

JURNAL **KEADILAN PROGRESIF**

PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS BANDAR LAMPUNG

ZAINUDIN HASAN	Analisis Putusan Hakim Terhadap Tersangka Dalam Status Daftar Pencarian Orang (dpo) Pasca Melakukan Pra Peradilan	85-98
TAMI RUSLI	Analisis Terhadap Manfaat Investasi Dalam Pembangunan Ekonomi	99-109
AGUS ISKANDAR	Analisis Yuridis Terhadap Kebijakan Pemungutan Pajak Di Indonesia	110-125
ARISTO EVANDY A.BARLIAN	Kedudukan Advokat Dalam Pembaharuan Paradigma Penegakan Hukum Indonesia	126-133
TITIE SYAHNAZ NATALIA, S.H., M.H.	Tinjauan Yuridis Penyelesaian Sengketa Akibat <i>Skimming</i> Pada Sektor Perbankan	134-146
S. ENDANG PRASETYAWATI	Analisis Terhadap Kebijakan Pengampunan Pajak Dalam Investasi Di Indonesia	147-165
DWI PUTRI MELATI, S.H., M.H.	Upaya Penyidikan Dalam Pelaksanaan Penetapan Tersangka	166-174

ISSN 2087-2089

KEADILAN PROGRESIF

**Jurnal Ilmu Hukum
Program Studi Ilmu Hukum
Fakultas Hukum
Universitas Bandar Lampung**

**Terbit pertama kali September 2010
Terbit dua kali setahun, setiap Maret dan September**

PENANGGUNG JAWAB

Rektor Universitas Bandar Lampung

KETUA PENYUNTING

Prof. Dr. Lintje Anna Marpaung, S.H., M.H

WAKIL KETUA PENYUNTING

Dr. Bambang Hartono, S.H., M.Hum

PENYUNTING PELAKSANA

Dr. Tami Rusli, S.H., M.Hum

Dr. Erlina B, S.H., M.H

Dr. Zainab Ompu Jainah, S.H., M.H

Indah Satria, S.H., M.H

Yulia Hesti, S.H., MH

PENYUNTING AHLI (MITRA BESTARI)

Prof. Dr. I Gusti Ayu Ketut Rachmi Handayani, S.H., M.M (Universitas Sebelas Maret)

Prof. Dr. I Gede A.B Wiranata, S.H., M.H (Universitas Lampung)

Dr. Erina Pane, S.H., M.H (UIN Lampung)

Alamat Redaksi:

**Gedung B Fakultas Hukum
Universitas Bandar Lampung**

Jl. Zainal Abidin Pagar Alam No. 26, Labuhan Ratu, Bandar Lampung

Telp: 0721-701979/ 0721-701463, Fax: 0721-701467

Alamat Unggah Online:

<http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/KP/article/view/>

ANALISIS TERHADAP KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DALAM INVESTASI Di INDONESIA

S. ENDANG PRASETYAWATI

Dosen Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung
Jl. ZA Pagar Alam No 26 Labuhan Ratu Bandar Lampung

ABSTRAK

tax amnesty (tax amnesty) will be able to increase investment as expected by the government in an effort to increase economic growth, especially at this time the tax ratio shows a low number as evidence that there are still many taxpayers who do not / have not exercised their rights & obligations in accordance with laws and regulations. - invitation. The problem in this research is how the government policy in providing tax amnesty in investment in Indonesia. This study uses a normative juridical approach and an empirical approach. Data collection techniques are carried out by literature study and field studies. The data are then analyzed and discussed qualitatively. Based on the research results, regulatory inaccuracy, both in substance and in the form of legislation, will weaken the principle of legality, tax amnesty does not automatically increase state revenue, likewise tax amnesty does not automatically increase investment. Tax amnesty as an incentive needs policy support from other sectors so as to create the expected investment climate. Vertical and horizontal justice in tax imposition is insufficient when applied to tax amnesty. In tax amnesty, justice that brings benefits to society and the state should be emphasized.

Keywords: Policy, Tax Amnesty, Investment

I. PENDAHULUAN

Pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan masyarakat adil dan makmur, membutuhkan modal yang sangat besar. Modal, baik dalam bentuk uang maupun dalam bentuk lainnya yang mempunyai nilai ekonomis, mempunyai peranan penting, minimal dalam 2 (dua) hal, yaitu: Pertama, sebagai investasi dalam upaya meningkatkan pertumbuhan ekonomi untuk menciptakan kemakmuran rakyat. Kedua, pertumbuhan ekonomi akan meningkatkan penerimaan pajak .

Dengan demikian penanaman modal mempunyai kedudukan yang strategis dalam kehidupan perekonomian negara, oleh karena itu diperlukan peningkatan penanaman modal sebagai salah satu sumber pembiayaan pembangunan.

Meskipun pajak bukan satu-satunya faktor pendorong minat investasi,⁹⁷ akan tetapi sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara menjadi pertimbangan sendiri bagi investor untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi. Pengenaan pajak yang relatif kecil atau pembebasan pajak pada suatu negara (*tax haven*) menjadi menarik bagi investor karena sudah menjadi gejala masyarakat di negara

⁹⁷Armida Alisyahbana, *Insentif Pajak Sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia*, Makalah dalam Seminar Perpajakan, kerja sama Tax Center Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.

manapun orang cenderung untuk membayar pajak relatif kecil, bahkan mengelak atau menghindari pajak. Tindakan yang demikian jelas akan merugikan penerimaan Negara dari sektor pajak (*tax loss*)

Penyebab kerugian pajak (*tax loss*), dapat terjadi karena berbagai sebab yaitu :

- a. Peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan memberikan pengecualian (*exemption*) atau pengurangan (*deduction*) dalam rangka insentif kepada wajib pajak. Peraturan perundang-undangan dimaksud antara lain dapat ditemukan dalam UU PPh, UU PBB, UU PMA/PMDN dan berbagai Peraturan Pemerintah yang memberikan insentif pajak.
- b. Kerugian pajak timbul karena perbuatan atau tindakan wajib pajak sendiri. Dalam perbuatan ini dapat dibedakan ke dalam *tax avoidance* yaitu pengelakan pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang dan *tax evasion* atau *tax dodging* yaitu pengelakan pajak yang bertentangan dengan undang-undang (penyelundupan pajak). Termasuk dalam kategori ini misalnya wajib pajak tidak melaporkan seluruh penghasilan yang dikenakan pajak, meninggikan harga pokok barang dan merendahkan harga jual.
- c. Kerugian pajak yang disebabkan oleh petugas pajak (fiskus), seperti korupsi atau kerjasama antara fiskus dengan wajib pajak.

Kerugian Negara dari sektor pajak di atas akan menyebabkan rendahnya penerimaan pajak yang dapat ditunjukkan dengan *tax ratio*.⁹⁸ Meskipun angka *tax ratio* Indonesia menunjukkan kenaikan setiap tahun, akan tetapi dibanding negara-negara tetangga ASEAN, *tax ratio* Indonesia masih rendah. Tahun 2000 menunjukkan angka 11,75 %, Tahun 2001 = 12,8 %, Tahun 2002 = 13,02 %, Tahun 2003 = 13,1 %, Tahun 2005 = 13,2 % dan Tahun 2006 = 13,4 %. Sementara itu *tax coverage ratio* untuk Pajak Penghasilan (PPh) dalam RAPBN Tahun 2005-2007 berada pada kisaran 50 % - 67 %.⁹⁹ Hal ini berarti terdapat potensi PPh sebesar 33 % - 50 % yang lepas dari pengenaan pajak.

Bentuk dan kerugian wajib pajak yang mengakibatkan kerugian pada sektor pajak antara lain,

Pertama, wajib pajak tidak membayar pajak dengan benar, dengan kata lain tidak melaporkan semua penghasilan yang diterimanya yang menurut peraturan perundang-undangan merupakan objek pajak.

Kedua, kegiatan ekonomi yang dilakukan wajib pajak secara “sembunyi-sembunyi” dengan maksud untuk menghindarkan pembayaran pajak (*underground economy* = ekonomi bawah tanah), termasuk dalam kegiatan seperti ini adalah illegal logging, illegal fishing, illegal mining, Pekerja Seks Komersial (PSK) dan sebagainya.

⁹⁸ Abdul Asri Harahap, Perhitungan *tax ratio* di Indonesia adalah berdasarkan perhitungan penerimaan dari PPh, PPN, PPn, BM, PBB, BPHTB, Bea Materai, Cukai, Bea Masuk dan Pajak Ekspor. Sedangkan *tax ratio* di Negara tetangga di samping penerimaan seperti Indonesia juga ditambah dengan penerimaan lain misalnya penerimaan pajak daerah dan penerimaan Migas. Dengan demikian terdapat perbedaan dalam menghitung jumlah penerimaan yang menjadi pembilang *tax ratio*.

⁹⁹ Hidayat Amir Abdul Azis dan Rangga Satyanegara, *Indikator Ekonomi* Edisi September 2006.

Untuk Tahun 2004, potensi pajak yang hilang dari kegiatan ekonomi di bawah tanah di Indonesia mencapai sekitar Rp. 262 trilyun.¹⁰⁰

Ketiga, wajib pajak menanamkan modal di luar negeri (*capital flight*) dengan pertimbangan lebih menguntungkan dibandingkan di dalam negeri. Keuntungan dimaksud dapat berupa kerahasiaannya yang lebih terjamin atau sistem perpajakan di luar negeri lebih menguntungkan seperti tarif yang lebih rendah dan sebagainya.

Menurut otoritas keuangan Singapura pada Tahun 2000, jumlah dana warga negara Indonesia yang disimpan di Singapura saja mencapai sekitar Rp. 315 trilyun.¹⁰¹

Kondisi di atas disadari oleh pemerintah dengan menginventarisir faktor-faktor permasalahan dalam iklim investasi sebagaimana tertuang dalam Bab 17 Peraturan Presiden No. 7 Tahun 2005 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) Tahun 2004-2009.

Permasalahan tersebut antara lain :

1. Prosedur perizinan investasi yang panjang dan mahal
2. Rendahnya kepastian hukum.
3. Lemahnya insentif investasi termasuk insentif perpajakan.
4. Kualitas SDM yang rendah dan terbatasnya infrastruktur.
5. Tidak adanya kebijakan yang jelas untuk mendorong pengalihan teknologi dari PMA.

Peran penanaman modal atau investasi sangat dirasakan penting oleh hampir semua negara, termasuk Indonesia mengingat penanaman modal akan mendorong pertumbuhan ekonomi, alih teknologi, penciptaan lapangan kerja untuk mengurangi pengangguran, meningkatkan daya beli masyarakat dan meningkatkan penerimaan negara.

Kondisi yang diharapkan ini tentu harus didorong oleh berbagai sarana yang menarik sehingga tercipta iklim investasi yang kondusif, mengingat Indonesia akan bersaing dengan negara-negara lain yang sama-sama membutuhkan modal yang besar. Dari hasil evaluasi Adityawan Chandra, sejak diterbitkannya Undang-Undang No. 1 Tahun 1967 jo Undang-Undang No. 11 Tahun 1970 Tentang Penanaman Modal Asing (PMA) dan Undang-Undang No. 6 Tahun 1968 jo Undang-Undang No. 12 Tahun 1970 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN), terdapat kendala atau tantangan dalam penanaman modal sebagai berikut :

- a. Persaingan kebijakan investasi yang dilakukan oleh negara pesaing seperti Cina, Vietnam, Thailand dan Malaysia;
- b. Masih rendahnya kepastian hukum;
- c. Lemahnya insentif investasi;
- d. Kualitas SDM yang rendah dan terbatasnya infrastruktur;

¹⁰⁰ Erwin Silitonga, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, Makalah dalam Acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Unpar ke 31, Bandung 1 Februari 2006. hlm. 3.

¹⁰¹ *Berita Pajak*, Majalah Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI, edisi 15 Juni 2005.

- e. Tidak adanya kebijakan yang jelas untuk mendorong pengalihan Teknologi dari PMA;
- f. Masih tingginya biaya ekonomi karena tingginya kasus korupsi, keamanan dan penyalahgunaan wewenang;
- g. Meningkatnya nilai tukar riil efektif rupiah;
- h. Belum optimalnya pemberian insentif dan fasilitas.¹⁰²

Kendala atau hambatan di atas ditambah pula dengan pelayanan publik yang buruk seperti banyaknya perizinan yang harus dilalui oleh investor sehingga membutuhkan waktu dan biaya yang besar. Bahkan pelaksanaan otonomi daerah menurut beberapa kalangan investor telah ikut andil memperparah iklim investasi, melalui berbagai pungutan dengan alasan untuk meningkatkan penerimaan daerah.¹⁰³

Untuk merespon kendala-kendala di atas, pemerintah telah melakukan pembaruan atas Undang-Undang PMA/PMDN di atas dengan menggantikannya dengan Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal. Pembaharuan Undang-Undang Penanaman Modal bertujuan antara lain untuk mempercepat pemulihan ekonomi, memberikan perlindungan dan kepastian hukum bagi para investor, meningkatkan daya saing dunia usaha, menciptakan lapangan kerja dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Dalam rangka menarik investor berbagai fasilitas telah diberikan yang jauh lebih luas dari fasilitas atau insentif yang diberikan dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 1970 dan Undang-Undang No. 12 Tahun 1970. Fasilitas yang diberikan oleh Undang-Undang No. 25 Tahun 2007, antara lain meliputi bidang :

- a. Perpajakan, berupa pengurangan penghasilan neto dalam rangka Pajak Penghasilan (P.Ph), pembebasan atau keringanan bea masuk atas impor barang modal, pembebasan atau penangguhan PPN atas impor barang modal/mesin, penyusutan atau amortisasi yang dipercepat (*accelerated depreciation*) dan keringanan PBB.
- b. Kemudahan memperoleh hak atas tanah dan lamanya waktu kepemilikan hak atas tanah, yang merupakan penyimpangan dari ketentuan UUPA.
- c. Pelayanan imigrasi berupa pemberian izin tinggal terbatas kepada penanam modal asing selama 2 tahun, dan setelah lewat waktu tersebut dapat diperoleh izin tetap.

Pengaturan berbagai insentif pajak dalam rangka investasi, baik PMA maupun PMDN, selain diatur dalam undang-undang sebagaimana ditetapkan di atas, juga banyak diatur dalam peraturan perundang-undangan lain di bawah undang-undang seperti bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden,¹⁰⁴ atau Keputusan Menteri.

¹⁰² Dhaniswara K. Harjono, *Hukum Penanaman Modal*, PT Raja Garfindo Persada, Jakarta, 2007, hlm. 59.

¹⁰³ Sampai 21 Mei 2007. jumlah Peraturan Daerah yang sudah dibatalkan mencapai 963 aturan dengan alasan menghambat upaya perbaikan iklim investasi, karena menyebabkan ekonomi biaya tinggi dan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Kompas, Rabu 23 Mei 2007.

¹⁰⁴ Dengan berlakunya UU No. 10 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Keputusan Presiden yang berisi pengaturan dinamakan Peraturan Presiden.

Insentif perpajakan di atas, baik berupa pembebasan pajak, keringanan pajak, penyusutan yang dipercepat dan sebagainya berbeda dengan “pengampunan pajak” (*tax amnesty*) yang beberapa tahun ke belakang muncul perdebatan dan sampai sekarang menjadi kontroversi. Dalam sejarah perpajakan di Indonesia, pengampunan pajak telah dilakukan dua kali, yaitu berdasarkan Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964 dan berdasarkan Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

Pengampunan pajak tidak diberikan bagi wajib pajak yang sedang dalam proses pemeriksaan untuk keperluan perpajakan atau dalam proses penyidikan (Pasal 8 Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984). Memperhatikan rumusan Pasal 8 Keputusan Presiden tersebut, terdapat dua indikator/kriteria yang diatur, yaitu mengenai subyek yang diberikan pengampunan pajak dan kriteria perbuatan pelanggaran pajak.

Secara *argumentum a contrario*, bagi wajib pajak baik yang sedang dilakukan proses penyidikan maupun yang belum, akan tetapi hasil proses pemeriksaan ada indikasi melakukan tindak pidana perpajakan tetap akan diusut, dengan kata lain tidak diberlakukan /diberikan pengampunan pajak. Ketentuan ini menjadi rancu dan tidak memberikan kepastian hukum. Sebagaimana diketahui unsur tindak pidana perpajakan yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 yang diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) adalah adanya “kerugian pada pendapatan negara”. Sebagai konsekuensi dari ketentuan tersebut maka wajib pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang diberikan pengampunan pajak, pada dasarnya sudah merupakan tindak pidana karena sudah dapat dipastikan merugikan pendapatan negara, sehingga bagi wajib pajak yang diberikan pengampunan pajak berupa tidak dilakukan pengusutan fiskal, akan tetap dilakukan penyidikan. Perbuatan wajib pajak yang diberikan pengampunan pajak berupa tidak dilakukan pengusutan fiskal pada dasarnya sudah termasuk kategori perbuatan yang diancam pidana berdasarkan Pasal 38 dan Pasal 39 KUP.

Dari aspek hukum, khususnya peraturan perundang-undangan, persoalan pengampunan pajak (*tax amnesty*) mengandung 2 (dua) substansi hukum, yaitu legitimasi mengenai tidak memberlakukan peraturan perundang-undangan yang berlaku, terutama tentang sanksi administrasi dan sanksi pidana dan bentuk hukum pengaturan pengampunan pajak itu sendiri. Pemberian insentif khususnya pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak :

Pertama, menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya, Kedua, rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak, Ketiga, insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak.

Persoalan di atas sangat penting untuk diteliti mengingat kebijakan pemerintah berupa pengampunan pajak harus mempunyai landasan hukum yang kuat sesuai dengan prinsip legalitas dan keadilan hukum. Berdasarkan latar belakang sebagaimana yang

telah diuraikan di atas, peneliti merumuskan judul **analisis terhadap kebijakan pengampunan pajak dalam investasi.**

II. PEMBAHASAN

Kebijakan Investasi

Istilah investasi merupakan istilah yang sering dijumpai dalam kegiatan bisnis, sementara dalam peraturan perundang-perundangan sering digunakan istilah penanaman modal. Baik "investasi" maupun "penanaman modal;" pada dasarnya mempunyai pengertian yang sama, tidak ada perbedaan yang prinsip diantara keduanya, sebagai terjemahan dari kata "investment". Meskipun demikian di kalangan masyarakat luas kata investasi sering diartikan lebih luas karena dapat mencakup baik investasi langsung (*direct investment*) maupun investasi tidak langsung (*indirect investment*) berupa pembelian efek lewat pasar modal (*capital market*), sedangkan kata penanaman modal lebih mempunyai konotasi kepada investasi langsung.¹⁰⁵

Dalam Kamus Hukum Ekonomi digunakan terminologi investment, penanaman modal, investasi yang berarti penanaman modal yang biasanya dilakukan untuk jangka panjang misalnya berupa pengadaan aktiva tetap perusahaan atau membeli sekuritas dengan maksud untuk memperoleh keuntungan.¹⁰⁶ Sementara itu menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal (UUPM), penanaman modal di definisikan sebagai segala bentuk kegiatan menanam modal, baik oleh penanam modal dalam negeri maupun penanam modal asing untuk melakukan usaha di wilayah negara Republik Indonesia.

Bagi Indonesia, keberadaan kegiatan investasi langsung dan tidak langsung maupun asing dan dalam negeri, mempunyai kontribusi yang besar bagi kelangsungan pembangunan. Kegiatan investasi, terutama yang berbentuk investasi langsung, semakin mendorong pertumbuhan ekonomi, alih teknologi dan ilmu pengetahuan serta menciptakan lapangan kerja baru untuk mengurangi pengangguran sehingga mampu meningkatkan daya beli masyarakat. Oleh karena itu upaya untuk mendorong investasi di Indonesia merupakan suatu keharusan yang tidak dapat dihindarkan.

Di Indonesia perkembangan investasi yang relatif pesat terlihat terutama pada periode akhir tahun 1960 an setelah diberlakukannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1967 Tentang Penanaman Modal Asing (UUPMA) dan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1968 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (UUPMDN).

Perkembangan investasi yang cukup pesat tersebut antara lain disebabkan oleh beberapa insentif yang diberikan pemerintah melalui kedua undang-undang tersebut yang meliputi perlindungan dan jaminan investasi, dibukanya lapangan kerja bagi tenaga kerja asing, diberikannya berbagai insentif dalam bidang perpajakan. Disamping berbagai insentif dan kemudahan di atas, situasi politik dan keamanan yang relatif stabil

¹⁰⁵ Ida Bagus Rahmadi, *Kerangka Hukum & Kebijakan Investasi Langsung di Indonesia*, Ghalia, Indonesia. Bogor. 2006. hlm. 1.

¹⁰⁶ A.F. Elly Erawaty dan J.S. Badudu, dikutip dari Sentosa Sembiring, *Hukum Investasi*. Nuansa Aulia Bandung, 2007, hlm. 57.

juga menjadi pendorong meningkatnya investasi di tanah air. Meskipun demikian untuk melindungi kepentingan nasional, pemerintah memagari kegiatan investor asing dengan menutup lapangan investasi di bidang-bidang yang menyangkut hajat hidup orang banyak. Pada periode awal tahun 1970 an sampai akhir tahun 1980 an, tidak kurang dari 900 perusahaan Jepang telah melakukan investasi langsung yang mempunyai nilai investasi lebih dari US\$ 11 milyar yang menyerap lebih dari 282.000 orang tenaga kerja. Pertumbuhan investasi langsung ini terus berlangsung sampai tahun 1996 seiring dengan berbagai kebijakan liberalisasi di bidang keuangan dan perdagangan yang dikeluarkan pemerintah Indonesia.

Dalam upaya mempercepat peningkatan dan perluasan kegiatan ekonomi untuk lebih mengembangkan iklim usaha yang menjamin kelangsungan penanaman modal asing, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 1994 Tentang Pemilikan Saham Dalam Perusahaan yang didirikan dalam rangka Penanaman Modal Asing. Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 1999 ini dirasakan kontroversial dan menimbulkan perdebatan mengingat PP ini memberikan kesempatan kepada warga negara asing dan badan hukum asing untuk memiliki seluruh modal perusahaan. Selain itu PMA dapat melakukan kegiatan usaha yang tergolong penting bagi negara dan menguasai hajat hidup orang banyak yang sebelumnya dinyatakan tertutup seperti pelabuhan, produksi dan transmisi serta distribusi tenaga listrik untuk umum, telekomunikasi, pelayaran, penerbangan, air minum, kereta api umum, pembangkit tenaga atom dan mass media (Pasal 5 ayat (1) PP No. 20/1994).

Dasar pemikiran pemerintah adalah mengoptimalkan aset yang di kuasai negara untuk dapat dimanfaatkan rakyat banyak. Dalam kurun waktu 1994-2007, selama lebih kurang 14 tahun, pemerintah telah menyetujui investasi PMA dengan nilai US\$ 288,2 milyar sebanyak 17.231 perusahaan. Hal ini jauh meningkat dibanding investasi PMA periode 1967-1994 dengan nilai investasi US\$ 62,1 milyar. Hanya dengan mendorong investasi, maka pertumbuhan ekonomi dapat terus ditingkatkan sehingga mampu mengentaskan kemiskinan. Untuk mendorong meningkatnya investasi, pemerintah harus menciptakan suatu iklim investasi yang kondusif, yang menurut Mohamad Ikhsan, terdiri dari 3 (tiga) komponen, yaitu :¹⁰⁷

Pertama, kelompok kebijakan pemerintah yang mempengaruhi biaya (*cost*) seperti pajak, beban regulasi dan pungli (*red tape*), korupsi, infrastruktur, ongkos operasi, investasi perusahaan (*finance cost*) dan investasi di pasar kerja.

Kedua, kelompok yang mempengaruhi risiko yang terdiri dari stabilitas makro ekonomi, stabilitas dan prediktibilitas kebijakan, hak property (*property right*), kepastian kontrak, dan hak untuk mentransfer keuntungan.

Ketiga, hambatan untuk kompetisi yang terdiri dari hambatan regulasi untuk masuk dan keluar dari kegiatan bisnis, berfungsinya pasar keuangan dan infrastruktur dengan baik, serta tersedianya dengan efektif hukum persaingan.

¹⁰⁷ *Ibid*, Hlm. 31.

Mencermati pandangan di atas, masalah regulasi menjadi kunci keberhasilan untuk mewujudkan iklim investasi. Dalam perspektif ini hukum harus mampu menciptakan *stability, predictability dan fairness*.¹⁰⁸ Oleh karena itu hukum sebagai instrumen investasi harus dievaluasi kembali dengan melakukan pembenahan sebagai berikut :

1. Pembenahan terhadap sistem hukum yang ada, termasuk law enforcement. Hal ini penting antara lain karena salah satu motif investor menanamkan modal adalah adanya kepastian hukum.
2. Masalah perburuhan, termasuk berbagai pengaturan yang menyangkut hubungan kerja.
3. Kejelasan hubungan pemerintah pusat dan daerah, terutama menyangkut kewenangan masing-masing dalam bidang investasi.

Meskipun berbagai regulasi telah membuka peluang bagi penanaman modal baik dalam negeri maupun luar negeri (asing) namun dalam kenyataannya belum dapat meningkatkan pertumbuhan investasi yang ditimbulkan oleh berbagai sebab :

Pertama, adanya berbagai regulasi di bidang penanaman modal menimbulkan ketidak pastian hukum sehingga menimbulkan keragu-raguan bagi calon investor itu sendiri.

Kedua, prosedur birokrasi yang panjang menyebabkan calon investor menunggu dalam waktu yang cukup relatif lama sebelum memperoleh persetujuan dari pemerintah. Proses pengurusan perizinan usaha dan investasi di Indonesia selain beragam juga memerlukan waktu yang lama sekitar 168 hari, jauh lebih lama di banding negara-negara Asia lainnya.

Ketiga, perangsang dan berbagai fasilitas yang diberikan dirasakan sudah tidak memadai dan tidak menarik lagi bagi investor.

Keempat, belum terpadunya lembaga yang mempunyai otoritas yang menangani masalah penanaman modal, baik yang berada pada pemerintah pusat maupun hubungan wewenang pusat dan daerah.

Dalam rangka memperbaiki iklim investasi untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi, telah dikeluarkan berbagai kebijakan di bidang investasi, antara lain yang tertuang dalam Instruksi Presiden Nomor 3 Tahun 2006 tentang Paket Kebijakan Perbaikan Iklim Investasi. Inpres inilah yang kemudian menjadi "arahan" bagi perubahan UU PMA/PMDN sehingga terbitnya UU No. 25 Tahun 2007.

Kebijakan di bidang investasi sebagaimana yang diamanatkan oleh Inpres tersebut meliputi:

- a. Kebijakan umum dalam upaya memperkuat kelembagaan pelayanan investasi.
Kebijakan ini dilakukan dengan mengubah Undang-Undang Penanaman Modal, dengan memuat prinsip-prinsip dasar seperti transparansi, memberikan perlakuan yang sama kepada PMA dan PMDN serta *dispute settlement*.

¹⁰⁸ Dikutip dari Santosa Sembiring, *Op.Cit.* hlm. 31.

Disamping itu sebagai konsekuensinya maka diperlukan sinkronisasi peraturan perundang-undangan pusat dan daerah termasuk peraturan yang terkait dengan penanaman modal, terutama percepatan perizinan di bidang kegiatan usaha dan penanaman modal yang selama ini sering menjadi hambatan karena prosedurnya yang lama.

- b. Kebijakan di bidang Kepabeanan dan Cukai meliputi percepatan arus barang, pengembangan peran Kawasan Berikat, pemberantasan penyelundupan dan debirokratisasi di bidang cukai.
- c. Kebijakan perpajakan, berupa pemberian insentif untuk investasi, konsistensi pelaksanaan *Sistem Self Assesment* sehingga terjaminnya hak-hak wajib pajak. Untuk mendukung kebijakan ini maka perubahan terhadap Undang-Undang perpajakan perlu dilakukan seperti Undang-Undang KUP, Undang-Undang P.Ph, dan Undang-Undang PPN.
- d. Kebijakan di bidang ketenagakerjaan meliputi penciptaan iklim hubungan industrial yang mendukung perluasan lapangan kerja, perlindungan dan penempatan TKI di luar negeri, penyelesaian perselisihan hubungan industrial secara cepat, murah dan berkeadilan, percepatan proses penerbitan izin ketenagakerjaan, penciptaan pasar tenaga kerja, terobosan paradigma pembangunan transmigrasi dalam rangka perluasan lapangan kerja. Beberapa Undang-Undang yang perlu diubah sehubungan dengan kebijakan ini.
- e. Pemberdayaan Usaha Kecil, Menengah dan Koperasi. (UKMK)

Kebijakan dilakukan melalui program penyempurnaan peraturan yang terkait dengan perizinan bagi UKMK, pengembangan jasa konsultasi bagi industri kecil dan menengah, peningkatan akses UKMK kepada sumber daya finansial dan sumber daya produktif dan penguatan kemitraan usaha besar dan UKMK. Program ini sekaligus merekomendasikan beberapa perubahan peraturan yang menyangkut UKMK antara lain Keputusan Presiden No. 127 Tahun 2001 tentang Bidang/Jenis usaha yang dicadangkan untuk usaha kecil dan bidang/jenis usaha yang terbuka untuk usaha menengah atau besar dengan syarat kemitraan, dan perubahan PP No. 16 Tahun 1997 tentang Waralaba.

Dengan mengingat berbagai kelemahan UUPMA & PMDN Tahun 1967 serta tuntutan perekonomian ekonomi global, pada tahun 2007 lahirlah Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal (UUPM) yang menggantikan UUPMA dan PMDN di atas. Dalam konsideran UUPM menyebutkan bahwa sasaran undang-undang tersebut adalah untuk mempercepat pembangunan ekonomi nasional dan mewujudkan kedaulatan politik dan ekonomi Indonesia. Peningkatan penanaman modal diperlukan untuk mengolah potensi ekonomi menjadi kekuatan ekonomi riil dengan menggunakan modal yang berasal dari dalam negeri dan luar negeri. Oleh karena itu dalam menghadapi perubahan perekonomian global dan keikutsertaan Indonesia dalam berbagai kerjasama internasional perlu diciptakan iklim penanaman modal yang kondusif, promotif, kepastian hukum, keadilan dan efisien dengan tetap memperhatikan kepentingan ekonomi nasional.

Dari judul Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007, tampak pemerintah tidak membedakan lagi PMA atau PMDN, seperti yang dikenal dalam Undang-Undang PMA dan Undang-Undang PMDN. Sesuai dengan asas penanaman modal yang tercantum dalam Pasal 3 ayat (1) d, kebijakan pemerintah memberikan perlakuan yang sama bagi PMDN dan PMA, tidak membedakan asal negara investor, tetapi dengan tetap memperhatikan kepentingan nasional. Beberapa substansi kebijakan yang dituangkan dalam UUPM akan diuraikan di bawah ini.

Tujuan Investasi

Alasan utama suatu negara membutuhkan investasi terutama modal asing adalah untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi (*economic growth*), tidak terkecuali dengan Indonesia. Kehadiran investasi selain dapat menyerap tenaga kerja, juga dapat menciptakan *demand* bagi produk dalam negeri sebagai bahan baku, menambah devisa, menambah penghasilan negara terutama dari pajak, adanya alih teknologi dan pengetahuan. Perkembangan perekonomian khususnya untuk negara berkembang salah satunya ditentukan oleh pertumbuhan investasi, oleh karena itu pembangunan akan berhasil apabila ditopang oleh investasi yang cukup besar. Modal yang besar tidak mungkin dapat disediakan oleh pemerintah sendiri mengingat keterbatasan anggaran. Sementara itu dari segi nasionalisme adalah ideal apabila kebutuhan modal untuk investasi dibiayai oleh modal dalam negeri. Namun di semua negara-negara kecenderungannya adalah sama yaitu ketersediaan modal yang terbatas.

Pembangunan nasional merupakan alat untuk mencapai tujuan negara yaitu kesejahteraan rakyat Indonesia sebagaimana telah diamanatkan oleh *the founding father* dalam pembukaan UUD 1945, sedangkan investasi alat pembiayaannya. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa investasi merupakan instrumen untuk mewujudkan tujuan pembangunan itu sendiri. Keadaan inilah yang disadari oleh pembentuk Undang-Undang Penanaman Modal yang kemudian merumuskan tujuan penanaman modal dalam Pasal 3 ayat (2) sebagai berikut :

- 1) Meningkatkan pertumbuhan ekonomi nasional.
- 2) Menciptakan lapangan kerja.
- 3) Meningkatkan pembangunan ekonomi berkelanjutan.
- 4) Meningkatkan kemampuan daya saing dunia usaha nasional.
- 5) Meningkatkan kapasitas dan kemampuan teknologi nasional.
- 6) Mendorong pengembangan ekonomi kerakyatan.
- 7) Mengolah ekonomi potensial menjadi kekuatan ekonomi riil dengan menggunakan dana yang berasal baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri, dan
- 8) Meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Tujuan penyelenggaraan penanaman modal di atas hanya dapat tercapai apabila iklim investasi yang kondusif dapat diwujudkan. Iklim investasi adalah semua kebijakan, kelembagaan dan lingkungan baik yang sedang berlangsung maupun yang diharapkan terjadi di masa datang, yang bisa mempengaruhi tingkat pengembalian dan

risiko suatu investasi. Dengan demikian iklim investasi merupakan cerminan sejumlah faktor yang berkaitan dengan lokasi yang membuka peluang dan insentif bagi pemilik modal untuk melakukan usaha atau investasi secara produktif dan berkembang. Dengan kata lain iklim investasi adalah iklim/keadaan yang mendorong seseorang melakukan investasi dengan biaya dan risiko serendah mungkin dan menghasilkan keuntungan jangka panjang sebesar mungkin.¹⁰⁹

Secara sederhana faktor-faktor yang mempengaruhi terciptanya iklim investasi yang kondusif, antara lain meliputi :

a) Faktor Politik

Kestabilan politik suatu negara menjadi salah satu pertimbangan bagi investor untuk menanamkan modal. Suatu negara yang stabilitas politiknya tidak menentu akan mengurangi minat investor karena dalam suatu negara yang demikian sulit memprediksi kebijakan apa yang akan diambil pemerintah yang berkaitan dengan dunia usaha. Negara yang memiliki pemerintahan yang tidak stabil, pemerintahan yang berganti-ganti, tidak memiliki legitimasi yang kuat akan sulit menarik investor. Dalam keadaan demikian kebijakan investasi akan selalu berubah-ubah sehingga tidak ada jaminan perlindungan yang memadai bagi investor, risiko pengembalian modal akan sangat relatif kecil.

b) Faktor Ekonomi.

Faktor ekonomi tidak dapat dipisahkan dengan faktor politik karena kedua faktor tersebut saling berkaitan. Tidak mungkin pergerakan ekonomi dapat berjalan dalam suatu negara yang kondisi atau situasi politiknya tidak stabil, tidak akan ada pertumbuhan ekonomi dalam suatu negara yang sedang berperang. Ketersediaan sumber daya alam, tenaga kerja yang terampil, potensi pasar yang menjanjikan tidak cukup menimbulkan minat investor tanpa didukung oleh stabilitas politik dan pemerintahan.

c) Faktor Hukum

Faktor lainnya yang penting adalah adanya regulasi yang jelas bagi penanaman modal, mulai dari rencana penanaman modal sampai kepada keuntungan yang diperoleh investor. Aspek kepastian hukum dan keadilan menjadi taruhan dalam mengundang penanaman modal. Pengaturan di bidang perizinan, birokrasi, perlindungan hukum, tenaga kerja, fiskal, dan sebagainya menjadi pertimbangan bagi investor untuk menanamkan modal.

Pengertian Pengampunan pajak

Dalam bab sebelumnya, secara sepintas telah disinggung mengenai pengertian *tax amnesty* (pengampunan pajak), sebagai pengantar ke dalam pemahaman masalah penelitian. Oleh karena itu dirasakan perlu untuk memperdalam pengertian pengampunan pajak dalam konteks perpajakan.

¹⁰⁹Tulus Tambunan, *Iklim Investasi di Indonesia, Masalah, Tantangan dan Potensi*, download, Januari 2008. hlm 5

Secara etimologis, istilah pengampunan pajak berasal dari kata "tax amnesty", suatu konsep yang telah diterapkan di beberapa negara seperti Amerika Serikat, Jerman, Kanada, Swedia, Belanda, Norwegia, Belgia, Perancis, Swiss, Finlandia, Portugal, Rusia, Irlandia, Italia, Malaysia, Pakistan, Srilanka, India, Filipina, Selandia Baru, Australia, Chili, Kolombia, Costa Rica, Ekuador, Indonesia, Bolivia, Venezuela, Puerto Rico, Honduras, Meksiko, Panama, Brasil, Argentina.¹¹⁰

Kata *amnesty* (amnesti) berasal dari bahasa Yunani "*amnestia*" yang dapat diartikan, melupakan atau suatu tindakan melupakan.¹¹¹ Para ahli mengartikan amnesti kedalam pengertian yang berbeda-beda, sesuai dengan bidang penerapan hukumnya, diantaranya sebagai konsep pada peniadaan atau penghapusan tanggung jawab pidana, misalnya "..... a general overlooking or pardon of past offenses by the ruling authority" atau sebuah tindakan dimana "*which crimes against the government up to a certain date are so obliterated that they can never be brought into charge*".¹¹²

Pandangan lainnya tidak hanya membatasi konsepnya pada penghapusan tanggung jawab pidana, melainkan juga mencakup penghapusan tanggung jawab perdata. Dalam Black Law Dictionary, dikatakan "[a] Soverign act of oblivion for past act, granted by a government to all persons (or certain persons) who have been guilty of crime or delict, generally political offenses, and often conditional upon their return to obedience and duty within prescribed time".¹¹³ Dalam bahasa Inggris, amnesti sering dikaitkan dengan istilah "*pardon*" yang berarti pemaafan atau pengampunan.

Secara historis amnesti merupakan peninggalan dari jaman atau masa kerajaan, dimana seorang raja yang sangat berkuasa mempunyai kekuasaan untuk menghukum dan termasuk mengurangi hukuman sebagai tindakan murah hati dari seorang raja. Pada masa sekarang, istilah amnesti banyak digunakan untuk menggambarkan pengertian-pengertian yang lebih umum sebagai ukuran yang dianggap lebih tepat untuk dipakai guna menghadapi pelanggaran-pelanggaran yang tingkat kriminalitasnya dinilai lebih baik dilupakan. Di Amerika Serikat, istilah *amnesty* juga biasa diidentikan dengan *pardon* atau pengampunan.¹¹⁴

Secara umum amnesti merupakan hak kepala negara untuk meniadakan akibat hukum yang mengancam suatu perbuatan atau sekelompok kejahatan politik. Dalam sistem UUD 1945, amnesti merupakan hak mutlak atau hak prerogatif Presiden sebagai kepala negara (Pasal 14 ayat (2) UUD 1945). Dalam hukum positif, pengaturan amnesti juga dapat ditemukan dalam Undang-Undang Darurat No. 11 Tahun 1954 Tentang

¹¹⁰James Alm. *Tax Policy Analysis : The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, International Studies Program, Working Paper, October 1998, hlm. 1.

¹¹¹ Webster New Twentieth Century Dictionary, Edisi Kedua, Dikutip dari Ihdhal Kasim. *Menghadapi Masa Lalu : Mengapa Amnesti*, dalam Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), No. 2 Tahun I, Agustus 2000, Jakarta, hlm. 2.

¹¹² *Ibid*, hlm. 2.

¹¹³ Bryan A. Gerner, Black Law Dictionary, seventh edition, 1999, hlm. 83.

¹¹⁴ Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*, PT Bhuana Ilmu Populer, Jakarta, 2007, hlm. 344.

Amnesti dan Abolisi.¹¹⁵ Selain Undang-Undang Darurat tersebut, pengertian amnesti juga disinggung dalam Undang-Undang No. 27 Tahun 2004 tentang Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi (KKR). Berdasarkan UUKKR, amnesti merupakan pengampunan yang diberikan oleh Presiden kepada pelaku pelanggaran hak asasi manusia yang berat dengan memperhatikan pertimbangan DPR.

Undang-Undang No. 27 Tahun 2004 yang didasarkan pada Ketetapan MPR No. XXVI Tahun 2000 tentang Pemantapan Persatuan dan Kesatuan Nasional, mengakui bahwa pemberian amnesti merupakan hak prerogatif Presiden. Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi hanyalah memberikan rekomendasi berupa pertimbangan hukum kepada Presiden. Pemberian amnesti atau pengampunan kepada pelaku pelanggaran hak asasi manusia diberikan dalam perspektif kepentingan bersama sebagai bangsa (Indonesia).

Pemberian amnesti dilatarbelakangi oleh penyelesaian hukum atas pelanggaran HAM yang tidak pernah tuntas sehingga menimbulkan ketidakpuasan bagi keluarga korban serta munculnya ketegangan politik yang sangat membahayakan keamanan dan stabilitas pemerintahan. Dalam UUKKR amnesti didasarkan pada pertimbangan yang lebih luas yaitu keutuhan kesatuan dan persatuan nasional, dengan melalui prosedur pengakuan kesalahan dari pihak pelaku pelanggaran, penyesalan dan permintaan maaf kepada korban atau keluarga.

Dari uraian di atas dapat ditarik beberapa hal pokok yang terkait dengan amnesti, yaitu :

- a. Kewenangan amnesti hanya berada pada wewenang Presiden dalam kedudukan sebagai kepala negara atau simbol negara. Jabatan apapun yang ada dalam negara tidak mempunyai kewenangan untuk memberikan amnesti.
- b. Pemberian amnesti mempunyai akibat hukum, hilangnya kesalahan pelaku kejahatan/pelanggaran, sehingga terhadap pelaku dibebaskan dari sanksi atau ancaman baik pidana maupun administrasi.
- c. Sesuai dengan tuntutan konsep negara hukum modern, penjatuhan amnesti harus diberi wadah dalam bentuk undang-undang dengan pertimbangan bahwa selain sanksi yang dihapuskan diatur dalam undang-undang, juga pengaturan dalam undang-undang lebih kuat mempunyai dasar hukum, karena mendapat persetujuan dari legislatif. Pengampunan pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang oleh negara berdasarkan hukum.
- d. Amnesti diberikan pada moment tertentu tidak setiap saat. Moment tersebut dapat dikaitkan dengan pertimbangan politik, ekonomi nasional, keutuhan persatuan dan kesatuan negara, dan sebagainya.

Pada masa sekarang *amnesty* sebagai konsep pengampunan hukuman diterapkan dalam berbagai bidang, tidak hanya dalam rezim hukum pidana, tapi juga diberlakukan dalam bidang politik, hak asasi manusia, ekonomi dan pajak. Dengan menggunakan pengertian *amnesty* yang diuraikan sebelumnya, maka pengampunan pajak (*tax*

¹¹⁵ Pasal 4 Undang-Undang Nomor : 11/Drt/1954, amnesti merupakan penghapusan akibat hukum dari orang-orang yang melakukan tindak pidana, yang diberikan oleh Presiden.

amnesty) merupakan konsep penghapusan sanksi yang diberikan oleh Presiden dalam keadaan atau situasi tertentu kepada wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan.

Dengan demikian, *tax amnesty* merupakan pemberian fasilitas perpajakan berupa pembebasan dalam periode atau tenggang waktu tertentu dari pengenaan, pemeriksaan, pengusutan, dan penuntutan atas harta kekayaan atau penghasilan yang sebelumnya tidak atau belum sepenuhnya dikenakan pajak yang dilandasi oleh adanya pengakuan kesalahan dari wajib pajak dengan menyesali kesalahan tersebut dan janji tidak akan mengulangi kesalahan.

Pengampunan pajak merupakan kesempatan yang diberikan dalam waktu terbatas kepada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah uang tertentu sebagai pembebasan tanggung jawab (termasuk bunga dan denda) dalam kaitan dengan tahun pajak sebelumnya tanpa adanya kekhawatiran untuk dituntut pidana. Berdasarkan pengertian di atas, *amnesty* (pengampunan) di bidang pajak dapat diartikan sebagai pembebasan kepada wajib pajak untuk melaksanakan/memenuhi kewajiban membayar pajak termasuk sanksi administrasi dan tuntutan pidana, dan sebagai kompensasinya terhadap wajib pajak dikenakan kewajiban untuk membayar pajak sejumlah uang tertentu.

Mengingat pengampunan pajak dikaitkan dengan keadaan atau situasi tertentu, maka masa pemberian pengampunan ditentukan secara terbatas, atau dengan kata lain dibatasi waktu tertentu. Ide dasar pengampunan pajak ini adalah untuk mendorong pembayar pajak yang selama ini telah menunggak pajak, karena melakukan pelanggaran baik dengan cara tidak membayar pajak maupun membayar pajak tapi tidak sepenuhnya. Pengampunan pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang yang berdasarkan hukum seharusnya diterima oleh negara.

Tujuan Pengampunan Pajak.

Di berbagai negara yang telah melaksanakan pengampunan pajak, diterima pandangan bahwa pengampunan pajak merupakan bagian dari program kebijakan fiskal negara yang bersangkutan, yang bertujuan meningkatkan pendapatan negara dalam jangka pendek.¹¹⁶ Pandangan yang sama tentang tujuan ini dinyatakan pula oleh Eric Le Borgne.¹¹⁷ Menurut Eric Le Borgne, disamping untuk meningkatkan pendapatan negara dalam jangka pendek, pengampunan pajak juga bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga dapat meningkatkan keadilan horizontal dan meningkatkan pendapatan dalam jangka menengah.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengampunan pajak dilatar belakangi oleh banyaknya wajib pajak yang tidak/belum membayar pajak sebagaimana yang ditentukan oleh peraturan perpajakan. Dari sisi sesama wajib pajak keadaan ini

¹¹⁶ James Alm, *Loc. Cit.*, hlm. 1

¹¹⁷ Kertas Kerja IMF dengan judul *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*, September 2006, hlm. 1.

menimbulkan kecemburuan, ketidakadilan diantara sesama pembayar pajak, karena wajib pajak yang satu membayar pajak lebih tinggi daripada wajib pajak yang lain yang jumlah penghasilan atau kekayaannya relatif sama. Terjadi pula seseorang membayar pajak sementara orang lain yang mempunyai penghasilan yang sama, bahkan tidak membayar.

Hasil penelitian Spicer & Becker pada tahun 1980,¹¹⁸ menyatakan bahwa perlakuan yang tidak adil akan menyebabkan orang mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan, makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya. Dalam perspektif perpajakan, keadilan horizontal terjadi manakala orang dalam keadaan yang sama dikenakan pajak yang sama besar.

Meningkatnya penerimaan negara dalam jangka pendek didasarkan pada asumsi bahwa pada tahun dimana pengampunan pajak diberikan, masyarakat akan berbondong-bondong memanfaatkannya tanpa diliputi rasa was-was atau takut dikenakan sanksi atau diusut atas penghasilan-penghasilan sebelumnya. Para wajib pajak yang belum atau kurang patuh dapat dengan tenang membayar pajak, lepas dari rasa ketakutan atau bersalah di masa lalu karena kesalahan yang selama ini telah dilakukan diampuni oleh pemerintah.

Di beberapa negara manfaat di atas benar terjadi seperti di Irlandia, bahkan penerimaan yang diperoleh negara berjumlah 15 x lebih besar dari perkiraan perolehan pengampunan.¹¹⁹ Bagi pihak pemerintah dengan pemberian amnesti diyakini akan meningkatkan kepatuhan pajak, sehingga setiap tahun jumlah wajib pajak akan semakin bertambah. Dengan jumlah wajib pajak bertambah, maka jumlah pajak yang dibayar ke negara akan meningkat. Dalam kondisi seperti ini, jumlah tunggakan akan berkurang sehingga mengurangi beban administrasi bagi fiskus yang berdampak adanya penghematan bagi fiskus baik waktu, tenaga maupun biaya.

Melihat kembali latar belakang pemberian pengampunan pajak karena banyaknya potensi fiskal yang lolos dari pengenaan pajak, pengampunan akan mendorong repatriasi modal yang ditanamkan di negara-negara lain, dimana keuntungan atau penghasilannya tidak dapat dikenakan pajak di negara asal investor. Dengan masuknya kembali modal ke negara asal, negara pemberi pengampunan akan banyak memanfaatkan modal tersebut untuk melakukan investasi. Oleh karena itu pengampunan selain bermanfaat sebagai sumber pendapatan nasional sekaligus menjadi alat untuk mendorong pertumbuhan ekonomi nasional, dan sumber modal investasi.¹²⁰

Meskipun pengampunan pajak bukan merupakan satu-satunya solusi untuk mengatasi kesulitan anggaran, akan tetapi apabila pengampunan dirancang secara matang dan dilaksanakan dengan konsisten serta diikuti pula dengan *law enforcement* yang tegas maka dalam jangka panjang pengampunan pajak akan bermanfaat dalam meningkatkan investasi. Sisi positif dari program pengampunan pajak adalah

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ James Alm, *Op.Cit.* hlm. 6.

¹²⁰ Muhamad S. Hidayat, *Media Indonesia*, Senin 20 Oktober 2008.

peningkatan penerimaan negara dari sektor pajak tanpa menimbulkan beban baru bagi masyarakat, karena pengampunan pajak pada dasarnya mengambil hak negara yang belum/tidak dibayar dengan cara wajib pajak membayar sesuai kewajibannya tanpa dikenakan sanksi apapun. Dalam pajak dikenal prinsip bahwa negara berhak menerima sejumlah uang, tidak lebih dan tidak kurang, demikian pula wajib pajak wajib membayar sejumlah tertentu, tidak lebih dan tidak kurang, sesuai dengan undang-undang.

Pelepasan hak negara melakukan penagihan dalam pengampunan pajak merupakan pengorbanan negara yang sangat besar karena tidak adanya uang pajak yang masuk ke kas negara. Bahkan kebijakan pengampunan akan menimbulkan suatu pertarungan eksistensi peran pajak di masa depan, mengingat kebijakan ini mempunyai kecenderungan melemahkan ketaatan atau kepatuhan masyarakat terhadap undang-undang pajak.

Kompensasi kerugian negara di atas, dalam pengampunan pajak akan diperoleh di masa yang akan datang berupa manfaat setelah pasca pengampunan. Pengampunan pajak akan menjadi pendorong bagi wajib pajak untuk melakukan pembayaran secara jujur. Wajib pajak dimaksud terutama wajib pajak lama baik orang pribadi maupun badan. Dengan dilandasi kejujuran inilah, maka penerimaan negara akan meningkat.

Model Pengampunan Pajak.

Berdasarkan pada pengertian pengampunan pajak di atas, dapat diketahui beberapa model pengampunan pajak berdasarkan praktek negara-negara yang telah melaksanakan pengampunan pajak. Penetapan model-model ini didasarkan pada ruang lingkup pengampunan yang diberikan oleh pemerintah masing-masing negara, dalam hal ini terhadap apa negara memberikan pengampunan.

Menurut Erwin Silitonga, dalam literatur sekurang-kurangnya terdapat empat jenis amnesti pajak¹²¹ jenis atau model dimaksud adalah sebagai berikut :

Model pertama, pengampunan hanya diberikan terhadap sanksi pidana perpajakan saja, sedangkan kewajiban untuk membayar pokok pajak termasuk penenaan sanksi administrasi seperti bunga dan denda tetap ada. Dalam hal ini, terhadap wajib pajak yang telah melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dilakukan penuntutan pidana atas perbuatan yang sebelumnya dilakukan oleh wajib pajak. Dengan demikian pengampunan diberikan secara terbatas hanya pada penuntutan pidana saja, tidak berlaku untuk tindakan administratif. Kewenangan pemerintah untuk menetapkan dan melakukan penagihan pajak tetap ada dan melekat pada fiskus, sebagai konsekuensinya fiskus dapat melakukan penagihan terhadap utang wajib pajak yang tidak atau belum sepenuhnya dibayar.

Tujuan yang ingin dicapai oleh model pengampunan pajak ini adalah memungut dan menagih utang pajak tahun-tahun sebelumnya yang tidak dibayar atau dibayar tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan, sehingga penerimaan negara meningkat sekaligus jumlah wajib pajak semakin bertambah.

¹²¹ Erwin Silitonga, *Op.Cit.* hlm. 3.

Model Kedua, pengampunan pajak yang diberikan tidak hanya berupa penghapusan sanksi pidana, tetapi juga sanksi administrasi berupa denda. Wajib pajak yang diberikan pengampunan tetap mempunyai kewajiban untuk melunasi hutang pokok pajak yang tidak/kurang bayar pada tahun-tahun sebelumnya dengan disertai bunga atau kekurangan pembayaran pajak.

Tujuan pengampunan pada model ini pada dasarnya sama dengan tujuan pada pengampunan model 1 (pertama), yang berbeda adalah jenis sanksi administrasi yang dikenakan oleh fiskus hanya sebatas bunga atas kekurangan pajak. Dengan demikian pada model ini, wajib pajak tetap harus membayar pokok pajak ditambah dengan bunga atas kekurangan pokok tersebut.

Model ketiga, pengampunan pajak diberikan atas seluruh sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Konsekuensi dari pengampunan model ini, maka wajib pajak hanya dikenakan kewajiban sebatas melunasi utang pokok untuk tahun-tahun sebelumnya tanpa dikenakan sanksi administrasi baik bunga, denda ataupun kenaikan serta sanksi pidana. Dengan demikian pengampunan diberikan terhadap semua perbuatan yang dilakukan sebelum pemberian pengampunan pajak baik terhadap pelanggaran yang bersifat administratif maupun pidana.

Model keempat, pengampunan diberikan terhadap seluruh utang pajak untuk tahun-tahun sebelumnya dan juga atas seluruh sanksi baik yang bersifat administratif maupun pidana. Dalam pengampunan pajak model ini, negara melepaskan hak untuk melakukan penagihan atas seluruh hutang pajak yang seharusnya dibayar. Dengan demikian maka dalam pengampunan model ini, tidak ada uang pajak yang masuk ke negara sehingga tidak ada peningkatan atau penambahan penerimaan negara pada saat diterapkannya pengampunan. Hal ini disebabkan hak negara untuk memperoleh penerimaan pajak dari tahun-tahun sebelumnya dilepaskan/dibebaskan.

Sasaran yang akan dicapai pada model ini lebih difokuskan pada harapan meningkatnya penerimaan pasca diterapkannya pengampunan pajak, dengan asumsi masyarakat yang sebelumnya belum atau tidak membayar diharapkan pada tahun-tahun yang akan datang akan melaksanakan kewajibannya tanpa diliputi rasa takut dikenakan penagihan.

Memperhatikan model-model atau jenis pengampunan pajak di atas, model-model tersebut didasarkan pada perbedaan bentuk pengampunan yang diberikan kepada wajib pajak. Bentuk pengampunan dimaksud berupa pembebasan utang pokok pajak, pembebasan sanksi administrasi (bunga atau denda) dan pembebasan sanksi pidana.

III. PENUTUP

Pengaturan pengampunan pajak menyangkut wajib pajak, objek pajak yang merupakan ketentuan-ketentuan yang termasuk dalam hukum pajak materil, dan berkaitan pula dengan wewenang fiskus dan penegak hukum lainnya yang telah diatur dalam undang-undang. Sesuai dengan asas yang dikenal dalam peraturan perundang-undangan dan sistem hukum pada umumnya, pengaturan pengampunan pajak yang

tidak tepat akan mengakibatkan tergesernya asas legalitas dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia.

IV. DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU

- Abdul Asri Harahap, Perhitungan tax ratio di Indonesia adalah berdasarkan perhitungan penerimaan dari PPH, PPN, PPn, BM, PBB, BPHTB, Bea Materai, Cukai, Bea Masuk dan Pajak Ekspor. Hidayat Amir Abdul Azis dan Rangga Satyanegara, *Indikator Ekonomi* Edisi September 2006.
- A.F. Elly Erawaty dan J.S. Badudu, dikutip dari Sentosa Sembiring, *Hukum Investasi*. Nuansa Aulia Bandung, 2007
- Bryan A. Gerner, *Black Law Dictionary*, seventh edition, 1999.
- Dhaniswara K. Harjono, *Hukum Penanaman Modal*, PT Raja Garfindo Persada, Jakarta, 2007.
- James Alm. *Tax Policy Analysis : The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, International Studies Program, Working Paper, October 1998
- Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*, PT Bhuana Ilmu Populer, Jakarta, 2007.
- Tulus Tambunan, *Iklm Investasi di Indonesia, Masalah, Tantangan dan Potensi*, download, Januari 2008.

B. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

- Undang-Undang Nomor : 11/Drt/1954, amnesti merupakan penghapusan akibat hukum dari orang-orang yang melakukan tindak pidana, yang diberikan oleh Presiden.
- Undang-Undang No. 1 Tahun 1967 jo Undang-Undang No. 11 Tahun 1970 Tentang Penanaman Modal Asing (PMA)
- Undang-Undang No. 6 Tahun 1968 jo Undang-Undang No. 12 Tahun 1970 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri.
- Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal.
- Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- UU No. 10 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan
- Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

C. SUMBER LAIN

- Armida Alisyahbana, *Insentif Pajak Sebagai Daya Tarik Investasi di Indonesia*, Makalah dalam Seminar Perpajakan, kerja sama Tax Center Unpad dengan Direktorat Jenderal Pajak, Bandung, 6 September 2007.
- Erwin Silitonga, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, Makalah dalam Acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Unpar ke 31, Bandung 1 Februari 2006.
- Berita Pajak*, Majalah Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI, edisi 15 Juni 2005.

Ida Bagus Rahmadi, *Kerangka Hukum & Kebijakan Investasi Langsung di Indonesia*, Ghalia, Indonesia. Bogor. 2006.

Webster New Twentieth Century Dictionary, Edisi Kedua, Dikutip dari Ifdhal Kasim. *Menghadapi Masa Lalu : Mengapa Amnesti*, dalam Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), No. 2 Tahun I, Agustus 2000, Jakarta.

Kertas Kerja IMF dengan judul *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*, September 2006, Hlm. 1.

Muhamad S. Hidayat, Media Indonesia,

PEDOMAN PENULISAN

1. Naskah bersifat orisinal, baik berupa hasil riset atau tinjauan atas suatu permasalahan hukum yang berkembang di masyarakat (artikel lepas), dimungkinkan juga tulisan lain yang dipandang memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum.
2. Penulisan terdiri atas beberapa bab penulisan hasil penelitian terdiri dari 3 BAB, yaitu ; BAB I. PENDAHULUAN (Latar Belakang dan Rumusan Masalah) BAB II. PEMBAHASAN (Kerangka Teori dan Analisis), dan BAB III. PENUTUP (Kesimpulan dan Saran).
3. Tulisan menggunakan bahasa indonesia maupun bahasa inggris yang memenuhi kaidah bahasa yang baik dan benar, tulisan menggunakan bahasa indonesia disertai abstrak dalam bahasa inggris (200 kata) dan Kata kunci, ketentuan ini berlaku sebaliknya.
4. Setiap kutipan harus menyebutkan sumbernya, dan ditulis pada akhir kutipan dengan memberi tanda kurung (bodynote). Sumber kutipan harus memuat nama pengarang, tahun penerbitan dan halaman .Contoh : satu penulis (Bagir Manan, 1994: 20), Dua Penulis (Jimly Asshidiqqie dan M.Ali Syafa'at, 2005: 11), Tiga atau lebih penulis menggunakan ketentuan et.al (dkk). Untuk artikel dari internet dengan susunan: nama penulis, judul tulisan digaris bawah, alamat website, waktu download/unduh.
5. Naskah harus disertai dengan daftar pustaka atau referensi ,terutama yang digunakan sebagai bahan acuan langsung . Daftar pustaka dan referensi bersifat alfabetis dengan format; nama pengarang, judul buku, nama penerbit, kota terbit, dan tahun penerbitan. Contoh: Bagir Manan, Hubungan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994.
6. Panjang tulisan antara 15-25 halaman, font times new roman dengan 1,15 spasi. Dalam hal hal tertentu berlaku pengecualian panjang tulisan.
7. Naskah disertai nama lengkap penulis, alamat e-mail dan lembaga tempat berafiliasi saat ini, dan hal lain yang dianggap penting.

Jurnal **KEADILAN PROGRESIF** diterbitkan oleh Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung. Jurnal ini dimaksudkan sebagai media komunikasi, edukasi dan informasi ilmiah bidang ilmu hukum. Dengan Keadilan Progresif diharapkan terjadi proses pembangunan ilmu hukum sebagai bagian dari mewujudkan cita-cita luhur bangsa dan negara.

Redaksi **KEADILAN PROGRESIF** menerima naskah ilmiah berupa laporan hasil penelitian, artikel lepas yang orisinal dari seluruh elemen, baik akademisi, praktisi, lembaga masyarakat yang berminat dalam pengembangan ilmu hukum.

Alamat Redaksi:
JURNAL KEADILAN PROGRESIF
Gedung B Fakultas Hukum Universitas Bandar Lampung
Jalan Zainal Abidin Pagar Alam No. 26, Labuhan Ratu
Bandar Lampung 35142
Telp: 0721-701979/ 0721-701463 Fax: 0721-701467
Email: keadilan_progresif@yahoo.com dan
tamirusli963@gmail.com

