



**REFORMULASI MODEL PENGATURAN *EARMARKING TAX*  
PAJAK ROKOK YANG RESPONSIF DALAM UNDANG-UNDANG  
NOMOR 28 TAHUN 2009 TENTANG PAJAK DAERAH DAN  
RETRIBUSI DAERAH**

*MODEL REFORMULATION OF RESPONSIVE EARMARKING TAX  
REGULATION OF CIGARETTE TAX IN LAW NUMBER 28 OF 2009  
CONCERNING LOCAL TAXES AND RETRIBUTIONS*

**Rusnan**

Universitas Mataram

Email: [rusnan@unram.ac.id](mailto:rusnan@unram.ac.id)

**Johannes Johny Kojnja**

Universitas Mataram

Email: [johnykoynja@unram.ac.id](mailto:johnykoynja@unram.ac.id)

**Sarkawi**

Universitas Mataram

Email: [sarkawi@unram.ac.id](mailto:sarkawi@unram.ac.id)

**Iskandar Sukmana**

Universitas Mataram

Email: [iskandarsukmana@unram.ac.id](mailto:iskandarsukmana@unram.ac.id)

**Abstrak**

Tujuan dan target khusus yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah dihasilkannya rumusan terkait reformulasi model substansi pengaturan dan penerapan kebijakan earmarking tax pada pajak rokok yang ideal sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan yang harus dilakukan melalui distribusi pembagian hasil pajak rokok yang didasarkan pada jumlah pasokan rokok di masing-masing daerah provinsi dan kabupaten/ kota. Berdasarkan bagan alir penelitian yang disusun untuk mencari akar masalah, maka metode yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif yaitu penelitian yang mengkaji ketentuan-ketentuan hukum positif maupun asas-asas hukum yang berkaitan dengan isu hukum yang dikaji yaitu isu mengenai earmarking tax pajak rokok. Untuk itu, dibutuhkan penelitian kepustakaan (data sekunder) yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier yang berupa bahan-bahan yang bersifat menunjang bahan hukum primer dan bahan hukum tersier. Bahan hukum yang terkumpul, diolah melalui tahapan menstrukturkan, mendeskripsikan dan mensistematisasi bahan hukum untuk selanjutnya dianalisis dengan menggunakan analisa normatif preskriptif. Analisis hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah penalaran deduktif untuk menghasilkan proposisi atau konsep sebagai jawaban permasalahan atau hasil / temuan penelitian. Luaran wajib dari hasil Penelitian ini diharapkan dapat dipublikasikan dalam bentuk jurnal/terbitan berkala ilmiah yang mempunyai ISSN, sedangkan luaran tambahan yang akan dihasilkan dari penelitian ini adalah rekomendasi kebijakan reformulasi model substansi pengaturan dan penerapan kebijakan earmarking tax pada pajak rokok yang ideal sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan

**Keyword:** *Reformulasi Model, Earmarking Tax, Pajak Rokok, Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*

## Abstract

The specific goals and targets to be achieved from this research are to produce formulations related to the reformulation of the regulatory substance model and the implementation of an ideal earmarking tax policy on cigarette taxes in accordance with the principles of justice which must be carried out through the distribution of cigarette tax revenue sharing based on the amount of cigarette supply in each province and district/city. Based on the research flowchart compiled to find the root of the problem, the method that will be used in this research is normative legal research, namely research that examines positive legal provisions and legal principles related to the legal issues studied, namely the issue of tax earmarking. cigarette. For this reason, library research (secondary data) is needed which consists of primary legal materials, secondary legal materials, and tertiary legal materials in the form of materials that support primary legal materials and tertiary legal materials. The collected legal material is processed through the stages of structuring, describing and systematizing legal material for further analysis using prescriptive normative analysis. The legal analysis used in this study is deductive reasoning to generate propositions or concepts as answers to problems or research results/findings. The mandatory outputs from the results of this research are expected to be published in the form of scientific journals/periodicals that have ISSNs, while the additional outputs that will result from this research are policy recommendations for reformulation of regulatory substance models and implementation of earmarking tax policies on cigarette taxes that are ideal in accordance with the principles principle of justice

**Keyword: Model Reformulation, Earmarking Tax, Cigarette Tax, Local Tax Law and Regional Retribution**

### A. PENDAHULUAN

Salah satu cara pengembalian hasil pajak kepada rakyat adalah melalui *earmarking tax* yaitu “kebijakan pemerintah dalam menggunakan anggaran yang sumber penerimaan maupun program pengeluarannya akan secara spesifik ditentukan peruntukannya”<sup>1</sup>.

Secara filosofis, permasalahan dalam pengaturan dan pemanfaatan hasil pajak rokok yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, menjadi isu hukum empiris terkait penerapan *earmarking* hasil pajak rokok yang ditentukan berdasarkan rasio jumlah penduduk provinsi terhadap jumlah penduduk nasional sehingga dinilai menimbulkan rasa ketidakadilan bagi daerah yang jumlah konsumsinya lebih banyak dari daerah lain.

Dari aspek *epistemologi*, berdasarkan jenisnya *taxes earmarked* dibagi menjadi 2 (dua) yaitu, pertama, “*Substantive earmarking* adalah praktek mengaitkan dengan kuat antara sumber dana dengan pengeluarannya. Jika dana yang di terima meningkat maka pengeluaran juga akan meningkat proporsional dengan peningkatan tersebut”.<sup>2</sup> Hal ini tidak sesuai dengan *earmarking* hasil Pajak Daerah karena besaran jumlah pajak rokok yang dibayar tidak terkait dengan besaran biaya pengobatan yang harus dijalani. Kedua, “*Symbolic earmarking* dilain sisi adalah praktek mengaitkan sumber dana dengan pengeluaran dengan aturan yang longgar, sehingga proporsi terhadap pengeluaran dana tersebut untuk pos pengeluaran yang telah di-*earmark* tergantung dari pengambil kebijakan (*fleksibel*)”.<sup>3</sup> Ketentuan mengenai *earmarking* hasil pajak rokok nampaknya lebih mengarah kepada *symbolic earmarking*, yang menyerahkan penggunaan *earmarking* hasil pajak rokok untuk pelayanan kesehatan masyarakat dan

1 Departemen Keuangan RI, Kajian kelayakan Penerapan *Earmark Tax* di Indone- sia, [www.fiskal.depkeu.go.id/2010/m/edef-konten-view.mobileasp?id=2013102810465787550783](http://www.fiskal.depkeu.go.id/2010/m/edef-konten-view.mobileasp?id=2013102810465787550783), hlm.1, diakses tanggal 28 Oktober 2013

2 <https://www.selasar.com/ekonomi/pajak-Earmarked-Apa-Itu>, diakses tanggal 5 Mei 2015

3 *Ibid*

penegakan hukum kepada pengambil kebijakan, namun karena sumber pembiayaan pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum juga berasal dari dana Dekonsentrasi dan Tugas pembantuan, Dana Alokasi Khusus bidang kesehatan dan Dana Bagi Hasil Hasil Cukai Tembakau, menimbulkan multi pendanaan, tumpang tindih program kurangnya akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan hasil pajak rokok dan perbaikan (*sustainable development*) kualitas pelayanan publik di daerah, yang dapat menimbulkan penyalahgunaan uang pajak, secara *aksiologi* manfaat *earmarking* hasil pajak rokok dalam pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum masih belum jelas.

Secara yuridis, Pasal 2 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah menetapkan bahwa Pajak Rokok merupakan salah satu Pajak Daerah Provinsi, namun ketentuan Pasal 27 ayat (3) *juncto* Peraturan Menteri Keuangan yang menyerahkan pemungutan Pajak Rokok oleh Kantor Bea dan Cukai, menunjukkan adanya *inkonsistensi* dalam pengaturan Pajak Rokok. Ketentuan ini berimplikasi pada timbulnya *konflik norma* ketentuan Pasal 103 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dengan Pasal 41 ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai, yang dapat berimplikasi terhadap ketentuan-ketentuan berikutnya seperti masalah pengembalian uang pajak dan bunga apabila Wajib Pajak dikabulkan tuntutanannya.

Dana *earmarking* hasil Pajak Rokok, yang diatur dalam Pasal 31 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah mengakibatkan timbulnya *inkonsistensi* aturan, multi pendanaan, tumpang tindih program/kegiatan dan yang berakibat pada *inefisiensi* penggunaan anggaran, atau dapat saja terjadi serapan dana untuk program tidak bisa dilaksanakan sehingga rakyat tidak dapat menikmati hasil pembangunan yang dananya sudah dipersiapkan.

Konsep *earmarking taxes* adalah konsep yang lebih menekankan pemanfaatan hasil pajak, urgensinya teori Jhering dapat dijadikan sebagai pisau analisis untuk membantu menganalisis pengaturan *earmarking taxes*. Namun apabila digunakan *revenue and expenditure approach* maka *earmarking* hasil pajak rokok masih belum memberikan keadilan kepada pembayar pajaknya.

Berdasarkan permasalahan hukum empiris dan permasalahan hukum normatif yang telah dikemukakan tersebut di atas, maka terdapat 2 (dua) pertanyaan urgensi dalam penelitian ini terkait reformulasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, yaitu: **Pertama**, bagaimanakah pengaruh konflik norma terkait pengaturan pajak rokok dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah? **Kedua**, bagaimanakah pola perumusan reformulasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah?

Hasil dari Penelitian ini diharapkan kita dapat memahami dan menganalisis terjadinya inkonsistensi dan disharmonisasi pengaturan penerapan *earmarking tax* pada pajak rokok sebagai suatu kebijakan baru dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (*Ius Constitutum*). Hasil dari Penelitian ini diharapkan pula untuk

menemukan dan memformulasikan substansi pengaturan pajak rokok yang ideal dimasa depan (*Ius Constituendum*) sesuai dengan konsep/prinsip-prinsip keadilan.

## B. METODE PENELITIAN

Penelitian terkait reformulasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok dalam membantu pembiayaan pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum, merupakan penelitian hukum normatif yaitu penelitian yang mengkaji ketentuan-ketentuan hukum positif maupun asas-asas hukum yang berkaitan dengan isu hukum yang dikaji yaitu isu mengenai *earmarking tax* pajak rokok.

Untuk mendapatkan informasi dari berbagai aspek mengenai isu hukum yang diteliti dan untuk memecahkan masalah yang menjadi pokok bahasan dalam penelitian ini untuk kemudian dihasilkan reformulasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok dalam membantu pembiayaan pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum, maka digunakan pendekatan: pendekatan filosofis (*Philosophy approach*), pendekatan perundang-undangan (*statute approach*); dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*).

Penelitian ini bersumber dari kepustakaan (data sekunder) yang terdiri dari: **Pertama**, bahan hukum primer yang berupa bahan-bahan hukum yang bersumber dari berbagai peraturan perundang-undangan, seperti: Undang-Undang Dasar NRI 1945, Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Undang-Undang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah Tahun 2004 Nomor 33, Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Cukai.

**Kedua**, bahan hukum sekunder yang berupa bahan-bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, meliputi: buku-buku literatur, hasil-hasil penelitian hukum, hasil karya dari kalangan hukum, jurnal, majalah ilmiah, prosiding lokakarya, media massa, internet dan pandangan atau doktrin yang terkait dengan masalah *earmarking tax* pajak rokok; dan **Ketiga**, bahan hukum tersier yang berupa bahan-bahan yang bersifat menunjang bahan hukum primer dan bahan hukum tersier, seperti kamus hukum, artikel-artikel pada Koran/surat kabar dan majalah-majalah serta jurnal-jurnal hukum maupun bahan-bahan dari internet.

Setelah bahan hukum terkumpul, selanjutnya diolah melalui tahapan menstrukturkan, mendeskripsikan dan mensistimatisasi bahan hukum dan selanjutnya dianalisis dengan menggunakan analisa *normatif preskriptif*, yaitu analisa yang dilakukan dengan argumentasi atas hasil penelitian dengan memberikan *preskripsi* atau penilaian mengenai benar atau salah atau apa yang seyogyanya menurut hukum terhadap fakta atau peristiwa hukum<sup>4</sup>, yang selanjutnya dikaitkan dengan konsep dan teori terkait untuk mendapatkan kejelasan terhadap masalah yang diteliti melalui penalaran hukum (*legal reasoning*) yang logis, sistemik dan runtut dengan mengabstraksikan peraturan perundangan yang berhubungan dengan pengaturan pajak rokok dan *earmarking* hasil pajak rokok dalam pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum. Analisis hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah penalaran *deduktif* untuk menghasilkan proposisi atau konsep sebagai jawaban permasalahan atau hasil/temuan penelitian.

<sup>4</sup> Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif-Empiris*, Yogyakarta : Pustaka Pelajar, 2010, hlm. 184

### C. PEMBAHSAN

#### a. Konflik Norma Pengaturan Pajak Rokok Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah

Rokok merupakan barang yang penggunaannya harus dikontrol dan perlu dikendalikan oleh pemerintah karena dapat memengaruhi kesehatan maupun perekonomian sebuah negara. Oleh karena itu, rokok merupakan salah satu barang yang diatur oleh cukai. Dalam mengatur cukai rokok, pemerintah mewujudkannya dalam bentuk kebijakan. Kebijakan ini tentunya sangat berkaitan dengan proses politik yang ada dimana kebijakan itu sendiri dapat dipandang sebagai sebuah manifestasi dari berbagai kepentingan. Hal ini dapat memicu adanya respon yang berbeda-beda terhadap sebuah kebijakan. Oleh karena itu, timbulnya pro dan kontra adalah hal yang dapat terjadi dan memungkinkan timbulnya sebuah konflik.

Salah satu wujud pelaksanaan desentralisasi fiskal adalah penentuan sumber-sumber penerimaan bagi daerah yang dapat digali dan digunakan sendiri dengan potensinya masing-masing<sup>5</sup>. Wewenang daerah itu diimplementasikan dengan pungutan pajak daerah dan retribusi daerah yang diatur dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang merupakan perubahan dari Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000, peraturan tersebut juga diatur dalam peraturan pelaksanaan yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 dan Peraturan Pemerintah Nomor 66 Tahun 2001

Terkait istilah Undang-undang (*Formell Gesetz*) seyogyanya diterjemahkan dengan Undang-undang. Menurut Maria Farida Indrati, di Indonesia hanya Undang-undang yang dapat berposisi baik sebagai peraturan formal maupun peraturan material, karena Undang-undang merupakan suatu keputusan (*legislasi*) yang dibentuk atas persetujuan bersama Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan Presiden, sekaligus sebagai peraturan yang mengikat umum<sup>6</sup>

Banyak peraturan perundang-undangan yang dibuat oleh badan legislatif, maka tidak menutup kemungkinan adanya suatu peraturan perundang-undangan yang tumpang tindih dan tidak selaras satu sama lain, yang lebih dikenal dengan istilah “konflik norma” atau konflik antar norma hukum (*antinomy norm*), baik yang bersifat vertikal maupun horizontal. Konflik norma vertikal ialah ketidakselarasan antara norma yang lebih tinggi dengan yang lebih rendah sesuai dengan tata urutan hierarki Peraturan Perundang-Undangannya menurut Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangannya, dan Konflik Norma Horizontal merupakan ketidakselarasan antara suatu norma yang memiliki kedudukan yang sejajar di dalam tata urutan hierarki Peraturan Perundang-Undangannya menurut Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangannya.

Di dalam kamus bahasa Inggris maupun bahasa Belanda tidak diketemukan pengertian Antinomy, untuk memberikan pengertian Antinomi Norma (*antinomy norm*), maka penulis mengutip pendapat dari Ahmad Rivai yang antara lain mengatakan : dalam identifikasi aturan hukum sering kali dijumpai keadaan aturan hukum, yaitu kekosongan hukum (*leemten in hes recht*), konflik antar norma hukum (*antinomy norm*) dan norma yang kabur (*vage norm*) atau norma yang tidak jelas. *Antinomy normen* dalam bahasa Indonesia diartikan sebagai konflik norma atau pertentangan norma<sup>7</sup>.

5 Machfud Sidik, *Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Sebagai Pelaksanaan Desentralisasi Fiskal*, Seminar Setahun Implementasi Kebijakan Otonomi Daerah di Indonesia, UGM, Yogyakarta, 13 Maret 2002

6 Maria Farida Indrati S., *Ilmu Perundang-undangan : Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Cet. 13, Kanisius Yogyakarta, 2012, hlm. 3

7 Ahmad Rifai, 2010. *Penemuan Hukum oleh Hakim dalam Perspektif Hukum Progresif*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 90



Menurut Dirjen Peraturan Perundang-Undangan, adapun implikasi dari adanya inkonsistensi peraturan perundang-undangan, antara lain:

1. Terjadinya perbedaan penafsiran dalam pelaksanaannya;
2. Timbulnya ketidakpastian hukum;
3. Peraturan perundang-undangan tidak terlaksana secara efektif dan efisien;
4. Disfungsi hukum, artinya hukum tidak dapat berfungsi memberikan pedoman berperilaku kepada masyarakat, pengendalian sosial, penyelesaian sengketa dan sebagai sarana perubahan sosial secara tertib dan teratur<sup>8</sup>.

Inkonsistensi suatu peraturan perundang-undangan terjadi karena *egoism sektoral* kementerian atau lembaga dalam proses perencanaan dan pembentukan hukum. Ketiadaan harmonisasi antara produk hukum yang satu dengan yang lainnya, baik secara vertikal maupun horizontal dapat dipastikan akan menimbulkan kekacauan, sehingga tidak lagi sejalan dengan tujuan yang hendak diwujudkan dari penerapan aturan yang telah diberlakukan. Kekacauan tersebut tidak saja karena telah terjadi inkonsistensi dalam penerapan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, namun lebih jauh yaitu ia akan menjadi pemicu terjadinya berbagai ketegangan dan konflik pada dataran prakteknya

Inkonsistensi suatu peraturan perundang-undangan dapat terjadi karena *egoism sektoral* kementerian/lembaga dalam proses perencanaan dan pembentukan hukum. Dalam hal terjadi disharmoni peraturan perundang-undangan, maka ada 3 (tiga) cara mengatasi, yaitu :

1. Mengubah/ mencabut pasal tertentu yang mengalami disharmoni atau seluruh pasal peraturan perundang-undangan yang bersangkutan, oleh lembaga/instansi yang berwenang membentuknya;
2. Mengajukan permohonan uji materil kepada lembaga yudikatif sebagai berikut;
  - a. Untuk pengujian undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar kepada Mahkamah Konsitusi;
  - b. Untuk pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang kepada Mahkamah Agung.
3. Menerapkan asas hukum/doktrin hukum<sup>9</sup>

Dalam mengatasi konflik antar norma hukum (*antinomy hukum*), maka diterapkanlah asas-asas penyelesaian konflik atau asas preverensi, yaitu: *Pertama, Lex superiori derogate legi inferiori*, yaitu peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi akan melumpuhkan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah; *Kedua, Lex specialis derogate legi generali*, yaitu peraturan yang khusus itu akan melumpuhkan peraturan yang umum sifatnya atau peraturan yang khususlah yang harus didahulukan; *Ketiga, yaitu Lex posteriori derogate legi priori* adalah peraturan yang baru mengalahkan atau melumpuhkan peraturan yang lama<sup>10</sup>.

Menurut ajaran teori Norma Hukum Berjenjang yang antara lain diintrodusir oleh Hans Kelsen yang dikenal dengan nama "*Stufenbau des Recht*" antara lain dapat dikatakan bahwa Norma Hukum yang lebih rendah memperoleh kekuatan dan keabsahan hukum dari Norma Hukum yang lebih tinggi. Itu sebabnya Peraturan Perundang-Undangan yang lebih rendah seperti Peraturan Pemerintah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang.

Kekuatan hukum tata urutan peraturan perundang-undangan menurut Pasal 7 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

<sup>8</sup> <http://ditjenpp.kemenkumham.go.id/htndan-puu/421-harmonisasi-peraturanperundang-undangan.html>, Diakses pada: 01 Mei 2019

<sup>9</sup> <http://ditjenpp.kemenkumham.go.id/htn-dan-puu/421-harmonisasi-peraturan-perundang-undangan.html>, Diakses pada tanggal 1 Mei 2019

<sup>10</sup> Sudikno Mertokusumo, 1986, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Cet.I, Liberty, Yogyakarta, hlm.33

adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1). Untuk memahami definisi hierarki dalam konteks peraturan perundang-undangan maka penulis menganalisis penjelasan Pasal 7 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yaitu penjenjangan setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi. Dalam hal ini, Peneliti menyimpulkan bahwa tata urutan peraturan perundang-undangan Indonesia juga menganut asas *lex Superiori Derogat Lex Inferiori*.

Berkaitan dengan pengaruh konflik norma terkait pengaturan pajak rokok dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, maka pemberian *diskresi* kepada daerah dalam bentuk pemberian kewenangan penetapan tarif biasanya dilakukan sebagai upaya untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang justru dinilai dapat menambah beban bagi masyarakat secara berlebihan, sehingga daerah hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak dalam batas maksimum yang telah ditetapkan dalam Undang-undang.

Khusus untuk pajak rokok yang menjadi salah satu jenis pajak yang terbilang masih baru bagi propinsi, maka dasar pengenaannya adalah cukai rokok yang selanjutnya dipungut oleh Pemerintah yang berwenang memungut cukai. Dalam hal ini, pajak rokok dipungut bersamaan dengan pemungutan cukai rokok yang kemudian disetorkan ke rekening kas umum Pemerintah Propinsi oleh instansi pemungut secara proporsional berdasarkan jumlah penduduk untuk selanjutnya 70% (*tujuh puluh persen*) dibagikan kepada Pemerintah Kabupaten / Kota.

Untuk itu pula, maka tarif pajak rokok selanjutnya ditetapkan secara *definitif* yaitu sebesar 10% (*sepuluh persen*) dari cukai rokok, agar Pemerintah Pusat dapat menjaga keseimbangan antara beban cukai yang harus dipikul oleh pengusaha industri pabrik rokok / produsen dan importir rokok yang memiliki izin berupa Nomor Pokok Pengusaha Barang Kena Cukai selaku Wajib Pajak Rokok, dengan kebutuhan fiskal nasional dan daerah melalui penetapan tarif cukai nasional sebagai basis pajak.

#### **b. Model Pengaturan *Earmarking Tax* Pajak Rokok Yang Responsif Dalam Undang-Undang Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah**

Implementasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak terlepas dari nalar *epistemologis* hukum dalam konsep bahwa setiap manusia di dunia ini selalu mempunyai tujuan hidup dan dalam mencapai tujuan hidup itu manusia diproteksi atau dilindungi oleh suatu ilmu yang disebut sebagai hukum (*legal science*). Mengingat eksistensi hukum di Indonesia disorot sebagai kondisi yang memprihatinkan bagi kepentingan seluruh mata masyarakat, karena hukum berpotensi untuk menyimpang dari kepentingan konstitusional.

Berpijak pada pandangan di atas, bahwa beberapa hal yang melatarbelakangi adanya kebijakan pajak rokok, antara lain adalah :

1. Perlunya penerapan pajak yang lebih adil kepada seluruh daerah, agar seluruh daerah mempunyai sumber dana yang memadai untuk mengendalikan dan mengatasi dampak negatif rokok, karena sebelumnya daerah yang mendapatkan Dana Bagi Hasil Cukai Hasil Tembakau (yang sebagian dananya dapat digunakan untuk mengendalikan atau mengatasi dampak negatif rokok) hanya daerah penghasil rokok dan penghasil tembakau;
2. Perlunya peningkatan local taxing power guna meningkatkan kemampuan daerah dalam menyediakan pelayanan publik, khususnya pelayanan kesehatan;

3. Perlunya penerapan piggyback taxes, atau tambahan atas objek pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat terhadap konsumsi barang yg perlu dikendalikan, sesuai dengan *best practice* yang berlaku di negara lain;
4. Perlunya pengendalian dampak negatif rokok, karena terkait dengan meningkatnya tingkat prevalensi perokok di Indonesia (jumlah penduduk perokok terhadap jumlah penduduk nasional), meningkatnya dampak negatif konsumsi rokok bagi masyarakat, dan masih rendahnya komponen pajak dalam harga rokok di Indonesia dibandingkan dengan negara-negara lain khususnya negara ASEAN.

Menurut Almaghfi, *earmarking tax* adalah beberapa pajak yang sengaja dipisahkan dari pendapatan secara keseluruhan dan hanya bisa digunakan untuk program-program khusus pemerintah dan digunakan sepenuhnya untuk program tersebut. Menurut Clague dan Gordon, *earmarking tax* adalah kontraprestasi yang sesuai peruntukannya dan harus ditentukan dalam Undang-undang, Peraturan Daerah (Perda) maupun peraturan pelaksanaannya, sehingga terdapat kepastian mengenai adanya kewajiban kontraprestasi berupa pelayanan jenis pajak bersangkutan<sup>11</sup>.

*Earmarking tax* merupakan pengalokasian dana bagi hasil pajak yang sudah jelas peruntukannya. Dalam hal ini, *earmarking tax* mengalokasikan sejumlah penerimaan pajak untuk mendanai sektor yang berkaitan dengan pajak yang dipungut. *Earmarking tax* memberikan pula kemudahan bagi masyarakat umum untuk dapat mengetahui manfaat dari pajak, seperti hasil dana pajak rokok yang diperuntukan untuk pelayanan kesehatan masyarakat. Mengingat pengalokasian dana pajak rokok atau *earmarking tax* pajak rokok minimal 50% harus dialokasikan dananya untuk upaya kesehatan masyarakat, adapun dana pajak rokok yang telah ditransfer langsung dinyatakan sebagai Pendapatan Asli Daerah (PAD).

Dampak dari *earmarking tax* sangat besar karena mampu membantu program pemerintah agar bisa berjalan dengan baik, mengingat pemungutan pajak yang telah dipungut akan dialokasikan untuk membiayai program yang berkaitan dengan pajak yang dipungut tersebut. Dalam hal ini, penggunaan pajak rokok untuk pendanaan pelayanan kesehatan masyarakat dimanfaatkan untuk kegiatan penurunan faktor risiko penyakit tidak menular, peningkatan promosi kesehatan, peningkatan kesehatan keluarga, peningkatan kesehatan lingkungan, peningkatan kesehatan kerja dan olah raga, peningkatan pengendalian konsumsi rokok dan produk tembakau lainnya, dan pelayanan kesehatan difasilitasi kesehatan tingkat pertama.

Selain dimanfaatkan untuk kegiatan di atas, pengenaan pajak rokok juga dapat digunakan untuk peningkatan pembangunan dan pemeliharaan gedung Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas). Dalam hal ini, upaya kesehatan masyarakat yang dimaksud adalah pengendalian konsumsi rokok dan produk tembakau lainnya, penegakan hukum dalam kebijakan kawasan bebas rokok, memberantas rokok ilegal, dan upaya kesehatan masyarakat. Untuk itu pula, maka alokasi dana bagi hasil pajak rokok untuk kesehatan diharapkan dapat mengisi kekurangan di luar belanja rutin daerah.

Penetapan pajak rokok sebagai salah satu pajak daerah didasarkan pada pertimbangan mengendalikan konsumsi rokok, mengendalikan peredaran rokok ilegal, serta melindungi masyarakat atas dampak negatif rokok dan peningkatan pendanaan fungsi pelayanan kesehatan masyarakat serta untuk meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Untuk itu, pajak rokok yang dikenakan sebesar 10% dari cukai rokok dimaksudkan juga untuk memberikan peran

11 Almaghfi, L. B. (2016). *Studi Pemikiran Penerapan Tax Earmarking Pada Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) Di Kota Malang*. SKRIPSI Universitas Brawijaya. Malang. <http://perpajakan.student-journal.ub.ac.id/index.php/perpajakan/article/view/246>. 11 Agustus 2018.



yang optimal kepada Pemerintah Daerah untuk dapat mengoptimalkan peruntukkan dana bagi hasil pajak rokok untuk pelayanan kesehatan masyarakat.

Lebih lanjut, pajak rokok yang dipungut dari Pemerintah disetor ke rekening Kas Umum Daerah Provinsi secara proporsional berdasarkan jumlah penduduk dan realisasi penerimaan pajak rokok. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 102/PMK/07/2015 Pasal 31A menyatakan bahwa penerimaan pajak rokok, baik bagian Provinsi maupun bagian Kabupaten/Kota, dialokasikan paling sedikit 50% digunakan untuk mendanai pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum oleh aparat yang berwenang.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pajak rokok adalah pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh instansi pemerintah yang berwenang memungut cukai bersamaan dengan pemungutan cukai rokok. Tarif pemungutan pajak rokok dikenakan sebesar 10% dan pada Pasal 31 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, bahwa penerimaan pajak rokok, baik bagian Provinsi maupun bagian Kabupaten/Kota, dialokasikan paling sedikit 50% untuk mendanai pelayanan kesehatan masyarakat dan penegakan hukum oleh aparat yang berwenang untuk melakukan kegiatan yang bersangkutan dengan rokok. Program tersebut seperti kegiatan memberantas bahaya rokok, terlebih dalam memberantas rokok ilegal yang tidak memiliki lekatan pita cukai serta sosialisasi tentang upaya dalam membangkitkan kesadaran masyarakat akan dampak bahaya rokok dan cara mengenal rokok legal dan ilegal.

Oleh karenanya, dana bagi hasil pajak rokok yang diterima Pemerintah Provinsi telah ditetapkan pengalokasian dananya oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yaitu paling sedikit 50% mendanai pelayanan kesehatan masyarakat yang bersifat promotif, preventif, dan kuratif serta penegakan hukum oleh aparat yang berwenang.

Dalam hal terjadi disharmoni peraturan perundang-undangan, maka ada 3 (tiga) cara mengatasinya, antara lain yaitu :

1. Mengubah/ mencabut pasal tertentu yang mengalami disharmoni atau seluruh pasal peraturan perundang-undangan yang bersangkutan, oleh lembaga/instansi yang berwenang membentuknya;
2. Mengajukan permohonan uji materil kepada lembaga yudikatif sebagai berikut;
  - a. Untuk pengujian undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar kepada Mahkamah Konsitusi;
  - b. Untuk pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang kepada Mahkamah Agung
3. Menerapkan asas hukum/doktrin hukum<sup>12</sup>.

Untuk itu menurut Peneliti, konflik norma yang terjadi dalam pengaturan *earmarking tax* pajak rokok dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah merupakan konflik norma horizontal, yang harusnya diselesaikan menggunakan asas *lex specialist derogate legi generalis*.

#### D. KESIMPULAN

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan oleh Peneliti, maka dapat diambil beberapa kesimpulan, diantaranya: **Pertama**, terdapat inkonsistensi dalam pengaturan pajak rokok yang terjadi karena kesulitan dalam pengadministrasian pajak rokok (*tax administration*) apabila pemungutannya dilakukan oleh Pemerintah Provinsi. Oleh sebab itulah maka pemungutan pajak

<sup>12</sup> <http://ditjenpp.kemen.kumham.go.id/htn-dan-puu/421-harmonisasi-peraturan-perundang-undangan.html>, Diakses pada: 01 Mei 2019

rokok dilakukan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, namun hal ini justru berimplikasi pada terjadinya konflik norma antara Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dengan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai. Disamping itu, dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang menentukan bahwa tarif pajak rokok adalah 10% (*sepuluh persen*) dari cukai rokok, namun dalam Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Cukai justru tidak dikenal istilah “cukai rokok”, yang ada hanyalah istilah “cukai hasil tembakau”.

**Kedua**, reformulasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah diarahkan pada pengalokasian dana pajak rokok untuk mendanai program kesehatan masyarakat, khususnya yang bersifat *promotif*, *preventif*, dan *kuratif*. Disamping perlunya dana bagi hasil pajak rokok yang diarahkan dalam upaya penegakan hukum dari pihak yang berwenang terkait dengan rokok, seperti kegiatan memberantas bahaya rokok termasuk upaya memberantas peredaran rokok ilegal yang tidak memiliki lekatan pita cukai.

Berdasarkan simpulan di atas, maka Peneliti merekomendasikan beberapa saran sebagai berikut: **Pertama**, perlu dilakukan penyederhanaan sistem pemungutan atau pengenaan pajak rokok yang dikenal dengan metode *piggyback tax system* yang dipungut oleh Ditjen Bea dan Cukai yang bersamaan dengan pemungutan cukai rokok. Disamping itu, diperlukan beberapa instrumen pengaturan lainnya yang lebih teknis untuk mempermudah Direktur Jenderal Bea dan Cukai untuk dapat melaksanakan ketentuan pajak rokok. Lebih lanjut, dibutuhkan pula adanya komunikasi antara Kabupaten dengan Provinsi serta Pemerintah Pusat terkait penggunaan kebijakan alokasi dana dan penyaluran bagi hasil pajak (*earmarking tax*) dari pajak rokok, agar pihak pengguna anggaran lebih mengetahui kegiatan apa saja yang dapat dilakukan selain kegiatan yang sudah didanai dari Dana Bagi Hasil Cukai Hasil Tembakau (DBH CHT). Untuk itu pula, perlu penguatan pengawasan internal untuk menghindari praktik penyalahgunaan kewenangan.

**Kedua**, efektifnya model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah haruslah ditindaklanjuti melalui sosialisasi terkait upaya dalam membangkitkan kesadaran masyarakat dan menumbuhkan partisipasi publik dalam penyusunan Peraturan Daerah (Perda) yang responsif dan fleksibel yang berbasis moralitas kerja sama antara kepentingan perokok dan kepentingan kesehatan publik berskala luas. Implementasi model pengaturan *earmarking tax* pajak rokok yang responsif dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 di daerah haruslah disertai analisis politik hukum yang berbasis masalah dan tidak berdasarkan perintah *letterlijk* yang secara harfiah dari peraturan perundang-undangan di tingkat nasional namun mengabaikan kondisi riil di daerah.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku, Makalah dan Artikel

- Ananda, Candra Fajri dan Robert A. Simanjuntak. 2012. *Earmarking APBN dan APBD*. Policy Brief 2012
- Andreas, Meier and Henrik Stormer. 2009. *E-Business and Website Managing the Digital Value* Springer. Chain. Verlag Berlin Heidelberg: Springer.

- Joel Michael, Legislative Analyst, *Earmarking State Tax Revenues*, POLICY BRIEF Research Department Minnesota House of Representatives 600 State Office Building St. Paul, MN 55155, Updated: August 2015
- Mittermaier, Wexler, 2014. *Earmarking: Concept, Consequences, and Contexts*. Adler & Colvin A Law Corporation : San Fransico
- Miyasto dalam Y. Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak, Edisi Terbaru, (Yogyakarta: Penerbit Andi Yogyakarta, 2009)
- Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif-Empiris*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2010
- Ninieck Suparni, *Cyberspace Problematika & Antisipasi Pengaturannya*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2009)
- Onno W Purbo, *Mengenal E-Commerce*, (Jakarta: PT Elek Media Komputindo, 2000)
- R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Erseco, Bandung, 1995
- Raida L.Tobing, *Laporan Akhir Penelitian Hukum Tentang Efektifitas UU No. 11 Tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik*, Badan Pembinaan Hukum Nasional Kementrian Hukum dan HAM RI, 2010
- Rohmat Soemitro, 1992, asas dan Dasar perpajakan 1, (Bandung: Eresco, 1992)
- Siahaan Marihot Pahala, 2010. *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*. Edisi revisi, Rajawali Pers: Jakarta
- Soeroso, R, 2014, Pengantar Ilmu Hukum, Jakarta, Sinar Grafika
- Sudikno Mertokusumo, Mengenal Hukum (Suatu Pengantar), Edisi Ketiga, (Yogyakarta: Liberty, 1991)
- Sukarmi, *Kontrak Elektronik Dalam Bayang-Bayang Pelaku Usaha*, (Bandung: Pustaka Sutra, 2008)
- Surbakti, Christine Caroline. 2011. Peramalan Sumber-Sumber Earmarking Penerimaan Daerah (Studi Kasus: Pembiayaan Pemeliharaan Jalan Kota di Kota Bandung). *Jurnal Perencanaan Wilayah dan Kota*. Volume 22 No. 3; 211-226.
- Yahya Ahmad Zein, 2009, Kontrak Elektronik dan Penyelesaian Sengketa Bisnis E-Commerce, Mandar Maju, Bandung
- Zein, Yahya Ahmad, 2009, *Kontrak Elektronik dan Penyelesaian Sengketa Bisnis E-Commerce*, Mandar Maju, Bandung

## **B. Peraturan Perundang-undangan**

- Indonesia, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, UU No. 28 Tahun 2009
- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata [*Burgerlijk Wetboek*]. Diterjemahkan oleh Subekti dan R.Tjitrosudibio. Jakarta: Pradnya Paramita, 2008
- [Peraturan Pemerintah Nomor 82 Tahun 2012 tentang Penyelenggaraan Sistem dan](#)

### Transaksi Elektronik

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.011/2009 tentang Tarif Cukai Hasil Tembakau.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 11 /PMK.07/2017 Tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 115/PMK.07/2013 tentang Tata Cara .Pemungutan dan Penyetoran Pajak Rokok

### **C. Website**

Agustina Melani, *Pajak e-Commerce Efektif Berlaku 1 April 2019*, diakses tanggal 14 Januari 2019 <https://www.liputan6.com/bisnis/read/3870030/pajak-e-commerce-efektif-berlaku-1-april-2019>

Departemen Keuangan RI, Kajian kelayakan Penerapan *Earmark Tax* di Indonesia, [www.fiskal.depkeu.go.id/2010/m/edef-konten-view.mobileasp?id=2013102810465787550783](http://www.fiskal.depkeu.go.id/2010/m/edef-konten-view.mobileasp?id=2013102810465787550783), hlm.1, diakses tanggal 28 Oktober 2013

[https://www.selasar.com/ekonomi/pajak- Earmarked Apa Itu](https://www.selasar.com/ekonomi/pajak-Earmarked-Apa-Itu), diakses tanggal 5 Mei 2015

Ign. L. Adhi Bhaskara, *Pemberlakuan Pajak untuk Toko Online: Tepatkah Waktunya?* Diakses 16 Januari 2019, <https://tirto.id/pemberlakuan-pajak-untuk-toko-online-tepatkah-waktunya-deuB>