

JURNAL **KEADILAN PROGRESIF**

PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS BANDAR LAMPUNG

AGUS ISKANDAR	Analisis Yuridis Pengampunan Pajak Dalam Investasi di Indonesia	1-10
TAMI RUSLI	Dampak Globalisasi Terhadap Pengaturan Tanggung Jawab Sosial Perusahaan BUMN	11-22
ZAINAB OMPU JAINAH	Pertimbangan Hakim Untuk Dilakukan Rehabilitasi Terhadap Pelaku Tindak Pidana Penyalahgunaan Narkotika Golongan I (Studi Putusan No. 290/Pid.Sus/2016/PN.Gns)	23-33
S. ENDANG PRASETYAWATI	Penyelesaian Sengketa Pajak Perusahaan Modal Asing di Indonesia	34-47
INTAN PELANGI	Analisis Konsekuensi Hukum Keanggotaan Indonesia Dalam Perjanjian <i>World Trade Organization</i>	48-57
HERLINA RATNA SN	Pelaksanaan Pelayanan Jasa Notaris Terhadap Orang Tidak Mampu	58-67
MEITA DJOHAN OE	Penyelesaian Perkara Perceraian Melalui Mediasi Sebagai Upaya Perdamaian (Studi Putusan No: 0317/Pdt.G/2014/PA.Tnk)	68-83
RISSA AFNI MARTINOVA	Perlindungan Hukum Pedagang Kecil Dari Keberadaan Franchise Minimarket (Studi Peraturan Walikota Bandar Lampung Nomor 17 Tahun 2009)	84-93

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**

**PENANGGUNGJAWAB
Rektor Universitas Bandar Lampung**

**KETUA PENYUNTING
Bambang Hartono, S.H., M.Hum.**

**WAKIL KETUA PENYUNTING
Lintje Anna Marpaung, S.H., M.H.**

**PENYUNTING PELAKSANA
Tami Rusli, S.H., M.Hum.
Erlina B., S.H., M.H.
Benny Karya Simantar, S.H., M.H.
Rifandi Ritonga, S.H., M.H.
Recca Ayu Hapsari, SH., M.H.
Melisa Safitri, SH., M.H.**

PENYUNTING AHLI (MITRABESTARI)
Prof. Dr. I Gede A.B. Wiranata, S.H., M.H. (Universitas Lampung)
Dr. I.G.K.R Handayani, S.H., M.H. (Universitas Sebelas Maret)
Dr. Erina Pane, S.H., M.H. (IAIN Radin Intan, Lampung)
Dr. Nurhadiantomo, S.H., M.Hum. (Universitas Muhammadiyah Surakarta)

**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**

ANALISIS YURIDIS PENGAMPUNAN PAJAK DALAM INVESTASI DI INDONESIA

AGUS ISKANDAR

Email: agus@ecampus.ut.ac.id

Dosen Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Terbuka Lampung

ABSTRACT

Tax incentives, whether tax exemptions, tax breaks, accelerated depreciation and so are different from "tax pardons". The problem in this research is how the legal form of tax forgiveness arrangement in investment in Indonesia. The problem approach in this research is the normative juridical approach that is approach by reviewing the rules related to the problem to be discussed. After data is collected and processed, then analyzed qualitatively. The result of the research shows that giving incentives in the form of debt relief and exemption of imposition of sanction give strong impetus to taxpayer to participate in tax forgiveness. For investors (old taxpayers) profits not previously / not taxable can be used to expand, or develop investment.

Keywords: *Forgiveness, Taxes, Investment.*

I. PENDAHULUAN

Sejak diterbitkannya Undang-Undang No. 1 Tahun 1967 Tentang Penanaman Modal Asing (PMA) sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 1970, dan terakhir dengan Undang-undang Nomor 25 Tahun 2007 kepada investor telah diberikan berbagai insentif pajak sebagai berikut:

1. Pembebasan pajak (*tax holiday*) atas :

- a. P.Ps atas keuntungan perusahaan untuk jangka waktu 5 (lima) Tahun dihitung dari saat perusahaan tersebut mulai memproduksi.
- b. Pajak deviden atas bagian laba yang dibayarkan kepada pemegang saham, yang diperoleh dalam jangka waktu yang tidak melebihi waktu 5 (lima) tahun sejak perusahaan tersebut mulai beroperasi.
- c. P.Ps. atas keuntungan yang ditanam kembali dalam perusahaan yang bersangkutan di Indonesia untuk jangka waktu tertentu yang tidak lebih dari 5 (lima) tahun dihitung sejak saat penanaman kembali.
- d. Bea masuk atas barang-barang yang diperlukan untuk menjalankan

perusahaan seperti mesin-mesin, alat-alat kerja atau pesawat-pesawat.

- e. Bea materai modal atas penempatan modal.
 - f. Pajak penjualan (impor) atas barang-barang perlengkapan perusahaan masuk kewilayah Indonesia.
 - g. Bea Balik Nama (BBN) atas akta pendaftaran kapal untuk pertama kalinya masuk ke Indonesia.
- ### 2. Keringanan Pajak :
- a. Pengecualian tarif proporsional P.Ps setinggi-tingginya 50 % untuk jangka waktu yang tidak melebihi 5 (lima) tahun sesudah jangka waktu pembebasan pajak.
 - b. Diperkenalkannya melakukan kompensasi kerugian yang diderita selama jangka waktu pembebasan pajak dengan keuntungan yang diperoleh setelah jangka waktu tersebut.
 - c. Diperkenankan untuk melakukan pengusutan yang dipercepat (*accelerated depreciation*) atas alat-alat perlengkapan tetap. (Rochmat Soemitro, 1982: 210).

Berdasarkan UUPMA dan PMDN terdapat perbedaan insentif yang diberikan kepada PMA diberikan pembebasan P.Ps. (*tax holiday*) tetapi tidak dikenal insentif berupa tidak dilakukan pengusutan fiscal.

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 tiga kali, yaitu berdasarkan Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964, berdasarkan Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak dan Undang-undang Nomor 11 tahun 2016 yang diikuti peraturan Direktur Jendral pajak Nomor 11/Pj/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengewnai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

Di banyak negara, seperti Belgia, Perancis, Irlandia, Argentina, Brasil, Pakistan, Australia, Selandia Baru, Filipina dan sebagainya besarnya potensi penghasilan yang lolos dari sistem perpajakan merupakan salah satu faktor pendorong diterapkannya program *tax amnesty*. (Erwin Silitonga, 2006: 4).

Menurut Wikipedia, *Tax amnesty* dirumuskan sebagai berikut :

“Tax amnesty is a limited - time opportunity for a specified group of taxpayers to pay a defined amount in axchange for forgiveness of a tax liability (including interest and penalties) relating to a previous tax period or periods and without fear of criminal prosecution. It typically expires when some authority begins an tax investigation of the past-one tax”. ([http://en.wikipedia.org/wiki/Tax amnesty](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_amnesty), download Oktober 2016).

Menurut definisi tersebut, *Tax amnesty* 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 secara pidana. *Tax amnesty* berakhir ketika pihak berwenang memulai penyidikan terhadap pajak yang telah lewat waktu.

Dari pengertian di atas, dalam *tax amnesty* wajib pajak diberi kesempatan untuk membayar pajak terhutang untuk tahun-tahun sebelumnya yang tidak/belum dibayarnya, tanpa dikenakan sanksi apapun. Dengan memperhatikan “tanpa adanya kekhawatiran” dalam pengertian *tax amnesty* tersebut maka tidak ada jaminan kepastian apakah terhadap wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakan akan dilakukan proses penuntutan atau tidak, karena pembebasan hanya diberikan untuk sanksi administrasi saja. Dalam perkembangannya, bentuk pembebasan kewajiban dalam pengampunan pajak menjadi beragam berdasarkan perbedaan pembebasan utang pajak dan/atau pembebasan sanksi (administrasi dan pidana).

Pemberian *tax amnesty* tersebut digantungkan pada waktu tertentu yang terbatas, artinya apabila dalam tenggang waktu yang ditentukan wajib pajak tidak memanfaatkan atau menggunakan *tax amnesty*, maka penagihan pajak akan dilakukan terhadap kewajiban perpajakan yang belum/tidak dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Meskipun *tax amnesty* termasuk pengertian insentif, akan tetapi terdapat perbedaan antara insentif yang diatur dalam peraturan perpajakan dan penanaman modal dengan *tax amnesty*.

Insentif yang pertama merupakan pengecualian penerapan Undang-Undang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan, sehingga pembebasan pajak atau keringanan pajak yang diberikan kepada wajib pajak sejak awal merupakan tindakan yang legal. Dalam hal pembebasan atau keringanan pajak tersebut menimbulkan kerugian pada negara, maka kerugian negara tersebut bukan disebabkan oleh tindakan atau perbuatan wajib pajak, melainkan disebabkan oleh peraturan perundang-

undangan itu sendiri, sebagai implementasi dari kebijakan pemerintah. Sementara itu insentif yang kedua berupa pengampunan pajak (*tax amnesty*), pembebasan pajak atau pengampunan pajak diberikan terhadap pajak-pajak yang seharusnya dibayar atau terhutang tetapi tidak atau tidak sepenuhnya dilakukan pembayaran. Dengan demikian dalam *tax amnesty*, pengampunan pajak diberikan terhadap wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran atas peraturan perundang-undangan perpajakan, yang menimbulkan atau menyebabkan kerugian pada negara. Dengan demikian kerugian negara sebelum diberikan *tax amnesty*, disebabkan oleh perbuatan wajib pajak.

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 :

1. menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya.
2. rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak.
3. 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.

II. PEMBAHASAN

1. Asas Legalitas dalam Perundang-undangan Perpajakan.

Asas legalitas (*legaliteits beginsel*) merupakan salah satu prinsip utama yang

dijadikan sebagai dasar dalam setiap penyelenggaraan negara dan pemerintahan di setiap negara hukum, terutama bagi negara-negara hukum dalam sistem hukum eropa kontinental. Asas legalitas merupakan asas yang diturunkan dari konsep negara hukum sehingga sekaligus merupakan konsekwensi logis dari paham negara hukum yang menghendaki adanya suatu landasan hukum bagi setiap tindakan masyarakat dan penyelenggara negara. Dalam pengertian tersebut maka asas legalitas (*principle of legality*) akan mempunyai 2 (dua) fungsi, yaitu di satu sisi sebagai dasar pembenaran bagi setiap tindakan pemerintahan/perbuatan hukum dan di sisi lain asas legalitas merupakan pembatasan bagi pelaksanaan wewenang penyelenggara negara.

Asas legalitas mempunyai peranan penting, terutama dalam lapangan hukum publik misalnya Hukum Tata Negara, Hukum Administrasi Negara dan Hukum Pidana. Dalam lapangan Hukum Tata Negara dan Hukum Administrasi, asas legalitas menjadi alat ukur untuk menilai wewenang suatu lembaga negara dan pelaksanaannya yang dilakukan oleh pejabat administrasi karena keabsahan suatu tindakan administrasi negara ditentukan oleh kewenangan administrasi yang bersangkutan, apakah administrasi negara tersebut mempunyai kewenangan atau tidak, sementara dalam lapangan hukum perdata, keabsahan perbuatan hukum ditentukan oleh kecakapan subjek hukum yang melakukan perbuatan hukum, apakah subjek hukum tersebut memiliki kecakapan untuk melakukan perbuatan hukum atau tidak.

Dalam hukum administrasi, asas legalitas mempunyai makna bahwa pemerintah tunduk pada undang-undang (*dat het bestuur aan de wet is onderworpen*) dan semua ketentuan yang mengikat warga harus didasarkan pada undang-undang. Dalam konsep negara hukum, asas legalitas ini dirumuskan sebagai "*het beginsel van wetmatigheid van bestuur*" (asas pemerintahan berdasar kan undang-undang).

Secara historis asas pemerintahan an berdasarkan undang-undang ber asal dari

pemikiran hukum abad ke 19 sebagai kelahiran konsep negara hukum klasik atau negara hukum liberal yang berdasarkan pemikiran legalistik-positivistik sebagai pengaruh aliran legisme, yang menganggap hukum hanyalah apa yang tertulis dalam undang-undang. Undang-undang merupakan sendi utama penyelenggaraan negara dan pemerintahan. Undang-undang adalah dasar bagi penyelenggaraan negara.

Dari uraian di atas, asas legalitas tidak dapat dilepaskan dari gagasan demokrasi dan gagasan negara hukum. Dalam konteks ini, gagasan demokrasi menghendaki semua undang-undang mendapat persetujuan rakyat untuk melindungi kepentingan mereka. Oleh karena itu keterlibatan rakyat harus dimulai sejak proses pembentukannya. Sementara itu gagasan negara hukum menghendaki agar penyelenggaraan negara dan pemerintahan didasarkan pada undang-undang untuk memberikan jaminan perlindungan terhadap hak asasi manusia, sehingga sekaligus menjadi dasar legitimasi bagi tindakan pemerintah. Menurut Sjachran Basah asas legalitas berarti upaya mewujudkan duet integral secara harmonis antara paham kedaulatan hukum dan paham kedaulatan rakyat berdasarkan prinsip monodualistik selaku pilar-pilar yang sifat hakikatnya konstitutif (Sjachran Basah, 1992: 2)

Penerapan asas legalitas, menurut Indroharto akan menunjang berlakunya kepastian hukum dan kesamaan perlakuan. (Indroharto, 1993: 83).

Dalam perkembangannya asas legalitas kemudian menjadi salah satu syarat dalam penyelenggaraan pemerintahan yang diartikan sebagai syarat bahwa tindakan administrasi negara tidak boleh dilakukan tanpa dasar undang-undang (tertulis) dalam arti luas. Bila sesuatu dijalankan dengan dalih keadaan darurat, maka kedaruratan itu wajib dibuktikan kemudian, jika kemudian terbukti maka perbuatan tersebut dapat digugat di pengadilan.

Dalam hukum pidana, asas legalitas mempunyai fungsi perlindungan terhadap hak asasi manusia, yang secara historis merupakan reaksi terhadap kesewenang-

wenangan penguasa di zaman *Ancien Regim* serta jawaban atas kebutuhan fungsional terhadap kepastian hukum yang menjadi keharusan dalam suatu negara hukum. (Komariah Emong Sapardjaja, 2002: 6).

Pasal 1 ayat (1) KUHP Indonesia yang berasal dari WvS Belanda memberikan implementasi rumusan asas legalitas sebagai berikut :

Suatu perbuatan tidak dapat dipidana, kecuali berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan pidana yang telah ada sebelumnya.”

(*Nullum Delictum Noella Poena Sine Praevia Lega Poenali*).

Menurut Groenhuijsen, ada 4 (empat) makna yang terkandung dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP, yaitu :

1. pembuat Undang-Undang tidak boleh memberlakukan suatu ketentuan pidana berlaku mundur;
2. semua perbuatan yang dilarang harus dimuat dalam rumusan delik;
3. hakim dilarang menyatakan bahwa terdakwa melakukan perbuatan pidana didasarkan pada hukum tidak tertulis atau hukum kebiasaan, dan
4. terhadap peraturan hukum pidana dilarang diterapkan analogi.

Asas legalitas dalam penarikan pajak mengandung arti bahwa penarikan atau pemungutan pajak hanya boleh dilakukan atas dasar kekuatan undang-undang yang mengaturnya. Hal ini dapat dipahami mengingat penarikan pajak akan menyangkut hak asasi manusia yang berkenaan dengan harta kekayaannya.

Dalam konteks asas legalitas ini, kepastian hukum merupakan fungsi dari hukum. Menurut Mochtar Kusumaatmadja, fungsi hukum adalah memberikan kepastian atau keteraturan. (Mochtar Kusumaatmadja, 2000: 49).

Kepastian (hukum) bukanlah tujuan dari hukum. Tujuan hukum adalah terciptanya keadilan. Salah satu fungsi yang terpenting dari hukum adalah tercapainya keteraturan dalam kehidupan masyarakat,

dan keteraturan menyebabkan orang dapat hidup dengan berkepastian.

Mengingat undang-undang pajak sudah menjadi produk hukum, maka berdasarkan asas legalitas ini Undang-Undang pajak harus mempunyai kepastian hukum (*rechtszekerheid*). Undang-undang pajak harus menjamin kepastian baik bagi fiskus sebagai pemungut pajak maupun bagi rakyat sebagai pembayar pajak. Rakyat harus mempunyai kepastian tentang hak dan kewajibannya, demikian pula fiskus harus mempunyai kepastian tugas dan kewenangannya.

Dalam merumuskan undang-undang perpajakan harus ada kepastian tentang siapa subjek pajak, apa objek pajak, berapa tarif pajak dan kapan saat terhutangnya. Kepastian ini akan berujung pada prinsip bahwa negara menerima pembayaran pajak dari rakyat, tidak boleh lebih dan tidak boleh kurang sesuai dengan haknya, demikian pula rakyat membayar pajak tidak boleh lebih dan tidak boleh kurang sebesar kewajibannya sesuai dengan undang-undang perpajakan.

Sebagaimana telah disinggung sebelumnya, asas kepastian hukum mempunyai fungsi perlindungan baik bagi fiskus maupun rakyat sebagai wajib pajak. Oleh karena itu mengingat pajak merupakan pengambilalihan harta kekayaan rakyat kepada negara, maka pengenaan pajak tidak boleh berlaku mundur atau berlaku kebelakang (surut). Pajak tidak boleh dipungut atau dikenakan terhadap *tabestand* yang terjadi sebelum ditetapkannya undang-undang pajak (non retroaktif). Suatu aturan hukum tidak boleh berlaku surut kalau akan menimbulkan beban (baru atau lebih berat) bagi yang terkena. Bagir Manan, 2004: 54).

2. Alasan Pengampunan Pajak.

Momentum yang penting dalam sejarah perpajakan di Indonesia, khususnya dalam pemberian pengampunan pajak (*tax amnesty*), yaitu dengan dilaurkannya Undang-undang Nomor 11 tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak, yang diikuti dengan dikeluarkannya peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor per-11/Pj/2016

Tentang pengaturan lebih lanjut mengenai pelaksanaan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

Kebijakan memberikan pengampunan pajak didasarkan pada pertimbangan adanya kebutuhan dana yang besar untuk kepentingan Revolusi Nasional dan Pembangunan Nasional Semesta Berencana.

Kebijakan pengampunan pajak ini dilatarbelakangi oleh adanya perubahan sistem perpajakan baru yang bertujuan untuk meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Sistem pemungutan pajak berubah dari *oficial assesment* menjadi *self assesment* seiring dengan kebijakan *tax reform* yang diintrodusir pemerintah.

Dengan sistem *self assesment* ini wajib pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung sendiri, menetapkan sendiri dan membayar sendiri pajak yang terhutang. Dalam sistem ini pelaksanaan hak dan kewajiban diserahkan sepenuhnya kepada wajib pajak berlandaskan pada kejujuran dan keterbukaan masyarakat. Wajib pajak dituntut aktif melaksanakan hak & kewajibannya, sedangkan fiskus hanya melaksanakan fungsi pembinaan dan pelaksanaan penjatuhan sanksi (administrasi).

Meskipun Undang-Undang KUP 1983 tidak secara eksplisit menyebut sistem *self assesment* namun terdapat beberapa indikator yang menjadi dasar sekaligus ciri sistem ini, antara lain yaitu kewajiban untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak (Pasal 2), mengambil sendiri Surat Pemberitahuan (SPT), mengisi SPT dengan benar dan lengkap (Pasal 3), menyampaikan SPT tepat waktu, menetapkan sendiri pajak yang terhutang (Pasal 12) dan sebagainya.

Perubahan sistem perpajakan, termasuk sistem pemungutan pajak dari *oficial assesment* menjadi *self assesment* dijadikan pangkal tolak sebagai kondisi awal bagi semua wajib pajak (baik sudah terdaftar maupun yang belum terdaftar) dan fiskus untuk melaksanakan hak dan kewajiban menurut undang-undang pajak baru (hasil

tax reform 1983) yang dilandasi dengan kejujuran dan keterbukaan.

Disamping hal tersebut di atas, Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 juga dilatar belakangi oleh adanya berbagai potensi pajak yang sementara itu sulit dijangkau oleh undang-undang. Potensi pajak yang hilang ini dapat disebabkan antara lain oleh berbagai perbuatan wajib pajak seperti ketidak jujuran dalam membayar pajak, tidak membayar pajak sama sekali, menyimpan kekayaan di negara lain dengan pertimbangan tarif pajak yang lebih rendah dan sebagainya. Pada saat dilakukan *tax reform* tahun 1983, jumlah wajib pajak hanya \pm 600 dari jumlah penduduk sekitar \pm 150 juta orang. Kondisi demikian jelas akan merugikan penerimaan negara dan dari sisi investasi menyebabkan kehilangan sumber dana dalam menggerakkan pertumbuhan ekonomi dalam negeri.

Dari permasalahan di atas, pada dasarnya pemberian pengampunan pajak merupakan suatu pilihan kebijakan dalam menghadapi ketidakmampuan negara membiayai penyelenggaraan pemerintahan yang membutuhkan biaya besar. Oleh karena itu pengampunan pajak dilakukan pada masa transisi dari sistem perpajakan yang hampir kebanyakan peninggalan Belanda ke sistem perpajakan baru berdasarkan perundang-undangan produk nasional dengan tujuan meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak dengan dilandasi prinsip keadilan, kepastian dan kesederhanaan. Dapat dikatakan pengampunan pajak merupakan pengorbanan negara yaitu dengan melepaskan hak melakukan penagihan atau melepaskan penerimaan pajak untuk kepentingan yang lebih besar yang akan diperoleh di masa yang akan datang.

3. Pengampunan Pajak Dalam Investasi.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, pengampunan pajak dapat dikategorikan sebagai salah satu bentuk insentif pajak. Terdapat dua pandangan mengenai insentif pajak dalam konteks investasi ini, yaitu yang mendukung dan menolak, dengan berbagai argumentasinya

masing-masing. Satu hal yang tidak dapat dibantah adalah pajak merupakan salah satu indikator pertimbangan ketika investor mau menanamkan modal pada daerah/negara tertentu, meskipun indikator ini bukanlah suatu pertimbangan yang dominan.

Berbeda dengan insentif pajak pada umumnya dimana keringanan/fasilitas perpajakan ditawarkan kepada investor baru, maka pengampunan pajak sesuai dengan pengertiannya diberikan kepada investor lama yang sudah menjadi wajib pajak (lama). Oleh karena itu pengampunan pajak, khusus ditujukan bagi investor yang sudah menjadi wajib pajak. Hal ini mengingat pengampunan pajak lebih berhubungan dengan wajib pajak lama dan tidak berlaku bagi wajib pajak/investor baru. Pengampunan pajak yang berisikan pembebasan kewajiban pajak yang sebelumnya tidak dibayar, termasuk pula sanksi administrasi dan sanksi pidana akan membuat wajib pajak tidak ragu atau takut untuk menggunakan dana atau keuntungan yang diperoleh sebelumnya sebagai modal dalam pengembangan investasi.

Keuntungan yang sebelumnya tidak dikenakan pajak pada umumnya digunakan untuk berbagai kepentingan wajib pajak antara lain digunakan untuk modal investasi baru. Dengan melakukan investasi baru maka akan berlaku insentif pajak secara legal. Dengan berlakunya insentif pajak investor dapat menikmati fasilitas atau keringanan pajak yang dijamin undang-undang. Keringanan pajak menimbulkan harapan keuntungan yang diperoleh lebih besar daripada keuntungan yang dikenakan pajak. Dengan demikian pemberlakuan pengampunan pajak bagi investor akan mendapatkan keuntungan atau manfaat 2 (dua) kali, yaitu pertama terhadap kekurangan pajak tahun sebelumnya tidak dikenakan pajak dan pengusutan fiskal maupun penyidikan pidana, dan kedua atas keuntungan tersebut yang digunakan untuk modal investasi baru akan mendapat fasilitas atau insentif pajak.

Pengenaan pajak yang tinggi dengan disertai denda akan memberikan beban yang

berat bagi investor dan ini akan menyebabkan investasi menurun. Secara tidak langsung hal ini akan mengakibatkan harga barang naik yang menyebabkan daya beli masyarakat menjadi turun. Keadaan ini jelas akan menjauhkan masyarakat dalam upaya memenuhi kebutuhan hidupnya.

Sebaliknya pengenaan pajak yang rendah terhadap keuntungan atau laba investor akan memberikan dorongan yang kuat untuk meningkatkan investasi. Apalagi dengan memberikan pembebasan atas pokok pajak beserta sanksinya (pengampunan pajak) akan lebih memberikan motivasi bagi investor meningkatkan dan memperluas investasi.

Dengan meningkatnya investasi dapat diperoleh berbagai keuntungan misalnya, terjadinya alih teknologi (terutama dari investasi asing), pengembangan wilayah, penyerapan tenaga kerja, peningkatan pendapatan masyarakat dan pertumbuhan ekonomi. Pertumbuhan ekonomi yang meningkat diharapkan penerimaan negara dari sektor pajak juga meningkat. Semakin banyak tenaga kerja yang dapat diserap pada lapangan usaha investasi, semakin besar peluang atau harapan masyarakat memenuhi kebutuhan hidupnya dalam usaha mencapai kesejahteraan.

Terdapat kontradiksi antara data jumlah wajib pajak dengan pertumbuhan investasi. Sejak digulirkannya *tax reform* 1983 yang bersamaan pula dengan kebijakan pengampunan pajak, jumlah wajib pajak meningkat sementara investasi malah menjadi turun. Hal ini terjadi karena pertumbuhan wajib pajak berasal dari wajib pajak orang/pribadi yang tidak melakukan kegiatan investasi, sebagai wajib pajak baru. Oleh karena itu penambahan jumlah wajib pajak bukan berasal dari wajib pajak yang turut serta dalam program pengampunan pajak.

Meskipun pengampunan pajak ini dianggap gagal untuk menaikan investasi, bagi pemerintah dengan adanya kenaikan jumlah wajib pajak sudah dirasakan berhasil. Kenaikan jumlah pembayar pajak (*tax payer*) yang didasari dengan kejujuran dan

keterbukaan diasumsikan akan menaikan penerimaan negara. Hal tersebut menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak dapat dijadikan insentif atau perangsang bagi investor untuk melakukan pengembangan atau perluasan investasi. Hal ini memperkuat pendapat bahwa pajak bukanlah indikator penentu atau satu-satunya bagi minat investasi.

Pengampunan pajak hanyalah sebagai perangsang atau insentif tidak langsung bagi pengembangan investasi, dan bagi fiskus atau administrasi perpajakan pengampunan pajak dinilai lebih menguntungkan karena akan mengurangi beban biaya dan administrasi daripada melakukan penegakkan hukum. Kebijakan pengampunan pajak bagi investor tidaklah penting dibanding ketersediaan bahan baku, upah buruh yang murah dan ketersediaan transportasi yang mudah. Pengenaan tarif pajak yang tinggi belum tentu akan menghasilkan keuntungan investor yang rendah, demikian pula sebaliknya tingkat pajak yang rendah juga tidak akan selalu menghasilkan keuntungan yang besar.

Bagi investor isi sistem perpajakan secara umum lebih penting daripada pengampunan pajak. Kepastian hukum dalam peraturan perpajakan dan pelayanan publik yang baik bagi investor dirasakan lebih penting daripada pengampunan pajak. Pada praktiknya keberadaan insentif pajak ataupun pengampunan pajak lebih bersifat "terpaksa" diberlakukan karena negara-negara lain sebagai pesaing melakukan hal yang sama dalam upaya menarik investor.

Hal tersebut terbukti dengan dilakukannya perubahan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Salah satu materi perubahan adalah adanya penurunan tarif baik bagi wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan. Dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tarif PPh badan diturunkan menjadi 28 % dari tarif yang tertinggi sebelumnya 30 %. Bahkan untuk tahun pajak 2010 diturunkan kembali menjadi 25 % (Pasal 17 ayat (2)).

Penurunan tarif ini dilakukan dalam upaya persaingan dengan negara lain, Singapura misalnya sudah menetapkan tarif dibawah 30 %. Kebijakan yang sama dilakukan pula dengan melakukan perubahan terhadap Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang KUP yang ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 18/PMK.03/2008 yang memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi (administrasi) atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak sehubungan dengan penyampaian SPT untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya.

Keengganan masyarakat wajib pajak termasuk investor untuk membayar pajak harus direpons dengan sistem perpajakan yang memberikan dorongan kepada wajib pajak untuk mau dan jujur membayar pajak. Sistem perpajakan harus memberikan jalan keluar agar pajak dapat dijadikan motor penggerak untuk meningkatkan investasi. Dengan tarip proporsional sebesar 25 % berdasarkan Pasal 17 ayat (2) UU P.Ph, maka tidak ada perbedaan besaran tarip terhadap para investor, meskipun jumlah nominal pajak yang harus dibayar akan berbeda sesuai dengan jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak.

Tarip pajak sebagai bagian dari sistem perpajakan dapat dijadikan pendorong bagi investor tertentu, termasuk yang memanfaatkan pengampunan melalui penetapan tarip yang lebih ringan. Tarip dimaksud adalah tarip yang prosentasenya menurun semakin besar jumlah yang harus dikenakan pajak (*degresif*). Dalam tarip *degresif* dikenal beberapa prosentase tarip seperti halnya tarip *progresif*, akan tetapi semakin besar jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak semakin kecil prosentase tarip yang dikenakan. Akan tetapi untuk keadilan beban pajak perlu dipertimbangkan agar penurunan prosentase tarip tetap menghasilkan prinsip kemampuan (*daya pikul*) yang lebih besar harus membayar pajak yang lebih besar pula.

Disamping fasilitas pajak di bidang P.Ph., di bidang PPN juga diberikan insentif berupa pembebanan bea masuk atas impor

mesin serta barang dan bahan untuk pembangunan atau pengembangan industri dalam rangka penanaman modal. Masih terdapat indikator lain yang lebih dominan yang dapat mempengaruhi investasi di luar sektor pajak. Indikator tersebut adalah birokrasi pemerintah, ketersediaan infrastruktur yang cukup, ketidakstabilan politik, korupsi, regulasi ketenagakerjaan dan akses pembiayaan.

Berdasarkan laporan *Doing Business 2010* dari bank dunia, Indonesia menempati peringkat 122 dari 183 negara menurut tingkat kemudahan melakukan usaha. (Denni Puspa Purbasari, 2008: 3).

Variabel penyusunan ranking ini menggunakan 10 ukuran, yaitu :

1. Memulai usaha;
2. Mendapatkan izin;
3. Mempekerjakan pekerja;
4. Mendaftarkan hak milik;
5. Mendapatkan kredit;
6. Mendapatkan perlindungan bagi investor;
7. Pembayaran pajak;
8. Perdagangan antar negara;
9. Menegakkan kontrak;
10. Menutup usaha.

Bagi investor, di sektor pajak yang penting adalah masalah kepastian hukum dari aturan-aturan yang ada. Perubahan aturan yang cepat di bidang pajak menimbulkan kesan tidak ada kepastian hukum. Lebih-lebih adanya ketidakharmonisan pemerintah pusat dan daerah dalam mengatur pajak.

Pengampunan pajak tidak akan dapat dengan serta merta menaikkan investasi. Pengampunan pajak hanya akan berhasil bila didukung pula oleh berbagai kebijakan di luar sektor pajak secara bersamaan seperti peningkatan pelayanan publik termasuk perizinan, perlindungan hukum, tenaga kerja dan sebagainya. Lebih penting lagi adalah upaya yang sungguh-sungguh terutama setelah diberikan program pengampunan pajak, yaitu *law enforcement*, karena pengampunan pajak merupakan instrumen yang berbahaya yang mempunyai kecenderungan melemahkan pentaatan terhadap hukum perpajakan.

Kemungkinan wajib pajak untuk ikut serta dalam pengampunan akan meningkat jika disertai dengan perubahan dalam sistem perpajakan itu sendiri. Dari pengalaman Indonesia dan negara-negara lain program amnesti yang efektif meningkatkan penerimaan pajak adalah pengampunan yang ditindaklanjuti dengan *law enforcement* yang tegas, disamping perubahan sistem perpajakan.

Meskipun pengampunan pajak tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan investasi akan tetapi masih mempunyai manfaat minimal dalam 2 (dua) hal, yaitu pertama dalam jangka pendek dapat meningkatkan penerimaan negara dan kedua, dapat memperoleh data yang lebih lengkap tentang wajib pajak. Manfaat pertama diperoleh dari uang tebusan yang dibayar wajib pajak sebagai pengganti pajak yang belum/tidak dibayar serta penghapusan sanksi, sedangkan yang kedua dapat digunakan sebagai data untuk penetapan pajak tahun yang akan datang. Manfaat yang kedua ini pada jangka panjang dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, sehingga dapat meningkatkan *tax ratio*.

Dengan banyaknya wajib pajak yang ikut dalam program pengampunan pajak, diharapkan jumlah wajib pajak akan bertambah. Penghapusan hutang pokok dengan disertai penghapusan sanksi akan menjadi daya tarik bagi masyarakat untuk ikut berperan serta dalam program pengampunan. Pengampunan pajak ini sekaligus merupakan program intensifikasi pemungutan pajak terhadap wajib pajak yang tidak/belum terdaftar, dan tidak menambah jumlah beban pajak, yang bertambah adalah jumlah wajib pajak yang sebelumnya tidak/belum membayar pajak. Dengan pengampunan pajak ini pula akan terekam data-data wajib pajak yang sebelumnya tidak terungkap atau tidak dilaporkan, dengan tidak ada rasa takut terkena sanksi.

Berdasarkan data-data wajib pajak dapat dilakukan pemetaan terhadap potensi pajak yang berada di wilayah kerja masing-masing KPP. Dengan data yang lengkap

dapat dilakukan pemetaan tentang potensi wajib pajak sehingga fiskus akan lebih mudah melakukan pengawasan/pemeriksaan dalam rangka *law enforcement*.

III. PENUTUP

Pemberian insentif berupa pembebasan utang dan pembebasan pengenaan sanksi memberikan dorongan yang kuat bagi wajib pajak untuk berpartisipasi dalam pengampunan pajak. Bagi wajib pajak baru, penghasilan atau kekayaan yang sebelumnya tidak/belum dikenakan pajak dapat disalurkan melalui investasi baru dan bagi investor (wajib pajak lama) keuntungan yang sebelumnya tidak/belum dikenakan pajak dapat digunakan untuk memperluas, atau mengembangkan investasi.

DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU

- Bagir Manan, *Hukum Positif Indonesia (Suatu Kajian Teoritik)*, FH-UII Press, Yogya, 2004.
- Indroharto, *Usaha memahami undang-undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Buku I *Beberapa Pengertian Dasar Hukum Tata Usaha Negara*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1993.
- Komariah Emong Sapardjaja, *Ajaran Sifat Melawan Hukum Materil Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Alumni, Bandung, 2002.
- Mochtar Kusumaatmadja, *Pengantar Ilmu Hukum*, Buku I, *Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, 2000.
- Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco Bandung - Jakarta, Cet. ke 2, 1982.
- Sjachran Basah, *Perlindungan Hukum Atas Sikap Tindak Adminitrasi Negara*, Bandung, Alumni, 1992.

B. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1967 Tentang Penanaman Modal Asing. Undang-Undang Nomor 6

Tahun 1968 Tentang Penanaman Modal Dalam Negeri.
Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1970 Tentang Perubahan dan Tambahan UU No. 1 Tahun 1967 Tentang PMA.
Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal.
Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
Peraturan Direktur Jenderal pajak Nomor per-11/Pj/2016 Tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

C.SUMBER LAIN

Denni Puspa Purbasari, *Prospek Investasi 2010 : Peluang Diantara Perubahan dan Ketidakpastian*, Makalah, World Economic Forum, 2008.
Erwin Silitonga, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, makalah dalam Acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Universitas Parahyangan ke 31, Bandung 11 Februari 2006.
[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax - amnesty](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_-_amnesty), download Agustus 2007.

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 5 (lima) bab, yaitu: Bab I Pendahuluan (Latar Belakang dan Rumusan Masalah), Bab II Tujuan dan Manfaat, Bab III Metode Penelitian, Bab IV Hasil Penelitian dan Analisis, BAB V Penutup (Kesimpulan dan Saran).
Penulisan artikel lepas terdiri dari 3 (tiga) bab, yaitu: Bab I Pendahuluan (Latar Belakang dan Rumusan Masalah), Bab II Pembahasan (Kerangka Teori dan Analisis), 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, tanggal dan waktu doanload/ unduh, untuk artikel dari internet harus mempertimbangkan keakuratarn data.
5. Naskah harus disertai dengan daftar pustaka atau referensi yang digunakan sebagai bahan acuan langsung. Daftar pustaka atau 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 20-25 halaman, fontasi times new roman dengan 1,5 spasi. Dalam hal-hal tertentu berlaku pengecualian panjang tulisan. Naskah dikirim dalam bentuk *print out* dan *file* pada CD, dapat juga dikirim melalui email.
7. Naskah disertai biodata singkat penulis, alamat lengkap 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

