

NASKAH AKADEMIK

**RANCANGAN UNDANG-UNDANG
TENTANG
PERUBAHAN KELIMA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983
TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**



**KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
TAHUN 2021**

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Esa atas karunia dan perkenannya, Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah selesai diselaraskan. Naskah Akademik ini telah memuat pokok-pokok pikiran yang mendasari alasan pembentukan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia melalui Badan Pembinaan Hukum Nasional selaku unit kerja yang memiliki tugas dan fungsi di bidang penyelarasan naskah akademik pada Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, melaksanakan penyelarasan naskah akademik yang diterima dari pemrakarsa sebagai amanat Pasal 9 Peraturan Presiden Nomor 87 Tahun 2014 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dilaksanakan oleh Tim Penyelarasan. Tim Penyelarasan bertugas untuk melakukan penyelarasan terhadap sistematika dan materi muatan Naskah Akademik dengan mengikutsertakan pemangku kepentingan. Penyelarasan dilakukan sesuai dengan teknik penyusunan naskah akademik rancangan undang-undang sebagaimana diatur dalam Lampiran I Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Materi muatan dalam Naskah Akademik yang diselaraskan telah memuat pokok-pokok pikiran yang mendasari alasan pembentukan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan termasuk implikasi yang timbul akibat penerapan sistem baru baik dari aspek kehidupan berbangsa dan bernegara maupun aspek beban keuangan Negara.

Setelah seluruh tahapan kegiatan dilaksanakan oleh Tim Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia menerbitkan Surat Keterangan Hasil Penyelarasan Naskah Akademik.

Kami mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu terlaksananya kegiatan penyelarasan Naskah Akademik. Kami menyadari bahwa hasil penyelarasan ini masih terdapat kekurangan, untuk itu kami mengharapkan saran serta masukan guna perbaikan dan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Jakarta, 30 April 2021



Ditandatangani secara elektronik oleh :

a.n Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia,
Kepala Badan Pembinaan Hukum Nasional,
Prof.Dr. H.R. Benny Riyanto, S.H, M.Hum,C.N.
NIP. 19620410 198703 1 003

KATA PENGANTAR

Puji syukur ke hadirat Tuhan Yang Maha Esa karena atas rahmat dan karunia-Nya, penyusunan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah selesai dilaksanakan. Penyusunan Naskah Akademik ini dilakukan dalam rangka menjalankan Pasal 19 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 (Undang-Undang mengenai Pembentukan Peraturan Perundang-undangan) yang mengatur bahwa konsepsi rancangan undang-undang yang telah melalui pengkajian dan penyelarasan dituangkan dalam Naskah Akademik. Selanjutnya, Pasal 43 Undang-Undang mengenai Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mengatur bahwa rancangan undang-undang yang berasal dari Dewan Perwakilan Rakyat, Presiden, atau Dewan Perwakilan Daerah harus disertai Naskah Akademik.

Dalam rangka pengayaan materi dan partisipasi publik terkait pokok-pokok Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tim telah mengadakan kegiatan diskusi publik serta diskusi dengan pihak lain yang dianggap memiliki kompetensi di bidangnya.

Kami menyadari bahwa hasil penyusunan Naskah Akademik ini tidak luput dari suatu kesalahan, oleh karenanya kami terbuka untuk menerima masukan dan saran dari berbagai pihak. Tim berharap Naskah Akademik ini akan bermanfaat dalam proses penyusunan maupun dalam pembahasan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Jakarta, 30 April 2021
a.n. Menteri Keuangan
Direktur Jenderal Pajak,



✱ Suryo Utomo ✱

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
KATA PENGANTAR.....	ii
KATA PENGANTAR.....	iv
DAFTAR ISI.....	v
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR.....	xv
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
1. Perkembangan <i>Corona Virus Diseases</i> (Covid-19) di Indonesia dan Ekonomi Pasca Covid-19	1
a. Perkembangan Covid-19 Global dan Nasional	1
b. Dampak Covid-19 terhadap Pertumbuhan Ekonomi, Keberlangsungan Fiskal (<i>Fiscal Sustainability</i>), Kesenjangan (<i>Inequality</i>), dan Pengangguran	2
2. Tren Konsolidasi Fiskal Global	4
3. Keterbatasan Kapasitas Administrasi dan Kebijakan Fiskal	6
a. Keterbatasan Administrasi Perpajakan	6
b. Rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak.....	7
c. Terbatasnya Basis Pajak.....	8
d. Belum Tercapainya Keadilan dan Kesetaraan dalam Pemajakan ..	9
B. Identifikasi Masalah.....	12
C. Tujuan dan Kegunaan	12
D. Metode.....	13
BAB II KAJIAN TEORETIS DAN PRAKTIK EMPIRIS.....	15
A. Kajian Teoretis.....	15
1. Aturan Umum Anti Penghindaran Pajak (<i>General Anti Avoidance Rule</i>)	15
2. Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi.....	16
3. Denda Penagihan setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali	19
4. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan	21
5. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan objek Cukai	26
6. Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak	28

a.	Teori Perilaku yang Direncanakan (Theory of Planned Behavior) dan Teori Tindakan yang Beralasan (Theory of Reasoned Action)	28
b.	Program Pengungkapan Sukarela	29
c.	Pengurangan Tarif dengan Pengampunan Pidana Pajak dan Pengurangan Tarif tanpa Pengampunan Pidana Pajak	31
7.	Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (<i>Alternative Minimum Tax/AMT</i>)	32
a.	Teori Manfaat Pajak (<i>Benefit Theory of Taxation</i>)	34
b.	Teori Kemampuan Membayar (Ability to Pay Theory)	35
c.	Canon of Economy dan Canon of Simplicity	35
8.	Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai	36
a.	Gambaran Umum Pajak Pertambahan Nilai (PPN)	36
b.	Pembebasan PPN	42
c.	Kesetaraan Berusaha	46
9.	Pengenaan PPN Multitarif	47
10.	Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak	47
a.	Sistem Perpajakan yang Efisien	47
b.	Pengenaan Pajak di Luar Pajak Penghasilan	49
11.	Pengenaan Pajak Karbon	50
12.	Pengenaan Pajak Penghasilan atas Natura dan/atau Kenikmatan (<i>Fringe Benefit</i>)	52
13.	Perubahan Tarif dan Lapisan PPh Orang Pribadi	53
a.	Komponen Dasar Pajak	53
b.	Teori Heuristik Kewajaran (Fairness Heuristic Theory)	54
14.	Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar	55
15.	Pengaturan Kembali mengenai Prosedur Persetujuan Bersama (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)	57
B.	Kajian terhadap Asas atau Prinsip yang Terkait dengan Penyusunan Norma	60
1.	Asas Keadilan (<i>Gerechtigkeit</i>)	60
2.	Asas Kejelasan	63
3.	Asas Politik Finansial	64
4.	Asas Iktikad Baik (<i>Good Faith</i>)	65
5.	Asas <i>Pacta Sunt Servanda</i>	66
6.	Asas Pemungutan Pajak yang Efisien	66

7. Asas Resiprokal.....	68
8. Asas Netralitas PPN.....	69
9. Asas <i>Ultimum Remedium</i>	69
10. Prinsip Kepatuhan Pajak Sukarela (<i>Voluntary Tax Compliance</i>)	71
11. Prinsip Keberlanjutan Lingkungan	71
12. Prinsip Pencemar Membayar (<i>Polluters Pay Principle</i>).	72
C. Kajian terhadap Praktik Penyelenggaraan, Kondisi yang Ada, serta Permasalahan yang Dihadapi Masyarakat.....	73
1. Gambaran Umum	73
2. Penguatan Administrasi Perpajakan	78
a. Aturan Umum Penghindaran Pajak (<i>General Anti Avoidance Rules /GAAR</i>).....	79
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	79
2) Perbandingan dengan negara lain	82
b. Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi	92
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	92
2) Perbandingan dengan negara lain	95
c. Pengenaan Denda Penagihan Setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali.....	96
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	96
2) Perbandingan dengan negara lain	97
a) Belgia	97
b) Austria	98
c) Belanda.....	98
d. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan	99
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	99
2) Perbandingan dengan negara lain	113
e. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan Objek Cukai	117
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	117
2) Perbandingan dengan negara lain	119
3. Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak	120
a. Pengungkapan Harta yang Tidak atau Belum Sepenuhnya Dilaporkan dalam Pengampunan Pajak	120
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	120
2) Perbandingan dengan negara lain	124

b.	Pengungkapan Harta yang Belum Dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh.....	127
1)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	127
4.	Perluasan Basis Pajak	129
a.	Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (<i>Alternative Minimum Tax</i>)	129
1)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	129
2)	Perbandingan dengan negara lain	132
b.	Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas PPN	138
1)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	138
a)	<i>Tax exemption</i> dan <i>zero-rating</i> dalam Undang-Undang PPN saat ini	140
b)	Permasalahan terkait pengecualian barang dan jasa dari pengenaan PPN.....	143
c)	Permasalahan pengecualian BKP yang tidak dikenai PPN	146
d)	Permasalahan pengecualian JKP yang tidak dikenai PPN	156
e)	Permasalahan terkait fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut	158
a)	Barang dan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN	181
b)	Fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut	183
2)	Perbandingan dengan negara lain	192
a)	Barang Kena Pajak	193
b)	Jasa Kena Pajak	195
c)	Fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut	197
c.	Pengenaan Multitarif PPN	203
1)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	203
2)	Perbandingan dengan negara lain	208
d.	Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak	211
1)	Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut PPh	211
a)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	212
b)	Perbandingan dengan negara lain	223
2)	Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemungut PPN.....	225
a)	Kondisi saat ini dan permasalahannya	225

b) Perbandingan dengan negara lain.....	228
3) Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak Transaksi Elektronik (PTE)	231
a) Kondisi saat ini dan permasalahannya	231
b) Perbandingan dengan negara lain.....	233
e. Pengenaan Pajak Karbon	234
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya.....	234
2) Perbandingan dengan negara lain	241
5. Keadilan dan Kesetaraan.....	245
a. Pengaturan Kembali Pengenaan Pajak Penghasilan atas Natura dan/atau Kenikmatan (<i>Fringe Benefit</i>)	245
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	245
2) Perbandingan dengan negara lain	249
b. Perubahan Tarif dan Lapisan (<i>Bracket</i>) PPh Orang Pribadi	253
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya	253
2) Perbandingan dengan negara lain	258
c. Penyesuaian insentif Wajib Pajak UMKM dengan omzet kurang dari Rp50 miliar	259
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya.....	259
2) Perbandingan dengan negara lain	260
d. Tindak lanjut putusan <i>Mutual Agreement Procedure</i>	263
1) Kondisi saat ini dan permasalahannya.....	263
2) Perbandingan dengan negara lain	264
D. Dampak Penerapan Undang-Undang Terhadap Kehidupan Masyarakat dan Keuangan Negara.....	270
1. Dampak Keuangan Negara dan Ekonomi Makro.....	270
a. Terkait dengan Penguatan Administrasi Perpajakan	270
b. Terkait dengan Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak.....	272
c. Terkait dengan Perluasan Basis Pajak	274
1) Penerapan Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (<i>Alternative Minimum Tax-AMT</i>).....	274
2) Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas PPN.....	275
3) Pengenaan Multitarif PPN.....	278
4) Penunjukan Pihak Lain untuk sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak.....	281
5) Pengenaan Pajak Karbon.....	282
d. Terkait dengan Keadilan dan Kesetaraan	284

2. Dampak Sosial dan Budaya	287
BAB III EVALUASI DAN ANALISIS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERKAIT	292
A. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah, Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang.....	292
1. Aturan umum anti penghindaran pajak (<i>General Anti Avoidance Rules</i>)	292
2. Kerja sama penagihan antaryurisdiksi	292
3. Pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali.....	292
4. Penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak	293
5. Prosedur Persetujuan Bersama (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)	295
B. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan	296
1. Kerja sama penagihan antaryurisdiksi	296
2. Pengenaan PPh minimum (<i>alternative minimum tax</i>)	296
3. Pengenaan PPh atas natura dan/atau kenikmatan (<i>fringe benefit</i>)	297
4. Perubahan tarif atau lapisan (<i>bracket</i>) tarif PPh orang pribadi	298
5. Penyesuaian Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar	299
C. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.....	299
D. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.....	303
1. Pengurangan nonobjek dan fasilitas PPN, dan penerapan multitarif PPN.....	303
2. Penerapan Multitarif PPN	305
3. Implementasi tindak pidana perpajakan.....	307

E.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai.....	309
1.	Kewenangan untuk Menetapkan Perubahan Objek Cukai (Perubahan Penetapan Objek Cukai)	309
2.	Simplifikasi Proses Persetujuan DPR RI Dalam Penambahan atau Pengurangan BKC	313
F.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.....	314
G.	Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) dan/atau dalam rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang	317
H.	Rencana Pengaturan Yang Belum Diatur Dalam Peraturan Perundang-Undangan.....	319
1.	Pengenaan PPh minimum (<i>alternative minimum tax</i>)	319
2.	Pajak Karbon (<i>Carbon Tax</i>)	320
BAB IV LANDASAN FILOSOFIS, SOSIOLOGIS, DAN YURIDIS.....		322
A.	Landasan Filosofis	322
B.	Landasan Sosiologis	323
C.	Landasan Yuridis.....	324
BAB V JANGKAUAN, ARAH PENGATURAN, DAN RUANG LINGKUP MATERI MUATAN UNDANG-UNDANG.....		326
A.	Sasaran yang Akan Diwujudkan	326
B.	Jangkauan dan Arah Pengaturan	326
1.	Arah Pengaturan	326
2.	Jangkauan Pengaturan	326
C.	Ruang Lingkup Materi Muatan Undang-Undang	328
1.	Pengaturan mengenai Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi;	328
2.	Pengenaan Denda Penagihan Setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali.....	329
3.	Pengaturan Kembali mengenai <i>Mutual Agreement Procedure</i>	330
4.	Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak	331
5.	Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak	332
a.	Pengungkapan Harta yang Tidak atau Belum Sepenuhnya Dilaporkan dalam Pengampunan Pajak;	332

b. Pengungkapan Harta yang Belum Dilaporkan Dalam SPT Tahunan PPh.....	335
6. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan;	339
7. Pengaturan mengenai Pengenaan Pajak Penghasilan atas <i>Fringe Benefit</i> ;	342
8. Perubahan Tarif atau <i>Bracket</i> Pajak Penghasilan Orang Pribadi; ..	342
9. Pengaturan mengenai <i>General Anti Avoidance Rules</i>	343
10. Pengaturan mengenai Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar.....	345
11. Pengaturan mengenai Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (<i>Alternative Minimum Tax</i>);	345
12. Pengurangan Pengecualian Objek PPN dan Fasilitas PPN.....	347
a. Pengurangan Pengecualian Barang Kena Pajak.....	347
b. Pengurangan Pengecualian JKP	347
c. Pengurangan Fasilitas PPN	349
13. Penerapan Multitarif PPN;	350
14. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan objek Cukai	352
15. Pengaturan mengenai Pajak Karbon;	353
16. Ketentuan Peralihan.....	356
BAB VI PENUTUP.....	358
A. Simpulan.....	358
B. Saran	361
DAFTAR PUSTAKA	362
1. Peraturan Perundang-Undangan	362
2. Buku dan Jurnal	365
3. Publisitas dan <i>Website</i>	380

DAFTAR TABEL

Tabel II.1.	Kasus Penghindaran Pajak Berdasarkan Putusan Pengadilan..	79
Tabel II.2.	Daftar Negara atau Yurisdiksi yang Tidak Mengambil Reservasi Atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak dalam MAC	95
Tabel II.3.	Putusan Peninjauan Kembali yang Memenangkan DJP (2019-2020)	96
Tabel II.4.	Permintaan bantuan penangkapan dan/atau penahanan pada tahun 2019 sd. 2021	104
Tabel II.5.	Data Pidana Denda Hasil Penuntutan yang Dibayar Terpidana (2018 s.d. 2020).....	111
Tabel II.6.	Perbandingan Pengenaan Cukai-ASEAN	119
Tabel II. 7.	Ilustrasi Beban Pajak Efektif dengan dan Tanpa Adanya Penghindaran Pajak.....	131
Tabel II.8.	Ilustrasi AMT Berbasis Peredaran Bruto	132
Tabel II.9.	Ilustrasi AMT Berbasis Aset	135
Tabel II.10.	Ilustrasi AMT Berbasis Penyesuaian Basis Pajak.....	136
Tabel II.11.	Ilustrasi Klausul Opsional dan <i>Carry Over</i> dalam Rezim AMT .	137
Tabel II.12.	Belanja Perpajakan Tahun 2016 s.d. 2019.....	139
Tabel II.13.	Proyeksi Belanja Perpajakan 2021-2025	139
Tabel II.14.	Potensi PPN atas Penetapan Emas sebagai Barang Kena Pajak	139
Tabel II.15.	Belanja Perpajakan per Jenis Jasa.....	140
Tabel II.16.	Jumlah PPN dan PPnBM yang Tidak Dipungut	161
Tabel II.17.	Data SKB PPN BKP Tertentu yang Bersifat Strategis 2018 s.d. 2020.....	172
Tabel II.18.	Anggaran Belanja Kemenhan, TNI, dan POLRI	187
Tabel II.19.	Perlakuan Hasil Pertambangan di Berbagai Negara.....	193
Tabel II.20.	Perlakuan Barang Kebutuhan Pokok di Berbagai Negara	194
Tabel II.21.	Perlakuan Emas Batangan di Berbagai Negara	195
Tabel II.22.	Dasar Pengenaan Pajak Nilai Lain.....	205
Tabel II.23.	Tarif PPN di Berbagai Negara	209
Tabel II.24.	Penerapan Multitarif PPN di Negara Tiongkok, Mesir, Finlandia, Perancis, Yunani, India, Jepang, dan Myanmar	210
Tabel II.25.	Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak terkait Digitalisasi Ekonomi di Seluruh Dunia	233
Tabel II.26.	Sembilan Program Implementasi NDC	236
Tabel II.27.	Proyeksi BAU dan reduksi emisi GRK dari setiap kategori sektor	237
Tabel II.28.	Jumlah Estimasi Emisi Karbon Tahun 2020	237
Tabel II.29.	Kebutuhan Mitigasi untuk Sektor Energi di Indonesia	239
Tabel II.30.	Besaran Harga dari <i>Environmental Tax</i> di Beberapa Negara	242
Tabel II.31.	Besaran Penerimaan Negara dari <i>Environmental Tax</i> di Beberapa Negara.....	244
Tabel II.32.	Pengenaan Pajak Karbon atas Bahan Bakar Fosil di Beberapa Negara.....	245

Tabel II.33.	Perbandingan Tarif PPh Badan dan Orang Pribadi di Indonesia	247
Tabel II.34.	Lapisan Penghasilan Kena Pajak.....	253
Tabel II.35.	Usulan Perubahan Lapisan dan Tarif Pajak Penghasilan Orang Pribadi.....	258
Tabel II.36.	Komparasi Struktur Pemajakan PPh Orang Pribadi Indonesia dengan Beberapa Negara	259
Tabel II.37.	Belanja Perpajakan - Pasal 31E Undang-Undang PPh	260
Tabel II.38.	Penurunan Tarif PPh Badan di Eropa	261
Tabel II.39.	Data Permohonan MAP s.d. Tahun 2020.....	263
Tabel II.40.	Konsumsi per Bulan per Kapita terkait Barang Kebutuhan Pokok	275
Tabel II.41.	Potensi PPN atas Pengenaan PPN terhadap barang kebutuhan pokok	276
Tabel II.42.	Potensi Penerimaan Per Jenis Jasa	277
Tabel II.43.	Estimasi Penerimaan Negara dari Pajak Karbon.....	283
Tabel II.44.	Simulasi Potensi PPh atas <i>Fringe Benefit</i>	285
Tabel II.45.	Dampak Perubahan terhadap Struktur Penerimaan Perpajakan	286
Tabel III.1.	Ketentuan mengenai natura dan kenikmatan (<i>fringe benefit</i>)...	297
Tabel III.2.	Lapisan Penghasilan Kena Pajak.....	298
Tabel V.1.	Usulan Perubahan Lapisan Penghasilan Kena Pajak dan Tarif...	343

DAFTAR GAMBAR

Gambar II.1.	Penggelapan pajak luar negeri (<i>Offshore Tax Evasion</i>).....	30
Gambar II.2.	Kasus Perkembangan Covid-19 Global.....	74
Gambar II.3.	Perkembangan Kasus Harian Beberapa Negara.....	74
Gambar II.4.	Kasus Perkembangan Covid-19 Global.....	74
Gambar II.5.	Pertumbuhan Ekonomi Beberapa Negara (2018 – 2020).....	75
Gambar II.6.	Pertumbuhan Ekonomi dan Laju Inflasi Indonesia.....	76
Gambar II.7.	Komitmen Fiskal Penanganan Covid-19 Negara G-20.....	76
Gambar II.8.	Defisit Fiskal Beberapa Negara (% terhadap PDB).....	77
Gambar II.9.	Angka Kemiskinan, Pengangguran, dan Gini Ratio Indonesia.....	78
Gambar II.10.	Rasio Utang terhadap PDB Beberapa Negara.....	78
Gambar II.11.	Statistik Wajib Pajak yang melaporkan SPT rugi.....	130
Gambar II.12.	Wajib Pajak yang melaporkan SPT rugi.....	130
Gambar II.13.	<i>Value Chain</i> Produk Emas.....	154
Gambar II.14.	Akumulasi Penyaluran Pinjaman Tahun 2018-2020.....	215
Gambar II.15.	Jumlah Rekening <i>Borrower</i> Tahun 2018-2020.....	215
Gambar II.16.	Jumlah Rekening <i>Lender</i> Tahun 2018-2020.....	216
Gambar II.17.	Persentase Pengguna <i>Platform</i> Dibandingkan Jumlah Pengguna Internet Berusia 16 s.d. 64 Tahun di Indonesia Tahun 2019 s.d. 2020.....	219
Gambar II.18.	Valuasi Jumlah Pengeluaran untuk Promosi dan Pertumbuhannya pada Tahun 2020.....	220
Gambar II.19.	Persentase Pengguna Internet Berusia 16 s.d. 64 Tahun yang Mengaku Menemukan Produk Baru Tahun 2019 – 2020.....	221
Gambar II.20.	Jumlah Wajib Pajak Badan yang Memiliki Koreksi Fiskal Positif atas Natura.....	245
Gambar II.21.	Nilai Koreksi Positif yang Diajukan Wajib Pajak Badan atas Natura.....	246
Gambar II.22.	Perbandingan Struktur Penerimaan Pajak Penghasilan Negara Dunia Tahun 2017-2018.....	256
Gambar II.23.	Pengurangan Tarif PPh untuk Usaha Kecil di Eropa.....	261
Gambar II.24.	Data Penjualan Emas Batangan oleh ANTAM dari Tahun 2016 s.d. 2020.....	277
Gambar II.25.	Komposisi Penerimaan PPnBM.....	279
Gambar II.26.	Pertambahan penerimaan PPN dan loss/gain penerimaan PPN dengan PPnBM kelompok BKP yang tergolong mewah selain kendaraan bermotor (dalam jutaan rupiah).....	280
Gambar II.27.	Pertambahan penerimaan PPN dan loss/gain penerimaan PPN dengan PPnBM kelompok BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor (dalam miliar rupiah).....	280
Gambar II.28.	Dampak Penerimaan Pajak Karbon pada MBR.....	289

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Tujuan Negara Indonesia sebagaimana disebutkan dalam alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) salah satunya adalah untuk melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Untuk mencapai tujuan tersebut harus didukung dengan pembangunan seluruh bidang kehidupan yang berlandaskan Pancasila sebagai dasar negara. Salah satu bidang yang cukup berpengaruh dalam pembangunan nasional adalah bidang perekonomian. Pertumbuhan ekonomi nasional menjadi ukuran bagi penerimaan atau pendapatan negara yang digunakan bagi pembiayaan di bidang-bidang lainnya yang pada akhirnya akan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Namun demikian, untuk mencapai tujuan negara tersebut di atas, terdapat beberapa tantangan yang dihadapi Pemerintah Indonesia khususnya terkait dengan optimalisasi penerimaan atau pendapatan negara yang berdampak pada perekonomian, kesejahteraan, dan keberlangsungan hidup masyarakat Indonesia. Tantangan tersebut dapat diuraikan pada penjelasan di bawah ini.

1. Perkembangan *Corona Virus Diseases* (Covid-19) di Indonesia dan Ekonomi Pasca Covid-19

a. Perkembangan Covid-19 Global dan Nasional

Sejak terdeteksi pada akhir tahun 2019, penyakit menular yang disebabkan oleh virus SARS-Cov-2 dengan cepat mewabah dan belum pernah terjadi sebelumnya (*unprecedented*), suatu peristiwa luar biasa (*extraordinary event*) dunia. Sejak ditetapkan sebagai pandemi global oleh *World Health Organization* (WHO) pada tanggal 11 Maret 2020¹, sampai dengan awal bulan April 2021, jumlah kasus

¹ WHO, "WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on Covid-19 - 11 March 2020", diakses dari <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>, pada tanggal 5 April 2021.

terkonfirmasi Covid-19 telah mencapai hampir 140 juta kasus dan merenggut hampir 3 juta jiwa di seluruh dunia.²

Di Indonesia, kasus Covid-19 pertama tercatat pada tanggal 2 Maret 2020 dan terus berkembang hingga mencapai total 1,5 juta kasus di awal April 2021. Secara statistik, data infeksi harian domestik memang sudah menunjukkan kecenderungan penurunan sejak awal tahun 2021. Namun demikian, bukan berarti tantangan pandemi dan penyebaran Covid-19 sudah mereda. Beberapa negara telah menunjukkan tren gelombang kenaikan kasus harian ketiga bahkan keempat (*third and fourth wave*) sehingga risiko pandemi di dalam negeri belum sepenuhnya selesai. Ditambah lagi dengan mulai berkembangnya mutasi varian baru virus yang dikhawatirkan lebih mudah menular serta mempengaruhi efikasi vaksin yang tersedia. Oleh karena itu, pemerintah terus mempersiapkan diri baik dari sisi operasional penanganan pandemi maupun kapasitas sumber daya, termasuk pendanaan, hingga pandemi Covid-19 terkendali sepenuhnya.

- b. Dampak Covid-19 terhadap Pertumbuhan Ekonomi, Keberlangsungan Fiskal (*Fiscal Sustainability*), Kesenjangan (*Inequality*), dan Pengangguran

Secara global, pandemi Covid-19 menyebabkan pertumbuhan ekonomi dunia berkontraksi hingga 3,27% pada tahun 2020.³ Bahkan di beberapa negara, pada triwulan kedua tahun 2020 terjadi kontraksi hingga mencapai 13,3% di Singapura, 16,9% di Filipina, dan 18,6% di Perancis.⁴ Padahal, sebelum terjadi pandemi, perkiraan pertumbuhan ekonomi dunia tahun 2020 masih berada pada kisaran 3,4%.⁵ Diperkirakan, Covid-19 akan menggerus sekitar US\$8,5 triliun dari ekonomi dunia selama tahun 2020 – 2021.⁶

Kondisi serupa juga terjadi di Indonesia meskipun kontraksi perekonomian paling parah baru terjadi pada triwulan kedua tahun

² JHU CSSE, COVID-19 Dashboard by the Center for Systems Science and Engineering (CSSE) at Johns Hopkins University (JHU), diakses dari <https://coronavirus.jhu.edu/map.html>, pada tanggal 9 April 2021.

³ IMF, *World Economic Outlook April 2021*, Washington, DC: International Monetary Fund, 2021, hlm. 7.

⁴ IMF, <http://imf.org/>, diakses pada tanggal 9 April 2021.

⁵ IMF, *World Economic Outlook Oktober 2019*, Washington, DC: International Monetary Fund, hlm. 9.

⁶ Department of Economic and Social Affairs United Nations, <https://www.un.org/en/desa/covid-19-slash-global-economic-output-85-trillion-over-next-two-years>, diakses pada tanggal 8 April 2021.

2020. Pada kuartal pertama, tanda-tanda disrupsi Covid-19 dalam perekonomian sudah mulai terlihat dengan tingkat pertumbuhan ekonomi yang mencapai 2,97% atau lebih rendah dibandingkan pertumbuhan beberapa tahun terakhir yang berkisar pada rentang 5%. Dalam menghadapi pandemi Covid-19, pemerintah dengan sigap meluncurkan berbagai terobosan kebijakan. Pada tahun 2020, komitmen anggaran pemerintah untuk menghadapi Covid-19 mencapai Rp695,2 triliun atau setara 4,2% Produk Domestik Bruto (PDB).

Pada saat yang sama, untuk memastikan komitmen anggaran pemulihan ekonomi dapat dilaksanakan secara optimal, pemerintah menempuh langkah luar biasa dalam pengelolaan anggaran dengan merelaksasi aturan defisit melalui Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu) Nomor 1 Tahun 2020 (Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020). Dengan kata lain, untuk sementara waktu, nilai kekurangan anggaran dapat melampaui batasan 3% dari PDB. Peningkatan pengeluaran pemerintah dan pelebaran defisit untuk penanganan pandemi berakibat pada peningkatan rasio utang pemerintah. Rasio utang pemerintah di tahun 2020 diperkirakan mencapai 38,7% terhadap PDB dan masih meningkat di tahun 2021.⁷ Akibat langsung dari meningkatnya utang pemerintah adalah risiko membesarnya beban kewajiban melekat, baik berupa pembayaran pokok utang maupun bunga pada tahun-tahun mendatang. Dari sisi penerimaan negara, potensi penerimaan pajak yang hilang oleh Covid-19 akan menyebabkan timbulnya pembiayaan pembangunan dalam jangka menengah sampai dengan panjang yang besar. Misalnya saja, pada tahun 2020, realisasi penerimaan perpajakan (sementara) mencapai Rp1.282,8 triliun atau setara dengan realisasi penerimaan pada tahun 2016.⁸ Artinya pemerintah masih membutuhkan upaya tambahan untuk setidaknya mengembalikan tingkat penerimaan perpajakan kembali ke kondisi tahun 2019.

Selanjutnya, akibat pandemi, tingkat pengangguran di Indonesia meningkat signifikan menjadi 7,07% pada Agustus 2020.⁹

⁷ Kementerian Keuangan I, *APBN Kita – Januari 2021*, 2021, hlm. 105.

⁸ Data Direktorat Jenderal Pajak.

⁹ BPS, *Tingkat Pengangguran Terbuka Menurut Provinsi (Persen) 2019-2020*, diakses dari <https://www.bps.go.id/indicator/6/543/1/tingkat-pengangguran-terbuka-menurut-provinsi.html>, pada tanggal 4 April 2021.

Padahal, selama beberapa tahun terakhir tingkat pengangguran tidak melebihi 6%. Sementara itu, Covid-19 telah menyebabkan angka kemiskinan nasional untuk pertama kalinya mencapai di atas 10% sejak tahun 2018, setelah mengalami tren penurunan yang konstan selama beberapa tahun terakhir. Meningkatnya pengangguran dan kemiskinan menunjukkan parahnya dampak pandemi terhadap masyarakat, yang tercermin pada memburuknya koefisien gini (*gini ratio*) atau menghentikan hasil pemerataan yang telah berlangsung selama beberapa tahun terakhir.¹⁰

Upaya pengendalian pandemi Covid-19 sudah semakin terlihat tetapi risiko ketidakpastian masih menghantui, terlebih lagi dampak jangka panjangnya terhadap perekonomian. Pemerintah masih memiliki tugas besar untuk memulihkan kemunduran perekonomian dan berbagai indikator sosial-ekonomi nasional akibat pandemi. Dari sisi pengelolaan fiskal, pemerintah juga dituntut untuk menormalisasi pengelolaan keuangan negara dan menekan tingkat defisit kembali ke tingkat normal. Mengingat penerimaan perpajakan masih menjadi sumber utama pendapatan negara, peningkatan penerimaan perpajakan menjadi salah satu kunci keberhasilan upaya normalisasi anggaran pemerintah. Dengan demikian, upaya konsolidasi fiskal menjadi sangat penting untuk memastikan keberlangsungan fiskal (*fiscal sustainability*) negara dalam jangka menengah dan panjang.

2. Tren Konsolidasi Fiskal Global

Pada awal pandemi Covid-19 terdapat beberapa negara yang mengambil kebijakan perpajakan dengan menurunkan tarif PPh Badan, misalnya Perancis, Kolombia, dan Belgia. Demikian juga dalam masa pemerintahan Donald Trump, Amerika Serikat secara agresif menurunkan tarif PPh Badan dari 35% menjadi 21%. Secara global, rata-rata tarif PPh Badan saat ini sekitar 25%, turun dari 40% pada tahun 1980. Namun demikian, seiring dengan terjadinya pandemi Covid-19 yang membutuhkan biaya sangat besar untuk penanganan kesehatan, stimulus kepada masyarakat, dan stimulus untuk kegiatan usaha, tren tersebut berubah. Pada tahun 2021 beberapa negara mulai mengambil kebijakan perpajakan dengan menaikkan tarif PPh Badan,

¹⁰ BPS, Berita Resmi Statistik No. 57/07/Th. XXIII, 15 Juli 2020, <https://www.bps.go.id/website/images/Ketimpangan-Maret-2020-ind.jpg>, diakses pada tanggal 20 Maret 2021.

misalnya Amerika Serikat dan Inggris. *US Treasury Secretary* (Jennet Yellen) menyatakan bahwa Amerika Serikat akan menghentikan kecenderungan global untuk menurunkan tarif PPh Badan. Awal bulan Maret 2021, Pemerintah Inggris merencanakan akan menaikkan PPh Badan dari 19% menjadi 25% pada tahun 2023. Ini merupakan kenaikan pertama kali sejak tahun 1970-an.¹¹

Sejalan dengan kondisi pelebaran defisit anggaran akibat pandemi, banyak negara yang juga mengalami peningkatan rasio utang terhadap PDB dibandingkan dengan kondisi tahun 2019. Pemerintah dari negara-negara di kawasan Asia Timur dan Pasific (*East Asian and Pacific /EAP*) dapat melakukan banyak hal untuk meningkatkan efisiensi belanja. Sekarang, pemulihan sedang berlangsung, dukungan kepada rumah tangga dan dunia usaha dapat lebih tepat sasaran. Di Indonesia, Mongolia dan Filipina, rumah tangga yang penghasilannya tidak berubah selama krisis ini kemungkinan menerima bantuan hampir sama dengan mereka yang kehilangan penghasilan. Demikian pula, di Kamboja, Indonesia, Malaysia dan Vietnam, kemungkinan suatu perusahaan mendapatkan dukungan tidak berkaitan dengan apakah perusahaan itu terdampak oleh krisis. Ke depannya, belanja investasi dapat dirampingkan dan dialokasikan di mana terdapat tingkat pengembalian sosial tertinggi. Tingkat pengembalian mencapai empat kali lebih tinggi di negara-negara dengan pengelolaan investasi publik yang lebih baik.¹²

Di Indonesia, penanganan Covid-19 dilakukan melalui program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN). Pada tahun 2020 pemerintah mengalokasikan anggaran Penanganan Covid-19 dan Pemulihan Ekonomi Nasional (PC-PEN) yang mencapai Rp695,2 triliun dengan realisasi sebesar Rp579,8 triliun atau sebesar 83,4%. PC-PEN masih berlanjut di tahun 2021 dengan alokasi anggaran sebesar Rp627,9 triliun.

¹¹ BBC News, Yellen: 'Global race to the bottom' in corporate tax, (<https://www.bbc.com/news/business-56500673>), diakses pada tanggal 31 Maret 2021.

¹² World Bank Group, Laporan Bank Dunia tentang Perkembangan Ekonomi Asia Timur dan Pasifik April 2021: Pemulihan Belum Merata, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/35272/211702ovBA.pdf>, diakses pada tanggal 3 April 2021.

Gambar I. 1. Realisasi PEN 2020 dan Alokasi PEN 2021

	Realisasi Sementara 2020	Alokasi 2021 (per 5 Feb 2021)
Belanja APBN	Rp2.589,9 T	Rp2.750,0 T
Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN)	Rp579,8 T	Rp627,9 T
Kesehatan	Rp63,5 T	Rp133,1 T
Perlindungan Sosial	Rp220,4 T	Rp148,7 T
Dukungan UMKM & Pembiayaan Korporasi	Rp173,2 T	Rp157,6 T
Insentif Usaha & Pajak	Rp56,1 T	Rp47,3 T
Program Prioritas	Rp66,6T	Rp141,4 T
Defisit (% PDB)	6,09%	5,70%

Sumber: Kementerian Keuangan (data diolah)

Realisasi PC-PEN tahun 2020 dan alokasi PC-PEN tahun 2021 mengakibatkan melebarnya defisit pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Defisit APBN sepanjang tahun 2020 mencapai Rp956,3 triliun atau 6,09% dari PDB. Proyeksi defisit APBN tahun 2021 diperkirakan mencapai Rp1.006,4 triliun atau 5,70% dari PDB.¹³

3. Keterbatasan Kapasitas Administrasi dan Kebijakan Fiskal

Selain tantangan di bidang perekonomian yang diakibatkan dari pandemi Covid-19 yang belum terkendali, kondisi fiskal global, dan keterbatasan ruang fiskal nasional, terdapat keterbatasan pengaturan dalam perundangan-undangan yang belum memberikan kepastian hukum, masih rendahnya kepatuhan sukarela Wajib Pajak, belum optimalnya penerimaan pajak, serta belum terciptanya keadilan dan kesetaraan.

a. Keterbatasan Administrasi Perpajakan

- 1) Keterbatasan pengaturan untuk menjangkau perencanaan pajak yang bersifat agresif (*aggressive tax planning*) karena ketentuan perpajakan saat ini yaitu Pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang PPh) hanya mengatur mengenai Aturan Khusus Anti Penghindaran Pajak (*Specific Anti Avoidance Rule-SAAR*), sementara tidak seluruh model penghindaran pajak dapat dijangkau dengan SAAR.
- 2) Belum adanya pengaturan penagihan antaryurisdiksi dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

¹³ Kementerian Keuangan I, loc. cit.

(Undang-Undang KUP) dan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Undang-Undang PPSP) sehingga bantuan penagihan pajak dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra belum dapat dilakukan. Setiap tindakan penagihan yang dilakukan oleh otoritas pajak atas aset penanggung pajaknya yang terdapat di negara lain akan dianggap sebagai pelanggaran terhadap wilayah negara lain tersebut.¹⁴

- 3) Belum adanya pengaturan mengenai pengenaan sanksi atas diterbitkannya putusan Peninjauan Kembali yang mengakibatkan Wajib Pajak tidak dapat dikenai sanksi Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP, serta atas Surat Tagihan Pajak yang telah diterbitkan tidak memiliki dasar hukum yang kuat.
 - 4) Keterbatasan pengaturan mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam Pasal 44B Undang-Undang KUP yang mengakibatkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara menjadi tidak optimal, karena pembayaran kerugian pada pendapatan negara dan/atau sanksi pada saat perkara telah dilimpahkan ke pengadilan atau pada saat persidangan, tidak membatalkan tuntutan jaksa. Kondisi ini menyebabkan asas *ultimum remedium* tidak berlaku bagi terdakwa.
 - 5) Kurangnya fleksibilitas penambahan atau pengurangan objek cukai berdasarkan Penjelasan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai (Undang-Undang Cukai) bahwa untuk menetapkan suatu barang menjadi Barang Kena Cukai, perlu mendapatkan persetujuan alat kelengkapan DPR RI yang membidangi keuangan.
- b. Rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak.
- Rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang diindikasikan masih terdapat banyak Wajib Pajak yang belum atau sudah memanfaatkan program Pengampunan Pajak, tetapi belum mengungkapkan hartanya sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Berdasarkan data Pertukaran Informasi Otomatis (*Automatic Exchange of Information-AEoI*) yang diterima oleh DJP terdapat selisih data

¹⁴ Kevin Jestin, *Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*, <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf>, 2008, diakses pada tanggal 5 April 2021.

keuangan berupa data kas dan setara kas antara data AEoI dengan data SPT Tahunan 2018.

c. Terbatasnya Basis Pajak

- 1) Belum adanya pengaturan mengenai pemajakan atas korporasi yang melaporkan kompensasi kerugian dalam Surat Pemberitahuan dan tidak membayar pajak selama bertahun-tahun, tetapi masih dapat menjalankan kegiatan usaha.
- 2) Pengaturan mengenai barang dan jasa yang tidak dikenai PPN berdasarkan Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Undang-Undang PPN) serta pemberian fasilitas PPN berdasarkan Pasal 16B Undang-Undang PPN mengakibatkan rendahnya rasio Efisiensi-C (*C-Efficiency*) PPN Indonesia dibandingkan dengan negara lain.
- 3) Pengaturan mengenai tarif tunggal PPN sebesar 10% berdasarkan Pasal 7 Undang-Undang PPN tidak dapat memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat. Penurunan tarif PPh Badan berdasarkan Undang-Undang PPh telah mengakibatkan turunnya penerimaan pajak, yang seharusnya diimbangi dengan peningkatan sumber penerimaan pajak lainnya, seperti PPN.
- 4) Keterbatasan pengaturan yang belum menjangkau perubahan pola bisnis khususnya transaksi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Pengaturan mengenai pemungut pajak dalam administrasi perpajakan di Indonesia belum sepenuhnya menjaring perkembangan model transaksi bisnis terkini khususnya transaksi bisnis yang dilakukan melalui pihak lain sebagai perantara (*intermediary*). Hal ini mengakibatkan pemungutan pajak menjadi tidak efisien dan potensi penerimaan pajak menjadi berkurang.
- 5) Belum adanya kebijakan fiskal untuk mengatur isu terkait pengendalian emisi. Pada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2020-2024, komitmen pengendalian emisi gas rumah kaca diperkuat dengan memasukkan penanganan perubahan iklim sebagai bagian dari Prioritas Nasional ke-6. RPJMN 2019-2024 menempatkan target emisi gas rumah kaca sebesar 27,3% dari kegiatan bisnis normal pada tahun 2024.

d. Belum Tercapainya Keadilan dan Kesetaraan dalam Pemajakan

- 1) Keterbatasan pengaturan mengenai natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*) dalam Pasal 4 ayat (3) huruf d Undang-Undang PPh yang mempengaruhi perilaku Wajib Pajak karena terdapat perbedaan tarif antara Wajib Pajak badan dan orang pribadi. Imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan menjadi lebih menguntungkan bagi Wajib Pajak daripada dalam bentuk tunai. Undang-Undang PPh pada prinsipnya menggeser titik pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan, dari pegawai selaku penerima penghasilan kepada pemberi kerja.
- 2) Pengaturan lapisan penghasilan kena pajak dan tarif PPh dalam Pasal 17 Undang-Undang PPh mengakibatkan struktur penerimaan PPh orang pribadi masih sangat kecil.
- 3) Pengaturan mengenai insentif Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM) sebagaimana diatur dalam Pasal 31E Undang-Undang PPh dinilai kurang tepat sasaran karena telah terdapat pengaturan mengenai insentif bagi Wajib Pajak dengan omzet tertentu. Selain itu, terhadap Wajib Pajak juga telah diberikan penurunan tarif PPh badan mulai tahun 2022.
- 4) Belum adanya pengaturan yang mengakomodasi hasil *Mutual Agreement Procedure* (MAP) dalam putusan pengadilan pajak yang mengakibatkan Wajib Pajak kehilangan hak untuk mendapatkan kompensasi atau pengurangan (*relief*) atas pemajakan berganda karena masalah administrasi, antara lain di dalam satu SKP terdapat beberapa sengketa dan masing-masing sengketa diajukan upaya hukum yang berbeda.

Keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan sebagaimana diuraikan di atas mengakibatkan belum optimalnya penerimaan perpajakan dalam mendukung kebutuhan fiskal untuk melaksanakan pembangunan dengan baik. Hal tersebut tercermin dari rasio pajak (*tax ratio*) Indonesia yang belum ideal sebagaimana tampak dalam Tabel I.1. di bawah ini.

Tabel I. 1. Rasio Pajak (Tax Ratio) Indonesia

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
(triliun rupiah)								
Penerimaan Perpajakan:								
- DJP	298,5	358,2	425,4	571,1	544,6	628,0	742,8	835,9
- DJBC	48,5	51,0	65,6	87,6	75,3	95,1	131,1	144,6
	347,0	409,2	491,0	658,7	619,9	723,1	873,9	980,5
PNBP	107,0	164,9	130,7	221,1	136,2	165,3	209,9	221,7
PDB Nominal	2.774,3	3.339,2	3.950,9	4.948,7	5.603,9	6.422,9	7.427,1	8.237,6
Tax Ratio*	16,36%	17,19%	15,74%	17,78%	13,49%	13,83%	14,59%	14,59%

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
(triliun rupiah)							
Penerimaan Perpajakan:							
- DJP	921,4	985,1	1.060,9	1.106,0	1.151,0	1.313,3	1.332,7
- DJBC	155,9	161,8	179,5	179,0	192,5	205,5	213,4
	1.077,3	1.146,9	1.240,4	1.285,0	1.343,5	1.518,8	1.546,1
PNBP	222,2	236,2	95,9	59,9	105,6	173,1	147,4
PDB Nominal	9.084,0	10.542,7	11.540,8	12.406,8	13.588,8	14.837,4	15.833,9
Tax Ratio*	14,31%	13,12%	11,58%	10,84%	10,66%	11,40%	10,70%

Sumber: DJP, data diolah

Catatan:

- 1) Penerimaan DJP: PPh, PPN, PBB, & Pajak Lainnya
- 2) Penerimaan DJBC: Bea Masuk, Bea keluar, & Cukai
- 3) PNBP: Penerimaan SDA Migas & Pertambangan Umum
- 4) *Tax Ratio* Definisi Luas: (Penerimaan Perpajakan+SDA Migas & PertambanganUmum)/PDB

Berdasarkan Tabel I.1, *tax ratio* Indonesia dalam lima tahun terakhir berada pada kisaran rata-rata 11%. United Nations, International Monetary Fund (IMF), World Bank dan Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) pada tahun 2015 sepakat bahwa untuk tercapainya tujuan pembangunan berkesinambungan (SDGs/*Sustainable Development Goals*) sampai dengan tahun 2030, kebutuhan mobilisasi sumber daya domestik tersebut tercermin dalam penerimaan negara yang secara spesifik dalam indikator *tax ratio* setidaknya 15% untuk memenuhi kebutuhan atau fasilitas dasar infrastruktur, kesehatan dan pendidikan. Terlebih dalam masa pandemi Covid-19 yang menekan ekonomi dan keuangan negara dalam beberapa tahun ke depan, maka peningkatan *tax ratio* menjadi 15% tersebut juga penting untuk menjaga defisit anggaran pada batas wajar sehingga rasio utang terhadap PDB juga dapat terkendali dan tidak memberatkan generasi mendatang.

Dari uraian tersebut, secara umum menunjukkan bahwa terjadi penurunan penerimaan, tetapi di sisi lain pengeluaran pemerintah terus meningkat yang mengakibatkan defisit anggaran menjadi semakin melebar, sehingga ruang fiskal semakin menyempit. Padahal, berdasarkan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan

Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (Covid-19) dan/atau dalam rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang, telah ditetapkan bahwa defisit anggaran pada tahun 2023 kembali menjadi paling tinggi sebesar 3%.

Berkenaan dengan hal tersebut, diperlukan serangkaian kebijakan pemerintah berupa kebijakan perpajakan dalam rangka konsolidasi fiskal untuk keberlanjutan fiskal jangka menengah-panjang untuk mengatasi keterbatasan ruang fiskal yaitu:

1. perlunya reformasi administrasi dan kebijakan perpajakan yang konsolidatif untuk meningkatkan *tax ratio* dan mendorong pertumbuhan ekonomi dengan mempertimbangkan kondisi kawasan regional (kelompok negara (*peer group*) di kawasan regional);
2. perlunya menciptakan sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan;
3. perlunya upaya peningkatan kepatuhan sukarela Wajib Pajak; dan
4. perlunya kembali ke level defisit normal sebesar 3% pada tahun 2023 dengan tetap memperhatikan kemudahan berusaha dan pertumbuhan ekonomi.

Kebijakan perpajakan dimaksud, dilakukan dengan penguatan administrasi perpajakan, program peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, perluasan basis pajak, dan pengaturan kembali sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan.

Dengan berpedoman pada asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan kepentingan nasional, serta untuk mengakomodasi kebutuhan penerimaan negara untuk mendukung Pemulihan Ekonomi Nasional, maka perlu disusun Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagai mana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan maka perlu menyusun Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara

Perpajakan yang akan menjadi bahan utama dalam proses penyusunan dan pembahasan rancangan undang-undang tersebut.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, identifikasi masalah yang akan diuraikan dalam naskah akademik ini sebagai berikut:

1. Permasalahan apa yang dihadapi dalam pelaksanaan administrasi dan pemungutan perpajakan serta bagaimana permasalahan tersebut dapat diatasi?
2. Mengapa perlu disusun Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai dasar pemecahan masalah?
3. Apa yang menjadi pertimbangan atau landasan yuridis, sosiologis, dan filosofis pembentukan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan?
4. Apa sasaran yang akan diwujudkan, ruang lingkup, pengaturan, jangkauan, dan arah pengaturan dalam Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan?

C. Tujuan dan Kegunaan

Sesuai dengan ruang lingkup identifikasi masalah yang dikemukakan di atas, tujuan penyusunan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai berikut:

1. Merumuskan permasalahan apa yang dihadapi dalam pelaksanaan administrasi dan pemungutan perpajakan serta bagaimana permasalahan tersebut dapat diatasi.
2. Merumuskan permasalahan hukum yang dihadapi sebagai alasan pembentukan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang nantinya akan menjadi dasar hukum penyelesaian atau solusi permasalahan.
3. Merumuskan pertimbangan atau landasan yuridis, sosiologis, dan filosofis pembentukan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

4. Merumuskan sasaran yang akan diwujudkan, ruang lingkup, pengaturan, jangkauan, dan arah pengaturan dalam Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Sementara itu, kegunaan penyusunan Naskah Akademik ini adalah sebagai acuan atau referensi dalam penyusunan dan pembahasan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

D. Metode

Dalam penyusunan Naskah Akademik ini, digunakan metode yuridis normatif dan metode yuridis empiris. Metode yuridis normatif adalah metode melalui studi pustaka dengan menelaah terutama data sekunder berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.¹⁵

Studi pustaka dilakukan melalui pengumpulan data dalam penelitian kepustakaan dengan menggunakan studi dokumen yang sumber datanya diperoleh dari:

1. Bahan Hukum Primer

Merupakan bahan hukum mengikat yang terdiri dari UUD NRI 1945, peraturan perundang-undangan, serta dokumen hukum lainnya yang berkaitan dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Peraturan perundang-undangan yang dikaji secara hierarkis antara lain:

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja;
- b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja;
- c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja; dan

¹⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2005, hlm. 93.

- d. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai.

2. Bahan Hukum Sekunder

Merupakan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti risalah sidang, dokumen penyusunan peraturan yang terkait dengan penelitian ini dan hasil-hasil pembahasan dalam berbagai media.

Metode yuridis empiris dilakukan dengan menelaah berbagai dokumen yang memuat informasi praktik penyelenggaraan pemerintah maupun analisis data primer yang dikumpulkan melalui metode pengumpulan data yang meliputi wawancara, observasi, dan diskusi kelompok terarah.

BAB II

KAJIAN TEORETIS DAN PRAKTIK EMPIRIS

A. Kajian Teoretis

1. Aturan Umum Anti Penghindaran Pajak (*General Anti Avoidance Rule*)

Kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak dapat disebabkan oleh beberapa faktor, yaitu probabilitas suatu penghindaran pajak terdeteksi oleh otoritas pajak, probabilitas dihukumnya entitas yang terdeteksi melakukan penghindaran pajak, besarnya penalti, dan penghindaran risiko.

Sejalan dengan penelitian di atas, dengan menggunakan teori pemajakan optimal (*optimal tax theory*), Weisbach (2002) mengungkapkan bahwa otoritas memiliki alat yang dapat digunakan untuk mempengaruhi elastisitas penghasilan kena pajak. Alat yang dimiliki oleh otoritas pajak adalah kemampuan dalam menyusun kebijakan mengenai *audit rate*, besarnya basis pemajakan dan struktur penalti atas suatu penghindaran pajak.

Aturan umum anti penghindaran pajak (General Anti Avoidance Rule/GAAR), sebagai instrumen yang digunakan untuk mencegah dan/atau melawan praktik penghindaran pajak, dimaksudkan untuk mempengaruhi kemampuan Wajib Pajak untuk menikmati manfaat pajak melalui skema artifisial.¹⁶ Oleh karena itu, GAAR merupakan alat kebijakan yang dimiliki oleh otoritas pajak yang mempengaruhi elastisitas penghasilan kena pajak dan efisiensi dari sistem perpajakan. Peraturan dan implementasi GAAR yang kuat akan mengurangi elastisitas penghasilan kena pajak karena keberadaan GAAR akan mempersulit perilaku Wajib Pajak dalam memanfaatkan celah dalam peraturan pajak untuk menghindari pajak. Sebaliknya, lemahnya aturan GAAR atau bahkan absennya aturan mengenai GAAR akan membuat Wajib Pajak lebih mudah dalam menghindari pajak, sehingga mengurangi basis pemajakan dan meningkatkan elastisitas penghasilan kena pajak.

Selain berdasarkan teori mengenai penghindaran pajak dan teori pemajakan optimal, pentingnya GAAR juga dapat dilihat melalui kacamata teori keadilan horizontal. Berdasarkan teori keadilan

¹⁶ David A. Weisbach, *An economic analysis of anti-tax-avoidance doctrines*. *American Law and Economics Review*, 4(1), 2002, hlm. 88.

horizontal, Wajib Pajak yang memiliki kondisi yang serupa seharusnya menanggung beban pajak yang juga serupa.¹⁷ GAAR dalam hal ini berperan dalam mewujudkan keadilan horizontal dengan cara memastikan Wajib Pajak yang memiliki kondisi serupa, seharusnya menanggung beban pajak yang serupa, tidak peduli bagaimana skema transaksinya disusun secara formal. Tanpa adanya GAAR, Wajib Pajak yang dapat merancang skema transaksinya untuk mengeksploitasi celah dalam peraturan pajak secara agresif akan menikmati manfaat pajak yang lebih besar dibandingkan Wajib Pajak yang tidak merancang skema transaksi secara artifisial, padahal kedua Wajib Pajak tersebut memiliki kemampuan membayar pajak (*ability to pay*) yang sama.

2. Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi

Dengan semakin berkembangnya perekonomian global memberikan dampak perubahan dalam dunia usaha berupa pergerakan manusia, modal, barang dan jasa antarnegara yang semakin mudah dilakukan. Namun demikian, globalisasi juga menimbulkan tantangan bagi pemerintah, tak terkecuali otoritas pajak suatu Negara. Perdagangan lintas negara, peningkatan investasi, dan kecanggihan teknologi menurunkan kemampuan pemerintah untuk menegakkan hukum pajaknya secara efektif.¹⁸

Sementara itu, globalisasi perekonomian meningkatkan kemungkinan pembayar pajak untuk melakukan penghindaran pajak ataupun penggelapan pajak. Hal ini memberikan tantangan tersendiri bagi otoritas pajak di seluruh dunia untuk memperkuat sistem administrasi perpajakan guna mencegah praktek penghindaran pajak dan pengelakan pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak, termasuk dalam menghimpun utang pajak dari Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak secara akurat dan akuntabel.¹⁹

Permasalahan timbul ketika Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak berada di luar wilayah Republik Indonesia dan mempunyai aset yang berada di luar negeri. Setiap tindakan penagihan yang dilakukan oleh otoritas pajak atas aset penanggung pajaknya yang terdapat di

¹⁷ Davis Elkins, *Horizontal equity as a principle of tax theory*. Yale L. & Pol'y Rev., 2006, hlm. 24.

¹⁸ Arthur J Cockfield, *Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective*, Georgia Law Review 85-118, 2003.

¹⁹ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2003.

negara lain akan dianggap sebagai pelanggaran terhadap wilayah negara lain tersebut.²⁰

Otoritas pajak dapat menempuh upaya kerja sama dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra berdasarkan perjanjian internasional untuk menagih piutang pajaknya atas aset Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak yang berada di luar negeri. Penegakan hukum pajak suatu negara pada negara lain tidak dianggap sebagai pelanggaran apabila dilakukan melalui persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B). Hal ini disebabkan, antara lain, karena P3B tidak menghilangkan kedaulatan sebuah negara dan P3B tersebut bersifat resiprokal.²¹

Selanjutnya, terkait dengan teori kerja sama internasional, perwujudan atau realisasi hubungan-hubungan internasional dalam bentuk perjanjian-perjanjian internasional sudah sejak lama dilakukan oleh negara-negara di dunia ini. Perjanjian-perjanjian tersebut merupakan hukum yang harus dihormati dan ditaati oleh pihak-pihak yang bersangkutan.²² Semua negara di dunia ini tidak dapat berdiri sendiri dalam memenuhi kebutuhan terlebih dalam meningkatkan perkembangan dan kemajuan negaranya sehingga perlu kerjasama dengan negara lain karena adanya saling ketergantungan sesuai dengan kebutuhan negara masing-masing.²³ Perkembangan situasi hubungan internasional ditandai dengan berbagai kerjasama internasional dan berkembangnya berbagai aspek diantaranya rasionalisme ekonomi di berbagai kawasan telah membawa pengaruh semakin besarnya persoalan sosial ekonomi yang lebih menyita perhatian negara-negara di dunia melalui serangkaian kerjasama internasional.²⁴

Menurut Holsti, kerjasama internasional dapat didefinisikan sebagai berikut:²⁵

²⁰ Kevin Jestin, *Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*, diakses dari <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf>, 2008, diakses pada tanggal 10 April 2021.

²¹ Alan R. Johnson, Lawrence Nirenstein, Stephen E. Wells, *Reciprocal Enforcement of Tax Claims through Tax Treaties*. *Journal of the Tax Lawyer* Vol. 33, 1980.

²² I Wayan Parthiana, *Hukum Perjanjian Internasional*, Bandung: Penerbit Mandar Maju, 2002, hlm. 1.

²³ Zulkifli, *Kerjasama Internasional Sebagai Solusi Pengelolaan Kawasan Perbatasan Negara (Studi Kasus Indonesia)*, Universitas Indonesia, 2012, hlm. 17.

²⁴ Ibid, hlm. 18.

²⁵ K. J. Holsti, *Politik Internasional, Kerangka Untuk Analisis, Jilid II*, Terjemahan M. Tahrir Azhari. Jakarta: Erlangga, 1988, hlm. 652-653.

- a. Pandangan bahwa dua atau lebih kepentingan, nilai, atau tujuan saling bertemu dan dapat melahirkan sesuatu, dipromosikan atau dipenuhi oleh semua pihak sekaligus.
- b. Pandangan atau harapan dari suatu negara bahwa kebijakan yang diputuskan oleh negara lain akan membantu negara tersebut untuk mencapai kepentingannya.
- c. Persetujuan atau masalah-masalah tertentu antara dua atau lebih negara untuk memanfaatkan persamaan kepentingan atau perbedaan kepentingan.
- d. Aturan resmi atau tidak resmi mengenai transaksi di masa depan yang dilakukan untuk melaksanakan persetujuan.
- e. Transaksi antarnegara untuk memenuhi persetujuan negara-negara tersebut.

Perkembangan yang pesat dalam hubungan luar negeri yang paling penting adalah kerjasama internasional yang dirumuskan dalam bentuk perjanjian. Setiap perjanjian internasional yang dilaksanakan akan mengikat suatu negara yang menyatakan terikat ke dalamnya melalui suatu peraturan perundang-undangan nasional.²⁶

Konvensi Wina tentang Hukum Perjanjian 1969/Konvensi Wina Tahun 1969 (*Vienna Convention on Law Treaties*), dalam Pasal 11 mengatur bahwa kesepakatan untuk mengikat diri pada perjanjian dapat dinyatakan melalui berbagai cara yaitu melalui penandatanganan, pertukaran instrumen yang membentuk perjanjian, ratifikasi, akseptasi, persetujuan (*approval*) dan aksesi atau melalui cara lain yang disetujui. Dalam hal suatu perjanjian secara tegas menetapkan bahwa penandatanganan merupakan cara untuk mengikatkan diri maka sejak dilakukannya penandatanganan tersebut, perjanjian secara yuridis formal telah mengikat para pihak. Sedangkan apabila perjanjian menentukan perlu dilakukannya pertukaran surat-surat atau nota sebagai bentuk pengikatan perjanjian maka dengan dilakukannya pertukaran surat atau nota (*exchange of letters atau exchange of notes*) yang telah ditandatangani tersebut, perjanjian akan mengikat kedua belah pihak (*Pacta Sunt Servanda*).

Dalam sejarahnya, terdapat banyak perjanjian internasional yang telah terbentuk mulai dari tahun 1933 dengan cakupan isu yang

²⁶ Ibid.

beragam, mulai dari masalah yang sederhana seperti perlindungan flora dan fauna, perlindungan tempat bersejarah, wisata, sampai ke masalah-masalah ekonomi, perbankan, perdagangan, finansial, atau investasi²⁷. Cakupan perjanjian internasional juga dapat meluas sampai dengan ke berbagai isu strategis, misalnya isu politik yang sensitif, seperti pembatasan nuklir, perjanjian perdamaian, terorisme, diplomasi, dan lain sebagainya.²⁸

Tujuan utama suatu negara melakukan kerjasama internasional yaitu untuk memenuhi kepentingan nasionalnya yang tidak dimiliki di dalam negeri, untuk itu negara tersebut perlu memperjuangkan kepentingan nasionalnya di luar negeri.²⁹ Sehingga dengan melakukan kerjasama internasional, suatu negara dengan negara lainnya dapat meningkatkan kesejahteraan bersama karena hubungan kerjasama internasional dapat mempercepat proses peningkatan kesejahteraan dan penyelesaian masalah diantara dua atau lebih negara tersebut.³⁰

3. Denda Penagihan setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali

Peninjauan kembali adalah suatu upaya hukum yang dapat ditempuh oleh terpidana (orang yang dikenai hukuman) dalam suatu kasus hukum terhadap suatu putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap dalam sistem peradilan di Indonesia. Permohonan peninjauan kembali dapat dilakukan dalam sengketa perdata maupun perkara pidana, termasuk sengketa di bidang perpajakan.

Upaya hukum peninjauan kembali pada prinsipnya merupakan upaya hukum luar biasa (*extraordinary remedy*) terhadap putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewisjde*). Upaya hukum peninjauan kembali bertujuan untuk memberikan keadilan hukum, dan bisa diajukan oleh pihak yang berperkara baik untuk perkara pidana maupun perkara perdata.³¹

²⁷ Nanang Pamuji Mugasejati, 2006, Konsep Legalisasi dalam Politik Kerjasama Internasional, *Jurnal Ilmu Sosial dan Ilmu Politik* Volume 10, Nomor 2 (121-141), hlm. 124.

²⁸ Ibid, hlm. 125.

²⁹ Sjamsumar Dam dan Riswandi, *Kerjasama ASEAN, Latar Belakang, Perkembangan, dan Masa Depan*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1995, hlm. 15.

³⁰ Zulkifli, op. cit. hlm. 21.

³¹ Parman Soeparman, *Pengaturan Hak Mengajukan Upaya Hukum dalam Perkara Pidana bagi Korban Kejahatan*, Bandung: Refika Aditama, 2009, hlm. 17.

Berbeda dengan upaya hukum biasa, maka permohonan terhadap upaya hukum luar biasa memiliki syarat tertentu, yaitu:³²

1. Dapat diajukan dan ditujukan terhadap putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap.
2. Dapat ditujukan dan diajukan dalam keadaan tertentu, tidak dapat diajukan terhadap semua putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap. Harus ada dan terdapat keadaan-keadaan tertentu sebagai syarat.
3. Dapat diajukan kepada Mahkamah Agung, dan diperiksa serta diputus oleh Mahkamah Agung sebagai instansi pertama dan terakhir.

Alasan peninjauan kembali dikategorikan sebagai upaya hukum luar biasa karena mempunyai keistimewaan, artinya dapat digunakan untuk membuka kembali (mengungkap) suatu keputusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Sedangkan suatu putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap, harus dilaksanakan untuk menghormati kepastian hukum. Dengan demikian, lembaga peninjauan kembali adalah suatu upaya hukum yang dipergunakan untuk menarik kembali atau menolak putusan hakim yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.³³

Dalam upaya hukum biasa, kasasi Mahkamah Agung merupakan upaya terakhir yang dapat ditempuh untuk mendapatkan keadilan bagi para pihak yang terlibat dalam suatu perkara. Putusan kasasi Mahkamah Agung bersifat akhir, mengikat, dan berkekuatan hukum tetap. Peninjauan kembali dapat diajukan terhadap putusan kasasi Mahkamah Agung apabila pada putusan sebelumnya diketahui terdapat kesalahan atau kekhilafan hakim dalam memutus perkara ataupun terdapat bukti baru yang belum pernah diungkapkan dalam persidangan.

Bahwa berdasarkan Pasal 67 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung Republik Indonesia, permohonan

³² M. Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, Peninjauan Kembali*, Edisi Kedua, Jakarta : Sinar Grafika Offset, 2000, hlm. 586.

³³ Tim Pengkaji Pusat Litbang, *Problematisa Penerimaan Peninjauan kembali dan Grasi dalam Penegakan Hukum*, Jakarta: Puslitbang Kejaksaan RI, 2006, hlm. 8. Dalam M. Lutfi Chakim, *Mewujudkan Keadilan Melalui Upaya Hukum Peninjauan Kembali pasca Putusan Mahkamah Konstitusi*, *Obtain Justice Through Extraordinary Legal Remedies Reconsideration after The Decision of The Constitutional Court*, Jurnal Konstitusi, Volume 12, Nomor 2, Juni 2015, hlm, 334.

peninjauan kembali putusan perkara perdata yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap dapat diajukan hanya berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:

- a. apabila putusan didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- b. apabila setelah perkara diputus, ditemukan surat-surat bukti yang bersifat menentukan yang pada waktu perkara diperiksa tidak dapat ditemukan;
- c. apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut;
- d. apabila mengenai sesuatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; dan
- e. apabila antara pihak-pihak yang sama mengenai suatu soal yang sama, atas dasar yang sama oleh Pengadilan yang sama atau sama tingkatnya telah diberikan putusan yang bertentangan satu dengan yang lain; dan
- f. apabila dalam suatu putusan terdapat suatu kekhilafan Hakim atau suatu kekeliruan yang nyata.

Terkait dengan putusan Mahkamah Agung, maka amar putusannya dapat memenangkan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) atau memenangkan Wajib Pajak. Dalam hal putusannya adalah memenangkan DJP (mengalahkan Wajib Pajak) maka sudah sepatutnya bahwa terhadap Wajib Pajak yang bersangkutan dikenai denda yang dihitung berdasarkan jumlah pajak berdasarkan putusan Mahkamah Agung dikurangi dengan jumlah pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

4. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan

Dalam doktrin hukum pidana, hukum pidana pajak disebut sebagai *ius singulare* karena memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Karakter hukum pidana pajak amat sangat khusus. Di samping memiliki norma dan sanksi hukum yang mengandung sifat administratif dan pidana, hukum pidana pajak juga didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan finansial.

Salah satu postulat dasar dalam ilmu hukum adalah *lex specialis derogat legi generali* yang secara harafiah berarti hukum khusus mengesampingkan hukum umum atau *de speciale regel verdringt de*

algemene.³⁴ Dalam konteks hukum pidana, berbagai perbuatan pidana yang tertuang dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) adalah hukum pidana umum, sedangkan berbagai perbuatan pidana yang diatur dalam undang-undang tersendiri (di luar KUHP) adalah hukum pidana khusus.

Bijzonder strafrecht atau hukum pidana khusus adalah hukum pidana yang menyimpang dari ketentuan-ketentuan umum hukum pidana baik dari segi materiil maupun formal. Artinya, ketentuan-ketentuan tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang terdapat dalam KUHP maupun menyimpang dari ketentuan-ketentuan umum yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

Secara garis besar hukum pidana khusus dibagi menjadi undang-undang pidana dan bukan undang-undang pidana. Untuk mengidentifikasi apakah suatu hukum pidana khusus termasuk undang-undang pidana ataukah bukan, secara sederhana dapat dilihat dari judul undang-undang. Jika judul suatu undang-undang secara eksplisit menggunakan kata “pencegahan dan pemberantasan tindak pidana”, maka dapat dipastikan bahwa hukum pidana khusus tersebut adalah undang-undang pidana. Sebaliknya, jika judul undang-undang tersebut tidak menggunakan kata “pencegahan dan pemberantasan tindak pidana”, maka hukum pidana khusus tersebut bukanlah undang-undang pidana, melainkan undang-undang administrasi yang diberi sanksi pidana. Dalam konteks yang demikian, kiranya hukum pidana pajak memenuhi kriteria sebagai hukum pidana khusus yang bukan undang-undang pidana melainkan undang-undang administrasi yang diberi sanksi pidana.

Dalam perkembangan ilmu hukum, termasuk hukum pidana, asas *lex specialis derogat legi generali* tidak bisa menyelesaikan sengketa yuridis bilamana terjadi suatu perbuatan yang diancam lebih dari satu undang-undang yang dikualifikasikan sebagai *bijzonder delic* atau delik khusus atau tindak pidana khusus. Jika demikian halnya, maka yang digunakan adalah *lex specialis* sistematis sebagai *derivat* atau turunan dari asas *lex specialis derogat legi generalis*. Menurut Remmelink, asas ini di Belanda dikenal dengan istilah *specialitas juridikal* atau

³⁴ Ch. J. Enschede, *Beginnselen Van Strafrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, hlm. 186.

specialitas sitematikal.³⁵ Sementara Enschede menyebutnya sebagai *logische specialiteit*.³⁶

Dalam konteks hukum pidana, ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis sistematicis*. Pertama, ketentuan pidana materiil dalam undang-undang tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang ada. Kedua, undang-undang tersebut mengatur hukum pidana formal yang juga menyimpang dari ketentuan acara pidana pada umumnya. Ketiga, *adresat* atau subjek hukum dalam undang-undang tersebut bersifat khusus.

Bila hukum pidana pajak disandingkan dengan hukum pidana khusus lainnya, termasuk hukum pidana khusus yang merupakan undang-undang pidana, pada hakikatnya hukum pidana pajak merupakan *lex specialis sistematicis*. Argumentasi teoretiknya bahwa ketentuan materiil terkait tindak pidana pajak dalam Undang-Undang KUP bersifat khusus. Demikian pula ketentuan formal mengatur hal yang menyimpang dari ketentuan hukum acara yang diatur oleh KUHP. Sedangkan *adresat* atau subjek hukum yang dapat dijerat dengan tindak pidana pajak bersifat khusus pula yakni Wajib Pajak dan petugas pajak.

Dalam kaitannya dengan parameter hukum pidana sebagai *ultimum remedium*, *ultimum remedium* diartikan sebagai sarana terakhir. Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengandung makna bahwa hukum pidana adalah senjata pamungkas dalam penegakan hukum, jika saran atau instrumen penegakan hukum lainnya tidak lagi berfungsi. *Ultimum remedium* merupakan landasan pijakan aliran modern dalam hukum pidana yang berorientasi pada pelaku dengan tujuan melindungi masyarakat dari kejahatan. Refleksi prinsip hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengakibatkan adanya perhatian besar terhadap syarat-syarat kriminalisasi dalam sistem peradilan pidana, mulai dari proses legislasi, penegakan hukum sampai dengan penerapan pidana yang harus memenuhi syarat-syarat atau asas pembatas:

³⁵ Jan Remmelink, Hukum Pidana : Komentar Atas Pasal-Pasal Terpenting Dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda Dan Padanannya Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia, Jakarta: Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, 2003, hlm. 578.

³⁶ Ch. J. Enschede, loc. cit.

- a. Perbuatan harus benar-benar menimbulkan korban (*viktimogen*) dan/atau menimbulkan kejahatan (*kriminogen*), baik aktual maupun potensial.
- b. Perbuatan harus memenuhi elemen sub-sosialitas.
- c. Upaya lain untuk mengatasi perbuatan tercela tersebut ternyata tidak efektif.
- d. Kerugian dalam penggunaan hukum pidana tidak lebih besar daripada akibat tindak pidana atau hasil sampingannya.
- e. Memperoleh dukungan masyarakat.
- f. Diperkirakan kriminalisasi akan efektif.
- g. Dapat meredam faktor *kriminogen* dan pelaku potensial.
- h. Memperhatikan asas ketepatan dan ketelitian serta diferensiasi kepentingan dalam pengaturan dan penerapan.
- i. Mempertimbangkan sepenuhnya karakter “*malum in se*” dan “*malum prohibitum*”.
- j. Digunakan secara berpasangan dengan pendekatan non-penal, yang bersifat preventif, bahkan preemptif, termasuk di dalamnya pendayagunaan pengaturan hukum perdata dan hukum administratif.
- k. Tidak bersifat *ad hoc*, tetapi selalu bersifat sistemik (tujuan jelas, keterkaitan dengan norma lain, pendekatan menyeluruh, keterbukaan, transformasi nilai dan mekanisme kontrol) dalam kerangka hukum pidana secara keseluruhan.
- l. Tidak berorientasi pada tujuan pembalasan semata-mata.
- m. Menyadari bahwa penegakan hukum pidana merupakan sub-sistem penegakan hukum dalam arti luas dan semuanya merupakan bagian dari sistem kebijakan sosial yang mencakup fungsi kesejahteraan dan keamanan.
- n. Menyadari secara sistemik kedudukan sistem peradilan pidana sebagai bagian dari “*science of response*” berupa kebijakan kriminal yang harus didukung oleh kerangka teoritik dan etiologi sebagai “*science of cause*” serta kriminologi sebagai “*the central station*”, di samping keharusan selalu mengikuti perkembangan hukum pidana di tingkat regional dan internasional dalam kerangka harmonisasi hukum dalam kerjasama antarbangsa.³⁷

Selanjutnya, terkait dengan kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) terkait penangkapan dan/atau penahanan, berdasarkan

³⁷ Muladi, *Ambiguitas Dalam Penerapan Doktrin Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana*, Tulisan Disumbangkan Dalam Rangka Peringatan 60 Tahun Prof. Dr. Harkristuti Harkrisnowo, MA, Ph.D., Jakarta, 25 Januari 2016, 2016, hlm. 5 – 6.

Pasal 7 KUHAP, PPNS mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan Penyidik Kepolisian Negara Republik Indonesia (Polri). Wewenang PPNS Pajak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagai berikut:

- a. Wewenang khusus, bahwa penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh PPNS Pajak. Dengan demikian penyidik selain PPNS Pajak, termasuk penyidik Polri tidak memiliki wewenang melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 44 ayat (1)).
- b. Wewenang melakukan tindakan dalam penyidikan sebagai implementasi wewenang khusus, satu-satunya penyidik yang dapat melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 44 ayat (2)).
- c. Berdasarkan wewenang khusus dan wewenang melakukan tindakan dalam penyidikan sebagai implementasi wewenang khusus, PPNS Pajak dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lainnya (Pasal 44 ayat (4)).

Dengan demikian, permintaan bantuan kepada aparat penegak hukum lain, terbatas pada wewenang melakukan tindakan dalam penyidikan yang dimiliki oleh PPNS Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. PPNS Pajak tidak memiliki wewenang melakukan tindakan penangkapan dan/atau penahanan sehingga tidak memiliki dasar untuk meminta bantuan penangkapan dan/atau penahanan kepada aparat penegak hukum lainnya.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) menyatakan bahwa kewenangan otoritas pajak untuk menangkap seseorang mengacu pada kewenangan untuk menghentikan, menahan dan menahan seseorang. Kewenangan untuk menangkap seseorang dan memasukkan mereka ke dalam tahanan (dengan atau tanpa batasan) dapat menjadi penting selama penyidikan tindak pidana perpajakan, mencegah pelaku tindak pidana dari mempengaruhi tersangka atau saksi lain serta ketika ada risiko melarikan diri oleh tersangka, atau mencurigai, atau untuk menahan pelaku tindak pidana, untuk mencegah mereka melakukan tindak pidana

tambahan.³⁸ OECD memasukkan wewenang melakukan penangkapan sebagai bagian dari Prinsip ke-3 dari 10 Prinsip Global Penindakan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yaitu memiliki wewenang penyidikan yang memadai.

5. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan objek Cukai

Cukai (*excise taxes*) adalah pajak atas barang dan jasa yang dipilih untuk diterapkan (*selective taxes on goods and services*). Yang membedakan cukai dengan pajak atas konsumsi lainnya adalah bahwa cakupan penerapan cukai ditetapkan secara selektif, diskriminatif menurut tujuannya, dan penentuan kewajiban pajaknya dalam pengukuran kuantitatif. Cukai, selain diterapkan untuk meningkatkan penerimaan, diterapkan juga untuk tujuan pengendalian (*physical control*).

Dalam mendesain suatu reformasi cukai, terdapat beberapa prinsip utama yang digunakan sebagai panduan kebijakan:³⁹

- a. kebijakan cukai merupakan tanggungjawab Kementerian Keuangan;
- b. stabilitas kebijakan merupakan hal yang penting;
- c. komunikasi yang baik dengan para pemangku kepentingan merupakan hal yang berharga bagi pembuat kebijakan agar reformasi cukai berjalan efektif;
- d. penerimaan dari produk cukai seharusnya merupakan bagian dari anggaran umum pemerintah dan dapat digunakan untuk memperbaiki distribusi pendapatan.

Kebijakan cukai harus disusun oleh Kementerian Keuangan. Penyusunan kebijakan ini mempertimbangkan masukan dari kementerian dan ahli di bidang kesehatan, industri atau lingkungan. Namun demikian, desain cukai final harus diputuskan oleh Kementerian Keuangan. Kendali kebijakan di tangan Kementerian Keuangan merupakan hal yang penting karena: ⁴⁰

- a. Keputusan tentang cukai (jenis barang dan jasa kena cukai dan tingkat tarifnya harus berdasarkan pada penilaian (*assessment*) komprehensif tentang seberapa banyak penerimaan yang harus

³⁸ The Organisation for Economic Co-operation and Development, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, 2017, diakses dari <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf>, pada tanggal 11 April 2021.

³⁹ International Tax and Investment Center (ITIC), *Reformasi Cukai: Kasus ASEAN*, diterjemahkan oleh IPMI International Business School, 2015, hlm.17-21.

⁴⁰ Ibid.

ditingkatkan pemerintah sesuai dengan rencana pengeluaran, kemampuan pembayaran utang, dan keadaan perekonomian. Oleh karena itu, yang paling baik dilakukan adalah bahwa pengambilan keputusan ini diambil secara terpusat, oleh kementerian dengan tanggungjawab akan anggaran. Apabila kendali kebijakan dilakukan oleh kementerian lain yang melakukan pembelanjaan, terdapat risiko bahwa pengambilan keputusan akan inkonsisten dengan tujuan makroekonomi dan strategi anggaran keseluruhan, dan akan memperburuk perekonomian.

- b. Merupakan hal yang penting bahwa biaya dan manfaat dari perubahan kebijakan cukai disimulasikan sebelum keputusan diambil. Bagaimana perilaku berubah setelah diberlakukannya reformasi kebijakan juga seharusnya secara terus-menerus dimonitor dan dievaluasi oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) sehingga perubahan atau pengembangan kebijakan didasarkan pada bukti (*evidence*).

Untuk itu, diperlukan suatu penilaian (*assessment*) yang komprehensif, yang meliputi kajian (*appraisal*) apakah kebijakan tersebut mencapai hasil (*outcome*) yang diinginkan, baik dari sisi penerimaan maupun tujuan lain seperti kesehatan dan lingkungan, dan apakah terjadi akibat-akibat yang tidak dimaksud seperti perdagangan ilegal. Analisis dan pemodelan (*modeling*) yang diperlukan seharusnya konsisten diterapkan untuk setiap kebijakan cukai yang akan diambil.

Menurut Satjipto Rahardjo, asas hukum merupakan suatu hal yang dianggap oleh masyarakat hukum yang bersangkutan sebagai kebenaran dasar (*basic truth*) atau kebenaran asasi, sebab pertimbangan etis dan sosial masyarakat masuk ke dalam hukum melalui asas-asas hukum. Dengan demikian, asas hukum menjadi sumber untuk menghidupi tata hukumnya dengan nilai-nilai etis, moral, dan sosial masyarakatnya. Asas-asas hukum berfungsi untuk menafsirkan aturan-aturan hukum dan juga memberikan pedoman bagi suatu perilaku. Asas hukum juga menjelaskan dan menjustifikasi norma-norma hukum, dimana di dalamnya terkandung nilai-nilai ideologis tertib hukum.⁴¹

⁴¹ Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Jagat Ketertiban*, Jakarta: UKI Press, 2006.

6. Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak

- a. Teori Perilaku yang Direncanakan (*Theory of Planned Behavior*) dan Teori Tindakan yang Beralasan (*Theory of Reasoned Action*)

Salah satu rujukan teori yang relevan dan sering digunakan dalam analisis perilaku Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yaitu *Theory of Planned Behavior* (TPB)⁴² dan *Theory of Reasoned Action* (TRA)⁴³. Secara konseptual, TPB sangat terkait dengan TRA karena TPB merupakan penyempurnaan dari TRA. Beberapa literatur menggunakan TPB dan TRA untuk menjelaskan fenomena perilaku Wajib Pajak dalam konteks kepatuhan pajak dan kesadaran pajak (*tax morale*). Terdapat penelitian yang menyatakan bahwa individu memiliki kemungkinan yang besar untuk mengadopsi suatu perilaku apabila individu tersebut memiliki sikap yang positif terhadap sebuah konsep perilaku, mendapatkan persetujuan dari individu lain yang dekat dan terkait dengan perilaku tersebut, dan percaya bahwa perilaku tersebut dapat dilakukan dengan baik.⁴⁴ Hal ini sangat relevan dengan konstruksi kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary compliance*).

Lebih spesifik, teori ini memberikan asumsi bahwa kontrol persepsi perilaku (*perceived behavioral control*) mempunyai implikasi motivasional terhadap minat Wajib Pajak. Wajib Pajak yang percaya bahwa mereka tidak mempunyai sumber daya atau tidak mempunyai kesempatan untuk melakukan perilaku tertentu mungkin tidak akan membentuk minat berperilaku yang kuat untuk melakukannya walaupun mereka mempunyai sikap yang positif terhadap perilakunya dan percaya bahwa orang lain akan menyetujui seandainya mereka melakukan perilaku tersebut. Dengan demikian diharapkan terjadi hubungan antara kontrol persepsi perilaku dengan minat yang tidak dimediasi oleh sikap dan norma subjektif. Selain itu terdapat kemungkinan hubungan

⁴² Ajzen, *Organizational Behavior and Human Decision Processes* dalam *The Theory Of Planned Behavior*, 1985.

⁴³ Ajzen dan Fisbein, *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, 1975.

⁴⁴ Nancy R. Lee dan Philip Kotler, *Social Marketing: Influencing Behaviors for Good*, United States of America: SAGE Publications, Inc, 2011, diakses dari https://books.google.co.id/books?hl=en&lr=&id=NC0CYp-ZcR8C&oi=fnd&pg=PR1&dq=Lee,+Nancy+R.,+Kotler,+Philip,+2011,+Social+Marketing:+Influencing+Behaviors+for+Good&ots=K_0WUFLYOS&sig=XZoZ26vhJQ-LCI7Cu7aWg7JJiE0&redir_esc=y#v=onepage&q=Lee%2C%20Nancy%20R.%2C%20Kotler%2C%20Philip%2C%202011%2C%20Social%20Marketing%3A%20Influencing%20Behaviors%20for%20Good&f=false pada tanggal 8 April 2021.

langsung antara kontrol persepsi perilaku dengan perilaku. Kontrol persepsi perilaku dapat mempengaruhi perilaku secara tidak langsung lewat minat, dan juga dapat memprediksi perilaku secara langsung. Model hubungan langsung ini ditunjukkan dengan panah yang menghubungkan kontrol persepsi perilaku langsung ke perilaku, dalam hal ini perilaku kepatuhan pajak.

b. Program Pengungkapan Sukarela

Salah satu bentuk program pengungkapan yang dikenal dan diterapkan di beberapa negara dan dapat dijadikan acuan adalah program pengungkapan sukarela yang dikenal dengan istilah *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP). Program ini merupakan program dengan format yang lebih bervariasi untuk meningkatkan transparansi perpajakan. Dengan mengikuti program ini, Wajib Pajak mendapat fasilitas tarif pajak yang lebih rendah serta penghapusan sanksi administrasi dengan mengungkapkan harta yang berada di dalam dan luar negeri.⁴⁵

Pada dasarnya tiap negara memiliki dua alternatif kebijakan dalam memerangi penggelapan pajak luar negeri (*offshore tax evasion*). Pertama, mereka dapat saja melakukan negosiasi untuk bekerjasama secara intensif dengan negara-negara yang ditengarai sebagai tempat berlabuhnya harta yang disembunyikan oleh Wajib Pajak-nya dalam bentuk pertukaran informasi, terutama atas harta. Contoh dari hal ini adalah kerjasama antara Amerika Serikat dengan Swiss dalam rangka ‘memaksa’ bank-bank Swiss untuk menyediakan informasi tentang saldo bank dari warga negara Amerika Serikat. Kerjasama ini tidak berhasil karena para pengemplang pajak justru memilih untuk mengalihkan dana mereka dari Swiss ke negara-negara yang memiliki kerahasiaan yang ketat.⁴⁶

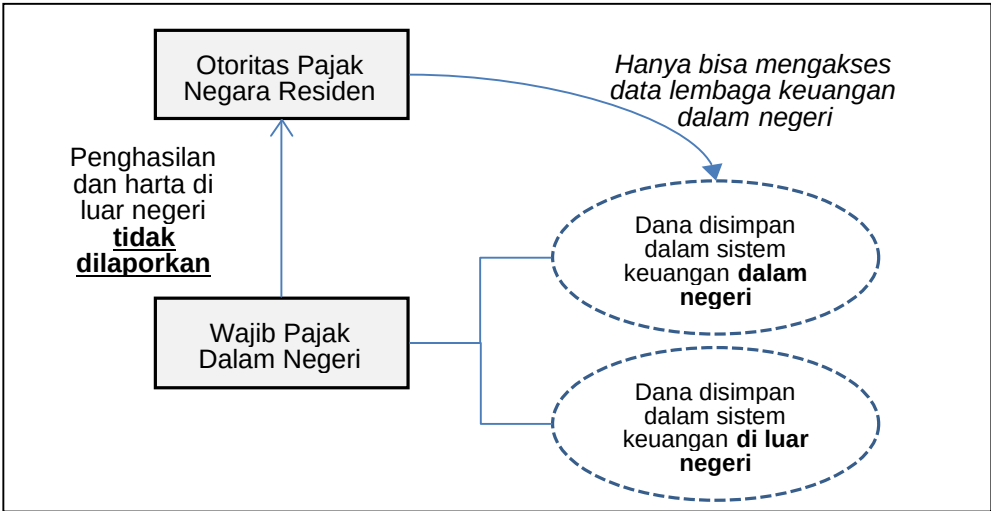
Kedua, mereka dapat saja memberikan suatu bentuk insentif kepada Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta kekayaan yang ada di luar negeri maupun jumlah pajak yang telah diselundupkan, secara sukarela. Cara ini kini banyak diaplikasikan di banyak negara dalam kebijakan Program Pengungkapan Sukarela Luar Negeri (*Offshore Voluntary Disclosure Program* - OVDP).

⁴⁵ Internal Revenue Service, *Offshore Voluntary Disclosure Program*, 2012, diakses dari <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program> pada tanggal 9 April 2021.

⁴⁶ Dominika Langenmayr, *Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?*, CESifo Area Conference on Public Sector Economics, 2015.

Kebijakan OVDP terfokus pada apa yang disebut sebagai penggelapan pajak keluar negeri (*offshore tax evasion*), atau penyelundupan pajak atas harta atau penghasilan yang ‘diparkir’ di luar negeri.⁴⁷ Bagi banyak negara, pihak-pihak yang memiliki kemampuan untuk menyimpan dananya di luar negeri dengan motif pajak adalah pihak yang memiliki kapasitas keuangan yang besar. Artinya, potensi penerimaan pajak dari pihak-pihak tersebut relatif besar. Hal ini juga didukung oleh estimasi yang dilakukan oleh *Tax Justice Network* yang memperkirakan bahwa sekitar USD21 triliun hingga USD32 triliun kekayaan global disembunyikan di luar yurisdiksi (*offshore*).⁴⁸ Sedangkan, secara khusus 8% kekayaan dari individu di seluruh dunia ditanamkan di negara-negara surga pajak (*tax haven*), atau sebesar USD6 triliun.⁴⁹

Gambar II. 1. Penggelapan pajak luar negeri (*Offshore Tax Evasion*)



Sumber: OECD

OVDP dapat diartikan sebagai program untuk meningkatkan penerimaan pajak dalam waktu singkat dan dengan biaya yang efisien serta untuk perubahan tingkat kepatuhan pajak yang lebih baik dalam jangka panjang.⁵⁰ OVDP berpijak di atas kesadaran Wajib Pajak (baik kelompok Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Badan Usaha) untuk secara sukarela melaporkan seluruh hartanya yang berada di luar negeri serta membayar segala kewajiban utang pajaknya dengan benar. Sebagai insentif, Wajib Pajak yang

⁴⁷ Leandra Lederman, *The Use of Voluntary Disclosure Initiatives in Battles Against Offshore Tax Evasion*; Villanova Law Review, 2012.

⁴⁸ J. Henry, *The Price of Offshore Revisited: New Estimates for “Missing” Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes*; Tax Justice Network, 2012.

⁴⁹ Gabriel Zucman, *The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US Net Debtors or Net Creditors?* Quarterly Journal of Economics Vol. 128, 2013.

⁵⁰ OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*; Paris: OECD Publishing, 2010.

berpartisipasi mendapatkan suatu pengampunan yang dapat berupa pengurangan atau pembebasan utang pokok pajak, sanksi administrasi, ataupun jaminan hukum lainnya (tidak ditelusuri dananya, tidak diaudit, dan sebagainya).

Selain itu, dalam OVDP terdapat kemungkinan untuk memberikan sanksi tambahan bagi Wajib Pajak yang tidak berpartisipasi dalam program dan terbukti mengemplang pajak atau berpartisipasi namun tidak jujur. OVDP juga seringkali mengecualikan Wajib Pajak yang pada saat program diluncurkan berada dalam pemeriksaan, penyelidikan, atau penyidikan.

c. Pengurangan Tarif dengan Pengampunan Pidana Pajak dan Pengurangan Tarif tanpa Pengampunan Pidana Pajak

Pengampunan pajak dapat dilakukan dengan memberikan pengurangan sanksi tanpa disertai pengampunan pidana perpajakan⁵¹ atau dengan memberikan pengurangan sanksi dengan disertai pengampunan pidana perpajakan.⁵² Pilihan antara dua skema tersebut antara lain bergantung pada persetujuan politik (*political approval*) dan tingkat persetujuan masyarakat atas program Pengampunan Pajak.

Apabila tingkat persetujuan politik atas program pengampunan pajak relatif rendah, maka kemungkinan besar program Pengampunan Pajak yang disertai dengan pengampunan pidana perpajakan akan sulit dilakukan. Dalam kondisi politik seperti ini, program Pengampunan Pajak yang diajukan besar kemungkinan akan mengalami resistensi di parlemen. Dalam situasi seperti ini, maka jalan tengahnya adalah menjalankan program pengurangan sanksi perpajakan tanpa disertai pengampunan pidana perpajakan.

Lebih lanjut, tingkat penerimaan masyarakat (*public acceptance*) juga dapat mempengaruhi pilihan skema Pengampunan Pajak. Bila dukungan masyarakat terhadap program Pengampunan Pajak sangat besar, maka skema pengampunan dapat memasukkan unsur pengurangan sanksi dan unsur pengampunan pidana perpajakan. Sebaliknya, bila dukungan

⁵¹ Katherine Baer dan Eric LeBorgne, *Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives*, Washington: International Monetary Fund, 2008.

⁵² Jacques Malherbe, et. al., *Tax Amnesties in the 2009 Landscape; Bulletin for International Taxation*, 2010.

masyarakat sangat rendah, maka program Pengampunan Pajak bisa jadi hanya memasukkan unsur pengurangan sanksi saja.

7. Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax/AMT*)

Globalisasi telah menciptakan efek samping berupa tergerusnya basis penerimaan pajak penghasilan badan di hampir seluruh negara. Beberapa solusi fundamental yang selama ini kurang diperhatikan oleh OECD, di antaranya memperkuat elemen sistem perpajakan dunia (*worldwide tax system*), (pembagian formula) *formula apportionment*, mengedepankan penggunaan bagi hasil (*profit split*), termasuk mengimplementasikan *Alternative Minimum Tax (AMT)*.⁵³ AMT dinilai dapat melindungi basis pajak terutama di negara berkembang karena menggunakan dasar pengenaan pajak alternatif (*alternative tax base*) yang lebih sulit untuk dimanipulasi melalui perencanaan pajak yang agresif (*aggressive tax planning*).

Dalam *Forum on Economic and Fiscal Policy* di Amsterdam pada tahun 2016, Ednaldo Silva, ekonom dari UC Berkeley, Amerika Serikat, memaparkan pola pembayaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan di Amerika Serikat. Banyak di antara Wajib Pajak Badan yang membayar dengan tarif pajak efektif yang lebih rendah dan melaporkan kerugian. Ditemukan pula bahwa tarif pajak efektif yang tertinggi ternyata tidak berada pada Wajib Pajak Badan yang besar. Berdasarkan data-data tersebut, diusulkan untuk melakukan simulasi AMT dengan tarif sebesar 5% atas faktur penjualan (*business receipts*). Dari simulasi tersebut pemerintah Amerika Serikat diperkirakan akan mendapatkan tambahan penerimaan sebesar USD800 miliar tiap tahunnya. Lebih lanjut, Ednaldo Silva menyatakan bahwa Amerika Serikat harus mengikuti langkah negara berkembang yang mengenakan AMT tidak secara sederhana (tidak berbasis *reconstruction of income*, namun menggunakan basis aset atau penjualan). Silva menyatakan ketika PPh Badan semakin sulit untuk dipajaki dalam era globalisasi, pada saat itulah ide mengenai *presumptive tax* ala AMT semakin relevan.

Robert Stack, US *Treasury Deputy Assistant Secretary* dalam bidang *International Tax Affairs*, menyatakan dukungannya atas AMT di

⁵³ IMF, *Spillover on International Corporate Taxation*, 2014, diakses dari <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf> pada tanggal 7 April 2021.

hadapan peserta konggres IFA-US.⁵⁴ Stack menyatakan bahwa dengan adanya perencanaan pajak yang agresif, banyaknya kasus *transfer pricing*, hingga adanya biaya bunga yang besar (*earning stripping*), dibutuhkan suatu perubahan radikal dalam sistem pemajakan PPh Badan. Perubahan tersebut dapat dilakukan melalui modifikasi sistem AMT yang saat ini berlaku di Amerika Serikat agar lebih efektif dalam mencegah perencanaan pajak agresif. Bagi Stack, penolakan atas ide perubahan AMT mencerminkan adanya keinginan untuk terus memanfaatkan celah pajak.

Di sisi lain, AMT juga memiliki konsekuensi yang harus dicermati.⁵⁵ Meskipun AMT mendukung penerimaan negara karena adanya jaminan pembayaran pajak dari setiap Wajib Pajak, ide ini juga bisa menjadi kontra produktif. Adanya AMT akan mendorong perusahaan-perusahaan Amerika Serikat untuk merekalkulasi ulang manfaat dan biaya jika berinvestasi di Amerika Serikat dibandingkan dengan di negara lain. Akibatnya, hal tersebut justru tidak sejalan dengan tujuan pemerintah untuk memperkuat basis ekonominya. Selain itu, kebijakan AMT juga harus dikaji secara dinamis, karena beban pajak efektif tiap negara berbeda antarwaktu.

Dalam konteks adanya kompetisi pajak, baik berupa penurunan tarif serta pemberian insentif pajak, tiap investor melihat beban pajak efektif yang bisa diberikan.⁵⁶ Selain itu, kebijakan pemberian insentif pajak menjadi kurang efektif dengan adanya kebijakan AMT, insentif pajak bisa tidak berlaku atau aturannya bertabrakan. Adanya AMT juga bisa membuat adanya kredit pajak dari penghasilan yang diperoleh dari luar yurisdiksi tidak berpengaruh karena adanya kewajiban minimum pembayaran pajak. Akibatnya, investor (perusahaan multinasional) juga akan berpikir ulang mengenai rencana investasinya.

Secara kebijakan, AMT bisa digolongkan sebagai salah satu bentuk dari *presumptive tax*, dimana basis pajak lain yang terlepas dari sistem umum yang dipergunakan sebagai cara untuk menentukan besaran

⁵⁴ Disampaikan oleh Robert Stack (Treasury Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs) dalam IFA USA *Annual Meeting*, Miami, 25 February 2016.

⁵⁵ Michael Herzfeld, *The Case For and Against a Minimum Tax*, *Tax Notes International*, 2016.

⁵⁶ Eric M. Zolt, "Tax Incentives in Developing Countries: Maximizing the Benefits and Minimizing the Costs", *UN Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries: 2nd Edition*, Alexander Trepelkov, Hary Tonino dan Dominika Halka (eds.) (New York: UN, 2017, 563-564.

pajak terutang. Dapat dikatakan bahwa *presumptive tax* ini mengorbankan akurasi dalam perhitungan pajak terutang, namun dengan *trade-off* adanya efisiensi di sisi administrasi dan upaya meningkatkan kepatuhan pajak.

Basis pajak tersebut juga haruslah menjadi suatu basis yang mencerminkan prinsip *ability to pay*. Hal ini seperti disebutkan oleh Thuronyi bahwa “...*presumptive tax involves the use of indirect means to ascertain tax liability, which differ from the usual rules based on the taxpayer's accounts*”⁵⁷ yang berarti bahwa pajak praduga melibatkan penggunaan cara tidak langsung untuk memastikan kewajiban pajak, yang berbeda dari aturan biasa berdasarkan akun wajib pajak. Sedangkan, menurut Slemrod dan Yitzhaki, *presumptive tax* adalah kebijakan penggunaan indikator lain yang bisa dipergunakan sebagai proksimasi basis pajak yang ideal di mana indikator tersebut lebih sulit dimanipulasi dan lebih mudah diawasi.⁵⁸

Selain pandangan dari berbagai kalangan di atas, pengenaan AMT diperkuat dengan pemenuhan beberapa teori perpajakan, di antaranya:

a. Teori Manfaat Pajak (*Benefit Theory of Taxation*)

Teori ini memandang hubungan antara pembayar pajak dan pemungut pajak dalam suatu hubungan kontraktual. Perpajakan dianggap sebagai harga yang dibayarkan atas keuntungan yang diberikan negara kepada para pembayar pajak. Idealnya, pajak harus bernilai rendah atau nol bagi masyarakat yang tidak menerima manfaat, dan bernilai tinggi bagi pihak yang paling memperoleh manfaat. Menurut teori tersebut, penerima manfaat sebenarnya adalah Wajib Pajak yang dengan perlindungan dan fasilitas umum dari pemerintah mampu menjalankan usaha dan memperoleh penghasilan dari usahanya.⁵⁹

Badan usaha yang membukukan penghasilan dari kegiatan bisnisnya, namun hanya berkontribusi dengan nilai yang sangat kecil terhadap pembayaran pajak, akan didorong berpartisipasi dalam penerimaan negara. Termasuk di dalamnya Wajib Pajak

⁵⁷ Victor Thuronyi, *Presumptive Taxation*. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund, 1996.

⁵⁸ Joel Slemrod & Shlomo Yitzhaki, *The Cost of Taxation and The Marginal Efficiency Cost of Funds*. IMF Staff Paper, Palgrave Macmillan, Vol. 43 No. 1, 1996.

⁵⁹ Robert J. Vosslander, “*Taxing an Pleasing: The Rethoric dan Reality of Vertical Equity in The Development of The New Zealand Income Tax on Employees, 1891 to 1984*”, University of Canterbury, 2010.

yang mampu memelihara kelangsungan usahanya melalui dukungan stabilitas lingkungan bisnis yang kondusif dari pemerintah sehingga usahanya mampu bertahan. Mereka akan memiliki kesempatan berkontribusi dalam penerimaan negara melalui AMT.

b. Teori Kemampuan Membayar (*Ability to Pay Theory*)

Teori ini memandang bahwa beban pajak tidak ditanggung secara seragam dalam masyarakat. Beban yang lebih berat akan ditanggung oleh mereka yang lebih mampu menanggungnya. Kemampuan untuk membayar dianggap menunjukkan lebih dari sekedar kapasitas, bahwa kalangan yang memiliki penghasilan atau kekayaan lebih besar tidak hanya mampu, tetapi juga harus membayar lebih.⁶⁰

Perbedaan utama teori ini dengan *benefit theory* terletak pada bagaimana keduanya memandang pendapatan dan biaya. *Benefit theory* mengaitkan pendapatan secara pajak dengan pengeluaran, bahwa pajak yang dibayar merupakan biaya atas layanan negara yang diterima. *Ability to pay theory* tidak memandang hubungan negara dan pembayar pajak seperti demikian karena perpajakan dipandang terpisah dari biaya jasa kepada pemerintah. Keadilan dinilai bukan berdasarkan nilai yang diterima tetapi dikaitkan dengan berapa banyak orang lain dengan kemampuan yang sama membayar pajak.

Dalam praktik di beberapa negara, AMT dihitung dari nilai aset maupun nilai peredaran usaha yang dianggap mencerminkan kemampuan membayar pajak. Hal tersebut merupakan bentuk *presumptive tax* dengan menggunakan *alternative tax base*. Baik aset maupun peredaran usaha merupakan indikator kinerja yang sulit dimanipulasi dan lebih memungkinkan diawasi dibanding dasar pengenaan pajak yang ideal.

c. *Canon of Economy dan Canon of Simplicity*

Economy dan *simplicity* termasuk di antara teori pemungutan pajak yang diusung oleh pelopor ekonomi kapitalis, Adam Smith. Kedua teori tersebut menjadi beberapa di antara sekian banyak prinsip dasar administrasi dan kebijakan perpajakan. *Canon of*

⁶⁰ W. J. de Langen, *De Grondbeginselen van het Ned Belastingrecht*, N. Samson, 1954.

Economy menyatakan bahwa sistem perpajakan yang baik adalah ketika biaya pemungutan pajak sangat kecil dibandingkan dengan jumlah yang dipungut. Secara administrasi, pemerintah akan selalu berusaha untuk meminimalisir biaya pemungutan pajak agar dapat memperoleh jumlah yang lebih besar untuk pendapatan negara. Di sisi lain, menurut *canon of simplicity*, untuk lebih banyak menarik lebih banyak pendapatan bagi pemerintah, struktur pajak harus dirancang secara sederhana. Struktur pajak termasuk tarif harus dirancang untuk mudah dipahami. Tarif yang rumit dapat menimbulkan kebingungan dan oleh keengganan membayar bagi masyarakat. *Canon of Economy* dan *Canon of Simplicity* memainkan peran penting dalam fungsi sistem pajak yang efektif dan efisien.

Bercermin pada dua prinsip pemajakan dimaksud, AMT idealnya dirancang dengan struktur pajak yang sederhana dan biaya pemungutan yang minimal bagi Wajib Pajak. Sebagai jenis pajak yang akan diperkenalkan, otoritas pajak dapat memberi kesempatan masyarakat untuk memahami aturan dalam waktu yang tidak terlalu lama. Hal ini diharapkan dapat menekan tingkat keengganan atau penolakan atas pengenaan pajak yang baru.⁶¹

8. Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai

a. Gambaran Umum Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Di dalam Undang-Undang PPN saat ini, ketentuan objek PPN menganut prinsip daftar negatif (*negative list*), bahwa semua barang dan jasa adalah objek PPN kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang PPN. Yang ditentukan dalam undang-undang adalah barang dan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam Pasal 4A Undang-Undang PPN. Pada dasarnya pengaturan *negative list* merupakan pengecualian atas pengenaan pajak (*tax exemption*) dalam teori perpajakan. Dengan penerapan pengecualian atas pengenaan pajak (*tax exemption*) atas barang-barang tertentu ini, mengakibatkan Pajak Masukan yang diperoleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) dalam rangka penyerahan

⁶¹ Adam Smith, *An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*, The Electronic Classics Series, Jim Manis, The English Department of The Pennsylvania State University, 2005.

barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN menjadi tidak dapat dikreditkan.

Dalam Pasal 4A ayat (2) diatur bahwa jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok berikut:

1. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, tidak termasuk hasil pertambangan batu bara;
2. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
3. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering; dan
4. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Selain itu dalam Pasal 4A ayat (2) diatur bahwa jenis jasa yang tidak dikenai PPN adalah jasa tertentu dalam kelompok berikut:

1. jasa pelayanan kesehatan medik;
2. jasa pelayanan sosial;
3. jasa pengiriman surat dengan perangko;
4. jasa keuangan;
5. jasa asuransi;
6. jasa keagamaan;
7. jasa pendidikan;
8. jasa kesenian dan hiburan;
9. jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
10. jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
11. jasa tenaga kerja;
12. jasa perhotelan;
13. jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;
14. jasa penyediaan tempat parkir;
15. jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;
16. jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
17. jasa boga atau katering.

Selain di Pasal 4A kebijakan pengecualian atas pengenaan pajak (*tax exemption*) juga diatur dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN saat ini. Di dalam Pasal 16B diatur pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas kriteria penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) tertentu. Pemberian fasilitas dibebaskan memberikan efek yang sama dengan *tax exemption* yaitu PKP tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP. Dalam Pasal 16B diatur pula kebijakan tidak dipungut (*zero-rating*), yaitu PPN yang terutang tidak dipungut atas BKP dan/atau JKP tertentu. Dalam kebijakan PPN tidak dipungut ini, Pajak Masukan yang diperoleh PKP dalam rangka penyerahan BKP dan/atau JKP yang mendapatkan fasilitas tetap dapat dikreditkan.

Pasal 16B Undang-Undang PPN mengatur bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:

1. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
2. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
3. impor BKP tertentu;
4. pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; dan
5. pemanfaatan JKP tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Di dalam penjelasannya diberikan uraian alasan pemberian fasilitas tersebut dan batasan fasilitas tersebut, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar di dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakikatnya untuk memberikan fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan terutama untuk berhasilnya sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.

Kemudahan perpajakan yang diatur dalam pasal ini diberikan terbatas untuk:

1. mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;
2. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;
3. mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional;
4. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Republik Indonesia (TNI/POLRI) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal;
5. menjamin tersedianya data batas dan foto udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;
6. meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;
7. mendorong pembangunan tempat ibadah;
8. menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;
9. mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara;

10. mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak;
11. menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri;
12. mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk;
13. membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional;
14. menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat; dan/atau
15. menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi.

Secara spesifik, objek PPN merujuk pada barang baik berupa barang berwujud maupun tidak berwujud, bergerak maupun tidak bergerak, serta jasa yang dikonsumsi di dalam negeri.

Pengaturan mengenai non-BKP dan non-JKP saat ini dalam *negative list* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A ayat (2) dan ayat (3) Undang-Undang PPN. Prinsip *negative list* menegaskan bahwa semua barang dan jasa merupakan objek yang dikenai pajak, kecuali objek tertentu yang dikecualikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPN.

Dalam perkembangan hukumnya, pemerintah Indonesia telah melakukan setidaknya empat kali penyesuaian terhadap ruang lingkup atau batasan mengenai objek barang dan jasa yang dikenai dan tidak dikenai PPN melalui penerbitan perubahan pertama, perubahan kedua, dan perubahan ketiga atas Undang-Undang PPN, yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang Cipta Kerja). Tujuan dari penyesuaian ini, antara lain untuk memperluas basis pemajakan dengan menetapkan lebih banyak objek yang dapat dikenai PPN, menjamin rasa keadilan dan memberikan kepastian

hukum bagi para pemangku kepentingan, serta mendukung kemudahan berusaha dalam upaya peningkatan iklim investasi yang kondusif.

Pemerintah terus berupaya meningkatkan basis pemajakan dengan memperluas ruang lingkup/batasan mengenai BKP melalui pengubahan perlakuan beberapa objek. Sebagai contoh, barang hasil pertanian, peternakan, dan perikanan, listrik, dan air bersih, dari yang ditetapkan sebagai non-BKP dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 s.t.d.d. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya, kini ditetapkan sebagai BKP sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 s.t.d.d. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, menyelaraskan dengan dinamika kegiatan usaha di Indonesia.

Rasio pajak (*tax ratio*) di Indonesia yang rendah dibandingkan dengan negara-negara tetangga menjadi salah satu indikator belum optimalnya penerimaan pajak, terutama PPN, dan kondisi ini semakin buruk setelah pandemi Covid-19 menerpa dunia pada awal tahun 2020. Pada tahun 2019 International Monetary Fund (IMF) menyatakan bahwa luasnya cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN dan banyaknya fasilitas PPN yang diberikan sangat mengganggu sistem perpajakan di Indonesia. Gangguan terhadap sistem PPN akibat dari luasnya cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN, antara lain Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan jasa yang tidak dikenai PPN mengakibatkan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang telah dibayar. Pengusaha Kena Pajak akan membiayai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan tersebut sehingga pada akhirnya meningkatkan biaya yang harus ditanggung oleh para pengusaha yang pada akhirnya mengurangi kemampuan pengusaha untuk berinvestasi dan melakukan pengembangan usaha.

Di samping permasalahan yang timbul dari sisi Pengusaha Kena Pajak, perkembangan teknologi informasi dan komunikasi serta perubahan proses bisnis Wajib Pajak membuat beberapa jenis jasa yang tidak dikenai PPN seperti jasa pengiriman surat dengan perangko, jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam, dan jasa pengiriman uang dengan wesel pos sudah tidak relevan dengan kondisi masyarakat pada saat ini.

Dengan demikian diperlukan perombakan mendasar atas cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN, barang dan jasa yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut, maupun barang dan jasa dibebaskan dari pengenaan PPN untuk mengembalikan prinsip sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean serta sistem *multi-stage levy* PPN. Dalam hal pemerintah membutuhkan stimulus fiskal untuk sektor usaha tertentu maka pemerintah dapat menetapkan barang dan jasa tertentu untuk mendapat fasilitas PPN tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan PPN.

b. Pembebasan PPN

Dalam praktiknya, ada tiga cara dimana pengecualian pengenaan pajak (*exemptions*) dan pajak terutang tidak dipungut (*zero-rating*) dapat dibenarkan.⁶² Pertama, *exemptions* yang dapat dirancang untuk meningkatkan progresivitas PPN. Kedua, ada barang-barang dan jasa yang dalam terminologi Musgrave sangat "berjasa" sehingga barang dan jasa tersebut layak untuk tidak dikenai pajak. Ketiga, beberapa barang dan jasa terlalu sulit untuk dikenai pajak dan secara administratif wajar untuk tidak dikenai pajak. Beberapa barang dapat dibenarkan untuk diberikan *exemption* karena ketiga alasan tersebut, misalnya, petani sulit untuk dikenai pajak, makanan yang mereka hasilkan dapat dianggap berjasa, dan *exemption* atas makanan dapat meningkatkan progresivitas pajak penjualan.

Dalam pemberian *exemption*, PKP yang mendapatkan pembebasan harus membayar Pajak Masukan (PM) namun tidak dapat mengkreditkan PM tersebut. Karakteristik mendasar dari *exemption* (pembebasan dan bukan objek pajak) dalam sistem PPN adalah pembebasan tersebut pada dasarnya tidak mendapatkan pembebasan secara penuh dari PPN. Pada dasarnya pembebasan PPN menyebabkan nilai tambah yang dihasilkan oleh PKP tidak dikenai PPN. Namun demikian nilai tambah untuk faktor produksi yang dibeli dari rantai sebelumnya sudah dikenai PPN. Pemberian fasilitas dibebaskan atas penyerahan di dalam negeri akan menambah biaya administrasi dan kepatuhan pajak, sebagai

⁶² Alan Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 2011.

contoh PKP harus memisahkan PM yang terkait dengan penyerahan yang terutang dan yang mendapat fasilitas dibebaskan. *The Council of the European Community* menyatakan bahwa pemberian *exemption* akan menimbulkan permasalahan, oleh sebab itu akan lebih baik untuk membatasi jumlah dan lingkup dari pemberian *exemption*.

Zero rating berarti bahwa penjual secara penuh dapat mengkompensasikan semua PPN yang dibayar pada saat pembelian. Fasilitas tidak dipungut adalah cara yang tepat untuk menyediakan barang yang benar-benar bebas dari PPN. Kelemahan *zero rate* antara lain:

- 1) *zero rating* harus benar-benar untuk memberikan manfaat pada konsumen akhir dan tidak bisa diterapkan pada bahan baku (*intermediate good*). Pada praktiknya di beberapa Negara di Eropa, *zero rate* diberikan terhadap bahan baku, pupuk, dan *newspaper advertising*, serta *safety wear*;
- 2) *zero rating* yang diterapkan pada satu negara bagian akan mempengaruhi negara bagian lain untuk memperoleh fasilitas yang sama yang akhirnya akan mengganggu basis pajak nasional; dan
- 3) *zero rating* akan mengurangi basis pajak, membuat distorsi dan menuntut tarif pajak yang tinggi untuk diterapkan dalam sektor yang dikenakan pajak untuk menaikkan penerimaan yang sama sistem yang dibuat dalam rangka pengembalian/restitusi untuk PKP yang mendapatkan *zero rating* memerlukan biaya administrasi yang tinggi, hanya untuk mengurus restitusi bukan untuk menaikkan penerimaan.

Karakteristik yang membedakan antara perlakuan dibebaskan atau tidak dikenai PPN (*exemption*) dan PPN tidak dipungut atau dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) antara lain sebagai berikut:

- 1) Pengkreditan Pajak Masukan
 - a) Dalam opsi perlakuan dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*), PPN yang dibayar untuk perolehan barang dan/atau jasa yang terkait dengan penyerahan barang dan/atau jasa yang dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) tersebut tidak dapat dikreditkan oleh pihak penyerah barang dan/atau jasa tersebut.

- b) Dalam opsi perlakuan dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*), PPN yang dibayar untuk perolehan barang dan/atau jasa yang terkait dengan penyerahan barang dan/atau jasa yang dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) tersebut dapat dikreditkan oleh pihak penyerah barang dan/atau jasa tersebut.
- 2) Tingkat Kenetralan
- a) Dengan karakteristik konsekuensi berupa tidak dapat dikreditkannya PPN yang dibayar atas perolehan barang dan/atau jasa pada mata rantai sebelumnya, opsi perlakuan dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) menjadi kurang netral dalam mekanisme pengenaan PPN pada setiap mata rantai penyerahan barang dan/atau jasa. Kekurangnetralan tersebut terjadi karena dengan tidak dapat dikreditkannya PPN yang dibayar atas perolehan barang dan/atau jasa pada mata rantai sebelumnya dapat mendorong pengusaha yang menjual barang dan/atau jasa tersebut untuk menjadikan nilai PPN yang tidak dapat dikreditkannya tersebut sebagai bagian dari harga jual barang dan/atau jasa pada mata rantai berikutnya. Namun demikian, apabila mata rantai berikutnya tersebut merupakan penyerahan barang dan/atau jasa kepada konsumen akhir, ketidaknetralan tersebut dapat diabaikan karena memang konsumen akhirlah yang disasar sebagai penanggung akhir beban PPN, khususnya apabila memang dikehendaki bahwa konsumen akhir tersebut tidak sepenuhnya “bebas” dari kewajiban untuk membayar atau menanggung beban PPN atas konsumsi barang dan/atau jasa yang dilakukannya.
 - b) Berbeda dengan uraian pada angka 1), opsi perlakuan berupa dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) dapat dipandang sebagai lebih netral terhadap konsumen akhir. Hal tersebut dapat terjadi karena dengan dapat dikreditkannya PPN yang dibayar atas perolehan barang dan/atau jasa oleh pengusaha yang menyerahkan barang dan/atau jasa tersebut kepada konsumen akhir, diharapkan dalam harga jual yang dibayar oleh konsumen akhir tersebut tidak terdapat unsur biaya yang berasal dari PPN yang dibayar oleh pengusaha yang menyerahkan barang dan/atau jasa tersebut. Namun demikian, tidak

dapat sepenuhnya dipastikan apakah dalam harga jual yang dibayar oleh konsumen akhir benar-benar tidak ada unsur biaya yang berasal dari pengenaan PPN pada rantai sebelumnya. Sebuah kajian justru mengindikasikan bahwa walaupun konsumen akhir menerima/merasakan manfaat dari penerapan perlakuan tersebut, terkadang manfaat yang diterima/dirasakan oleh pengusaha yang menyerahkan barang dan/atau jasa yang dikenai PPN dengan tarif 0% tersebut dengan praktik penerapan perlakuan dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) dapat lebih besar dibandingkan dengan manfaat yang diterima/dirasakan oleh konsumen akhir.

3) Area Penerapan

- a) Opsi perlakuan dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) umumnya diterapkan pada penyerahan dan/atau impor/pemanfaatan barang dan/atau jasa tertentu. Di negara-negara Uni Eropa misalnya, jasa yang pada umumnya dibebaskan dari pengenaan PPN atau tidak dikenai PPN (*exemption*) adalah jasa kesehatan beserta jasa-jasa yang terkait dengannya dan jasa pendidikan beserta barang-barang dan jasa-jasa yang terkait dengannya.
- b) Opsi perlakuan dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) pada umumnya diterapkan terhadap barang yang diekspor, di samping terhadap jasa yang terkait dengan barang yang diekspor. International Monetary Fund (IMF) merekomendasikan perlakuan pengenaan PPN dengan tarif 0% ini hanya diterapkan terhadap ekspor. Perlakuan dikenai PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) tersebut terhadap ekspor barang dan/atau jasa dimaksudkan agar dalam barang dan/atau jasa yang diekspor tersebut tidak terdapat unsur PPN dari negara tempat kedudukan eksportir.
- c) Penerapan pengenaan PPN dengan tarif 0% (*zero rating*) untuk ekspor jasa di banyak negara hanya diterapkan secara terbatas terhadap jasa-jasa tertentu (khususnya jasa yang terkait dengan barang yang diekspor), dimana pembatasan tersebut didasari alasan administratif. Di samping itu, OECD mengakui bahwa dalam transaksi jasa antarnegara, penentuan dimana suatu jasa dimanfaatkan sulit dilakukan dan karenanya sering terjadi perbedaan

pendapat (*dispute*). Namun demikian, apabila suatu pemerintah menghendaki untuk benar-benar meniadakan pembebanan PPN terhadap transaksi tertentu selain ekspor, peniadaan pembebanan PPN tersebut dapat dicapai dengan menerapkan perlakuan pengenaan PPN dengan tarif 0% ini.

c. Kesetaraan Berusaha

Setiap pemberian fasilitas PPN atas barang atau jasa tunggal akan menciptakan preseden untuk pengecualian lainnya. Begitu barang atau jasa tertentu dibebaskan dari PPN untuk meringankan beban pajak individu yang melakukan kegiatan ekonomi, ada insentif bagi kelompok pelobi untuk mengupayakan agar PPN dihapus dari jenis barang atau jasa lain.⁶³⁶⁴

Peran pemerintah, dalam konteks ekonomi makro, secara teoritis dan empiris dapat memberikan pengaruh dalam kegiatan ekonomi. Membandingkan konsep umum dari Keynes (1936) dan Wagner (1893) dalam *Law of Increasing State Activity (Wagner's Law)*, peran pemerintah memiliki keterkaitan yang kuat dengan keluaran (*output*) serta produktivitas ekonomi makro. Lebih lanjut, melalui pendekatan kontemporer, menekankan bahwa dalam efisiensi alokasi kekuatan ekonomi, modal (*capital*), dan investasi, pemerintah sebagai pembuat kebijakan diharapkan memberikan kesetaraan perlakuan berusaha untuk berbagai bentuk interaksi ekonomi, dengan cara mendesain sistem perpajakan secara netral dan adil.⁶⁵ Ekonom menganjurkan agar pemerintah menyediakan kesetaraan perlakuan (*level playing field*) bagi setiap jenis usaha, dengan menjamin sistem perpajakan akan diterapkan secara sama untuk setiap jenis usaha. Pemerintah seharusnya mengandalkan pasar untuk mengalokasikan modal secara efisien.⁶⁶

Pandemi saat ini memberikan kesempatan untuk meninjau kembali secara sistematis pengeluaran belanja perpajakan (*tax expenditure*) yang berlaku. Kontribusi terbesar dalam jumlah belanja PPN berasal dari pemberian fasilitas PPN yang tidak

⁶³ Liam P. Ebrill, Michael Keen, & Victoria J. Perry, *The Modern VAT*, *International Monetary Fund*, 2001, diakses dari <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/07173-9781589060265-en/07173-9781589060265-en-book.xml> pada tanggal 11 April 2021.

⁶⁴ Bikas E., & Raškauskas J., *Value Added Tax Dimension: The Case Of Lithuania*, *Ekonomika*, 90(1), 22-38. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2011.0.958>, 2011.

⁶⁵ Mankiw NG., *Macroeconomics*, 8th Edition. Worth Publishers, 2016.

⁶⁶ Ibid.

terutang, tidak dipungut dan *tidak* dikenakan PPN, serta berasal dari pengecualian pengenaan PPN atas barang dan jasa tertentu.

9. Pengenaan PPN Multitarif

Administrasi perpajakan pada umumnya berupa sistem pemungutan pajak dan pembayaran pajak di muka.⁶⁷ Keuntungan dari sistem ini adalah dari segi efektifitas peningkatan penerimaan perpajakan yang juga dapat menurunkan biaya pemungutan. Secara umum mekanisme PPN di Indonesia juga selaras dengan teori ini, yaitu berupa pemungutan PPN dilakukan oleh penjual (Pengusaha Kena Pajak) kepada pembeli. Pemungutan PPN ini dilakukan atas penyerahan barang dan/atau jasa yang merupakan objek PPN. Kemudian penjual memperhitungkan PPN yang dipungut dengan PPN yang telah dibayarkan untuk menghasilkan barang dan/atau jasa tersebut, selisihnya yang disetorkan ke kas negara.

Dalam mekanisme PPN, sistem pemungutan pajak ini juga sangat efektif bagi wajib pajak, khususnya wajib pajak luar negeri (*non-resident*), yang sangat sulit teridentifikasi dan memiliki kepatuhan rendah dalam menyampaikan laporan pajak.⁶⁸ Sehingga mekanisme ini menjadi solusi bagi pengamanan penerimaan dan kepatuhan PPN. Namun, pengaturan sistem pemungutan PPN ini memiliki tantangan yang cukup berat apabila sistem administrasi perpajakan yang masih lemah. Rumitnya mekanisme pengkreditan Pajak Masukan PPN dan pengawasan kepatuhan Pengusaha Kena Pajak memungkinkan terjadinya pelanggaran.

10. Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak

a. Sistem Perpajakan yang Efisien

Sistem perpajakan haruslah bertujuan untuk mendukung kemakmuran ekonomi yang berkelanjutan dan inklusif melalui efisiensi (*efficiency*), mempromosikan keadilan (*fairness*), dan membangun ketahanan dalam sistem perpajakan dalam menghadapi tantangan ekonomi, sosial dan perkembangan teknologi (*resilience*).⁶⁹

⁶⁷ Arindam Das-Gupta, Shanto Ghosh, & Dilip Mookherjee, Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. *International Tax and Public Finance* 11, 575–600, 2004.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Miranda Stewart, Andre Moore, Peter Whiteford, R. Quentin Grafton, *A Stocktake of the Tax System and Directions for Reform Report*, Tax and Transfer Policy Institute, 2004, hlm. 1.

Terkait dengan efisiensi, meskipun pajak jelas memberikan manfaat bagi masyarakat melalui penyediaan barang dan jasa pemerintah serta redistribusi, pada sisi yang lain, pajak juga memberi tambahan biaya ekonomi. Para ekonom mendefinisikan sistem pajak yang efisien sebagai sistem yang memenuhi kebutuhan pendapatan, namun pada saat yang sama, meminimalkan efek distorsi terhadap keputusan pihak-pihak terkait untuk bekerja, menabung, mengonsumsi atau berinvestasi.⁷⁰

Namun demikian, dalam beberapa situasi, efek distorsi dari pajak dapat dimanfaatkan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu.⁷¹ Pajak dapat digunakan untuk mengoreksi distorsi pasar atau mengatur perilaku. Misalnya, pembebanan langsung biaya penelitian dan pengembangan untuk perusahaan dimaksudkan untuk menangani kegagalan pasar yang menyebabkan kurangnya investasi dalam penelitian dan pengembangan, dengan meningkatkan keuntungan bagi perusahaan yang terlibat dalam kegiatan penelitian dan pengembangan.

Terkait dengan ekonomi digital, OECD menyatakan bahwa perluasan sektor digital telah menjadi pendorong utama pertumbuhan ekonomi dalam beberapa tahun terakhir.⁷² Pergeseran menuju dunia digital telah berdampak pada masyarakat yang jauh melampaui konteks teknologi digital saja. Hal tersebut bermakna bahwa mengingat peran ekonomi digital sangat besar sebagai kunci pertumbuhan ekonomi saat ini, maka rumusan pengenaan pajak atas ekonomi digital idealnya memperhatikan prinsip pengenaan pajak yang efisien. Beberapa studi menyatakan bahwa untuk menciptakan pajak yang efisien, pajak seharusnya dikenakan pada basis pemajakan yang luas, dan perlakuan yang nondiskriminatif. Selain itu perlu juga pertimbangan konsep bahwa beban pajak tidak selalu ditanggung oleh pihak yang secara legal dikenakan pajak, melainkan tergantung dari elastisitas harga faktor produksi yang ditentukan oleh preferensi konsumen, mobilitas, dan kompetisi. Pada umumnya beban pajak yang lebih tinggi akan ditanggung oleh pihak memiliki elastisitas lebih rendah. Artinya pengaruh beban pajak atas pengenaan pajak penghasilan dan pajak konsumsi tidak dapat dipastikan akan ditanggung oleh

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid.

⁷² OECD, *Working Party on the Information Economy, Online Payment Systems for E-Commerce*, 2006.

satu pihak, melainkan tergantung pada tingkat elastisitas faktor produksi.

Lebih lanjut, kriteria nondiskriminatif dalam rangka memperkecil beban pajak berlebih (*excess burden*) sebagaimana diuraikan di atas mencakup keadilan antaryurisdiksi. Hal ini berarti diperlukan alokasi keuntungan dan kerugian dalam perspektif internasional untuk memastikan bahwa setiap negara memperoleh bagian penerimaan pajak yang adil atas transaksi lintas batas.⁷³ Lebih spesifik, OECD menegaskan kembali bahwa setiap penyesuaian dari prinsip perpajakan internasional yang ada harus disusun untuk mempertahankan kedaulatan fiskal negara, untuk mencapai pembagian yang adil atas basis pajak dari perdagangan elektronik antarnegara.⁷⁴

b. Pengenaan Pajak di Luar Pajak Penghasilan

Kemajuan teknologi informasi dan komunikasi (TIK) telah memicu perubahan di berbagai aspek kehidupan masyarakat, termasuk kegiatan ekonomi. Kondisi tersebut mendorong pesatnya pertumbuhan ekonomi digital atau digitalisasi pada perekonomian. Namun, ekonomi digital tidak dapat dipagari sebagai spektrum ekonomi yang berbeda untuk tujuan perpajakan karena pada dasarnya ekonomi digital adalah hasil transformasi TIK di semua sektor ekonomi.⁷⁵ Meskipun ekonomi digital secara substansial bukanlah bentuk ekonomi baru, arsitektur lama kerangka perpajakan internasional yang dibangun seabad yang lalu tidak mampu lagi mengakomodasi karakter unik ekonomi digital.

Ekonomi digital memiliki tiga atribut penting, yaitu (1) skala lintas yurisdiksi tanpa massa, (2) ketergantungan pada aset tidak berwujud, dan (3) data, partisipasi pengguna, dan efek jaringan.⁷⁶ Beberapa negara percaya bahwa partisipasi pengguna, penyediaan data pribadi, atau konten yang dibuat pengguna memiliki kontribusi terhadap penciptaan nilai bisnis digital. Namun demikian, basis pemajakan (*nexus*) ini dianggap belum terpetakan dengan baik dalam kerangka perpajakan internasional yang ada saat ini mengingat keberadaan Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagai *nexus* menjadi hal yang menentukan pemajakan atas laba usaha.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (OECD, 2015), 2015, hlm. 11.

⁷⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS* (OECD, 2018), 2018, hlm. 24-25.

BUT sendiri mensyaratkan adanya kehadiran fisik yang pada perjalanannya tidak lagi menjadi atribut dari suatu ekonomi digital.

OECD memaparkan metode alternatif dalam hal terdapat kesulitan dalam atribusi profit pada BUT dalam kerangka pajak penghasilan.⁷⁷ Sebagai contoh, metode retribusi pemerataan (*equalization levy*) yang diterapkan di India menggunakan pendekatan di luar pajak penghasilan sehingga keterbatasan pengenaan pajak akibat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty* dapat dihindari. Dengan demikian, memungkinkan perlakuan yang sama antara Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) dan Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN). Konsep ini mengenakan pajak dalam hal SPLN memiliki keberadaan ekonomi yang signifikan pada suatu negara yang dapat dianalisis menggunakan pendekatan penghasilan, pendekatan digital, maupun pendekatan pengguna.

Dalam konteks penerapan di India, pengenaan prinsip retribusi pemerataan adalah sebuah alternatif terobosan untuk mengenakan pajak atas transaksi elektronik. Terminologi pemerataan (*equalization*) adalah konsep pengenaan pajak yang netral antara model bisnis yang dilakukan oleh SPDN dan SPLN. Secara umum konsep ini merupakan salah satu cara untuk mengenakan pajak kepada SPLN dalam hal terdapat keberadaan ekonomi yang signifikan pada suatu yurisdiksi. OECD merekomendasikan konsep ini sebagai alternatif pengenaan pajak untuk SPLN dalam ruang lingkup transaksi ekonomi digital untuk mengatasi permasalahan atribusi profit, yaitu opsi perubahan sistem pemungutan berbentuk retribusi atau cukai yang dikenakan terhadap penjualan dari luar negeri atas barang digital atau jasa kepada pembeli atau pengguna jasa di dalam negeri.⁷⁸

11. Pengenaan Pajak Karbon

Pemanasan global akibat emisi bahan bakar fosil merupakan salah satu contoh klasik dari apa yang para ekonom sebut sebagai eksternalitas. Eksternalitas terjadi setiap kali tindakan satu pihak membuat pihak lain lebih buruk atau lebih baik, namun pihak pertama tidak menanggung biaya atau menerima manfaat dari tindakannya. Eksternalitas terjadi karena adanya perbedaan antara biaya marjinal (*marginal cost*) dan keuntungan

⁷⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Paris: OECD Publishing, 2015.

⁷⁸ Ibid.

marjinal (*marginal benefit*) atas suatu barang. Eksternalitas negatif timbul ketika aktivitas dari seseorang menimbulkan kerugian bagi orang lain. Eksternalitas negatif memunculkan biaya eksternal (*external cost*) yang merupakan biaya terhadap pihak ketiga yang tidak dapat direfleksikan dalam harga pasar.⁷⁹ Salah satu upaya yang dapat dilakukan pemerintah untuk mengatasi eksternalitas negatif berupa timbulnya emisi gas rumah kaca dari industri adalah dengan cara menginternalkan eksternalitas negatif yang tidak diperhitungkan dalam ekonomi pasar terbuka. Menginternalkan eksternal lazimnya melalui penggunaan instrumen yang bersifat disinsentif atau pengenaan pajak dari pada dengan pemberian insentif pajak. Instrumen pajak sifatnya adalah memberikan sanksi atau hukuman (*penalizing*) antara lain bagi industri yang menggunakan menimbulkan emisi gas rumah kaca. Jenis instrumen pajak yang saat ini banyak diterapkan adalah pajak emisi karbon (pajak karbon) dan pajak yang dikenakan pada bahan bakar fosil.

Pajak karbon dapat dikatakan sebagai turunan pajak pigouvian (*pigouvian tax*).⁸⁰ Pajak ini pada awalnya dirancang untuk mengubah perilaku untuk mengurangi emisi gas rumah kaca yang ditimbulkan oleh perusahaan-perusahaan dalam proses produksinya dan juga untuk mengurangi jumlah bahan bakar fosil yang digunakan individu maupun perusahaan-perusahaan. Pajak karbon pada dasarnya adalah alat kontrol (*tools of control*) atau pengubah perilaku. Diharapkan pengenaan pajak karbon pada perusahaan-perusahaan akan mendorong inovasi-inovasi dan perubahan manajemen perusahaan yang baik untuk mengurangi pembayaran pajak. Sejalan dengan hal tersebut, pajak atas bahan bakar fosil akan memicu peningkatan harga bahan bakar tersebut.

Dalam konteks pemungutan pajak karbon di Indonesia, maka kebijakan akan cenderung mengarah pada pembentukan pajak baru. Meskipun pada dasarnya insentif atau disinsentif dapat dikenakan melalui jenis pungutan negara yang ada saat ini, namun secara konsep pemungutan pajak karbon berbeda dari Pajak Penghasilan atau PPN atau pungutan lain yang berlaku saat ini

⁷⁹ Dian Ratnawati, Carbon Tax Sebagai Alternatif Kebijakan Untuk Mengatasi Eksternalitas Negatif Emisi Karbon di Indonesia. Indonesian Treasury Review: *Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 1(2), 53-67, 2016. <https://doi.org/https://doi.org/10.33105/itrev.v1i2.51>

⁸⁰Shi-Ling Hsu, *The case for a carbon tax: Getting past our hang-ups to effective climate policy*, 2011, diakses dari <https://ebookcentral.proquest.com> pada tanggal 7 April 2021.

Wacana penerapan pajak karbon dinilai cukup signifikan dalam mengurangi emisi gas rumah kaca. Namun pada kenyataannya, sebagaimana pajak lingkungan, selain efek yang menguntungkan, pajak karbon dapat menyebabkan ‘*dead-weight*’ loss dalam mengatasi eksternalitas negatif yang ditimbulkan dari emisi karbon.⁸¹ Hingga saat ini, kajian komprehensif pemerintah pada instrumen pajak karbon ini, khususnya terkait keuntungan dan kerugiannya masih terbatas.

12. Pengenaan Pajak Penghasilan atas Natura dan/atau Kenikmatan (*Fringe Benefit*)

Dalam proses pemungutan pajak, pemerintah harus memenuhi syarat-syarat untuk mengantisipasi adanya ketidakadilan atau perasaan terpaksa pada masyarakat. Adam Smith dalam bukunya berjudul “*The Wealth of Nation*” mengemukakan ajaran dalam pemungutan pajak, yang dinamakan “*The Four Maxim*”. Konsep tersebut diwujudkan dalam empat asas, salah satunya yaitu Asas Keseimbangan (*Equality*).⁸² Konsep keseimbangan melihat bahwa setiap subjek dalam suatu negara harus berkontribusi mendukung pemerintahan sesuai dengan proporsi kemampuannya. Setiap subjek dapat berusaha dalam perlindungan negara dan oleh karenanya subjek tersebut memperoleh pendapatan. Bagian dari pendapatan tersebut selayaknya diberikan sebagai kompensasi atas fasilitas yang diberikan negara. Pembagian beban pajak di antara subjek pajak hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya. Peraturan pajak harus dirumuskan secara adil agar wajib pajak dengan penghasilan sama memperoleh tekanan pajak yang sama. Sehingga, wajib pajak hanya membayar pajak sesuai dengan kemampuannya masing-masing.

Sedangkan menurut W.J. Langen, warga bisa tergerak membayar bayar pajak jika sistem pemungutan pajak memenuhi lima asas pemungutan pajak salah satunya yaitu asas kesamaan, yaitu dalam kondisi yang sama antara Wajib Pajak Wajib Pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama).⁸³

Dari sudut pandang Adolf Wagner, warga bisa terdorong untuk membayar pajak bila sistem pemungutan pajak memenuhi lima asas pemungutan pajak salah satunya adalah asas keadilan, yaitu

⁸¹ Stern N. H., et. Al., *Stern review: the economics of climate change*, London: HM Treasury, 2006.

⁸² Adam Smith *An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*, 1776.

⁸³ W.J. Langen, *Asas-Asas Pemungutan Pajak*, Jakarta: Djembatan, 1975.

pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, sehingga kondisi yang sama diperlakukan sama pula.⁸⁴

Lebih lanjut, kebutuhan untuk meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan diwujudkan dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak. Diperlukan pengaturan untuk menghapus praktik tersebut dan memastikan bahwa semua remunerasi, dalam bentuk dan nama apa pun, yang diterima oleh pegawai dikenakan pajak secara adil⁸⁵. Dengan demikian, imbalan yang diterima dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, perlu diperlakukan sama dengan imbalan yang diterima dalam bentuk uang, dalam jumlah yang sama.

Apabila yang memberi imbalan berupa natura dan/atau kenikmatan tersebut bukan Wajib Pajak atau Wajib Pajak yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan Wajib Pajak yang dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan norma penghitungan khusus (*deemed profit*), imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan tersebut merupakan penghasilan bagi yang menerima atau memperolehnya misalnya, seorang penduduk Indonesia menjadi pegawai pada suatu perwakilan diplomatik asing di Jakarta. Pegawai tersebut memperoleh kenikmatan menempati rumah yang disewa oleh perwakilan diplomatik tersebut atau kenikmatan-kenikmatan lainnya. Kenikmatan-kenikmatan tersebut merupakan penghasilan bagi pegawai tersebut sebab perwakilan diplomatik yang bersangkutan bukan merupakan Wajib Pajak.

13. Perubahan Tarif dan Lapisan PPh Orang Pribadi

a. Komponen Dasar Pajak

Terdapat dua komponen dasar pajak, yaitu: (i) tarif pajak (*tax rate*) dan (ii) dasar pengenaan pajak (*tax base*).⁸⁶ Tarif pajak merupakan besarnya pajak yang ditarik atas objek pajak yang telah ditentukan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Dasar pajak atau objek pajak adalah segala sesuatu yang dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak. Objek pajak ditentukan berdasarkan jenis pajak yang dibebankan, misalnya pajak penghasilan dikenakan berdasarkan pendapatan atau kekayaan.

⁸⁴ Adolph Wagner, *Grundlegung der Politischen Okonomie* 3rd ed., Leipzig: Winter: C. F., 1893.

⁸⁵ Disampaikan oleh Paul Keating (The Treasurer of Australia) dalam pidato berjudul “*Introducing the Fringe Benefit Tax Assessment Bill*” di Parlemen Australia, 1986.

⁸⁶ David N. Hyman, *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. Edisi 10. USA: South-Western, Cengage Learning, 2010.

Sementara dasar pengenaan pajak pertambahan nilai adalah konsumsi.

Struktur tarif pajak menggambarkan hubungan antara pajak yang dikumpulkan dalam periode tertentu, dibandingkan dengan dasar pajaknya.⁸⁷ Terdapat tiga jenis struktur tarif pajak, yaitu tarif pajak proporsional, tarif pajak progresif, dan tarif pajak regresif.⁸⁸ Tarif pajak proporsional atau biasa disebut tarif pajak datar (*flat*) dikenakan dalam persentase tetap tanpa melihat dasar pengenaan pajak. Tarif pajak progresif mengenakan tarif pajak yang bertingkat seiring dengan bertambahnya dasar pengenaan pajak. Sedangkan tarif pajak regresif mengenakan tarif pajak yang menurun seiring dengan peningkatan dasar pengenaan pajak.

Komponen pajak yang kedua adalah dasar pengenaan pajak. Dasar pengenaan pajak adalah barang atau aktivitas ekonomi yang dikenakan pajak.⁸⁹ Dasar pengenaan pajak yang umum digunakan dapat diklasifikasikan dalam tiga kategori: pendapatan, konsumsi, dan kekayaan. Dalam aktivitas perekonomian, seseorang menggunakan pendapatannya untuk konsumsi dan menyimpan sisanya dalam bentuk tabungan atau investasi. Tabungan dan investasi tersebut membentuk kekayaan seseorang pada suatu waktu sehingga pendapatan merupakan jumlah dari konsumsi dan tabungan dalam setahun. Dengan demikian, pendapatan menjadi salah satu indikator kemampuan membayar seseorang sehingga dasar pengenaan pajak berupa pendapatan dianggap lebih adil daripada konsumsi.⁹⁰

b. Teori Heuristik Kewajaran (*Fairness Heuristic Theory*)

Teori ini menjelaskan mengenai faktor perilaku masyarakat sebagai Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Menurut teori ini, kepercayaan masyarakat terhadap otoritas pajak menjadi perilaku utama yang dapat meningkatkan kepatuhan mereka.⁹¹ Sejalan dengan hal tersebut, penelitian menyatakan bahwa seseorang akan taat membayar pajak tepat pada waktunya

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Musgrave RA dan Musgrave PB, *Public Finance In Theory And Practice*, McGraw-Hill, New York, 1989,

⁹¹ E. Allan Lind, *Fairness Heuristic Theory, Justice Judgement as Pivotal Cognition in Organizational Relations*, Duke University, 2001.

jika orang tersebut memandang bahwa otoritas pajak memperlakukan semua individu dengan cara yang sama dan tidak memanfaatkan atau mengambil keuntungan dari pajak yang telah dibayarkan oleh orang tersebut.⁹² Dengan kata lain, masyarakat akan melakukan pengamatan secara cermat terhadap perilaku otoritas pajak.⁹³ Hal yang menjadi fokus pengamatan masyarakat adalah keadilan tindakan yang diambil oleh otoritas pajak. Pola hubungan antara penilaian keadilan prosedural dan penilaian keadilan distributif diyakini bukan merupakan hubungan yang satu arah. Dari model ketertarikan pribadi dalam penilaian keadilan prosedural terbukti bahwa penilaian tersebut banyak dipengaruhi oleh upaya mendapatkan keuntungan.⁹⁴

Secara praktikal, Wajib Pajak akan cenderung taat dalam membayar pajak apabila otoritas pajak mampu bersikap adil dalam bertindak. Wajib Pajak akan mengamati apakah otoritas pajak telah menjalankan kewajibannya dengan benar atau justru bertindak tidak adil dengan mengambil keuntungan dari pajak yang telah mereka bayarkan. Pengamatan ini akan lebih intens dilakukan oleh masyarakat dengan tingkat kepercayaan yang rendah. Tujuannya adalah menilai ada atau tidaknya penyalahgunaan kekuasaan dan wewenang yang dilakukan otoritas pajak dalam menjalankan tugasnya. Namun bagi Wajib Pajak dengan tingkat kepercayaan yang tinggi justru tidak terlalu memperhatikan apakah prosedur telah dilakukan secara adil, sehingga kemungkinan adanya tindakan curang kurang diperhatikan. Hal tersebut akan sangat mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan kewajibannya. Semakin adil, transparan dan dapat dipercayanya setiap tindakan yang diambil otoritas pajak, maka akan semakin tinggi kepatuhan Wajib Pajak.

14. Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar

Untuk meningkatkan daya saing domestik, sejumlah negara telah melakukan berbagai cara, salah satunya yaitu memberikan insentif perpajakan. Tidak dapat dipungkiri bahwa pajak memiliki pengaruh

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ E. Allan Lind & T. R. Tyler, *The social psychology of procedural justice*, New York: Plenum, 1988.

yang signifikan bagi penentuan lokasi investasi.⁹⁵ Insentif perpajakan dapat meningkatkan daya tarik penanaman modal domestik jika insentif pajak di negara tujuan investasi (*host country*) lebih menarik dibandingkan perlakuan perpajakan di negara pemilik modal (*home country*).⁹⁶

Insentif pajak menimbulkan kekhawatiran tentang berkurangnya pendapatan pajak baik di negara berkembang maupun negara maju. Beberapa jenis insentif terbukti lebih berhasil daripada jenis yang lain, dan menghasilkan lebih banyak manfaat daripada yang lain, misalnya: kredit pajak investasi lebih disukai daripada sekadar mengecualikan laba dari pengenaan pajak.⁹⁷ Oleh karena itu, merancang dan memilih insentif pajak yang efektif merupakan tantangan bagi administrasi pajak. Pemberian insentif harus dilakukan evaluasi secara berkesinambungan dan harus tetap mengedepankan keadilan dan kesederhanaan.

Dalam menghitung PPh terutang, terdapat beberapa teori mengenai tarif pajak. Tarif Pajak tentunya tidak terlepas dari aspek keadilan. Keadilan mampu menciptakan keseimbangan sosial yang sangat penting untuk kesejahteraan masyarakat. Tarif PPh yang dipilih harus mencerminkan keadilan. Pada praktiknya dikenal beberapa jenis pengenaan tarif yaitu⁹⁸:

1) Tarif Pajak Proporsional atau sebanding

Tarif proporsional atau sebanding adalah tarif pajak berupa persentase tetap terhadap jumlah berapa pun yang menjadi dasar pengenaan pajak, sehingga besarnya pajak terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenai pajak.

2) Tarif Pajak Progresif

Tarif pajak progresif adalah tarif pajak yang persentasenya menjadi lebih besar apabila jumlah yang menjadi dasar pengenaannya semakin besar. Penggunaan tarif ini menyebabkan penerimaan penghasilan yang lebih tinggi dapat mendistribusikan penghasilan kepada penerima penghasilan yang lebih rendah. Dengan

⁹⁵ Devereux, *The Impact of Taxation on the Mocation of Capital, Firms and Profit: A survey of empirical evidence*, Oxford University Centre for Business Taxation, 2006.

⁹⁶ Tavares-Lehmann, Coelho, dan Lehman, *Taxes and FDI attraction: A literature review*, 2012.

⁹⁷ Michael Carnahan, *Taxation Challenges in Developing Countries: Asia & the Pacific Policy Studies Vol 2(1)*, 2012, hlm. 177.

⁹⁸ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 1, Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2010.

memperhatikan kenaikan tarifnya, tarif progresif dapat dibagi menjadi:

- a) Tarif progresif progresif, yaitu dalam hal ini kenaikan persentase pajaknya semakin besar.
- b) Tarif progresif tetap, yaitu kenaikan persentasenya tetap.
- c) Tarif progresif degresif, yaitu kenaikan persentasenya semakin kecil.

3) Tarif Pajak Degresif

Tarif pajak degresif adalah presentase tarif pajak yang semakin menurun apabila jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak menjadi semakin besar.

4) Tarif Pajak Tetap

Tarif pajak tetap adalah tarif berupa jumlah yang tetap (sama besarnya) terhadap berapa pun jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak. Oleh karena itu, besarnya pajak yang terutang tetap.

Tarif Pajak Penghasilan Badan Indonesia menganut tarif tunggal atau tarif pajak tetap, tarif pajak sama besar terhadap berapa pun jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak. Tarif PPh Badan turun menjadi 22% untuk Tahun Pajak 2020 dan 2021 serta menjadi 20% mulai tahun pajak 2022. Penurunan tarif PPh Badan dengan disertai fasilitas pengurangan tarif PPh Badan untuk Wajib Pajak Badan yang memiliki peredaran bruto kurang dari Rp50 miliar yang diatur dalam Pasal 31E Undang-Undang PPh menimbulkan adanya dua instrumen untuk mendukung investasi berupa penurunan tarif PPh Badan. Dukungan pemerintah untuk UMKM sudah terwujud dalam pemberian tarif PPh final. Dengan demikian, perlu dilakukan penghapusan Pasal 31E Undang-Undang PPh dalam rangka kesederhanaan dan keadilan. Sederhana, artinya bagi Wajib Pajak mudah untuk menghitung, bagi administrasi pajak mudah menguji penghitungan pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak, juga bagi Wajib Pajak badan tidak ada lagi tarif yang berbeda-beda sehingga lebih mendukung lagi kesederhanaan dan kemudahan seperti disebutkan di atas. Sedangkan keadilan dan pemerataan beban, berlakunya tarif yang sama bagi tingkat penghasilan yang sama dari manapun diterima atau diperoleh.

15. Pengaturan Kembali mengenai Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*)

Mutual Agreement Procedure (MAP) adalah prosedur administratif yang diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

untuk mencegah menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan P3B. Dorongan untuk meningkatkan penerimaan di tengah pandemi serta usaha dalam mengatasi permasalahan penggerusan basis pajak dan pengalihan laba dapat berpotensi memperlebar sengketa perpajakan yang mungkin timbul antara otoritas pajak dan wajib pajak. Dalam hal transaksi yang terjadi berupa transaksi lintas negara, maka sengketa ini utamanya berhubungan dengan penerapan perjanjian internasional di bidang perpajakan. Dalam hal ini, dunia bisnis dan investor berada dalam ketidakpastian akibat adanya risiko pemajakan berganda dari transaksi lintas batas tersebut.⁹⁹

Sengketa pajak sering terjadi karena adanya perbedaan penafsiran dan kepentingan antara petugas pajak atau fiskus dengan wajib pajak.¹⁰⁰ Atas terbukanya ruang sengketa perpajakan tersebut, negara wajib menyediakan akses jalur penyelesaian sengketa.¹⁰¹ Utamanya, secara konvensional penyelesaian sengketa dilakukan melalui proses litigasi yang menempatkan para pihak saling berlawanan satu sama lain.¹⁰² Namun demikian, mengingat panjangnya waktu penyelesaian dan beratnya beban sistem peradilan dalam menangani semua jenis sengketa perpajakan, diperlukan jalur lain sebagai alternatif.

Tren alternatif penyelesaian sengketa pajak sehubungan dengan transaksi internasional saat ini mengarah pada prosedur persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure*) antar otoritas perpajakan. Prosedur ini cenderung menjadi pilihan utama dalam praktik global karena memiliki kelebihan utama yaitu dapat mendorong eliminasi pemajakan berganda secara penuh.¹⁰³

Kepentingan dua negara dalam mendorong arus investasi dan perdagangan internasional sekaligus melindungi basis pemajakannya dari transaksi lintas negara tersebut dapat dilihat melalui Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang mereka tanda tangani. Sebagai salah satu bentuk perjanjian dua negara dalam hukum internasional, P3B dapat dianalisis melalui pendekatan teori kontrak

⁹⁹ J. Chaisse, Making Tax Dispute Resolution Mechanisms More Effective— The Base Erosion and Profit Shifting Project and Beyond, *Contemporary Asia Arbitration Journal*, 10(1), 1-50, 2017.

¹⁰⁰ A. Asriyani, Upaya Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, *Katalogis*, 5(8), 2017.

¹⁰¹ N. Sa'adah, Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia, *Administrative Law & Governance Journal*, 2(1), 19-33, 2019.

¹⁰² Frans Hendra Winarta, *Hukum Penyelesaian Sengketa*, Jakarta: Sinar Grafika, 2012.

¹⁰³ E. Baistrocchi, & I. Roxan, *Resolving transfer pricing disputes: a global analysis*, Cambridge University Press, 2012.

(*contract theory*), yang pada awalnya dikembangkan untuk kontrak privat.¹⁰⁴

Tidak seperti analisis legal yang berfokus pada perspektif *ex-post* atas suatu kejadian, teori kontrak (*contract theory*) berfokus pada pertimbangan-pertimbangan *ex ante* dan menguji pada situasi dan kondisi apa para pihak bersepakat dalam satu perjanjian dengan mengasumsikan bahwa suatu perjanjian dibentuk secara rasional dengan dasar manfaat bagi semua pihak.¹⁰⁵

Berdasarkan paragraf pembukaan (*preamble*) umum yang dapat dilihat dari model P3B, dapat diidentifikasi bahwa tujuan dan manfaat yang ingin dicapai dari P3B adalah meningkatnya hubungan investasi dan perdagangan internasional yang menguntungkan para pihak tanpa membuka peluang pada penghindaran dan pengelakan pajak.¹⁰⁶ Namun demikian, meningkatnya investasi dan perdagangan seringkali tidak sejalan dengan peluang penghindaran dan pengelakan pajak sehingga menjadi masalah akut dalam perjanjian-perjanjian internasional yang ditujukan untuk jangka panjang.¹⁰⁷

Dalam teori kontrak (*contract theory*), dapat dipahami bahwa tujuan-tujuan yang bertentangan akan dijembatani dan diupayakan untuk dilindungi dalam suatu perjanjian yang kaku dan komprehensif, sehingga tidak mengakibatkan multitafsir yang dapat merusak upaya pencapaian tujuan yang bertentangan tersebut. Namun demikian, penggunaan bahasa yang kaku dan statis dalam suatu perjanjian akan membawa permasalahan lain, yaitu adanya suatu keterbatasan bagi para pihak yang terikat perjanjian untuk dapat mengantisipasi permasalahan-permasalahan yang akan muncul di masa depan (*uncertainties*).¹⁰⁸

Oleh karena itu, secara historis model P3B mulai mengadopsi suatu prosedur administratif untuk menyelesaikan masalah-masalah serta kesulitan-kesulitan yang muncul dalam penerapan P3B melalui dibentuknya suatu mekanisme yang dapat memberikan opini dan interpretasi untuk menyelesaikan masalah-masalah yang muncul

¹⁰⁴ A. Van Aaken, *International investment law between commitment and flexibility: a contract theory analysis*. *Journal of International Economic Law*, 12(2), 507-538, 2009.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing, Paris, 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹⁰⁷ A. Van Aaken. loc.cit.

¹⁰⁸ A. Van Aaken. loc.cit.

dalam penerapan P3B tersebut. Fakta ini misalnya dapat dilihat dalam rancangan (*draft*) model P3B London dan Meksiko tahun 1927 dan 1928 dan kemudian dikembangkan pertama kali menjadi mekanisme MAP dalam model P3B sebagaimana dikenal luas saat ini dalam OEEC *Fourth Report* pada tahun 1961.¹⁰⁹

Meski secara normatif lebih efisien dan efektif, penyelesaian sengketa melalui MAP dapat berlarut-larut, di mana tidak terdapat jaminan bahwa suatu sengketa dapat diselesaikan dengan baik sesuai situasi yang ideal dan bahkan, dapat berakhir dengan ketidaksepakatan, sehingga MAP gagal memenuhi cita-citanya.¹¹⁰ Untuk itu, perlu dilakukan penguatan pelaksanaan dan penerapan hasil MAP dalam sistem perundangan Indonesia untuk mendukung percepatan penyelesaian dan kepastian hukum, sebagaimana telah mendapat dorongan dari OECD dan negara-negara G20.¹¹¹

B. Kajian terhadap Asas atau Prinsip yang Terkait dengan Penyusunan Norma

Asas atau prinsip yang terkait dengan penyusunan norma-norma dalam Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah sebagai berikut:

1. Asas Keadilan (*Gerechtigkeit*)

Peraturan yang adil artinya peraturan dimana terdapat keseimbangan antara kepentingan-kepentingan yang dilindungi, dimana setiap orang memperoleh sebanyak mungkin yang menjadi bagiannya¹¹². Keterkaitan Asas Keadilan dengan isu keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal adalah sebagai berikut:

a. Aturan Umum Anti Penghindaran Pajak (*General Anti Avoidance Rule* -GAAR)

Keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal otoritas pajak menyebabkan rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Kondisi ini menyebabkan ketimpangan beban pajak yang

¹⁰⁹ J. Avery Jones, et al., *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States*, IBFD, 2006.

¹¹⁰ Konstantinos Taramountas, *The Mutual Agreement Procedure: coordinating the global tax orchestra*. *LSE Law Review*, 4, 39-62, 2019.

¹¹¹ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

¹¹² L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*, Jakarta: Pradnya Paramita, 2005, hlm. 10-11.

ditanggung antara Wajib Pajak yang patuh dan yang tidak patuh. Wajib Pajak yang tidak patuh yang melakukan penghindaran pajak sulit untuk dipantau oleh otoritas pajak karena keterbatasan kewenangan dan kebijakan peraturan. Oleh karena itu, untuk memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak yang patuh, GAAR sebagai instrumen yang digunakan untuk mencegah dan/atau melawan praktik penghindaran pajak akan mempersulit perilaku Wajib Pajak untuk memanfaatkan celah dalam peraturan pajak dalam rangka menghindari pajak.

b. Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi

Keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal otoritas pajak menyebabkan rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Kondisi ini diperparah dengan perkembangan teknologi dan kemudahan yang menyebabkan mobilitas orang dan modal antarnegara menjadi semakin mudah. Suatu entitas wajib pajak dapat dengan mudah berpindah dari satu negara ke negara lain apabila merasa terancam oleh otoritas pajak dan kemudian berlindung di balik pemerintah yang berdaulat di negara tujuan. Kondisi ini menyebabkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang memilih untuk tetap tinggal di negara asalnya. Dengan perbaikan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal untuk menjangkau wajib pajak yang bermukim di negara lain akan memberikan keadilan bagi wajib pajak lainnya.

c. Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax-AMT*)

Keadilan dalam pemungutan pajak memastikan bahwa setiap orang menanggung bagian pajak mereka yang adil dan membayar jumlah yang benar dan yang dianggap pantas serta adanya usaha untuk mengatasi penghindaran dan pencegahan pajak. Kondisi adanya Wajib Pajak yang membukukan peredaran usaha dalam skala yang hampir sama namun ditengarai melaporkan kewajiban pajak yang berbeda mengusik keadilan bagi Wajib Pajak. Diperlukan kebijakan yang sesuai agar prinsip keadilan dalam pemungutan pajak dapat ditegakkan. Wajib Pajak yang membukukan kerugian bertahun-tahun dengan melakukan pembukuan kreatif (*creative accounting*) namun masih dapat melangsungkan usahanya dan menikmati fasilitas dari pemerintah bertentangan dengan prinsip

keadilan bagi Wajib Pajak yang telah dengan patuh melaksanakan kewajibannya dengan baik.

d. Pengenaan PPN Multitarif

Salah satu ukuran keadilan adalah keadilan vertikal yang berarti bahwa pembayar pajak yang berpenghasilan lebih tinggi harus membayar setidaknya proporsi yang sama dari pendapatan pajak dengan mereka yang tidak mampu. Keadilan vertikal selain melibatkan klasifikasi pajak sebagai regresif, proporsional, termasuk juga progresif. Dalam hal pajak progresif mengharuskan individu berpenghasilan tinggi untuk membayar bagian yang lebih tinggi dari pendapatan mereka dalam pajak. Filosofi di balik pajak progresif adalah masyarakat berpenghasilan tinggi mampu dan harus diharapkan untuk memberikan bagian yang lebih besar dari layanan publik daripada mereka yang kurang mampu membayar. Dalam kerangka inilah kebijakan pengaturan PPN dengan multitarif diletakkan, agar tidak semua barang konsumsi dikenakan tarif pajak tunggal, sementara manfaatnya dikonsumsi oleh berbagai lapisan penerima penghasilan dalam masyarakat.

e. Pengenaan Pajak Penghasilan atas Natura dan/atau Kenikmatan

Penghasilan yang diberikan dalam bentuk uang maupun natura dan/atau kenikmatan pada dasarnya merupakan tambahan kemampuan ekonomis bagi penerima. Sehingga penyamaan pengaturan pajak atas keduanya akan lebih mendekati aspek keadilan dalam pemungutan pajak. Lebih lanjut, pengaturan ini dapat lebih meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak dimana saat ini banyak penghasilan yang diberikan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang tidak dikenai pajak.

f. Perubahan Tarif dan Lapisan PPh Orang Pribadi

Berdasarkan asas keadilan vertikal, Wajib Pajak dengan kemampuan membayar berbeda, akan dikenakan pajak yang berbeda pula sesuai kemampuannya. Prinsip keadilan dalam rangka pengenaan Pajak Penghasilan orang pribadi diwujudkan melalui tarif progresif. Saat ini, tarif progresif PPh orang pribadi terdiri atas empat lapisan dimana lapisan terakhir mengenakan tarif 30% untuk lapisan penghasilan di atas Rp500 juta per tahun. Dengan demikian, Wajib Pajak dengan penghasilan Rp600 juta per tahun dan Wajib

Pajak dengan penghasilan Rp6 miliar per tahun dikenakan tarif yang sama. Otoritas perpajakan dalam hal ini memiliki kesempatan untuk mengenakan tarif yang lebih tinggi terhadap Wajib Pajak dengan penghasilan yang lebih tinggi dalam upaya mewujudkan sistem yang lebih berkeadilan di tengah masyarakat.

- g. Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar

Saat ini terdapat pengaturan fasilitas dimana Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp50 miliar mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif 50% dari tarif PPh Pasal 17 yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp4,8 miliar. Sementara di sisi lain terdapat pula kebijakan untuk mendorong kegiatan UMKM (terutama usaha mikro dan kecil) yang telah diatur dalam Peraturan Pemerintah nomor 23 Tahun 2018. Fasilitas Pasal 31E ini ikut dinikmati oleh Wajib Pajak yang bukan termasuk usaha mikro dan kecil namun peredaran brutonya mencapai Rp50 miliar, sehingga perlu mengatur kembali untuk mewujudkan asas keadilan.

2. Asas Kejelasan

Adam Smith (1776) mengemukakan salah satu asas perpajakan yang esensial untuk menjadi landasan pemungutan pajak adalah Asas Kejelasan (*Certainty*)¹¹³. Berdasarkan asas ini, pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus jelas dan tidak mengenal kompromi. Dalam asas kejelasan ini, aspek perpajakan harus ditetapkan melalui hukum pajak yang meliputi waktu, cara, dan jumlah pembayaran pajak. Semuanya harus dijelaskan kepada pembayar pajak dan orang lain. Jika tidak, otoritas perpajakan dapat bertindak sewenang-wenang dan mencederai kestabilan sistem. Asas ini diwujudkan dalam perundang-undangan yang disahkan oleh negara. Hal tersebut dilakukan untuk melindungi warga negara dari pemungutan pajak yang tidak tepat waktu, jumlah, maupun sasaran. Di lain sisi, wajib pajak maupun petugas pajak yang melanggar aturan dapat dikenakan sanksi dan denda sesuai peraturan yang berlaku. Keterkaitan Asas Kejelasan dengan isu keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal antara lain terkait denda penagihan setelah diterbitkan putusan peninjauan kembali. Tujuan

¹¹³Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, New York: The Modern Library Edition, 1993.

utama pemungutan pajak adalah mengumpulkan pendapatan negara. Dalam beberapa kasus ada kalanya dalam usaha tersebut terjadi sengketa dengan wajib pajak yang memerlukan penyelesaian di tingkat pengadilan. Dalam proses penyelesaian sengketa tersebut ada kalanya negara sebagai pemungut pajak tidak memenangkan proses di banding. Sehingga mempengaruhi upaya mengumpulkan pendapatan negara. Oleh karena itu, ketika negara dapat melakukan Peninjauan Kembali sebagai upaya hukum luar biasa dalam rangka memaksimalkan pendapatan negara. Dalam kondisi tersebut, ketika negara dimenangkan ternyata negara belum dapat mengoptimalkan pendapatan negara karena tidak dapat memungut denda penagihan yang seharusnya bisa dipungut pada saat banding. Sehingga tidak terdapat keadilan perlakuan dalam hal negara yang seharusnya mendapatkan denda penagihan karena tidak diatur dalam undang-undang. Denda penagihan hanya diatur di tingkat banding, sedangkan dalam hal upaya PK belum diatur mengenai denda tersebut. Hal ini menyebabkan terdapat perbedaan perlakuan yang menimbulkan ketidakadilan. Berdasarkan keadilan, diperlukan pengaturan mengenai hak negara untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara.

3. Asas Politik Finansial

Adolf Wagner mengemukakan Asas Politik Finansial yang menegaskan bahwa pajak yang dipungut negara harus memenuhi jumlah yang memadai sehingga dapat membiayai atau mendorong semua kegiatan negara¹¹⁴. Keterkaitan Asas Politik Finansial dengan isu keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan fiskal adalah sebagai berikut:

a. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan

Pemerintah memiliki kepentingan bahwa pajak yang dipungut negara jumlahnya memadai sehingga dapat membiayai atau mendorong semua kegiatan negara. Namun demikian, dalam hal terjadi sengketa perpajakan dengan wajib pajak, demi memberikan keadilan maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum yang salah satunya berupa peninjauan kembali. Upaya hukum peninjauan kembali oleh Wajib Pajak yang putusannya menolak mengabulkan sebagian sehingga terdapat jumlah pajak yang masih harus dibayar, terhadap Wajib Pajak tidak dikenakan sanksi

¹¹⁴ Adolph Wagner, loc. cit.

administrasi berupa denda yang disebabkan karena Undang-Undang KUP belum mengatur pengenaan sanksinya. Oleh karena itu, untuk lebih menjamin pemungutan hak negara dari sektor pajak maka perlu diatur mengenai pengenaan sanksi denda penagihan setelah putusan Peninjauan Kembali.

b. Penambahan atau Pengurangan Objek Cukai

Dalam rangka menentukan objek yang menjadi sumber pungutan negara perlu mempertimbangkan luasan basis pungutan itu sendiri sehingga pungutan negara menjadi efisien dan dapat mencukupi kebutuhan pemerintah. Oleh karena itu, untuk memberikan fleksibilitas basis cukai dan memangkas birokrasi yang tidak diperlukan, perlu diatur amanat untuk menentukan objek cukai dalam aturan turunan Undang-Undang yang lebih fleksibel.

4. Asas Iktikad Baik (*Good Faith*)

Innaka et al (2012) menjelaskan mengenai iktikad baik (*good faith*) dalam konteks pembuatan perjanjian dapat dibedakan menjadi dua yaitu¹¹⁵:

- a. Iktikad baik subjektif, yaitu bahwa sebelum perjanjian dilaksanakan para pihak harus menunjukkan kejujuran sikap satu sama lain. Iktikad ini muncul pada tahap negosiasi dimana para pihak yang membuat perjanjian secara terbuka memberikan informasi yang sejujur-jujurnya tentang siapa dirinya dengan disertai bukti berupa dokumen pendukung.
- b. Iktikad baik objektif, yaitu pada saat pasca disusunnya perjanjian, para pihak harus melaksanakan isi perjanjian sesuai dengan kepatutan atau keadilan

Terkait dengan Asas *Good Faith*, praktik internasional mendorong penggunaan mekanisme prosedur persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure-MAP*) yang memiliki kelebihan yang mencolok karena dapat mendorong pada pemulihan pajak berganda secara penuh. MAP merupakan perwujudan dari kesepakatan dan iktikad baik (*good faith*) pihak Wajib Pajak dan DJP untuk membentuk sebuah kesepakatan dalam pelaksanaan perpajakan. Untuk menjamin bahwa MAP berjalan efektif, diperlukan pengaturan di mana MAP tetap dapat dilaksanakan, dan mencapai kesepakatan untuk kemudian

¹¹⁵ Rusdiana Inaka dan Sularto, Penerapan Asas Itikad Baik Tahap Prakontraktual Pada Perjanjian Jual Beli Perumahan, *Mimbar Hukum (jurnal)* Volume 24 No 3, 2012.

diimplementasikan, bahkan apabila atas suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP) telah diputus di Pengadilan Pajak sepanjang materi yang disengketakan di Pengadilan Pajak berbeda dengan materi yang diajukan MAP.

5. Asas *Pacta Sunt Servanda*

Dalam menjalankan kontrak perjanjian, para pihak diwajibkan untuk saling melaksanakan kewajibannya, sebagaimana didasarkan pada salah satu asas dalam hukum perjanjian yaitu asas *Pacta Sunt Servanda*. Asas *Pacta Sunt Servanda* berasal dari bahasa latin memiliki arti janji harus ditepati. Asas tersebut merupakan asas ketaatan agar menjalankan kontrak perjanjian sesuai dengan isi yang diperjanjikan oleh para pihak. Asas ini lahir dari doktrin *praetor* Romawi, yakni *pacta conventa sevabo*, memiliki arti saya menghormati atau menghargai perjanjian. Doktrin tersebut didukung oleh perintah suci *motzeh Sfassecha tismar* (engkau harus menepati perkataanmu), dan dari maksim hukum Romawi kuno, yakni *pacta sunt servanda*. Dalam teori hukum kontrak klasik, *pacta sunt servanda* merupakan sesuatu yang suci dan perjanjiannya harus dilakukan dengan sungguh-sungguh. Jika yang diperjanjikan di antara para pihak melakukan wanprestasi, maka yang melakukan wanprestasi dianggap memiliki dosa besar¹¹⁶.

Terkait dengan MAP, pelaksanaan MAP merupakan suatu bentuk pelaksanaan asas ini, dan pada dasarnya MAP merupakan persetujuan yang harus dilaksanakan sesuai dengan kesepakatan antara Wajib Pajak dengan otoritas Pajak.

Kekuatan asas *pacta sunt servanda* atas perjanjian penyelesaian, misalnya MAP mengikat para pihak yg bersengketa dan berlaku sebagai undang-undang. Artinya MAP sebagai *pacta sunt servanda* perjanjian antar negara harus dihormati dan tidak boleh dikesampingkan oleh hukum domestik.

6. Asas Pemungutan Pajak yang Efisien

Sistem perpajakan haruslah bertujuan untuk mendukung kemakmuran ekonomi yang berkelanjutan dan inklusif melalui efisiensi (*efficiency*); mempromosikan keadilan (*fairness*); dan membangun

¹¹⁶ Ridwan Khairani, Dasar Filosofi Kekuatan Mengikatnya Kontrak. *Jurnal Hukum UII*, Edisi Khusus Vol 18, 2011.

ketahanan dalam sistem perpajakan dalam menghadapi tantangan ekonomi, sosial dan perkembangan teknologi (*resilience*).¹¹⁷

Terkait dengan efisiensi, meskipun perpajakan jelas memberikan manfaat bagi masyarakat melalui penyediaan barang dan jasa pemerintah dan redistribusi, pada sisi yang lain, pajak juga memberi tambahan biaya ekonomi. Para ekonom mendefinisikan sistem pajak yang efisien sebagai sistem yang memenuhi kebutuhan pendapatan, namun pada saat yang sama, meminimalkan efek distorsi terhadap keputusan pihak-pihak terkait untuk bekerja, menabung, mengkonsumsi atau berinvestasi.¹¹⁸

Namun demikian, dalam beberapa situasi, efek distorsi dari pajak dapat dimanfaatkan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu.¹¹⁹ Pajak dapat digunakan untuk mengoreksi distorsi pasar atau mengatur perilaku. Misalnya, pembebanan langsung biaya penelitian dan pengembangan untuk perusahaan dimaksudkan untuk menangani kegagalan pasar yang menyebabkan kurangnya investasi dalam penelitian dan pengembangan, dengan meningkatkan keuntungan bagi perusahaan yang terlibat dalam kegiatan penelitian dan pengembangan.

Terkait dengan ekonomi digital, OECD (2006) menyatakan bahwa perluasan sektor digital telah menjadi pendorong utama pertumbuhan ekonomi dalam beberapa tahun terakhir. Pergeseran menuju dunia digital telah berdampak pada masyarakat yang jauh melampaui konteks teknologi digital saja. Hal tersebut bermakna bahwa mengingat peran ekonomi digital sangat besar sebagai kunci pertumbuhan ekonomi saat ini, maka rumusan pengenaan pajak atas ekonomi digital idealnya memperhatikan prinsip pengenaan pajak yang efisien. Beberapa studi menyatakan bahwa untuk menciptakan pajak yang efisien, pajak seharusnya dikenakan pada basis pemajakan yang luas, dengan tarif yang lebih rendah, dan perlakuan yang nondiskriminatif. Selain itu perlu juga pertimbangan konsep bahwa beban pajak tidak selalu ditanggung oleh pihak yang secara legal dikenakan pajak, melainkan tergantung dari elastisitas harga faktor produksi yang ditentukan oleh preferensi konsumen, mobilitas, dan kompetisi. Pada umumnya beban

¹¹⁷ Miranda Stewart, Andre Moore, Peter Whiteford, R. Quentin Grafton, *A Stocktake of the Tax System and Directions for Reform Report*. Tax and Transfer Policy Institute, 2015, hlm. 1.

¹¹⁸ Ibid, hlm. 4.

¹¹⁹ Ibid.

pajak yang lebih tinggi akan ditanggung oleh pihak memiliki elastisitas lebih rendah. Artinya pengaruh beban pajak atas pengenaan pajak penghasilan dan pajak konsumsi tidak dapat dipastikan akan ditanggung oleh satu pihak, melainkan tergantung pada tingkat elastisitas faktor produksi.

Lebih lanjut, kriteria nondiskriminatif dalam rangka memperkecil beban berlebih (*excess burden*) sebagaimana diuraikan di atas mencakup keadilan antar yurisdiksi. Hal ini berarti diperlukan alokasi keuntungan dan kerugian dalam perspektif internasional untuk memastikan bahwa setiap negara memperoleh bagian penerimaan pajak yang adil atas transaksi lintas batas.¹²⁰ Lebih spesifik, OECD menegaskan kembali bahwa setiap penyesuaian dari prinsip perpajakan internasional yang ada harus disusun untuk mempertahankan kedaulatan fiskal negara, untuk mencapai pembagian yang adil dari basis pajak dari perdagangan elektronik antar negara.¹²¹

7. Asas Resiprokal

Asas resiprokal merupakan asas umum dalam hukum internasional. Asas resiprokal adalah asas hukum di mana jika suatu negara memerlukan suatu perlakuan yang baik dari negara lain, maka negara yang bersangkutan juga harus memberi timbal balik berupa perlakuan yang baik terhadap negara lain tersebut¹²². Asas atau prinsip resiprositas ini merupakan prinsip yang diakui secara internasional dan melandasi kerjasama antar negara.

Kerja sama bantuan penagihan pajak dilakukan sesuai prinsip resiprokal berdasarkan perjanjian bilateral maupun multilateral antara negara-negara yang berkepentingan. Dengan prinsip ini, negara yang dimintakan bantuan penagihan pajak pada dasarnya juga mendapatkan jaminan dari negara yang meminta bantuan untuk diberikan bantuan yang sama apabila di kemudian hari diperlukan. Dengan demikian, sangat jelas bahwa pelaksanaan bantuan penagihan pajak merupakan salah satu bentuk kerja sama internasional sekaligus perwujudan komitmen bersama untuk mewujudkan kesetaraan dalam praktik

¹²⁰ OECD, *Working Party on the Information Economy, Online Payment Systems for E-Commerce*, 2006, diakses dari <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/36736056.pdf> pada tanggal 8 April 2021.

¹²¹ Ibid.

¹²² Wise Dovanita Sari, Penerapan Hukum Pidana Internasional Dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional 2005-2025 Hukum Pidana Indonesia, *Jurnal Juristic*, Untag Semarang, Volume 01 Nomor 03, 2020.

perpajakan global tanpa adanya tekanan atau paksaan yang menguntungkan salah satu pihak.

8. Asas Netralitas PPN

Salah satu legal karakter PPN adalah pajak atas konsumsi. Karena yang dikonsumsi bukan hanya barang, tetapi juga jasa, maka PPN memberikan perlakuan yang sama terhadap konsumsi barang dan konsumsi jasa, yaitu keduanya dikenai PPN. Jadi meskipun nilai tambah jasa sebenarnya sulit diukur atau dihitung PPN tetap dikenakan atas konsumsi jasa. Bahkan secara ideal, sebenarnya PPN tidak menghendaki adanya pengecualian, pembebasan, atau fasilitas. Secara filosofi sebenarnya PPN menghendaki seluruh konsumsi barang dan konsumsi jasa dikenakan PPN sehingga netralitas PPN benar-benar dapat diwujudkan. Apabila filosofi ini benar-benar dapat direalisasi, maka PPN benar-benar netral terhadap pola produksi, pola distribusi, atau pola konsumsi. Meskipun demikian, hendaknya diingat bahwa filosofi dibuat bukan semata-mata untuk kepentingan filosofi itu sendiri, melainkan untuk kepentingan manusia. Oleh karena itu, apabila filosofi tersebut benar-benar diserap dan dilaksanakan dilaksanakan secara konsisten dan konsekuen semata-mata demi filosofi ketika menyusun hukum positif, justru dikhawatirkan Undang-Undang PPN Indonesia menjadi tidak realistis. Dalam kehidupan nyata tidak pernah dijumpai sisi kehidupan yang tidak mengenal pengecualian. Demikian pula tidak pernah ada sisi kehidupan tanpa memerlukan fasilitas.¹²³ Oleh karena itu dalam Undang-Undang PPN masih diatur mengenai pengecualian dan fasilitas.

9. Asas *Ultimum Remedium*

Dalam kaitannya dengan parameter Hukum Pidana sebagai *ultimum remedium*, *ultimum remedium* diartikan sebagai sarana terakhir. Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengandung makna bahwa hukum pidana adalah senjata pamungkas dalam penegakan hukum, jika saran atau instrumen penegakan hukum lainnya tidak lagi berfungsi. *Ultimum remedium* merupakan landasan pijakan aliran modern dalam hukum pidana yang berorientasi pada pelaku dengan tujuan melindungi masyarakat dari kejahatan. Refleksi prinsip hukum pidana sebagai "*ultimum remedium*" mengakibatkan adanya perhatian besar terhadap syarat-syarat kriminalisasi dalam sistem peradilan pidana, mulai dari

¹²³ Untung Sukardji, *Pokok-Pokok PPN Indonesia*, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2015.

proses legislasi, penegakan hukum sampai dengan penerapan pidana yang harus memenuhi syarat-syarat atau asas pembatas:¹²⁴

- a. Perbuatan harus benar-benar menimbulkan korban (*viktimogen*) dan/atau menimbulkan kejahatan (*kriminogen*), baik aktual maupun potensial.
- b. Perbuatan harus memenuhi elemen sub-sosialitas.
- c. Upaya lain untuk mengatasi perbuatan tercela tersebut ternyata tidak efektif.
- d. Kerugian dalam penggunaan hukum pidana tidak lebih besar daripada akibat tindak pidana atau hasil sampingannya.
- e. Memperoleh dukungan masyarakat.
- f. Diperkirakan kriminalisasi akan efektif.
- g. Dapat meredam faktor kriminogen dan pelaku potensial.
- h. Memperhatikan asas ketepatan dan ketelitian serta diferensiasi kepentingan dalam pengaturan dan penerapan.
- i. Mempertimbangkan sepenuhnya karakter “*malum in se*” dan “*malum prohibitum*”.
- j. Digunakan secara berpasangan dengan pendekatan *nonpenal*, yang bersifat preventif, bahkan *preemptif*, termasuk di dalamnya pendayagunaan pengaturan hukum perdata dan hukum administratif.
- k. Tidak bersifat *ad hoc*, tetapi selalu bersifat sistemik (tujuan jelas, keterkaitan dengan norma lain, pendekatan menyeluruh, keterbukaan, transformasi nilai dan mekanisme kontrol) dalam kerangka hukum pidana secara keseluruhan.
- l. Jangan berorientasi pada tujuan pembalasan semata-mata.
- m. Menyadari bahwa penegakan hukum pidana merupakan sub-sistem penegakan hukum dalam arti luas dan semuanya merupakan bagian dari sistem kebijakan sosial yang mencakup fungsi kesejahteraan dan keamanan.
- n. Menyadari secara sistemik kedudukan sistem peradilan pidana sebagai bagian dari ilmu tentang reaksi (“*science of response*”) berupa kebijakan kriminal yang harus didukung oleh kerangka teoritik dan etiologi sebagai ilmu tentang sebab (“*science of cause*”) serta kriminologi sebagai “*the central station*”, di samping keharusan selalu mengikuti perkembangan hukum pidana di tingkat regional

¹²⁴ Muladi, *Ambiguitas Dalam Penerapan Doktrin Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana*, Tulisan Disumbangkan Dalam Rangka Peringatan 60 Tahun Prof. Dr. Harkristuti Harkrisnowo, MA, Ph.D., Jakarta, 2016, hlm. 5 – 6.

dan internasional dalam kerangka harmonisasi hukum dalam kerjasama antarbangsa.

Dalam rangka optimalisasi penerapan asas *ultimum remedium*, diperlukan perluasan pengaturan mengenai penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan di pengadilan agar Wajib Pajak atau tersangka atau terdakwa dapat memanfaatkan asas *ultimum remedium*.

10. Prinsip Kepatuhan Pajak Sukarela (*Voluntary Tax Compliance*)

Hofmann et. al. menyatakan bahwa kepatuhan pajak sukarela merupakan kesadaran wajib pajak untuk bekerjasama dengan pemerintah dan institusinya secara umum dan kemauannya untuk membayar pajak¹²⁵.

Terkait dengan prinsip Kepatuhan Pajak Sukarela, salah satu bentuk program pengungkapan yang dikenal dan diterapkan di beberapa negara dan dapat dijadikan acuan adalah program pengungkapan sukarela yang dikenal dengan istilah Program Pengungkapan Sukarela (*Offshore Voluntary Disclosure Program -OVDP*). Program ini merupakan program dengan format yang lebih bervariasi untuk meningkatkan transparansi perpajakan. Dengan mengikuti program ini, Wajib Pajak mendapat fasilitas tarif pajak yang lebih rendah serta penghapusan sanksi administrasi dengan mengungkapkan harta yang berada di dalam dan luar negeri.

11. Prinsip Keberlanjutan Lingkungan

Keberlanjutan lingkungan (*Environmental Sustainability*) adalah pengelolaan sumber daya alam¹²⁶. Upaya dasar dari pengelolaan lingkungan adalah pengelolaan alam yang harus dijaga sehingga tidak berkurang selama periode yang berlanjut. Keberlanjutan adalah serangkaian pembatasan dari 4 aktivitas utama yang mengatur aktivitas ekonomi manusia yaitu penggunaan energi terbarukan dan tidak terbarukan, dan pengendalian polusi dan limbah.

Terkait dengan prinsip Keberlanjutan Lingkungan, pajak dapat dijadikan sebagai instrumen pemberian insentif atau disinsentif dalam perannya sebagai instrumen kebijakan fiskal. Dalam hal industri karbon memberikan dampak buruk bagi lingkungan, maka pajak dapat digunakan sebagai instrumen disinsentif untuk mengoreksi timbulnya

¹²⁵ Eva Hofmann, Erik Hoelzl & Erich Kirchler, *Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness and Motivation to Cooperate. Zeitschrift fur Psychologie*, 209-217, 2008, hlm. 216. 10.1027/0044-3409.216.4.209.

¹²⁶ Robert Goodland, "The Concept of Environmental Sustainability." *Annual Review of Ecology and Systematics*, vol. 26, 1995, pp. 1-24. JSTOR, www.jstor.org/stable/2097196, diakses 5 April 2021.

ekternalitas negatif termasuk meminimalisir dampak negatif dari perusahaan-perusahaan yang dalam kegiatannya menimbulkan emisi karbon yang lebih tinggi yang berdampak negatif bagi keberlanjutan lingkungan. Dengan demikian, pengenaan pajak karbon diharapkan dapat turut menopang keberlangsungan lingkungan hidup.

12. Prinsip Pencemar Membayar (*Polluters Pay Principle*).¹²⁷

Polluters pay principle merupakan salah satu prinsip yang penting dalam pengelolaan lingkungan, selain prinsip pembangunan berkelanjutan (*the sustainable development*), prinsip pencegahan (*the prevention principle*), prinsip kehati-hatian (*the precautionary principle*), and prinsip kedekatan (*the proximity principle*). Prinsip ini pertama-tama tercantum dalam beberapa rekomendasi OECD pada tahun 1970-an yang pada dasarnya menyatakan bahwa pencemar diwajibkan untuk memikul biaya-biaya yang diperlukan dalam rangka upaya-upaya yang diambil oleh otoritas untuk menjaga agar kondisi lingkungan berada pada kondisi yang dapat diterima, atau dengan kata lain ialah bahwa biaya-biaya yang diperlukan untuk menjalankan upaya-upaya ini harus tercermin di dalam harga barang dan jasa yang telah menyebabkan pencemaran selama dalam proses produksi atau proses konsumsinya.

Menurut OECD, upaya pengendalian pencemar melibatkan biaya seperti biaya alternatif penerapan kebijakan anti pencemaran, biaya pengukuran dan pemantauan pengelolaan, biaya riset, pengembangan teknologi unit-unit pengelola pencemaran, dan perawatan instalasi unit-unit pengelolaan limbah. Prinsip-prinsip yang diterapkan oleh OECD tercakup dalam 7 kebijaksanaan yang diambil yaitu:

- a. Pengendalian langsung;
- b. Perpajakan;
- c. Pembayaran;
- d. Subsidi;
- e. Macam-macam kebijakan yang bersifat intensif seperti keuntungan pajak, fasilitas kredit, dan amortasi atau pelunasan hutang yang di percepat;
- f. Pelelangan hak-hak pencemaran; dan
- g. Pungutan-pungutan.

¹²⁷ N.H.T. Siahaan, *Hukum Lingkungan dan ekologi pembangunan*. Edisi kedua, 2014, hlm. 309, sebagaimana dikutip Malvin Edi Darma dalam Penerapan Asas *Polluter Pay Principle* Dan *Strict Liability* terhadap Pelaku Pembakaran Hutan | Darma | Jurnal Hukum Adigama (untar.ac.id), diakses pada tanggal 3 April 2021

Dalam pembangunan ekonomi yang berjalan saat ini masih sangat mengandalkan pada eksploitasi sumber daya alam dan merusak lingkungan termasuk dengan mengeluarkan emisi karbon. Emisi karbon yang dikeluarkan dari pemakaian sumber energi fosil bagi industri dan transportasi berdampak buruk bagi lingkungan. Kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh emisi karbon tersebut harus diperbaiki dengan menggunakan dana pemerintah dan masyarakat. Oleh karena itu, instrumen pajak karbon merupakan salah satu upaya untuk membebankan biaya lingkungan tersebut (*to internalize the externality cost*) kepada pihak yang mengeluarkan emisi karbon (*polluters pay principle*).

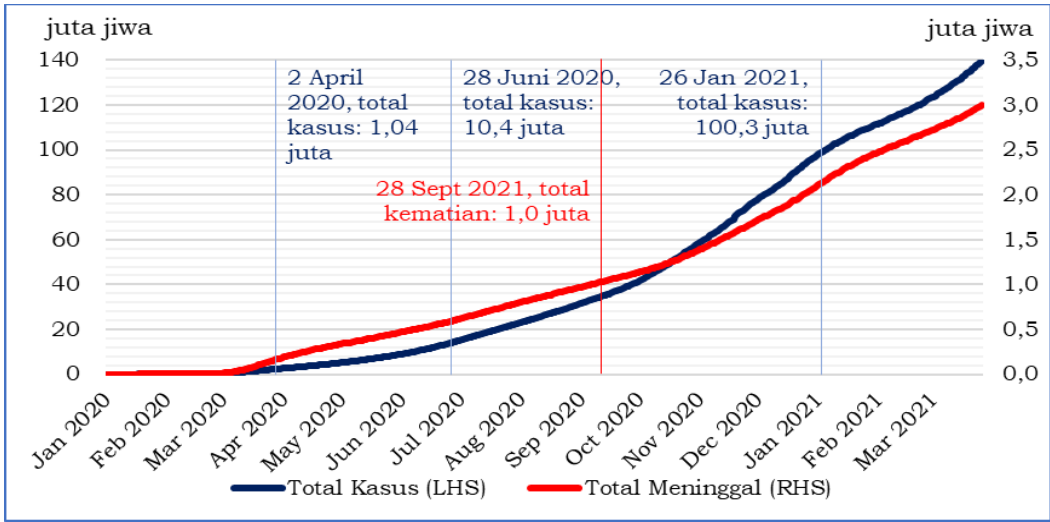
C. Kajian terhadap Praktik Penyelenggaraan, Kondisi yang Ada, serta Permasalahan yang Dihadapi Masyarakat

1. Gambaran Umum

Pandemi Covid-19 mulai melanda dunia di awal tahun 2020. tingkat penularan virus SARS-Cov-2 terjadi begitu cepat dan sangat dipengaruhi oleh mobilitas manusia. Sejak menyentuh total 1 juta kasus pada April 2020, penyebaran Covid-19 terus meluas dengan kasus positif dan jumlah kematian yang terus meningkat. Sampai dengan awal April 2021, jumlah kasus terkonfirmasi Covid-19 telah mencapai hampir 140 juta kasus dan merenggut hampir 3 juta jiwa di seluruh dunia. Kasus perkembangan Covid-19 di dunia dapat dilihat pada Gambar II.2. Perkembangan kasus harian di beberapa negara dapat dilihat pada Gambar II.3.

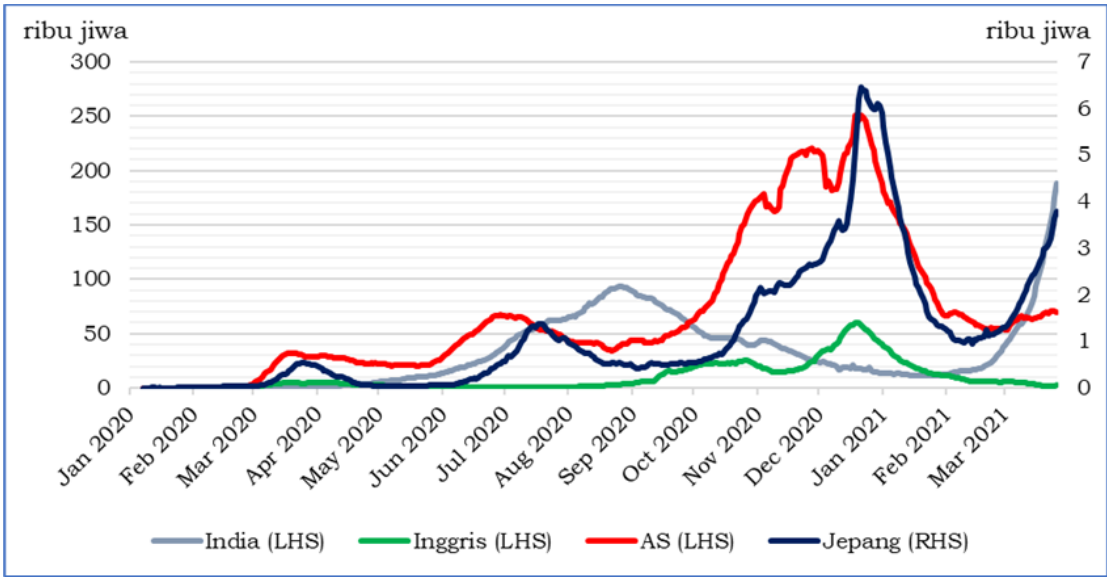
Di Indonesia sendiri, perkembangan pandemi Covid-19 yang dimulai di awal tahun 2020 juga mengikuti tren global, yang meledak di tahun 2020 namun kemudian mengalami penurunan di awal tahun 2021. Perkembangan kasus Covid-19 di Indonesia dapat dilihat pada gambar di bawah ini.

Gambar II. 2. Kasus Perkembangan Covid-19 Global



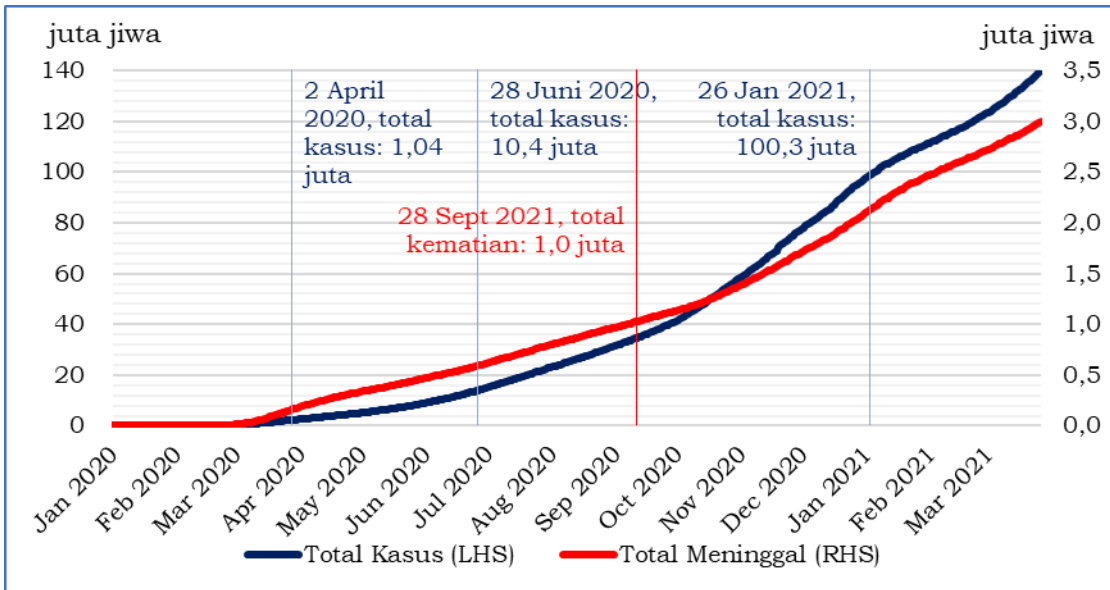
Sumber: Johns Hopkins University (JHU CSSE) Covid-19 Data

Gambar II. 3. Perkembangan Kasus Harian Beberapa Negara



Sumber: Johns Hopkins University (JHU CSSE) Covid-19 Data

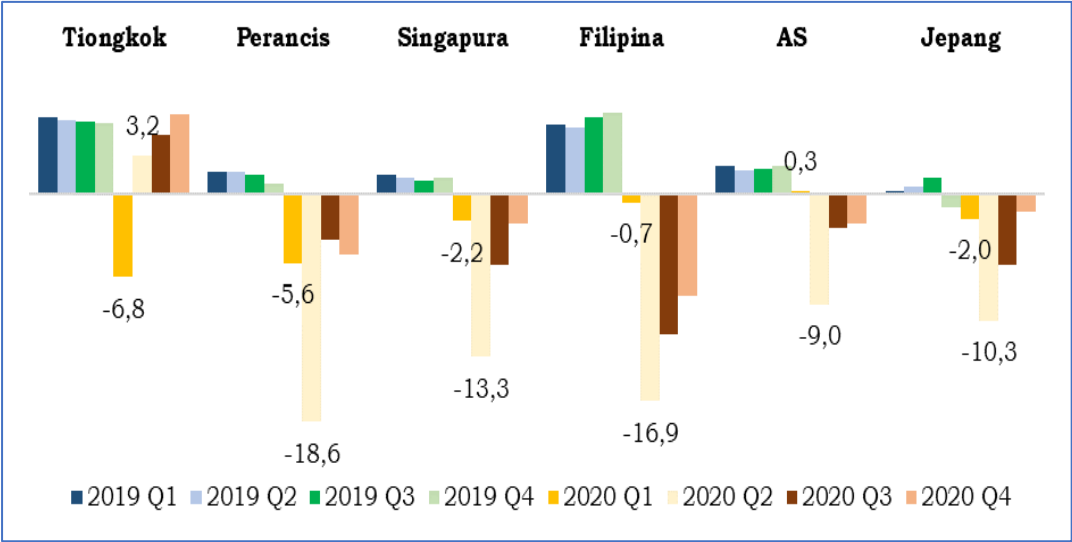
Gambar II. 4. Kasus Perkembangan Covid-19 Global



Sumber: Johns Hopkins University (JHU CSSE) Covid-19 Data

Pandemi Covid-19 berdampak signifikan terhadap pertumbuhan ekonomi, keberlangsungan fiskal, kesenjangan, dan Pengangguran. Dari sisi pertumbuhan ekonomi. Pandemi Covid-19 telah mendorong negara-negara di dunia untuk mengambil berbagai langkah pencegahan yang cenderung ekstrim. Salah satu langkah kebijakan yang diadopsi adalah upaya menghambat mobilitas penduduk misalnya melalui pelarangan atau pembatasan perjalanan, penutupan perbatasan, serta pengetatan lalu lintas manusia antarnegara, yang berdampak pada penurunan aktivitas manufaktur dan pada akhirnya menyebabkan kontraksi ekonomi yang signifikan. Secara global, pandemi Covid-19 menyebabkan pertumbuhan ekonomi dunia terkontraksi hingga 3,27% pada tahun 2020.¹²⁸ Pertumbuhan ekonomi di beberapa negara dapat dilihat pada gambar di bawah ini.

Gambar II. 5. Pertumbuhan Ekonomi Beberapa Negara (2018 – 2020)

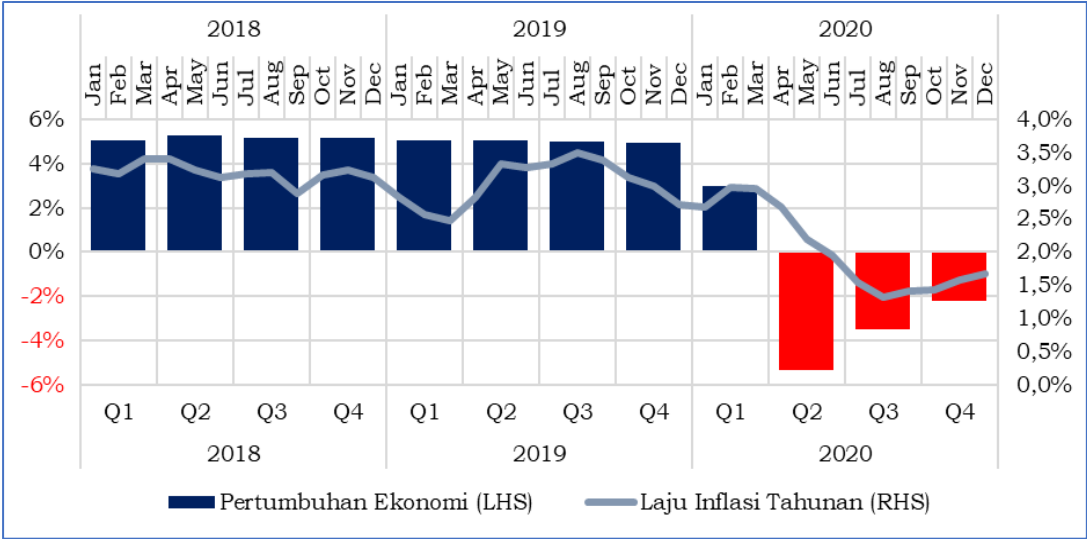


Sumber: IMF, data diolah

Kondisi yang serupa juga dirasakan di Indonesia meskipun kontraksi perekonomian paling parah baru terjadi pada triwulan kedua tahun 2020, yang dapat dilihat pada Gambar di bawah ini.

¹²⁸ IMF, *World Economic Outlook April 2021*, Washington, DC: International Monetary Fund, 2021.

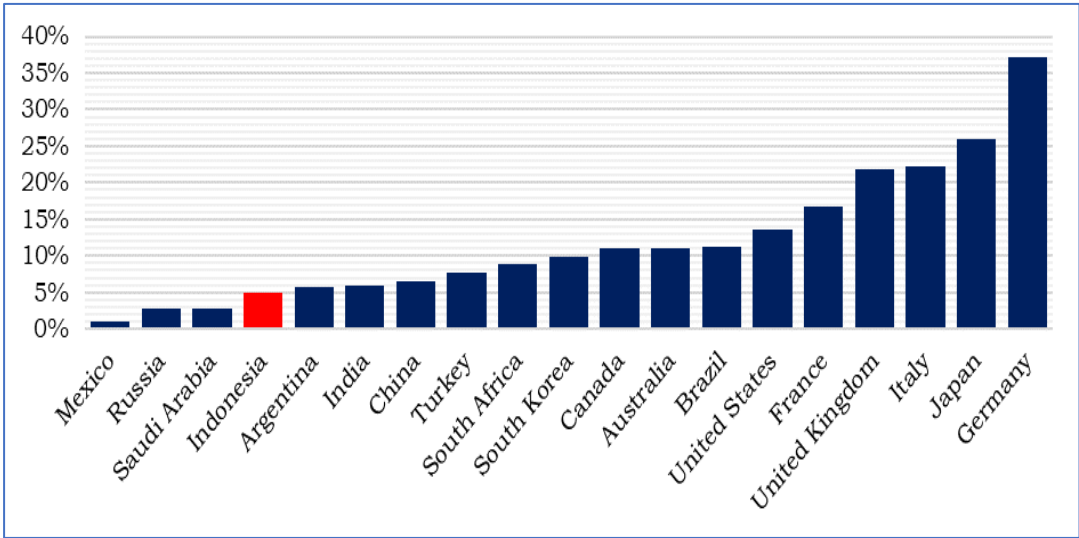
Gambar II. 6. Pertumbuhan Ekonomi dan Laju Inflasi Indonesia



Sumber: diolah dari berbagai sumber

Dari sisi keberlangsungan fiskal, Negara G-20 telah mengeluarkan banyak kebijakan fiskal untuk memitigasi dampak pandemi Covid-19 terhadap perekonomian, yaitu dengan membuat komitmen anggaran untuk menghadapi Covid-19. Indonesia sebagai salah satu negara G-20 juga membuat komitmen anggaran dalam rangka penanganan Covid-19 sebesar Rp695,2 triliun atau setara 4,2% PDB dalam bentuk program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN). Tabel komitmen fiskal untuk penanganan Covid-19 di Negara G-20 dapat dilihat pada Gambar II.7.

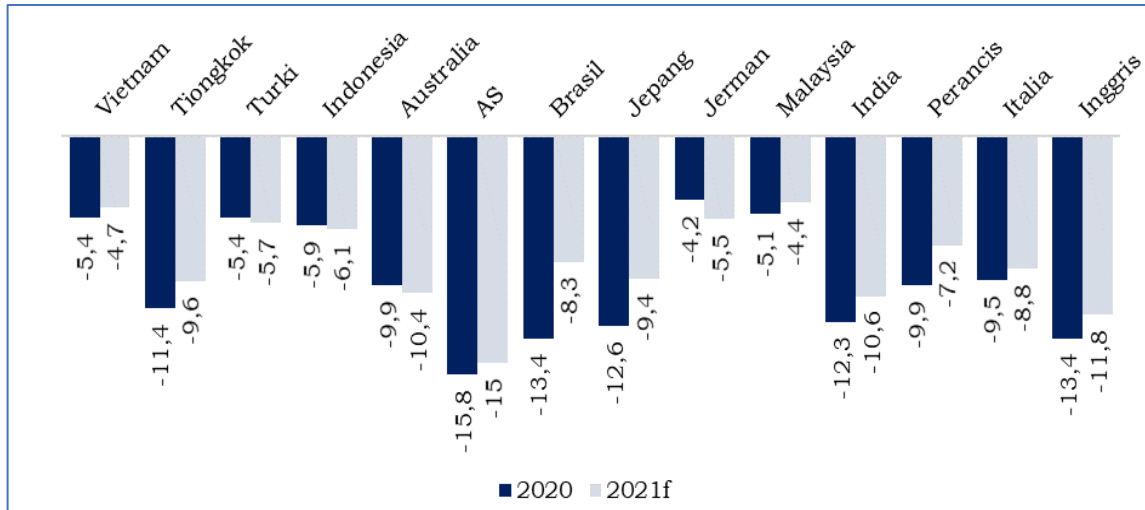
Gambar II. 7. Komitmen Fiskal Penanganan Covid-19 Negara G-20



Sumber: Kemenkeu, CSIS, dan IMF (data diolah)

Sebagai akibat dari kebijakan fiskal untuk penanganan Covid-19 di atas, banyak negara mengalami defisit fiskal yang besar bahkan hingga lebih dari 10% dari PDB, termasuk Indonesia. Defisit fiskal beberapa negara dapat dilihat pada Gambar II.8.

Gambar II. 8. Defisit Fiskal Beberapa Negara (% terhadap PDB)



Sumber: Diolah dari berbagai sumber

Peningkatan pengeluaran pemerintah dan pelebaran defisit untuk penanganan pandemi berkonsekuensi pada peningkatan rasio utang pemerintah. Rasio utang pemerintah di tahun 2020 diperkirakan mencapai 38,7% terhadap PDB dan masih meningkat di tahun 2021.¹²⁹ Konsekuensi langsung meningkatnya utang pemerintah adalah risiko membesarnya beban kewajiban, baik berupa pembayaran pokok utang maupun bunga pada tahun-tahun mendatang. Sehingga, beban pengeluaran pemerintah menjadi semakin tinggi dan akan mempengaruhi kemampuan pembiayaan sektor-sektor prioritas.

Selain memukul perekonomian dalam negeri, disrupsi Covid-19 juga sangat berdampak pada kondisi sosial-ekonomi masyarakat yang tercermin pada meningkatnya tingkat pengangguran dan kemiskinan, serta serta memburuknya koefisien gini (*gini ratio*). Tingkat pengangguran di Indonesia meningkat signifikan menjadi 7,07% pada Agustus 2020.¹³⁰ Padahal, selama beberapa tahun terakhir tingkat pengangguran tidak melebihi 6%. Sementara itu, Covid-19 telah menyebabkan angka kemiskinan nasional untuk pertama kalinya mencapai level di atas 10% sejak tahun 2018, setelah mengalami tren penurunan yang konstan selama beberapa tahun terakhir.¹³¹ Rasio gini sendiri menggambarkan ukuran ketidakmerataan atau ketimpangan. Awal 2020 rasio gini di

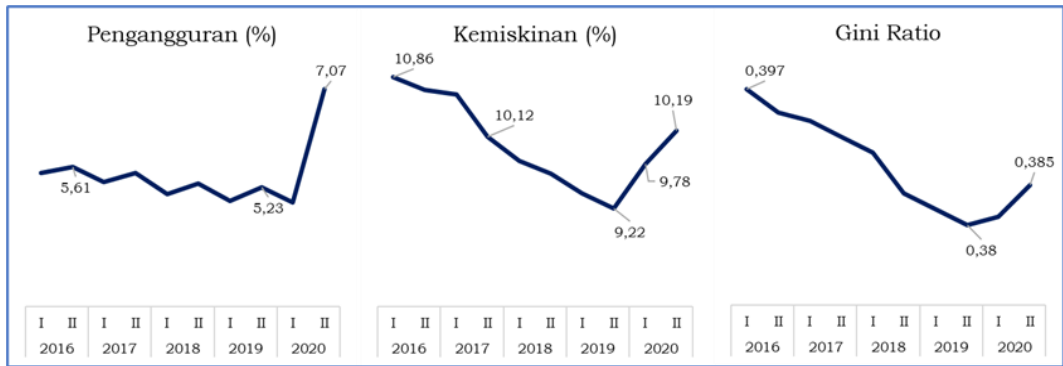
¹²⁹ Kementerian Keuangan I, loc. cit.

¹³⁰ BPS, *Tingkat Pengangguran Terbuka Menurut Provinsi (Persen)*, Diakses melalui <https://www.bps.go.id/indicator/6/543/1/tingkat-pengangguran-terbuka-menurut-provinsi.html>, 2019-2020, pada tanggal 4 April 2021.

¹³¹ BPS, *Persentase Penduduk Miskin September 2020 naik menjadi 10,19 persen*. Diakses melalui <https://www.bps.go.id/pressrelease/2021/02/15/1851/persentase-penduduk-miskin-september-2020-naik-menjadi-10-19-persen.html>, 2021, pada tanggal 4 April 2021.

Indonesia adalah sebesar 0,38. Rasio gini tersebut mengalami kenaikan pada akhir tahun 2020 menjadi sebesar 0,385.¹³² Hal tersebut menunjukkan bahwa tingkat kesenjangan di Indonesia semakin tinggi. Angka kemiskinan, pengangguran, dan koefisien gini Indonesia dapat dilihat di Gambar II.9.

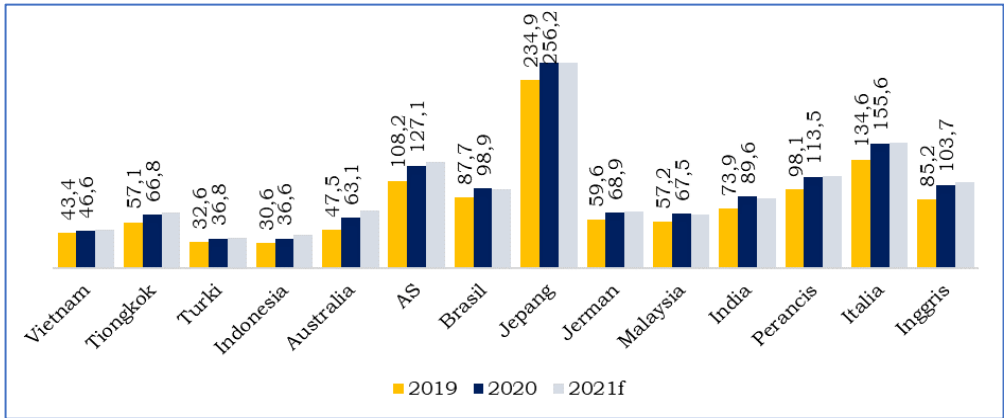
Gambar II. 9. Angka Kemiskinan, Pengangguran, dan Ratio Gini Indonesia



Sumber: BPS, data diolah.

Sebagai akibat dari upaya penanganan Covid-19, banyak negara yang juga mengalami peningkatan rasio utang terhadap PDB dibandingkan dengan kondisi tahun 2019, sebagaimana tersaji pada Gambar II.10.

Gambar II. 10. Rasio Utang terhadap PDB Beberapa Negara



Sumber: diolah dari berbagai sumber

Penanganan Covid-19 di Indonesia dengan penggunaan kapasitas fiskal dalam negeri, melahirkan kebutuhan sumber-sumber pendanaan untuk menutup kebutuhan rutin negara selain kebutuhan untuk penanganan dampak Covid-19. Oleh karena itu diperlukan terobosan kebijakan untuk mengatasi keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan.

2. Penguatan Administrasi Perpajakan

¹³² BPS, *Gini Rasio 2019-2020*, diakses dari <https://www.bps.go.id/indicator/23/98/2/gini-rasio.html>, pada tanggal 4 April 2021.

a. Aturan Umum Penghindaran Pajak (*General Anti Avoidance Rules /GAAR*)

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan data dari *Tax Justice Network*, Indonesia diperkirakan mengalami kerugian dari penghindaran pajak pada tahun 2020, sebesar USD4.785 juta atau sebesar Rp69,34 triliun. Selanjutnya, berdasarkan data internal Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selama 2014 s.d. 2020, kasus-kasus penghindaran pajak agresif cukup sulit untuk dapat ditangani. Sekalipun DJP berupaya untuk melakukan penanganan dengan perangkat hukum yang tersedia, jumlah pajak yang dipertahankan belum mencapai angka yang menggembirakan, sebagaimana dapat dipaparkan sebagai berikut:

Tabel II. 1. Kasus Penghindaran Pajak Berdasarkan Putusan Pengadilan

Jenis Kasus Penghindaran	Nilai					
	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan
	IDR	IDR	USD	USD	Total (IDR)	Total (IDR)
Skema Pengalihan Participating Interest	1.543.138.649.038	-	266.022.908	132.490.301	5.389.962.903.376	1.915.875.995.441
Beneficial Owner Abuse	745.887.390.872	459.540.667.802	(97.065)	(93.198)	744.483.782.440	458.192.978.123
Treaty Abuse	47.901.257.589	2.025.976.744			47.901.257.589	2.025.976.744
				Total	6.182.347.943.404	2.376.094.950.308
				Nilai Potensi Pajak yang hilang	3.806.252.993.096	
				Persentase nilai yang hilang	61,57%	

Sumber: DJP, data diolah

Dapat dilihat bahwa pada 2014 s.d. 2020 dengan mengidentifikasi kasus-kasus yang memiliki elemen penghindaran pajak, diketahui bahwa total nilai potensi pajak adalah Rp 6.182.347.943.404,- dan yang dapat dipertahankan hanya sekitar 38,43%. Sehingga total potensi pajak yang hilang dengan tidak adanya GAAR akibat penghindaran pajak yang terdeteksi adalah sebesar Rp 3.806.252.993.096.

Nilai potensi pajak yang hilang tersebut hanya merupakan nilai kasus yang elemen penghindaran pajaknya dapat dideteksi, sehingga dapat diteruskan untuk diperjuangkan hingga pengadilan pajak dan atau Mahkamah Agung. Namun demikian, nilai tersebut jauh lebih kecil jika dibandingkan data kerugian atas penghindaran pajak dari *Tax Justice Network* yang meliputi tahun 2020 saja, namun mencapai Rp 69,343,670,640,804.00. Sehingga dengan kata lain, dapat diduga bahwa potensi pajak yang dapat dideteksi dari kasus yang memiliki elemen penghindaran pajak dengan perangkat ketentuan penghindaran

pajak yang ada saat ini hanya sekitar 8,92%. Apabila nilai potensi pajak yang hilang pada 2014 s.d 2020 di atas, diproporsikan untuk setiap tahunnya, maka potensi pajak yang dapat dideteksi dari kasus yang memiliki elemen penghindaran pajak dengan perangkat ketentuan penghindaran pajak yang ada saat ini menjadi jauh lebih kecil, yaitu sekitar 1,27% saja.

Saat ini, untuk mencegah penghindaran pajak yang agresif, Indonesia masih menggantungkan diri dengan Pasal 18 Undang-Undang PPh dengan Aturan Khusus Anti Penghindaran (*Specific Anti Avoidance Rules/SAAR*)-nya. Pengaturan dalam Pasal 18 tersebut digunakan untuk menghindari mekanisme penghindaran pajak, yang dilakukan antara lain melalui¹³³:

- a) praktik usaha yang menyalahi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (misalnya adanya modal terselubung untuk penghindaran pajak)
- b) praktik Wajib Pajak dalam negeri yang menanamkan modal di luar negeri (penanaman modal luar negeri selain pada Badan Usaha yang menjual sahamnya di bursa efek);
- c) penghindaran pajak melalui praktik usaha yang memanfaatkan adanya hubungan istimewa;
- d) penghindaran pajak dengan melakukan pembelian saham melalui perusahaan luar negeri yang didirikan khusus untuk maksud tersebut (*special purpose company*)

Terhadap praktik penghindaran pajak tersebut, Pasal 18 Undang-Undang PPh telah memberikan mekanisme Aturan Anti Penghindaran (*Anti Avoidance Rules*) yang memberikan kewenangan kepada Pemerintah untuk¹³⁴:

- a) mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak jika diketahui adanya praktik menjalankan usaha yang menyalahi prinsip kewajaran dan kelaziman demi penghindaran pajak;
- b) menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek;
- c) menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung

¹³³ Pasal 18 Undang-Undang PPh

¹³⁴ Ibid

- besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya;
- d) melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
 - e) menetapkan Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga;
 - f) menetapkan penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia, sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia;
 - g) menetapkan kembali besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Pengaturan mengenai anti penghindaran pajak (*anti avoidance rule*) yang telah diatur dalam Pasal 18 (SAAR) tersebut masih terbatas dan bersifat sangat spesifik, sehingga membuka ruang yang luas untuk skema penghindaran pajak agresif lainnya.

Dengan semakin majunya perkembangan ekonomi digital serta canggihnya skema pengaturan finansial saat ini, otoritas pajak akan menghadapi kesulitan untuk selalu mendeteksi jenis penghindaran pajak yang baru, kemudian memformulasikan SAAR yang tepat untuk mengatasi penghindaran pajak tersebut.

Sebagai contoh, Wajib Pajak dapat memanfaatkan tarif pajak 0,5% bagi Wajib Pajak dengan omzet tertentu dengan cara melakukan pemecahan transaksi menjadi transaksi yang dilakukan oleh beberapa entitas. Padahal, transaksi-transaksi tersebut pada dasarnya secara ekonomis hanya dikendalikan oleh satu entitas. Skema artifisial melalui pemecahan transaksi menjadi berbagai entitas ini tidak dapat ditangani dengan SAAR yang ada di Pasal 18 Undang-Undang PPh. Lebih dari itu, dari sudut pandang PPN, suatu pengusaha dapat memecah transaksinya menjadi transaksi yang dilakukan oleh beberapa pengusaha, sehingga pengusaha tersebut tidak memenuhi batasan pengusaha yang wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, skema seperti ini tidak dapat ditangkap melalui ketentuan dalam Undang-Undang PPN yang ada.

Di lain pihak, DJP telah menggunakan doktrin substansi mengungguli formal *substance over form* yang secara implisit ada di dalam Undang-Undang PPh juga beberapa kali digunakan oleh DJP dalam untuk menangani transaksi penghindaran pajak yang menyangkut kebenaran substansi ekonomi suatu transaksi. Sayangnya, penerapan prinsip substansi mengungguli formal (*substance over form*) sering kali berakhir dengan kekalahan di tingkat pengadilan pajak. Dalam memutus suatu sengketa, pengadilan pajak lebih melihat formal legalistik suatu transaksi dan teks yang tersurat dalam peraturan. Akibatnya, fiskus sering mengalami kekalahan di pengadilan pajak dengan doktrin tersebut, meskipun memang sejatinya telah benar-benar terjadi penghindaran pajak yang agresif yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Untuk mengatasi hal-hal tersebut di atas, maka Indonesia memerlukan pengaturan mengenai *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) yang dapat menangkap berbagai jenis penghindaran pajak yang belum dicakup di dalam SAAR sekaligus memperkuat doktrin *substance over form* yang dianut dalam rezim perpajakan di Indonesia. Untuk itu perlu untuk mengganti pasal 18 Undang-Undang PPh yang belum cukup jelas mengatur mengenai GAAR. Dengan adanya GAAR di level undang-undang, diharapkan ketentuan ini dapat diaplikasikan tidak hanya untuk PPh, tetapi juga untuk jenis pajak lainnya seperti PPN.

- 2) Perbandingan dengan negara lain
 - a) Australia

Australia telah memiliki aturan (*statutory*) GAAR sejak tahun 1915, kemudian mengalami amandemen pertama di tahun 1936 dalam section 260 *Income Tax Assessment Act* 1936 dan kemudian di tahun 1981 menjadi Part IVA. Dalam part IVA *Income Tax Assessment Act* 1936, diatur bahwa otoritas pajak berwenang untuk membatalkan manfaat pajak (*tax benefit*) yang dihasilkan dari sebuah skema apabila dapat disimpulkan bahwa tujuan utama dari salah satu atau lebih pihak yang terkait dengan skema tersebut adalah untuk mendapatkan *tax benefit* dimaksud (Brown, 2012). GAAR di Australia diaplikasikan dengan faktor penentu utama yaitu adanya keuntungan pajak terkait dengan keberadaan suatu skema. Pada tahun 2013, untuk mengatasi *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS), Australia memperkuat ketentuan GAAR dengan mengadopsi *the Diverted Profits Tax* dan *the Multinational Anti-Avoidance Law* yang pada intinya mengadopsi ketentuan *principle purpose test*¹³⁵.

b) Kanada

Kanada juga memiliki aturan (*statutory*) GAAR dengan pengaturan yang cukup luas sejak tahun 1998 pada section 245 Undang-undang Pajaknya yang pada intinya mengatur:

*“Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.”*¹³⁶

Faktor-faktor yang harus dipenuhi dalam pemberlakuan ketentuan GAAR tersebut kemudian dielaborasi oleh keputusan Mahkamah Agung Kanada dalam kasus *Canada Trustco and Mathew* adalah sebagai berikut: (1) adanya keuntungan pajak yang ditimbulkan suatu skema transaksi atau seri transaksi, (2) harus merupakan *avoidance transaction*, yaitu transaksi yang tidak dilakukan selain untuk terutama mendapat keuntungan pajak, dan (3) bersifat

¹³⁵ ATO, *A strong domestic tax regime*, 2021, diakses dari <https://www.ato.gov.au/general/tax-and-corporate-australia/a-strong-domestic-tax-regime/> pada tanggal 5 April 2021.

¹³⁶ Canada Revenue Agency, *General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the I.T*, 2002, diakses dari <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html> pada tanggal 5 April 2021.

abusive di mana keuntungan pajak tidak sejalan dengan tujuan dan semangat dibuatnya suatu ketentuan perpajakan¹³⁷.

c) India

Sebelum tahun 2012, India menggunakan doktrin yudisial (*judicial doctrine*) untuk melawan penghindaran pajak. Pada tahun 2012, India berencana memperkenalkan GAAR dalam aturan perpajakannya, akan tetapi setelah berkonsultasi dengan dunia usaha, penerapannya ditunda dan diputuskan untuk mulai diberlakukan pada 1 April 2017. GAAR diterapkan terhadap pengaturan penghindaran yang tidak diizinkan (*impermissible avoidance arrangement*) yang mendapatkan manfaat pajak dan tidak memenuhi substansi komersial. Jika suatu pengaturan dianggap sebagai *impermissible avoidance arrangement*, otoritas pajak berwenang untuk menentukan konsekuensi yang akan diterima wajib pajak, termasuk pembatalan manfaat pajak atau manfaat P3B¹³⁸.

Menyadari bahwa ketentuan GAAR dapat digunakan secara agresif dan membahayakan iklim investasi di India, penerapan GAAR di India dipagari dengan syarat objektif yaitu (1) memenuhi ambang moneter (*monetary threshold*), (2) tidak berlaku bagi institusi investasi internasional yang tidak mendapat manfaat P3B dan berinvestasi sesuai dengan izin *Securities and Exchange Board of India*, dan (3) tidak berlaku bagi investasi yang dibuat sebelum berlakunya GAAR.

d) Amerika Serikat

Amerika Serikat tidak memiliki aturan (*statutory*) GAAR. Namun, sebagaimana diketahui aplikasi GAAR tidak hanya dilakukan dengan aturan (*statutory*) GAAR, namun juga melalui doktrin yudisial (*judicial doctrine*) yang dikembangkan seiring berjalannya waktu. Doktrin-doktrin yang digunakan dan berfungsi sebagai GAAR antara lain: *the business purpose doctrine*, *the substance-over-form doctrine*, *the sham transaction doctrine*, *the step transaction doctrine*, dan *the economic*

¹³⁷ David G. Duff, The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew. *Bulletin for International Taxation*, 60 (54), 2006.

¹³⁸ India and International Experience, *General Anti-Avoidance Rules (GAAR)*, 2017, diakses dari <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-gaar-india-and-international-experience-noexp.pdf> pada tanggal 7 April 2021.

*substance doctrine*¹³⁹. Sebagai negara berbasis *common law*, Wajib Pajak Amerika Serikat tunduk pada serangkaian doktrin hukum umum yang dibuat secara yuridis yang dapat menolak manfaat pajak yang timbul dari pengaturan tertentu. Mengingat berkembangnya skema penghindaran pajak yang dimanfaatkan Wajib Pajak dengan menyalahgunakan celah-celah hukum dalam ketentuan perpajakan yang berlaku, pada tahun 2010, Kongres Amerika Serikat mengesahkan § 7701(o) of the Internal Revenue Code yang pada intinya menegaskan bahwa dalam hal doktrin substansi ekonomi (*economic substance*) relevan, transaksi dianggap memiliki substansi ekonomi apabila transaksi tersebut mengubah posisi ekonomi Wajib Pajak secara signifikan apabila terdapat alasan yang substansial untuk melakukan transaksi tersebut, selain untuk mendapat keuntungan pajak¹⁴⁰.

e) Jepang

Jepang, seperti Amerika Serikat, tidak memiliki aturan (*statutory*) GAAR. Namun, sebagaimana terjadi di Amerika Serikat, penerapan GAAR di Jepang juga dilakukan melalui penerapan doktrin yudisial (*judicial doctrine*) di mana, salah satu yang monumental adalah pada tahun 1995 pengadilan memutuskan kasus penghindaran pajak dengan menggunakan doktrin *business purpose test* seperti yang digunakan di Amerika Serikat. Selain itu, Jepang juga memiliki ketentuan yang mendekati GAAR yang memberikan wewenang pada otoritas pajak Jepang untuk mengatasi penghindaran pajak yang melibatkan *closely held companies* dan reorganisasi/restrukturisasi yang dapat digunakan ketika diketahui bahwa skema yang digunakan Wajib Pajak dapat mengurangi beban pajak secara tidak wajar (*unreasonable*)¹⁴¹.

f) Republik Rakyat Tiongkok (RRT)

RRT memberlakukan aturan (*statutory*) GAAR sejak tahun 2008 pada Pasal 47 *Enterprise Income Tax Law (EITL)* yang mengatur bahwa apabila suatu perusahaan / Wajib Pajak melakukan suatu skema yang tidak memiliki tujuan bisnis

¹³⁹ R. S. Avi-Yonah & O. Halabi, *US Treaty anti-avoidance rules: an overview and assessment*. U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center Paper, (12-001), 2012.

¹⁴⁰ IBFD, diakses dari https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_us_s_010.html pada tanggal 5 April 2021.

¹⁴¹ International Fiscal Association, In , P. Rosenblatt, & In M. E. Tron, *Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules*, 2018.

(*business purpose*) kecuali untuk mengurangi beban pajak, maka otoritas pajak berhak untuk melakukan koreksi fiskal. Dalam menentukan apakah suatu skema tidak memiliki tujuan bisnis (*business purpose*), otoritas pajak akan menerapkan doktrin *substance over form* dan mempertimbangkan beberapa faktor seperti: bentuk dan esensi suatu skema, kapan skema diterapkan, bagaimana skema tersebut diterapkan, tahapan-tahapan penerapan skema, perubahan situasi ekonomi para pihak, dan konsekuensi pemajakan¹⁴².

g) Inggris Raya (United Kingdom)

Aturan (*statutory*) GAAR di Inggris Raya diperkenalkan pada tahun 2013 untuk mengatasi keuntungan pajak yang diperoleh dari berbagai skema-skema penghindaran pajak yang bersifat *abusive*. Pada intinya penerapan GAAR di Inggris Raya disandarkan pada tiga elemen, yaitu: (1) wajar (*reasonable to conclude that*), (2) perolehan keuntungan pajak (*the obtaining of a “tax advantage” was*), (3) tujuan utama pengaturan (*a “main purpose” of the arrangement*). Elemen-elemen tersebut diaplikasikan untuk membedakan skema penghindaran yang *abusive* dengan skema di mana penghindaran pajak hanyalah merupakan dampak insidental dan bukan merupakan pertimbangan utama. Sedangkan pengaturan pajak dianggap bersifat *abusive* jika dibuat atau dilaksanakan tidak secara wajar berdasarkan ketentuan perpajakan yang relevan dengan memperhatikan semua keadaan. Mengingat sangat ekstensifnya pengaturan GAAR di Inggris Raya, pelaksanaannya dipagari dengan dibentuknya GAAR *Advisory Panel* yang bertugas untuk menentukan apakah otoritas pajak Inggris Raya berhak untuk mengaplikasikan GAAR berdasarkan elemen-elemen di atas, menerbitkan panduan penerapan GAAR, dan memberikan opini yang mengikat termasuk di pengadilan¹⁴³

h) Perancis

Sejak tahun 1941, Perancis telah memberlakukan ketentuan GAAR yang saat itu hanya berlaku pada pajak langsung.

¹⁴² IBFD, diakses dari https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_cn_s_010.html pada tanggal 5 April 2021.

¹⁴³ J. Freedman, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs)—A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR*, 2016.

Dalam perjalanannya, ketentuan dan penerapan GAAR terus diperbaiki, hingga pada tahun 2009, ketentuan GAAR Perancis, yang kini berlaku untuk semua jenis pajak, pada Pasal L. 94 *the French Tax Procedure Code* (FTPC) mengatur bahwa:

*“to restore their true character, the Tax Administration is entitled to disregard, as not being enforceable against it, acts that constitute an abuse of law (i) either because these acts are fictitious, or (ii) because, by seeking to benefit from a literal application of the laws or decisions against the objectives sought by their authors, these acts could not have been inspired by any other purpose than avoiding or mitigating the tax burden that the party concerned would normally have borne, given its actual situation or activities, had these acts not been executed or committed.”*¹⁴⁴

Yang berarti bahwa untuk mengembalikan karakter aslinya, administrasi pajak berhak untuk mengabaikan, karena tidak dapat ditegakkan, tindakan yang merupakan penyalahgunaan hukum (i) baik karena tindakan tersebut fiktif, atau (ii) karena dengan mencari keuntungan dari penerapan undang-undang atau keputusan yang bertentangan dengan tujuan yang diinginkan oleh penulisnya, tindakan ini tidak mungkin diilhami oleh tujuan lain selain menghindari atau mengurangi beban pajak yang biasanya ditanggung oleh pihak terkait, mengingat situasi atau aktivitas aktualnya, seandainya tindakan ini tidak dilakukan atau dilakukan.

i) Jerman

Ketentuan GAAR di Jerman tercantum pada *section 42 General Tax Code* (GTC) yang memberikan batasan pada kebebasan Wajib Pajak untuk mengatur dan mengelola kewajiban pajaknya secara efisien. *Section 42 GTC* melarang segala skema legal yang *abusive*. Pada prinsipnya, ketentuan GAAR di Jerman melarang Wajib Pajak untuk mengatur sedemikian rupa untuk memanipulasi atau mendistorsi realita ekonomi (*economic reality*) dari suatu transaksi sehingga dapat disebut *abusive*. Pengaturan yang *abusive* sendiri didefinisikan sebagai:

¹⁴⁴ International Fiscal Association, In , P. Rosenblatt, & In M. E. Tron, loc. cit.

which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of non-tax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective.”

Yang berarti bahwa jika dibandingkan dengan opsi yang sesuai, menyebabkan keuntungan pajak yang tidak diinginkan oleh undang-undang bagi wajib pajak atau pihak ketiga. Ini tidak berlaku jika wajib pajak memberikan bukti alasan bukan pajak untuk opsi yang dipilih yang relevan jika dilihat dari perspektif keseluruhan.

j) Belanda

Belanda sebenarnya memiliki *statutory GAAR* dan penerapan GAAR melalui doktrin yudisial (*judicial doctrine*). Keduanya ditujukan untuk mengatasi penghindaran pajak yang bertentangan dengan dibuatnya suatu peraturan pajak. Terdapat dua prasyarat utama diberlakukannya GAAR melalui *judicial doctrine*, yaitu (1) esensi motif dilakukannya suatu perbuatan hukum adalah untuk menghindari pemajakan di Belanda, dan (2) bertentangan dengan tujuan diaturnya suatu ketentuan dalam perundang-undangan. Penerapan doktrin *fraus legis* ini disandarkan pada prinsip *ultimum remedium*, sehingga hanya digunakan bila ketentuan-ketentuan anti penghindaran pajak lainnya tidak dapat menyelesaikan permasalahan penghindaran pajak yang terdapat pada suatu atau rangkaian perbuatan hukum¹⁴⁵.

k) Belgia

Aturan (*statutory*) GAAR diperbaharui di Belgia pada tahun 2012 untuk merevitalisasi ketentuan GAAR di Belgia yang tidak efektif karena otoritas pajak Belgia tidak diperkenankan untuk mengabaikan suatu skema penghindaran pajak namun harus merekarakterisasi dengan skema transaksi terdekat dengan skema yang dilakukan Wajib Pajak. Pada ketentuan GAAR yang baru, diperkenalkan konsep penyalahgunaan pajak (*tax abuse*) yang didasarkan pada beberapa kasus penghindaran pajak yang ditangani oleh *the Court of Justice of the European Union (CJEU)* yang telah menangani kasus-kasus penghindaran pajak sejak era tahun 1970-an. Ketentuan

¹⁴⁵ Ibid.

GAAR Belgia saat ini pada intinya mengabaikan atau merekarakterisasi skema penghindaran pajak ketika terjadi penyalahgunaan pajak (*tax abuse*), dengan pengaturan rinci sebagai berikut:

- (1) *Not enforceable towards the [tax] administration is the legal act or the series of legal acts leading to the same transaction when the administration demonstrates, by presumptions or by other means of proof [accepted in the tax code] and on the basis of objective circumstances, that tax abuse occurs.”*
- (2) *“Tax abuse occurs when the taxpayer, by means of performing a legal act or a series of legal acts, realises one of the following transactions:*
 - (a) *a transaction whereby the taxpayer places himself, contrary to the purpose of a provision of the Belgian Income Tax Code or the decrees adopted in execution thereof, outside the scope of such provision; or a transaction whereby a tax advantage offered by the present Code, or the decrees adopted in execution thereof, is claimed while obtaining this advantage would be contrary to the purpose of this provision, and where the essential goal is the obtaining of this advantage.”*
 - (b) *“The taxpayer must prove that the choice for his legal act or series of legal acts is justified by other reasons than the avoidance of income taxes.”*
 - (c) *“If the taxpayer does not provide proof to the contrary, then the taxable base and the calculation of the tax will be restored in such a way that the transaction will be subject to taxation in accordance with the purpose of the law as if the tax abuse had not taken place.”¹⁴⁶*

Yang pada intinya mengatur bahwa tidak dapat diberlakukan terhadap administrasi pajak, perbuatan hukum atau rangkaian perbuatan hukum yang mengarah pada transaksi yang sama ketika administrasi menunjukkan, dengan praduga atau dengan alat bukti lain yang diterima dalam kode pajak dan atas dasar keadaan obyektif, bahwa penyalahgunaan pajak terjadi. Penyalahgunaan pajak terjadi apabila Wajib Pajak yang

¹⁴⁶ Ibid.

melakukan perbuatan hukum atau serangkaian perbuatan hukum mengetahui salah satu transaksi berikut:

- (a) transaksi dimana wajib pajak menempatkan dirinya, bertentangan dengan tujuan dari ketentuan dalam aturan pajak Belgia atau keputusan yang diambil dalam pelaksanaannya, di luar cakupan ketentuan tersebut; atau transaksi di mana keuntungan pajak yang ditawarkan oleh aturan ini, atau keputusan yang diadopsi dalam pelaksanaannya, diklaim sementara memperoleh keuntungan ini akan bertentangan dengan tujuan dari ketentuan ini, dan di mana tujuan utamanya adalah memperoleh keuntungan ini.
- (b) Wajib pajak harus membuktikan bahwa pilihan tindakan hukumnya atau serangkaian tindakan hukum dibenarkan oleh alasan lain selain untuk menghindari pajak penghasilan.
- (c) jika wajib pajak tidak memberikan bukti yang bertentangan, maka dasar pengenaan pajak dan penghitungan pajak akan dikembalikan sedemikian rupa sehingga transaksi tersebut akan dikenakan pajak sesuai dengan tujuan undang-undang seolah-olah penyalahgunaan pajak tidak terjadi

1) Singapura

Aturan (*statutory*) GAAR di Singapura diberlakukan sejak tahun 1988 pada undang-undang pajak penghasilan Singapura. Ketentuan GAAR Singapura pada intinya memberikan wewenang pada otoritas untuk mengabaikan skema penghindaran pajak dan melakukan koreksi fiskal yang diperlukan untuk membatalkan keuntungan pajak yang didapat dari skema penghindaran pajak. Ketentuan tersebut diatur secara detail sebagai berikut:

“When the Comptroller of Income Tax (“Comptroller”) is satisfied that the purpose or effect of any arrangement is directly or indirectly:

- a. to alter the incidence of any tax which is payable or which would otherwise have been payable by any person;*
- b. under the ITA; or*
- c. to reduce or avoid any liability imposed or which would otherwise have been imposed on any person by the ITA,*

the Comptroller may disregard or vary the arrangement and make such adjustments as he considers appropriate so as to counteract any tax advantage obtained or obtainable by that person from or under that arrangement."¹⁴⁷

Yang pada intinya mengatur bahwa ketika Pengawas Keuangan Pajak ("Pengawas Keuangan") yakin bahwa tujuan atau pengaruh dari pengaturan apa pun secara langsung atau tidak langsung:

- a. mengubah timbulnya pajak yang harus dibayar atau yang seharusnya harus dibayar oleh siapa pun;
- b. di bawah ITA; atau
- c. untuk mengurangi atau menghindari tanggung jawab yang dibebankan atau yang sebaliknya akan dibebankan pada siapa pun oleh ITA,

Pengawas Keuangan dapat mengabaikan atau mengubah pengaturan dan membuat penyesuaian yang dianggap tepat untuk menangkalkan keuntungan pajak yang diperoleh atau diperoleh oleh orang tersebut dari atau berdasarkan pengaturan tersebut.

m) Italia

Aturan (*statutory*) GAAR di Italia diatur dalam pada undang-undang penyalahgunaan hukum dan penghindaran pajak (*abuse of law or tax avoidance*) yang berlaku sejak 2015 dan dibuat berdasarkan *Recommendation on Aggressive Tax Planning* yang diterbitkan oleh the *European Commission* pada 6 Desember 2012. Ketentuan ini berlaku untuk semua jenis pajak dan berlaku pada satu atau lebih transaksi yang memenuhi ketentuan berikut: (1) ditujukan untuk mendapatkan keuntungan pajak, meski dalam jangka waktu lama, (2) secara formal sesuai dengan teks peraturan namun bertentangan dengan tujuan dibuatnya peraturan, dan (3) kekurangan atau ketiadaan substansi ekonomi¹⁴⁸.

Mengingat Indonesia menganut sistem hukum perdata (*civil law*), GAAR dapat diterapkan di Indonesia apabila diatur secara tertulis dalam Undang-Undang (*statutory*). Dalam menyusun *statutory* GAAR, Indonesia dapat mengambil contoh dari negara-negara *civil law* yang

¹⁴⁷ IRAS, *Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application (First Edition)*, 2016, diakses dari https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguides_CIT_The%20General%20Anti-avoidance%20Provision%20and%20its%20Application.pdf pada tanggal 4 April 2021.

¹⁴⁸ International Fiscal Association, In , P. Rosenblatt, & In M. E. Tron, loc. cit.

menerapkan GAAR, seperti Republik Rakyat Tiongkok dan negara-negara Eropa daratan.

b. Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Indonesia mempunyai 71 (tujuh puluh satu) persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B) dengan negara mitra, di mana terdapat 13 (tiga belas) P3B yang mencantumkan Pasal Bantuan Penagihan Pajak. 13 P3B tersebut adalah P3B Indonesia dengan Aljazair, Amerika Serikat, Armenia, Belanda, Belgia, Filipina, India, Laos, Mesir, Suriname, Venezuela, Vietnam, dan Yordania.

Berdasarkan data internal Direktorat Jenderal Pajak, terdapat data piutang pajak yang penanggung pajaknya berada di 5 (lima) negara mitra P3B yaitu Amerika Serikat, Belanda, Belgia, India, Vietnam dengan nilai total piutang pajak sebesar Rp462.818.380.874,00.¹⁴⁹

Selain itu, Indonesia juga merupakan salah satu negara penanda tangan *Convention on Mutual Assistance in Tax Matters* (MAC) yang mengatur antara lain Pasal Bantuan Penagihan Pajak, namun Indonesia mengambil posisi reservasi atas Pasal tersebut. Saat ini, terdapat 46 (empat puluh enam) negara mitra yang tidak mengambil posisi reservasi atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak dalam MAC.

Berdasarkan data internal Direktorat Jenderal Pajak, terdapat data piutang pajak yang penanggung pajaknya berada di 11 (sebelas) negara mitra yang tidak mengambil posisi reservasi atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak dalam MAC yaitu Australia, Denmark, Inggris, Jerman, Korea Selatan, Norwegia, Perancis, Selandia Baru, Spanyol, Swedia, Mauritius dengan nilai total piutang pajak sebesar Rp95.220.957.132,00.

Dengan semakin berkembangnya perekonomian global memberikan dampak perubahan dalam dunia usaha. Pergerakan manusia, modal, barang dan jasa antarnegara semakin mudah dilakukan. Namun demikian, globalisasi juga menimbulkan tantangan bagi pemerintah, tak terkecuali otoritas pajak suatu Negara. Cockfield (2003)¹⁵⁰ menyatakan bahwa perdagangan lintas negara, peningkatan investasi, dan kecanggihan teknologi

¹⁴⁹ DJP, data diolah.

¹⁵⁰ Arthur J. Cockfield, *Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective*, Georgia Law Review 85- 118, 2003.

menurunkan kemampuan pemerintah untuk menegakkan hukum pajaknya secara efektif

Sementara itu OECD (2013)¹⁵¹ menyampaikan bahwa globalisasi perekonomian meningkatkan kemungkinan pembayar pajak untuk melakukan penghindaran pajak ataupun penggelapan pajak. Hal ini memberikan tantangan tersendiri bagi otoritas pajak di seluruh dunia untuk memperkuat sistem administrasi perpajakan guna mencegah praktek penghindaran pajak dan pengelakan pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak, termasuk dalam menghimpun utang pajak dari Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak secara akurat dan akuntabel.

Permasalahan timbul ketika Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak berada di luar wilayah Republik Indonesia dan mempunyai aset yang berada di luar negeri. Setiap tindakan penagihan yang dilakukan oleh otoritas pajak atas aset penanggung pajaknya yang terdapat di negara lain akan dianggap sebagai pelanggaran terhadap wilayah negara lain tersebut.¹⁵²

Otoritas pajak dapat menempuh upaya kerja sama dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra berdasarkan perjanjian internasional untuk menagih piutang pajaknya atas aset Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak yang berada di luar negeri. Menurut Johnson et. al. (1980)¹⁵³, penegakan hukum pajak suatu negara pada negara lain tidak dianggap sebagai pelanggaran apabila dilakukan melalui persetujuan penghindaran pajak berganda (*tax treaty*). Hal ini disebabkan, antara lain, karena *tax treaty* tidak menghilangkan kedaulatan sebuah negara dan *tax treaty* tersebut bersifat resiprokal.

Ketentuan hukum yang mengatur tindakan penagihan pajak di Indonesia adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Undang-Undang KUP) dan Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Undang-Undang PPSP). Kedua Undang-Undang tersebut belum mengatur

¹⁵¹ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

¹⁵² Kevin Jestin, *Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*, 2008, diakses dari <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf> pada tanggal 4 April 2021.

¹⁵³ Ibid.

ketentuan mengenai bantuan penagihan pajak dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra.

Tindakan penagihan pajak dilakukan dalam hal terdapat dasar penagihan pajak. Lebih lanjut, Pasal 18 Undang-Undang KUP memberikan rincian yang menjadi dasar penagihan pajak, yaitu Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, dan Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah. Secara eksplisit, dasar penagihan pajak yang diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang KUP tersebut belum memasukkan klaim luar negeri sebagai dasar penagihan pajak. Sebagai konsekuensinya, Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat melakukan tindakan penagihan aktif, seperti penyitaan, lelang, dan tindakan lainnya, atas permintaan bantuan penagihan pajak dari negara mitra atau yurisdiksi mitra.

Selanjutnya, Pemerintah Indonesia juga mengambil posisi reservasi (*Reservation*) atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak (*Assistance in Collection*) dalam Konvensi tentang Bantuan Administratif Bersama di Bidang Perpajakan (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters/MAC*), mengingat belum tersedianya ketentuan Undang-Undang domestik mengenai pelaksanaan bantuan penagihan dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra.

Pengaturan bantuan penagihan pajak dalam undang-undang perpajakan di Indonesia akan menjadi dasar hukum bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk meminta atau melaksanakan bantuan penagihan pajak dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra secara resiprokal.

Di samping itu, dengan adanya pengaturan bantuan penagihan pajak dalam undang-undang perpajakan di Indonesia, akan menjadi dasar Pemerintah Indonesia untuk dapat mencabut reservasi (*reservation*) atas ketentuan *Article 11* sampai dengan *Article 16* MAC, sehingga dapat meminta atau melaksanakan bantuan penagihan pajak yang telah disepakati dengan Negara atau yurisdiksi mitra (baik melalui P3B maupun MAC) secara resiprokal.

Partisipasi Indonesia pada pelaksanaan bantuan penagihan pajak juga menunjukkan sebuah sinyal kuat dukungan Indonesia terhadap agenda kerja sama perpajakan global yang diusung oleh

negara-negara G20 dan organisasi internasional. Oleh karena itu diharapkan agar pengaturan mengenai bantuan penagihan pajak dapat diatur dalam suatu pasal dalam undang-undang perpajakan.

2) Perbandingan dengan negara lain

Berdasarkan data pada situs *Council of Europe*, diketahui bahwa terdapat 45 Negara atau Yurisdiksi yang tidak mengambil posisi reservasi (*Reservation*) atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak (*Assistance in Collection*) dalam MAC.¹⁵⁴

Tabel II. 2. Daftar Negara atau Yurisdiksi yang Tidak Mengambil Reservasi Atas Pasal Bantuan Penagihan Pajak dalam MAC

Nomor	Negara atau Yurisdiksi
1	Armenia
2	Azerbaijan
3	Belgium
4	Bulgaria
5	Czech Republic
6	Denmark
7	Estonia
8	Finland
9	France
10	Georgia
11	Germany
12	Greece
13	Hungary
14	Iceland
15	Lithuania
16	Netherland
17	Norway
18	Republic of Moldova
19	Romania
20	Spain
21	Sweden
22	Turkey
23	Ukraine
24	Antigua and Barbuda
25	Australia
26	Cook Islands
27	Dominica
28	Ecuador
29	Ghana
30	Grenada
31	India
32	Jamaica
33	Kenya

¹⁵⁴ Council of Europe, Chart of signatures and ratifications of Treaty 127: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2021, diakses dari https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=zjUAqmcQ pada tanggal 6 April 2021.

Nomor	Negara atau Yurisdiksi
34	Kuwait
35	Mauritius
36	Morocco
37	Namibia
38	Nauru
39	New Zealand
40	Niue
41	Republic of Korea
42	South Africa
43	Tunisia
44	Uganda
45	Vanuatu

Sumber: diolah darai laman Council of Europe (<http://coe.int/>)

Negara mitra atau yurisdiksi mitra tidak mengambil posisi reservasi dapat diartikan bahwa negara mitra atau yurisdiksi mitra tersebut dapat melaksanakan bantuan penagihan pajak berdasarkan perjanjian internasional. Hal ini menunjukkan adanya potensi kerja sama bilateral dalam rangka bantuan penagihan pajak antara Indonesia dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra tersebut di masa depan.

c. Pengenaan Denda Penagihan Setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan data DJP, jumlah Putusan Peninjauan Kembali yang memenangkan DJP yaitu sebanyak 977 putusan dengan nilai Rp643 miliar pada tahun 2019 dan sebanyak 754 putusan dengan nilai Rp1.044 miliar dan USD119 juta pada tahun 2020.

Tabel II. 3. Putusan Peninjauan Kembali yang Memenangkan DJP (2019-2020)

Tahun Terima Putusan	Jumlah Putusan	IDR	USD
2019	977	643.287.245.442	-
2020	754	1.044.919.573.516	119.161.472
Grand Total	2180	1.688.206.818.958	119.161.472

Sumber: DJP, data diolah.

Namun demikian, saat ini belum diatur mengenai pengenaan sanksi bagi Wajib Pajak atas hasil Putusan Peninjauan Kembali yang memenangkan DJP sebagaimana sanksi yang diatur dalam Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP atas Putusan Banding. Dalam Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP diatur bahwa dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum

mengajukan keberatan. Dalam hal Putusan Banding mengabulkan seluruhnya permohonan Wajib Pajak, maka tidak diterbitkan denda sebesar 100% tersebut.

DJP kemudian dapat mengajukan peninjauan kembali atas Putusan Banding yang mengabulkan permohonan Wajib Pajak tersebut. Dalam hal Putusan Peninjauan Kembali mengabulkan permohonan DJP, timbul pertanyaan apakah selain Putusan Peninjauan Kembali tersebut menjadi dasar penagihan, DJP juga dapat menagih sanksi Pasal 27 ayat (5d) sebesar 100% mengingat Putusan Peninjauan Kembali tersebut menganulir Putusan Banding sebelumnya. Di sisi lain, belum ada norma dalam Undang-Undang KUP yang menyatakan bahwa DJP dapat menagih sanksi Pasal 27 ayat (5d) tersebut pasca terbitnya Putusan Peninjauan Kembali.

Dengan kosongnya pengaturan sebagaimana dijelaskan di atas, perlu diatur ketentuan mengenai pengenaan sanksi administrasi berupa denda 100% dalam hal Putusan Peninjauan Kembali mengabulkan permohonan otoritas pajak dan menyebabkan timbulnya utang pajak bagi wajib pajak. Adanya pengaturan ini akan menciptakan kesetaraan, keadilan dan kepastian hukum baik bagi Wajib Pajak maupun Pemerintah yang diwakili oleh otoritas pajak. Hal ini disebabkan, kewajiban pemerintah untuk memenuhi hak WP yang pengajuan Peninjauan Kembali dikabulkan telah terlebih dahulu diakomodasi oleh Undang-Undang KUP. Apabila Putusan Peninjauan Kembali mengabulkan permohonan Wajib Pajak, maka selain mengembalikan kelebihan pembayaran pajak berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali tersebut, otoritas pajak juga harus membatalkan secara jabatan Surat Tagihan Pajak atas sanksi administrasi Pasal 27 ayat (5d) yang telah diterbitkan sebelumnya serta memberikan imbalan bunga apabila terdapat kelebihan pembayaran. Sebaliknya hak pemerintah yang timbul dalam hal peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemerintah dikabulkan belum ada.

2) Perbandingan dengan negara lain

a) Belgia¹⁵⁵

Keputusan banding di Belgia dapat diuji di hadapan pengadilan tertinggi, terbatas dalam hal terdapat konflik dengan hukum

¹⁵⁵ The Law Business Research. *The Tax Disputes and Litigation Review*, United Kingdom: Encompass Print Solution, 2019, hlm. 8.

atau keputusan tersebut melanggar syarat prosedural dasar. Jika putusan pengadilan tertinggi tersebut membatalkan keputusan banding, kasus tersebut kemudian akan diserahkan ke pengadilan banding yang keputusannya dibatalkan tersebut dan pengadilan banding tersebut harus menindaklanjutinya sesuai dengan amar putusan pengadilan tersebut.

b) Austria¹⁵⁶

Pengadilan tertinggi di Austria menurut Law Business Research (2019) tidak memberi keputusan atas fakta atau situasi kasus, melainkan hanya atas masalah aturan hukum dan kesalahan hukum atau prosedur yang dapat mempengaruhi keputusan sebelumnya. Putusan pengadilan tertinggi memberi keputusan berupa pembatalan keputusan yang disengketakan atau penolakan permohonan banding.

c) Belanda¹⁵⁷

Atas sengketa pajak yang telah diputuskan di tingkat otoritas pajak, Wajib pajak dapat mengajukan banding kepada salah satu dari 5 (lima) pengadilan pajak (*tax court*) yang ada di Belanda. Pada dasarnya, secara teknis *tax court* ini merupakan cabang dari lima pengadilan banding tingkat regional (*regional court of appeal/grechtshoven*) yang menyidangkan sengketa banding yang berasal dari 19 pengadilan tingkat distrik (*district court / rechtbanken*). Terhadap putusan *tax court* dapat diajukan banding kepada mahkamah agung (*supreme court* - 2 dari 4 divisi *supreme court*) yang menangani kasus sengketa pajak. Dalam kasus penting “*the advocates general*” (*official advisor*) dari *supreme court* akan memberikan opini sebelum diterbitkan putusan.

Di Belanda apabila mahkamah agung memenangkan Wajib Pajak dan ketika otoritas pajak Belanda tidak setuju dengan putusan mahkamah agung akan mengajukan kasus yang sama kepada mahkamah agung. Akan tetapi apabila mahkamah agung tetap memenangkan Wajib Pajak maka otoritas pajak akan mengubah ketentuan perpajakannya.

Berdasarkan uraian mengenai perbandingan dengan negara lain di atas dan memperhatikan kondisi saat ini serta permasalahan yang dihadapi, pada dasarnya tidak terdapat perbandingan (*benchmark*) yang dapat serta merta

¹⁵⁶ Ibid, hlm. 24.

¹⁵⁷ Ibid, hlm. 212.

diimplementasikan di Indonesia. Namun demikian, mengingat bahwa Putusan Peninjauan Kembali di negara-negara tersebut mempunyai prinsip yang sama dengan Indonesia, yakni membatalkan Putusan Banding, maka Surat Tagihan Pajak Denda Penagihan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP setelah terbitnya Putusan Peninjauan Kembali menjadi dapat dikenakan.

d. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Suatu kejahatan (perbuatan pidana) terjadi jika perbuatan sebagaimana dirumuskan dalam ketentuan pidana telah dilakukan. Apabila terjadi perbuatan pidana, inisiatif untuk mengajukan perkara pidana diambil oleh negara. Negara yang diwakili oleh aparaturnya penegakan hukum tidak dapat serta merta tanpa sebab melakukan tindakan penegakan hukum pidana (penyelidikan, penyidikan dan penuntutan) tanpa sebab diketahuinya atau diduga telah terjadi peristiwa pidana. Terjadinya atau diduga terjadi peristiwa pidana dapat diketahui dari laporan atau pengaduan masyarakat atau diketahui sendiri oleh aparaturnya penegakan hukum (penyelidik atau penyidik) karena tertangkap tangan atau cara lain yang membuat mengetahui terjadinya peristiwa pidana seperti dari surat kabar, media elektronik, dengar cerita dari orang lain.

Aparaturnya penegakan hukum pidana (Penyelidik dan Penyidik) setelah mengetahui, menerima laporan atau pengaduan tentang terjadinya suatu peristiwa yang patut diduga merupakan tindak pidana wajib segera melakukan tindakan-tindakan penegakan hukum pidana (penyelidikan dan penyidikan) sesuai hukum acara pidana¹⁵⁸. Penyelidik maupun penyidik tidak dapat melakukan tindakan sebelum mengetahui, menerima laporan atau pengaduan tentang terjadinya suatu peristiwa yang patut diduga merupakan tindak pidana.

Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang KUP mengatur bahwa “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan¹⁵⁹ berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang

¹⁵⁸ Pasal 102 KUHP

¹⁵⁹ Pasal 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

perpajakan”. Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan baru dapat dilakukan apabila DJP memperoleh atau menerima informasi, data, laporan, dan pengaduan yang mengandung dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan atau terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang diketahui seketika pada saat sedang berlangsung atau baru saja terjadi (tertangkap tangan).

Hukum pidana materiel di bidang perpajakan merupakan aturan pidana khusus yang diatur di luar KUHP (*lex specialis*), oleh karena itu hukum acaranya (hukum formal) pun perlu menyesuaikan diri dengan hukum pidana materielnya agar dapat dilakukan penegakan hukum pidana materiel. Hukum pidana formal dalam Undang-Undang KUP melakukan beberapa penyesuaian/ penyimpangan dari KUHP. Kekhususan hukum acara dapat dilihat dari lembaga penegakan hukum, proses penegakan hukum dan daluwarsa penuntutannya. Dari sisi lembaga penegakan hukumnya dapat dilihat kekhususan pada Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan bahwa penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan DJP yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Undang-Undang KUP memberikan wewenang hanya kepada Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) DJP untuk melakukan penyidikan. Tugas kepolisian melakukan koordinasi dan pengawasan atas penyidikan yang dilakukan oleh PPNS DJP. Dari sisi proses penegakan hukum juga terdapat penyimpangan dari KUHP. KUHP mengatur proses penegakan hukum dimulai dari penyelidikan, penyidikan dan penuntutan, sedangkan Undang-Undang KUP dalam Pasal 43A ayat (1) proses penegakan hukum pidana dimulai dari pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan. Daluwarsa penuntutan diatur menyimpang dari KUHP yaitu sebagaimana diatur dalam Pasal 40 Undang-Undang KUP “Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan”.

Prinsip kehati-hatian menghendaki agar dalam melakukan tindakan penegakan hukum didasari sikap hati-hati atau cermat sehingga tidak menimbulkan kerugian bagi masyarakat baik moril maupun materiel, prinsip ini menjiwai penegakan hukum pidana perpajakan. Secara garis besar rangkaian penegakan hukum pidana dimulai dari pengembangan dan analisis informasi, data, laporan, dan pengaduan (IDL), pemeriksaan bukti permulaan sampai dengan penyidikan.

Berdasarkan bukti permulaan yang cukup yang ditemukan dari hasil pemeriksaan bukti permulaan, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan atau pengembangan penyidikan tersangka lain, selanjutnya dilakukan penyidikan. Pasal 1 angka 27 Undang-Undang KUP mendefinisikan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya. Definisi ini tidak berbeda dengan definisi yang terdapat pada KUHP, yang membedakan adalah ruang lingkup perbuatan pidananya. Ruang lingkup penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah perbuatan-perbuatan yang dirumuskan sebagai perbuatan pidana dalam undang-undang perpajakan.

Kewenangan melaksanakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya diberikan kepada Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan DJP sebagaimana dinyatakan pada Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang KUP: *“penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan DJP yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.”* Penyidik kepolisian berperan sebagai kordinator dan pengawas akan tetapi tidak terlibat langsung kegiatan penyidikan.

Daluwarsa adalah salah satu penentu apakah kerugian pada pendapatan negara dari tindak pidana di bidang perpajakan masih dapat dipulihkan atau diselamatkan. Hal ini dikarenakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dapat dihentikan jika peristiwanya telah daluwarsa berdasarkan Pasal 44A Undang-

undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Undang-Undang KUP).

Sedangkan berdasarkan Pasal 40 Undang-Undang KUP, tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu 10 tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan.

Meskipun sudah diatur dalam Undang-Undang KUP, masih terdapat celah kosong dalam peraturan terkait daluwarsa karena Undang-Undang KUP tidak mengatur mengenai terhentinya daluwarsa dan dimulainya tenggang daluwarsa baru. Undang-Undang KUP hanya mengatur mengenai jangka waktu daluwarsa dan mulai berlakunya daluwarsa. Kondisi ini mengakibatkan multi tafsir dalam daluwarsa penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan.

Multi tafsir tersebut di atas seharusnya tidak terjadi jika dalam penanganan perkara pidana di bidang perpajakan berpedoman pada asas *lex specialis derogate legi generalis*, sebuah asas hukum yang bermakna bahwa aturan hukum yang umum (KUHP/KUHAP) tetap berlaku, kecuali yang diatur khusus dalam aturan hukum khusus tersebut (Undang-Undang KUP).

Dengan demikian karena tidak diatur dalam Undang-Undang KUP, peraturan mengenai terhentinya daluwarsa dan dimulainya tenggang daluwarsa baru pada perkara tindak pidana di bidang perpajakan mengacu pada Pasal 80 ayat (1) dan (2) KUHP, yaitu bahwa tiap-tiap tindakan penuntutan menghentikan daluwarsa dan sesudah dihentikan, dimulai tenggang daluwarsa baru. Berdasarkan pendapat Wakil Menteri Hukum dan HAM, penerbitan Surat Perintah Penyidikan dapat menghentikan daluwarsa.

Pasal 44 ayat (3) Undang-Undang KUP menentukan “Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) (PPNS di lingkungan DJP) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia (Polri) sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.” Ini berarti prosedur dan tatacara penyidikan

sebagaimana diatur dalam KUHAP berlaku dalam penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan kecuali diatur khusus dalam undang-undang perpajakan (*lex specialis*). Untuk melaksanakan penyidikan, PPNS Pajak diberi kewenangan sebagai berikut:¹⁶⁰

- a. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
- b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- d. memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut (dilakukan tanpa wewenang penangkapan dan penahanan);
- f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;
- h. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- i. memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- j. menghentikan penyidikan; dan/atau
- k. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

¹⁶⁰ Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang KUP

Berdasarkan Pasal 44 ayat (4) Undang-Undang KUP, dalam rangka pelaksanaan kewenangan penyidikan sebagaimana dimaksud pada Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang KUP, penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain.

Kewenangan tersebut merupakan ketentuan khusus dari ketentuan umum yang diatur Pasal 7 KUHAP. Terdapat beberapa perbedaan kewenangan penyidik pajak dengan penyidik umum yang diatur KUHAP. PPNS Pajak tidak diberikan kewenangan penangkapan, penahanan dan mengambil sidik jari orang disangka melakukan tindak pidana, sebagai kewenangan yang diberikan Pasal 7 ayat (1) KUHAP kepada penyidik. Dalam hal diperlukan tindakan-tindakan tersebut penyidik pajak meminta bantuan kepada Penyidik Polri.

Tabel II. 4. Permintaan bantuan penangkapan dan/atau penahanan pada tahun 2019 sd. 2021

Bulan	2019		2020		2021	
	Kap	Han	Kap	Han	Kap	Han
Januari	2	2	1	1	0	0
Februari	2	3	0	2	0	0
Maret	3	3	0	0	3	3
April	5	5	0	0	1	1
Mei	0	0	0	0		
Juni	3	3	0	0		
Juli	5	6	5	4		
Agustus	4	7	3	1		
September	3	4	6	8		
Oktober	1	2	0	0		
November	3	2	3	3		
Desember	0	0	0	0		
TOTAL	31	37	18	19		

Sumber: DJP, data diolah.

Kendala yang dihadapi dalam permintaan bantuan penangkapan dan/atau penahanan adalah birokrasi terkait jangka waktu administrasi penerbitan surat perintah penangkapan dan/atau surat perintah penahanan. Kendala ini mengakibatkan seorang tersangka dapat melarikan diri atau menyembunyikan diri.

Setelah penyidik mengumpulkan cukup bukti yang membuat membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya, selanjutnya hasil penyidikan disampaikan kepada penuntut umum dalam bentuk berkas perkara melalui penyidik pejabat Polri. Jika penuntut umum memberitahukan bahwa berkas perkara sudah lengkap, Penyidik segera menyerahkan tanggung jawab atas Tersangka dan Barang

Bukti kepada kepala Kejaksaan Negeri setempat melalui penyidik Polri untuk dilakukan penuntutan.

Apabila dari hasil penyidikan tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau penyidikan dihentikan karena peristiwanya telah daluwarsa (lebih dari 10 tahun), atau tersangka meninggal dunia sebagaimana diatur Pasal 44A Undang-Undang KUP, maka penyidikan dihentikan.

Selain keadaan yang dirumuskan dalam Pasal 44A, penyidikan dapat dihentikan demi kepentingan penerimaan negara apabila Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Pada tingkat penyidikan asas *ultimum remedium* diterapkan sebagai penyelesaian. Walaupun penyidik telah memiliki cukup bukti yang membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan masih terbuka penyelesaian secara administrasi dengan melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi sebesar 300%. Penghentian penyidikan dengan cara Pasal 44B Undang-Undang KUP merupakan kewenangan pengesampingan perkara demi kepentingan umum (*deponering*) yang dimiliki oleh Jaksa Agung sebagai pelaksanaan asas oportunitas atas permintaan atau saran dari Menteri Keuangan. Pada Pasal 35 huruf (c) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia yang menyatakan “Jaksa Agung mempunyai wewenang mengesampingkan perkara demi kepentingan umum”. Yang dimaksud kepentingan umum adalah kepentingan negara dan masyarakat. Hasil dari pajak digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat dipandang sebagai kepentingan umum yang harus dikedepankan.

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam praktik hukum pidana pajak dapat ditemukan secara eksplisit maupun implisit, mulai dari proses penanganan tindak pidana hingga termaktub

dalam putusan hakim. Asas *ultimum remedium* bagi Wajib Pajak atau Pelaku tindak pidana adalah penyelesaian dengan mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara (*restorative justice*), yaitu dengan membayar kerugian pendapatan negara ditambah sanksi administrasi. Secara normatif Undang-Undang KUP mengatur konsep mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, yaitu pada Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B.

Dari ketentuan-ketentuan di atas dapat diketahui bahwa walaupun telah diketahui terjadi tindak pidana di bidang perpajakan namun tidak selalu ditindak lanjuti dengan penyidikan dan penuntutan apabila Wajib Pajak berkehendak untuk menyelesaikan secara administrasi sesuai ketentuan di atas. Namun dalam praktik penegakan hukum pidana di bidang perpajakan, asas *ultimum remedium* dimaknai berbeda-beda, antara lain:¹⁶¹

- a. Bahwa *ultimum remedium* dimaknai sebagai suatu rangkaian proses yang harus dijalani dalam sistem penegakan hukum di bidang perpajakan, yaitu sebelum dilakukan penanganan pidana harus melalui tindakan administratif terlebih dahulu. Dengan kata lain sanksi administrasi harus habis, baru dilakukan dikenakan sanksi pidana. Apabila instrumen administrasi tidak memberikan jalan keluar pemecahan masalah, baru lah dilakukan penegakan hukum pidana. Pandangan ini tidak jarang dipakai sebagai alasan oleh WP maupun pihak lain yang terlibat didalam proses penegakan hukum untuk menggugurkan proses penanganan tindak pidana. Pemaknaan *ultimum remedium* seperti ini dapat dilihat dalam kasus Putusan Kasasi Nomor 898 K/PID. SUS/201 dengan tersangka Efral Sembiring Meliala bin Taren Sembiring Meliala.
- b. Bahwa *ultimum remedium* dimaknai sebagai pilihan, yaitu apabila Direktorat Jenderal Pajak telah memilih penanganan pidana dalam penegakan hukum perpajakan, negara tidak dapat lagi mengenakan tindakan administratif berupa

¹⁶¹ Arief Sulthoni, *Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*, FH UGM & Pusdiklat Pajak, 2019, hal 62-68

penetapan dan penagihan atas objek pajak yang telah diputus dalam perkara pidana tersebut. Pandangan ini berpendapat bahwa sanksi pidana yang dijatuhkan oleh pengadilan pidana menghapus segala-galanya termasuk hutang pajak. Pandangan ini juga dipakai sebagai alasan oleh Wajib Pajak maupun para Penegak Hukum untuk menggugurkan proses penegakan hukum administratif pasca putusan pidana perpajakan yang telah berkekuatan hukum tetap. Pandangan ini dapat dilihat dalam putusan Peninjauan Kembali atas korporasi (Wajib Pajak Badan) yang tergabung dalam Asian Agri Group yang telah dijatuhi pidana denda dalam putusan Kasasi Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012 dengan terdakwa Suwir Laut.

- c. Bahwa prinsip *ultimum remedium* dimaknai hanya berlaku dan diterapkan atas pelanggaran pidana administrasi yang dilakukan oleh pengusaha sebenarnya sebagai Wajib Pajak yaitu pengusaha yang memiliki usaha nyata untuk memberikan efek jera dan gentar agar Wajib Pajak tersebut kembali menjadi patuh dan memikul tanggung jawab kepada negara. Asas *ultimum remedium* tidak dapat diterapkan kepada pelaku tindak pidana yang menggunakan instrumen perpajakan semata-mata hanya sebagai alat kejahatan atau mencari keuntungan dengan cara membocorkan kas negara, misalnya terkait perkara restitusi dari transaksi fiktif atau penerbit Faktur Pajak yang tidak berdasar transaksi sebenarnya. Dalam kasus seperti ini, pelaku sejak awal berniat melakukan kejahatan di bidang perpajakan bukan melakukan kegiatan usaha yang sebenarnya. Kejahatan perpajakan seperti ini merupakan *mala in se* yang harus ditangani secara *premium remedium*. Pandangan ini dapat dilihat pada pertimbangan Majelis Hakim Agung dalam Putusan Kasasi Nomor 898 K/PID. SUS/201 dengan tersangka Efral Sembiring Meliala bin Taren Sembiring Meliala dimana pokok perkaranya adalah tindak pidana menerbitkan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Pendekatan *premium remedium* dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan dapat menjadi jalan terbaik untuk mewajibkan kepatuhan wajib pajak untuk membayar pajak dengan sebenarnya. Pandangan ini sangat relevan dengan

perkembangan tindak pidana perpajakan, karena di masa sekarang semakin banyak ditemukan instrumen perpajakan disalahgunakan untuk kejahatan, untuk itu perlu segera dilakukan tindakan pemberantasan secara lebih cepat dan memberikan penjeratan yang lebih tinggi, agar tidak terjadi kerugian pendapatan negara yang lebih besar atau dampak negatif yang dapat merusak sistem pemungutan pajak.

Ujung dari penanganan tindak pidana di bidang perpajakan adalah adanya pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Dengan dihapuskannya Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) dalam Undang-Undang Cipta Kerja tertutup pintu bagi DJP untuk menagih utang pajak (pokok pajak) saat perkara sudah masuk ke ranah pidana. Sebelumnya pokok pajak akan ditagih oleh DJP apabila perbuatan pidana terbukti bersalah dan berkekuatan hukum tetap (*inkracht*). Namun sekarang sudah tidak ada lagi instrumen untuk menagih pokok pajak saat perkara pidana telah *inkracht*. Oleh karena itu, jika Wajib Pajak, Tersangka atau Terdakwa tidak memanfaatkan ketentuan Pasal 44B, satu-satunya harapan pemulihan kerugian pada pendapatan negara berasal dari pembayaran pidana denda.

Dengan demikian pemulihan kerugian pada pendapatan negara terjadi saat:

- a. Wajib Pajak memanfaatkan *ultimum remedium* dengan melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang sesuai dengan keadaan sebenarnya (Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang KUP) sepanjang Surat Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan (SPDP) belum disampaikan kepada Penuntut Umum atau mengajukan permohonan penghentian penyidikan (Pasal 44B Undang-Undang KUP) sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan. *Ultimum remedium* dimanfaatkan Wajib Pajak dengan melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi.
- b. Wajib Pajak melunasi pidana denda hasil putusan Hakim yang telah *inkracht* jika tidak memanfaatkan asas *ultimum remedium*.

Penegakan hukum pidana di DJP tidak akan sempurna jika tidak diikuti oleh perwujudan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Penegakan hukum pidana yang diakhiri

hukuman badan (pidana penjara atau kurungan) tanpa penerapan pemulihan kerugian pada pendapatan negara adalah kesia-siaan. Penerapan ini sesungguhnya membuat penegakan hukum pidana di DJP menjadi ideal dan seimbang. Hal inilah yang disebut dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Sebagaimana dijelaskan di bab sebelumnya, kondisi ideal dan seimbang tersebut diatas tidak lepas dari faktor bawaan (*inherent*) yang melekat dalam kegiatan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat menggunakan pendekatan keadilan restoratif (*restorative justice*) dan pemulihan aset (*asset recovery*). Pendekatan *restorative justice* diimplementasikan melalui pengungkapan ketidakbenaran perbuatan (Pasal 8 ayat (3) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) jo UU Cipta Kerja) atau permohonan penghentian penyidikan (Pasal 44B UU KUP jo UU Cipta Kerja) melalui pelunasan kerugian pada pendapatan negara dan sanksi administratif berupa denda. Sedangkan pendekatan *asset recovery* diimplementasikan melalui pembayaran pidana denda oleh terpidana secara sukarela (*voluntarily*) atau perampasan atau sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana jika pidana denda tidak dibayar (*forcing*). Pendekatan *asset recovery* membutuhkan penguatan wewenang Penyidik Pajak untuk mengamankan harta kekayaan sejak dini dengan melakukan penyitaan harta kekayaan dalam penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atau penyidikan tindak pidana pencucian uang dengan pidana asal tindak pidana di bidang perpajakan.

Upaya mewujudkan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara menemui beberapa tantangan. Pasal 30 ayat (2) Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) menyebutkan bahwa jika pidana denda tidak dibayar, ia diganti dengan pidana kurungan. Selama ini ketentuan tersebut banyak menjadi pertimbangan Hakim dalam perkara pidana di bidang perpajakan untuk menjatuhkan putusan pidana denda disubsider dengan pidana kurungan.

Akibatnya negara justru menambah pengeluaran untuk membiayai narapidana dan tidak menerima penerimaan dari pemulihan kerugian pada pendapatan negara.

Pembayaran pidana denda menjadi krusial sejak dihapusnya instrumen menagih pokok pajak dalam perkara pidana dengan UU Cipta Kerja, yaitu Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4). Sebelumnya pokok pajak akan ditagih oleh DJP apabila perbuatan pidana terbukti bersalah dan berkekuatan hukum tetap (*inkracht*). Namun sekarang sudah tidak ada lagi instrumen untuk menagih pokok pajak saat perkara pidana telah *inkracht*. Oleh karena itu, jika Wajib Pajak, Tersangka atau Terdakwa tidak memanfaatkan ketentuan Pasal 44B, satu-satunya harapan pemulihan kerugian pada pendapatan negara berasal dari pembayaran pidana denda. Dengan kata lain pidana denda wajib dibayar oleh terpidana dan tidak digantikan dengan pidana kurungan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara dari perkara pidana di bidang perpajakan.

Harapan muncul saat Mahkamah Agung mengeluarkan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020 (SEMA 10/2020) pada tanggal 18 Desember 2020. SEMA 10/2020 menyebutkan bahwa jika Terpidana tidak membayar denda paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan dilelang untuk menutupi denda tersebut, dan dalam hal Terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka dipidana dengan pidana kurungan paling lama 8 (delapan) bulan yang diperhitungkan secara proporsional.

Jika selama ini Hakim dalam putusannya menyebutkan pidana denda bisa digantikan dengan pidana kurungan, maka berdasarkan SEMA 10/2020 ada upaya sita eksekusi terhadap harta kekayaan Terpidana, sebelum pidana denda bisa digantikan dengan pidana kurungan. Pengadilan Negeri Solok dalam petikan putusan nomor 7/Pid.Sus/2021/PN Slk tanggal 17 Maret 2021 menyebutkan bahwa Terpidana dijatuhi pidana penjara 1 (satu) tahun 4 (empat) bulan dan denda sebesar Rp544.353.600,00. Jika Terpidana tidak membayar denda paling lama dalam waktu 1

(satu) bulan sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya disita oleh jaksa dan dilelang untuk menutupi denda tersebut. Dalam hal Terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda maka dipidana dengan pidana kurungan selama 1 (satu) bulan. Sedangkan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dalam petikan putusan nomor 33/Pid.Sus/2021/PN JKT.SEL masih mensubsider pidana denda Rp.25.582.092.700,00 dengan pidana kurungan selama 4 (empat) bulan.

Meskipun SEMA 10/2020 menyebutkan upaya sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana apabila pidana denda tidak dibayar pada akhirnya pidana denda tersebut dapat disubsider dengan pidana kurungan. Pada akhirnya tidak terjadi pemulihan kerugian pada pendapatan negara dari tindak pidana di bidang perpajakan karena pidana denda tetap dapat digantikan dengan pidana kurungan.

Berdasarkan data DJP, data pidana denda hasil penuntutan yang dibayar terpidana untuk tahun 2018 sampai dengan tahun 2020 adalah sebagai berikut.

Tabel II. 5. Data Pidana Denda Hasil Penuntutan yang Dibayar Terpidana (2018 s.d. 2020)

Tahun	Pidana Denda Total (Non Subsider dan Subsider)		Pidana Denda Non Subsider		Pidana Denda Dibayar	Persentase Pidana Denda Dibayar	
	Jml	Denda (Rp)	Jml	Denda (Rp)		dari Pidana Denda Total (Non Subsider dan Subsider)	dari Pidana Denda Non Subsider
2018	73	1.796.688.066.304	43	1.214.558.880.550	2.365.406.172	0,132%	0,195%
2019	93	5.325.551.509.711	9	123.356.689.754	778.890.699	0,015%	0,631%
2020	91	1.703.907.164.216	10	368.926.754.292	1.287.297.992	0,076%	0,349%
Total	257	8.826.146.740.231	484	1.706.842.324.596	4.431.594.863	0,050%	0,260%

Sumber: Direktorat Eksekusi dan Upaya Hukum Luar Biasa, Jampidsus, Kejaksaan Agung, data diolah.

Berdasarkan di atas, diketahui bahwa denda hasil penuntutan yang dibayar terpidana dari pidana denda nonsubsider masih sangat kecil yaitu rata-rata hanya sebesar 0,26% dari total denda nonsubsider dalam putusan. Hal ini mengakibatkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara menjadi tidak optimal. Rendahnya denda hasil penuntutan yang dibayar terpidana antara lain disebabkan oleh:

- a. Pembayaran kerugian pada pendapatan negara dan/atau sanksi pada saat persidangan atau perkara telah dilimpahkan ke pengadilan, tidak membatalkan tuntutan Jaksa. Kondisi ini

- tidak mendorong Terdakwa untuk tetap membayar kerugian pada pendapatan negara dan sanksi pada tahap persidangan.
- b. Pidana denda disubsider dengan pidana kurungan karena Hakim mempertimbangkan Pasal 30 ayat (2) KUHP bahwa jika pidana denda tidak dibayar, diganti dengan pidana kurungan. Berdasarkan Pasal 30 ayat (6) KUHP, pidana kurungan pengganti tidak boleh lebih dari delapan bulan. Berdasarkan putusan Hakim yang telah *inkracht* tahun 2017 s.d. 2020, 83 persen dari total nilai pidana denda disubsider dengan pidana kurungan.¹⁶² Dengan demikian jika pidana denda disubsider dengan pidana kurungan, tidak terjadi pemulihan kerugian pada pendapatan negara.
 - c. Hasil eksekusi Jaksa terhadap putusan pidana denda tidak signifikan. Berdasarkan putusan Hakim yang telah *inkracht* tahun 2017 s.d. 2020, hanya 0,23 persen dari total nilai pidana denda yang tidak disubsider atau hanya 0,04 persen dari total nilai pidana denda yang berhasil dieksekusi oleh Jaksa.¹⁶³ Dengan demikian jika hasil eksekusi Jaksa tidak signifikan, pemulihan kerugian pada pendapatan negara dari pelunasan pidana denda sangat minim. Kesulitan jaksa melaksanakan eksekusi karena dalam hal pidana denda tidak diganti dengan pidana kurungan, tidak ada *tool* untuk melakukan sita eksekusi dalam rangka menagih pidana denda, kecuali Hakim memutuskan jika pidana denda yang tidak dibayar terpidana, maka harta kekayaan terpidana disita dan dilelang oleh Jaksa.
 - d. Wajib Pajak cenderung tidak memanfaatkan *ultimum remedium* pada tahap Penyidikan dengan pertimbangan bahwa pidana denda dapat disubsider atau pidana denda dapat tidak dieksekusi oleh Jaksa. Dari total surat perintah penyidikan selesai pada tahun 2019 s.d. 2020, hanya 5,56 persen yang diselesaikan dengan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dan penghentian penyidikan Pasal 44B Undang-Undang KUP).
 - e. Tidak ada efek jera bagi pelaku dan efek gentar bagi calon pelaku karena mereka hanya akan menjalani hukuman badan saja (pidana penjara dan pidana kurungan) tanpa harus

¹⁶² Diolah dari Data Direktorat Upaya Hukum Luar Biasa Eksekusi dan Eksaminasi, JAM Pidana Khusus

¹⁶³ Ibid.

melunasi pidana denda. Dalam hal ini negara tidak mendapatkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara tapi justru mengeluarkan biaya untuk memelihara narapidana di penjara.

- f. Penyidik Pajak tidak memiliki wewenang penyitaan harta kekayaan dan penangkapan dan/atau penahanan yang dapat mendorong Wajib Pajak memanfaatkan *ultimum remedium*.
- g. Karena Penyidik Pajak tidak memiliki kewenangan penangkapan dan/atau penahanan dalam penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan maka permintaan bantuan ke aparat penegak hukum lainnya berdasarkan Pasal 44 ayat (4) Undang-Undang KUP memiliki risiko hukum.
- h. Ada kebutuhan kewenangan penangkapan dan/atau penahanan karena untuk mencegah pelaku tindak pidana dari mempengaruhi tersangka atau saksi lain serta ketika ada risiko melarikan diri oleh tersangka, atau mencurigai, atau untuk menahan pelaku tindak pidana, untuk mencegah mereka melakukan tindak pidana tambahan.
- i. Menggunakan pendekatan analisis biaya dan manfaat (*cost and benefit analysis*), biaya (*cost*) yang bisa dihitung lebih besar dari manfaat (*benefit*) berupa pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Manfaat (*benefit*) berupa efek jera dan efek gentar belum dapat diukur dalam penegakan hukum pidana.

2) Perbandingan dengan negara lain

Asas oportunitas sebagai pranata hukum dikenal sebagai suatu kewenangan Jaksa Agung untuk meniadakan penuntutan/tidak menuntut ke muka pengadilan terhadap seseorang, walaupun cukup bukti untuk dituntut atas dasar pertimbangan kepentingan umum. Pasal 35 huruf c Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia, mencantumkan bahwa wewenang mengesampingkan perkara demi kepentingan umum ini hanya dimiliki oleh Jaksa Agung. Asas oportunitas lebih merupakan suatu kebijaksanaan yang memberi wewenang kepada Jaksa Agung guna memotong salah satu mata rantai proses peradilan, karena mata rantai proses peradilan itu tiada lain adalah penyidikan-penuntutan-

pemeriksaan di muka pengadilan dan pelaksanaan putusan pengadilan (eksekusi).¹⁶⁴

Praktik penerapan asas oportunitas di Belanda sudah semakin meluas. Mereka mengartikan asas oportunitas sebagai “penuntut umum boleh memutuskan untuk menuntut atau tidak menuntut dengan syarat atau tanpa syarat”. Dari segi aturan, di Belanda asas oportunitas telah diatur secara eksplisit sejak tahun 1923, yakni dalam Pasal 167 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana Belanda yang menyatakan: “*The public prosecutor shall decide to prosecute when prosecution seems to be necessary on the basis of the result of the investigations. Proceedings can be dropped on ground of public interest*”, yang berarti bahwa penuntut umum harus memutuskan untuk menuntut jika penuntutan tampak diperlukan atas dasar hasil penyidikan. Proses hukum dapat dibatalkan atas dasar kepentingan publik.¹⁶⁵ Kedudukan penuntut umum (*Officier van Justitie*) di sana sangat kuat, sehingga sering disebut juga sebagai setengah hakim (*semi judge*), karena besarnya kebebasan penuntut umum secara individual untuk menuntut atau tidak menuntut. Di Belanda, patokan untuk menerapkan asas oportunitas ialah menyangkut perkara kecil (*trivial cases*), usia lanjut (*old age*), dan kerugian yang sudah diganti (*damaged has been settled*). Asas oportunitas telah dikembangkan dengan kemungkinan pengenaan syarat tertentu antara lain dengan membayar denda (*transactie*), dan hak menggunakan asas oportunitas di Belanda tidak hanya oleh Jaksa Agung, tetapi setiap Jaksa.

Belgia juga mempertahankan asas oportunitas. Jaksa Belgia bahkan boleh menghentikan penuntutan dengan percobaan. Artinya, seorang tersangka dihentikan penuntutannya dengan percobaan untuk jangka waktu 6 (enam) bulan. Bilamana dalam jangka waktu tersebut ia mengulangi kembali melakukan suatu tindak pidana, maka penghentian penuntutannya dicabut kembali. Akibatnya, ia akan dituntut baik untuk perbuatan yang pertama, maupun untuk perbuatan yang kedua atau yang lain.

¹⁶⁴ Djoko Prakoso, *Eksistensi Jaksa di Tengah-tengah Masyarakat*, Jakarta: Ghlmia Indonesia, 1985, hlm. 96.

¹⁶⁵ A. Karim Nasution, *Kepentingan Umum Sebagai dasar Penyampingan Perkara*, Dalam *Simposium Masalah-masalah Asas Oportunitas*, Ujung Pandang, 1981, hlm. 57.

Akan tetapi dalam praktik, pelanggaran atas penangguhan penuntutan jarang sekali terjadi. Rata-rata para pelaku tindak pidana menjadi jera dan sangat berhati-hati agar tidak terulang melakukan suatu perbuatan pidana.

Berdasarkan *United States Codes* (USC) Pasal 7608, penyidik otoritas pajak Amerika Serikat (*Internal Revenue Service/IRS*) berwenang antara lain:¹⁶⁶

- a) melakukan penangkapan berdasarkan surat perintah penangkapan;
- b) melakukan penangkapan tanpa surat perintah penangkapan atas pelanggaran yang dilakukan dihadapannya (diketahui seketika), atas kejahatan yang dapat dikenali berdasarkan undang-undang, atau jika penyidik memiliki alasan yang masuk akal untuk meyakini bahwa orang yang akan ditangkap telah atau sedang melakukan kejahatan berat;
- c) penangkapan tanpa surat perintah dilakukan dengan kehati-hatian dan sebelumnya harus berkonsultasi dengan Kementerian Kehakiman.

Penangkapan berarti menangkap seseorang yang dituduh melakukan kejahatan dengan tujuan menahannya untuk mempertanggungjawabkan suatu tuntutan pidana.

Otoritas pajak Singapura (*Inland Revenue Authority of Singapore/IRAS*), mulai Januari 2019 memiliki wewenang melakukan penangkapan dan penahanan terhadap individu yang melakukan pelanggaran pajak serius, atau siapa pun yang menghalangi penyitaan barang bukti:¹⁶⁷

- a) saat melakukan penangkapan, penyidik pajak akan menginformasikan orang yang akan ditangkap atas pelanggaran yang dilakukannya;
- b) seseorang yang ditangkap akan digeledah saat ditangkap, penggeledahan pada perempuan akan dilakukan oleh penyidik perempuan;

¹⁶⁶ Internal Revenue Service, Part 9. *Criminal Investigation, Chapter 4. Investigative Techniques, Section 12. Arrests*, 2017, diakses dari https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-004-012 pada tanggal 7 April 2021.

¹⁶⁷ IRAS, *Severity of Tax Evasion*, diakses dari <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Getting-it-right/Tax-Evasion-or-Fraud/Investigation-by-IRAS/> pada tanggal 7 April 2021.

- c) seseorang yang ditangkap dapat ditahan hingga 48 jam, dan setelahnya dapat dituntut di Pengadilan atau dibebaskan dengan jaminan menunggu penyidikan lebih lanjut.

Selain perbandingan dengan negara lain sebagaimana diuraikan di atas, terdapat peraturan perundang-undangan selain di bidang perpajakan yang dijadikan acuan dalam penyusunan pengaturan terkait implementasi tindak pidana perpajakan sebagai berikut.

1) Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020

Rumusan Kamar Pidana menyebutkan bahwa dalam perkara tindak pidana perpajakan, Majelis Hakim selain menjatuhkan pidana penjara juga menjatuhkan pidana denda yang jumlahnya minimal 2 (dua) kali atau maksimal sesuai dengan ketentuan yang berlaku dari jumlah pajak yang disetor/diselewengkan oleh Terdakwa. Jika Terpidana tidak membayar denda paling lama 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan dilelang untuk menutupi denda tersebut. Dalam hal Terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka dipidana dengan pidana kurungan paling lama 8 (delapan) bulan yang diperhitungkan secara proporsional.

2) Pedoman Jaksa Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Tuntutan Pidana Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Bab II Tuntutan Pidana Romawi XIII menyebutkan bahwa untuk mengoptimalkan pembayaran pidana denda, penyidik pajak melakukan penyitaan sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 44 ayat (2) huruf e Undang-Undang KUP yang menyatakan bahwa penyitaan tersebut dapat dilakukan baik terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk rekening bank, piutang dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai Tersangka dengan merampas harta benda milik Tersangka.

3) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006.

Pasal 112 menyebutkan bahwa Penyidik Direktorat Jenderal Bea dan Cukai memiliki wewenang melakukan penangkapan dan penahanan terhadap orang yang disangka melakukan tindak pidana di bidang kepabeanan.

4) Undang-undang Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup

Pasal 94 menyebutkan bahwa PPNS di lingkungan instansi pemerintah yang lingkup tugas dan tanggung jawabnya di bidang perlindungan dan pengelolaan lingkungan hidup berwenang menangkap dan menahan pelaku tindak pidana.

5) Undang-undang Nomor 6 Tahun 2011 tentang Keimigrasian

Pasal 106 menyebutkan bahwa PPNS Keimigrasian berwenang memanggil, memeriksa, menggeledah, menangkap atau menahan seseorang yang disangka melakukan tindak pidana keimigrasian.

6) Undang-undang Nomor 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Pidana Anak

Pasal 71 menyebutkan bahwa pidana denda hanya dapat digantikan dengan pelatihan kerja.

e. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan Objek Cukai

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat dan karakteristik yang ditetapkan dalam Undang-Undang Cukai. Pengenaan cukai atas suatu barang merupakan upaya pemerintah untuk mengendalikan konsumsi dari barang-barang yang ditentukan. Tidak semua barang dapat dikenai cukai karena cukai hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu atau selektif. Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Cukai, suatu barang dapat ditetapkan sebagai Barang Kena Cukai (BKC) apabila mempunyai sifat atau karakteristik:

- a) konsumsinya perlu dikendalikan;
- b) peredarannya perlu diawasi;
- c) pemakaiannya dapat menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup; atau
- d) pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan.

Berdasarkan karakteristik tersebut, Undang-Undang Cukai menetapkan 3 (tiga) jenis barang sebagai BKC, yaitu etil alkohol

atau etanol, minuman yang mengandung etil alkohol (MMEA), dan hasil tembakau.

Sebagaimana pajak secara umum, cukai juga memiliki fungsi mengatur (*regulerend*) sekaligus fungsi anggaran (*budgeter*). Selain sebagai penerimaan negara, cukai juga merupakan salah satu instrumen untuk mengendalikan konsumsi terhadap suatu barang yang bertujuan untuk mengurangi dampak eksternalitas negatif yang ditimbulkan dari konsumsi barang tersebut.

Sejak proses pembahasan sampai dengan ditetapkannya Undang-Undang APBN tahun 2017, ditetapkan adanya target penerimaan cukai lainnya di luar target penerimaan cukai untuk BKC yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Cukai dari cukai hasil tembakau, minuman mengandung etil alkohol, dan etil alkohol. Dalam Nota Keuangan APBN, target penerimaan cukai lainnya direncanakan dapat diperoleh dari pengenaan cukai terhadap BKC berupa kemasan/kantong plastik, padahal BKC berupa kemasan/kantong plastik tersebut belum ditetapkan.

Selain itu, dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Cukai mengatur bahwa penambahan atau pengurangan jenis BKC diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah. Dalam penjelasan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Cukai, dijelaskan bahwa penambahan atau pengurangan jenis BKC disampaikan oleh pemerintah kepada alat kelengkapan Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) yang membidangi keuangan untuk mendapatkan persetujuan dan dimasukkan dalam RUU APBN. Dengan kata lain, penetapan suatu barang menjadi BKC, perlu mendapatkan persetujuan dari alat kelengkapan DPR RI yang membidangi keuangan.

Jika ditinjau lebih lanjut, terdapat dua kali proses persetujuan oleh DPR RI, yaitu persetujuan terkait target penerimaan cukai lainnya dari BKC baru (dalam APBN) dan persetujuan terkait penambahan atau pengurangan BKC yang akan diatur dalam Peraturan Pemerintah.

Di sisi lain, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, secara eksplisit mengatur bahwa pemerintah dapat menyusun dan menetapkan Peraturan Pemerintah selama materi muatan hanya terkait materi untuk menjalankan Undang-Undang, sehingga proses penyusunan Peraturan Pemerintah tidak memerlukan persetujuan dari DPR RI. Hal ini menyebabkan terjadinya multi

tafsir terkait penjelasan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Cukai, sehingga implementasinya menimbulkan duplikasi proses yang tidak efisien. Oleh karena itu, untuk menjamin efisiensi dalam proses penetapan kebijakan cukai, perlu dilakukan perubahan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Cukai.

Untuk menjamin efisiensi penyusunan kebijakan cukai, pemerintah perlu memiliki fleksibilitas untuk dapat menetapkan BKC atas barang-barang yang mempunyai sifat dan karakteristik sesuai dengan Undang-Undang Cukai sehingga konsumsi atas barang dimaksud dapat terkendali dengan optimal.

2) Perbandingan dengan negara lain

Dibandingkan dengan negara anggota perhimpunan Asia Tenggara (ASEAN) lainnya, Indonesia termasuk negara dalam kelompok yang memiliki cakupan yang sangat sempit (*extremely narrow coverage*) dalam pengenaan cukai karena hanya memiliki 3 (tiga) jenis BKC. Memperhatikan perbandingan dengan negara-negara ASEAN tersebut, pada prinsipnya Indonesia masih memiliki ruang untuk memperluas jenis-jenis BKC, dengan memperhatikan barang-barang apa saja yang konsumsinya perlu dibatasi di Indonesia. Secara lengkap, perbandingan pengenaan cukai pada negara-negara ASEAN ditunjukkan dalam tabel berikut.

Tabel II. 6. Perbandingan Pengenaan Cukai-ASEAN

	INDONESIA	THAILAND	PHILLIPINES	CAMBODIA	VIETNAM	BRUNEI	LAO PDR	MALAYSIA	MYANMAR	SINGAPORE
MINUMAN BERALKOHOL	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
HASIL TEMBAKAU (ROKOK)	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
BENSIN (BBM)		√	√	√	√		√		√	√
KENDARAAN BERMOTOR		√	√	√	√	√	√	√	√	√
SEPEDA MOTOR		√		√	√	√	√	√	√	√
MINUMAN NON- ALKOHOL		√		√			√		√	
BARANG LAIN		√	√	√	√		√		√	
KLUB MALAM & DISKOTIK		√		√	√		√		√	
JASA TELEPON		√		√			√			
PERJUDIAN (Ex: Mahjong Tiles & Playing Card)		√		√	√		√	√		
JASA LAIN		√		√	√				√	

Sumber: diolah dari berbagai sumber

3. Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak

a. Pengungkapan Harta yang Tidak atau Belum Sepenuhnya Dilaporkan dalam Pengampunan Pajak

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Pengampunan Pajak digulirkan pada tahun 2016 berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Beberapa hal yang harus diperhatikan berkenaan dengan pemberlakuan Pengampunan Pajak 2016 dapat diuraikan sebagai berikut.

Pertama, dari segi jumlah peserta Pengampunan Pajak. Wajib Pajak yang mengikuti Pengampunan Pajak yang paling banyak adalah pada periode I yaitu sejumlah 393.358, selanjutnya pada periode II mengalami penurunan menjadi 223.000, namun kemudian di periode III mengalami kenaikan menjadi 356.172. Sehingga, jumlah total Wajib Pajak yang mengikuti Pengampunan Pajak adalah 972.530, dimana sebagian dari peserta Pengampunan Pajak merupakan Wajib Pajak baru, yaitu sejumlah 52.757. Peserta Pengampunan Pajak tersebut terdiri dari orang pribadi non-Usaha Mikro Kecil dan Menengah (non-UMKM), orang pribadi UMKM, badan non-UMKM, badan UMKM. Orang pribadi non-UMKM merupakan peserta terbanyak Pengampunan Pajak. Namun demikian, jumlah Wajib Pajak yang mengikuti Pengampunan Pajak tersebut masih belum sesuai yang diharapkan. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Menteri Keuangan bahwa program Pengampunan Pajak yang dijalankan pemerintah belum banyak dimanfaatkan oleh para wajib pajak. Tingkat partisipasi Wajib Pajak yang memanfaatkan amnesti pajak masih rendah. Total jumlah Wajib Pajak yang ikut mencapai 891.577 Wajib Pajak, di mana jumlah itu jauh lebih sedikit dibandingkan dengan Wajib Pajak wajib lapor Surat Pemberitahuan (SPT) yang mencapai 20,1 juta. Apalagi jumlah Wajib Pajak yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) mencapai 32,7 juta.¹⁶⁸

Kedua, target Pengampunan Pajak yang dicanangkan pemerintah, yaitu harta deklarasi sebesar Rp4000 triliun, repatriasi sebesar Rp1000 triliun, dan uang tebusan 165 triliun. Dari sisi pencapaian target, maka pemerintah berhasil dalam pencapaian target deklarasi yaitu Rp4.734 triliun (melebihi target

¹⁶⁸ DJP, *Laporan Kinerja DJP 2017*.

Rp4000 triliun). Sedangkan dua sisi lainnya, tidak mencapai target yaitu uang tebusan sebesar Rp135 triliun dari target Rp165 triliun, dan repatriasi Rp147 triliun dari target Rp1000 triliun. Dengan kata lain Pengampunan Pajak dari sisi deklarasi berhasil karena melebihi target Rp4.000 triliun namun repatriasi dianggap gagal karena hanya mencapai kurang dari 15% dari target Rp1.000 triliun. Jumlah uang tebusan yang masuk sejumlah 135 triliun, merupakan pemasukan paling besar diantara negara-negara di dunia yang telah menyelenggarakan Pengampunan Pajak.

Secara umum pemerintah menyatakan dalam pelaksanaan Pengampunan Pajak di Indonesia cukup berhasil khususnya dari dana penerimaan Pengampunan Pajak. Namun di sisi lain, terdapat beberapa catatan dari pelaksanaan Pengampunan Pajak tersebut, antara lain sebagai berikut:

- a) Tujuan Pengampunan Pajak berdasarkan Pasal 2 ayat 2 Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak tidak tercapai. Pengampunan Pajak dinilai tidak berdampak pada percepatan pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi, peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, ataupun peningkatan investasi.
- b) Uji statistik pengaruh repatriasi terhadap variabel tujuan Pasal 2 ayat 2 huruf a Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak itu ternyata tak tercapai, karena statistik repatriasi itu tak berpengaruh secara signifikan. Variabel-variabel seperti likuiditas dan nilai tukar justru lebih terpengaruh oleh kondisi ekonomi global dan daya saing investasi.
- c) Basis data (*database*) wajib pajak pasca Pengampunan Pajak belum optimal. Total peserta Pengampunan Pajak hanya sebesar 965.983 Wajib Pajak atau hanya 2,95 persen dari total Wajib Pajak terdaftar pada tahun 2016, sehingga kurang berdampak pada *database* untuk penggalan potensi Wajib Pajak.
- d) Tebusan Pengampunan Pajak yang tak sesuai target. Mencapai Rp114 triliun dari targetnya Rp165 triliun.
- e) Secara singkat dapat dikatakan bahwa Pengampunan Pajak di Indonesia telah berhasil dari jumlah penerimaan dananya khususnya yang berasal dari deklarasi, namun kurang

berhasil dari aspek repatriasi. Demikian juga tentang Wajib Pajak yang ikut Pengampunan Pajak belum sesuai yang diharapkan.

Beberapa catatan yang menjadi sisi negatif dari pelaksanaan Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

- a) Menimbulkan rasa ketidakadilan khususnya bagi Wajib Pajak yang selama ini patuh membayar pajak. Mereka merasa diperlakukan tidak adil karena terhadap Wajib Pajak yang tidak atau kurang patuh justru mendapat Pengampunan Pajak yang tarif pajaknya jauh lebih ringan daripada tarif pajak Wajib Pajak yang patuh.
- b) Dapat menimbulkan sikap ketidakpatuhan Wajib Pajak untuk tidak membayar pajak dulu, karena berharap ada Pengampunan Pajak di masa yang akan datang. Kepatuhan Wajib Pajak antara lain dipengaruhi oleh kepastian hukum dalam penerapan sanksinya, apabila tidak ada ketidakpastian dalam penerapan sanksi maka hal ini mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak tersebut, Wajib Pajak cenderung untuk tidak menaati ketentuan-ketentuan yang berlaku. Hal ini juga berlaku dalam ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan.
- c) Bertentangan dengan penegakan hukum pajak. Prinsipnya dalam penegakan hukum, khususnya di bidang hukum pajak, Wajib Pajak yang kurang atau tidak patuh dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan seharusnya dilakukan penegakan hukum dengan memberikan sanksi sebagaimana yang diatur dalam undang-undang pajak. Adanya Pengampunan Pajak yang dilakukan oleh pemerintah ini juga tidak sesuai dengan prinsip penegakan hukum. Tahun 2016 sebagai tahun penegakan hukum, sebagai upaya lanjutan atas program di tahun 2015, yaitu tahun pembinaan pajak yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melaporkan dan atau membetulkan kewajiban perpajakannya. Tahun 2016 seharusnya menggiatkan kegiatan pemeriksaan maupun penyidikan pajak sebagai langkah untuk mengejar kewajiban pajak yang tidak atau belum dilaporkan Wajib Pajak dan akan melakukan tindakan hukum baik secara hukum administrasi pajak maupun pidana apabila terindikasi adanya tindak pidana pajak.

Namun dengan adanya program Pengampunan Pajak, program penegakan hukum tidak dapat dijalankan.

Namun demikian, walaupun telah diberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk melaporkan harta yang belum diungkapkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan melalui kebijakan Pengampunan Pajak, ternyata masih terdapat Wajib Pajak yang belum mengungkapkan semua hartanya dalam Surat Pernyataan Harta dalam rangka Pengampunan Pajak.

Walaupun telah diberikan tarif yang relatif rendah untuk menghitung Uang Tebusan dalam rangka pengungkapan harta, terdapat kecenderungan Wajib Pajak untuk tidak mengungkapkan seluruh hartanya karena alasan tidak bersedia membayar Uang Tebusan yang lebih besar sesuai harta yang sesungguhnya atau karena masih terdapat kekhawatiran Wajib Pajak jika data tersebut akan dipergunakan Direktorat Jenderal Pajak untuk penggalan potensi di kemudian hari.

Dengan adanya kondisi dan permasalahan tersebut di atas dan dikaitkan dengan kebutuhan pendanaan negara dari sektor pajak, berikut ini dapat diuraikan kondisi ideal yang diharapkan.

Pertama, kepatuhan sukarela Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan diharapkan meningkat. Baik dari segi Wajib Pajak terdaftar maupun dari jumlah pembayaran pajak yang akan dapat digunakan untuk mendukung APBN. Kepatuhan yang diharapkan adalah yang bersifat sukarela (*voluntary compliance*) dan bukan kepatuhan yang terpaksa (*enforced compliance*). Kepatuhan sukarela akan memberikan dampak kepada penerimaan pajak yang lebih signifikan dan mengurangi sengketa Direktorat Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak di kemudian hari sebagai risiko diterapkannya penetapan pajak (*official assessment*).

Kedua, terbentuknya basis data Wajib Pajak yang lebih akurat dengan adanya program Pengampunan Pajak. Basis data ini penting dibangun supaya Direktorat Jenderal Pajak sehingga dapat mengetahui keadaan ekonomi Wajib Pajak untuk dilakukan pengawasan kepatuhan pemenuhan hak dan pelaksanaan kewajiban perpajakan dari Wajib Pajak. Dengan basis data yang handal, segala yang dilaporkan Wajib Pajak dapat dilakukan persandingan sehingga Direktorat Jenderal Pajak dapat menindaklanjuti sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan.

Untuk mewujudkan harapan tersebut, dapat diusulkan untuk merumuskan kebijakan untuk memberikan kesempatan kembali bagi Wajib Pajak yang telah mengikuti Pengampunan Pajak di tahun 2016 namun belum mengungkapkan seluruh hartanya dalam Pengampunan Pajak. Pengampunan Pajak tersebut sebaiknya dirancang dengan skema terbatas, yaitu diberikan hanya kepada Wajib Pajak yang telah mengikuti Pengampunan Pajak di tahun 2016 dan terbatas untuk Tahun Pajak yang dahulu pernah disampaikan Surat Pernyataan Harta (2015).

Terkait dengan upaya peningkatan kepatuhan Wajib Pajak. Program pengungkapan harta, penghasilan, dan/atau peredaran usaha secara sukarela dengan tarif khusus pada dasarnya mengampuni kesalahan yang dilakukan Wajib Pajak, hal ini dapat menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak lain yang sebelumnya telah jujur dan taat dalam melaporkan kewajiban pajak. Oleh karena itu, sangat mungkin timbul ketidaksetujuan masyarakat atas program ini karena terusiknya rasa keadilan ini. Terkait hal tersebut, perlu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat mengenai pesan dari program pengungkapan harta, penghasilan, dan/atau peredaran usaha secara sukarela dengan tarif khusus yang memberikan perlakuan berbeda berupa pembebasan sanksi bagi para Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya dengan benar (*tax evaders*). Justifikasi atas perlakuan tersebut dapat dibingkai dalam konteks meningkatnya penerimaan negara di masa yang akan datang yang antara lain disebabkan meningkatnya kemungkinan terdeteksinya perilaku *tax evaders* dalam menyembunyikan hartanya di masa yang akan datang, meningkatnya kepatuhan sukarela Wajib Pajak dan masuknya *tax evaders* untuk kembali ke dalam sistem administrasi perpajakan.

2) Perbandingan dengan negara lain

a) Amerika Serikat

Pengampunan Pajak di Amerika Serikat selama periode 1982-2011, 45 negara bagian di Amerika Serikat telah melakukan 111 program Pengampunan Pajak, atau rata-rata tiap negara bagian telah melakukan minimal 2 kali Pengampunan Pajak. Rata-rata durasi berlangsungnya Pengampunan Pajak adalah selama 76 hari di mana penerimaan tambahan yang didapat dari program sebesar

0.74% dari total penerimaan pajak di tiap negara bagian.¹⁶⁹ Studi empiris membuktikan bahwa negara bagian biasanya berhasil memperoleh suatu tambahan penerimaan yang cukup signifikan, namun efeknya akan semakin kecil seiring kembali dilakukannya program tersebut.¹⁷⁰

Namun demikian, setelah pelaksanaan pengampunan Pajak, Amerika Serikat menerbitkan Undang-Undang Kepatuhan Pajak Rekening Asing (*Foreign Account Tax Compliance Act* - FATCA) yang secara unilateral mengejar harta warga negara Amerika di seluruh dunia. FACTA merupakan peraturan pemerintah Amerika Serikat yang didasarkan oleh perundangan Undang-Undang Insentif Perekrutan untuk Mengembalikan Ketenagakerjaan (*Hiring Incentives to Restore Employment Act*) tanggal 18 Maret 2010 yang berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2013. Tujuan utama pembentukan FACTA adalah untuk menanggulangi penghindaran pajak (*tax avoidance*) oleh warga negara Amerika Serikat yang melakukan investasi langsung (*direct investment*) dan investasi tidak langsung (*indirect investment*) melalui lembaga keuangan di luar negeri ataupun kepemilikan perusahaan di luar negeri.

b) India¹⁷¹

Pemerintah India telah menyelenggarakan program Pengampunan Pajak sebanyak 12 kali sampai dengan tahun 1997. Tujuan diberikannya Pengampunan Pajak adalah untuk mengembalikan uang gelap dari hasil penggelapan pajak baik yang dilakukan oleh penduduk (*resident*) India maupun nonpenduduk (*non-resident*), untuk memberikan kesempatan pada pelaku penggelapan pajak untuk melaporkan penghasilan yang disembunyikan dan membayar pajak dengan benar dan menambah penerimaan pajak.

Pengampunan Pajak berupa sanksi terkait Undang-Undang PPh, Undang-Undang Pajak atas kekayaan, Undang-Undang Nilai Tukar, dan Undang-Undang Perseroan diberikan kepada Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan di dalam negeri dan luar negeri yang melaporkan penghasilan dan asetnya yang belum dilaporkan sampai dengan tahun

¹⁶⁹ Luitel Hari S., *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, London: Lexington Books, 2014.

¹⁷⁰ Ibid, hlm. 74.

¹⁷¹ M. Khoirul Huda et. Al., *Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges*, 2017, hlm. 60.

1997. Untuk dapat berperan serta dalam program Pengampunan Pajak, Wajib Pajak harus membayar uang tebusan dengan tarif 35% dari nilai harta bersih untuk Wajib Pajak Badan dan tarif 30% dari nilai harta bersih untuk Wajib Pajak Orang Pribadi.

Program Pengampunan Pajak di India dituangkan ke dalam Undang-Undang tersendiri tidak tergabung dalam Undang-Undang Administratif, di mana jangka waktu pelaksanaan Pengampunan Pajak adalah 6 bulan sejak Undang-Undang disahkan. Meskipun program Pengampunan Pajak 1997 dianggap paling berhasil jumlah yang diperoleh dari program tersebut tidak terlalu signifikan. Pemerintah hanya berhasil menghimpun tambahan penerimaan pajak sebesar US\$2,5 miliar atau sekitar Rp25 triliun, yang berasal dari 350.000 Wajib Pajak Orang Pribadi.

c) Irlandia

Pengampunan Pajak di Irlandia diperuntukkan bagi Wajib Pajak yang sudah atau belum terdaftar, sudah atau belum lapor, dan pelaku penggelapan pajak. Pengampunan yang diberikan mencakup pokok, sanksi dan pidana pajak terkait Pajak Penghasilan. Kebijakan ini sering disebut sebagai pengampunan pajak umum (*general tax amnesties*) karena mencakup seluruh kelompok Wajib Pajak dan diadakan pada tahun 1988 dan 1993.

Untuk peningkatan penindakan hukum (*law enforcement*), otoritas pajak diberikan tambahan kewenangan untuk akses informasi institusi keuangan, yang digunakan untuk kelompok Wajib Pajak tertentu sehingga otoritas pajak mempunyai kewenangan kuat atas penggelapan pajak (*tax evasion*) melalui penggunaan kerahasiaan bank (*bank secrecy*). Terkait program Pengampunan Pajak ini, Pemerintah Irlandia berhasil mengumpulkan dana sebesar US\$1 miliar atau sekitar Rp10 triliun. Selain itu, pada saat dilangsungkannya program Pengampunan Pajak, Pemerintah mempublikasikan nama-nama para pengemplang pajak di media Pajak.¹⁷²

¹⁷² Luitel Hari S. Op Cit., 74.

d) Rusia¹⁷³

Pengampunan Pajak dilakukan di Rusia dengan tujuan untuk melakukan reformasi di bidang perpajakan. Pengampunan Pajak pertama kali dilakukan di tahun 1993, namun tidak berjalan sukses karena jangka waktu yang sangat singkat, yaitu satu bulan. Rusia melaksanakan Pengampunan Pajak yang kedua pada tahun 1997. Dalam program kedua tersebut, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk membayar pajak atas penghasilan yang dilaporkan dalam beberapa tahun sampai dengan 5 (lima) tahun dengan dikenakan bunga 30% pertahun. Adanya penerapan sanksi bunga yang tinggi tersebut telah membuat Pengampunan Pajak di Rusia tidak cukup berhasil. Selain itu, program Pengampunan Pajak yang sangat sering dilakukan telah menciptakan risiko moral (*moral hazard*) bagi Wajib Pajak.

b. Pengungkapan Harta yang Belum Dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Sunset Policy di tahun 2008 dapat dikatakan sebagai program paripurna modernisasi pajak pada periode 2001 – 2007. Pada tahun 2008 tersebut jumlah NPWP baru bertambah sebanyak 5.365.128 NPWP, Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan bertambah sebanyak 804.814 dan penerimaan Pajak Penghasilan meningkat sebesar Rp7,46 triliun¹⁷⁴.

Sunset policy 2008 adalah kebijakan yang dianggap berhasil karena realisasi penerimaan pajak pada tahun 2008 telah mencapai target yang ditetapkan dalam APBN. Namun demikian, data kepatuhan Wajib Pajak pada tahun 2009 menunjukkan bahwa Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan mencapai 47,39 persen dari total Wajib Pajak sebanyak 15.469.590. Hal ini menunjukkan masih rendahnya tingkat kepatuhan dan kemungkinan Wajib Pajak kembali ke perilaku ketidakpatuhan. Di samping itu, dari sisi administrasi perpajakan tidak dapat dibedakan antara Wajib Pajak yang memanfaatkan *sunset policy* dengan Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sehingga tidak dapat dilakukan monitoring tingkat kepatuhan

¹⁷³ Arifin Halim, et. Al., *The Penalty Of Tax Amnesty In Indonesia (From The Perspective Of Tax Expiry)*, 2020, hlm.256.

¹⁷⁴ Data internal DJP.

pada tahun-tahun berikutnya. Beberapa hal utama yang menjadi kendala pelaksanaan *sunset policy* antara lain: (i) pengampunan hanya meliputi sanksi administrasi; (ii) ketidaksiapan sistem administrasi perpajakan; (iii) jangka waktu pelaksanaan terlalu pendek.

Setelah diberikan Pengampunan Pajak untuk Tahun Pajak 2015, sebagai konsekuensinya Wajib Pajak dapat melaporkan harta yang telah diungkapkan dalam Surat Pernyataan Harta dan telah diberikan Surat Keterangan Pengampunan Pajak, dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan mulai Tahun Pajak 2016. Namun demikian setelah Tahun Pajak 2016, terdapat kecenderungan Wajib Pajak tidak melaporkan penghasilan dan/atau harta secara benar. Tidak terjadi kenaikan penerimaan Pajak Penghasilan yang cukup signifikan sejak Tahun Pajak 2016 akibat pengungkapan harta dalam Pengampunan Pajak.

Berdasarkan data DJP bahwa harta yang dideklarasikan pada Pengampunan Pajak 2016 adalah senilai Rp.4.734 triliun, maka jika Wajib Pajak melaporkan dengan benar harta dan penghasilan, yang bisa dapat bersumber dari harta yang dimiliki seharusnya Pajak Penghasilan yang dilaporkan Wajib Pajak meningkat tajam walaupun hanya bersumber dari 2,95% dari Wajib Pajak terdaftar.¹⁷⁵

Menimbang pengalaman pada program *Sunset Policy* 2008, terdapat kecenderungan bahwa jumlah Wajib Pajak badan yang memanfaatkan program *Sunset Policy* maupun jumlah pelaporan penghasilan dan harta, sangat sedikit. Wajib Pajak badan cenderung telah melaporkan penghasilan dan/atau harta dengan benar, sehingga yang dilaporkan dalam *Sunset Policy* juga sedikit atau cenderung berupa koreksi fiskal positif. Tujuan Wajib Pajak badan mengikuti *Sunset Policy* lebih kepada untuk mengambil manfaat tidak akan dilakukan pemeriksaan pajak.

Terdapat kondisi ideal yang diharapkan, yaitu terbangunnya kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak dalam pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan yang meliputi Pajak Penghasilan dan/atau Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Namun demikian apabila dirumuskan suatu kebijakan untuk memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk melaporkan seluruh penghasilan dan/atau harta atau peredaran usaha dalam

¹⁷⁵ Data internal DJP.

Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dan/atau Surat Pemberitahuan Masa PPN, maka perlu diperhatikan subjek pajak, jenis pajak, dan Tahun Pajak yang dapat memanfaatkan kebijakan ini.

Dengan mempertimbangkan bahwa Pengampunan Pajak 2016 diberikan hanya untuk Pajak Penghasilan karena berkaitan dengan harta, dimana harta merupakan bentuk konversi terakhir dari penghasilan, maka kebijakan ini memang sebaiknya ditujukan bagi Wajib Pajak orang pribadi. Selain itu, harta itu sendiri merupakan bentuk konversi terakhir dari penghasilan baik dari orang pribadi maupun badan. Hal ini juga dengan memperhatikan karakteristik Wajib Pajak badan yang cenderung lebih patuh daripada Wajib Pajak orang pribadi, sehingga perlu dirancang skema kebijakan hanya bagi Wajib Pajak orang pribadi.

Sehubungan dengan Tahun Pajak, perlu dipertimbangkan masa daluwarsa penetapan pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah 5 (lima) tahun, sehingga untuk usulan kebijakan ini juga hanya mungkin diberikan untuk Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019. Tahun Pajak 2020 tidak mungkin diikuti karena saat kebijakan ini dirancang, penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan belum jatuh tempo.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kebijakan baru hendaknya bisa memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak orang pribadi yang belum melaporkan seluruh penghasilan di Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019 melalui pembayaran Pajak Penghasilan berdasarkan pengungkapan harta dengan tarif khusus serta bagi Pengusaha Kena Pajak orang pribadi yang mengikuti pengungkapan harta dan belum melaporkan seluruh peredaran usaha atau omset di Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019 melalui pembayaran PPN berdasarkan pengungkapan peredaran usaha atau omset.

4. Perluasan Basis Pajak

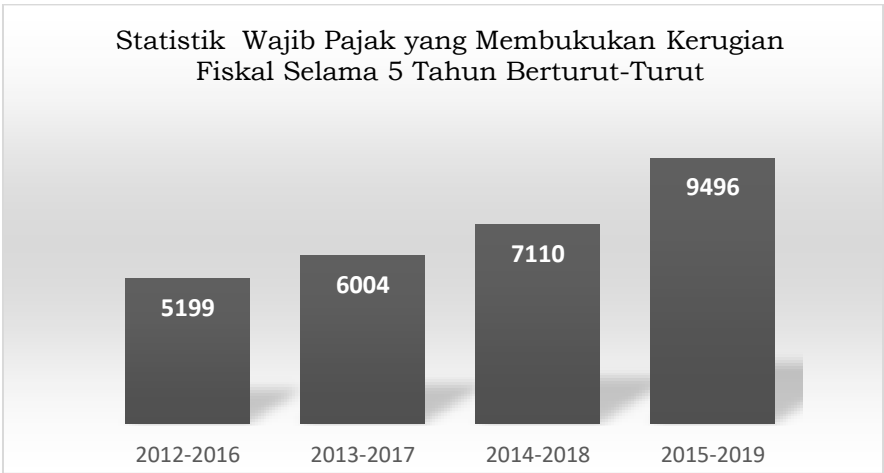
a. Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax*)

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan data yang dimiliki DJP jumlah Wajib Pajak yang melaporkan kerugian dalam SPT Tahunan PPh selama beberapa tahun berturut-turut cukup signifikan.

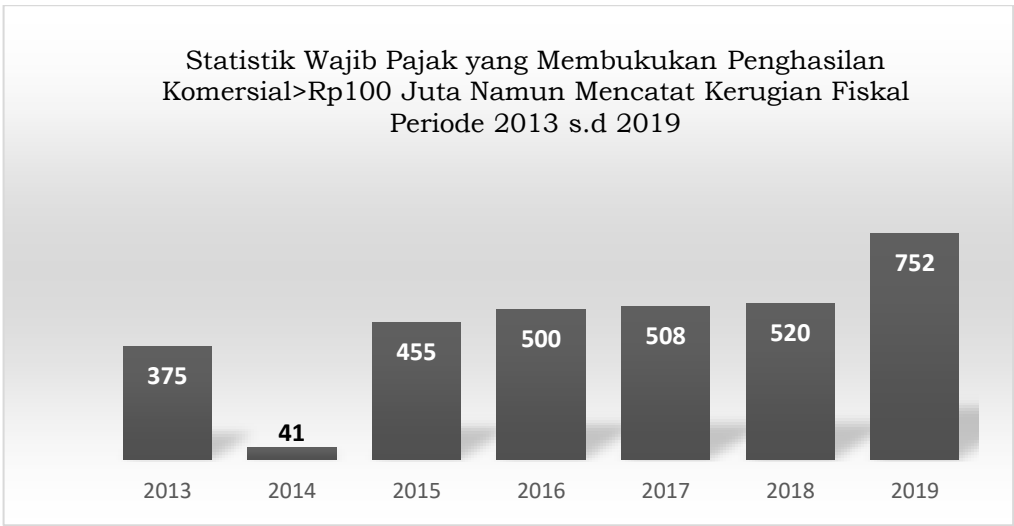
Kerugian pada badan usaha jelas akan berimplikasi pada tidak adanya pembayaran PPh badan bagi pemerintah. Akan tetapi, kerugian usaha juga dapat dipengaruhi oleh kesalahan proyeksi, kondisi pasar yang luar biasa (*extraordinary market condition*)¹⁷⁶, atau memang siklus hidup bisnis (*business life cycle*) perusahaan tersebut memang baru mendapatkan titik impas (*break event point*) dalam jangka waktu panjang.¹⁷⁷ Namun demikian perlu didalami kewajarannya apabila suatu perusahaan terus merugi selama bertahun-tahun.

Gambar II. 11. Statistik Wajib Pajak yang melaporkan SPT rugi



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, (data diolah)

Gambar II. 12. Wajib Pajak yang melaporkan SPT rugi



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak (data diolah)

Dalam kondisi normal, tidak ada perusahaan yang akan mau bertahan mendapatkan kerugian terus menerus kecuali jika perusahaan tersebut memiliki ekspektasi laba yang tinggi di masa mendatang yang mampu menutupi kerugian yang diterima. Oleh

¹⁷⁶ D. R. Wright, *Extraordinary Market Condition*. In R. Feinschreiber (Ed.) dalam *Transfer Pricing Handbook 3rd Edition Volume 1*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2001.
¹⁷⁷ R. Feinschreiber, *Life-Cycle Analysis and Transfer Pricing*. In R. Feinschreiber (Ed.), *Transfer Pricing Handbook 3rd Edidition Volume 1*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2001.

karena itu, terdapat indikasi bahwa kerugian tersebut didasari oleh motif mencari keuntungan pajak (tidak membayar pajak) dengan cara mengalihkan labanya ke perusahaan afiliasi yang berada di luar negeri. Kerugian terus-menerus juga mencerminkan adanya suatu kompensasi yang tidak adil antarperusahaan dalam satu grup. Kerugian secara terus menerus tersebut merupakan salah satu indikasi kuat atas praktik pengalihan laba.¹⁷⁸

Penerapan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax/AMT*) diharapkan dapat meminimalisasi terjadinya penghindaran pajak dengan cara memanipulasi biaya, pengurang penghasilan bruto, kredit pajak, atau dengan memunculkan jenis penghasilan tertentu yang dikecualikan dari perhitungan pajak penghasilan secara regular.

Tabel II. 7. Ilustrasi Beban Pajak Efektif dengan dan Tanpa Adanya Penghindaran Pajak

Indikator	Skenario A	Skenario B
Peredaran Bruto (1)	100,000	100,000
Laba Usaha Komersial (2)	25,000	25,000
Penyesuaian Fiskal, Biaya Lain, Insentif Pajak (3)	(2,500)	(25,000)
Penghasilan Kena Pajak (4) = (2) – (3)	22,500	0
Pajak Terutang (5) = (25%*(4))	5,625	0
Tarif Pajak Efektif (6) = (5)/(2)	22.5%	0

Sumber: Diolah oleh Tim Penyusun

Pada Skenario A, Wajib Pajak badan mengikuti rezim pajak normal secara patuh dan PPh terutang sebesar USD5.625. Adanya celah hukum pajak yang dapat dioptimalkan telah mendorong Wajib Pajak tersebut untuk melakukan perencanaan pajak yang agresif (*aggressive tax planning*) dengan memperbesar biaya bunga, praktik manipulasi angka yang dilaporkan dalam laporan keuangan (*creative accounting*), membuat biaya artifisial yang bisa menjadi pengurang pajak, dan sebagainya. Akhirnya pada

¹⁷⁸ United Nation, *UN Transfer Pricing Manual 2013*, 2013, Paragraf 8.35.

Skenario B, Wajib Pajak dapat mengurangi jumlah penghasilan kena pajaknya dari USD22.500 menjadi nihil sehingga beban pajak terutang tidak ada sementara pemerintah kehilangan potensi penerimaan pajak sebesar USD5.625.

Adanya praktik penghindaran pajak atau perencanaan pajak yang agresif dengan penciptaan rugi fiskal secara artifisial tersebut dapat diatasi dengan menerapkan AMT, salah satunya dengan model berbasis atas peredaran bruto wajib pajak. Adanya AMT tersebut telah menyebabkan Wajib Pajak harus membayar sejumlah kewajiban pajak kepada otoritas pajak walaupun dalam keadaan rugi.

2) Perbandingan dengan negara lain

Sebelum mendesain ketentuan yang ideal mengenai AMT diperlukan suatu studi kuantitatif untuk melihat perilaku wajib pajak Badan di Indonesia, yang mencakup beban tarif efektif, pola kerugian, ada atau tidaknya pengendalian subjek pajak luar negeri, hingga aset dan peredaran bruto dari tiap Wajib Pajak berdasarkan jenis dan sektor usahanya¹⁷⁹. Sebagai bahan pertimbangan, penerapan model AMT di berbagai negara disajikan dalam penjelasan sebagai berikut.

a. Penerapan AMT Berbasis Peredaran Bruto di Pakistan, Belgia, Tanzania, Bangladesh dan Filipina

Tabel II. 8. Ilustrasi AMT Berbasis Peredaran Bruto

Indikator	Skenario A	Skenario B	Skenario C
Peredaran Bruto (1)	100,000	100,000	100,000
Laba Usaha Komersial (2)	25,000	25,000	25,000
Penyesuaian Fiskal, Biaya Lain, Insentif Pajak (3)	(2,500)	(25,000)	(25,000)
Penghasilan Kena Pajak (4) = (2) – (3)	22,500	0	0
Pajak Rezim Normal (5) = (22%*(4))	4,950	0	0

¹⁷⁹ V. Daxbek & A. Estache, *How Would the Design of an Altenative Minimum Tax Impact the Effective Corporate Tax Rate in Belgium*; ECARES Working Paper, 2013.

Indikator	Skenario A	Skenario B	Skenario C
Pajak AMT (1% dari Peredaran Bruto) (6) = $1\% \times (1)$			1,000
Tarif Pajak Efektif (7) = $(6)/(2)$	19.8%	0	4%

Sumber: diolah oleh Tim Penyusun Naskah Akademis

Pada skenario C, terlepas dari kerugian fiskal yang dialami dan dilaporkan dalam rezim pajak normal, Wajib Pajak badan tersebut dikenakan pajak sebesar USD1,000 (1% dikalikan dengan jumlah peredaran bruto sebesar USD100,000). Bagi otoritas pajak, kondisi ini lebih baik dibandingkan dengan sama sekali tidak memperoleh penerimaan pajak. Tarif pajak efektif yang dikenakan terhadap Wajib Pajak yaitu sebesar 4%. Melihat efektivitas dan kemudahannya dalam mencegah tidak tergerusnya basis PPh Badan, AMT dapat dipertimbangkan untuk diterapkan di Indonesia. AMT dapat diterapkan bagi Wajib Pajak badan yang mengalami kerugian secara berturut-turut selama jangka waktu tertentu atau Wajib Pajak badan yang membayar pajak dengan jumlah lebih kecil dibandingkan dengan tarif efektif AMT.

Kebijakan penerapan AMT dengan model berbasis atas peredaran bruto wajib pajak telah diaplikasikan di Pakistan, Belgia (hanya untuk pedagang berlian), Tanzania, Bangladesh, serta Filipina. AMT berbasis peredaran bruto dirancang untuk dapat diterapkan di Indonesia. Penerapan lebih lanjut di negara Pakistan, Bangladesh, Tanzania dan Filipina adalah sebagai berikut:

1) AMT di Pakistan

AMT di Pakistan dikenakan terhadap Wajib Pajak badan yang tidak memiliki beban pajak atau jika beban PPh badannya kurang dari 1,5% dari peredaran bruto. Tarifnya 1,5% dari peredaran bruto, dengan tarif yang lebih rendah 0,25% sampai dengan 0,75% untuk sektor tertentu. Selisih antara pembayaran AMT dan PPh dengan ketentuan

umum dapat menjadi pengurang PPh di tahun-tahun berikutnya sampai dengan 5 (lima) tahun¹⁸⁰.

2) AMT di Bangladesh

AMT di Bangladesh dikenakan terhadap Wajib Pajak badan yang tidak memiliki beban pajak atau memiliki beban pajak di bawah angka minimal PPh yang disyaratkan (BDT 5,000 atau setara dengan Rp850.000,00). Tarif AMT yang dikenakan sebesar 0,75% dari peredaran bruto¹⁸¹.

3) AMT di Tanzania

Wajib Pajak badan yang mengalami kerugian fiskal 3 (tiga) tahun berturut-turut dikenakan pajak minimum (*minimum tax*) pada tahun ketiga dengan tarif 0,5% dari peredaran bruto¹⁸².

4) AMT di Filipina

Wajib Pajak dalam negeri dan luar negeri yang berdomisili di Filipina pada tahun keempat sejak terdaftar pada administrasi perpajakan dikenakan tarif 2% dari peredaran bruto. Selisih antara pembayaran AMT dan PPh dengan ketentuan umum dapat menjadi pengurang PPh di tahun-tahun berikutnya sampai dengan 3 (tiga) tahun¹⁸³.

b. Penerapan AMT berbasis Aset di Kolombia dan Nigeria

Dalam perkembangan implementasi AMT di beberapa negara, basis aset tidak banyak digunakan sebanyak basis peredaran usaha dalam menentukan besarnya pajak minimum. Tercatat negara Kolombia dan Nigeria pernah menggunakan basis aset dalam penerapan AMT. Di Kolombia, pembayaran pajak minimum (sampai dengan tahun 2020), dihitung berdasarkan ekuitas bersih (*net equity*) dengan tarif 0,5% dari ekuitas bersih per 31 Desember tahun sebelumnya. Pajak minimum berbasis ekuitas ini dihapuskan pada tahun

¹⁸⁰ Pricewaterhouse Coopers Legal and Tax Consultants. *Pakistan, Corporate-Taxes on Corporate Income*, 2021, diakses dari <https://taxsummaries.pwc.com/pakistan/corporate/taxes-on-corporate-income> pada tanggal 8 April 2021.

¹⁸¹ Rahman Rahman Huq (KPMG in Bangladesh) *Taxaction Handbook (Updated too Finance Act 2019)*, 2019.

¹⁸² Pricewaterhouse Coopers Legal and Tax Consultants. *Tanzania, Corporate-Taxes on Corporate Income*, 2021, diakses dari <https://taxsummaries.pwc.com/tanzania/corporate/taxes-on-corporate-income> pada tanggal 8 April 2021.

¹⁸³ Republic of The Philippines Bureau of Internal Revenue, *Income Tax*, diakses dari <https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/income-tax.html> pada tanggal 8 April 2021.

2021. Sebelum Januari 2020 penerapan basis aset dalam penghitungan AMT di Nigeria dilakukan paralel dengan basis lainnya. AMT dihitung berdasarkan mana yang lebih tinggi antara 0.25% dari laba bruto, 0.5% dari aset bersih, 0.25% dari modal disetor (*paid-up capital*) atau 0.25% dari peredaran usaha¹⁸⁴

Tabel II. 9. Ilustrasi AMT Berbasis Aset

Indikator	Skenario A	Skenario B	Skenario C
Peredaran Bruto (1)	100,000	100,000	100,000
Laba Usaha Komersial (2)	25,000	25,000	25,000
Penyesuaian Fiskal, Biaya Lain, Insentif Pajak (3)	(2,500)	(25,000)	(25,000)
Total Aset (4)			250,000
Penghasilan Kena Pajak (5) = (2) – (3)	22,500	0	0
Pajak Rezim Normal (6) = (22%*(6))	4,950	0	0
Pajak Rezim AMT terhadap aset (7) = (0.5%*(4))			1,250
Tarif Pajak Efektif (8) (terhadap (2))	19.8%	0	5.0%

Sumber: diolah dari DDTC Fiscal Research (2017)

Pada ilustrasi tabel di atas, basis pajak yang dijadikan proksi untuk menentukan adanya penghasilan yang merefleksikan prinsip *ability to pay* adalah menggunakan aset. Aset yang dipergunakan sebagai basis bisa saja berupa total aset (*gross*) atau aset bersih.

Pada skenario C, otoritas pajak akan menghitung pajak terutang di bawah rezim AMT dengan cara mengalikan tarif sebesar 0.5% (diasumsikan tarif AMT adalah 0,5%) terhadap total aset (USD250.000). Dari perhitungan tersebut diperoleh nilai pajak terutang sebesar USD1.250. Dengan demikian, tarif pajak efektif yang dihadapi oleh Wajib Pajak badan adalah

¹⁸⁴ Olufemi Babem, Insight: Nigeria—*Corporate Minimum Tax Rules and Current Economic Realities*, *Bloomberg Tax, daily tax report*, diakses dari <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-nigeria-corporate-minimum-tax-rules-and-current-economic-realities?context=article-related> pada tanggal 8 April 2021.

- sebesar 5%, lebih rendah dari kondisi di pada rezim pajak yang berlaku secara normal jika Wajib Pajak patuh (19.8%).
- c. Penerapan AMT berdasarkan Penyesuaian Basis Pajak di Korea Selatan

Pajak minimum di Korea Selatan dihitung berdasarkan penyesuaian atas basis pajak. Wajib Pajak dikenakan AMT dengan basis penghasilan kena pajak sebelum pengurangan pajak dan kredit tertentu bagi penerima insentif (*Special Tax Treatment Control Law*) atau PPh terutang aktual sebelum dikurangi berbagai pengurangan pajak dan kredit pajak. Tarifnya lebih dari 10%, 12%, dan 17% untuk PPh badan tergantung lapisan penghasilan brutonya (KRW 10 miliar s.d. di atas KRW 100 miliar). Beberapa pengurangan yang disesuaikan atau ditambahkan kembali ke dalam basis pengenaan AMT di antaranya pajak penalti (*penalty tax*), kredit pajak dalam negeri, kredit pajak luar negeri, serta kredit pajak dari kegiatan penelitian dan pengembangan.

Tabel II. 10. Ilustrasi AMT Berbasis Penyesuaian Basis Pajak

Indikator	Skenario A	Skenario B	Skenario C
Peredaran Bruto (1)	100,000	100,000	100,000
Laba Usaha Komersial (2)	25,000	25,000	25,000
Penyesuaian Fiskal, Biaya Lain, Insentif Pajak (3)	(2,500)	(25,000)	(25,000)
*) Terdapat <i>reconstruction of income</i> (4)			10,000
Penyesuaian di bawah rezim AMT (5) = (3) + (4)			(15,000)
Penghasilan Kena Pajak (6) = (2) – (5)	22,500	0	10,000
Pajak Rezim Normal (7) = (22%*(6))	4,950	0	0
Pajak Rezim AMT (8) = (25%*(6))			2,500
Tarif Pajak Efektif (9) (terhadap (2))	19.8%	0	10.0%

Sumber: diolah dari DDTC Fiscal Research (2017)

Pada ilustrasi tabel di atas, rezim AMT yang dipergunakan adalah dengan menggunakan adanya penyesuaian atas basis pajak (yang dihitung dari penghasilan dikurangi dengan pengurang penghasilan). Cara yang dilakukan misalkan mereklasifikasi penghasilan, membatasi komponen pengurang penghasilan, dan sebagainya. Upaya merekonstruksi penghasilan ini diterapkan dengan adanya persyaratan pengecualian pengurang penghasilan hingga batasan persentase pengecualian.

Pada skenario C, terlihat bahwa pengurang penghasilan untuk koreksi fiskal tidak lagi sebesar USD 25.000, namun turun menjadi hanya USD15.000. Hal ini berpengaruh pada nilai pajak terutang yang menjadi USD2.500.

d. Penerapan Klausul *Carry Over* di beberapa negara

Pengenaan AMT diterapkan secara paralel tidak dimaksudkan untuk menggantikan sistem yang berlaku secara normal (umum). Implikasinya, otoritas pajak akan memilih nilai pajak terutang tertinggi antara rezim normal dan rezim AMT. Adanya opsi tersebut akan memastikan bahwa perusahaan yang rugi tersebut sekurang-kurangnya telah berkontribusi kepada negara melalui pembayaran pajak minimum.

Selain itu, rezim AMT pada umumnya memperbolehkan adanya klausul *carry over* dalam konteks adanya selisih pembayaran pajak rezim AMT dengan rezim normal yang kemudian dapat dijadikan pengurang pajak terutang dalam situasi mekanisme perhitungan pajak dengan mekanisme normal di periode setelahnya¹⁸⁵.

Tabel II. 11. Ilustrasi Klausul Opsional dan *Carry Over* dalam Rezim AMT

Indikator	2017	2018	2019	2020
Beban Pajak Rezim AMT (1)	5,000	5,500	6,500	7,750
Beban Pajak Rezim Normal (2)	50	10,000	7,500	15,000
Beban Pajak Tertinggi (3)	5,000	10,000	7,500	15,000
<i>Carry Over</i> (4)		4,950	3,000	2,000

¹⁸⁵ DDTC, Alternative Minimum Tax: Konsep, Ilustrasi, Komparasi, dan Prospek di Indonesia, *DDTC Fiscal Research* 2017.

Indikator	2017	2018	2019	2020
Cicilan <i>Carry Over</i> (5)		1,950	1,000	2,000
Pajak Terutang (6) = (3) – (5)	5,000	8,050	6,500	13,000

Sumber: diolah dari DDTF Fiscal Research (2017)

Dalam contoh di atas, terlihat bahwa pada tahun 2017 rezim AMT dipilih karena nilai pajak terutangnya lebih besar jika dibandingkan rezim normal (USD 50 vs USD 5,000). Selisih nilai pajak terutang ini (USD 4,950) dapat dikompensasikan pada periode-periode selanjutnya selama periode selanjutnya tersebut menggunakan rezim pajak normal.

Berdasarkan telaah atas skema AMT yang diterapkan negara lain, terdapat beberapa fitur yang dapat dipertimbangkan dengan keunggulan dan celah kekurangan masing-masing. Untuk dasar pengenaan pajak, basis peredaran bruto lebih sederhana dalam struktur pajak, namun mengabaikan keakuratan perhitungan dengan mengabaikan beban operasional yang ditanggung Wajib Pajak. Sementara metode penyesuaian basis pajak dengan mengoreksi pembebanan beberapa biaya dianggap lebih adil namun cukup rumit serta meningkatkan biaya kepatuhan dan administrasi pajak. Melihat efektivitas dan kemudahannya dalam mencegah tidak tergerusnya basis PPh Badan, AMT dapat dipertimbangkan untuk diterapkan di Indonesia. Walau demikian, sebelum mendesain ketentuan yang ideal mengenai AMT diperlukan suatu studi kuantitatif untuk melihat perilaku wajib pajak Badan di Indonesia, yang mencakup beban tarif efektif, pola kerugian, aset dan peredaran bruto dari tiap wajib pajak tergantung pada parameter yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak.

b. Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas PPN

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Belanja perpajakan atas pengecualian dan fasilitas PPN di Indonesia antara tahun 2016 sampai dengan tahun 2019 memiliki kecenderungan untuk selalu meningkat dari tahun ke tahun dengan rata-rata peningkatan sebesar 13% per tahun. Sedangkan belanja perpajakan atas pengecualian dan fasilitas PPN sendiri

mengambil porsi rata-rata 64% dari keseluruhan belanja perpajakan.

Tabel II. 12. Belanja Perpajakan Tahun 2016 s.d. 2019

KETERANGAN (dalam miliar rupiah)	2016	2017	2018	2019	Rata-Rata
Tax Expenditure PPN	116.326	132.848	142.811	166.920	139.726
Tax Expenditure Total	192.563	196.821	225.155	257.226	217.941
Persentase TE PPN	60%	67%	63%	65%	64%
Persentase Peningkatan Tax Expenditure PPN		14%	7%	17%	13%

Sumber: Laporan Belanja Perpajakan 2019, diolah.

Berdasarkan pengolahan data belanja perpajakan dalam Laporan Belanja Perpajakan 2019 dapat diperkirakan bahwa pengurangan pengecualian dan fasilitas PPN atas barang kebutuhan pokok dengan asumsi dikenai PPN dengan tarif 5% yaitu sebesar Rp15,4 triliun.

Tabel II. 13. Proyeksi Belanja Perpajakan 2021-2025

Uraian	2021	2022	2023	2024	2025
Belanja perpajakan barang kebutuhan pokok dengan tarif PPN 10%	30.873	31.707	32.563	33.442	34.345
Potensi penerimaan PPN dengan tarif PPN 5%	15.436	15.853	16.281	16.721	17.172
*Proyeksi belanja perpajakan menggunakan data Laporan Belanja Perpajakan dengan asumsi growth tahunan rata-rata sebesar 2,7%					

Sumber: diolah oleh Tim Penyusun Naskah Akademis

Selanjutnya, berdasarkan pengolahan data yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak atas penjualan emas batangan oleh PT ANTAM dapat diperkirakan bahwa pengurangan pengecualian dan fasilitas PPN atas emas batangan, dengan asumsi pertumbuhan penjualan sebesar 33,76% per tahun, dikenai PPN dengan tarif 12% yaitu sebesar Rp3,1 triliun.

Tabel II. 14. Potensi PPN atas Penetapan Emas sebagai Barang Kena Pajak

Emas batangan (milyar rupiah)					
	2021	2022	2023	2024	2025
Proyeksi Nilai Penjualan emas batangan	25.892	34.633	46.326	61.965	82.885
Potensi PPN (12%)	3.107	4.156	5.559	7.436	9.946
*Proyeksi penjualan emas batangan menggunakan data penjualan emas batangan PT ANTAM (90% dari pangsa pasar) dengan asumsi growth per tahun rata-rata sebesar 33,76%					

Sumber: diolah oleh Tim Penyusun Naskah Akademis

Selanjutnya, Berdasarkan data belanja perpajakan antara tahun 2016 sampai dengan tahun 2019 atas pengecualian dan fasilitas PPN terkait Jasa Kena Pajak (JKP) dapat diketahui bahwa rata-rata beban belanja perpajakan untuk sektor jasa tertentu yang tidak dikenai PPN adalah sebesar Rp38,341 triliun dengan rata-rata pertumbuhan per tahun sebesar 10,87%. Berdasarkan data tahun 2019 dan rata-rata pertumbuhan beban belanja

perpajakan sebesar 10,87% maka dapat diproyeksikan potensi penerimaan dari perubahan kebijakan objek PPN sebesar Rp37 triliun. Rincian Belanja Perpajakan per jenis jasa adalah sebagaimana tercantum dalam tabel di bawah ini.

Tabel II. 15. Belanja Perpajakan per Jenis Jasa

KETERANGAN (dalam miliar rupiah)	2016	2017	2018	2019	Rata-Rata	Proyeksi 2020	Potensi
Jasa pelayanan kesehatan medis**)	2.798	3.207	4.401	4.490	3.724	4.978	3.485
Jasa pelayanan sosial	397	432	471	520	455	577	692
Jasa pengiriman surat dengan prangko	3	2	2	-	2	-	-
Jasa keuangan**)	7.774	8.204	8.547	9.198	8.431	10.198	7.138
Jasa asuransi	1.304	2.197	3.982	4.206	2.922	4.663	5.596
Jasa keagamaan	128	199	216	260	201	288	346
Jasa pendidikan**)	8.084	8.677	9.844	10.465	9.268	11.603	8.122
Jasa angkutan umum**)	11.822	12.670	13.577	14.900	13.242	16.520	11.564
Jasa tenaga kerja	-	-	-	-	-	-	-
Jasa pengiriman uang dengan wesel pos	112	97	90	88	97	98	117
Total	32.422	35.685	41.130	44.127	38.341	48.924	37.059
Persentase kenaikan		10,06%	15,26%	7,29%	10,87%		

Sumber: Laporan Belanja Perpajakan 2019, diolah.

Lebih lanjut, kondisi saat ini dan permasalahan terkait isu pengurangan pengecualian dan fasilitas PPN dapat diuraikan sebagai berikut.

- a) *Tax exemption* dan *zero-rating* dalam Undang-Undang PPN saat ini

Di dalam Undang-Undang PPN saat ini, ketentuan objek PPN menganut prinsip *negative list*, bahwa semua barang dan jasa adalah objek PPN kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang PPN. Yang ditentukan dalam Undang-Undang adalah barang dan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam Pasal 4A Undang-Undang PPN. Pada dasarnya pengaturan *negative list* merupakan pengecualian pajak (*tax exemption*) dalam teori perpajakan. Dengan penerapan *tax exemption* atas barang-barang tertentu ini, mengakibatkan Pajak Masukan yang diperoleh PKP dalam rangka penyerahan barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN menjadi tidak dapat dikreditkan.

Dalam Pasal 4A ayat (2) diatur bahwa jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok berikut:

1. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, tidak termasuk hasil pertambangan batu bara;
2. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
3. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering; dan
4. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Selain di Pasal 4A kebijakan *tax exemption* juga diatur dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN saat ini. Di dalam Pasal 16B diatur pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas kriteria penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau JKP tertentu. Pemberian fasilitas dibebaskan memberikan efek yang sama dengan *tax exemption* yaitu PKP tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP. Dalam Pasal 16B diatur pula kebijakan *zero-rating*, yaitu PPN yang terutang tidak dipungut atas BKP dan/atau JKP tertentu. Dalam kebijakan PPN tidak dipungut ini, Pajak Masukan yang diperoleh PKP dalam rangka penyerahan BKP dan/atau JKP yang mendapatkan fasilitas tetap dapat dikreditkan.

Pasal 16B Undang-Undang PPN mengatur bahwa Pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:

1. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
2. penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
3. impor BKP tertentu;
4. pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; dan
5. pemanfaatan JKP tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Di dalam penjelasannya diberikan uraian alasan pemberian fasilitas tersebut dan batasan fasilitas tersebut, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan

diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar di dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakikatnya untuk memberikan fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan terutama untuk berhasilnya sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.

Kemudahan perpajakan yang diatur dalam pasal ini diberikan terbatas untuk:

1. mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;
2. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;
3. mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional;
4. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Republik Indonesia (TNI/POLRI) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal;
5. menjamin tersedianya data batas dan foto udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;
6. meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;

7. mendorong pembangunan tempat ibadah;
 8. menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;
 9. mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara;
 10. mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak;
 11. menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri;
 12. mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk.
 13. membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional;
 14. menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat; dan/atau
 15. menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi.
- b) Permasalahan terkait pengecualian barang dan jasa dari pengenaan PPN

Secara spesifik, objek PPN merujuk pada barang baik berupa barang berwujud maupun tidak berwujud, bergerak maupun tidak bergerak, serta jasa yang dikonsumsi di dalam negeri.

Dalam kondisi ideal, seluruh barang dan jasa dapat menjadi objek PPN, sehingga atas setiap penyerahan barang dan jasa dimaksud oleh Pengusaha Kena Pajak, wajib dilakukan pemungutan PPN. Namun demikian, dalam praktiknya, kondisi ideal dimaksud belum dapat diterapkan oleh pemerintah mengingat masih perlunya keselarasan

antara kebutuhan sumber pendanaan bagi pembangunan negara dengan realitas kemampuan ekonomi atau daya beli rata-rata masyarakat Indonesia terhadap barang dan jasa, serta kekondusifan iklim berusaha bagi para pelaku usaha.

Oleh karena itu, agar pelaksanaan pemungutan PPN di Indonesia menjadi lebih realistis, baik itu berkaitan dengan beban pajak yang harus ditanggung oleh masyarakat dan/atau biaya kepatuhan pajak yang harus dikeluarkan oleh para pelaku usaha, pemerintah dapat menetapkan jenis barang dan jenis jasa tertentu sebagai objek yang tidak dikenai PPN, yang selanjutnya disebut dengan non-BKP dan non-JKP.

Pengaturan mengenai non-BKP dan non-JKP saat ini dalam *negative list* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A ayat (2) dan ayat (3) Undang-Undang PPN. Prinsip *negative list* menegaskan bahwa semua barang dan jasa merupakan objek yang dikenai pajak, kecuali objek tertentu yang dikecualikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPN.

Dalam perkembangan hukumnya, Pemerintah Indonesia telah melakukan setidaknya empat kali penyesuaian terhadap ruang lingkup atau batasan mengenai objek barang dan jasa yang dikenai dan tidak dikenai PPN melalui penerbitan perubahan pertama, perubahan kedua, dan perubahan ketiga atas Undang-Undang PPN, yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang Cipta Kerja). Tujuan dari penyesuaian ini, antara lain untuk memperluas basis pemajakan dengan menetapkan lebih banyak objek yang dapat dikenai PPN, menjamin rasa keadilan dan memberikan kepastian hukum bagi para pemangku kepentingan, serta mendukung kemudahan berusaha dalam upaya peningkatan iklim investasi yang kondusif.

Pemerintah terus berupaya meningkatkan basis pemajakan dengan memperluas ruang lingkup/batasan mengenai BKP melalui pengubahan perlakuan beberapa objek. Sebagai contoh, barang hasil pertanian, peternakan, dan perikanan, listrik, dan air bersih, dari yang ditetapkan sebagai non-BKP dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 s.t.d.d. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya, kini ditetapkan sebagai BKP sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 s.t.d.d.

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, menyelaraskan dengan dinamika kegiatan usaha di Indonesia.

Rasio pajak (*tax ratio*) di Indonesia yang rendah dibandingkan dengan negara-negara tetangga menjadi salah satu indikator belum optimalnya penerimaan pajak, terutama PPN, dan kondisi ini semakin buruk setelah pandemi Covid-19 menerpa dunia pada awal tahun 2020. Pada tahun 2019 IMF menyatakan bahwa luasnya cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN dan banyaknya fasilitas PPN yang diberikan sangat mengganggu sistem perpajakan di Indonesia. Gangguan terhadap sistem PPN akibat dari luasnya cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN, antara lain Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan jasa yang tidak dikenai PPN mengakibatkan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang telah dibayar. Pengusaha Kena Pajak akan membiayakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan tersebut sehingga pada akhirnya meningkatkan biaya yang harus ditanggung oleh para pengusaha yang pada akhirnya mengurangi kemampuan pengusaha untuk berinvestasi dan melakukan pengembangan usaha.

Di samping permasalahan yang timbul dari sisi Pengusaha Kena Pajak, perkembangan teknologi informasi dan komunikasi serta perubahan proses bisnis Wajib Pajak membuat beberapa jenis jasa yang tidak dikenai PPN seperti jasa pengiriman surat dengan perangko, jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam, dan jasa pengiriman uang dengan wesel pos sudah tidak relevan dengan kondisi masyarakat pada saat ini.

Dengan demikian diperlukan perombakan mendasar atas cakupan barang dan jasa yang tidak dikenai PPN, barang dan jasa yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut, maupun barang dan jasa dibebaskan dari pengenaan PPN untuk mengembalikan prinsip sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean serta sistem pengenaan di setiap tahapan produksi, distribusi, dan konsumsi (*multi-stage levy*) PPN. Dalam hal pemerintah membutuhkan stimulus fiskal untuk sektor usaha tertentu maka pemerintah dapat menetapkan barang dan jasa tertentu untuk mendapat fasilitas PPN tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan PPN.

c) Permasalahan pengecualian BKP yang tidak dikenai PPN

(1) Permasalahan barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil dari sumbernya

(a) Minyak dan gas bumi

Minyak dan gas bumi merupakan salah satu hasil pengeboran yang diambil dari sumbernya. Terdapat beberapa permasalahan terkait perlakuan PPN atas minyak dan gas bumi, antara lain kesulitan dalam memaknai dan memberi batasan “diambil langsung dari sumbernya”, terdapat perlakuan PPN yang berbeda atas objek yang sama terkait gas bumi (ada yang diperlakukan sebagai BKP dan ada yang diperlakukan sebagai non-BKP), serta terdapat perselisihan (*dispute*) perlakuan PPN untuk produk turunan minyak dan gas bumi.

Pertama, prasyarat barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran tidak dikenai PPN adalah barang tersebut harus diambil langsung dari sumbernya. Dalam praktiknya, persyaratan ini menimbulkan sengketa (*dispute*) dalam hal terdapat penambahan atau pengurangan unsur kandungan dalam minyak mentah dan gas bumi. Apakah penambahan dan pengurangan unsur tersebut menggugurkan prasyarat “diambil langsung dari sumbernya”? Selanjutnya, terjadi kesulitan pengawasan terhadap barang-barang tersebut karena tidak dapat diketahui dengan pasti persentase unsur kandungan dalam minyak mentah dan gas bumi.

Kedua, terkait barang hasil pertambangan dan hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya berupa gas bumi, telah diatur jenis-jenis gas bumi yang tidak dikenai PPN. jenis gas bumi yang tidak dikenai PPN meliputi:

1. gas bumi yang dialirkan melalui pipa;
2. *Liquified Natural Gas* (LNG); dan
3. *Compressed Natural Gas* (CNG)

Namun demikian, LNG telah ditetapkan menjadi BKP berdasarkan putusan Putusan Mahkamah Agung Nomor 05/P/HUM/2018. Dalam risalah putusan tersebut salah satu yang menjadi pertimbangan majelis

hakim adalah bahwa LNG merupakan hasil perubahan bentuk, sifat, dan kegunaan dari gas bumi (yang diambil langsung dari sumbernya/perut bumi) melalui proses pabrikasi sehingga seharusnya tidak dikategorikan sebagai hasil pertambangan atau pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya. Dengan demikian, terdapat permasalahan bahwa prasyarat diambil langsung dari sumbernya menjadi gugur ketika terdapat proses pengolahan atau pabrikasi.

Undang-Undang PPN dan peraturan pelaksanaannya mengatur bahwa *Liquified Petroleum Gas* (LPG) dalam kemasan tabung yang siap dikonsumsi masyarakat tidak termasuk gas bumi yang tidak dikenai PPN. Apabila mempertimbangkan bahwa LPG merupakan hasil dari proses pengolahan/pabrikasi minyak mentah, seharusnya pengaturan tersebut tidak terbatas pada LPG yang siap dikonsumsi masyarakat (pengemasan dalam tabung hanyalah untuk distribusi seperti halnya LNG dan CNG). Apabila dimaknai melekat kepada tujuan bahwa LPG yang dikenai PPN adalah LPG yang dikonsumsi masyarakat, menjadi tidak setara ketika ada gas yang dialirkan langsung melalui pipa kepada rumah tangga (konsumen akhir) namun tidak dikenai PPN.

Ketiga, permasalahan produk ikutan minyak dan gas bumi antara lain berupa kondensat, sulfur, karbon dioksida (CO²). Pelaku usaha (kontraktor perusahaan minyak dan gas bumi) menganggap bahwa produk ikutan minyak dan gas bumi tersebut merupakan produk ikutan ketika minyak dan gas bumi diekstraksi dari perut bumi, sehingga masih termasuk ke dalam barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran berupa minyak mentah dan gas bumi yang tidak dikenai PPN.

(b) Pertambangan Mineral

Pengaturan mengenai Pertambangan Mineral dan Batubara diatur dalam Undang-undang Nomor 3 Tahun 2020 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Minerba

(Undang-Undang Minerba). Dalam peraturan tersebut antara lain mengatur mengenai penguasaan mineral dan batubara yang menjadi kewenangan pemerintah pusat, usaha dan kegiatan pertambangan dilaksanakan berdasarkan perizinan berusaha dari pemerintah Pusat, selain itu juga mengatur kewajiban dari pemegang izin terkait penerimaan negara.

Barang-barang hasil pertambangan merupakan sumber daya alam yang tidak dapat diperbarui. Proses untuk mendapatkan barang hasil tambang umumnya melalui proses penggalian. Bahan galian memiliki jenis dan klasifikasi tersendiri, paling tidak berdasarkan 2 kriteria, yaitu (1) cara terbentuknya dan (2) asal usulnya.

Berdasarkan cara terbentuknya, bahan galian mencakup:

1. Bahan galian hasil pengayaan sekunder. Bahan galian hasil pengayaan sekunder merupakan bahan galian yang terkonsentrasi karena proses pelarutan pada batuan hasil pelapukan.
2. Bahan galian hasil pengendapan. Barang galian ini merupakan bahan galian yang terkonsentrasi karena pengendapan di dasar sungai atau genangan air yang terjadi melalui proses pelapukan.
3. Bahan galian *magmatic*. Bahan galian *magnetic* adalah bahan galian yang terjadi dari magma yang terdapat di dalam bumi.
4. Bahan galian pegmatik. Barang galian ini merupakan bahan galian yang terbentuk di dalam diaterma dan dalam bentuk intrusi. Contohnya adalah timah putih.
5. Bahan galian hidrotermal. Bahan galian hidrotermal adalah bahan galian yang merupakan bahan galian yang terbentuk melalui resapan magma cair yang membeku terakhir di celah-celah struktur lapisan bumi. Contohnya bijih perak dan emas yang terdapat dekat dengan permukaan bumi, terjadi karena terbawa oleh magma cair

melalui celah-celah dan setelah cairannya menguap, ia tinggal di dalam gang.

6. Bahan galian metamorphosis kontak. Bahan galian metamorphosis kontak merupakan bahan galian berupa batuan sekitar magma, yang karena bersentuhan dengan magma berubah menjadi mineral yang memiliki nilai ekonomi.

Klasifikasi terakhir dari barang galian ini dapat dilihat berdasarkan asal usul terjadinya bahan galian tersebut. Hal ini mencakup:

1. Mineral organik

Mineral organik adalah mineral yang terbentuk dari sisa-sisa organisme yang telah mati karena terpengaruh oleh proses fisika, kimia, dan mekanik yang akhirnya menjadi bahan tambang. Contohnya minyak bumi dan batubara.

2. Mineral anorganik

Mineral anorganik adalah mineral yang terbentuk dari berbagai proses mineralisasi senyawa anorganik dan proses kimia fisika dalam magma. Contohnya emas, perak, timah, besi, seng, dan nikel.

Dari perbedaan klasifikasi barang hasil pertambangan yang telah diuraikan diatas, terlihat bahwa barang hasil pertambangan memiliki perbedaan karakteristik antara satu dengan lainnya. Dalam konteks Undang-Undang PPN saat ini, terdapat norma diambil langsung dari sumbernya. Mengingat karakteristik yang berbeda antara barang tambang yang satu dengan barang tambang lainnya, maka akan sulit memisahkan pengertian yang diambil langsung dari sumbernya tersebut. Kegiatan pengolahan dan pemurnian yang juga berbeda, semakin menyulitkan pengaturan di lapangan. Hal ini disebabkan ada bahan galian yang perlu dilakukan pemurnian yang lebih lanjut, ada pula yang hanya melalui proses pembersihan saja. Sehingga, terkait PPN akan timbul pertanyaan yang esensial, pada titik mana suatu barang galian dikatakan telah diambil langsung dari

sumbernya dan tidak terdapat perubahan bentuk sifat fisik dan kimianya.

Hal lain yang dapat menimbulkan permasalahan pada implementasi di lapangan adalah terkait asumsi barang hasil pertambangan merupakan BKP atau bukan, Pengusaha yang memiliki kegiatan usaha melakukan ekspor barang hasil tambang, cenderung menganggap bahwa barang hasil tambangnya merupakan BKP, sebaliknya bagi pengusaha yang melakukan penyerahan dalam negeri menafsirkan bahwa barang hasil tambang yang diserahkannya merupakan non-BKP.

Bagi ekportir barang hasil tambang, apabila barang hasil tambang sebagai BKP maka Pajak Masukan diperoleh dapat dikreditkan sehingga kemudian dapat dimintakan kembali (restitusi). Sebaliknya, bagi pengusaha yang melakukan penyerahan dalam negeri, apabila barang hasil tambang tersebut dikategorikan sebagai BKP akan memberatkan arus kas (*cash flow*) perusahaan.

Terakhir, berdasarkan Pasal 102 Undang-Undang Minerba, Pemegang Ijin Usaha Pertambahan (IUP) atau Izin Usaha Pertambangan Khusus (IUPK) pada tahap kegiatan operasi produksi wajib meningkatkan nilai tambah mineral dalam kegiatan usaha pertambangan melalui (a) pengolahan dan pemurnian untuk komoditas tambang mineral logam; (b) pengolahan untuk komoditas tambang mineral bukan logam; dan/atau (c) pengolahan untuk komoditas tambang batuan. Pengolahan dan/atau pemurnian dapat dilakukan sendiri secara terintegrasi atau bekerja sama dengan pihak lain. Dengan adanya amanat berdasarkan Undang-Undang Minerba ini, pengusaha pertambangan wajib memberikan tambahan nilai ekonomi atas barang hasil tambang yang dihasilkan. Dengan status barang hasil tambang sebagai non-BKP, tentunya tidak selaras dengan tujuan Undang-Undang Minerba yang mendorong penciptaan nilai tambah. Status non-BKP barang tambang akan memberatkan pengusaha karena Pajak Masukan terkait dengan

produksi barang hasil tambang tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.

(c) Permasalahan Barang Kebutuhan Pokok

Pengaturan terkait non-BKP sebagaimana diatur dalam Pasal 4A Undang-Undang PPN saat ini tidak jarang menimbulkan permasalahan praktis dalam sistem administrasi PPN. Terkait ‘barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak’, perlakuan PPN atas barang-barang tersebut menimbulkan beberapa permasalahan, antara lain mengenai relevansi tujuan penggunaan barang, batasan proses (*treatment*) terhadap barang tersebut, serta penentuan pihak mana (produsen atau konsumen) yang sebenarnya menanggung beban pajak (*tax incidence*) akibat status barang tersebut sebagai non-BKP.

Pertama, terkait relevansi tujuan penggunaan barang. Sebagian pihak melihat tujuan penggunaan barang sebagai faktor penentu apakah barang tersebut termasuk dalam kelompok barang kebutuhan pokok atau tidak. Atas barang-barang yang ditetapkan dalam Undang-Undang PPN, seperti beras, jagung, dan kedelai tidak dikenai PPN jika dan hanya jika barang-barang tersebut ditujukan sebagai barang kebutuhan pokok. Artinya, sekalipun barang tersebut ditetapkan dalam Undang-Undang PPN sebagai barang yang tidak dikenai PPN, namun jika barang-barang tersebut ternyata digunakan untuk selain pemenuhan kebutuhan pokok, maka barang tersebut akan dikenai PPN.

Pada sisi lain, sebagian pihak berpendapat bahwa faktor tujuan tidak menjadi penentu, sehingga dalam hal barang-barang dengan bentuk, kondisi, atau kriteria seperti yang ditetapkan dalam Undang-Undang PPN telah ditetapkan sebagai barang kebutuhan pokok, maka atas penyerahannya tidak dikenai PPN, tanpa memperhatikan untuk apa pemanfaatannya dan siapa yang memanfaatkannya.

Contoh permasalahan ini adalah penyerahan jagung pipil kepada masyarakat (konsumen akhir) dan

penyerahan jagung pipil kepada industri pakan ternak. Berdasarkan penafsiran pertama, penyerahan jagung pipil kepada masyarakat tidak akan dikenai PPN, sementara penyerahan jagung pipil kepada industri pakan akan dikenai PPN (yang kemudian diberikan fasilitas dibebaskan PPN). Sementara itu, berdasarkan penafsiran yang kedua, penyerahan jagung pipil kepada siapapun tidak akan dikenai PPN. Permasalahan menjadi semakin rumit jika penyerahan jagung dilakukan kepada pedagang (*trader*) yang mana Pengusaha Kena Pajak penjual tidak mengetahui tujuan penggunaan dari jagung pipil tersebut.

Kedua, terkait batasan proses atau *treatment* terkait barang kebutuhan pokok. Kegamangan muncul ketika barang kebutuhan pokok tersebut telah dilakukan proses industrialisasi, seperti pengemasan atau pengepakan. Tidak jarang ditemui beras yang dijual kepada konsumen akhir telah dikemas dan diberikan merek tertentu. Proses pengemasan dan pemberian merek tersebut bagi sebagian pihak dianggap sebagai pemberian nilai tambah, sehingga seharusnya barang tersebut dikenai PPN.

Ketiga, perlakuan PPN barang-barang kebutuhan pokok sebagai non-BKP menimbulkan *tax incidence*, dalam hal ini pembebanan pajak kepada konsumen. Seperti diketahui, bahwa ketika barang kebutuhan pokok ditetapkan sebagai non-BKP, Pajak Masukan yang berhubungan dengan penyerahan barang tersebut tidak dapat dikreditkan. Besaran Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan ini akan dibiayakan oleh penjual, yang pada gilirannya akan menambah harga barang kebutuhan pokok yang dijual.

Di sisi lain, tidak dikenakannya PPN sebagai akibat atas objek tersebut sebagai barang non-BKP tidak selalu menguntungkan konsumen akhir. Penjual cenderung menaikkan harga barang sebagai akibat PPN Masukan tidak dapat dikreditkan. Sehingga pada prinsipnya tidak ada keuntungan apapun yang akan diperoleh konsumen akhir atau masyarakat.

Terakhir, produsen barang kebutuhan pokok cenderung berpendapat bahwa atas barang-barang yang digunakan untuk menghasilkan kebutuhan pokok masih merupakan satu cakupan yang sama dengan barang kebutuhan pokok, sehingga atas barang-barang yang digunakan untuk menghasilkan barang kebutuhan pokok tersebut oleh produsen seringkali juga diminta untuk mendapatkan perlakuan yang sama, yaitu tidak dikenakan PPN.

(d) Permasalahan Emas Batangan

Emas merupakan salah satu komoditas berharga di dunia. Sejak dahulu emas merupakan jenis logam yang populer digunakan baik sebagai alat pembayaran maupun perhiasan. Emas menjadi instrumen investasi yang paling aman karena tahan terhadap tekanan inflasi. Hal tersebut karena beberapa karakteristik emas. Pertama, emas terbentuk secara alami dan langka. Kedua, kegunaan emas tak hanya untuk investasi dan perhiasan saja, namun juga digunakan di bidang lain, mulai dari bahan baku untuk membuat medali hingga perangkat elektronik. Ketiga, emas juga tahan terhadap korosi. Emas merupakan logam yang tidak reaktif sehingga tidak mudah teroksidasi.

Salah satu jenis emas, yaitu emas batangan. Bentuk emas yang umum adalah emas dalam bentuk batangan, baik emas batangan dengan kadar rendah (*dore, ingot*) yang diproduksi penambang, maupun emas batangan yang telah dimurnikan dengan kadar emas tinggi. Emas batangan standar yang dipegang dan diperdagangkan secara internasional oleh bank sentral dan pedagang (*dealer*) emas adalah emas yang memenuhi standar pengiriman yang baik (*Good Delivery*) sebagai berikut:

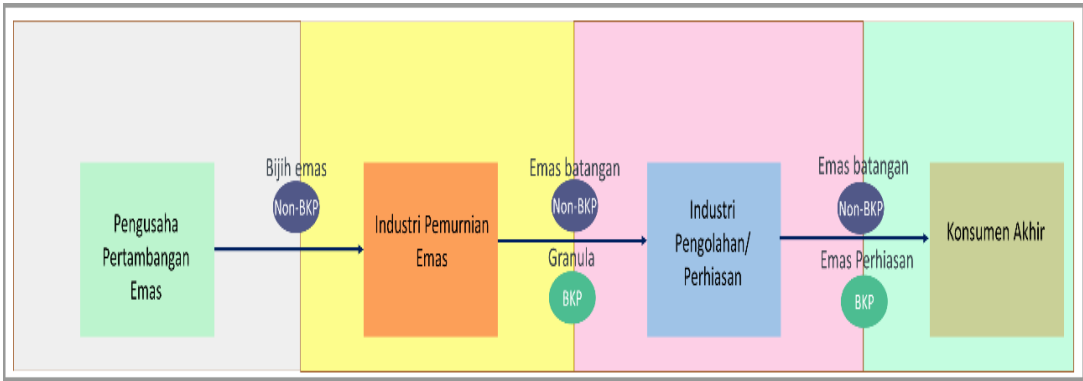
1. berbentuk batangan (*brick*) dengan berat antara 350-430 toz/bar;
2. kadar kemurnian emas minimal 99,5% (sembilan puluh sembilan koma lima persen); dan
3. memiliki tanda cap dari perusahaan *refinery* yang terdaftar pada *London Bullion Market Association* (LBMA).

Di Indonesia, terdapat beberapa perusahaan yang memproduksi logam mulia berbentuk batangan antara lain:

1. PT Antam, Tbk, merupakan produsen emas batangan terbesar di Indonesia.
2. PT Untung Bersama Sejahtera (UBS), merupakan produsen emas perhiasan yang juga memproduksi emas batangan dengan merek dagang UBS.
3. PT Hartono Wira Tanik, merupakan produsen emas perhiasan yang juga memproduksi emas batangan dengan merek dagang HWT.
4. King Halim (KH), merupakan produsen emas perhiasan yang juga memproduksi emas batangan dengan merek dagang King Halim.
5. Lotus Lingga Pratama, merupakan produsen emas perhiasan yang saat ini juga memproduksi emas batangan dengan merek dagang Lotus Archi.

Dalam rantai nilai (*value chain*) produk emas, emas batangan memiliki posisi baik di hulu maupun di hilir sebagaimana ditunjukkan pada diagram berikut:

Gambar II. 13. Value Chain Produk Emas



Sumber: Diolah oleh Tim Penyusun

Adapun diagram tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Industri pemurnian (*refinerer*) melakukan pemurnian bijih emas menjadi emas batangan dan emas granula. Emas batangan merupakan non-BKP, sementara emas granula merupakan BKP.
2. Industri pengolahan/perhiasan menghasilkan emas batangan (non-BKP) dan emas perhiasan (BKP).

Pada kondisi sekarang, seluruh emas batangan, baik yang digunakan sebagai bahan baku pembuatan perhiasan (hulu) maupun yang digunakan untuk investasi (hilir), diperlakukan sebagai non-BKP.

Pada titik hulu, distorsi perlakuan antara emas batangan dan granula menimbulkan permasalahan terkait preferensi penggunaan emas batangan atau granula dalam *value chain* emas. Namun demikian, permasalahan di hulu ini telah dirumuskan penyelesaiannya dengan memberi fasilitas PPN Tidak Dipungut bagi granula.

Pada titik hilir, emas batangan digunakan sebagai alat investasi. Emas batangan sendiri merupakan salah satu instrumen investasi yang aman karena memiliki risiko investasi yang rendah. Nilai emas cenderung stabil, bahkan terus mengalami peningkatan setiap tahunnya. Namun demikian, dalam perkembangannya, tidak hanya emas dalam bentuk batangan saja yang dijadikan alat investasi, tetapi juga emas dalam bentuk koin atau dalam bentuk lainnya. Perlu dicatat bahwa berdasarkan Undang-Undang PPN yang berlaku sekarang, emas koin yang digunakan untuk investasi sekalipun akan dikenai PPN karena merupakan BKP. Pada kondisi ini, PPN akan mempengaruhi pengambilan keputusan dalam memilih investasi. Emas batangan cenderung akan menjadi preferensi karena tidak dikenai PPN. Hal ini tentu tidak sesuai dengan legal karakter PPN sebagai pajak yang netral.

Oleh karena itu, menjadi logis apabila perlakuan PPN seharusnya setara untuk emas batangan dan emas-emas dengan bentuk yang lain. Hal ini mengingat bahwa emas tersebut (baik batangan, koin, maupun bentuk yang lain) sama-sama digunakan sebagai alat investasi.

Di sisi lain, apabila dipahami bahwa yang tidak dikenai PPN hanya atas emas batangan yang menjadi alat investasi, maka bagaimana dengan emas batangan yang diserahkan kepada industri yang menjadikan emas sebagai bahan baku pembuatan produknya. Dengan pemahaman tersebut, maka emas batangan

yang menjadi bahan baku dan tidak sebagai alat investasi akan menjadi BKP yang dikenai PPN atas penyerahannya.

Selain itu, emas batangan juga biasanya disimpan oleh bank sentral dari suatu negara. Bank sentral biasanya menyimpan emas batangan dalam jumlah yang signifikan untuk menjaga kestabilan nilai tukar mata uang negara tersebut. Simpanan tersebut biasanya tidak diperjualbelikan dan jumlahnya cenderung tetap.¹⁸⁶

d) Permasalahan pengecualian JKP yang tidak dikenai PPN

(1) Jasa pelayanan kesehatan medis

Setelah era BPJS Kesehatan, jasa pelayanan kesehatan untuk masyarakat miskin telah ditanggung oleh Pemerintah sehingga pengecualian jasa pelayanan kesehatan medis sebagai jenis jasa yang tidak dikenai PPN tidak diperlukan lagi.

(2) Jasa pelayanan sosial

Berbagai subsidi yang diberikan oleh pemerintah kepada masyarakat miskin akan menggantikan beban yang timbul akibat pengenaan PPN atas jasa pelayanan sosial.

(3) Jasa pengiriman surat dengan perangko

Perkembangan teknologi informasi dan komunikasi yang menggeser pola komunikasi dari berbasis surat menjadi berbasis internet serta perubahan proses bisnis pengusaha jasa pos yang cenderung memperlakukan pengiriman surat sebagai pengiriman paket umum menyebabkan jasa pengiriman surat dengan perangko menjadi tidak relevan terhadap kondisi nyata di masyarakat.

(4) Jasa keuangan

Berdasarkan jenis penghasilan yang diterima, jasa keuangan dapat dipisahkan menjadi jasa keuangan berbasis bunga dan jasa keuangan berbasis komisi. Jasa keuangan berbasis komisi dikenai PPN dengan tarif normal untuk memberikan perlakuan yang sama dengan jasa yang dilakukan oleh pengusaha jasa yang lain, seperti jasa pengiriman uang, jasa *safe deposit box*, dan

¹⁸⁶ Croner-i Navigate, 2.5 *Gold bullion held by a central bank*, diakses dari https://library.croneri.co.uk/cch_uk/igaap-va/a7-2-5 pada tanggal 4 April 2021.

lain-lain. Sedangkan jasa keuangan berbasis bunga dikenai PPN dengan tarif lebih rendah untuk mengurangi beban atas biaya modal berupa pinjaman.

(5) Jasa asuransi

Perkembangan produk jasa asuransi yang cenderung dikaitkan dengan instrumen investasi menunjukkan bahwa konsumen jasa asuransi merupakan individu-individu yang memiliki penghasilan lebih yang tidak termasuk masyarakat miskin. Oleh karena itu untuk mendukung pemerataan pendapatan antara masyarakat yang mampu dan kurang mampu, maka PPN dikenakan atas penyerahan jasa asuransi.

(6) Jasa pendidikan

Subsidi yang diberikan oleh pemerintah untuk sektor pendidikan kepada masyarakat miskin akan menggantikan beban yang timbul akibat pengenaan PPN atas jasa pendidikan.

(7) Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan

Konsumen jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan merupakan pemerintah dan Badan atau Lembaga Negara sehingga beban PPN yang muncul dari kegiatan ini ditanggung oleh Pemerintah.

(8) Jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri.

Pemerintah telah berupaya memperbaiki dan menyediakan transportasi umum serta membangun sarana dan prasarana antara lain jalan raya dan jalan tol bagi masyarakat. Oleh karena itu, untuk meningkatkan pelayanan angkutan umum yang disediakan oleh Pemerintah dan untuk lebih menjamin kualitas sarana dan prasarana jalan maka jasa angkutan umum dikenai PPN.

(9) Jasa tenaga kerja

Jasa penyediaan tenaga kerja secara substansi merupakan layanan manajemen dalam rangka perekrutan, pelatihan dan penempatan tenaga kerja yang bersifat *business to business* sehingga tepat dikenai PPN. Tidak termasuk jasa tenaga kerja yang dikenai PPN yaitu tenaga kerja yang menerima imbalan sehubungan dengan pekerjaan tidak

bebas (*dependent personal services*) dalam bentuk gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan sejenisnya.

(10) Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam
Perkembangan teknologi informasi dan komunikasi yang menggeser pola komunikasi dari berbasis telepon umum menjadi berbasis telepon seluler. Oleh karena itu, jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam menjadi tidak relevan terhadap kondisi nyata di masyarakat.

(11) Jasa pengiriman uang dengan wesel pos
Perkembangan proses bisnis jasa keuangan yang semakin cepat dan didukung oleh kemajuan teknologi informasi dan komunikasi di sektor keuangan menyebabkan masyarakat lebih memilih menggunakan lembaga jasa keuangan untuk mengirimkan uang. Oleh karena itu, jasa pengiriman uang dengan wesel pos sudah tidak relevan terhadap kondisi nyata di masyarakat.

e) Permasalahan terkait fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut

Perubahan Pasal 16B Undang-Undang PPN dirasa perlu dilakukan untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu. Selain tujuan utama terkait kebutuhan peningkatan penerimaan negara, perubahan ini juga bertujuan untuk menghasilkan kebijakan fasilitas PPN yang adil dan efisien. Terdapat beberapa justifikasi atas perubahan yang mendasari perlunya dilakukan perubahan Pasal 16B Undang-Undang PPN antara lain:

(1) Kebutuhan Pengeluaran Negara yang Semakin Besar

Seiring dengan perkembangan zaman, tantangan yang dihadapi semakin bervariasi, sehingga dibutuhkan usaha-usaha tertentu untuk menghadapinya. Usaha tersebut tentu saja berkaitan dan perlu didukung dengan kebutuhan anggaran untuk belanja negara yang mencukupi. Kebutuhan anggaran dalam hal ini mencakup adanya kebutuhan untuk menutupi kebutuhan peningkatan belanja pemerintah dalam rangka percepatan pembangunan untuk meningkatkan daya saing negara dan mengatasi tekanan ekonomi karena perubahan global, seperti pandemi Covid-19. Untuk membiayai belanja negara yang semakin besar, tentu saja dibutuhkan penerimaan yang besar pula. Ada

dua usaha yang bisa dilakukan, yaitu meningkatkan penerimaan negara tanpa adanya kebocoran serta mengurangi fasilitas-fasilitas yang dapat mengurangi penerimaan.

(2) Timbulnya Ketidakadilan dalam Perekonomian

Pemberian fasilitas PPN akan menciptakan perlakuan yang berbeda antara beberapa subjek atau objek tertentu. Hal ini dikarenakan ada subjek atau objek yang mendapatkan fasilitas PPN, sementara yang lain tetap dikenai PPN sebesar 10%. Perbedaan ini dapat menimbulkan perbedaan harga dan beban yang harus dibayar sehingga terjadi distorsi pada perekonomian. Kondisi seperti ini tentu saja bukan hal yang baik dalam menciptakan perekonomian yang adil, efisien, dan optimal. Pemberian fasilitas PPN juga menimbulkan permasalahan terkait ketidakadilan ekonomi dan efektivitas pelaksanaan yang telah diuraikan sebelumnya.

(3) Perkembangan Teknologi

Perubahan batasan atau kriteria pemberian fasilitas PPN dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN diperlukan sebagai upaya penyelarasan ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan dengan perkembangan ekonomi, bisnis, dan teknologi. Perlu dilakukan penyesuaian untuk dapat secara selaras menyesuaikan diri dengan perkembangan teknologi dan kebutuhan saat ini. Terdapat beberapa fasilitas PPN yang sudah tidak sesuai perkembangan zaman, sehingga perlu untuk dapat dilakukan evaluasi.

Di bawah ini adalah kondisi yang dihadapi saat ini terkait kriteria batasan atas kemudahan perpajakan sebagaimana dimaksud pada penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN, yang patut dipertimbangkan sebagai bahan evaluasi, yaitu:

(1) Huruf a, mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut

Salah satu tujuan diberikannya fasilitas perpajakan dalam penjelasan huruf a Pasal 16B Undang-Undang PPN adalah mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat. Tempat

Penimbunan Berikat adalah bangunan, tempat, atau kawasan yang memenuhi persyaratan tertentu yang digunakan untuk menimbun barang dengan tujuan tertentu dengan mendapatkan penangguhan Bea Masuk. Lebih lanjut, Tempat Penimbunan Berikat dapat berbentuk:¹⁸⁷

1. Gudang Berikat;
2. Kawasan Berikat;
3. Tempat Penyelenggaraan Pameran Berikat;
4. Toko Bebas Bea;
5. Tempat Lelang Berikat;
6. Kawasan Daur Ulang Berikat; atau
7. Pusat Logistik Berikat.

Secara umum, fasilitas perpajakan yang diberikan terkait dengan Tempat Penimbunan Berikat adalah:¹⁸⁸

1. diberikan penangguhan Bea Masuk;
 2. tidak dipungut Pajak Dalam Rangka Impor;
 3. diberikan pembebasan Cukai; dan/atau
 4. tidak dipungut PPN atau PPN dan Pajak Penjualan atas barang Mewah.
- (2) Huruf b, menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya

Pemberian fasilitas PPN atau PPN dan PPnBM bagi Perwakilan Negara Asing dan Badan Internasional merupakan kebijakan yang lazim dilakukan oleh mayoritas negara di dunia, tidak terkecuali Indonesia. Pemberian fasilitas ini terakomodasi pada penjelasan ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan Pasal 16B huruf b Undang-Undang PPN, yang menjadi dasar hukum bagi pemerintah untuk memberikan fasilitas PPN atau PPN dan PPnBM kepada Perwakilan Negara Asing dan Badan Internasional serta pejabatnya.

Subjek pajak yang dapat memperoleh pembebasan dari pengenaan PPN atau PPN dan PPnBM adalah:¹⁸⁹

¹⁸⁷ Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 s.t.t.d Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2020.

1. Perwakilan Negara Asing serta Pejabat Perwakilan Negara Asing; dan
2. Badan Internasional serta Pejabat Badan Internasional.

Fasilitas ini diberikan berdasarkan asas timbal balik, perjanjian dan kelaziman internasional. Mekanisme pemberian fasilitas ini adalah dengan pemberian Surat Keterangan Bebas (SKB) atau dengan mekanisme pengembalian.

Jumlah PPN atau PPN dan PPnBM yang tidak dipungut adalah sebagai berikut:

Tabel II. 16. Jumlah PPN dan PPnBM yang Tidak Dipungut

Mekanisme	2017	2018	2019
SKB	Rp 42,4 M	Rp 61,9 M	Rp 54,3 M
Pengembalian	Rp 99,7 M	Rp 53,5 M	Rp 70,1 M
Total	Rp 142,1 M	Rp 114,4 M	Rp 124,4 M

Sumber: data internal DJP

- (3) Huruf c, mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional

Atas impor dan penyerahan vaksin diberikan fasilitas pembebasan PPN. Vaksin yang diberikan fasilitas PPN hanya terbatas pada vaksin Polio dalam rangka pelaksanaan Program Pekan Imunisasi Nasional (PIN). Selain vaksin tersebut, tidak diberikan fasilitas PPN. Saat ini Indonesia sudah bebas Polio, sehingga tidak ada lagi program imunisasi nasional untuk vaksin Polio, akibatnya tidak ada yang memanfaatkan fasilitas PPN untuk pengadaan vaksin Polio. Akan tetapi kriteria pemberian fasilitas ini masih dibutuhkan sebagai dasar hukum pemberian fasilitas untuk mendorong kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin apabila diperlukan pengadaan vaksin selain Polio.

- (4) Huruf d dan e, melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal dan mendukung pertahanan nasional

Negara bertugas dan bertanggung jawab untuk menjaga pertahanan dan keamanan rakyatnya. Untuk

mendukung tugas ini, diberikan beberapa kemudahan salah satunya dalam bidang perpajakan. Pengadaan persenjataan dan alat-alat yang dibutuhkan untuk keperluan pertahanan negara diberikan fasilitas PPN, baik berupa pembebasan maupun tidak dipungut. Undang-Undang PPN memberikan ruang untuk pemberian fasilitas perpajakan untuk tujuan tertentu. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar di dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut. Dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN telah diberikan ruang dan batasan pemberian fasilitas untuk melindungi Negara Kesatuan Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal yang dapat mengganggu eksistensi dan kemerdekaan negara. Kemudahan perpajakan yang diatur tersebut diberikan terbatas untuk:¹⁹⁰

1. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia (TNI) dan Kepolisian Republik Indonesia (POLRI) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal; dan
2. menjamin tersedianya data batas dan foto udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh TNI untuk mendukung pertahanan nasional.

Kemudahan tersebut diwujudkan dalam bentuk pemberian fasilitas untuk menjaga pertahanan dan keamanan NKRI, antara lain:¹⁹¹

1. pembebasan PPN atas impor dan penyerahan senjata, amunisi, alat angkutan di darat, kendaraan lapis baja, kendaraan patroli, dan kendaraan angkutan khusus lainnya, serta suku cadangnya oleh/kepada Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI serta pihak lain yang ditunjuk oleh Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI;
2. pembebasan PPN atas impor dan penyerahan atau bahan yang diperlukan dalam pembuatan senjata dan

¹⁹⁰ Penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN.

¹⁹¹ Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2019.

- amunisi oleh/kepada PT (PERSERO) PINDAD untuk keperluan Kementerian Pertahanan, TNI atau POLRI;
3. pembebasan PPN atas impor dan perolehan peralatan berikut suku cadangnya yang digunakan oleh Kementerian Pertahanan atau TNI untuk penyediaan data batas dan foto udara wilayah Negara Republik Indonesia yang dilakukan untuk mendukung pertahanan Nasional, yang oleh/kepada Kementerian Pertahanan, TNI atau pihak yang ditunjuk oleh Kementerian Pertahanan atau TNI;
 4. pembebasan PPN atas Jasa yang diterima oleh Departemen Pertahanan atau TNI yang dimanfaatkan dalam rangka penyediaan data batas dan foto udara wilayah Negara Republik Indonesia untuk mendukung pertahanan nasional; dan
 5. PPN tidak dipungut atas impor dan penyerahan:
 - a. alat angkutan di air;
 - b. alat angkutan di bawah air;
 - c. alat angkutan di udara;
 - d. kereta api;
 - e. suku cadang;
 6. alat keselamatan pelayaran dan alat keselamatan manusia; dan
 7. alat keselamatan penerbangan dan alat keselamatan manusia,
- oleh/kepada Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI, serta pihak lain yang ditunjuk oleh Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI.

Subjek yang memperoleh manfaat atas pemberian fasilitas PPN tersebut mencakup pihak-pihak yang terlibat dalam usaha menjaga pertahanan dan keamanan negara yaitu TNI dan POLRI sebagaimana tercantum dalam penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN, serta pihak lain yang tidak tercantum dalam penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN seperti misalnya Kementerian Pertahanan, Badan Keamanan Laut, dan pihak lain yang dianggap bertugas menjaga pertahanan dan keamanan.

Selain fasilitas tersebut, atas impor barang-barang yang dibutuhkan untuk menjaga pertahanan dan keamanan NKRI juga bisa mendapatkan fasilitas

pembebasan Bea Masuk dan tidak dipungut PPN dan PPh Pasal 22 Impor.

Belanja perpajakan yang berupa potensi kehilangan (*potential loss*) penerimaan perpajakan untuk tujuan ini nilainya sangat besar. Hilangnya potensi penerimaan perpajakan akibat pemberian fasilitas untuk pembelian persenjataan dan alat-alat yang dibutuhkan untuk keperluan pertahanan sangat signifikan terhadap penerimaan perpajakan secara keseluruhan. Potensi penerimaan perpajakan ini bisa dimanfaatkan untuk tujuan bernegara yang lainnya semisal meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan memenuhi kebutuhan dasar masyarakat.

Efektivitas dari anggaran yang ada, khususnya untuk pertahanan dan keamanan sangat memiliki ruang untuk diupayakan agar dilakukan pemfokusan kembali (*refocusing*) dan re-alokasi di Kementerian terkait sehingga tujuan untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal dan mendukung pertahanan nasional tetap terjaga tanpa harus diberikan fasilitas dalam proses impor maupun penyerahan.

Pemberian fasilitas ini menciptakan distorsi terhadap perekonomian, terutama untuk barang-barang untuk keperluan pertahanan negara yang juga dibeli oleh pihak di luar yang mendapatkan fasilitas. Terhadap barang yang sama, diperlakukan berbeda dalam aspek perpajakannya. Hal ini tentu saja melanggar konsep PPN yaitu untuk barang yang sama harus diperlakukan yang sama pula.

Nilai fasilitas yang besar, dikhawatirkan menimbulkan inefisiensi anggaran dalam pengadaan persenjataan dan alat-alat yang dibutuhkan untuk pertahanan. Meskipun mendapatkan fasilitas, yaitu tidak perlu membayar PPN, ada indikasi bahwa pengadaan alat-alat tersebut tidak menjadi lebih efisien. Pemberian fasilitas ini diharapkan dapat meningkatkan jumlah barang yang bisa diperoleh, meskipun dengan jumlah anggaran belanja yang sama. Oleh karena itu, perlu dilakukan analisis untuk mempertimbangkan manfaat

yang diterima dari pemberian fasilitas ini dibandingkan potensi penerimaan perpajakan yang hilang.

- (5) Huruf f, meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat

Pemerintah berkewajiban untuk mencerdaskan kehidupan bangsa dan memajukan ilmu pengetahuan dengan menjunjung tinggi nilai-nilai agama dan persatuan bangsa, sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 31 UUD NRI 1945. Oleh karena itu, pemerintah memberikan fasilitas perpajakan pada ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan Pasal 16B huruf f ini karena buku adalah salah satu sumber ilmu pengetahuan.

Atas impor dan/atau penyerahan buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama oleh orang pribadi atau badan, dibebaskan dari pengenaan PPN. Kriteria buku pelajaran umum meliputi buku pendidikan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2017 tentang Sistem Perbukuan atau buku umum yang mengandung unsur pendidikan.

- (6) Huruf g, mendorong pembangunan tempat ibadah

Untuk mendorong pembangunan tempat ibadah di Indonesia, diberikan fasilitas perpajakan berupa pembebasan PPN untuk penyerahan jasa oleh kontraktor untuk pembangunan tempat yang semata-mata untuk keperluan ibadah. Dengan adanya fasilitas PPN tersebut, masyarakat yang ingin membangun tempat ibadah melalui jasa kontraktor, tidak perlu untuk membayar PPN sebesar 10%.

- (7) Huruf h dan huruf j, menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu Rumah Sederhana, Rumah Sangat Sederhana dan Rumah Susun Sederhana Milik

Perwujudan dari tujuan pemerintah untuk menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana, diberikan fasilitas pembebasan PPN.

Pembebasan ini bertujuan untuk tidak menambah beban masyarakat dengan lapisan bawah pada saat memperoleh rumah. Dengan pemberian fasilitas PPN ini diharapkan masyarakat dengan perekonomian yang terbatas dapat memperoleh rumah dengan harga yang terjangkau. Adapun batasan rumah yang mendapatkan fasilitas pembebasan PPN, adalah sebagai berikut:¹⁹²

1. Rumah Sederhana, dengan batasan:
 - a. luas bangunan tidak melebihi 36 m² (tiga puluh enam meter persegi);
 - b. harga jual tidak melebihi batasan harga jual, dengan ketentuan bahwa batasan harga jual didasarkan pada kombinasi zona dan tahun;
 - c. merupakan rumah pertama yang dimiliki oleh orang pribadi yang termasuk dalam kelompok masyarakat berpenghasilan rendah, digunakan sendiri sebagai tempat tinggal, dan tidak dipindahtangankan dalam jangka waktu 4 (empat) tahun sejak dimiliki;
 - d. luas tanah tidak kurang dari 60 m² (enam puluh meter persegi); dan
 - e. perolehannya secara tunai maupun dibiayai melalui fasilitas kredit bersubsidi maupun tidak bersubsidi, atau melalui pembiayaan berdasarkan prinsip syariah.
2. Pondok boro meliputi bangunan sederhana, berupa bangunan bertingkat atau tidak bertingkat, yang dibangun dan dibiayai oleh perorangan atau koperasi buruh atau koperasi karyawan, yang diperuntukkan bagi para buruh tetap atau para pekerja sektor informal berpenghasilan rendah dengan biaya sewa yang disepakati, yang tidak dipindahtangankan dalam jangka waktu 4 (empat) tahun sejak diperoleh;
3. Asrama mahasiswa dan pelajar yaitu bangunan sederhana, berupa bangunan bertingkat atau tidak bertingkat, yang dibangun dan dibiayai oleh universitas atau sekolah, perorangan dan/ atau

¹⁹² Peraturan Menteri Keuangan Nomor 81/PMK.010/2019.

- Pemerintah Daerah, yang diperuntukkan khusus untuk pemondokan pelajar atau mahasiswa; dan
4. Bangunan yang diperuntukkan bagi korban bencana alam yang dibiayai oleh pemerintah, swasta, dan/atau lembaga swadaya masyarakat.

Pemerintah selama ini sudah memberi beberapa insentif atau stimulus untuk pembelian rumah Masyarakat Berpenghasilan Rendah (MBR) diantaranya adalah subsidi pembiayaan berupa subsidi selisih bunga, bantuan dana bergulir (Fasilitas Likuiditas Pembiayaan Perumahan (FLPP)) dan insentif pembebasan PPN. Hal ini juga sebagai bagian dari upaya pemerintah merevitalisasi pertumbuhan ekonomi, terutama di sektor properti perumahan dan memberi kesempatan yang lebih luas kepada masyarakat berpenghasilan rendah untuk memiliki rumah dengan mempertimbangkan meningkatnya harga tanah dan bangunan. Namun demikian pemberian fasilitas PPN terhadap pembelian rumah Masyarakat Berpenghasilan Rendah (MBR) dalam praktiknya tidak cukup menarik minat masyarakat untuk membeli rumah subsidi mengingat pembatasan harga rumah sederhana dan Pajak Masukan yang diperoleh oleh pengembang (*developer*) yang menjadi tidak dapat dikreditkan membuat kualitas rumah-rumah subsidi sangat jauh dari yang diharapkan oleh masyarakat. Sehubungan dengan hal tersebut maka fasilitas PPN atas penyerahan rumah sederhana, rumah sangat sederhana dan rumah susun untuk masyarakat lapisan bawah diusulkan untuk dihapus dan diganti dengan adanya suatu desain insentif/fasilitas fiskal yang dapat berpedoman pada skema penganggaran berbasis kinerja, yaitu dengan mekanisme pemberian insentif PPN melalui perencanaan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, serta didukung dengan mekanisme pertanggungjawaban oleh instansi yang terkait dengan pencapaian sasaran yang dituju sehingga pengelolaannya dilakukan secara transparan dan akuntabel. terkait ketersediaan dan kemudahan pembiayaan. Selain daripada itu, dengan mengenakan PPN atas perumahan sederhana membuat Pajak Masukan yang diperoleh

pengembang (*developer*) dapat dikreditkan sementara dengan skema insentif fiskal harga dapat mengurangi harga pada tingkat masyarakat sehingga harga rumah tetap terjangkau.

Data kependudukan saat ini sudah semakin valid, begitu juga dengan data Badan Pusat Statistik terkait data kemiskinan. Untuk itu dipandang bahwa alokasi anggaran melalui subsidi secara terstruktur dan terarah untuk memberikan dukungan bagi ketersediaan rumah bagi MBR diharapkan dapat tetap tercapai tanpa melalui skema pemberian fasilitas PPN. Jumlah yang diberikan melalui subsidi diharapkan juga lebih termonitor melalui skema subsidi oleh kementerian teknis terkait.

- (8) Huruf i, mendorong pengembangan armada Nasional di bidang angkutan darat, air dan udara

Meskipun sektor transportasi penting dalam pembangunan nasional, fasilitas PPN yang diberikan oleh pemerintah sepertinya tidak berdampak terhadap turunnya harga yang harus ditanggung oleh masyarakat untuk mendapatkan akses transportasi. Pemerintah telah memberikan beberapa fasilitas PPN untuk dapat menekan biaya penyelenggaraan angkutan udara, angkutan darat, dan angkutan air. Fasilitas PPN tersebut diberikan berupa PPN tidak dipungut atas impor atau perolehan armada angkutan dan juga terhadap suku cadang dan biaya operasional perusahaan angkutan. Dengan mengurangi biaya yang harus dikeluarkan oleh perusahaan angkutan, diharapkan dapat menurunkan tarif angkutan yang dibebankan kepada masyarakat selaku pengguna, tanpa harus mengurangi *margin* wajar perusahaan. Pada kenyataannya, besarnya fasilitas PPN yang diberikan tidak sebanding dengan penurunan harga yang dinikmati oleh masyarakat sebagai konsumen akhir. Ketersediaan armada angkutan laut dan udara saat ini dianggap sudah cukup dan kompetitif. Selain itu pemberian fasilitas PPN tidak dipungut sudah tidak elastis terhadap harga jual tiket angkutan tersebut. Oleh karena itu fasilitas tersebut diusulkan untuk dihapus karena tidak efektif dan tidak sesuai dengan tujuan awal untuk mengurangi beban tarif transportasi yang harus dibayarkan oleh masyarakat.

- (9) Huruf j, mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak

Insentif perpajakan termasuk insentif PPN termasuk dalam instrumen kebijakan fiskal yang dibutuhkan pemerintah untuk mencapai sasaran-sasaran tertentu yang mungkin bersifat sementara atau selamanya. Salah satunya adalah pemberian fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN untuk mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis berdasarkan Pasal 16B, yaitu BKP tertentu yang bersifat strategis yang atas impornya dibebaskan dari pengenaan PPN meliputi:

- a. mesin dan peralatan pabrik yang merupakan satu kesatuan, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, yang digunakan secara langsung dalam proses menghasilkan BKP oleh Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan BKP tersebut, termasuk yang atas perolehannya dilakukan oleh pihak yang melakukan pekerjaan konstruksi terintegrasi, tidak termasuk suku cadang;
- b. barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang kelautan dan perikanan, baik penangkapan maupun budidaya, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintah ini, yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Peraturan Pemerintah ini;
- c. jangat dan kulit mentah yang tidak disamak;
- d. ternak yang kriteria dan/atau rinciannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah mendapat pertimbangan dari menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pertanian;
- e. bibit dan/atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, atau perikanan;
- f. pakan ternak tidak termasuk pakan hewan kesayangan;
- g. pakan ikan;
- h. bahan pakan untuk pembuatan pakan ternak dan pakan ikan, tidak termasuk imbuhan pakan dan pelengkap pakan, yang kriteria dan/atau rincian

bahan pakan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah mendapat pertimbangan dari menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang kelautan dan perikanan dan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pertanian;

- i. bahan baku kerajinan perak dalam bentuk perak butiran dan/atau dalam bentuk perak batangan;
- j. unit hunian Rumah Susun Sederhana Milik yang perolehannya dibiayai melalui kredit/pembiayaan kepemilikan rumah bersubsidi bersubsidi yang memenuhi ketentuan sebagai berikut:
 - 1) luas untuk setiap hunian paling sedikit 21 m² (dua puluh satu meter persegi) dan tidak melebihi 36 m² (tiga puluh enam meter persegi);
 - 2) pembangunannya mengacu kepada peraturan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pekerjaan umum dan perumahan rakyat;
 - 3) merupakan unit hunian pertama yang dimiliki, digunakan sendiri sebagai tempat tinggal dan tidak dipindahtangankan dalam jangka waktu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang rumah susun; dan
 - 4) batasan terkait harga jual unit hunian Rumah Susun Sederhana Milik dan penghasilan bagi orang pribadi yang memperoleh unit hunian Rumah Susun Sederhana Milik ditetapkan oleh Menteri Keuangan setelah mendapat pertimbangan dari menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pekerjaan umum dan perumahan rakyat.
- k. listrik, termasuk biaya penyambungan listrik dan biaya beban listrik, kecuali untuk rumah dengan daya di atas 6.600 (enam ribu enam ratus) Voltase Amper;
- l. *liquified natural gas*; dan
- m. *anode slime*, tidak dipungut PPN.

Pemberian fasilitas PPN ini kurang sesuai dengan prinsip netralitas PPN, yang seharusnya memberikan perlakuan yang sama terhadap Wajib Pajak. Pemberian

fasilitas ini menimbulkan diskriminasi yang berakibat distorsi terhadap perekonomian. Selama ini pemberian fasilitas pembebasan PPN terhadap BKP tertentu yang bersifat strategis khususnya mesin dan peralatan pabrik digunakan sebagai salah satu cara untuk menarik investor agar menanamkan modalnya di Indonesia. Hal ini penting untuk berkompetisi dalam menarik investor dengan negara-negara lain. Dalam prakteknya yang memanfaatkan fasilitas ini sebagian besar Wajib Pajak yang juga memanfaatkan fasilitas pembebasan bea masuk. Sedangkan Wajib Pajak yang banyak melakukan investasi dengan memanfaatkan produksi dalam negeri mampu melakukan investasi tanpa fasilitas PPN.

Pemberian fasilitas ini tidak didukung dengan adanya mekanisme pertanggungjawaban oleh instansi atau lembaga negara yang terkait dengan tujuan pemberian fasilitas tersebut. Pengawasan yang dilakukan masih terbatas pada realisasi pemanfaatan fasilitas tersebut, belum sampai pada dampak ekonomi dan sosial yang komprehensif. Hal ini menimbulkan potensi pemberian fasilitas yang tidak tepat sasaran, sebab tidak dapat diukur efektivitas keberhasilan pemberian fasilitas tersebut. Selain itu, pemberian fasilitas pembebasan untuk BKP tertentu yang bersifat strategis dalam kelompok mesin dan peralatan pabrik ini juga kerap menimbulkan tuduhan atas pengenaan tindakan penjualan barang di pasar internasional dengan harga yang lebih murah daripada pasar domestik (*dumping*), subsidi dan *safeguard* baik dari *World Trade Organization* (WTO) maupun dari otoritas perdagangan negara tujuan ekspor. Tuduhan ini menunjukkan bahwa pemberian fasilitas ini kurang sejalan dengan kelaziman internasional.

Sampai dengan tahun 2020, pemberian fasilitas PPN atas BKP tertentu yang bersifat strategis pada kelompok mesin dan peralatan merupakan salah satu layanan administrasi yang paling banyak dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak. Adapun data permohonan SKB PPN BKP tertentu yang bersifat strategis (kelompok mesin dan peralatan pabrik) adalah sebagai berikut:

Tabel II. 17. Data SKB PPN BKP Tertentu yang Bersifat Strategis 2018 s.d. 2020

Tahun	Jumlah	Jumlah SKB dalam Rp	Jumlah SKB dalam USD
2018	4340	16.800.296.193.912	3.289.640.076.010
2019	5514	11.680.018.979.919	2.178.261.660.977
2020 s.d. Mei	1665	9.811.450.192.671	-

sumber: DJP (diolah)

Permohonan SKB PPN BKP tertentu yang bersifat strategis di atas diajukan oleh PKP yang menghasilkan BKP, tidak dibatasi oleh klasifikasi lapangan usaha. Lebih dari 95% dari permohonan SKB tersebut merupakan permohonan SKB untuk impor. Pemberian SKB PPN untuk mesin dan peralatan pabrik ini merupakan penghapusan beban terhadap produk impor yang berdampak terhadap produk dalam negeri untuk mesin dan peralatan produksi. Akibatnya terjadi peningkatan importasi mesin dan peralatan pabrik dan melemahnya daya saing produksi mesin dan peralatan pabrik dalam negeri. Perlakuan yang sama baik atas impor maupun penyerahan dalam negeri merupakan penerapan prinsip nondiskriminasi (*non-discriminatory*) dalam pengenaan PPN sebagaimana dimaksud dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN yang menyatakan bahwa prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Secara internasional, prinsip *non-discriminatory* diatur dalam *Article III General Agreement on Tariffs and Trade* sebagai berikut:

The products of the territory on any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes

or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products, yang artinya adalah produk-produk dari wilayah pihak dalam kontrak yang diimpor ke dalam wilayah pihak dalam kontrak lainnya tidak akan dikenakan, secara langsung atau tidak langsung, pajak internal atau biaya internal lainnya dalam bentuk apa pun yang melebihi dari yang diterapkan secara langsung atau tidak langsung seperti produk domestik.

Meskipun fasilitas diberikan baik atas impor maupun penyerahan dalam negeri, namun menimbulkan implikasi yang berbeda di antara kedua transaksi. Perbedaan tersebut diakibatkan sifat dasar fasilitas pembebasan PPN, dimana Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan PPN tidak dapat dikreditkan. Dengan asumsi tidak ada biaya asuransi (*insurance*) dan pengapalan (*freight*), perbedaan dampaknya adalah sebagai berikut:

1. Perolehan mesin dan peralatan melalui impor

Ketika impor barang modal mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN dan dibebaskan dari pengenaan bea masuk, dampaknya adalah PKP pengimpor barang hanya membayar seharga harga jual tanpa dikenai PPN dan bea masuk. Atas barang modal yang dijual oleh penyedia barang di luar negeri, misal dengan harga 100 juta, PKP pengimpor barang membayar sejumlah yang diminta yaitu 100 juta.

2. Perolehan mesin dan peralatan melalui penyerahan dalam negeri

Serupa dengan importasi, penyerahan barang modal oleh PKP penjual di dalam negeri juga memperoleh fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN. Berdasarkan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN, Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP/JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan. Dampaknya adalah PKP penjual akan membiayakan Pajak Masukan yang dibayar ke dalam harga jual barang. Dengan demikian, atas barang yang seharusnya dijual seharga 100 juta, PKP penjual akan menambah harga

untuk membiayai Pajak Masukan, misal 8 juta, sehingga harga jual menjadi 108 juta.

Dari kedua jenis transaksi tersebut, dapat disimpulkan bahwa atas barang yang sama PKP pembeli akan lebih memilih untuk membeli dari penyedia barang (*vendor*) luar negeri karena dijual lebih murah daripada harga di dalam negeri.

Sedangkan pada kelompok jangat dan kulit mentah yang tidak disamak dan juga bahan baku kerajinan perak dalam bentuk perak butiran dan/atau dalam bentuk perak batangan, pemanfaatan fasilitas ini luput dari pengawasan. Berdasarkan data dari Kementerian Perindustrian, jumlah data pabrik industri penyamakan kulit mengalami penurunan sekitar 8% selama 10 (sepuluh) tahun terakhir. Sehingga dapat dikatakan bahwa pemberian fasilitas terhadap industri ini tidak menunjukkan efektivitas.

Adapun untuk BKP tertentu yang bersifat strategis dalam kelompok pakan ternak, ternak, pakan ikan, saat ini telah mendapat subsidi baik dalam bentuk keringanan kredit maupun subsidi dari pemerintah pusat dan daerah. Selain itu volatilitas harga menunjukkan bahwa intervensi melalui pemberian fasilitas perpajakan tidak berdaya secara keseluruhan terhadap harga. Kementerian teknis terkait dapat melakukan strategi yang lebih efektif untuk mencapai tujuan penurunan harga pakan ternak melalui mekanisme lain.

Dalam Pasal 16B, tidak ditemukan definisi dan kriteria yang jelas atas barang yang termasuk dalam kelompok BKP tertentu yang bersifat strategis, sehingga pemanfaatan fasilitas untuk mendorong pembangunan nasional menjadi tidak efektif. Oleh karena itu pemberian fasilitas untuk BKP tertentu yang bersifat strategis ini diusulkan untuk dikaji ulang.

- (10) Huruf k, menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri

Ruang lingkup pemberian fasilitas PPN pada penjelasan Pasal 16B huruf k Undang-Undang PPN menjadi dasar hukum bagi pemerintah untuk

memberikan fasilitas PPN atas pelaksanaan proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri.

Saat ini atas pelaksanaan proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri secara keseluruhan mendapatkan fasilitas fiskal berupa:¹⁹³

1. Dibebaskan Bea Masuk dan Bea Masuk Tambahan atas impor dalam pelaksanaan Proyek Pemerintah tersebut;
2. Tidak dipungut PPN atau PPN dan PPnBM atas impor BKP, pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean, pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, penyerahan BKP dan/atau JKP oleh Kontraktor Utama sehubungan dengan pelaksanaan Proyek Pemerintah tersebut;
3. Pajak Penghasilan Ditanggung Pemerintah atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Kontraktor Utama sehubungan dengan pelaksanaan Proyek Pemerintah tersebut.

Ruang lingkup subjek pajak yang dapat memanfaatkan fasilitas PPN ini adalah Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Sedangkan yang menjadi objek adalah impor dan/atau penyerahan dalam rangka pelaksanaan proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri. Namun, proyek pemerintah tersebut tercantum dalam Daftar Isian Proyek (DIP) atau dokumen yang dipersamakan dengan DIP.

Hibah dan pinjaman luar negeri tidak hanya diterima oleh pemerintah, tetapi juga diterima oleh BUMN, BUMD, swasta, dan organisasi nirlaba. Pemberian fasilitas bagi pemerintah menyebabkan ketidakadilan bagi pihak lain selain pemerintah khususnya organisasi nirlaba yang pemanfaatan dana hibah dan/atau pinjaman tersebut juga digunakan untuk kepentingan masyarakat.

¹⁹³ Peraturan Pemerintah Nomor 25 Tahun 2001 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah Atau Dana Pinjaman Luar Negeri.

Namun, lazimnya dalam penyusunan kerja sama atau perjanjian pemberian hibah dari luar negeri dengan pemerintah biasanya pemberi hibah mensyaratkan agar belanja dan/atau pemanfaatan dana hibah tersebut dikecualikan dari pembebanan pajak, termasuk PPN. Selain itu, pinjaman luar negeri merupakan penerimaan negara yang harus dikembalikan dan terbebani beban bunga. Dana pinjaman harus dimanfaatkan seefektif mungkin untuk pembangunan, jika sebagian dari dana tersebut digunakan untuk membayar PPN maka beban PPN tersebut juga merupakan bagian dari pinjaman yang terbebani oleh bunga.

- (11) Huruf 1, mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk

Dalam rangka perwujudan pelaksanaan Penjelasan Pasal 16B huruf 1 Undang-Undang PPN ini, Pemerintah mengeluarkan berbagai ketentuan yang memberikan fasilitas terkait pembebasan pungutan Bea Masuk atas importasi barang-barang tertentu. Namun demikian, atas impor BKP yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk tetap dipungut PPN atau PPN dan PPnBM. Akan tetapi, untuk barang-barang tertentu, diberikan fasilitas tidak dipungut PPN atau PPN dan PPnBM. BKP mendapat fasilitas tidak dipungut tersebut, yaitu:¹⁹⁴

1. barang perwakilan negara asing beserta para pejabatnya yang bertugas di Indonesia berdasarkan asas timbal balik;
2. barang untuk keperluan badan internasional yang diakui dan terdaftar pada Pemerintah Indonesia beserta pejabatnya yang bertugas di Indonesia dan tidak memegang paspor Indonesia;
3. barang kiriman hadiah untuk keperluan ibadah umum, amal, sosial, kebudayaan, atau barang untuk kepentingan penanggulangan bencana alam;
4. barang untuk keperluan museum, kebun binatang, dan tempat lain semacam itu yang terbuka untuk umum, serta barang untuk konservasi alam;

¹⁹⁴ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 27/PMK.011/2012.

5. barang untuk keperluan penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan;
6. barang untuk keperluan khusus kaum tunanetra dan penyandang cacat lainnya;
7. peti atau kemasan lain yang berisi jenazah atau abu jenazah;
8. barang pindahan tenaga kerja Indonesia yang bekerja di luar negeri, mahasiswa yang belajar di luar negeri, Pegawai Negeri Sipil, anggota Tentara Nasional Indonesia, atau anggota Kepolisian Republik Indonesia yang bertugas di luar negeri paling sedikit 1 (satu) tahun, sepanjang barang tersebut tidak untuk diperdagangkan dan mendapat rekomendasi dari Perwakilan Republik Indonesia setempat;
9. barang pribadi penumpang, awak sarana pengangkut, pelintas batas, dan barang kiriman sampai batas jumlah tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan;
10. barang yang diimpor oleh pemerintah pusat atau pemerintah daerah yang ditujukan untuk kepentingan umum;
11. perlengkapan militer termasuk suku cadang yang diperuntukkan bagi keperluan pertahanan dan keamanan Negara;
12. barang impor sementara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai impor sementara;
13. barang yang dipergunakan untuk:
 - a. kegiatan usaha hulu minyak dan gas bumi meliputi eksplorasi dan eksploitasi; atau
 - b. kegiatan penyelenggaraan panas bumi untuk pemanfaatan tidak langsung yang meliputi Penugasan Survei Pendahuluan dan Eksplorasi (PSPE), eksplorasi, eksploitasi, dan pemanfaatan;
 - c. dihapus;
14. barang yang telah diekspor kemudian diimpor kembali dalam kualitas yang sama dengan kualitas pada saat diekspor;

15. barang yang telah diekspor untuk keperluan perbaikan, pengerjaan, dan pengujian, kemudian diimpor kembali;
 16. obat-obatan yang diimpor dengan menggunakan anggaran pemerintah yang diperuntukkan bagi kepentingan masyarakat;
 17. bahan terapi manusia, pengelompokan darah dan bahan penjenisan jaringan yang diimpor dengan menggunakan anggaran pemerintah yang diperuntukkan bagi kepentingan masyarakat;
 18. barang dan bahan untuk diolah, dirakit, atau dipasang pada barang lain yang mendapat fasilitas impor untuk tujuan ekspor;
 19. barang dan bahan atau mesin yang diimpor oleh industri kecil dan menengah atau konsorsium untuk industri kecil dan menengah dengan menggunakan fasilitas impor untuk tujuan ekspor; dan
 20. barang dalam rangka Perjanjian Kerjasama/Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara yang dilakukan oleh Kontraktor Perjanjian Kerjasama/Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. kontraknya ditandatangani sebelum tahun 1990;
 - b. kontraknya mencantumkan ketentuan mengenai pemberian pembebasan atau keringanan bea masuk atas impor barang dalam rangka Perjanjian Kerjasama/Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara;
 - c. kontraknya tidak mencantumkan ketentuan mengenai jangka waktu pemberian pembebasan atau keringanan bea masuk; dan
 - d. barang impornya merupakan Barang Milik Negara.
- (12) Huruf m, membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional

Dalam penjelasan Pasal 16B huruf m Undang-Undang PPN, kemudahan perpajakan diberikan terbatas untuk membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional.

Sepanjang tahun 2020, Badan Nasional Penanggulangan Bencana (BNPB) mencatat telah terjadi 2.925 kejadian bencana alam. Berdasarkan rincian data bencana hidrometeorologi, kejadian banjir terjadi sebanyak 1.065 kejadian, ditambah bencana yang disebabkan oleh angin puting beliung 873 kejadian, tanah longsor 572 kejadian, kekeringan 29 kejadian, gempa bumi dan peristiwa erupsi gunung api sebanyak 23 kejadian, serta kejadian bencana alam lainnya sebanyak 363 kejadian.¹⁹⁵

Namun penetapan bencana alam sebagai bencana alam nasional oleh pemerintah baru diberikan atas kejadian gempa bumi dan tsunami Flores Tahun 1992 dengan Keputusan Presiden Nomor 66 Tahun 1992 tentang Penetapan Bencana Alam di Flores Sebagai Bencana Nasional dan kejadian gempa bumi dan tsunami Aceh Tahun 2004 melalui Keputusan Presiden Nomor 112 Tahun 2005 tentang Penetapan Bencana Alam Gempa Bumi dan Gelombang Tsunami di Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam dan Provinsi Sumatera Utara sebagai Bencana Nasional dan Hari Berkabung Nasional.

Dari faktor yang memicu terjadinya bencana, terdapat tiga jenis bencana yaitu bencana alam, bencana nonalam, dan bencana sosial. Dari banyaknya kasus bencana alam yang terjadi di Indonesia, Undang-Undang PPN memberikan fasilitas perpajakan hanya untuk bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional. Kebijakan ini menyebabkan ketidakadilan dan tidak sesuai karena prinsip yang harus dipegang dalam pemberian kemudahan adalah dengan diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap kasus-kasus yang sama agar tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Adanya konteks bencana nasional ini sudah seharusnya diperlonggar, artinya pemerintah bisa mengeluarkan aturan khusus untuk menangani kasus bencana alam yang tidak ditetapkan sebagai bencana

¹⁹⁵ BNPB, *Sebanyak 2.925 Bencana Alam Terjadi Pada 2020 di Tanah Air, Bencana Hidrometeorologi Mendominasi*, 2020, diakses dari <https://www.bnpb.go.id/berita/sebanyak-2-925-bencana-alam-terjadi-pada-2020-di-tanah-air-bencana-hidrometeorologi-mendominasi> pada tanggal 4 April 2021.

nasional. Pemerintah sudah seharusnya memberikan perlakuan yang sama dalam pemberian fasilitas perpajakan tanpa melihat apakah bencana alam karena bencana alam nasional atau tidak.

Selain itu pemberian fasilitas PPN berupa pembebasan dari pengenaan PPN kurang menarik bagi pihak yang ingin menyumbangkan, karena pajak masukan atas perolehan BKP yang akan disumbangkan tidak dapat dikreditkan. Oleh karena itu untuk mendorong pihak-pihak di luar instansi pemerintah untuk meringankan tugas pemerintah dalam penanganan bencana alam sudah selayaknya pemberian fasilitas pembebasan PPN dikaji ulang.

- (13) Huruf n, menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat

Dalam penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN, pemberian fasilitas dibatasi untuk aspek-aspek tertentu, salah satunya disebutkan dalam Penjelasan Pasal 16B huruf n Undang-Undang PPN tersebut, yaitu “menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat”. Saat ini air dan listrik dapat dikatakan sudah terjangkau oleh masyarakat. Untuk daerah atau masyarakat tertentu yang secara spesifik hingga saat ini masih belum tersedia air bersih dan listrik, pemerintah dapat menjamin ketersediaan air bersih dan listrik dengan mekanisme lain, diantaranya pemberian subsidi bagi masyarakat tertentu atau keterlibatan dalam penanaman modal industri tersebut, yang selama ini juga sudah mulai berjalan, diantaranya berbentuk Kerjasama Pemerintah dengan Badan Usaha (KPBU).

PPN dikenakan atas konsumsi semua barang atau jasa tanpa membedakan siapa yang mengkonsumsi (listrik) atau bagaimana barang tersebut didistribusikan. Perlakuan yang sama diberikan kepada semua obyek. Pemerintah memberikan dukungan bagi konsumen golongan masyarakat miskin dalam bentuk subsidi. Selanjutnya, terdapat potensi penerimaan yang signifikan sebesar 32,6 triliun apabila listrik dan air dikenakan PPN. Adapun bagi masyarakat miskin, pemerintah harus menyediakan subsidi untuk listrik dan air sebesar Rp946

miliar. Oleh karena itu, seyogianya air bersih dan listrik juga dikenakan PPN sebagai BKP.¹⁹⁶

- (14) Huruf o, menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi

Sebagai negara kepulauan, akses transportasi antarpulau menjadi hal yang krusial. Selain sebagai sarana memindahkan orang atau barang, akses transportasi juga menjadi salah satu elemen perekat kesatuan bangsa. Untuk daerah tertentu yang sulit untuk dijangkau oleh beberapa moda transportasi, transportasi udara menjadi satu-satunya sarana yang dapat dipergunakan untuk menjangkau daerah lain. Seringkali, investasi di daerah tertentu yang sulit dijangkau tidak menarik minat investor dari pihak swasta. Dampaknya sarana transportasi yang tersedia jumlahnya tidak memenuhi untuk kebutuhan perpindahan arus orang dan arus barang.

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, negara hadir dengan memberikan beberapa kemudahan bagi investor angkutan udara di daerah tertentu. Salah satunya dengan memberikan fasilitas PPN untuk dapat mengurangi biaya yang harus ditanggung oleh investor. Akan tetapi, sejak berlakunya Undang-Undang PPN sampai dengan saat ini, tidak ada fasilitas PPN yang secara khusus diberikan untuk tujuan mendorong angkutan udara di daerah tertentu tersebut. Fasilitas yang ada saat ini hanya terbatas untuk armada pesawat udara dan bandar udaranya.

Mengacu kepada kondisi saat ini sebagaimana diuraikan di atas, maka arah kebijakan yang diusulkan diharapkan dapat menciptakan kondisi sebagai berikut.

- a) Barang dan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN

Perampangan jenis barang dan jasa yang tidak dikenai PPN akan membantu meringankan biaya yang harus

¹⁹⁶ Data Internal DJP.

ditanggung sektor usaha terkait dan meningkatkan arus kas (*cashflow*) perusahaan karena Pajak Masukan yang telah dibayar dapat dikreditkan. Selain itu dengan menggeser beberapa jenis barang dan jasa dari jenis yang tidak dikenai PPN menjadi mendapat fasilitas PPN akan lebih memberikan fleksibilitas bagi pemerintah dalam menggunakan instrumen fiskal dengan memberikan kewenangan menentukan sektor usaha yang harus didukung dengan fasilitas fiskal sesuai dengan perkembangan jaman dan mengatur belanja perpajakan (*tax expenditure*) yang dapat ditanggung oleh Pemerintah.

Terkait barang kebutuhan pokok, untuk menghilangkan adanya *tax incidence* PPN (naiknya harga yang harus dibayar konsumen) sebagai akibat tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan oleh penjual, serta untuk memberikan kejelasan (*clarity*) perlakuan PPN atas barang kebutuhan pokok dimana selama ini terdapat barang kebutuhan pokok yang merupakan BKP dan juga non-BKP, maka diusulkan barang kebutuhan pokok untuk diubah dari non-BKP menjadi BKP.

Barang kebutuhan dasar (*basic need*) yang merupakan bagian dari kebutuhan pangan dasar rumah tangga Indonesia, seperti beras, daging, telur, susu, buah-buahan, dan sayur-sayuran, terpenuhinya barang-barang tersebut sebagai kebutuhan pangan dasar oleh masyarakat akan berpengaruh terhadap kualitas pembangunan sumber daya manusia Indonesia yang berdaya saing global, peningkatan kecerdasan dan kesehatan anak bangsa, hingga penurunan angka kematian.

Barang kebutuhan dasar tersebut memiliki skala pemenuhan kebutuhan yang tinggi secara nasional, sehingga untuk memastikan barang-barang dalam kelompok ini dapat dijangkau dan diperoleh oleh masyarakat serta dapat terkendalinya barang tersebut di seluruh wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, perlu diberikan penyesuaian tarif PPN yang lebih rendah dari tarif umum. Dengan pengenaan tarif PPN yang lebih rendah, diharapkan setiap rumah tangga Indonesia mampu memenuhi standar kuantitas dan kualitas dari kebutuhan pangan dasarnya.

Di beberapa negara perlakuan terkait pengenaan PPN atas barang-barang kebutuhan dasar tersebut juga diatur

dengan memberikan tarif yang lebih rendah daripada tarif yang berlaku umum (*reduced rate*). Dengan demikian untuk barang-barang kebutuhan dasar tersebut seyogyanya diberikan pengurangan tarif (*reduced rate*) demi terwujudnya kesejahteraan masyarakat Indonesia.

b) Fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut

Rancangan Undang-Undang ini mengusulkan adanya suatu desain insentif atau fasilitas fiskal yang tetap berpedoman pada skema penganggaran berbasis kinerja, yaitu dengan mekanisme pemberian insentif fiskal, misalnya melalui perencanaan dalam APBN, serta didukung dengan mekanisme pertanggungjawaban oleh instansi yang terkait dengan pencapaian sasaran yang dituju. Pemberian fasilitas fiskal dengan mekanisme perencanaan APBN tersebut dimungkinkan untuk diberikan. Dengan diberikannya fasilitas fiskal yang lain selanjutnya atas Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP sehubungan dengan penyerahan tersebut menjadi dapat dikreditkan seperti skema PPN pada umumnya. Pemberian insentif fiskal dapat dipertimbangkan dalam hal telah dianggarkan dengan memperhitungkan jangka waktu pemberian fasilitas dan dampaknya terhadap penerimaan pajak dan keuangan negara.

Beberapa hal yang diharapkan dengan adanya penyesuaian fasilitas PPN, antara lain:

1. mengurangi distorsi dalam perekonomian akibat adanya perbedaan perlakuan perpajakan terhadap barang yang sama, baik itu dalam hal pengenaan PPN maupun pengkreditan Pajak Masukannya;
2. meningkatkan penerimaan perpajakan yang dapat digunakan untuk membiayai pembangunan negara, sehingga redistribusi pendapatan dapat lebih merata;
3. pemberian fasilitas PPN lebih tepat sasaran, dalam upaya mencapai tujuan nasional. Untuk fungsi redistribusi yang melekat pada orang atau subjek tertentu tidak tepat digunakan instrumen PPN yang merupakan pajak objektif yaitu pajak yang dikenakan atas objeknya tanpa memperhatikan subjeknya;
4. meningkatkan kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan; dan

5. bukti tanggung jawab pemerintah dalam pembangunan nasional dapat diberikan dalam bentuk lain selain fasilitas PPN, semisal subsidi, bantuan langsung, atau bentuk lain yang lebih spesifik dan terarah.

Berikut ini adalah hasil evaluasi atas pelaksanaan pemberian fasilitas PPN pada ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan sebagaimana dimaksud pada penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN dengan kondisi yang diharapkan:

- (1) Huruf a, mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut

Fasilitas ini merupakan fasilitas berbasis kawasan dengan tujuan untuk lebih meningkatkan investasi dan ekspor serta pengembangan industri nasional. Selain itu pemberian kemudahan ini dipandang perlu seiring dengan berkembangnya praktik-praktik perdagangan internasional, sehingga dapat menjadikan Indonesia sebagai pusat distribusi logistik nasional dan/atau internasional yang bertujuan untuk mendukung distribusi logistik yang murah dan efisien, serta mendukung pertumbuhan industri dalam negeri. Oleh karena itu fasilitas ini harus tetap ada.

- (2) Huruf b, menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya

Pemberian fasilitas kepada Perwakilan Negara Asing dan Badan Internasional serta pejabatnya bersifat mengikat karena berdasarkan asas timbal balik dalam hubungan diplomatik dan perjanjian dengan Badan Internasional. Penghapusan fasilitas perpajakan ini akan menghancurkan kredibilitas dan kepercayaan dunia internasional kepada Indonesia karena telah mengkhianati kesepakatan dan perjanjian internasional. Oleh karena itu ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan pada Penjelasan Pasal 16B huruf b ini harus tetap dipertahankan.

- (3) Huruf c, mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka program imunisasi nasional

Pemerintah sebagai pemegang mandat untuk melaksanakan amanat rakyat memiliki tugas untuk melindungi dan segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia, termasuk dalam hal kesehatan. Dalam Pasal 34 ayat (3) UUD NRI 1945 dinyatakan bahwa Negara bertanggung jawab atas penyediaan fasilitas pelayanan kesehatan dan fasilitas pelayanan umum yang layak. Mengingat bahwa vaksin merupakan barang yang dibutuhkan dalam kondisi tertentu yang dinilai massal dan membutuhkan penanganan khusus, perlu diberikan perlakuan yang berbeda untuk vaksin tersebut. Untuk mendukung kemudahan pengadaan dan ketersediaan barang yang dibutuhkan, dapat diberikan fasilitas tertentu, salah satunya fasilitas PPN. Menimbang bahwa kesehatan masyarakat merupakan faktor penting, maka kemudahan perpajakan dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN untuk pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka program imunisasi nasional tetap dipertahankan.

- (4) Huruf d dan e, melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal dan mendukung pertahanan nasional

Untuk mengatasi beberapa permasalahan terhadap perekonomian nasional yang timbul akibat pemberian fasilitas PPN untuk persenjataan dan alat-alat untuk mendukung pertahanan nasional, ada baiknya pemberian fasilitas PPN itu dihentikan. Ada beberapa manfaat yang bisa diperoleh antara lain:

1. menambah penerimaan negara, yang nantinya dapat dimanfaatkan untuk membantu pencapaian kesejahteraan masyarakat;
2. mengurangi distorsi ekonomi yang ditimbulkan akibat perbedaan perlakuan perpajakan;
3. mengurangi beban pengusaha atas Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan; dan
4. memacu efisiensi dalam penggunaan anggaran pertahanan dan keamanan.

Penghapusan fasilitas ini tidak akan menimbulkan inflasi ataupun menurunkan daya beli masyarakat, karena yang terdampak hanya Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI. Justru masyarakat luas dapat mulai merasakan tambahan dari alokasi anggaran yang dipindahkan ke sektor lain, misalnya pendidikan, kesehatan, ataupun pengentasan kemiskinan.

Penghapusan fasilitas ini juga mewajibkan pemungutan PPN dilakukan oleh Kementerian Pertahanan, TNI, dan POLRI, mengingat pihak-pihak tersebut merupakan instansi pemerintah yang ditunjuk sebagai pemungut PPN. Diharapkan dengan pemungutan PPN oleh instansi pemerintah, tingkat kepatuhan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan akan meningkat. Sehingga diharapkan pemungutan PPN yang terutang akan lebih optimal yang dapat meningkatkan penerimaan perpajakan nasional.

Nilai fasilitas yang besar, dikhawatirkan menimbulkan inefisiensi anggaran dalam pengadaan persenjataan dan alat-alat yang dibutuhkan untuk pertahanan. Meskipun mendapatkan fasilitas, yaitu tidak perlu membayar PPN, ada indikasi bahwa pengadaan alat-alat tersebut tidak menjadi lebih efisien. Pemberian fasilitas ini diharapkan dapat meningkatkan jumlah barang yang bisa diperoleh, meskipun dengan jumlah anggaran belanja yang sama.

Di masa pandemi Covid-19 ini, diperlukan skala prioritas dalam pengalokasian APBN. Dalam situasi damai tanpa adanya ancaman yang mengganggu pertahanan dan keamanan negara, saat ini prioritas yang mendesak adalah penanganan pandemi Covid-19. Adapun dalam APBN 2021, alokasi anggaran belanja untuk keperluan pertahanan dan keamanan negara memegang porsi yang besar. Anggaran untuk pertahanan negara sebagaimana tercermin dalam anggaran Kementerian Pertahanan dan TNI untuk tahun 2021 sebesar Rp131,015 triliun. Sementara anggaran POLRI untuk menjaga keamanan negara tahun 2021 sebesar Rp106,59 triliun. Sehingga total uang negara yang dianggarkan untuk menjaga pertahanan dan

keamanan negara sebesar Rp237,605 triliun atau sebesar 8,64% dari total belanja negara di tahun 2021.¹⁹⁷ Apabila separuh dari anggaran tersebut mendapatkan fasilitas PPN, maka potensi penerimaan perpajakan yang hilang paling sedikit sebesar Rp10,87 triliun. Nilai tersebut cukup besar dibandingkan total penerimaan perpajakan yang ditargetkan dalam APBN. Apalagi dalam kondisi ketidakpastian akibat pandemi Covid-19, negara membutuhkan ruang fiskal yang lebar untuk mengantisipasi ketidakpastian tersebut demi menjaga dan menjamin kesejahteraan rakyatnya.

Tabel II. 18. Anggaran Belanja Kemenhan, TNI, dan POLRI

	2018	2019	2020	2021
Kementerian Pertahanan	107,7 T	115,4 T	117,9 T	137,3 T
<i>POLRI</i>	95,0 T	98,2 T	92,6 T	112,1 T

Sumber: APBN 2021 (diolah)

Mengingat hal-hal tersebut di atas, perlu dilakukan analisis untuk mempertimbangkan manfaat yang diterima dari pemberian fasilitas ini dibandingkan potensi penerimaan perpajakan yang hilang. Selain itu *refocusing* dan realokasi anggaran diperlukan berdasarkan skala prioritas agar beban negara tidak semakin besar.

- (5) Huruf f, meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat

Indonesia merupakan negara dengan tingkat literasi yang sangat rendah, yaitu berada pada ranking 62 dari 70 negara sebagaimana hasil survei *Program for International Student Assessment (PISA)* yang dirilis *The Organisation for Economic Co-operation and Development*

¹⁹⁷ Kementerian Keuangan. *APBN 2021*, diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/media/16835/informasi-apbn-2021.pdf> pada tanggal 5 April 2021.

(OECD) tahun 2019.¹⁹⁸ Hal ini mempertegas bahwa kebutuhan akan buku untuk meningkatkan minat baca masih sangat tinggi. Dengan pemberian fasilitas PPN terhadap buku diharapkan dapat menekan harga buku sehingga dapat dijangkau oleh seluruh lapisan masyarakat, sehingga dapat merangsang minat baca secara nasional. Oleh karena itu ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan pada Penjelasan Pasal 16B huruf f ini harus tetap dipertahankan.

(6) Huruf g, mendorong pembangunan tempat ibadah

Fasilitas ini diberikan selaras dengan Pasal 29 ayat (2) UUD NRI 1945, bahwa negara menjamin kemerdekaan tiap-tiap penduduk untuk memeluk agamanya masing-masing dan untuk beribadat menurut agama dan kepercayaannya itu. Oleh karena itu pemberian fasilitas untuk pembangunan tempat ibadah harus dipertahankan.

(7) Huruf h, menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana

Pemerintah telah memberikan kemudahan untuk menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh Masyarakat Berpenghasilan Rendah (MBR) melalui sejumlah insentif atau stimulus diantaranya adalah subsidi pembiayaan berupa subsidi selisih bunga dan bantuan dana bergulir (Fasilitas Likuiditas Pembiayaan Perumahan (FLPP)). Oleh karena itu fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN tidak lagi diperlukan. Terlebih lagi, saat ini data kependudukan sudah semakin valid, begitu juga dengan data Badan Pusat Statistik terkait data kemiskinan. Untuk itu dipandang bahwa alokasi anggaran melalui subsidi secara terstruktur dan terarah untuk memberikan dukungan bagi ketersediaan rumah bagi MBR diharapkan dapat tetap tercapai tanpa melalui skema pemberian fasilitas PPN. Jumlah yang diberikan melalui

¹⁹⁸ Badan Penelitian dan Pengembangan dan Perbukuan Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan, *Programme for International Student Assessment (PISA)*, diakses dari <https://litbang.kemdikbud.go.id/pisa> pada tanggal 3 April 2021.

subsidi diharapkan juga lebih termonitor melalui skema subsidi oleh kementerian teknis terkait.

- (8) Huruf i, mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara

Fasilitas PPN tersebut diberikan berupa PPN tidak dipungut atas impor atau perolehan armada angkutan dan juga terhadap suku cadang dan biaya operasional perusahaan angkutan. Dengan mengurangi biaya yang harus dikeluarkan oleh perusahaan angkutan, diharapkan dapat menurunkan tarif angkutan yang dibebankan kepada masyarakat selaku pengguna, tanpa harus mengurangi *margin* wajar perusahaan. Pada kenyataannya, besarnya fasilitas PPN yang diberikan tidak sebanding dengan penurunan harga yang dinikmati oleh masyarakat sebagai konsumen akhir. Ketersediaan armada angkutan laut dan udara saat ini dianggap sudah cukup dan kompetitif. Selain itu pemberian fasilitas PPN tidak dipungut sudah tidak elastis terhadap harga jual tiket angkutan tersebut.

Oleh karena itu fasilitas tersebut diusulkan untuk dihapus karena tidak efektif dan tidak sesuai dengan tujuan awal untuk mengurangi beban tarif transportasi yang harus dibayarkan oleh masyarakat.

- (9) Huruf j, mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak

Pemberian fasilitas PPN ini kurang sesuai dengan prinsip netralitas PPN, yang seharusnya memberikan perlakuan yang sama terhadap Wajib Pajak. Pemberian fasilitas ini menimbulkan diskriminasi yang berakibat distorsi terhadap perekonomian.

Selama ini pemberian fasilitas pembebasan PPN terhadap BKP tertentu yang bersifat strategis khususnya mesin dan peralatan pabrik digunakan sebagai salah satu cara untuk menarik investor agar menanamkan modalnya di Indonesia. Hal ini penting untuk berkompetisi dengan negara-negara lain. Dalam prakteknya yang memanfaatkan fasilitas ini sebagian besar Wajib Pajak yang juga memanfaatkan fasilitas pembebasan bea masuk. Sedangkan Wajib Pajak yang

banyak melakukan investasi dengan memanfaatkan produksi dalam negeri mampu melakukan investasi tanpa fasilitas PPN. Oleh karena itu fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN untuk mesin dan peralatan pabrik akan lebih tepat sasaran dan efektif diganti menjadi tidak dipungut PPN, untuk mendorong ekspor dan hilirisasi sumber daya alam yang merupakan prioritas nasional.

Untuk BKP tertentu yang bersifat strategis dalam kelompok pakan ternak, ternak, pakan ikan, saat ini telah mendapat subsidi baik dalam bentuk keringanan kredit maupun subsidi dari pemerintah pusat dan daerah. Selain itu volatilitas harga menunjukkan bahwa intervensi melalui pemberian fasilitas perpajakan tidak berdaya secara keseluruhan terhadap harga. Kementerian teknis terkait dapat melakukan strategi yang lebih efektif untuk mencapai tujuan penurunan harga pakan ternak melalui mekanisme lain.

Oleh karena itu pemberian fasilitas untuk BKP tertentu yang bersifat strategis selain mesin dan peralatan pabrik, diusulkan untuk dihapus. Sedangkan untuk kelompok BKP tertentu yang bersifat strategis lainnya, fasilitas PPN bukan faktor yang mempengaruhi harga, sehingga diperlukan mekanisme selain pajak untuk mengatur, misalnya pemberian subsidi atau keringanan kredit.

- (10) Huruf k, menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri

Dengan mempertimbangkan kelaziman permintaan dari pemberi hibah dalam penyusunan perjanjian dan/atau kerja sama hibah agar dana hibah tidak dibebankan pajak dan APBN yang terbebani dua kali dalam pembayaran pinjaman luar negeri berupa beban PPN dan bunganya dalam hal fasilitas PPN ini dihapuskan, maka pemberian fasilitas PPN atas proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri dirasa patut dipertahankan.

- (11) Huruf l, mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk

Pemberian kemudahan ini merupakan bentuk penyesuaian berbagai ketentuan mengenai pemberian fasilitas di bidang perpajakan dan kepabeanan yang lazim dipakai dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk, sehingga masih perlu untuk dipertahankan.

- (12) Huruf m, membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional

Saat ini berlaku ketentuan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana. Dalam regulasi tersebut, secara umum diatur bahwa penanggulangan bencana menjadi tanggung jawab dan wewenang pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Tanggung jawab pemerintah pusat dan daerah dalam penyelenggaraan penanggulangan bencana meliputi pengalokasian dana penanggulangan bencana dalam anggaran pendapatan belanja daerah yang memadai. Dengan demikian alokasi dana tersebut merupakan alokasi anggaran secara umum yang meliputi unsur PPN. Untuk fasilitas PPN tidak dipungut dalam rangka penanganan bencana alam nasional dan bencana nonalam nasional hanya diberikan bagi pihak lain selain pemerintah yang memberikan dukungan untuk tugas penanganan bencana yang seharusnya dilakukan oleh pemerintah.

- (13) Huruf n, menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat

PPN dikenakan atas konsumsi semua barang atau jasa tanpa membedakan siapa yang mengkonsumsi (listrik) atau bagaimana barang tersebut didistribusikan. Khusus untuk konsumen golongan masyarakat miskin lebih tepat dukungan yang diberikan dalam bentuk subsidi.

- (14) Huruf o, menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia

sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi

Diharapkan dengan diberikannya fasilitas PPN ini dapat mengurangi biaya yang harus ditanggung oleh investor. Pemberian fasilitas ini merupakan bukti bahwa negara hadir dengan memberikan beberapa kemudahan bagi investor angkutan udara di daerah tertentu untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai.

2) Perbandingan dengan negara lain

Berikut disajikan perbandingan pengecualian pengenaan PPN untuk barang/jasa di beberapa negara:¹⁹⁹

a) Singapura

Singapura tidak mengenakan pajak barang dan jasa (*goods and service tax* - GST) atas penyerahan:

- a. 3 (tiga) jenis barang yang berupa properti tempat tinggal, logam berharga, dan barang untuk keperluan investasi; dan
- b. 2 (dua) jenis jasa yaitu jasa keuangan dan jasa persewaan bangunan untuk tempat tinggal dengan batasan-batasan tertentu.

b) Thailand

Thailand tidak mengenakan pajak pertambahan nilai (*value added tax* - VAT) atas penyerahan:

- a. 5 (lima) jenis barang yang berupa barang pertanian, peternakan, perikanan, koran dan buku, serta pupuk; dan
- b. 7 (tujuh) jenis jasa yaitu jasa kesehatan, jasa angkutan umum, jasa pendidikan, jasa kesenian, jasa tenaga kerja, jasa penelitian, jasa keagamaan, dan jasa pemerintahan umum dengan batasan-batasan tertentu.

c) Vietnam

Vietnam tidak mengenakan VAT atas penyerahan:

- a. 3 (tiga) jenis barang yang berupa sereal, sayur dan buah, serta *transfer of going concern*; dan

¹⁹⁹ Diolah dari Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide 2020, EY, 2020, 2017 Asia Pacific Indirect Tax Guide, KPMG International, 2017, dan A Guide to VAT/GST in Asia Pacific 2019, PwC, 2019.

- b. 9 (sembilan) jenis jasa yaitu jasa asuransi jiwa, jasa keuangan, jasa kesehatan medis, jasa pos, jasa telekomunikasi, jasa kontruksi sehubungan dengan kegiatan budaya, jasa pendidikan, jasa penyiaran radio dan televisi, dan jasa angkutan umum dengan batasan-batasan tertentu.

Berdasarkan perbandingan dengan negara lain, pengecualian barang/jasa yang dikenakan PPN di Indonesia relatif lebih luas daripada negara-negara lain mengingat saat ini terdapat 4 kelompok barang tidak dikenakan PPN serta 17 kelompok jasa tidak dikenakan PPN.

a) Barang Kena Pajak

Terkait barang hasil pertambangan, berikut perbandingan perlakuan di negara lain:

Tabel II. 19. Perlakuan Hasil Pertambangan di Berbagai Negara

No	Barang	Singapura	Thailand	Vietnam	Filipina	Australia	New Zealand
a	Minyak mentah	Objek	Objek	Non objek apabila diekspor	Objek	Objek	Objek
b	Gas bumi	Objek	Objek	Non objek apabila diekspor	Objek	Objek	Objek
c	Panas bumi	Objek	Objek	Objek	Objek	Objek	Objek
d	Mineral nonlogam	Objek	Objek	Non objek apabila diekspor	Objek	Objek	Objek
e	Bijih logam	Objek	Objek	Nonobjek apabila diekspor	Objek	Objek	Objek

Sumber: Diolah dari berbagai sumber.

Terkait barang kebutuhan pokok, berikut perbandingan perlakuan di negara lain yang memperlakukan barang kebutuhan pokok sebagai BKP:

Tabel II. 20. Perlakuan Barang Kebutuhan Pokok di Berbagai Negara

No	Negara	Standard Rate	Reduced Rate	Selisih	% Reduced Rate Dibanding Standard Rate	Keterangan
1	Austria	20%	13%	7%	65%	Agricultural supplies
2	Columbia	19%	5%	14%	26%	Certain agricultural products
3	Czech Republic	21%	15%	6%	71%	Agricultural products
4	France	20%	10%	10%	50%	Farm product
5	Greece	24%	13%	11%	54%	basic food goods
6	Hungary	27%	5%	22%	19%	meat of domestic pig; meat and edible offal of poultry; fresh eggs; fresh milk;
7	Ireland	23%	4,8%	18%	21%	agricultural production
8	Italy	22%	10%	12%	45%	livestock meat and fish
9	Latvia	21%	5%	16%	24%	fresh fruit, berries, and vegetables
10	Poland	23%	5%	18%	22%	certain foodstuffs
11	Portugal	23%	6%	17%	26%	Essential food
12	Slovenia	22%	10%	13%	43%	Foodstuff
13	Spain	21%	4%	17%	19%	Basic foodstuff
14	Turkey	18%	8%	10%	44%	Basic food
	Rata-Rata	21,7%	8,1%	13,6%	37,9%	

Sumber: diolah dari berbagai sumber.

Berdasarkan perbandingan di atas, diketahui bahwa negara-negara tersebut memberikan pengurangan tarif PPN rata-rata sebesar 37,9% dari tarif standar (*standard rate*) yang berlaku terhadap barang kebutuhan pokok.

Terkait emas batangan (*precious metal*), berikut perbandingan perlakuan di negara lain:

Tabel II. 21. Perlakuan Emas Batangan di Berbagai Negara

Uni Eropa	Thailand	Malaysia	Inggris	Irlandia
Non-Objek (Namun boleh memilih untuk dikenai PPN)	Objek	Objek	Zero-rated jika merupakan penyerahan emas ke bank sentral ²⁰⁰	Zero-rated jika merupakan penyerahan emas ke bank sentral ²⁰¹

Sumber: diolah dari berbagai sumber

b) Jasa Kena Pajak

Sebagai bahan perbandingan, berikut ini disajikan perlakuan PPN di berbagai negara atas kelompok jasa tertentu yang tidak dikenai PPN sebagaimana dimaksud pada Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN yang diusulkan untuk dihapus dari kelompok jenis jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN, antara lain sebagai berikut.

1. Jasa pelayanan kesehatan medis
Vietnam dan Thailand tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa kesehatan, sedangkan China dan Singapura mengenakan *consumption tax* atas jasa kesehatan.²⁰²
2. Jasa pelayanan sosial
Vietnam tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa pelayanan bagi orang jompo dan penyandang disabilitas (*care services for elderly people and disabled people*). Sedangkan China, Singapura, dan Thailand tidak mengecualikan jasa pelayanan sosial dari pengenaan *consumption tax*.²⁰³
3. Jasa pengiriman surat dengan perangko
Vietnam tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa pos umum (*public postal*). Sedangkan China, Singapura, dan Thailand tidak mengecualikan jasa pengiriman surat dari pengenaan *consumption tax*.²⁰⁴

²⁰⁰ GOV-UK, VGOLD1600 - *The London Bullion Market and Central Banks*, diakses dari <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-gold-manual/vgold1600> pada tanggal 5 April 2021.

²⁰¹ Irish Tax and Customs, *VAT Rates*, 2018, diakses dari <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/G/gold-supplied-to-the-central-bank-certain-transactions-treated-as-exports.aspx> pada tanggal 5 April 2021.

²⁰² Diolah dari *Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide 2020*, EY, 2020, 2017 *Asia Pacific Indirect Tax Guide*, KPMG International, 2017, dan *A Guide to VAT/GST in Asia Pacific 2019*, PwC, 2019

²⁰³ Ibid.

²⁰⁴ Ibid.

4. Jasa keuangan

Vietnam dan Singapura tidak mengenakan pajak konsumsi (*consumption tax*) atas jasa keuangan umum seperti administrasi rekening bank dan pemberian pinjaman. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar sedangkan Thailand mengenakan pajak usaha tertentu (*specific business tax*) atas jasa keuangan umum.²⁰⁵

5. Jasa asuransi

Vietnam tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa asuransi jiwa, asuransi kesehatan, dan reasuransi. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar. Singapura mengenakan *consumption tax* atas jasa asuransi dengan tarif standar. Thailand mengenakan *specific business tax* atas jasa asuransi jiwa.²⁰⁶

6. Jasa pendidikan

Vietnam dan Thailand tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa pendidikan. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar sedangkan Singapura mengenakan *consumption tax* atas jasa asuransi dengan tarif standar.²⁰⁷

7. Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan

Vietnam, China, Singapura, dan Thailand mengenakan pajak konsumsi atas jasa penyiaran.²⁰⁸

8. Jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri.

Vietnam dan Thailand tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa angkutan. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar sedangkan Singapura mengenakan *consumption tax* atas jasa angkutan dengan tarif standar.²⁰⁹

9. Jasa tenaga kerja

Thailand tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa tenaga kerja yang diserahkan berdasarkan kontrak antara pegawai dan pemberi kerja. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar atas jasa

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ Ibid.

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ Ibid.

²⁰⁹ Ibid.

outsourcing tenaga kerja. Singapura dan Vietnam mengenakan *consumption tax* atas jasa tenaga kerja dengan tarif standar.²¹⁰

10. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam

Vietnam tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa telekomunikasi umum. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar sedangkan Singapura dan Vietnam mengenakan *consumption tax* atas jasa telekomunikasi dengan tarif standar.²¹¹

11. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos

Vietnam tidak mengenakan *consumption tax* atas jasa pos umum. China mengenakan *consumption tax* dengan tarif lebih rendah dari tarif standar sedangkan Singapura dan Vietnam mengenakan *consumption tax* atas jasa pos dengan tarif standar.²¹²

Berdasarkan praktik-praktik perpajakan di negara lain di atas, maka diusulkan agar PPN dikenakan atas 11 (sebelas) jenis jasa yang semula tidak dikenai PPN

c) Fasilitas PPN Dibebaskan dan PPN Tidak Dipungut

Sebagai bahan perbandingan, berikut ini adalah praktik pemberian fasilitas PPN di negara lain, khususnya terkait ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan sebagaimana dimaksud pada penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN:

(1) Huruf a, mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut

Konsep pemberian fasilitas dalam bentuk suatu kawasan yang berada dalam pengawasan bea cukai (*Customs*) lazim diterapkan di berbagai negara. Sebagai contoh, di Tiongkok, terhadap barang yang masuk dan keluar dari kawasan pengawasan khusus pabean, atas bea masuk, PPN impor, dan pajak konsumsi ditangguhkan pada saat pemasukan. Sedangkan untuk pengeluaran, diberikan pembebasan untuk ekspor atau dibayar untuk penjualan dari kawasan pengawasan khusus pabean ke pasar domestik.

(2) Huruf b, menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan

²¹⁰ Ibid.

²¹¹ Ibid.

²¹² Ibid.

investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya

Pemberian fasilitas perpajakan bagi Perwakilan Negara Asing beserta pejabatnya dilakukan oleh negara-negara di dunia berdasarkan asas timbal-balik sebagai implementasi dari *United Nation Convention* 1946, sedangkan pemberian fasilitas perpajakan bagi Badan Internasional di bawah PBB merupakan implementasi dari *United Nation Convention* 1947 dan atas perjanjian internasional merupakan implementasi dari Konvensi Wina mengenai Hubungan Diplomatik (*Vienna Convention on Diplomatic Relations*) tahun 1961 dan Konvensi Wina mengenai Hubungan Konsuler (*Vienna Convention on Consular Relations*) tahun 1963, yang telah diratifikasi oleh negara-negara di dunia, termasuk Pemerintah Indonesia.

Pemberian fasilitas perpajakan kepada Badan Internasional beserta pejabatnya diberikan berdasarkan perjanjian antara Pemerintah Indonesia dan Badan Internasional, jika perjanjian tidak mengatur maka fasilitas diberikan berdasarkan kelaziman dari pemberian fasilitas kepada Badan Internasional tersebut oleh negara lain. Fasilitas perpajakan diberikan kepada Badan Internasional karena kontribusinya dalam memberikan kerja sama dan bantuan yang dibutuhkan negara penerima sehingga dapat mengurangi beban pemerintah.

Berdasarkan kedua hal tersebut, hampir seluruh negara di dunia memberikan fasilitas kepada Perwakilan Negara Asing dan Badan Internasional serta pejabatnya, namun dengan mekanisme dan batasan yang berbeda-beda tergantung perlakuan timbal-balik dan ruang lingkup perjanjian.

- (3) Huruf c, mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional

Berdasarkan OECD (2020)²¹³, sebagian besar negara mengenakan PPN atas obat dan sektor kesehatan. Yunani dan Turki secara spesifik menyatakan bahwa atas vaksin dikenakan PPN. Namun, dalam rangka mengatasi pandemi Covid-19, beberapa negara mulai menurunkan tarif bahkan

²¹³ OECD, *Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, 2020.

mengenakan tarif 0% untuk sementara waktu. Australia dan Kolombia termasuk negara yang mengenakan tarif 0% untuk obat dan sektor kesehatan.

- (4) Huruf d dan e, melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal dan mendukung pertahanan nasional

Pemberian fasilitas PPN bagi persenjataan maupun alat-alat untuk kepentingan pertahanan kurang lazim untuk diberikan di negara lain. Pada negara dengan kekuatan militer dan perekonomian yang sudah maju seperti Singapura, Tiongkok, dan Rusia, tidak terdapat fasilitas PPN/VAT untuk impor maupun pembelian persenjataan maupun alat-alat untuk kepentingan pertahanan negara. Kebijakan serupa juga dilaksanakan oleh negara-negara lain dengan kekuatan ekonomi yang masih berkembang, seperti Kamerun, Filipina, Sri Lanka, dan juga Uganda.

Pemberian fasilitas PPN tidak lazim diberikan untuk belanja yang dilakukan oleh instansi pemerintah. Hanya terdapat beberapa negara yang memberikan fasilitas PPN/VAT untuk transaksi atau belanja yang dilakukan oleh instansi pemerintah, semisal di Vietnam yang memberikan pembebasan untuk beberapa jenis belanja instansi pemerintah dan India yang memberikan fasilitas hanya untuk *Indian Air Force*. Transaksi impor atau pembelian persenjataan maupun alat-alat untuk kepentingan pertahanan dikenakan PPN seperti halnya barang-barang lainnya di sebagian besar negara di dunia.

- (5) Huruf f, meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat

Berdasarkan OECD (2020)²¹⁴, sebagian besar negara di Eropa mengenakan PPN pada buku namun terdapat tren untuk menurunkan tarif sehubungan dengan pandemi Covid-19, seperti Austria, Belgia, Perancis, Jerman, Belanda, dan lain-lain. Namun, ada beberapa negara memberikan fasilitas PPN tidak dipungut (*zero-rating*) terhadap buku,

²¹⁴ OECD, *Consumption Tax Trends, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, Paris: OECD, 2020

seperti Irlandia, Meksiko, Norwegia, Turki, dan Inggris. Sementara Jepang dan Korea Selatan memberikan fasilitas berupa dibebaskan dari pengenaan PPN (*Exemption*).

- (6) Huruf g, mendorong pembangunan tempat ibadah

Dukungan perpajakan untuk sektor keagamaan ini juga diterapkan di beberapa negara, diantaranya Kroasia yang memberikan pembebasan PPN untuk komunitas keagamaan dan Mongolia yang memberikan pembebasan PPN bagi organisasi-organisasi keagamaan. Selain itu menurut identifikasi IMF beberapa sector yang pada umumnya diberikan pembebasan PPN salah satunya adalah barang terkait kebudayaan dan jasa lainnya (seperti buku dan koran, dan kegiatan nonkomersial organisasi keagamaan)²¹⁵.

- (7) Huruf h, menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana

Berdasarkan data dari OECD²¹⁶, terdapat beragam dukungan terkait ketersediaan perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat berpenghasilan rendah diantaranya subsidi untuk kepemilikan rumah dalam bentuk pinjaman untuk pembeli rumah yang diterapkan di Australia, Brazil, Chili, Kolombia, Irlandia, Meksiko, Afrika Selatan dan Spanyol. 18 (delapan belas) negara menawarkan keringanan hipotek kepada pemilik rumah yang mengalami kesulitan keuangan, 41 (empat puluh satu) negara menawarkan dukungan untuk membiayai regenerasi perumahan, 29 (dua puluh Sembilan) negara memberikan dukungan berupa hipotek kepada rumah tangga dalam bentuk subsidi hipotek atau jaminan hipotek, dan 34 (tiga puluh empat) negara memberikan fasilitas keringanan pajak bagi pemilik rumah dalam bentuk keringanan pajak untuk pembayaran hipotek atau pengurangan pajak atas bunga pembayaran hipotek.

- (8) Huruf i, mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara

Fasilitas pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara tidak lazim diberikan di negara-negara lain di dunia. Mayoritas negara-negara di

²¹⁵ IMF, *The Modern VAT*, 2001

²¹⁶ OECD, *Affordable Housing Database*, 2020

dunia memberikan pembebasan PPN untuk jasa angkutan darat, laut dan udara, tetapi tidak untuk pengembangan armada nasional di bidang angkutan.

- (9) Huruf j, mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak

Kemudahan PPN untuk mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis tidak banyak diterapkan di negara lain. Saat ini negara lain seperti Vietnam memberikan fasilitas pembebasan PPN untuk mesin, peralatan dan suku cadang yang tidak bisa diproduksi di dalam negeri, yang digunakan langsung untuk penelitian ilmiah dan pengembangan teknologi, untuk mencari, mengeksplorasi dan mengembangkan ladang minyak dan gas; atau untuk pesawat terbang serta anjungan pengeboran. Tiongkok memberikan fasilitas pembebasan PPN untuk impor peralatan yang digunakan untuk penelitian ilmiah dan pengembangan teknologi sedangkan Thailand, memberikan fasilitas PPN untuk mesin yang terbatas untuk investasi atas mesin baru, yg diperoleh mulai 1 September 2019 sampai dengan 31 Mei 2020. Mesin ini harus sudah siap untuk digunakan per 31 Desember 2020. Fasilitas yang diberikan berupa tambahan pengurangan biaya sebesar 50%, tapi tidak memberikan fasilitas PPN. Lebih lanjut, Rusia hanya mengimpor peralatan dengan penggunaan teknologi.

- (10) Huruf k, menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri

Pada umumnya pemberian fasilitas atas proyek pemerintah baik yang bersumber dari dana pemerintah maupun hibah atau pinjaman luar negeri bukanlah hal yang lazim. Berdasarkan sampel dari 5 (lima) negara berpenghasilan rendah dan menengah yang memiliki hutang terbesar di dunia, yaitu Tiongkok, Brazil, India, Rusia, dan Meksiko (The World Bank, 2020), tidak ada satupun negara yang memberikan kebijakan fasilitas PPN atas proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri.

Tidak banyak negara yang memberikan fasilitas PPN atas belanja yang dilakukan oleh instansi pemerintah,

misalnya Vietnam yang memberikan pembebasan untuk beberapa jenis belanja instansi pemerintah. Namun pembebasan ini tidak terbatas hanya pada proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri.

- (11) Huruf m, membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional

Pemberian fasilitas PPN bukan merupakan kebijakan yang umum diambil pemerintah Jepang, Filipina, dan Amerika Serikat dalam merespon dampak bencana alam. Negara-negara tersebut hanya memberikan relaksasi atas pelaporan pajak dan pengurangan sanksi. Namun Kementerian Dalam Negeri Jepang memberikan batasan atas pengurangan pajak properti sebesar 40% sampai dengan 100% tergantung tingkat kerusakan rumah akibat yang diakibatkan oleh bencana alam. Sedangkan keputusan pemberian pengurangan tarif diserahkan kepada pemerintah daerah yang wilayahnya terdampak bencana alam.

- (12) Huruf n, menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat

Pemberian fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN untuk air bersih dan listrik tidak diterapkan di beberapa negara. Vietnam menerapkan tarif yang berlaku secara umum sebesar 5% untuk bidang ekonomi yang berkaitan dengan penyediaan air bersih. Sementara itu, Belgia memiliki tarif PPN standar sebesar 21% untuk semua barang dan jasa. Namun demikian, untuk air yang didistribusikan melalui pipa, Belgia menerapkan tarif PPN yang dikurangi menjadi hanya sebesar 6%. Thailand tidak memiliki fasilitas PPN tertentu untuk air bersih dan listrik. Namun demikian, Thailand memberikan pengurangan ganda dari pendapatan kena pajak untuk biaya transportasi, listrik, dan air bersih selama sepuluh tahun sejak tanggal pendapatan pertama kali diperoleh.

- (13) Huruf o, menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan

antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi

Tidak semua negara memiliki kondisi geografis seperti Indonesia yang terdiri dari ribuan pulau, sehingga tidak banyak negara yang memberikan fasilitas ini.

c. Pengenaan Multitarif PPN

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Penentuan tarif merupakan elemen penting dalam penerapan PPN²¹⁷. Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN, Indonesia menganut tarif PPN dengan tarif tunggal (*single rate*) sebesar 10% dan ekspor 0%. Aturan dasar adalah kesederhanaan, penggunaan sedikit variasi tarif akan memuaskan keinginan para politisi, sehingga banyak negara menerapkan tarif tunggal (*single rate*)²¹⁸. Kesederhanaan dari *single rate* ini menyebabkan biaya administrasi dan kepatuhan lebih murah dibandingkan multi tarif.

Namun demikian, penerapan satu tarif akan mengakibatkan perlunya tarif efektif PPN. Sebagai contoh tarif efektif adalah digunakannya pedoman pengkreditan (*deemed*) Pajak Masukan dan Dasar Pengenaan Pajak Nilai Lain. *Deemed* Pajak Masukan digunakan untuk menyederhanakan penghitungan PPN yang disetor. Pengusaha Kena Pajak yang peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun tidak melebihi jumlah tertentu dapat menghitung besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan. Sedangkan penggunaan nilai lain digunakan untuk menghitung dasar pengenaan pajak yang sukar ditetapkan dan/atau penyerahan BKP yang dibutuhkan oleh masyarakat banyak, seperti air minum dan listrik.

Saat ini penerapan *deemed* Pajak masukan diberlakukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang mempunyai peredaran usaha tidak melebihi jumlah tertentu dan bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu. Pengusaha Kena Pajak yang mempunyai peredaran usaha dalam 1 (satu) tahun buku tidak melebihi Rp1.800.000.000,00 (satu miliar delapan ratus juta rupiah) dapat menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan. Adapun besarnya Pajak Masukan

²¹⁷ Hal 203, Alan A. Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 2011.

²¹⁸ Ibid.

yang dapat dikreditkan adalah sebesar 60% dari Pajak Keluaran untuk penyerahan JKP dan 70% (dari Pajak Keluaran untuk penyerahan BKP).²¹⁹ Selanjutnya, kegiatan usaha yang dapat menggunakan *deemed* Pajak Masukan adalah kegiatan usaha yang semata-mata melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran, yaitu sebesar 90% dari Pajak Keluaran.²²⁰ Penghitungan yang dianggap pajak masukan tersebut menggunakan persentase seperti norma penghitungan penghasilan neto pada Pajak Penghasilan. Oleh karena itu, Pajak Keluaran yang sesuai dengan tarif PPN sebesar 10% dapat dikurangkan dengan Pajak Masukan yang nilainya ditentukan dengan persentase dari Pajak Keluaran. *Deemed* Pajak Masukan digunakan oleh Pengusaha Kena Pajak yang tidak memiliki Pajak Masukan yang dapat dibuktikan dengan Faktur Pajak. Dengan ditetapkannya *deemed* Pajak Masukan maka Pajak Keluaran tetap dapat dikurangi dengan Pajak Masukan. Penghitungan dengan *deemed* Pajak Masukan ini memberikan kemudahan administrasi bagi Pengusaha Kena Pajak Penjual, sekaligus memberikan kemudahan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pengawasan karena tidak memerlukan pembuktian Pajak Masukan. Akan tetapi, berpotensi membebani negara dengan menanggung sebagian Pajak Masukan yang sebenarnya tidak dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak Penjual.

Selain *deemed* Pajak Masukan, tarif efektif lain adalah Dasar Pengenaan Pajak dengan Nilai Lain. Penggunaan Nilai Lain ini bertujuan untuk menjamin rasa keadilan apabila Dasar Pengenaan Pajak sukar ditetapkan. Selain itu, Nilai Lain juga digunakan untuk penyerahan BKP yang dibutuhkan oleh masyarakat banyak, seperti air minum dan listrik. Sebagai contoh, penggunaan nilai lain diterapkan antara lain untuk:

²¹⁹ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010.

²²⁰ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010.

Tabel II. 22. Dasar Pengenaan Pajak Nilai Lain

No.	Jenis Penyerahan	Dasar Pengenaan Pajak
1	Pemakaian sendiri barang kena pajak (BKP) dan/atau jasa kena pajak (JKP)	Harga jual atau penggantian setelah dikurangi laba kotor
2	Pemberian cuma-cuma BKP dan/atau JKP	Harga jual atau penggantian setelah dikurangi laba kotor
3	Penyerahan film cerita	Perkiraan hasil rata-rata per judul film
4	Penyerahan produk hasil tembakau	HJE
5	BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan	Harga pasar wajar
6	Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antarcabang	Harga pokok penjualan (HPP) atau harga perolehan
7	Penyerahan BKP melalui pedagang perantara	Harga yang disepakati antara pedagang perantara dengan pembeli
8	Penyerahan BKP melalui juru lelang	Harga lelang
9	Jasa pengiriman paket	10% dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih (tarif efektif 1%)
10	Penyerahan jasa biro perjalanan atau jasa biro pariwisata	10% dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih (tarif efektif 1%)
11	Penyerahan jasa pengurusan transportasi (<i>freight forwarding</i>) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi (<i>freight charges</i>)	10% dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih (tarif efektif 1%)

Sumber: Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang PPN

Selain sebagaimana diuraikan dalam tabel di atas, atas penyerahan barang hasil pertanian tertentu juga dihitung dengan Dasar Pengenaan Pajak Nilai Lain sebesar 10% dari Harga Jual.

Keberadaan tarif efektif berupa *deemed* Pajak Masukan menimbulkan ketidakefisienan administrasi dan ketidakpastian hukum. Selain itu *deemed* Pajak Masukan juga berpotensi untuk menambah beban negara, karena harus menanggung bagian Pajak Masukan yang akan dikreditkan oleh PKP Penjual, akibatnya potensi penerimaan negara akan berkurang. Sedangkan tarif efektif dalam bentuk Nilai Lain masih diperlukan untuk menentukan Dasar Pengenaan Pajak yang sukar ditetapkan.

Selanjutnya, sesuai dengan filosofi pengkreditan Pajak Masukan, pada dasarnya Pajak Masukan dapat dikreditkan sepanjang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Namun demikian, masih terdapat pengaturan pengkreditan Pajak Masukan yang didasarkan pada jenis BKP-nya, dalam hal ini adalah Pajak Masukan atas perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan *station*

wagon. Pengaturan tersebut, belum memberikan keadilan dalam hal penggunaan kendaraan bermotor termasuk sedan dan *station wagon* tersebut benar-benar mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Namun demikian, tidak serta merta bahwa seluruh Pajak Masukan atas perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor dapat dikreditkan. Oleh karena itu, perlu dilakukan pembatasan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan atas kendaraan bermotor yang hanya digunakan untuk pegawai tertentu karena jabatan atau pekerjaannya.

Di lain pihak, penerapan tarif tunggal mempunyai sisi positif dan sisi negatif. Dilihat dari sisi positif, penerapan tarif tunggal lebih sederhana baik dari pelaksanaan maupun pengawasan. Akan tetapi, di sisi negatif, tarif tunggal mempertajam regresivitas PPN, artinya semakin tinggi kemampuan konsumen, semakin ringan beban pajak yang dipikul, sebaliknya semakin rendah kemampuan konsumen, semakin berat beban pajak yang dipikul. Untuk mengurangi regresivitas PPN, maka perlu diterapkan multi tarif PPN. Tarif PPN 10% saat ini, berlaku untuk semua barang dan jasa dan dikenakan bagi semua subjek pajak. Hal ini menyebabkan ketidakadilan sebab konsumen dengan kemampuan rendah akan memikul beban pajak yang sama dengan konsumen yang berkemampuan tinggi. Lebih lanjut tarif PPN Indonesia masih relatif lebih rendah daripada tarif di negara OECD yaitu 19% dan negara BRICS yaitu 17%²²¹, sehingga masih dapat dinaikkan agar dapat memberikan dampak positif bagi penerimaan pajak. Selain itu Indonesia juga belum mengikuti kecenderungan berbagai negara untuk menaikkan tarif PPN sebagai kompensasi dari penurunan tarif PPh Badan. Oleh karena itu penerapan multi tarif diharapkan dapat mengurangi regresivitas PPN untuk memberikan rasa keadilan dan memberikan dampak positif bagi penerimaan pajak.

Dengan demikian, penerapan *deemed* Pajak Masukan yang berpotensi membebani negara karena menanggung bagian Pajak Masukan yang akan dikreditkan oleh PKP penjual perlu dihapus agar administrasi lebih efisien, menimbulkan kepastian hukum dan memberikan efek positif untuk penerimaan pajak. Selain itu penggunaan nilai lain juga tetap dipertahankan, khususnya untuk menghitung dasar pengenaan pajak yang sukar ditetapkan.

²²¹ Diolah berdasarkan data PWC pada laman <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>, diakses pada tanggal 4 April 2021.

Adapun penerapan multi tarif merupakan solusi untuk mengurangi regresivitas PPN dan menambah penerimaan pajak.

Dalam situasi ekonomi yang berkontraksi akibat pandemi COVID-19, yang mengakibatkan ketidakpastian global, diperlukan kebijakan fiskal yang ekspansif untuk mengumpulkan penerimaan pajak guna mengembalikan defisit kembali menjadi maksimal 3% dari PDB pada tahun 2023 dan menjaga level belanja untuk operasional pemerintahan dan mendorong perekonomian. Salah satu langkah yang diambil adalah perluasan basis PPN. Saat ini, tarif PPN Indonesia masih berada di bawah rata-rata tarif negara OECD (19%) atau negara BRICS (17%)²²². Selain itu kecenderungan berbagai negara saat ini untuk menaikkan tarif PPN untuk mengkompensasi kecenderungan penurunan tarif PPh Badan. Oleh karena itu, penerapan multi tarif diperlukan untuk meningkatkan penerimaan PPN untuk mengkompensasi penurunan penerimaan PPh Badan, pemberian tarif yang lebih rendah bagi barang dan jasa tertentu yang dibutuhkan masyarakat banyak dan pemberian tarif yang lebih tinggi terhadap jenis barang dan jasa tertentu untuk memberikan rasa keadilan. Pemberian rasa keadilan ini diperlukan agar masyarakat berpenghasilan rendah dapat menikmati tarif PPN yang lebih rendah dan masyarakat berpenghasilan tinggi dikenakan tarif PPN yang lebih tinggi.

Sebagai salah satu wujud negara hadir adalah dengan memastikan barang dan jasa yang diperlukan oleh masyarakat banyak tetap dapat dijangkau dan diperoleh oleh masyarakat dengan melakukan penyesuaian tarif PPN yang lebih rendah dari tarif umum. Lebih lanjut, tarif 12% ini direncanakan sebagai tarif umum (*general rate*). Sedangkan untuk BKP yang pada umumnya dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi akan dikenakan tarif PPN yang lebih tinggi dari *general rate*. Pengenaan tarif tunggal PPN ini mengakibatkan PPN bersifat regresif, yaitu setiap orang akan membayar pajak yang sama apabila mengkonsumsi barang yang sama, akibatnya orang yang berpenghasilan rendah mempunyai beban pajak lebih besar dibandingkan penghasilannya, sedangkan orang yang berpenghasilan tinggi akan mempunyai beban pajak yang lebih kecil dibandingkan penghasilannya. Oleh karena itu, Undang-

²²² Ibid.

Undang ini mengubah struktur tarif PPN dari tarif tunggal menjadi multitarif. Penerapan multitarif selain untuk mengurangi sifat regresif PPN juga dimaksudkan untuk memberikan rasa keadilan kepada masyarakat. Dengan pengaturan tarif ini diharapkan akan lebih memberikan keadilan dan menambah potensi penerimaan negara.

Pengaturan *deemed* Pajak Masukan secara khusus dan penerapan Nilai Lain untuk dasar pengenaan pajak yang sukar ditetapkan akan memberikan kemudahan administrasi, memberikan kepastian hukum dan berpotensi menaikkan penerimaan negara. Di lain pihak, kenaikan tarif PPN menjadi 12% akan memberikan efek positif bagi penerimaan pajak sebesar Rp112,69 triliun. Kenaikan tarif PPN juga berdampak pada kenaikan harga BKP dan JKP, namun dikompensasi subsidi untuk masyarakat berpenghasilan rendah. Pengenaan tarif lebih rendah untuk BKP tertentu dan/atau JKP tertentu akan menjaga daya beli masyarakat dan menjaga ketersediaan akses pendidikan yang berkualitas, serta ketersediaan jasa angkutan penumpang yang layak dan terjangkau. Selain itu penerapan multitarif ini diharapkan juga memberikan rasa keadilan, sehingga masyarakat akan dikenakan PPN sesuai dengan penghasilannya.

Selain itu, diperlukan perubahan pengaturan terkait dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan agar sesuai dengan filosofi pengkreditan Pajak Masukan, yaitu atas perolehan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, salah satunya adalah terkait dengan pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan *station wagon*. Pengaturan ini diharapkan dapat meningkatkan rasa keadilan.

2) Perbandingan dengan negara lain

Tabel di bawah ini merupakan penerapan multitarif di beberapa negara. Pada umumnya, setiap negara memiliki tarif standar, yang diikuti dengan *reduced rate*, yaitu tarif yang berlaku di bawah tarif standar dan *increased rate*, yaitu tarif yang dikenakan di atas tarif standar. Sedangkan untuk ekspor, karena PPN menganut *destination principle*, hampir semua negara mengenakan tarif 0%.²²³

²²³ Di olah dari *Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide 2020, EY, 2020, 2017 Asia Pacific Indirect Tax Guide, KPMG International, 2017, dan A Guide to VAT/GST in Asia Pacific 2019, PwC, 2019.*

Tabel II. 23 Tarif PPN di Berbagai Negara

Countries	VAT tax rates		
	VAT/GST (standard)	VAT/GST (reduced/below standard rate)	VAT/GST (increased/above standard rate)
Argentina	21%	0%, 2.5%, 5%, 10.5%	27%
Austria	20%; 19% (for the regions of Jungholz and Mittelberg)	0%, 10%, 13%	no
Bangladesh	15%	0%, 5%, 7.5%, 10%	10%-500% (supplementary tax on luxury goods and "socially undesirable" goods)
Belgium	21%	0%, 6%, 12%	no
Chile	19%	15%-19%	19%-50%
Colombia	19%	0%, 5%	no
Germany	19%	0%, 7%	no
India	12%, 18%	0%, 5%	28% + varied cess
Liechtenstein	7,7%	0%, 2.5%, 3.7%	no
Luxembourg	17%	0%, 3%, 8%, 14%	no
Monaco	20%	2.1%, 5.5%, 10%	no
Netherlands	21%	0%, 9%	no
New Zealand	15%	0%, 9% (effective rate based on GST valuation rules)	no
Paraguay	10%	0%, 5%	no
Philippines	12%	0% 5% (final withholding on sales to government entities)	no
People Republic of China	13%	6%, 9%	No
Sri Lanka	8%	0%	15% on financial services
Switzerland	7,7%	0%, 2.5%, 3.7%	No
Uruguay	22%	0%, 10%	No
Venezuela	16%	0%, 8%	31%
Vietnam	10% 0%, 2%, 3% or 5% of the revenue for foreign enterprises / individuals subject to the Foreign Contractor Withholding Tax regime	0%, 5%	no

Sumber: diolah dari berbagai sumber

Terkait dengan penerapan multitarif PPN atas penyerahan JKP, negara-negara seperti Tiongkok, Mesir, Finlandia, Perancis, Yunani, India, Jepang, dan Myanmar menganut skema pengenaan pajak dengan tarif yang beragam atas objek pajak konsumsi di

negaranya.²²⁴ Sebagai perbandingan, tarif pajak atas konsumsi di negara-negara tersebut disajikan dalam tabel dibawah ini.

Tabel II. 24 Penerapan Multitarif PPN di Negara Tiongkok, Mesir, Finlandia, Perancis, Yunani, India, Jepang, dan Myanmar

Negara	Tarif Standar	Tarif Alternatif
Tiongkok	13%	9%, 6%, 5%, 3%, dan 0%
Mesir	14%	5%, dan 0%
Finlandia	24%	14%, 10%, dan 0%
Perancis	20%	10%, 5,5%, 2,1%, dan 0%
Yunani	24%	13%, 6%, dan 0%
India	5%, 12%, 18%, 28%	3%, dan 0,25%
Jepang	10%	8%
Myanmar	5%	8%, 3%, 1%, dan 0%

Sumber: diolah dari berbagai sumber.

Sebagai bahan perbandingan, berikut ini disajikan perlakuan PPN di berbagai negara atas kelompok jasa tertentu yang tidak dikenai PPN sebagaimana dimaksud pada Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN yang diusulkan untuk dikenai PPN dengan tarif lebih rendah dari tarif normal, sebagai berikut:

a) Jasa pelayanan kesehatan medis

Jepang mengenakan *consumption tax* dengan tarif 10% atas penyerahan jasa kesehatan selain jasa pelayanan kesehatan yang disediakan dalam skema jaring pengaman sosial yang berlaku secara nasional. Singapura dan Tiongkok mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan penyerahan jasa kesehatan masing masing sebesar 6% dan 7%. Australia mengenakan *goods and service tax* dengan tarif sebesar 10% atas penyerahan jasa kesehatan yang bersifat kosmetik dan jasa kesehatan profesional tertentu.²²⁵

b) Jasa pendidikan

Vietnam mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan peralatan mengajar 5%. Tiongkok dan Singapura mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan penyerahan jasa pendidikan masing-masing sebesar 6% dan 7%, sedangkan negara Asia lain seperti Vietnam dan Thailand tidak mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan penyerahan jasa pendidikan.²²⁶

²²⁴ Ibid.
²²⁵ Ibid.
²²⁶ Ibid.

c) Jasa keuangan

Tiongkok dan Thailand mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan jasa keuangan dengan tarif masing-masing sebesar 6% dan 7%, sedangkan Singapura hanya mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan jasa keuangan di luar jasa operasional bank, tukar menukar valuta asing, penerbitan dan penjualan surat hutang, derivatif yang tidak melekat pada barang dan jasa, penyediaan pinjaman, dan komisi atas jasa asuransi jiwa sebesar 7%.²²⁷

d) Jasa angkutan penumpang

Tiongkok dan Singapura mengenakan pajak konsumsi atas penyerahan jasa angkutan penumpang dengan tarif masing-masing sebesar 6% dan 7%, sedangkan Thailand dan India tidak mengenakan pajak konsumsi atas jasa angkutan.²²⁸

d. Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak

Potensi penerimaan pajak dari transaksi *online marketplace* tahun 2021 berdasarkan data Faktur Pajak atas komisi yang diterima oleh *platform marketplace* dalam masa pajak Januari sampai dengan Desember 2019 berdaasrkan jenis pajak yaitu Pajak Penghasilan sebesar Rp0,91 triliun dan PPN sebesar Rp3,63 triliun. Potensi penerimaan pajak atas penyaluran pinjaman melalui *financial technology* tahun 2021 berdasarkan data Otoritas Jasa Keuangan tahun 2020 berdasarkan jenis pajak yaitu Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar Rp0,46 triliun, PPN sebesar Rp0,02 triliun, dan Bea Meterai sebesar Rp0,42 triliun. Sedangkan potensi penerimaan atas jasa yang dilakukan oleh *Youtuber* tahun 2021 berdasarkan olahan data oleh Direktorat Jenderal Pajak per jenis pajak yaitu Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar Rp0,03 triliun dan PPN PPN sebesar Rp0,62 triliun. Potensi penerimaan pajak tersebut berasal dari kegiatan yang pada dasarnya melibatkan pihak lain yang memegang kendali atas arus transaksi berupa arus uang dan arus barang. Meskipun demikian, potensi tersebut belum dapat direalisasikan menjadi penerimaan negara dengan optimal. Hal tersebut antara lain disebabkan karena belum adanya pengaturan yang memberikan kewenangan untuk menunjuk pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak.

1) Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut PPh

²²⁷ Ibid.

²²⁸ Ibid.

a) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Inovasi dalam dunia bisnis merupakan sebuah kelaziman dalam rangka mentransformasi suatu sistem atau pasar yang sedang berjalan melalui sebuah perubahan yang memberikan kepraktisan, kemudahan akses, kenyamanan, dan biaya yang ekonomis bagi konsumen. Proses pembaruan dalam dunia bisnis pertama diperkenalkan oleh Clayton M. Christensen dan Joseph Bower dalam *Harvard Business Review* berjudul "*Disruptive Technologies: Catching the Wave*"²²⁹ (1995) dengan istilah "Inovasi Disruptif" (*Disruptive Innovation*). Inovasi Disruptif biasanya mengambil segmen pasar tertentu yang kurang diminati atau dianggap kurang penting bagi penguasa pasar, namun inovasinya bersifat terobosan (*breakthrough*) dan mampu meredefinisi sistem atau pasar yang telah ada. Misalnya, pada eranya, IBM mendominasi pasar *mainframe* namun kemudian terkalahkan oleh inovasi minikomputer yang secara teknologi jauh lebih sederhana dan dibutuhkan publik.

Dalam studi yang dilakukan oleh Christensen dan Bower (1995)²³⁰, hasil menunjukkan bahwa pola disruptif ini terjadi secara berulang dari masa ke masa. Pola tersebut memaksa perubahan juga terjadi pada cabang disiplin ilmu yang mengikutinya, seperti manajerial dan akuntansi. Perpajakan juga merupakan salah satu aspek yang perlu mengikuti perkembangan proses bisnis yang ada, mengingat pemajakan dilakukan di atas aktivitas perekonomian masyarakat sehari-hari. Oleh karena itu, DJP selaku pengampu tugas merumuskan kebijakan di bidang perpajakan, perlu memperhatikan perkembangan proses bisnis dan menyesuaikan kebijakan-kebijakan yang dirasa perlu dalam rangka menggali potensi perpajakan.

(1) Perkembangan Ekonomi Digital

Saat ini, perkembangan teknologi informasi dunia yang sangat cepat mengantar masyarakat global pada revolusi industri ke-4 yang dikenal sebagai *internet of things*. Teknologi ini mendisrupsi tatanan bisnis konvensional, yang tidak hanya membuka kesempatan-

²²⁹ Clayton M. Christensen dan Joseph L. Bower, *Disruptive Technologies: Catching the Wave*, *Harvard Business Review*, 1995.

²³⁰ Ibid.

kesempatan usaha baru namun sekaligus memberikan tantangan untuk dapat memanfaatkannya secara optimal. Dengan teknologi internet yang semakin canggih, masyarakat kini dapat berinteraksi satu sama lain tanpa batas ruang dan waktu.

Google, Temasek, dan Bain (2020)²³¹ merilis statistik yang menggambarkan perkembangan nilai ekonomi berbasis *internet (internet economy)* di Asia Tenggara. Saat ini, sektor perekonomian digital telah menguasai pasar dunia. Adapun sektor yang menjadi pemimpin pasar (*market leader*) adalah *e-commerce*, transportasi dan makanan (*transport and food*), *online travel*, *online media*, dan *financial service*. Sedangkan pendatang baru yang mulai memasuki pasar dan mengalami akselerasi signifikan selama masa pandemi Covid-19 adalah bidang kesehatan (*health*) dan teknologi pendidikan (*education technology*).

(2) *E-commerce*

E-commerce atau perdagangan melalui elektronik sebenarnya sudah ada di Indonesia sejak tahun 1999 melalui keberadaan laman (*website*) toko seperti *bhinneka.com* dan Lapak Jual Beli Kaskus. Era baru *e-commerce* kemudian dimulai dengan peresmian *marketplace* pertama di Indonesia, yaitu Tokopedia pada tahun 2009. Sejak saat itu, mulai bermunculan *marketplace* lain seperti Bukalapak, Shopee, dan Blibli.com. *Marketplace* merupakan platform yang mempertemukan penjual dan pembeli dalam satu wadah transaksi berbasis internet. Melalui keberadaan *marketplace*, penjual eceran dapat memiliki kesempatan yang sama dengan pedagang besar yang sebelumnya dapat menjangkau pasar dengan kepemilikan modal yang besar²³².

²³¹ Google, Temasek, and Bein, *E-Conomy SEA*, 2020, diakses dari https://www.bain.com/globalassets/noindex/2020/e_economy_sea_2020_report.pdf pada tanggal 3 April 2021.

²³²PowerCommerce.Asia, *Evolusi E-Commerce Indonesia*; diakses dari <https://powercommerce.asia/evolusi-e-commerce-indonesia/#:~:text=Hadirnya%20Marketplace%20dan%20Era%20Baru%20E%2DCommerce%20Indonesia&text=Evolusi%20e%2Dcommerce%20berlanjut%20di,untuk%20memasarkan%20produknya%20di%20internet> pada 26 Maret 2021.

Indonesia merupakan negara dengan nilai ekonomi digital terbesar dan bertumbuh paling cepat di Asia Tenggara. Transaksi *e-commerce* di Indonesia berkembang pesat dalam tiga tahun terakhir. Kini terdapat sekitar 10 juta penjual aktif yang bertransaksi melalui *e-commerce*, yang mana sebagian besar merupakan pengusaha mikro dengan pendapatan kurang Rp300 juta tiap tahun. Survey Paypal, dalam Rahayu dan Putranto (2019)²³³, menyatakan bahwa media sosial merupakan platform yang paling banyak digunakan dalam transaksi *e-commerce*. Menurut survey tersebut penggunaan media sosial dalam transaksi *e-commerce* di Indonesia sebesar 80%. Media sosial yang paling banyak digunakan dengan porsi 92% adalah Facebook. Survey IdEA menyatakan bahwa 16% yang menggunakan *platform marketplace*, seperti Tokopedia, Bukalapak, dan Shopee.

Potensi transaksi *online marketplace* tahun 2021 berdasarkan data Faktur Pajak atas komisi Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2019 adalah Pajak Pertambahan Nilai sebesar Rp3,63 Triliun dan Pajak Penghasilan Pasal 22 sebesar Rp910 miliar.

(3) *Financial Technology*

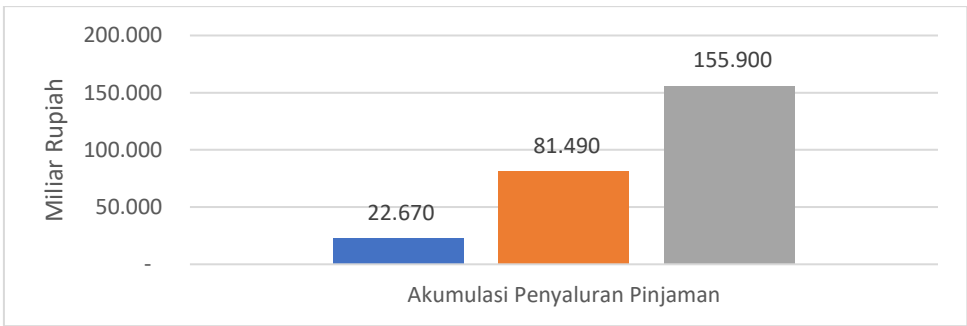
Google, Temasek, dan Bain (2020) membagi jenis *financial service* secara elektronik menjadi penyediaan jasa pembayaran (*payment*), pengiriman uang (*remittance*), peminjaman uang (*lending*), asuransi (*insurance*), dan investasi (*investing*). Transaksi terbesar di Asia Tenggara dilakukan dalam rangka pembayaran digital dengan total transaksi sebesar USD1200 miliar. Transaksi terbesar kedua terjadi dalam *platform* peminjaman dengan total transaksi sebesar USD92 miliar.

Salah satu contoh *financial technology (fintech)* yang sangat pesat perkembangannya di Indonesia adalah *fintech lending*. Platform ini mempertemukan langsung pemberi dan penerima pinjaman (*peer-to-peer lending*) dalam yang sebagian besar merupakan individu masyarakat. Berdasarkan data yang dirilis Otoritas Jasa Keuangan

²³³ Hastanti Agustin Rahayu dan Hanafi Adi Putranto, Pajak E-Commerce di Indonesia, Seminar Nasional *and The 6th Call for Syariah Paper* Universitas Muhammadiyah Surakarta, 2019.

(OJK) setiap tahun, akumulasi penyaluran pinjaman nasional per Desember 2018 tercatat senilai Rp22,67 triliun, dan terus tumbuh hingga per Desember 2019 menjadi senilai Rp81,49 triliun, dan Rp155,9 triliun per Desember 2020. Berdasarkan data tersebut, total pinjaman per Desember 2019 dan 2020 mengalami pertumbuhan sebesar 259,46% dan 91,3% berturut-turut.²³⁴

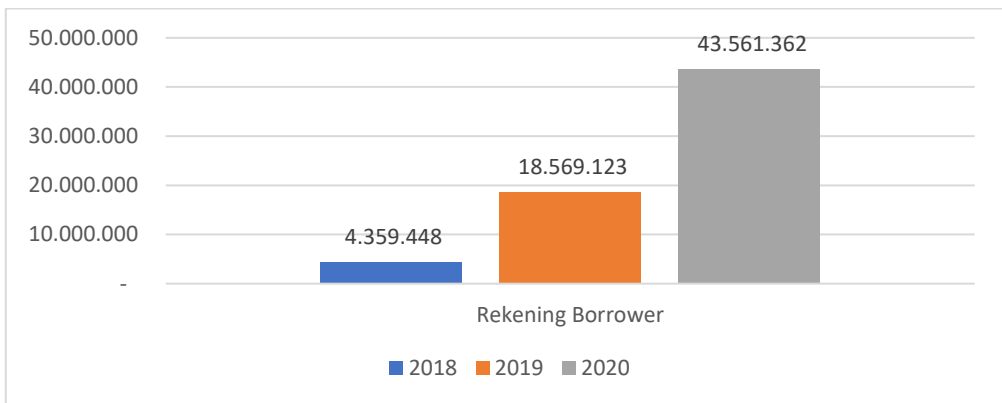
Gambar II. 14. Akumulasi Penyaluran Pinjaman Tahun 2018-2020



Sumber: Statistik Fintech Lending (OJK, 2021)

Kenaikan nilai pinjaman tersebut disebabkan oleh bertambahnya minat pelaku *fintech lending* dari tahun ke tahun. Masih berdasarkan data OJK, akumulasi rekening peminjam (*borrower*) nasional per Desember 2018 tercatat sebanyak 4.359.448 rekening, naik secara signifikan per Desember 2019 menjadi sebanyak 18.569.123 rekening, dan hingga Desember 2020, tercatat ada sebanyak 43.561.362 rekening yang melakukan transaksi dalam platform yang terdaftar di OJK. Berdasarkan data tersebut, per Desember 2019 dan 2020, rekening *borrower* nasional tumbuh sebesar 325,95% dan 134,59% berturut-turut.²³⁵

Gambar II. 15. Jumlah Rekening Borrower Tahun 2018-2020



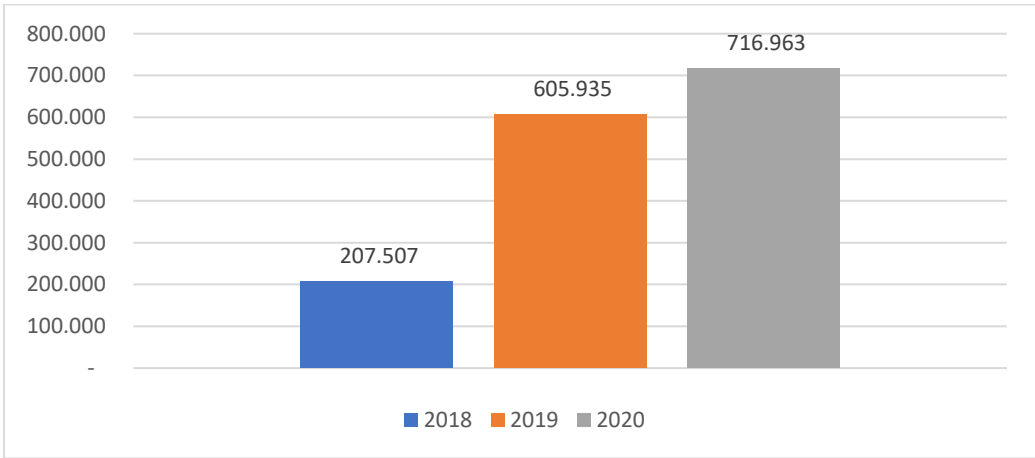
Sumber: Statistik Fintech Lending (OJK, 2021)

²³⁴ OJK, *Perkembangan Fintech Lending 2021*, diakses dari <https://www.ojk.go.id/id/kanal/iknb/data-dan-statistik/fintech/Default.aspx> pada tanggal 4 April 2021.

²³⁵ *Ibid.*

Akumulasi rekening pemberi pinjaman (*lender*) nasional juga terus mengalami kenaikan. Per Desember 2018, tercatat sebanyak 207.507 rekening bertransaksi dalam *platform-platform* peminjaman yang terdaftar di OJK. Angka tersebut naik menjadi 605.935 rekening per Desember 2019, dan per Desember 2020 tercatat sebanyak 716.963 rekening. Berdasarkan data tersebut, terdapat pertumbuhan sebesar 192,01% per Desember 2019 dan 111,03% per Desember 2020.²³⁶

Gambar II. 16. Jumlah Rekening Lender Tahun 2018-2020



Sumber: Statistik Fintech Lending (OJK, 2021)

Jumlah *lender* dan *borrower* dalam *fintech lending* didominasi oleh orang pribadi dengan rincian *lender* 99,67% dan *borrower* 99,86%. Kondisi ini menjadi tantangan tersendiri bagi otoritas perpajakan, mengingat angka kepatuhan orang pribadi yang masih rendah dan orang pribadi yang secara umum bukan merupakan pemotong atas pajak penghasilan atas bunga pinjaman. Padahal, potensi perpajakan penyaluran pinjaman melalui *financial technology* tahun 2021 diperkirakan dapat mencapai Rp5 Triliun untuk Pajak Penghasilan Pasal 23, Rp20 miliar untuk PPN, dan Rp420 miliar untuk Bea Meterai.²³⁷

(4) *Social Media*

Perkembangan teknologi internet yang semakin canggih juga mempengaruhi pergeseran kebiasaan masyarakat dalam mengakses informasi dan hiburan. Dahulu, masyarakat tidak memiliki banyak pilihan dalam memperoleh informasi dan hiburan, dan hanya dapat

²³⁶ Ibid.

²³⁷ Ibid.

mengakses konten-konten yang disajikan oleh korporasi media konvensional, baik media cetak maupun media elektronik konvensional seperti radio dan televisi. Dengan teknologi internet, setiap orang dapat membuat dan membagikan konten informasi dan hiburan, dan setiap orang bebas memilih informasi dan hiburan yang ia butuhkan sesuai preferensi masing-masing. Selain akses yang lebih cepat, masyarakat juga dapat mengakses konten kapan pun dan di mana pun tanpa terbatas oleh ruang dan waktu. Berbagai keunggulan tersebut menjadikan *online media* semakin diminati, dan sangat sesuai dengan pola hidup masyarakat urban.

Dari sisi korporasi media daring, terdapat banyak keunggulan dari model bisnis semacam ini, antara lain sebagai berikut.

1. Lebih adaptif terhadap dinamika selera dan kebutuhan audiens

Banyak korporasi media daring dengan model bisnis konten-kontennya dibuat dan dibagikan oleh para penggunanya sendiri. Korporasi tidak perlu membuat dan menentukan konten-konten yang akan disajikan dalam platformnya. Mereka hanya perlu mengatur kebijakan-kebijakan umum terkait penayangan konten dan monetisasinya bagi para pengguna. Hasilnya, konten-konten yang tersedia menjadi lebih variatif untuk memenuhi kebutuhan audiens yang beragam, serta mudah menyesuaikan dengan perubahan tuntutan masyarakat. Hal ini berbeda dengan media konvensional yang harus membuat atau menentukan sendiri konten-konten yang harus ditayangkan, dan seringkali terjadi informasi asimetris sehingga tidak dapat memenuhi kebutuhan masyarakat.

2. Menjaring *audiens* dan pengiklan lebih luas tanpa diperlukan kehadiran fisik di tiap-tiap negara

Dengan teknologi internet, suatu *platform* media daring dapat diakses dari negara mana pun sepanjang tidak diblokir oleh pemerintah yurisdiksi yang bersangkutan. Di sisi lain pemerintah tidak dapat membendung kebutuhan informasi dan hiburan

masyarakatnya, sepanjang tidak bertentangan dengan hukum negara. Ditunjang dengan variasi konten, media daring dapat mempertemukan audiens, pengiklan, dan kreator konten dari berbagai negara tanpa perlu membentuk perusahaan di semua negara-negara tersebut.

3. Model bisnis yang lebih fleksibel

Media konvensional cenderung terbatas dalam memilih model bisnis. Misalnya, bisnis televisi pada umumnya terbagi menjadi dua, saluran berlangganan tanpa iklan atau saluran gratis dengan iklan. Media digital lebih fleksibel untuk menjaring pendapatan. Misalnya, *platform YouTube* yang menghadirkan opsi akun premium bagi pemirsanya yang ingin menikmati konten-konten tanpa iklan. Selain itu, pengiklan juga diberikan pilihan yang beragam, baik dari bentuk iklannya maupun penghitungan biayanya.

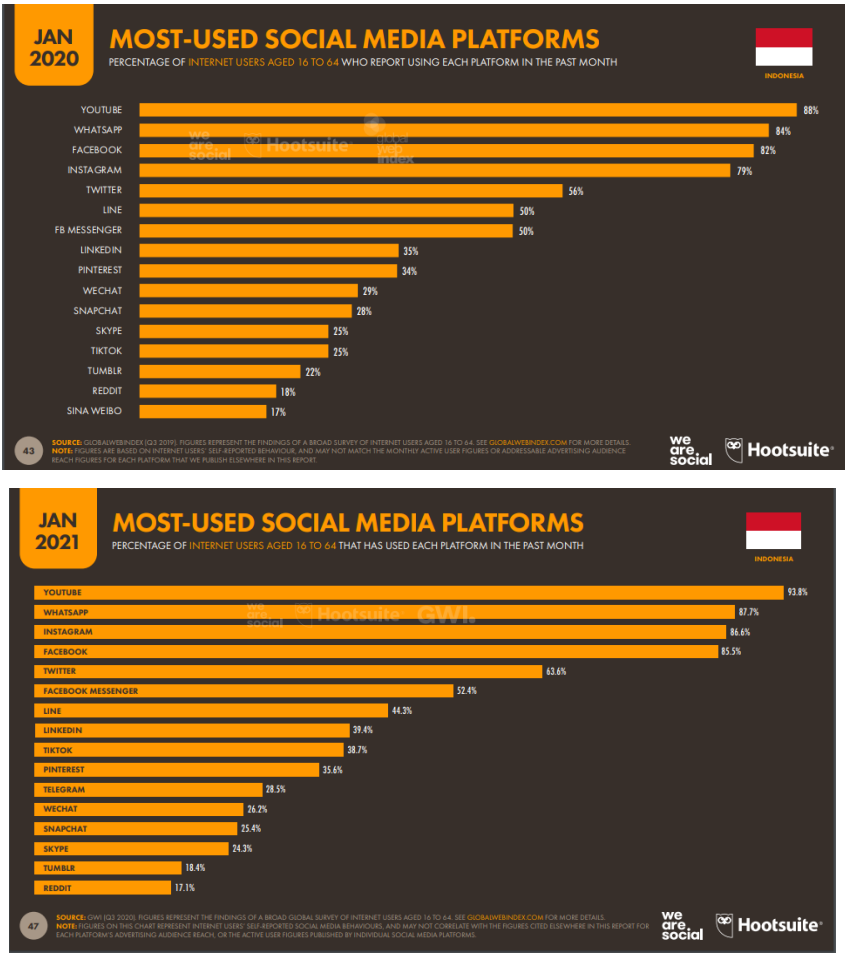
Dengan demikian, perkembangan teknologi memberikan keuntungan bagi banyak pihak. Masyarakat di seluruh dunia memiliki pilihan untuk mengakses informasi dan hiburan yang lebih bervariasi, sedangkan korporasi media daring dapat mengoperasikan model bisnis yang lebih efektif dan efisien dibandingkan media konvensional. Selain itu, media daring juga memberikan kesempatan bagi setiap orang untuk menjadi idola yang mampu memberikan pengaruh bagi *audiens*-nya. Dengan keunggulan tersebut, akses terhadap media daring akan semakin padat, sehingga menarik minat perusahaan-perusahaan niaga untuk mengalihkan biaya promosinya dari media konvensional ke media digital. Hal-hal tersebut menarik banyak orang untuk menjadikan kreator konten digital sebagai profesi. Maka, terbentuklah ekosistem ekonomi yang akan semakin berkembang.

Data statistik yang berhasil dihimpun Hootsuite²³⁸ menunjukkan bahwa dengan populasi pengguna internet dan populasi pengguna media sosial di

²³⁸ Datareportal, *Digital In Indonesia*, diakses dari <https://datareportal.com/digital-in-indonesia> pada tanggal 5 April 2021.

Indonesia yang tumbuh positif, masing-masing sebesar 15,5% dan 6,3%, persentase pengguna media sosial dari keseluruhan populasi mengalami peningkatan. Misalnya *platform YouTube* pada data Januari 2020 digunakan oleh 88% pengguna internet Indonesia, dan meningkat menjadi 93,8% pada data Januari 2021. Peningkatan persentase pengguna pada tahun 2021 tersebut juga dialami oleh *Facebook*, dari 82% menjadi 85,5%, dan *Tik Tok*, dari 25% menjadi 38,7%. Angka-angka tersebut perlu dicermati, mengingat Youtube²³⁹ dan Facebook²⁴⁰ telah menerapkan kebijakan monetisasi bagi kreator konten, sedangkan *Tik Tok* kini dalam tahap pembahasan²⁴¹.

Gambar II. 17. Persentase Pengguna Platform Dibandingkan Jumlah Pengguna Internet Berusia 16 s.d. 64 Tahun di Indonesia Tahun 2019 s.d. 2020



Sumber: Hootsuite (2020 dan 2021)

²³⁹ YouTube, *Kebijakan Monetisasi*, diakses dari https://www.youtube.com/intl/ALL_id/howyoutubeworks/policies/monetization-policies/ pada tanggal 5 April 2021.

²⁴⁰ Facebook, diakses dari <https://www.facebook.com/business/help/169845596919485?id=2520940424820218> pada tanggal 5 April 2021.

²⁴¹ Tirto.id, *Monetisasi Konten TikTok Dalam Tahap Pembahasan*, 2020, diakses dari <https://tirto.id/monetisasi-konten-tiktok-dalam-tahap-pembahasan-f4CA> pada tanggal 5 April 2021.

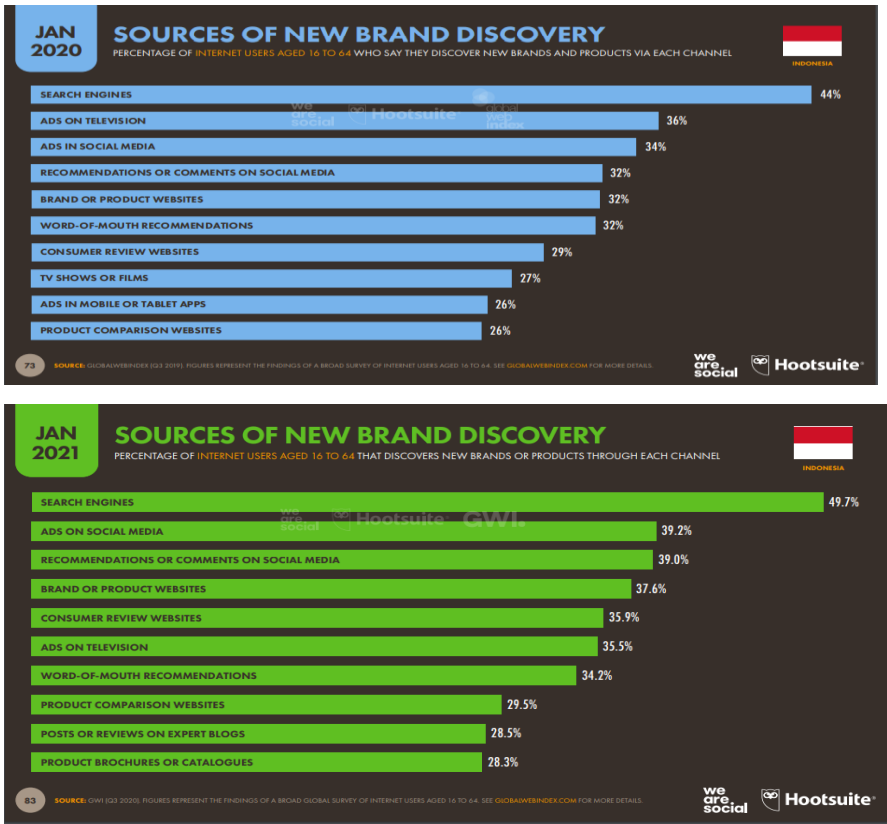
Gambar II. 18. Valuasi Jumlah Pengeluaran untuk Promosi dan Pertumbuhannya pada Tahun 2020



Data yang dihimpun oleh Hootsuite tersebut juga, sebagaimana tersaji pada gambar di atas menunjukkan adanya pertumbuhan alokasi pelaku usaha untuk biaya promosi sepanjang tahun 2020 (*year-on-year*) secara signifikan. Pengeluaran untuk iklan di media sosial tumbuh positif sebesar 14,4%, dan iklan melalui *in-stream* video tumbuh positif sebesar 8,6%. Gambar II.18 juga menunjukkan indikasi terjadinya disrupsi digital terhadap media konvensional. Pada kuartal tiga tahun 2019, iklan di televisi lebih efektif dalam mengenalkan produk baru dibandingkan iklan dan rekomendasi di media sosial. Namun, kondisi tersebut berbalik pada kuartal tiga tahun 2020, di mana iklan

dan rekomendasi di media sosial diindikasikan lebih efektif dalam mengenalkan produk baru. Persentase jumlah pengguna internet berusia 16 s.d. 64 tahun yang mengakui mengetahui adanya produk baru dari iklan di media sosial, rekomendasi di media sosial, dan iklan di televisi masing-masing sebanyak 39,2%, 39%, dan 35,5%.²⁴²

Gambar II. 19. Persentase Pengguna Internet Berusia 16 s.d. 64 Tahun yang Mengaku Menemukan Produk Baru Tahun 2019 – 2020



Sumber: Hootsuite (2020 dan 2021)

Teknologi internet mendorong berkembangnya model bisnis lintas batas (*cross-border transaction*), termasuk melewati batas-batas yurisdiksi negara. Dengan keunggulan ini, korporasi media daring luar negeri dapat beroperasi dan mendapatkan *traffic* dari Indonesia (baik pengunggah maupun pengakses konten dari Indonesia) tanpa perlu kehadiran secara fisik di Indonesia.

- (5) Penghasilan yang diterima atau diperoleh media daring luar negeri berpotensi tidak dapat dipajaki

Bahwa ketentuan Pajak Penghasilan di Indonesia saat ini, sebagaimana berlaku di semua negara, menggunakan

²⁴² Datareportal, *Digital 2020: Indonesia*, diakses dari <https://datareportal.com/reports/digital-2020-indonesia> pada tanggal 3 April 2021

basis pemajakan (*nexus*) kehadiran fisik untuk dapat memajaki penghasilan yang bersumber dari Indonesia. Saat ini, Indonesia menunggu konsensus internasional untuk menyepakati mengenai pilar-pilar pengenaan Pajak Penghasilan atas subjek pajak luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan.

(6) Penghasilan Kreator Konten (*Content Creator*) tidak dikenai pemotongan pajak

Dalam industri media konvensional di Indonesia, semua pekerja seni yang mengisi konten, baik artis/selebritis maupun rumah produksinya, dikenai pemotongan dan/atau pemungutan Pajak Penghasilan sesuai ketentuan yang berlaku. Hal ini berbeda dari korporasi media daring yang tidak berkedudukan di Indonesia, yang tidak dapat dijangkau hukum pajak di Indonesia, sehingga tidak dapat memiliki kewajiban untuk melakukan pemotongan dan/atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh kreator konten. Selain menciptakan ketidaksetaraan dalam pengenaan pajak, hal ini juga menyebabkan otoritas pajak belum dapat memperoleh data yang andal mengenai berapa sebenarnya penghasilan kreator konten (*content creator*) daring. Penunjukan korporasi media daring luar negeri sebagai pemotong dan/atau pemungut Pajak Penghasilan merupakan langkah yang perlu diambil untuk menciptakan *level playing field* yang sama antara media konvensional dan media daring, serta sebagai upaya untuk memperbesar basis Pajak Penghasilan.

Perkembangan transaksi usaha dewasa ini cenderung tidak mempertemukan antara penyedia barang/jasa dan penerima barang/jasa, seperti dalam *marketplace* dan *fintech lending*. Dalam sebagian besar transaksi, khususnya dalam ekonomi digital, penyedia barang/jasa dan penerima barang/jasa tidak mengetahui identitas satu sama lain. Informasi mengenai data diri kedua belah pihak hanya diketahui oleh pihak lain selaku penyedia platform melalui pengisian data diri di awal. Pembayaran transaksi juga dilakukan melalui pihak lain yang menyediakan sarana atau wadah transaksi.

Terobosan pengenaan pajak atas proses bisnis yang terus berkembang diperlukan dalam rangka memberikan kesetaraan perlakuan pada pelaku usaha (*equal level playing field*) antara perdagangan konvensional maupun pola ekonomi digital lainnya yang akan berkembang di masa depan. Untuk itu, diperlukan rumusan kebijakan agar mekanisme pemotongan dan pemungutan pajak dapat mempermudah proses pemenuhan hak dan kewajiban oleh Wajib Pajak maupun proses pengawasan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Di sektor *e-Commerce* dan *fintech lending*, peraturan perpajakan saat ini belum mengakomodasi keberadaan perantara (*intermediary*) dalam melakukan pemotongan dan pemungutan pajak. Untuk itu, diperlukan rumusan kebijakan agar Menteri Keuangan dapat menunjuk pihak lain sebagai pemotong/pemungut pajak atas transaksi yang melibatkan pihak lain tersebut. Pemungutan secara *withholding* ini diperlukan karena hanya pihak lain tersebut yang mengetahui identitas kedua belah pihak dan memiliki data atas transaksi yang berjumlah ribuan.

Sistem teknologi informasi pada prinsipnya juga memungkinkan *platform* menyelenggarakan administrasi pemotongan dan/atau pemungutan pajak atas transaksi yang terjadi. Dengan menetapkan pihak penyedia sarana sebagai pemotong atau pemungut akan memberikan kemudahan dalam pembayaran pajak bagi pihak-pihak yang bertransaksi. Skema ini juga sejalan dengan konsep *pay as you earn* yang tunduk pada asas ketepatan waktu (*convenience of payment*).

Dari sisi otoritas perpajakan, penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak ini merupakan sebuah bentuk penyesuaian terhadap perkembangan dunia bisnis. Direktorat Jenderal Pajak perlu menyusun kebijakan yang bersifat dinamis dalam rangka optimalisasi penerimaan Pajak Penghasilan. Penetapan pihak penyedia sarana sebagai pemotong atau pemungut akan memudahkan pengawasan yang dilakukan kepada Wajib Pajak dan mengurangi biaya administratif (*administrative cost*).

b) Perbandingan dengan negara lain

Berdasarkan laporan Klynvel, Peat, Marwick, & Goerdeler (KPMG), beberapa negara di dunia telah memberlakukan pajak

digital melalui skema pemotongan/pemungutan, antara lain:²⁴³

(1) India

India telah menerapkan pajak digital (*equalization levy*) atas jasa tertentu oleh *non-resident* dan penyediaan barang dan jasa oleh *e-commerce non-resident* kepada pembeli barang/penerima layanan jasa. Operator *platform e-commerce* memotong pajak sebesar 1% dari jumlah kotor penjualan barang/penyediaan layanan yang difasilitasi melalui *platform* digital atau elektronik. Jumlah kotor adalah setiap pembayaran yang dilakukan oleh pembeli barang/penerima layanan. Penjual barang dan/atau penyedia layanan berkedudukan di India melakukan transaksinya melalui *platform* digital atau elektronik. Operator *platform e-commerce* didefinisikan sebagai pihak yang memiliki, mengoperasikan atau mengelola fasilitas atau platform digital. Pemotongan tidak dilakukan untuk pembayaran atau jumlah kotor tidak melebihi INR0,5 juta (USD6.800).

(2) Meksiko

Pemerintah Meksiko menetapkan perantara layanan digital yang memproses pembayaran harus memotong pajak atas pendapatan yang diterima melalui platform. Perantara layanan digital yang memproses pembayaran harus memotong pajak atas penghasilan yang diterima peserta *e-commerce*. Tarif yang digunakan tergantung pada jenis transaksi, yaitu jasa transportasi darat penumpang dan pengiriman barang (2,1%), layanan akomodasi (4%), penjualan barang dan jasa (1%). Platform digital bertanggungjawab atas pemotongan pajak dan melaporkan selambat-lambatnya tanggal 17 bulan berikutnya.

(3) Vietnam

Vietnam mengatur bahwa pembayaran yang diberikan kepada bisnis *e-commerce non-resident* akan dikenakan pemotongan pajak, yang dapat dikumpulkan melalui pihak perantara keuangan seperti bank. *Withholding tax* ini direncanakan akan berlaku untuk seluruh transaksi

²⁴³ KPMG, *Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary*, 2021, diakses dari <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> pada tanggal 4 April 2021.

Business to Customer maupun *Business to Business*. Penerapan *withholding tax regime* di Vietnam direncanakan berlaku efektif pada tahun 2021 dengan penetapan pengaturan berbeda tiap kasus. Pajak yang akan dipotong terdiri atas PPN dengan tarif sekitar 2%-5% dan Pajak Penghasilan perusahaan sebesar 1%-10%. Pemerintah Vietnam saat ini sedang mengembangkan *platform* berbasis teknologi informasi untuk mengakomodasi rencana pemotongan pajak *e-commerce* ini.

2) Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemungut PPN

a) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang PPN), yang dimaksud dengan pemungut PPN adalah bendahara pemerintah, badan, atau instansi pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk memungut, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang oleh Pengusaha Kena Pajak atas penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP kepada bendahara pemerintah, badan, atau instansi pemerintah tersebut. Ketentuan tersebut mengatur pihak-pihak yang dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN yang meliputi pihak yang bertindak sebagai pembeli BKP dan/atau penerima JKP atas suatu penyerahan. Pihak selain yang bertindak sebagai pembeli BKP dan/atau penerima JKP atas suatu penyerahan tidak dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN berdasarkan ketentuan Undang-Undang PPN. Dari sisi objek, penyerahan BKP dan/atau JKP yang dapat dipungut oleh pemungut PPN yaitu penyerahan yang dilakukan kepada pemungut PPN tersebut.

Pemerintah selalu mencoba untuk dapat meningkatkan optimalisasi pemungutan PPN dengan tetap memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak dalam pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan. Diharapkan dengan kemudahan yang diberikan Direktorat Jenderal Pajak, maka Wajib Pajak akan semakin patuh untuk melakukan pembayaran pajak. Masih terdapat beberapa permasalahan yang belum dapat diselesaikan baik oleh ketentuan Undang-

Undang PPN sehubungan dengan simplifikasi dan kemudahan pemungutan PPN yang dilakukan oleh pemungut PPN. Pertama, ruang lingkup pihak yang dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN berdasarkan Undang-Undang PPN hanya terbatas pihak yang bertindak sebagai pembeli BKP atau penerima JKP. Kedua, objek yang dapat dilakukan pemungutan PPN hanya terbatas pada penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan kepada pemungut PPN yang bersangkutan. Ketiga, pelaksanaan administrasi pemungutan PPN belum optimal.

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa perkembangan era bisnis saat ini memungkinkan transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP dimungkinkan terjadi melalui media tertentu yang disediakan oleh pihak lain tanpa adanya interaksi langsung antara penjual dan pembeli. Contoh nyata skema transaksi ini yaitu penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan melalui *platform marketplace*. Kemudahan yang ditawarkan dalam melakukan transaksi jual beli melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) dengan media yang disediakan *platform marketplace*, membuat jumlah penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan secara *online* meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini dibuktikan dengan kajian “Google, Temasek, and Bain, e-Conomy SEA 2020” (2020) yang memprediksi transaksi *e-commerce* di Indonesia akan selalu naik dari tahun ke tahun.²⁴⁴

Pengusaha Kena Pajak penjual yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pembeli melalui PMSE atau melalui media yang disediakan oleh *platform marketplace* pada dasarnya tetap memiliki kewajiban yang sama dengan Pengusaha Kena Pajak penjual yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pembeli secara konvensional, salah satunya yaitu kewajiban bagi pengusaha yang peredaran usahanya dalam suatu tahun buku telah melewati batasan pengusaha kecil, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dan memungut, menyetor, serta melaporkan PPN yang telah dipungut tersebut. Namun Direktorat Jenderal Pajak membutuhkan data dan *tools* yang dapat digunakan sebagai alat pengawasan

²⁴⁴ Google, Temasek, and Bain, *loc. cit.*

pemenuhan kewajiban Wajib Pajak. Salah satu cara untuk melakukan optimalisasi pemungutan PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP yaitu dengan menunjuk pihak yang terlibat dalam transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP sebagai pemungut PPN. Untuk optimalisasi pemungutan PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP, pihak lain dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN yang memiliki atau menyediakan media terjadinya penyerahan BKP dan/atau JKP sebagai pemungut PPN.

Pemerintah telah memperluas subjek dan objek yang atas pemungutan yang dapat dilakukan oleh pemungut PPN berdasarkan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (Covid-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang. Ketentuan tersebut mengatur antara lain terkait pemungutan PPN oleh pemungut PPN atas pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam Daerah Pabean. Pihak yang ditunjuk sebagai pemungut PPN atas transaksi tersebut yaitu penjual BKP Tidak Berwujud atau penyedia JKP di luar Daerah Pabean, penyelenggara PMSE dalam negeri, dan penyelenggara PMSE dalam negeri, yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan selaku pelaku usaha PMSE. Berdasarkan ketentuan tersebut:

1. dari sisi subjek, pihak yang dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN yaitu pihak yang bertindak sebagai penjual BKP Tidak Berwujud atau penyedia JKP di luar Daerah Pabean, penyelenggara PMSE dalam negeri, dan penyelenggara PMSE dalam negeri, yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan; dan
2. dari sisi objek, maka objek PPN yang dapat dipungut oleh pemungut PPN sebagaimana dimaksud pada angka 1) yaitu atas pemanfaatan BKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Selanjutnya, atas seluruh impor barang kiriman, tanpa batasan bawah nilai barang yang diimpor, telah dipungut PPN dan diadministrasikan oleh Direktorat Jenderal Bea dan

Cukai. Untuk mewujudkan iklim keadilan berusaha dalam negeri serta untuk menciptakan *equal level playing field* serta untuk optimalisasi pemungutan PPN atas transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP dalam negeri perlu diatur mengenai penunjukan pihak lain yang memiliki atau menyediakan media terjadinya penyerahan BKP dan/atau JKP sebagai pemungut PPN. Beberapa pertimbangan yang akan digunakan dalam penunjukan pihak lain sebagai pemungut PPN antara lain berupa kemampuan pihak lain terkait akses informasi transaksi dan kendali pihak lain atas arus uang dari transaksi tersebut.

Salah satu pihak lain yang dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN yaitu penyedia *platform marketplace*. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya ekosistem ekonomi digital semakin berkembang dengan tren perkembangan yang positif. Potensi perpajakan dari transaksi yang dilakukan melalui *platform marketplace* belum dapat terjaring seluruhnya dalam administrasi DJP.

Kebijakan untuk menunjuk pihak lain, misalnya penyedia *platform marketplace* sebagai pemungut PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan melalui penyedia *platform marketplace* dimaksud, dari sisi pelaku usaha akan memberikan kemudahan pemenuhan kewajiban perpajakan bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan melalui pihak lain. Di sisi lain, penyedia *platform marketplace* yang telah ditunjuk sebagai pemungut PPN akan menjadi mitra pemerintah untuk turut serta dalam mengumpulkan penerimaan negara. Dari sisi pemerintah, dengan menunjuk penyedia *platform marketplace* sebagai pemungut PPN dapat memperluas basis pemajakan PPN dan perluasan data perpajakan. Diharapkan akan terwujud iklim keadilan berusaha serta *equal level playing field* dalam negeri bagi seluruh pengusaha baik yang melakukan transaksi secara konvensional maupun yang melakukan. Peningkatan penerimaan PPN tersebut dapat digunakan untuk mendukung program PEN.

b) Perbandingan dengan negara lain

Seiring dengan perkembangan teknologi, tidak dapat dipungkiri bahwa perkembangan *e-commerce* berkaitan erat dengan peran *marketplace* sebagai *platform digital* yang

menghubungkan antara penjual dan pembeli. Mengingat pentingnya peranan *marketplace* tersebut, OECD telah menerbitkan laporan Peran *Platform Digital* dalam Pengumpulan PPN/GST dalam Penjualan Online (*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*) yang pada intinya bertujuan untuk menganalisis peran *platform digital* dalam pemungutan barang dan/atau jasa digital. Peran *platform digital* dipandang penting dan dapat menggantikan peran *supplier* sebagai yang melakukan transaksi penjualan akhir kepada konsumen. Oleh karena itu, dalam ketentuan ini diatur bahwa *platform digital* dapat berperan untuk memungut, menyetor, dan melaporkan PPN terutang.²⁴⁵

Ketentuan penunjukan *platform marketplace* sebagai pemungut PPN dipandang sebagai mekanisme yang efektif yang tidak menambah beban administrasi bagi DJP maupun beban kepatuhan bagi Wajib Pajak. Dalam laporan OECD tersebut, dinyatakan bahwa penunjukan platform digital sebagai pemungut PPN dapat berlaku baik atas transaksi dengan pelaku usaha luar negeri dan pelaku usaha dalam negeri. Beberapa negara telah mengadopsi ketentuan yang melibatkan digital platform dalam pemungutan PPN tersebut, antara lain sebagai berikut.

(1) Inggris²⁴⁶

Pemerintah telah menerbitkan aturan pada *Finance Bill* 2017-2018 yang pada intinya bertujuan untuk memperluas ruang lingkup pengawasan terhadap pelaku usaha di Inggris yang melakukan penjualan barang melalui *marketplace* secara *online*. Dalam aturan ini, setiap *platform digital* di Inggris diwajibkan untuk memastikan bahwa jumlah PPN yang dipungut adalah hal yang benar. Apabila terdapat suatu indikasi ketidakpatuhan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan penjual (*merchant*), otoritas pajak Inggris akan menerbitkan notifikasi kepada *marketplace*. Apabila indikasi ketidakpatuhan tetap berlangsung, *marketplace* harus mengeliminasi *merchant* tersebut dari *platform*-nya. Dalam hal *merchant* tidak

²⁴⁵ OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, Paris: OECD, 2019, diakses dari <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> pada tanggal 4 April 2021.

²⁴⁶ *Ibid.*

patuh dan *platform* tidak menghapus *merchant* tersebut dari situsnya dalam jangka waktu yang ditentukan dalam pemberitahuan, *platform* tersebut akan secara bersama-sama bertanggung jawab atas PPN yang belum dibayar oleh *merchant*. Jumlah ini akan dihitung berdasarkan PPN yang tidak dibayarkan sejak hari setelah tanggal pemberitahuan.

(2) Jerman²⁴⁷

Pemerintah Jerman pada tanggal 1 Januari 2019 menerbitkan aturan yang mewajibkan para penyedia platform untuk berperan serta dalam peningkatan kepatuhan PPN atas transaksi yang dilakukan antara *merchant* dan pembeli. Pada dasarnya, penjual (*merchant*) adalah pihak yang berkewajiban untuk melakukan pemungutan, pembayaran, dan pelaporan PPN atas transaksi penjualan barang secara *online*. Namun, dalam aturan baru ini, pemerintah Jerman memperluas peranan *marketplace* dimana platform tersebut wajib mengawasi kepatuhan pemenuhan PPN dari *merchant*. Pengawasan tersebut dilakukan melalui 2 hal. Pertama, *platform* wajib mengumpulkan data *merchant* yang aktif pada *platform*-nya dan data transaksi yang terutang PPN yang dilakukan melalui *marketplace*. Data tersebut harus dilaporkan kepada pemerintah Jerman. Kedua, kewajiban pemungutan PPN wajib dilakukan oleh *platform* dalam hal *merchant* tidak melakukan pemungutan PPN sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika *marketplace* mengetahui bahwa *merchant* tidak patuh terhadap kewajiban PPN-nya, platform tetap bertanggung jawab penuh atas pemungutan, pembayaran, dan pelaporan PPN.

(3) Australia²⁴⁸

Pemerintah Australia telah menerapkan penerapan PPN atas impor barang digital dari luar negeri (*low-value goods imported goods*). Aturan ini berdampak pada *electronic distribution platform* (EDP) sebagai *marketplace* atau penyedia *platform* bagi *merchant*. Yang dimaksud dengan EDP adalah apabila pembeli melakukan transaksi pembelian barang impor melalui situs. Ketentuan ini

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ *Ibid.*

mengatur bahwa apabila EDP telah ditunjuk sebagai pemungut PPN, EDP wajib menghitung, memungut, membayar, dan melaporkan PPN terutang, apabila telah memenuhi threshold tertentu. Dalam hal *marketplace* bertanggung jawab atas pemenuhan kewajiban PPN, *merchant* tidak memiliki kewajiban pemungutan, penyetoran, dan pelaporan PPN. Sebaliknya, dalam hal pemungutan, penyetoran, dan pelaporan PPN telah dilakukan oleh *merchant*, *merchant* tersebut akan tetap yang bertanggung jawab atas PPN yang terutang.

3) Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak Transaksi Elektronik (PTE)

a) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Tantangan-tantangan yang timbul sebagai akibat digitalisasi ekonomi sebetulnya bukan merupakan sesuatu yang benar-benar baru. Kemajuan teknologi tidak hanya sebatas digitalisasi semata namun telah berlangsung lama yang menyebabkan syarat fundamental bagi suatu yurisdiksi untuk mengenakan pajak berupa kehadiran fisik semakin lama menjadi semakin tidak relevan.

Dalam konteks perpajakan internasional, penghasilan yang timbul dari digitalisasi ekonomi menjadi semakin sulit untuk dikenai pajak dan, lebih luas lagi, tidak dikenai pajak di negara sumber penghasilan. Apabila dilihat dari sudut pandang norma-norma perpajakan internasional saat ini, pemajakan di negara sumber tidak selalu harus terjadi karena hubungan antara digitalisasi ekonomi dan negara sumber terbatas pada penyediaan barang dan jasa kepada pembeli lokal. Namun demikian, negara sumber berpendapat bahwa perkembangan digitalisasi ekonomi akan merugikan, selain karena tidak sesuai dengan prinsip keadilan, tetapi juga karena perpindahan kekayaan dari negara berkembang ke negara maju. Hal ini diakibatkan karena prinsip kehadiran fisik tidak lagi relevan dalam membagi hak pemajakan antara negara domisili dan negara sumber. Selain itu, penghasilan dari digitalisasi ekonomi sering dianggap sebagai *stateless income* karena penghasilan tersebut tidak dapat ditentukan negara mana yang menjadi negara sumbernya maupun negara domisilinya.

Sampai saat ini, respon para pembuat kebijakan belum dapat menjawab tantangan yang terjadi yang diakibatkan oleh digitalisasi ekonomi. Selama hampir satu dasawarsa, *Task Force on Digital Economy* OECD (TFDE OECD) telah berusaha mengidentifikasi masalah-masalah perpajakan yang timbul dari digitalisasi ekonomi dan alternatif kebijakan yang bisa diambil untuk mengatasi masalah-masalah tersebut. TFDE OECD berpendapat bahwa alternatif kebijakan tersebut sebaiknya berfokus pada kemampuan pelaku usaha untuk:²⁴⁹

- a) menerima dan/atau memperoleh penghasilan dari penjualan barang dan/atau jasa tanpa suatu kehadiran fisik; dan
- b) penggunaan kontribusi dari pengguna dalam rantai nilai usaha (termasuk melalui pengumpulan dan pemantauan data) dan monetisasi kontribusi tersebut dengan menjual data ke pihak ketiga, menayangkan iklan, mengalihkan bisnis itu sendiri, dan lain-lain.

Lebih lanjut, TFDE OECD pada tahun 2014 melakukan studi atas pilihan-pilihan kebijakan yang dianggap dapat mengatasi kedua fokus masalah tersebut yaitu:²⁵⁰

- a) modifikasi pengecualian dari status Bentuk Usaha Tetap (BUT);
- b) alternatif lain untuk batasan BUT;
- c) pemotongan dan/atau pemungutan pajak atas jenis-jenis transaksi digital tertentu; dan
- d) pengenaan pajak atas penggunaan lebar pita jaringan.

Pilihan kebijakan pertama telah dilakukan Indonesia melalui penerapan Pasal 13 *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*; pilihan kebijakan kedua dipersiapkan melalui pengenaan PTE, yang serupa dengan *digital services tax* di negara-negara lain, berdasarkan Perppu Nomor 1 Tahun 2020 *jo.* Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020, dan pilihan kebijakan ketiga direncanakan akan diterapkan melalui Rancangan Undang-Undang yang menjadi ruang lingkup naskah akademik ini yaitu pemotongan dan/atau pemungutan PTE.

²⁴⁹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

²⁵⁰ *Ibid.*

Selain untuk kepentingan penerimaan negara, dari sudut pandang teoretis perpajakan internasional, pemotongan dan/atau pemungutan pajak akan membantu menanggulangi isu *stateless income*. Pemotongan dan/atau pemungutan pajak secara prinsip dapat menjadi alternatif atau pelengkap kebijakan setelah kebijakan modifikasi batasan BUT yang telah dipersiapkan Indonesia melalui penerbitan Perppu Nomor 1 Tahun 2020.

Pihak yang dapat ditunjuk sebagai pemotong atau pemungut PTE yang paling memungkinkan adalah penyelenggara perdagangan melalui sistem elektronik dalam negeri selain pembayaran sendiri oleh Wajib Pajak Luar Negeri yang menjadi subjek PTE. Hal ini dapat dapat diterapkan dengan alasan untuk memastikan PTE tersebut dibayar dan masuk ke kas negara dan kemudahan pengawasannya oleh DJP.

b) Perbandingan dengan negara lain

Per 11 Maret 2021, terdapat 7 negara yang telah menerapkan dan sedang mempersiapkan penerapan pemotongan atau pemungutan pajak atas penghasilan Wajib Pajak Luar Negeri dari digitalisasi ekonomi.

Tabel II. 25. Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak terkait Digitalisasi Ekonomi di Seluruh Dunia

No.	Negara	Status	Saat Berlaku	Tarif	DPP
1	India	☐	01/10/2020	1%	Nilai kotor penjualan barang/jasa melalui fasilitas/pelantar digital/ elektronik.
2	Malaysia	☐	13/05/2019	Variabel	Segala jenis penghasilan PMSE dianggap berasal dari Malaysia jika penghasilan itu terkait dengan kegiatan di Malaysia.
3	Pakistan	☐	01/07/2018	5%	Pembayaran untuk jasa digital dari luar negeri oleh Wajib Pajak Luar Negeri.
4	Slovakia	☐	01/01/2018	5%	Pembayaran untuk jasa digital dari luar negeri untuk jasa transportasi dan penginapan,

No.	Negara	Status	Saat Berlaku	Tarif	DPP
					bertindak selaku <i>online marketplace</i> , dan tidak terdaftar sebagai BUT di Slovakia.
5	Taiwan	☐	01/01/2017	Tergantung <i>contribution ratio</i> dan <i>deemed profit ratio</i>	Pembayaran ke Wajib Pajak Luar Negeri untuk iklan daring dan jasa elektronik.
6	Thailand	–	TBC	5%	Penghasilan dari penjualan barang/jasa melalui PMSE.
7	Viet Nam	☐	01/01/2021	Variabel	Penghasilan Wajib Pajak Luar Negeri dari bisnis digital dan PMSE.

☐ Berlaku

– Proposal/Rencana

Sumber: KPMG (2021)

e. Pengenaan Pajak Karbon

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Perubahan iklim telah memicu risiko bencana hidrometeorologu, sekitar 80% bencana di Indonesia merupakan bencana hidrometeorologi²⁵¹. Terdapat 17.4% wilayah di Jakarta terkena dampak banjir yang menyebabkan kematian sebanyak 23 (dua puluh tiga) jiwa dan lebih dari 65.000 (enam puluh lima ribu) korban dievakuasi²⁵². Ditambah lagi lebih dari 3,9 (tiga koma sembilan) juta penduduk di 105 (seratus lima) kabupaten dan kota di Jawa dan Nusa Tenggara mengalami kekeringan pada tahun 2017²⁵³.

Indonesia telah berkomitmen untuk turut serta membantu mengurangi dampak dari perubahan iklim melalui upaya menurunkan emisi CO₂ dan telah meratifikasi *Paris Agreement* dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 16 tahun 2016 tentang Pengesahan *Paris Agreement to the United Nation*

²⁵¹ Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, *First Nationally Determined Contribution Republic of Indonesia*, 2016, diakses dari http://ditjenppi.menlhk.go.id/reddplus/images/resources/ndc/First_NDC.pdf pada tanggal 6 April 2021.

²⁵² *Asian Development Bank Institute*, ADB Annual Report 2016, 2017, diakses dari <https://www.adb.org/documents/adb-annual-report-2016> pada tanggal 6 April 2021.

²⁵³ Badan Nasional Penanggulangan Bencana, 2017

Framework Convention on Climate Change (Persetujuan Paris atas Konvensi Kerangka Kerja Perserikatan Bangsa-Bangsa mengenai perubahan iklim). Berdasarkan komitmen tersebut, Indonesia menargetkan penurunan emisi sebesar 29% dari kondisi *business as usual* (BAU) pada tahun 2030. Target penurunan emisi gas rumah kaca (GRK) tersebut ditingkatkan menjadi 41% jika Indonesia mendapatkan dukungan pendanaan dari komunitas global²⁵⁴.

Sebagai bagian awal dari komitmen untuk menurunkan emisi karbon sesuai *Paris Agreement*, Indonesia telah menyampaikan Kontribusi yang Ditentukan Secara Nasional atau *Nationally Determined Contribution* (NDC) ke Sekretariat *United Nations Framework Convention on Climate Change* (UNFCCC). Dokumen NDC tersebut menggantikan dokumen *Intended Nationally Determined Contribution* (INDC) yang sebelumnya telah disampaikan Indonesia sebelum *Paris Agreement*. NDC disusun untuk meningkatkan aksi dan kondisi yang mendukung pencapaian tujuan yang lebih ambisius setelah tahun 2020 yang akan berkontribusi dalam upaya bersama untuk mencegah kenaikan suhu global rata-rata global sebesar 2°C dan untuk mengejar upaya untuk membatasi pemanasan global sebesar 1,5°C dibandingkan masa pra-industri.

Sebagai bagian dari masyarakat global, Indonesia juga turut berpartisipasi dalam pengendalian emisi GRK tersebut. Komitmen Indonesia dituangkan dalam *The First Nationally Determined Contribution (NDC)* Indonesia yang telah disampaikan kepada UNFCCC pada bulan November 2016. Dokumen NDC tersebut memuat rencana mitigasi dan adaptasi perubahan iklim sebagai suatu integrasi lintas sektor. Implementasi NDC memerlukan komitmen tidak hanya Pemerintah tetapi juga Pemerintah Daerah, pihak swasta, *Non-Governmental Organization* (NGO), dan *stakeholders* lainnya. Komitmen yang tertuang dalam NDC merupakan hal baru bagi negara berkembang termasuk Indonesia, maka untuk mengimplementasikannya diperlukan strategi yang sesuai dengan tingkat kesiapan masing-masing negara. Strategi implementasi NDC ini terbagi ke dalam 9

²⁵⁴ Kementerian Lingkungan Hidup, *loc. cit.*

(sembilan) program mulai dari persiapan sampai tahap akhir termasuk *review* dan pembaruan komitmen dalam NDC pada setiap periode yang ditentukan.

Tabel II. 26. Sembilan Program Implementasi NDC

I. PENGEMBANGAN OWNERSHIP DAN KOMITMEN	• Kementerian/Lembaga Pemda Swasta, Masyarakat Sipil, Lembaga Keuangan
II. PENGEMBANGAN KAPASITAS	• Penguatan kelembagaan dan kapasitas SDM (elaborasi NDC, sektor dan wilayah, KRP, IGRK, MRV, SRN Implementasi NDC)
III. ENABLING ENVIRONMENT	• Peraturan-perundangan dan kebijakan terkait (UU No. 16/2016 ttg Ratifikasi Paris Agreement, PP.46/2016 ttg KLHS, dll)
IV. PENYUSUNAN KERANGKA KERJA DAN JARINGAN KOMUNIKASI	• Koordinasi dan sinergi antar sektor dan wilayah serta aktor/pelaku
V. KEBIJAKAN SATU DATA GRK	• SIGN-SMART: data inventarisasi GRK nasional • SRN (termasuk MRV): aksi Mitigasi, Adaptasi, JMA dan Mol (pendanaan, teknologi, peningkatan kapasitas)
VI. PENYUSUNAN KEBIJAKAN, RENCANA DAN PROGRAM (KRP) INTERVENSI	• Penyelarasan NDC dengan perencanaan pembangunan di 5 kategori sektor mitigasi dan adaptasi sektoral dan wilayah > untuk menjamin penganggaran (APBN-APBD) dan mobilisasi sumberdaya baik dari dalam negeri maupun internasional
VII. PENYUSUNAN PEDOMAN IMPLEMENTASI NDC	• Pedoman untuk Pusat dan daerah (perencanaan, pelaksanaan, MRV dan review NDC);
VIII. IMPLEMENTASI NDC	• Didasarkan pada hasil penyusunan KRP serta rencana implementasi NDC • Dikoordinasikan oleh KLHK (terkait target pengurangan emisi dan kebijakan PI) dan BAPPENAS (terkait pembangunan nasional).
IX. PEMANTAUAN DAN REVIEW NDC	• Pemantauan progres implementasi NDC • Menjelang tahun 2020 akan dilakukan review dan adjustment NDC bila diperlukan (tidak ada backsliding)

Sumber: Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan

Pada RPJMN 2020-2024, komitmen pengendalian emisi GRK tersebut diperkuat dengan memasukkan penanganan perubahan iklim sebagai bagian dari Prioritas Nasional ke-6. RPJMN 2019-2024 menempatkan target emisi GRK sebesar 27,3% dengan *baseline* tahun 2024. Target tersebut disebutkan bukanlah target dengan skenario paling ambisius bagi Indonesia (Bappenas, 2019). Skenario keempat *Low Carbon Development Indonesia (LCDI-plus)* mencerminkan langkah-langkah kebijakan yang lebih ambisius, yang menggabungkan tingkat upaya ekstra pengurangan emisi menuju dekarbonisasi pada tahun 2045. Target pengendalian emisi Indonesia sampai tahun 2030 ditentukan sebesar 29% dari skenario *business as usual* dengan sumber pendanaan domestik atau 41% dengan dukungan pendanaan internasional. Pada level sektoral, target tersebut adalah 17,2% untuk sektor kehutanan, 11% untuk sektor energi, 0,32% untuk sektor pertanian, 0,1% untuk sektor industri dan 0,38% untuk sektor limbah.²⁵⁵

²⁵⁵ Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, Strategi Implementasi NDC (*Nationally Determined Contribution*), 2017. Diakses dari http://ditjenppi.menlhk.go.id/reddplus/images/adminppi/dokumen/strategi_implementasi_ndc.pdf pada tanggal 6 April 2021.

No	Sektor	Tingkat Emisi GRK 2010	Tingkat Emisi GRK 2030 (MTon CO ₂ e)			Penurunan Emisi GRK				Rerata Pertumbuhan Tahunan BAU (2010-2030)	Rerata Pertumbuhan 2000-2012*
		MTon CO ₂ e	BaU	CM1	CM2	(MTon CO ₂ e)		% of Total BaU			
						CM1	CM2	CM1	CM2		
1	Energi*	453.2	1,669	1,355	1,271	314	398	11%	14%	6.7%	4.50%
2	Limbah	88	296	285	270	11	26	0.38%	1%	6.3%	4.00%
3	IPPU	36	69.6	66.85	66.35	2.75	3.25	0.10%	0.11%	3.4%	0.10%
4	Pertanian	110.5	119.66	110.39	115.86	9	4	0.32%	0.13%	0.4%	1.30%
5	Kehutanan**	647	714	217	64	497	650	17.2%	23%	0.5%	2.70%
	TOTAL	1,334	2,869	2,034	1,787	834	1,081	29%	38%	3.9%	3.20%

* Termasuk fugitive **Termasuk kebakaran gambut

Notes: CM1= Counter Measure 1 (kondisi skenario tanpa persyaratan mitigasi-unconditional)
CM2= Counter Measure 2 (kondisi skenario tanpa persyaratan mitigasi-conditional)

Jumlah estimasi emisi GRK dihitung dengan satuan emisi karbon dihasilkan berupa karbon dioksida ekuivalen (CO₂e) atau satuan yang setara. Berdasarkan data dari hasil emisi GRK pada beberapa sektor industri, dengan asumsi jumlah emisi GRK yang dihasilkan berasal dari penggunaan batubara pada sektor pembangkit listrik dan industri, penggunaan solar dan bensin pada sektor transportasi yang diambil dari data pada tahun 2020, jumlah estimasi emisi GRK didapat angka sebesar 425.524 kilo ton CO₂e. Hal ini diharapkan dapat diturunkan secara bertahap hingga sebesar 29% dari kondisi *business as usual* (BAU) pada tahun 2030 sesuai *Paris Agreement* dan NDC Indonesia.

Sektor Hilir	Estimasi emisi (ton CO ₂ e)
Pembangkit Listrik	218.044.000
Industri	141.781.000
Transportasi:	
• Darat & Laut:	56.710.727
• Udara:	8.989.000
JUMLAH	425.524.727

Di lihat dari sisi kebijakan fiskal, komitmen pemerintah yang telah diimplementasikan untuk mengendalikan emisi karbon yaitu pemberian insentif perpajakan berupa *Tax Allowance* dan *Tax Holiday* untuk pembangkit listrik energi baru terbarukan, pembebasan PPN untuk impor mesin dan peralatan termasuk mesin dan peralatan yang digunakan untuk menghasilkan energi baru dan terbarukan, fasilitas pembebasan bea masuk impor

untuk mesin dan bahan baku, fasilitas Pajak Bumi dan Bangunan berupa pengurangan PBB pada tahap eksplorasi hanya untuk pengembangan energi panas bumi dan PPh ditanggung pemerintah untuk kegiatan panas bumi. Selain insentif perpajakan, terdapat komitmen lain berupa belanja mitigasi dan adaptasi perubahan iklim melalui inisiatif *climate budget tagging* dalam APBN.

Kebijakan fiskal dengan memberikan insentif tersebut dimaksudkan untuk menarik investor dari sektor swasta untuk mendorong investasi yang bersifat *green* atau bersifat ramah lingkungan (*eco-friendly*). Di lain sisi, pemberian insentif fiskal tersebut bersifat sementara dan terbatas. Hal ini dikarenakan insentif fiskal hanya diberikan kepada Wajib Pajak pionir pembangkit listrik energi baru terbarukan. Dari sisi pembiayaan APBN, pemerintah telah mengalokasikan sejumlah anggaran prioritas untuk menangani permasalahan perubahan iklim yang dilakukan oleh kementerian/lembaga.

Salah satu permasalahan utama yang dihadapi oleh Indonesia dalam mencapai target penurunan emisi GRK adalah keterbatasan pendanaan. Namun dari sisi pendanaan dalam negeri yang dianggarkan dalam APBN, perlu dukungan tambahan pendanaan untuk memenuhi seluruh kebutuhan pendanaan yang berkelanjutan (*sustainable*) dalam rangka melaksanakan agenda mitigasi yang telah direncanakan, terlebih dampak pandemi Covid-19 semakin membuat ruang fiskal pemerintah menjadi sangat sempit. APBN saat ini hanya mampu untuk mendanai sekitar 34% saja dari kebutuhan tersebut.

Namun demikian, berdasarkan Indonesia *second Biennial Update Report* (BUR), Indonesia membutuhkan kurang lebih Rp3.461 triliun untuk melaksanakan program penurunan emisi yang sebagian besar (95 persen) merupakan kebutuhan mitigasi untuk sektor energi yang terdiri atas subsektor transportasi, pembangkit energi, serta industri dan bangunan (hunian dan niaga) ramah lingkungan.

Tabel II. 29. Kebutuhan Mitigasi untuk Sektor Energi di Indonesia

No	Sub sector	Technology
1	Transport	Improvement of public transport; CNG; Intelligent Transport System
2	Power Generation	PV & Pump Storage; Geothermal Power Plant; Advanced Coal Power Plant; Landfill Gas Power Plant; Biomass fuelled power plant; Wind power; Biofuel; Biogas POME
3	Industry	Efficient Electric Motors; Combine Heat and Power; Pump and Fan System; WHB (Waste Heat Boiler); Alternative Fuel; Green Boiler; Green Chiller; Advanced Furnace
4	Building (Residential and Commercial)	Combine Heat and Power ; WHB (Waste Heat Boiler); Efficient Lighting; Green Building; Green Boiler; Green Chiller; Efficient Electric Motors; Gas pipeline network; Solar PV; Solar Water Heater

Sumber: Indonesia second Biennial Update Report (BUR)

Untuk mengakselerasi penurunan emisi gas rumah kaca ini serta untuk mendukung pencapaian NDC Indonesia sesuai target yang telah disepakati, selain upaya-upaya di atas, diperlukan upaya agresif dari sisi regulasi. Pemerintah perlu meningkatkan partisipasi swasta dan masyarakat untuk mengendalikan emisi GRK, mengingat di tengah keterbatasan APBN, pemerintah juga membutuhkan tambahan pendanaan untuk dapat *stay on track* sesuai program penurunan emisi yang telah tertuang dalam NDC.

Indonesia terus berupaya untuk mengendalikan emisi GRK guna mendukung pencapaian NDC melalui program yang telah ditetapkan. Untuk mewujudkan hal tersebut, perlu suatu kebijakan yang agresif sehingga dapat menekan jumlah emisi GRK serta dapat mengubah perilaku pelaku aktivitas ekonomi yang berpotensi menghasilkan emisi GRK. Salah satu opsi instrumen yang dapat digunakan yaitu *carbon pricing* atau nilai ekonomi karbon (NEK) melalui pajak karbon. Di dunia internasional karbon telah memiliki nilai ekonomi (*carbon pricing*). *Carbon pricing* diartikan sebagai pemberian nilai terhadap setiap unit emisi gas rumah kaca yang dihasilkan dari kegiatan manusia dan ekonomi (melalui mekanisme pasar agar biaya emisi dapat dibebankan kepada kegiatan yang mengeluarkan emisi karbon atau pengemisi (*polluters pay principle*)). Penggunaan instrumen tersebut oleh pemerintah dapat memberikan 2 (dua) dampak, yakni peningkatan penerimaan pemerintah dan menurunkan insentif masyarakat dalam menggunakan produk yang tidak ramah lingkungan atau kegiatan yang menimbulkan emisi. Dengan adanya keterlibatan pihak swasta dan masyarakat diharapkan beban pemerintah khususnya dari sisi pendanaan menjadi lebih

berkurang dan selanjutnya target penurunan emisi GRK dapat tercapai.

Di Indonesia *carbon pricing* diterjemahkan menjadi nilai ekonomi karbon. Nilai ekonomi karbon didefinisikan sebagai pemberian harga (valuasi) atas emisi gas rumah kaca atau karbon dan difungsikan sebagai instrumen untuk mengubah perilaku ekonomi atas suatu barang atau jasa. Secara umum, nilai ekonomi karbon terdiri dari berbagai jenis, antara lain perdagangan karbon dan pajak karbon. Dari kacamata fiskal nilai ekonomi karbon ini merupakan peluang pendapatan, internalisasi *cost externality*, penerapan *polluters pay principle*, mendorong investasi hijau dan mendorong pertumbuhan berkelanjutan. Mengingat potensi nilai ekonomi karbon ini, maka pajak karbon atau pungutan atas karbon perlu dikenakan atas kandungan karbon dan/atau potensi emisi karbon atas usaha dan/atau kegiatan. Secara internasional, istilah yang lazim digunakan adalah pajak karbon, yang didefinisikan sebagai biaya yang dikenakan pada barang berbasis fosil atau usaha atau kegiatan yang mengandung atau menghasilkan emisi gas rumah kaca.

Adapun tujuan dari pajak karbon atau pungutan atas karbon adalah penurunan emisi gas rumah kaca, menambah pendapatan negara, mendukung pembangunan rendah karbon, dan meningkatkan efisiensi sistem pungutan atau pajak. Sebagai wujud komitmen Indonesia terhadap perubahan iklim adalah dengan melakukan upaya mengubah perilaku yang mengakibatkan eksternalitas negatif dengan memberikan pungutan atas barang yang digunakan untuk kegiatan yang menghasilkan emisi gas rumah kaca. Diharapkan dengan adanya pungutan ini akan dapat meningkatkan pendapatan dan mengurangi konsumsi penggunaan bahan bakar fosil. Oleh karena itu perlu diatur pajak karbon atau pungutan atas karbon atas konsumsi bahan bakar fosil. Sebagai langkah efisiensi dan *simplicity*, pajak atau pungutan dikenakan pada level produsen dengan tarif berdasarkan tingkat kualitas bahan bakar fosil.

Setiap orang pribadi atau badan usaha yang membeli dan/atau mengimpor barang yang mengandung karbon atau menghasilkan emisi karbon dengan jumlah tertentu dikenai pajak

karbon. Adapun objek yang dikenai pajak karbon yaitu emisi karbon yang memberikan dampak negatif bagi lingkungan hidup, misalnya emisi karbon hasil pertambangan batubara. Jumlah pajak karbon yang terutang dihitung dengan mengalikan satuan emisi karbon dihasilkan berupa karbon dioksida ekuivalen (CO₂e) atau satuan yang setara dengan tarif atas pajak karbon.

2) Perbandingan dengan negara lain

Penggunaan instrumen yang memberi valuasi terhadap karbon terus berkembang di antara negara-negara didunia. Hingga tahun 2020, terdapat 64 inisiasi yang mencakup sekitar 12 Gt emisi CO₂ atau setara dengan penurunan emisi CO₂ global sebesar 22,3 persen. Total keseluruhan inisiasi tersebut dilaksanakan pada 46 negara didunia. Paling tidak terdapat 31 pihak yang mengadopsi perdagangan karbon. Sementara pajak karbon diterapkan dan dipertimbangkan oleh 30 pihak dalam rangka mengendalikan emisi GRK. Beberapa negara teridentifikasi menerapkan perdagangan karbon dan pajak karbon secara bersamaan.²⁵⁶

Pajak karbon secara umum memiliki dua pendekatan. Pendekatan pertama adalah mengenakan pajak terhadap energi atau bahan bakar. Pihak-pihak yang menggunakan pendekatan ini di antaranya adalah Uni-Eropa, Meksiko, Kolombia, Swedia, dan Kanada. Tarif yang dikenakan adalah bervariasi dengan tarif tertinggi sebesar US\$126 per ton CO₂e (Chili). Pada umumnya pihak yang menjadi subjek pajak adalah konsumen. Namun, di Uni-Eropa perusahaan distributor ditentukan sebagai subjek pajak agar pemantauan terhadap subjek pajak yang harus pemerintah lebih mudah dilaksanakan.²⁵⁷

Pendekatan kedua dari pajak karbon dikenakan pada emisi dari suatu aktivitas ekonomi. Salah satu negara yang mengenakan pajak atas emisi adalah Chili. Pendekatan ini perlu didukung dengan sistem Monitoring, Reporting and Verification (MRV) dan kolaborasi antara kementerian yang menangani perpajakan dan yang menangani lingkungan. Biasanya tidak semua pengemisi akan dikenakan kewajiban pajak. Hanya pengemisi yang krusial saja yang akan dijadikan sebagai subjek pajak.

²⁵⁶ *World Bank, Carbon Pricing Dashboard 2020*, diakses dari <https://carbonpricingdashboard.worldbank.org> pada tanggal 1 April 2020.

²⁵⁷ *Ibid.*

Kanada merupakan salah satu negara yang paling ambisius dalam kebijakan *carbon pricing*. Pada masa kepemimpinan Perdana Menteri Justin Trudeau, Kanada menerbitkan kebijakan pajakn karbon pada minyak, batubara, dan gas. Pada tahun 2019, Kanada tarif yang dikenakan adalah sebesar \$15 per ton CO₂e dan akan ditingkatkan menjadi US\$38 pada tahun 2022. Namun demikian, Kanada menerapkan kebijakan yang berbeda pada industri strategis di negara tersebut seperti industri baja dan kimia. Perusahaan-perusahaan pada sektor tersebut memiliki opsi untuk membayar pinalti kepada pemerintah untuk setiap kelebihan emisi yang dihasilkan atau mengikuti mekanisme perdagangan izin emisi dengan membelinya dari perusahaan yang relatif lebih bersih.

Pengurangan emisi CO₂ di sebuah negara tidak hanya akan berdampak kepada kondisi lingkungan negara yang bersangkutan, namun juga akan berdampak terhadap kondisi iklim global. Jepang, Meksiko, dan Afrika Selatan merupakan negara yang memiliki kebijakan pajak karbon yang mampu mencakup lebih dari 40% emisi CO₂ di negara tersebut atau setara dengan lebih dari 700 mtCO₂ di masing-masing negara. Dengan demikian ketiga negara tersebut bukan hanya mampu mengurangi tekanan ekonomi terhadap lingkungan di negaranya tetapi juga berkontribusi kepada perbaikan kondisi lingkungan global.

Tabel II. 30 Besaran Harga dari Environmental Tax di Beberapa Negara

Country	Year of implementation	Price in first period (in USD/tCO ₂ e)	Price in 2020 (in USD/tCO ₂ e)	change per year
Argentina	2018	6.240	5.944	-2.4%
Canada	2019	14.996	22.629	50.9%
Chile	2017	5.000	5.000	0.0%
Colombia	2017	5.004	4.446	-3.7%
Denmark	1992	15.576	27.700	2.8%
Estonia	2000	0.306	2.330	33.1%
Finland	1990	1.746	72.241	134.6%
France	2014	9.653	50.113	69.9%
Iceland	2010	8.509	30.013	25.3%
Ireland	2010	20.202	30.295	5.0%
Japan	2012	1.151	2.759	17.5%
Latvia	2004	0.564	10.486	109.9%
Liechtenstein	2008	11.919	105.686	65.6%
Mexico	2014	3.686	2.794	-4.0%
Norway	1991	38.980	57.144	1.6%
Poland	1990	0.105	0.075	-0.9%
Portugal	2015	5.474	27.520	80.5%
Singapore	2019	3.694	3.657	-1.0%
Slovenia	1996	7.458	20.157	7.1%

Country	Year of implementation	Price in first period (in USD/tCO ₂ e)	Price in 2020 (in USD/tCO ₂ e)	change per year
South Africa	2019	7.376	7.376	0.0%
Spain	2014	27.580	17.477	-6.1%
Sweden	1991	41.217	133.258	7.7%
Switzerland	2008	11.919	104.654	64.8%
United Kingdom	2013	7.506	23.232	29.9%
Ukraine	2011	0.025	0.350	143.8%

Sumber: Carbon Pricing Dashboard (2020)

Sebagian besar negara menerapkan pajak karbon dengan peningkatan tarif bertahap.²⁵⁸ Dengan menghiraukan negara yang mengalami penurunan tarif, negara-negara pelopor seperti Finlandia, Swedia, Norwegia, dan Denmark menaikkan besaran pajak karbon dengan tingkat kenaikan rata-rata per tahun yang bervariasi antara 1,6% hingga 13%. Sebagai negara pertama yang menerapkan pajak karbon, Finlandia mengenakan tarif sebesar US\$1.76 per tCO₂e pada tahun 1990 dan melakukan penyesuaian pada tahun-tahun berikutnya dengan kenaikan hampir 2 kali lipatnya, hingga pada tahun 2020 mencapai USD 72.24 per tCO₂e.

Beberapa negara menetapkan pajak karbon dengan besaran yang tinggi pada awal periode penerapannya dan sebagian lainnya menetapkan besaran yang kecil namun kemudian ditingkatkan secara berkala. Negara-negara Eropa seperti Denmark, Irlandia, Norwegia, Spanyol, dan Swedia merupakan negara yang langsung menerapkan pajak karbon dengan besaran di atas US\$15 per tCO₂e pada awal implementasi. Negara lain seperti Finlandia, Islandia, Liechtenstein, Portugal, Perancis, Slovenia, Swiss, dan Inggris Raya, menerapkan tingkat pajak yang tidak terlalu tinggi pada awal penerapan. Besaran pajak karbon tertinggi saat ini adalah sebesar USD 133 per tCO₂e yang diterapkan oleh Swedia.

Selain dapat menekan tingkat emisi CO₂, penerapan pajak karbon juga dapat menciptakan sumber penerimaan bagi pemerintah. Data Bank Dunia menunjukkan bahwa tambahan penerimaan negara itu mencapai US\$1 juta hingga US\$8.9 miliar. Besaran penerimaan negara tersebut bergantung kepada tingkat pajak yang diterapkan, cakupan pajak, dan ukuran sektor atau kegiatan ekonomi yang terdampak. Perancis merupakan negara yang mendapatkan tambahan penerimaan terbesar. Seperti yang telah disampaikan sebelumnya, Perancis menerapkan pajak karbon pertama kali pada tahun 2014. Kebijakan tersebut diterapkan pada sebagian besar sektor manufaktur, konstruksi,

²⁵⁸ Ibid.

dan transportasi, terkecuali untuk pelaku usaha yang telah tercakup pada mekanisme sistem perdagangan emisi Uni Eropa (*European Union Emission Trading System/EU ETS*). Besaran pajak tersebut dibayarkan setiap kuartal dan pada awalnya direncanakan akan dinaikkan secara kontinu sebesar EUR 10.4 per tCO₂e setiap tahunnya dimulai dari tahun 2018 sampai dengan 2022. Namun demikian, rencana kebijakan tersebut menuai protes dan akhirnya ditetapkan tingkat pajak sebesar EUR 44.6 per tCO₂e pada tahun 2019 dan tetap bertahan di level tersebut pada tahun 2020.

Tabel II. 31 Besaran Penerimaan Negara dari Environmental Tax di Beberapa Negara

Country	Government Revenue (2020)	Country	Government Revenue (2020)
Finland	US\$1420 million	Japan	US\$2438 million
Poland	US\$1 million	United Kingdom	US\$852 million
Norway	US\$1455 million	France	US\$8968 million
Sweden	US\$2295 million	Mexico	US\$254 million
Denmark	US\$535 million	Spain	US\$120 million
Slovenia	US\$81 million	Portugal	US\$520 million
Estonia	US\$3 million	Chile	US\$166 million
Latvia	US\$18 million	Colombia	US\$117 million
Liechtenstein	US\$2 million	Argentina	US\$180 million
Switzerland	US\$1214 million	Canada	US\$3011 million
Iceland	US\$47 million	Singapore	US\$134 million
Ireland	US\$580 million	South Africa	US\$97 million
Ukraine	US\$48 million		

Sumber: Carbon Pricing Dashboard (2020)

Selain uraian di atas, terdapat juga beberapa negara yang mengenakan pajak karbon dengan objek pajak berupa bahan bakar fosil. Menurut dokumentasi *Green Climate Fund* (GCF), berdasarkan kegiatan *Result Based Payment REDD-plus* atau *Reducing Emissions from Deforestation and Forest Degradation*,²⁵⁹ tarif pajak karbon adalah sebesar USD5 (lima dolar Amerika Serikat) per ton CO₂ ekuivalen. Berdasarkan uraian mengenai perbandingan dengan negara lain atas pengenaan pajak atas karbon di atas, dan dengan melihat kondisi di Indonesia, terdapat peluang bagi Indonesia untuk mengenakan pajak atas karbon. Namun, pengenaan pajak atas karbon tersebut, perlu disesuaikan dengan kondisi dan karakteristik kegiatan usaha di Indonesia.

²⁵⁹ Green Climate Fund, *Terms of reference for the pilot programme for REDD+ results-based payments*, 2017, hlm. 3.

Tabel II. 32. Pengenaan Pajak Karbon atas Bahan Bakar Fosil di Beberapa Negara

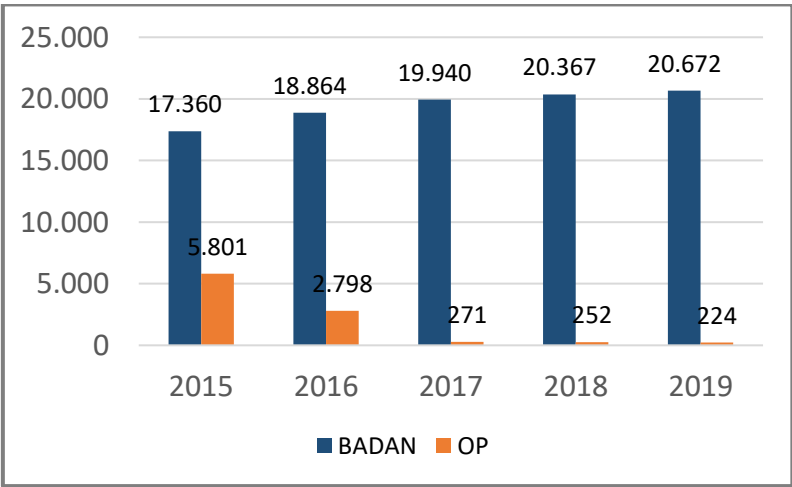
Negara/ Tahun implementasi	Harga (USD\$/tCO2e)	Sektor	Sektor yang dikecualikan	Objek Pajak	Subjek Pajak	Pemungut Pajak
Jepang (2012)	3	Semua sektor	Sektor industri, pembangkit, transportasi, pertanian, dan kehutanan.	Semua bahan bakar fosil	Produsen bahan bakar fosil (Hulu)	Pembangkit, Produsen BBM
Singapura (2019)	3.66	Sektor industri dan pembangkit	Penggunaan bahan bakar tertentu, seperti pembakaran dari biomasa dan penggunaan perlengkapan lemari es/AC non-manufaktur.	Semua bahan bakar fosil	Operator pada tingkat fasilitas (Hilir)	Perusahaan Energi dan SPBU
Kolombia (2017)	4.45	Semua sektor	Konsumsi gas alam yang tidak termasuk di sektor petrokimia dan kilang minyak, dan konsumen yang tersertifikasi karbon netrall	Bahan bakar fosil cair dan gas yang digunakan untuk pembakaran	Penjual dan importir bahan bakar fosil (Hulu)	Pembangkit dan Importir
Spanyol (2014)	17.48	Semua sektor Emisi GRK dari gas HFCs, PFCs, and SF6	Ekspor dan penggunaan gas F	Emisi GRK dari gas HFCs, PFCs, and SF6	Konsumen (Hilir)	Perusahaan Energi dan SPBU
France (2014)	49	Sektor industri, bangunan, dan transportasi.	• Operator yang sudah terkover EU ETS • Proses industry tertentu (penggunaan non-combustion), produksi energi, pengangkutan, penerbangan, transportasi publik	Semua bahan bakar fosil	Distributor dan importir bahan bakar fosil (Hulu)	Pembangkit dan Importir
Chile (2017)	5	Sektor pembangkit dan industry pada instalasi yang mengeluarkan emisi diatas 25,000 tCO2	-	Semua bahan bakar fosil	Konsumen (hilir)	Perusahaan Energi dan SPBU

Sumber: Badan Kebijakan Fiskal

5. Keadilan dan Kesetaraan
- a. Pengaturan Kembali Pengenaan Pajak Penghasilan atas Natura dan/atau Kenikmatan (*Fringe Benefit*)
- 1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Pemberian imbalan kepada pegawai dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan oleh Wajib Pajak badan menunjukkan tren peningkatan. Berdasarkan data SPT Tahunan PPh Wajib Pajak badan, sebanyak 17.360 Wajib Pajak mengajukan koreksi fiskal positif sehubungan dengan pemberian natura dan/atau kenikmatan. Angka tersebut terus meningkat, hingga pada tahun 2019 menjadi 20.672 Wajib Pajak. Data tersebut sejalan dengan peningkatan dari sisi nominal, yakni Rp25.025.375.358.384,00 pada tahun pajak 2015 menjadi Rp32.033.505.148.827,00.²⁶⁰

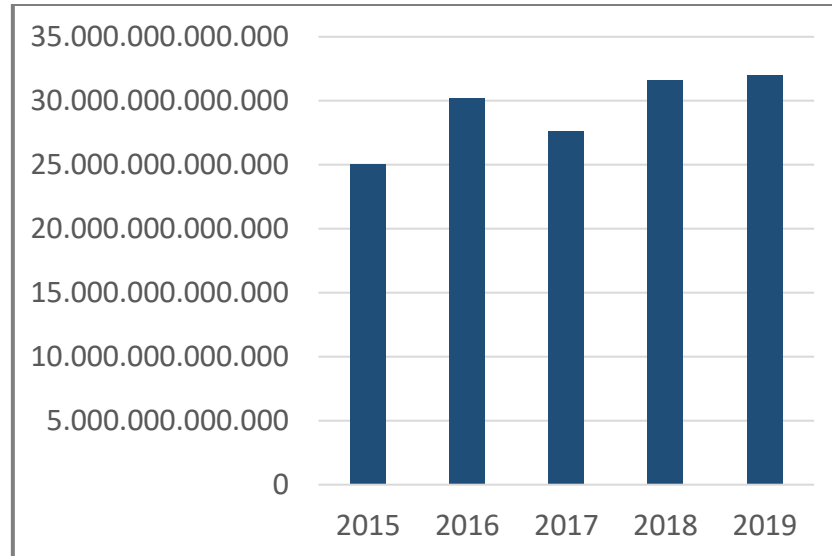
Gambar II. 20. Jumlah Wajib Pajak Badan yang Memiliki Koreksi Fiskal Positif atas Natura



Sumber: DJP, data diolah

²⁶⁰ Data Internal DJP.

Gambar II. 21. Nilai Koreksi Positif yang Diajukan Wajib Pajak Badan atas Natura



Sumber: DJP, data diolah

Dalam penerapan PPh di Indonesia, pada dasarnya natura dan/atau kenikmatan memenuhi definisi penghasilan dalam Undang-Undang PPh, yaitu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan bagi penerimanya. Namun, Pasal 4 ayat (3) huruf d Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dikecualikan dari objek pajak, sepanjang pemberi kerja tidak memenuhi kriteria sebagai:

- a) bukan Wajib Pajak;
- b) Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final; atau
- c) Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus (*deemed profit*).

Di sisi lain, pemberian natura dan/atau kenikmatan tidak dapat menjadi pengurang penghasilan bruto pemberi kerja dalam rangka penghitungan penghasilan kena pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh, pemberian natura/kenikmatan yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja adalah pemberian natura/kenikmatan:

1. berupa pemberian atau penyediaan makanan dan/atau minuman bagi seluruh pegawai yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan;
2. berupa penggantian atau imbalan yang diberikan berkenaan dengan pelaksanaan pekerjaan di daerah tertentu (daerah yang memiliki potensi ekonomi, tetapi dengan prasarana yang

- kurang memadai dan sulit dijangkau) untuk pegawai dan keluarganya sepanjang sarana dan fasilitas tersebut tidak tersedia, sehingga pemberi kerja harus menyediakannya sendiri; dan
- yang merupakan keharusan dalam pelaksanaan pekerjaan sebagai sarana keselamatan kerja atau karena sifat pekerjaan tersebut mengharuskannya.

Dengan demikian, Undang-Undang PPh pada prinsipnya menggeser titik pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan, dari pegawai selaku penerima penghasilan kepada pemberi kerja. Pergeseran titik pemajakan tersebut tidak akan memengaruhi perilaku Wajib Pajak apabila tidak ada perbedaan tarif antara Wajib Pajak badan dan orang pribadi. Namun, sebagaimana digambarkan dalam Tabel II.33, tarif PPh badan dibedakan dari tarif PPh orang pribadi sejak tahun pajak 2000 dengan tren penurunan tarif. Sementara selisih antara tarif PPh badan dan PPh orang pribadi menjadi semakin besar. Hal ini akan mempengaruhi pilihan perilaku dan keputusan bisnis Wajib Pajak.

Tabel II. 33. Perbandingan Tarif PPh Badan dan Orang Pribadi di Indonesia

UU PPh dan Tahun Pajak Berlaku	Tarif PPh Badan		Tarif PPh Orang Pribadi	
UU 7/1983 UU 7/1991 1983 s.d. 1993	Penghasilan Kena Pajak (Rp)		Tarif	
	s.d. 10 juta		15%	
	di atas 10 juta s.d. 50 juta		25%	
	di atas 50 juta		35%	
UU 10/1994 1994 s.d. 1999	Penghasilan Kena Pajak (Rp)		Tarif	
	s.d. 25 juta		10%	
	di atas 25 juta s.d. 50 juta		15%	
	di atas 5 juta		30%	
UU 17/2000 2000 s.d. 2007	Penghasilan Kena Pajak (Rp)	Tarif	Penghasilan Kena Pajak (Rp)	Tarif
	s.d. 50 juta	10%	s.d. 25 juta	5%
	di atas 50 juta	15%	di atas 25 juta	10%
	s.d. 100 juta		s.d. 50 juta	
	di atas 100 juta	30%	di atas 50 juta	15%
			s.d. 100 juta	
			di atas 100 juta	25%
			s.d. 200 juta	
			di atas 200 juta	35%

UU PPh dan Tahun Pajak Berlaku	Tarif PPh Badan	Tarif PPh Orang Pribadi	
		Penghasilan Kena Pajak (Rp)	Tarif
UU 36/2008 2008 s.d. 2009	28%		
PP 2010 s.d. 2019	25%	s.d. 50 juta	5%
		di atas 50 juta	15%
UU 11/2020 2020 s.d. 2021	22%	s.d. 250 juta	
		di atas 250 juta	25%
UU 11/2020 2022 dst	20%	s.d. 500 juta	
		di atas 500 juta	30%

Sumber: Undang-Undang Pajak Penghasilan

Imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan berpotensi lebih menguntungkan bagi Wajib Pajak daripada dalam bentuk tunai. Hal ini dilakukan untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak marginal antara PPh badan dan PPh orang pribadi. Misalnya, seseorang yang menduduki jabatan direksi atau komisaris pada beberapa perusahaan menikmati keuntungan pajak atas pemberian natura dan/atau kenikmatan dari perusahaan, berupa rumah, apartemen, atau mobil. Pada prinsipnya, berdasarkan ketentuan PPh yang saat ini berlaku, natura dan/atau kenikmatan hanya dikenai PPh dengan tarif tunggal PPh badan sebesar 22% untuk tahun pajak 2020 dan 2021, dan 20% mulai tahun pajak 2022. Padahal natura dan/atau kenikmatan tersebut berpotensi dikenai PPh dengan tarif 25% sampai dengan 30% apabila dikenakan pada Wajib Pajak orang pribadi. Hal ini mengakibatkan timbulnya *potential tax loss*.

Adanya perbedaan perlakuan pajak atas natura dan/atau kenikmatan dari imbalan lainnya sehubungan dengan pekerjaan juga berpotensi dibenturkan dengan penafsiran hukum. Hal ini terjadi karena belum adanya definisi atau batasan yang jelas tentang natura dan kenikmatan dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia. Misalnya, pemberi kerja memberikan satu unit mobil atau fasilitas liburan ke luar negeri kepada seorang pegawai sebagai penghargaan atas pencapaian kinerjanya. Hal ini akan menimbulkan perbedaan pendapat, apakah pemberian tersebut termasuk natura dan/atau kenikmatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf d Undang-Undang PPh atau bonus/hadiah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a dan/atau huruf b Undang-Undang PPh. Perbedaan penafsiran tersebut menjadi tidak perlu, dalam hal tidak ada perbedaan perlakuan pajak. Namun, dengan adanya perbedaan

perlakuan pajak, DJP dan Wajib Pajak akan memilih penafsiran yang lebih menguntungkan.

Selain itu, urgensi pengkajian kembali skema pengenaan pajak atas natura dan kenikmatan semakin meningkat seiring dengan perkembangan bisnis saat ini. Misalnya, seorang *influencer* media sosial memperoleh sebuah produk untuk dipromosikan, yang dewasa ini dikenal dengan istilah *endorsement*. Dengan kebijakan saat ini, penerimaan *endorsement* tersebut dikecualikan dari objek pajak penghasilan bagi penerima, meskipun nilainya sangat besar dan senyatanya menambah kemampuan ekonomis Wajib Pajak.

Memperhatikan permasalahan-permasalahan sebagaimana tersebut di atas, kebijakan pengenaan pajak atas natura dan/atau kenikmatan di Indonesia layak untuk dikaji kembali.

Natura dan/atau kenikmatan memenuhi definisi penghasilan dalam Undang-Undang PPh, yaitu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan bagi penerimanya. Oleh karena itu, natura dan/atau kenikmatan dapat dikategorikan sebagai objek PPh bagi penerima dan biaya pengurang penghasilan bruto bagi pemberi kerja.

Pemerintah perlu mengubah beberapa ketentuan dalam Undang-Undang PPh apabila memilih untuk mengambil kebijakan pengenaan PPh atas natura dan kenikmatan. Kebijakan menjadikan natura dan kenikmatan sebagai objek PPh melalui perubahan Undang-Undang PPh lebih mudah diimplementasikan dibandingkan dengan menciptakan jenis pajak baru dalam Undang-Undang yang terpisah dari Undang-Undang PPh. Sementara itu, beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan yang dapat dipertimbangkan untuk dikecualikan dari objek pajak, akan diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan.

2) Perbandingan dengan negara lain

Dalam sub bab ini, kajian akan mendeskripsikan perbandingan perlakuan PPh atas natura atau kenikmatan dari negara Australia, Jepang, Filipina, Tiongkok, dan Kamboja.

a) Australia

Australia mengenakan *Fringe Benefit Tax* (FBT) terhadap *benefit* tertentu yang diberikan oleh pemberi kerja kepada

karyawan atas dasar hubungan pekerjaan.²⁶¹ FBT ditanggung oleh pemberi kerja dan pada prinsipnya dapat menjadi biaya dalam penghitungan PPh-nya. FBT dihitung secara terpisah dari PPh dan dihitung dari nilai pajak yang terutang atas setiap *benefit*. Jenis-jenis *benefit* yang dikenai pajak adalah sebagai berikut.

- 1) *Car Fringe Benefit*, yaitu pemberian atau peminjaman mobil yang termasuk dalam definisi yang diatur oleh *Australian Tax Office* (ATO) kepada karyawan untuk kepentingan pribadinya.
- 2) *Car Parking Fringe Benefit*, yaitu pemberian *benefit* parkir mobil kepada karyawan yang memenuhi beberapa kondisi yang diatur oleh ATO dengan batasan (*threshold*) tertentu.
- 3) *Entertainment and Fringe Benefits*, yaitu pemberian *entertainment* berbentuk pemberian makanan, minuman, atau rekreasi, serta akomodasi penginapan dan biaya perjalanan yang tidak berhubungan dengan pekerjaan.
- 4) *Expense Payment Fringe Benefits*, yaitu tanggungan pemberi kerja atas biaya pengeluaran karyawan, baik untuk keperluan pribadi maupun sehubungan dengan pekerjaan, melalui *reimbursement* atau pembayaran kepada pihak ketiga.
- 5) *Loan Fringe Benefits*, yaitu pemberian pinjaman tanpa bunga atau dengan bunga rendah (di bawah *benchmark*) kepada karyawan.
- 6) *Debt Waiver Fringe Benefits*, yaitu pemberian pinjaman kepada karyawan dengan membebaskan pembayaran atas pinjaman tersebut kemudian.
- 7) *Housing Fringe Benefit*, yaitu pemberian hak kepada karyawan untuk menggunakan unit tempat tinggal atau hak menyewa akomodasi tempat tinggal tanpa harus membayar uang sewa atau dengan uang sewa yang di bawah harga normal uang sewa yang seharusnya, termasuk rumah, flat, unit, karavan, dan kapal.
- 8) *Board Fringe Benefit*, yaitu pemberian dan penyediaan makanan kepada karyawan.
- 9) *Living-Away-From-Home Allowance Fringe Benefit* (LAFHA) yaitu tanggungan atas biaya pengeluaran tambahan

²⁶¹ ATO, *Fringe benefits tax (FBT)*, 2020, diakses dari [https://www.ato.gov.au/General/Fringe-benefits-tax-\(FBT\)/](https://www.ato.gov.au/General/Fringe-benefits-tax-(FBT)/) pada tanggal 21 April 2021.

karyawan yang tinggal di luar kota untuk melaksanakan tugas kantor.

- 10) *Property Fringe Benefit*, yaitu pemberian barang (pakaian, alat elektronik, dan sebagainya), properti (tanah dan/atau bangunan), dan instrumen keuangan (saham, obligasi, dan sejenisnya) secara gratis atau dengan harga diskon kepada karyawan.
- 11) *Residual Fringe Benefit*, yaitu pemberian *benefit* kepada karyawan yang belum termasuk ke dalam jenis tipe *fringe benefit* yang sudah disebutkan sebelumnya di atas tetapi memenuhi definisi dari *fringe benefit*.

Sementara itu, yang bukan merupakan pengertian dari *fringe benefit* adalah:

- 1) upah dan gaji;
- 2) pembelian saham di bawah skema akuisisi saham karyawan;
- 3) iuran *superannuation* (dana pensiun) yang dibayarkan oleh perusahaan;
- 4) pembayaran sehubungan dengan pemutusan hubungan kerja, misalnya hadiah atau penjualan dengan potongan harga mobil perusahaan kepada karyawan saat pemutusan hubungan kerja;
- 5) pembayaran dalam bentuk apa pun yang dianggap sebagai dividen menurut Divisi 7A: *Private Company Benefits*, misalnya pemberian pinjaman atau penghapusan piutang;
- 6) manfaat yang diberikan kepada relawan dan kontraktor; dan
- 7) manfaat-manfaat lain yang dikecualikan seperti manfaat tertentu yang diberikan oleh lembaga keagamaan kepada praktisi agama mereka.

Selain itu, terdapat *fringe benefit* yang dikecualikan dari pengenaan FBT, antara lain:

- 1) pemberian perlengkapan yang dibutuhkan dalam pekerjaan, antara lain gawai, perangkat lunak komputer, perlengkapan keselamatan kerja, koper, dan perlengkapan penjualan;
- 2) penggantian biaya perjalanan taksi pegawai dari dan menuju tempat bekerja; dan
- 3) manfaat-manfaat yang diberikan karena pekerja mengalami situasi gawat darurat, misalnya bencana alam,

kecelakaan, sakit berat, konflik bersenjata, dan gangguan keamanan sipil.

b) Jepang

Di Jepang, *fringe benefit* diperlakukan sebagai penghasilan bagi penerimanya, dimasukkan dalam satu kesatuan penghitungan penghasilan (dalam kategori *employment income*), dan dilaporkan dalam SPT Tahunan penerima. Sebagian besar jenis *fringe benefit* di Jepang dianggap sebagai penghasilan pegawai dan dikenai pajak, kecuali seragam dan sejenisnya yang bersifat wajib sehubungan dengan pekerjaan. *Fringe benefit* berupa makanan, akomodasi tempat tinggal, rekreasi, hadiah, diskon, dan pinjaman tanpa bunga atau bunga di bawah tingkat suku bunga wajar, dalam jumlah dan kriteria tertentu tidak dikenakan pajak.

c) Filipina²⁶²

Fringe benefit menurut definisi di Undang-Undang Pajak Filipina Title II, Section 33 adalah semua barang, jasa, atau *benefit* lainnya yang diberikan dalam bentuk uang atau bentuk lainnya oleh pemberi kerja ke karyawan. *Fringe benefit* dikenakan pajak final sebesar 32% dengan sistem *withholding tax* yang dibayar dan dilaporkan oleh pemberi kerja. Pada prinsipnya semua barang, jasa, atau *benefit* lainnya yang diberikan dalam bentuk uang atau bentuk lainnya oleh pemberi kerja kepada karyawan dikenai pajak, kecuali:

- 1) diatur lain dalam peraturan pajak atau hukum tertentu;
- 2) iuran pensiun dan premi asuransi jiwa atau kesehatan (dengan nilai yang wajar) yang dibayar oleh pemberi kerja;
- 3) yang diterima atau diperoleh karyawan dengan tingkat jabatan tertentu; dan
- 4) *de minimis benefit*, yaitu *benefit* yang nilainya relatif kecil dan diberikan oleh pemberi kerja dengan maksud untuk meningkatkan kesehatan, efisiensi, kepuasan, dan kemauan bekerja karyawan.

d) Tiongkok²⁶³

Tidak terdapat aturan perpajakan khusus tentang *fringe benefit* di Tiongkok. *Fringe benefit* di Undang-Undang PPh

²⁶² Filipina, *Tax on Income*, diakses dari <https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-code.html#title2> pada tanggal 4 April 2021.

²⁶³ PWC, China, *People's Republic of Individual - Taxes on personal income, 2021*, diakses dari <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income> pada tanggal 4 April 2021.

Tiongkok masuk dalam kategori penghasilan "gaji dan upah" yang terdiri dari gaji pokok/upah, penghargaan, bonus, kompensasi ekuitas untuk karyawan, dan semua *benefit* dalam bentuk uang, kenikmatan, sekuritas, dan *benefit* ekonomi lainnya. Pada *fringe benefit* tertentu yang diberikan kepada karyawan asing apabila nilainya masuk akal dan disertai bukti yang sah tidak dikenakan pajak.

e) Kamboja²⁶⁴

Pajak dikenakan atas *fringe benefit* yang diberikan oleh pemberi kerja kepada karyawan, seperti transportasi, makanan, akomodasi, pengeluaran listrik dan air, dan dana pensiun yang melebihi 10% dari gaji perbulan karyawan. Dalam Undang-Undang PPh Kamboja, didefinisikan bahwa gaji (*salary*) adalah termasuk remunerasi, upah, bonus, lembur, kompensasi, dan *fringe benefit* yang dibayarkan atau menjadi keuntungan langsung atau tidak langsung untuk kepentingan pekerjaan. Semua jenis *fringe benefit* mendapatkan perlakuan yang sama. Pemberi kerja bertanggung jawab sebagai pemotong pajak kemudian wajib melaporkannya kepada departemen perpajakan Kamboja.

Selain negara-negara tersebut, negara-negara lain pun pada umumnya mengenakan pajak terhadap *fringe benefit*. Indonesia dapat menerapkan pengenaan pajak terhadap natura dan/atau kenikmatan dalam skema Pajak Penghasilan, seperti halnya penerapan di Jepang, Filipina, Tiongkok, dan Kamboja.

b. Perubahan Tarif dan Lapisan (*Bracket*) PPh Orang Pribadi

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Peraturan mengenai lapisan tarif Pajak Penghasilan Orang Pribadi dalam negeri saat ini diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh, yang mengatur sebagai berikut:

Tabel II. 34. Lapisan Penghasilan Kena Pajak

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)

²⁶⁴ Deloitte, *Guide to Taxation on Cambodia 2020*, 2020, diakses dari <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kh/Documents/tax/kh-tax-guide-to-taxation-in-cambodia-2020.pdf> pada tanggal 4 April 2021.

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	30% (tiga puluh persen)

Sumber: Undang-Undang PPh

Populasi Wajib Pajak orang pribadi saat ini paling banyak berada pada lapisan pertama, dimana 84,0% dari total populasi, atau sebanyak 8.812.668 orang memiliki penghasilan Rp0 – Rp50 juta. Populasi Wajib Pajak pada lapisan kedua adalah sebesar 12,1%, atau sebanyak 1.271.678 orang memiliki penghasilan di atas Rp50 juta sampai dengan Rp250 juta. Populasi Wajib Pajak pada lapisan ketiga adalah sebesar 2,3%, atau sebanyak 240.313 orang memiliki penghasilan di atas Rp250 juta sampai dengan Rp500 juta. Untuk ketiga lapisan ini, tidak diusulkan perubahan lapisan maupun tarif sehingga Wajib Pajak di lapisan ini tidak akan terdampak. Sedangkan populasi Wajib Pajak pada lapisan keempat adalah sebesar 1,64%, atau sebanyak 166.728 orang memiliki penghasilan di atas Rp500 juta.²⁶⁵

Pajak memiliki peranan penting dalam kehidupan bernegara. Selain sebagai sumber pendapatan negara, pajak juga memiliki fungsi distribusi pendapatan. Pajak Penghasilan Orang Pribadi merupakan salah satu instrumen untuk mengatasi ketimpangan distribusi pendapatan antara masyarakat berpenghasilan tinggi dan berpenghasilan rendah. Distribusi pendapatan yang tidak merata menimbulkan beberapa kendala bagi peningkatan kesejahteraan masyarakat suatu negara. Kesenjangan sosial di antara anggota masyarakat yang paling miskin dan paling kaya menyebabkan ketidakstabilan ekonomi dan politik sehingga dapat dirasakan oleh seluruh lapisan masyarakat.

Untuk mewujudkan fungsi distribusi pendapatan, tarif pajak penghasilan pribadi di Indonesia ditetapkan menggunakan tarif pajak progresif. Skema ini memungkinkan pengenaan tarif pajak yang semakin tinggi seiring dengan naiknya penghasilan masyarakat. Pengenaan tarif pajak progresif ini merupakan wujud dari teori daya pikul dimana pajak dibebankan kepada masyarakat sesuai dengan kemampuan ekonomisnya. Sejalan

²⁶⁵ Data Internal DJP.

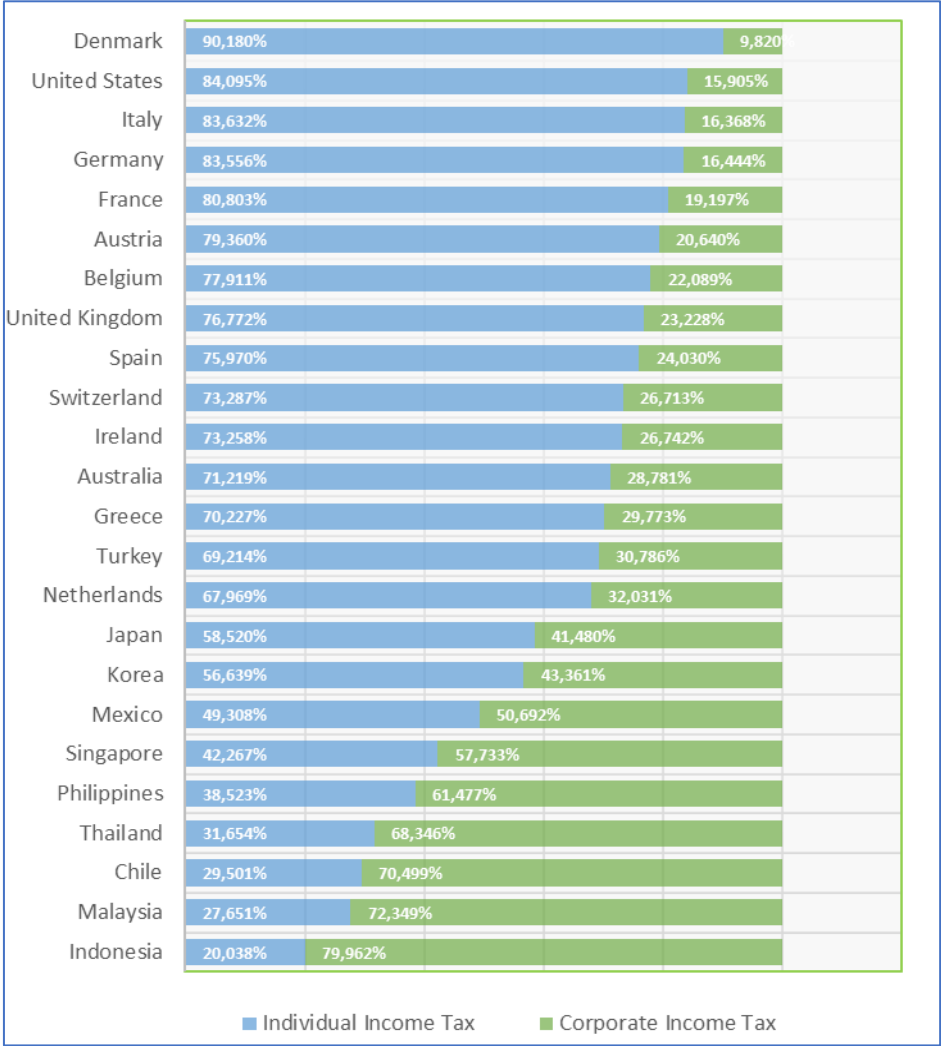
dengan latar belakang dimana tarif pajak (*tax rate*) dimaknai sebagai sistem distribusi beban pajak pada berbagai golongan pendapatan dalam masyarakat²⁶⁶. Pada umumnya, keadilan dalam sistem pajak didasarkan pada tolak ukur kemampuan seseorang untuk membayar pajak, atau dengan kata lain, didasarkan pada tingkat pendapatan dan pengeluarannya. Sistem pajak yang berlaku harus dapat menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat pendapatan seseorang, semakin besar proporsi beban pajak yang harus ditanggungnya.

Jika ditinjau dari aspek keadilan, tarif pajak progresif yang saat ini digunakan untuk menghitung Pajak Penghasilan Orang Pribadi dipandang kurang memberikan keadilan kepada masyarakat. Rentang lapisan yang terlalu luas menjadi faktor utama ketidakadilan. Sebagai contoh, dalam lapisan (*bracket*) terakhir, individu dengan penghasilan Rp510 juta per tahun dikenai tarif yang sama dengan individu berpenghasilan Rp20 miliar per tahun, yaitu sebesar 30%.

Selain dari sisi keadilan, kondisi struktur penerimaan Pajak Penghasilan di Indonesia juga mendorong perlunya dilakukan perubahan. Dalam Gambar II.22 dapat diamati bahwa kontribusi Pajak Penghasilan Orang Pribadi pada tahun 2017-2018, hanya sebesar 20,04% dari total penerimaan Pajak Penghasilan. Jumlah tersebut jauh lebih kecil dibandingkan kontribusi Pajak Penghasilan Badan yang mencapai 79,96%. Struktur penerimaan Pajak Penghasilan Orang Pribadi Indonesia seperti ini belum optimal apabila dibandingkan dengan negara-negara lain. Dalam Gambar di bawah dapat diamati bahwa Pajak Penghasilan Orang Pribadi menjadi penyumbang utama dari total penerimaan pajak di negara-negara maju, dengan nilai rata-rata sebesar 70%.

²⁶⁶ Musgrave dalam Miyasto, Struktur Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia, *Buletin Studi Indonesia*, Jakarta: Pusat Studi Indonesia, 1992.

Gambar II. 22. Perbandingan Struktur Penerimaan Pajak Penghasilan Negara Dunia Tahun 2017-2018



Sumber: OECD Statistics

Negara Denmark bahkan memiliki kontribusi Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang mencapai 90,18%. Jika dibandingkan dengan negara ASEAN pun, Indonesia masih tertinggal. Porsi pajak Orang Pribadi di Malaysia, Thailand, dan Filipina masing-masing adalah sebesar 27,65%, 31.65%, dan 38,52%.²⁶⁷

Melalui Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 yang ditetapkan dalam rangka penanganan pandemi Covid-19, pemerintah menurunkan tarif Pajak Penghasilan Badan dari 25% menjadi 22% dan bersifat permanen. Kebijakan ini akan berdampak pada turunnya penerimaan Pajak Penghasilan Badan dalam jangka pendek. Momentum ini perlu dikelola dengan baik dalam rangka menyeimbangkan penerimaan negara sekaligus optimalisasi penerimaan Pajak Penghasilan Orang Pribadi. Salah satu

²⁶⁷ OECD, *OECD Stat*, diakses dari <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVSGP> pada tanggal 7 April 2021.

tujuannya adalah meningkatkan kontribusi Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang selama ini masih mengandalkan Pajak Penghasilan Badan.

Kondisi tersebut memberikan posisi yang kurang menguntungkan bagi Indonesia mengingat korporasi secara umum relatif lebih rentan (*volatile*) terhadap perubahan perekonomian. Terlebih jika melihat dari sisi jumlah Wajib Pajak Badan yang terdaftar saat ini, kondisi ini berarti bahwa penerimaan Pajak Penghasilan sebagian besar disokong oleh 300 ribuan Wajib Pajak badan saja. Kondisi akan semakin sulit mengingat korporasi juga menikmati berbagai insentif perpajakan, antara lain pembebasan pajak (*tax holiday*), pengurangan pajak (*tax allowance*), insentif investasi (*investment allowance*) untuk industri padat karya, dan fasilitas Pajak Penghasilan lainnya di Kawasan Ekonomi Khusus. Kebijakan ini akan berdampak pada kontribusi Pajak Penghasilan badan yang berpotensi tidak tergalang secara maksimal.

Untuk itu, kontribusi Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang belum optimal memerlukan upaya evaluasi sistem perpajakan, salah satunya dari sisi regulasi. Rentang lapisan tarif pemajakan yang luas dan jumlah lapisan tarif yang hanya terdiri atas empat tingkat belum mencerminkan asas progresivitas dan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Skema lapisan tarif ini perlu dipertajam untuk mendorong peningkatan kontribusi dari Wajib Pajak dengan penghasilan yang tinggi, khususnya orang pribadi super kaya (*High Net Worth Individual*). Sudah saatnya pemerintah menitikberatkan perhatian penggalan potensi penerimaan PPh dari orang pribadi yang secara teori merupakan merupakan penerima manfaat terakhir (*final beneficiary*) dari setiap kegiatan perekonomian.

Direktorat Jenderal Pajak perlu memperbaiki lapisan penghasilan kena pajak yang berlaku saat ini (*existing*) untuk meningkatkan keadilan (*fairness*). Kenaikan tarif tertinggi perlu dilakukan guna meningkatkan kontribusi Wajib Pajak sesuai kemampuan membayarnya. Kebijakan yang diusulkan adalah dengan meningkatkan tarif tertinggi menjadi 35% untuk lapisan penghasilan kena pajak di atas Rp5 miliar. Dengan demikian, skema baru tarif untuk Pajak Penghasilan Orang Pribadi adalah menjadi lima lapisan tarif.

Tabel II. 35. Usulan Perubahan Lapisan dan Tarif Pajak Penghasilan Orang Pribadi

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)
di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) sampai dengan Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)	30% (tiga puluh persen)
Di atas Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)	35% (tiga puluh lima persen)

Sumber: diolah oleh Tim Penyusun

Skema ini diharapkan dapat lebih meningkatkan kontribusi penerimaan pajak dari *High Net Worth Individual* dalam jangka panjang tanpa mengganggu struktur keuangan masyarakat menengah ke bawah. Dalam jangka panjang, penerimaan Pajak Penghasilan Orang Pribadi diharapkan dapat menjadi semakin kuat dalam menopang penerimaan pajak di Indonesia.

2) Perbandingan dengan negara lain

Jika dibandingkan dengan negara lain, tarif tertinggi Pajak Penghasilan Orang Pribadi Indonesia saat ini masih tergolong moderat. Dapat dilihat pada Tabel II.36, beberapa negara tetangga menerapkan *top* tarif di atas 30%, seperti Filipina, Thailand dan Vietnam. Negara-negara OECD dan Uni Eropa bahkan menerapkan Pajak Penghasilan Orang Pribadi dengan tarif yang tinggi, dengan rata-rata OECD *countries* 41,22% dan EU *countries* 37,14%.²⁶⁸

²⁶⁸ Diolah dari <https://www.pwc.com> dan <https://www.iras.gov.sg>, diakses pada tanggal 6 April 2021.

Tabel II. 36. Komparasi Struktur Pemajakan PPh Orang Pribadi Indonesia dengan Beberapa Negara

Negara	Tarif Terendah	Tarif Tertinggi	Jumlah tax bracket	Lapisan PKP untuk tarif tertinggi
Indonesia	5%	30%	4	Rp 500 juta (≈USD 34.000)
Malaysia	1%	30%	12	RM 2 juta (≈USD 483.000)
Filipina	20%	35%	5	PHP 250 ribu (≈USD 164.700)
Singapura	2%	22%	10	SGD 320 ribu (≈USD 237.000)
Thailand	5%	35%	7	THB 5 juta (≈USD 162.600)
Vietnam	5%	35%	7	VND 960 juta (≈USD 41.300)
RRT	3%	45%	7	RMB 960 ribu (≈USD 146.000)
Jepang	5%	45%	7	JPY 40 juta (≈USD 361.300)
Australia	19%	45%	4	AUD 180 ribu (≈USD 137.000)
Amerika Serikat	10%	37%	7	USD 518.401

Sumber: <https://www.pwc.com>, <https://www.iras.gov.sg>

Selain itu, jumlah lapisan pajak (*tax bracket*) Indonesia termasuk yang sedikit jika dibandingkan dengan negara-negara lain. Rata-rata negara menerapkan tujuh *tax bracket* sehingga lebih memberikan keadilan (*fairness*) terhadap kemampuan membayar Wajib Pajak.

- c. Penyesuaian insentif Wajib Pajak UMKM dengan omzet kurang dari Rp50 miliar
 - 1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan data DJP, rata-rata jumlah belanja perpajakan atas insentif Pasal 31E Undang-Undang PPh pada tahun 2017 sampai dengan 2019 mencapai Rp2.820 miliar. Di sisi lain, pemerintah juga memberikan fasilitas PPh berupa pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final sebesar 0,5% dari peredaran bruto dan mulai tahun 2022, tarif PPh untuk Wajib Pajak badan akan diturunkan menjadi 20%.

Tabel II. 37. Belanja Perpajakan - Pasal 31E Undang-Undang PPh

No	Tahun	Jumlah WP	Jumlah KLU	Jumlah KPP Adm	Tax Expenditure PPH-06 (Dalam Milliar Rupiah)
1	2017	99.176	1.213	351	2.848,96
2	2018	94.860	1.227	352	2.976,41
3	2019	77.591	1.213	351	2.637,41
Rata - rata		90.542	1.218	351	2.820,93

Sumber: BKF, Kementerian Keuangan

Ketentuan Pasal 31E Undang-Undang PPh baru diatur dalam perubahan keempat Undang-Undang PPh dengan tujuan untuk mengedepankan prinsip keadilan dan netralitas dalam penetapan tarif, dan memberikan dorongan bagi berkembangnya usaha-usaha kecil, serta untuk memberikan beban pajak yang lebih proporsional bagi tiap-tiap golongan Wajib Pajak. Sehingga pada dasarnya, sasaran fasilitas Pasal 31E Undang-Undang PPh ini yaitu Wajib Pajak badan dengan nilai peredaran bruto yang kecil atau Wajib Pajak badan yang termasuk dalam Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM).

Dalam perkembangannya, penerapan fasilitas Pasal 31E Undang-Undang PPh menimbulkan perbedaan perlakuan atas pengenaan tarif PPh badan. Wajib Pajak badan khususnya UMKM telah diberikan fasilitas PPh berupa pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final sebesar 0,5% dari peredaran bruto. Selain itu, mulai tahun 2022, tarif PPh untuk Wajib Pajak badan telah mengalami penurunan menjadi 20%. Dengan demikian, penerapan Pasal 31E Undang-Undang PPh tidak mencerminkan kesetaraan dan tidak tepat sasaran.

Untuk dapat memberikan kesetaraan perlakuan atas tarif PPh atas seluruh Wajib Pajak badan, maka fasilitas pengurangan tarif Pasal 31E Undang-Undang PPh diusulkan untuk dihapus.

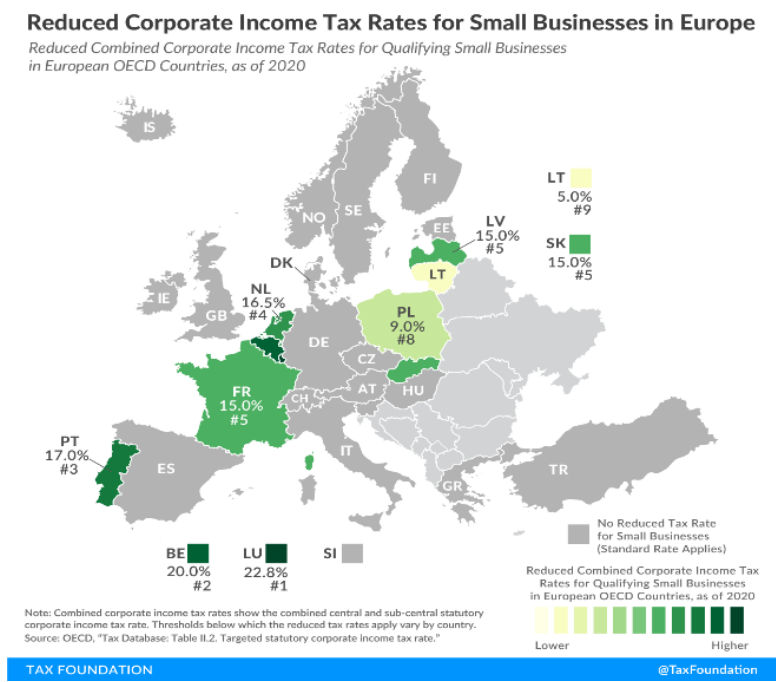
Selain dapat memberikan kesetaraan perlakuan atas tarif PPh, dengan dihapusnya fasilitas pengurangan tarif Pasal 31E Undang-Undang PPh, diharapkan akan memperluas basis perpajakan yang berasal dari PPh yang dibayar oleh Wajib Pajak badan sehingga dapat meningkatkan penerimaan pajak secara jangka panjang.

2) Perbandingan dengan negara lain

PPh atas perusahaan biasanya dikenakan dengan tarif tetap atas keuntungan bisnis. Namun, beberapa negara memberikan pengurangan tarif PPh untuk perusahaan dengan skala usaha kecil. Dari 27 negara OECD Eropa yang tercakup dalam Gambar

II.23, hanya sembilan negara memungut pajak perusahaan dengan tarif yang diturunkan pada bisnis yang memiliki pendapatan atau keuntungan di bawah ambang tertentu.

Gambar II. 23. Pengurangan Tarif PPh untuk Usaha Kecil di Eropa



Sumber:taxfoundation.org

Sembilan negara tersebut antara lain Belgia, Perancis, Latvia, Lithuania, Luksemburg, Belanda, Polandia, Portugal, dan Slovakia. Pada tahun 2020, penurunan tarif berkisar dari 5 persen di Lituania hingga 22,8 persen di Luksemburg.²⁶⁹

Selisih terbesar antara pengurangan dan tarif standar PPh badan yaitu Perancis dengan selisih sebesar 17,02 persen. Bisnis besar membayar tarif tertinggi standar sebesar 32,02 persen, sementara bisnis kecil membayar tarif diskon 15 persen untuk keuntungan hingga €38.120. selisih tarif terkecil yaitu Luksemburg dengan selisih sebesar 2,14 persen (tarif standar 24,94 persen dan penurunan tarif 22,8 persen).²⁷⁰

Tabel II. 38. Penurunan Tarif PPh Badan di Eropa

Negara	Reduced Combined Corporate Income Tax		Tarif PPh Badan Teratas Gabungan Standar
	Tarif setelah Diturunkan	Ambang Batas untuk Penurunan Tarif	
Austria (AT)	–	–	25.0%
Belgium (BE)	20.0%	Berlaku untuk € 100.000 pertama dari penghasilan kena pajak perusahaan yang memenuhi syarat.	25.0%

²⁶⁹ Tax Foundation, *Reduced Corporate Income Tax Rates for Small Businesses in Europe, 2020*, diakses dari <https://taxfoundation.org/reduced-corporate-income-tax-rates-for-small-businesses-in-europe-2020/> pada tanggal 6 April 2021.

²⁷⁰ *Ibid.*

Negara	Reduced Combined Corporate Income Tax		Tarif PPh Badan Teratas Gabungan Standar
	Tarif setelah Diturunkan	Ambang Batas untuk Penurunan Tarif	
Czech Republic (CZ)	–	–	19.0%
Denmark (DK)	–	–	22.0%
Estonia (EE)	–	–	20.0%
Finland (FI)	–	–	20.0%
France (FR)	15.0%	Berlaku jika omset tidak melebihi € 7.63 juta, dan di bagian keuntungan yang tidak melebihi € 38.120.	32.0%
Germany (DE)	–	–	29.9%
Greece (GR)	–	–	24.0%
Hungary (HU)	–	–	9.0%
Iceland (IS)	–	–	20.0%
Ireland (IE)	–	–	12.5%
Italy (IT)	–	–	27.8%
Latvia (LV)	15.0%	Berlaku jika pendapatan tidak melebihi € 40.000.	20.0%
Lithuania (LT)	5.0%	Berlaku untuk perusahaan yang rata-rata jumlah karyawannya tidak melebihi 10 dan yang penghasilannya selama periode pajak tidak melebihi € 300.000. Sebuah "tax holiday" pendapatan perusahaan satu tahun (tarif pajak 0%) untuk usaha kecil (memenuhi kriteria yang disebutkan di atas) diterapkan.	15.0%
Luxembourg (LU)	22.8%	Berlaku jika penghasilan kena pajak tidak melebihi € 175.000.	24.9%
Netherlands (NL)	16.5%	Berlaku untuk penghasilan kena pajak hingga € 200.000.	25.0%
Norway (NO)	–	–	22.0%
Poland (PL)	9.0%	Berlaku jika pendapatan tidak melebihi € 2 juta.	19.0%
Portugal (PT)	17.0%	Berlaku untuk € 25.000 pertama dari penghasilan kena pajak perusahaan yang memenuhi syarat.	31.5%
Slovak Republic (SK)	15.0%	Berlaku jika pendapatan tidak melebihi € 100.000.	21.0%
Slovenia (SI)	–	–	19.0%
Spain (ES)	–	–	25.0%
Sweden (SE)	–	–	21.4%
Switzerland (CH)	–	–	21.1%
Turkey (TR)	–	–	22.0%
United Kingdom (GB)	–	–	19.0%
Catatan: Tarif pajak penghasilan badan gabungan menunjukkan gabungan tarif pajak penghasilan badan hukum pusat dan daerah yang diberikan oleh tarif pemerintah pusat (dikurangi potongan untuk pajak daerah) ditambah tarif daerah. Sumber: OECD, "Tax Database: Table II.2. Targeted statutory corporate income tax rate," pembaruan terakhir April 2020, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I12 .			

Sumber: Diolah dari berbagai sumber.

d. Tindak lanjut putusan *Mutual Agreement Procedure*

1) Kondisi saat ini dan permasalahannya

Berdasarkan data permohonan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) yang ada s.d. 2020, dan disandingkan dengan data Wajib Pajak yang mengajukan banding ke pengadilan pajak, diperoleh informasi sebagai berikut:

Tabel II. 39. Data Permohonan MAP s.d. Tahun 2020

	s.d. 2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Permohonan MAP Diterima	72	20	18	27	15	7	159
Permohonan MAP yang Diajukan Banding	38	11	2	0	2	1	54
Persentase Permohonan MAP yang Diajukan Banding	52,78%	55,00%	11,11%	0,00%	13,33%	14,29%	33,96%

Sumber: DJP, data diolah.

Secara keseluruhan s.d. 2020, dari 159 permohonan MAP yang ada, 54 di antaranya (33,96%) oleh Wajib Pajak juga diajukan permohonan Banding. Hal ini mengindikasikan adanya potensi penghentian MAP sebagai akibat telah diucapkannya Putusan Banding, bahkan apabila materi yang dicakup dalam Putusan Banding tersebut berbeda dengan materi yang dibahas dalam MAP.

Terdapat kondisi di mana implementasi MAP di Indonesia dapat berjalan kurang efektif. Kondisi ini misalnya terjadi ketika suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang memuat materi yang disengketakan dalam MAP telah diputus oleh Pengadilan Pajak. Akan tetapi, materi yang diputus oleh Pengadilan Pajak tersebut berbeda dengan materi yang dibahas di dalam MAP. Misalnya, dalam 1 SKP terdapat dua jenis koreksi, yaitu koreksi transfer pricing dan koreksi biaya berdasarkan Pasal 6 dan Pasal 9. Untuk koreksi biaya berdasarkan Pasal 6 dan Pasal 9 diajukan keberatan dan banding. Sedangkan untuk koreksi transfer pricing diajukan MAP. Problem akan muncul ketika pengadilan memutus sengketa atas koreksi Pasal 6 dan Pasal 9 dari suatu SKP, tetapi perundingan MAP belum selesai. Akibatnya, walaupun atas koreksi transfer pricing tidak diperiksa di pengadilan, SKP terkait tetap diputus sebagai 1 kesatuan di pengadilan pajak. Akibat kondisi di atas, perundingan MAP dihentikan dengan hasil berupa ketidaksepakatan. Akhirnya, Wajib Pajak kehilangan hak untuk mendapatkan *relief* atas pemajakan berganda karena masalah administrasi, di mana di dalam 1 SKP terdapat beberapa sengketa

dan masing-masing sengketa diajukan upaya hukum yang berbeda.

Di lain pihak, pengaturan MAP saat ini di Indonesia secara domestik masih berada di tingkat peraturan pemerintah. Kondisi ini berbeda dengan keberatan dan banding yang diatur di Undang-Undang KUP, di mana keduanya merupakan mekanisme penyelesaian sengketa secara domestik yang secara kedudukan setara dengan MAP.

Untuk menjamin bahwa MAP berjalan efektif, terutama dalam kondisi sebagaimana dijelaskan pada bagian sebelumnya, maka diperlukan pengaturan di mana MAP tetap dapat dilaksanakan, dan mencapai kesepakatan untuk kemudian diimplementasikan, bahkan apabila atas suatu SKP telah diputus di Pengadilan Pajak sepanjang materi yang disengketakan di Pengadilan Pajak berbeda dengan materi yang diajukan MAP. Dalam kondisi ini, Wajib Pajak tetap dapat memilih prosedur penyelesaian sengketa yang ditempuh untuk setiap materi koreksi, sekaligus memberikan kepastian bagi Wajib Pajak bahwa MAP dapat berjalan efektif sehingga dapat mengeliminasi pemajakan berganda sehubungan dengan koreksi pemeriksa yang diajukan MAP.

Selain itu, pengaturan MAP ke depannya dapat dicantumkan di Undang-Undang KUP, mengingat MAP sebagai alternatif penyelesaian sengketa, posisinya setara dengan penyelesaian sengketa secara domestik seperti keberatan dan banding. Di mana proses MAP dan keberatan/banding secara aktual dapat berjalan beriringan.

2) Perbandingan dengan negara lain

a) Australia²⁷¹

Praktik yang dilaporkan di Australia untuk meminta persetujuan dari wajib pajak sebelum melanjutkan dengan penerapan prosedur kesepakatan bersama. Australia lebih lanjut melaporkan bahwa tidak ada batas waktu untuk memperoleh persetujuan tersebut dari wajib pajak. Panduan MAP Australia menjelaskan bahwa wajib pajak wajib mencatat persyaratan perjanjian secara tertulis dan menarik setiap keberatan yang masih berlangsung. Selanjutnya, jika

²⁷¹ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Australia (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2018.

keputusan keberatan telah dibuat atau akan dibuat untuk mencerminkan kesepakatan antara otoritas yang berwenang, wajib pajak harus setuju untuk tidak meminta peninjauan keputusan oleh Pengadilan Banding Administratif atau banding ke Pengadilan Federal terhadap keputusan tersebut.

b) Kanada²⁷²

Kanada melaporkan bahwa mereka memberikan akses ke kasus MAP dalam kasus di mana keputusan pengadilan telah diberikan. Kanada menjelaskan bahwa setelah *Appeals Branch* memberikan keputusan, Wajib pajak dapat menyerahkan masalah tersebut ke Pejabat yang Berwenang Kanada. Namun, Kanada mengklarifikasi bahwa jika wajib pajak setuju dengan keputusan *Appeals Branch*, Pejabat Berwenang Kanada hanya akan menyerahkan kasus tersebut kepada Pejabat berwenang lainnya untuk memungkinkan yang terakhir memberikan keringanan korelatif. Terakhir, sebagaimana ditentukan dalam Panduan MAP-nya, dalam kasus di mana keputusan pengadilan telah dijatuhkan, otoritas kompeten Kanada tidak diizinkan untuk menyimpang dari keputusan tersebut tetapi sebaliknya akan memberikan rincian, dan alasan, keputusan tersebut kepada otoritas kompeten lainnya.

c) India²⁷³

Di semua kecuali salah satu P3B India, wajib pajak dapat mengajukan permintaan MAP terlepas dari upaya hukum domestik. Dalam hal ini, India melaporkan bahwa jika seorang wajib pajak mengajukan permintaan MAP dan secara bersamaan memulai pemulihan domestik yang tersedia, akses ke MAP akan diberikan. Akses juga akan diberikan jika upaya hukum domestik ini telah diselesaikan, meskipun India tidak dapat mengurangi keputusan pengadilan domestiknya dan dengan demikian hanya akan mencari bantuan korelatif di tingkat mitra perjanjian.

d) Korea Selatan²⁷⁴

²⁷² OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Canada (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2017.

²⁷³ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, India (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2019.

²⁷⁴ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Korea (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2018.

Berdasarkan hukum domestik Korea Selatan, Wajib Pajak diizinkan untuk memulai penyelesaian sengketa domestik bersamaan dengan MAP. Ketika ketetapan pajak dikeluarkan, wajib pajak memiliki tiga pilihan: (i) secara resmi memprotes ke Pelayanan Pajak Nasional, (ii) mengajukan banding ke Pengadilan Pajak (administratif), atau (iii) secara resmi memprotes kepada Badan Pemeriksa dan Inspeksi. Dalam ketiga opsi tersebut, otoritas pemerintah harus mengambil keputusan dalam waktu 90 hari. Setelah itu, wajib pajak dapat memulai proses pengadilan dalam negeri. Bagaimanapun, memulai salah satu dari tiga opsi ini merupakan prasyarat untuk memulai prosedur pengadilan domestik. Selama prosedur pengadilan domestik masih tertunda, kasus tersebut juga dapat ditangani dalam MAP. Namun, jika pengadilan dalam negeri mengeluarkan putusan atas kasus tersebut, proses MAP akan diakhiri sesuai dengan Pasal 23 ayat (4) AITA.

e) Amerika Serikat²⁷⁵

Amerika Serikat memiliki proses penyelesaian sengketa administratif atau menurut undang-undang. Di dalam otoritas pajak Amerika Serikat (*Internal Revenue Service/IRS*) terdapat kantor banding, yang bertanggung jawab atas banding administratif dan prosedur mana yang dapat dimulai oleh pembayar pajak. Kantor banding ini berfungsi secara independen dari fungsi audit dan pemeriksaan IRS dan memiliki kewenangan untuk menyelesaikan sengketa berdasarkan penilaiannya atas sengketa tersebut. Otoritas yang kompeten di Amerika Serikat, yang dijelaskan dalam bagian 6.04 (1) dari panduan MAP-nya, akan menolak akses ke MAP untuk pembayar pajak yang memilih untuk menggugat penyesuaian yang diprakarsai oleh IRS melalui kantor banding ini daripada menyampaikan kasus tersebut kepada otoritas yang kompeten dalam batas waktu yang ditetapkan dalam panduan MAP Amerika Serikat. Panduan MAP Amerika Serikat juga membahas di bagian 6.04 (4) bahwa jika wajib pajak mengajukan permintaan MAP kepada otoritas yang berwenang, wajib pajak tetap memiliki hak untuk

²⁷⁵ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2017.

menyampaikan kasusnya ke kantor banding administratif jika masalah tersebut tidak diselesaikan melalui MAP. Amerika Serikat mengklarifikasi bahwa aturan ini dimaksudkan untuk mendorong wajib pajak untuk meminta keringanan pajak berganda melalui MAP sebelum memasuki penyelesaian audit. Hal ini untuk memastikan otoritas yang berwenang memiliki fleksibilitas untuk menyelesaikan sepenuhnya pajak berganda melalui proses MAP.

Bagian 6.04 (1) dari panduan MAP-nya menjelaskan bahwa otoritas kompeten Amerika Serikat akan menolak akses ke MAP untuk masalah-masalah di mana pembayar pajak memilih untuk menentang penyesuaian yang diprakarsai oleh IRS melalui proses ini alih-alih menyerahkannya kepada otoritas yang kompeten Amerika Serikat sesuai dengan prosedur dan tenggat waktu yang ditetapkan dalam pedoman MAP-nya. Bagian 6.04 dari panduan MAP-nya merinci lebih lanjut aturan yang berlaku ketika wajib pajak memilih banding administratif internal dengan kantor banding IRS dan keterkaitannya dengan ketersediaan MAP untuk masalah-masalah yang diselesaikan melalui proses itu. Di bagian 6.04 (3) dijelaskan lebih lanjut bahwa otoritas kompeten Amerika Serikat akan meminta permintaan MAP untuk menyelesaikan, atau memisahkan, masalah yang akan diajukan untuk bantuan otoritas yang kompeten dari masalah yang akan tetap ditinjau oleh pengajuan banding IRS kantor. Dengan kata lain, hanya masalah yang tidak sedang ditinjau oleh kantor banding IRS yang dapat ditangani dalam MAP.

f) Belanda²⁷⁶

Otoritas kompeten Belanda dapat mengurangi MAP dari keputusan pengadilan domestik. Secara meyakinkan, otoritas kompeten Belanda masih dapat mengadakan perjanjian MAP meskipun masalah yang disengketakan telah diputuskan melalui upaya hukum dan administratif domestik dan jika perjanjian tersebut menyimpang dari keputusan pengadilan tersebut. Dengan demikian, penyelesaian proses pengadilan tidak berpengaruh pada kemampuan otoritas kompeten Belanda untuk menyelesaikan kasus MAP. Hal yang sama berlaku sehubungan dengan prosedur arbitrase, asalkan

²⁷⁶ Ibid.

perjanjian pajak yang berlaku memungkinkan dimulainya prosedur tersebut terlepas dari apakah prosedur pengadilan domestik telah diselesaikan.

g) Singapura²⁷⁷

Bagian 8.36 *Singapore's e-Tax Guide* tentang "Panduan Penetapan Harga Transfer" dan bagian 7.16 dari Panduan Pajak Elektronik tentang "Penghindaran perjanjian pajak berganda (DTA)" menetapkan bahwa pengajuan permintaan MAP tidak menghalangi pembayar pajak untuk memulai penyelesaian sengketa domestik dan bahwa wajib pajak harus menginformasikan otoritas kompeten Singapura jika masalah yang diajukan permintaan MAP juga menunggu di pengadilan dalam negeri atau luar negeri. Lebih lanjut diklarifikasi bahwa untuk kasus yang sedang ditinjau pengadilan domestik telah mengeluarkan keputusan, kecil kemungkinan otoritas yang kompeten Singapura akan menyimpang dari keputusan tersebut di MAP. Paragraf 7.13 dari Panduan Pajak Elektronik yang terakhir juga menetapkan bahwa penyelesaian pemulihan domestik dapat menjadi alasan bagi otoritas yang berwenang untuk tidak mencapai kesepakatan tentang masalah tersebut.

h) Perancis²⁷⁸

Setelah kesepakatan MAP dicapai antara otoritas yang berwenang, otoritas kompeten Perancis meminta wajib pajak yang bersangkutan untuk menyetujui implementasi kesepakatan MAP dan, jika memungkinkan, untuk menarik permohonan dari banding administratif atau yudisial untuk menantang substansi dan/atau formulir tersebut. pajak terkait dan untuk mengesampingkan setiap proses untuk menantang keputusan MAP yang dicapai. Jika wajib pajak menerima proposal tersebut, maka proposal tersebut akan diterapkan oleh Prancis, berapa pun batas waktu yang ditentukan oleh hukum domestik. Jika wajib pajak menolak atau tidak menjawab dalam batas waktu yang ditentukan oleh otoritas kompeten Perancis (atau setelah pengingat), proposal untuk kesepakatan dibatalkan dan MAP kemudian ditutup.

²⁷⁷ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Singapore (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD, 2018.*

²⁷⁸ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD, 2015.*

Informasi tentang implementasi perjanjian MAP terdapat dalam panduan MAP Perancis.

i) Jerman²⁷⁹

Wajib pajak di Jerman diperbolehkan untuk mengajukan permintaan MAP terlepas dari apakah mereka untuk kasus yang sama juga telah meminta pemulihan yang tersedia di dalam negeri. Faktanya, pembayar pajak di Jerman diizinkan untuk mengajukan permintaan MAP terlepas dari apakah kasus yang ditinjau sudah diselesaikan melalui upaya hukum domestik tersebut. Ini dapat dirujuk dari paragraf 2.1.5 dari panduan MAP Jerman. Lebih lanjut, dari paragraf 13.1.4 panduan ini dapat diketahui bahwa otoritas kompeten Jerman diizinkan dalam prosedur kesepakatan bersama - menyimpang dari keputusan pengadilan pajaknya. Sehubungan dengan itu, di Jerman tidak ada undang-undang hukum domestik yang membatasi penerapan perjanjian MAP. Sehubungan dengan amandemen ketetapan pajak yang dinyatakan final dan dibatasi waktu, bagian 175a dari Kode Fiskal Jerman mencatat dalam hal ini bahwa:

Pemberitahuan ketetapan pajak harus dikeluarkan, dibatalkan atau diubah jika diperlukan untuk melaksanakan pemahaman kesepakatan bersama atau putusan arbitrase sesuai dengan perjanjian atau konvensi dalam arti bagian 2. Jangka waktu penilaian tidak boleh berakhir sebelum berakhirnya satu tahun setelah kesepakatan bersama atau putusan arbitrase berlaku.

Dari berbagai *benchmark*/studi komparasi aturan MAP berbagai negara di atas, dapat disimpulkan bahwa mayoritas negara-negara tersebut menganut rezim di mana apabila atas suatu sengketa yang diajukan MAP telah diputus di pengadilan pajak, maka perundingan MAP akan mengikuti hasil putusan pengadilan tersebut. Perlu dicatat bahwa dalam praktik negara lain, yang menjadi fokus adalah pokok sengketanya, bukan SKP-nya. Oleh karena itu, apabila sengketa yang diajukan MAP tidak diputus oleh pengadilan, maka perundingan MAP tetap berjalan dengan potensi tercapai kesepakatan untuk menghilangkan pajak berganda. Hasil perundingan MAP tersebut juga harus

²⁷⁹ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Germany, (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2017.

diimplementasikan, mengingat putusan pengadilan tidak mencakup hal yang diajukan di dalam MAP. Selain itu, dari berbagai *benchmark*/studi komparasi aturan MAP berbagai negara di atas, dapat disimpulkan bahwa mayoritas negara-negara tersebut menganut rezim di mana apabila atas suatu sengketa yang diajukan MAP telah diputus di pengadilan pajak, maka perundingan MAP akan mengikuti hasil putusan pengadilan tersebut. Perlu dicatat bahwa dalam praktik negara lain, yang menjadi fokus adalah pokok sengketanya, bukan SKP-nya. Oleh karena itu, apabila sengketa yang diajukan MAP tidak diputus oleh pengadilan, maka perundingan MAP tetap berjalan dengan potensi tercapai kesepakatan untuk menghilangkan pajak berganda. Hasil perundingan MAP tersebut juga harus diimplementasikan, mengingat putusan pengadilan tidak mencakup hal yang diajukan di dalam MAP.

D. Dampak Penerapan Undang-Undang Terhadap Kehidupan Masyarakat dan Keuangan Negara

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya kebijakan pemerintah berupa kebijakan perpajakan dalam rangka konsolidasi fiskal diperlukan untuk keberlanjutan fiskal jangka menengah/panjang dalam rangka mengatasi keterbatasan ruang fiskal. Sejalan dengan tujuan perumusan kebijakan pemerintah tersebut dan menjawab tantangan keterbatasan ruang fiskal, kerangka rumusan kebijakan dalam rancangan undang-undang ini diharapkan memberikan implikasi positif terhadap keuangan negara, ekonomi makro, serta kondisi sosial budaya.

1. Dampak Keuangan Negara dan Ekonomi Makro

Kebijakan perpajakan dalam rangka konsolidasi fiskal diperlukan untuk memberikan dampak positif secara menyeluruh terhadap keuangan negara dan ekonomi makro. Dalam konteks ini, kebijakan mengenai penguatan administrasi perpajakan, peningkatan kepatuhan Wajib pajak, perluasan basis pajak, serta peningkatan keadilan dan kesetaraan perlakuan perpajakan, tidak semata-mata untuk mencapai tujuan pembiayaan atau *budgetair*, tetapi juga sebagai instrumen intervensi dalam interaksi ekonomi secara keseluruhan. Oleh karena itu diperlukan komposisi komponen kebijakan fiskal yang saling menopang untuk memkompensasi potensi penurunan penerimaan negara.

a. Terkait dengan Penguatan Administrasi Perpajakan

Kebijakan mengenai Aturan Umum Anti Penghindaran Pajak (*General Anti Avoidance Rule*-GAAR) berpotensi meningkatkan penerimaan negara melalui tambahan penerimaan pajak dari

koreksi pemeriksaan atas skema transaksi yang artifisial yang ditujukan untuk penghindaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Dari sisi makro, pengaturan mengenai GAAR dalam undang-undang yang dilengkapi payung hukum mengenai tata cara pengelolaan yang jelas, akan menempatkan Indonesia pada posisi yang sejajar dengan berbagai kekuatan ekonomi dunia yang juga memiliki pengaturan yang serupa, namun dengan tetap menjaga penerapannya yang tepat guna serta kehati-hatian (*prudent*) sehingga menjaga iklim investasi yang kondusif.

Selanjutnya, implementasi kerja sama penagihan antaryurisdiksi (*Assistance in Collection*) akan memberikan kemudahan akses bagi DJP ke negara mitra atau yurisdiksi mitra. Kemudahan akses tersebut akan mempunyai dampak penting terhadap meningkatnya potensi tertagihnya piutang pajak karena ruang penghindaran pajak yang semakin tertutup, khususnya penghindaran pajak lintas negara. Dengan pencairan piutang pajak yang meningkat pada akhirnya akan meningkatkan penerimaan pajak.

Sementara itu, pengenaan denda penagihan dengan pengaturan tambahan terhadap sanksi pasca Putusan Peninjauan Kembali, diharapkan tercipta keadilan, kepastian hukum, dan optimalisasi penerimaan negara. Keadilan tercipta dengan adanya kesetaraan pengenaan sanksi terhadap semua Wajib Pajak karena putusan pengadilan menyebabkan pajak yang masih harus dibayar bertambah. Pada saat Wajib Pajak mengajukan banding dan Putusan Banding menolak permohonan Wajib Pajak serta Putusan Peninjauan Kembali juga menolak permohonan Wajib Pajak, maka dikenakan sanksi atas Pasal 27 ayat (5d) terhadap Wajib Pajak tersebut. Begitu pula kondisi sebaliknya. Pada saat Wajib Pajak mengajukan banding dan Putusan Banding mengabulkan permohonan Wajib Pajak tetapi Putusan Peninjauan Kembali mengabulkan permohonan DJP, maka terhadap Wajib Pajak tersebut juga dikenakan denda yang sama sebesar 100% dari jumlah pajak yang masih harus dibayar berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali dikurangi pembayaran sebelum keberatan.

Terkait dengan implementasi tindak pidana perpajakan berupa perluasan kesempatan *ultimum remedium* hingga tahap persidangan yang dibarengi dengan pidana denda tidak disubsider dan wewenang Penyidik Pajak untuk menyita harta kekayaan dan melakukan penangkapan dan/atau penahanan, diharapkan dapat mendorong Wajib Pajak untuk memanfaatkan *ultimum remedium* sejak dini

dengan membayar kerugian pada pendapatan negara dan sanksi sekaligus mengoptimalkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Pemulihan kerugian pada pendapatan negara yang optimal diharapkan berdampak pada optimalnya pencapaian penerimaan negara pada umumnya dan pencapaian penerimaan pajak pada khususnya. Dari sisi makro, kebijakan memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk memanfaatkan *ultimum remedium* pada tahap penyidikan, penuntutan dan persidangan diharapkan memberikan kepastian hukum terkait dengan penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan sehingga dapat meningkatkan iklim investasi di Indonesia.

Kemudian, pengaturan mengenai perubahan objek cukai melalui Peraturan Menteri Keuangan akan memberikan keleluasaan bagi pemerintah untuk menetapkan objek cukai sesuai dengan perkembangan bisnis dan sesuai dengan perkembangan kebutuhan pengenaan cukai itu sendiri. Dari sisi keuangan negara, pengenaan cukai terhadap barang yang bersifat inelastis akan meningkatkan penerimaan negara dari cukai. Secara makro, dari sisi pembeli atau pengguna barang, pengenaan cukai terhadap barang yang bersifat inelastis akan menambah biaya yang harus dikeluarkan oleh pengguna Barang Kena Cukai (BKC). Dari sisi penjual, meningkatnya harga barang akibat pengenaan cukai terhadap barang tersebut, berpotensi mengakibatkan turunnya permintaan yang pada akhirnya berdampak pada penurunan jumlah penjualan. Namun demikian, penambahan biaya yang harus dikeluarkan oleh pengguna BKC dan penurunan jumlah penjualan bagi penjual BKC, justru selaras dengan karakteristik cukai yang memiliki fungsi mengatur (*regulerend*).

b. Terkait dengan Program Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak

Penerimaan negara dari sektor pajak diharapkan akan meningkat dengan signifikan pada tahun diterapkannya program pengungkapan harta, penghasilan, dan/atau peredaran usaha ini. Wajib Pajak yang sebelumnya telah mengikuti program Pengampunan Pajak di tahun 2016 namun masih mempunyai harta yang belum dilaporkan dan Wajib Pajak yang selama Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019 mempunyai penghasilan yang belum dilaporkan, dapat memanfaatkan program ini dan melakukan pembayaran PPh yang terutang berdasarkan hasil perhitungan yang telah ditetapkan. Saat kebijakan ini diberlakukan

diharapkan akan berdampak langsung terhadap meningkatnya kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang berjangka panjang.

Namun demikian, tidak dipungkiri bahwa kebijakan ini akan membawa konsekuensi adanya potensi kerugian (*potential loss*) bagi penerimaan negara dikarenakan adanya pengurangan pokok pajak terutang dan penghapusan sanksi. Oleh karena itu diperlukan tindakan yang lebih detil dan efektif dalam pengawasan pajak setelahnya, adanya peningkatan kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak, dan potensi terdaftarnya Wajib Pajak baru yang sebelumnya tidak masuk dalam administrasi pajak.

Estimasi jumlah potensi penerimaan pajak berdasarkan program penghapusan sanksi pajak (*sunset policy*) didapatkan berdasarkan selisih jumlah harta yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 2019 dengan jumlah harta berdasarkan data yang didapatkan Pemerintah melalui pertukaran informasi otomatis (*Automatic Exchange of Information-AEOI*) dikalikan dengan tarif efektif pajak sebesar 15% dari jumlah harta yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 2019. Selisih antara jumlah harta yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 2019 dengan jumlah harta berdasarkan data AEOI yaitu sebesar Rp451 triliun. Dengan demikian, jumlah potensi penerimaan pajak yang didapat dari penerapan kebijakan *sunset policy* ini yaitu sebesar Rp67,6 triliun. Penerimaan pajak tersebut tentunya akan berdampak positif terhadap keuangan negara.

Selanjutnya, dari sisi ekonomi makro, salah satu penerimaan negara yang diandalkan pada berbagai negara adalah pajak (Richard dan Toly, 2013:2). Penerimaan pajak yang optimal akan sangat berpengaruh bagi tercapainya pembangunan yang optimal pula. Penerimaan pajak sejak adanya reformasi tentu akan berpengaruh pada perkembangan perekonomian suatu negara. Sinaga (2010:3) mengungkapkan perkembangan ekonomi berkorelasi positif terhadap penerimaan pajak karena perkembangan ekonomi secara makro merupakan dasar bagi pengenaan pajak. Jadi apabila dasar pengenaan pajak naik maka penerimaan pajak juga naik, begitu sebaliknya.

Masalah ekonomi makro yang selalu dihadapi setiap negara adalah inflasi dan pertumbuhan ekonomi. Inflasi merupakan salah satu masalah ekonomi yang banyak menarik para pemikir untuk mengkaji lebih dalam (Reksoprayitno, 2011:179). Hal tersebut dikarenakan oleh besarnya dampak yang ditimbulkan. Tingginya

tingkat inflasi suatu negara akan membuat banyak usaha kecil yang bangkrut, melemahnya daya beli, dan meningkatnya jumlah pengangguran serta kemiskinan.

Masalah ekonomi makro yang harus diperhatikan dalam proses pembangunan ekonomi adalah pertumbuhan ekonomi. Pertumbuhan ekonomi tersebut diharapkan dapat meningkatkan pendapatan nasional suatu negara. Pertumbuhan ekonomi seringkali diukur melalui Gross Domestic Product (GDP).

Pertumbuhan ekonomi suatu negara dengan peningkatan GDP yang dicapai berarti juga meningkatkan jumlah penghasilan warga negaranya. Peningkatan penghasilan akan meningkatkan jumlah Wajib Pajak dan dasar penerimaan pajak namun kemauan Wajib Pajak untuk membayar pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor. Devano dan Rahayu²⁸⁰ menyatakan bahwa kemauan Wajib Pajak untuk membayar pajak dipengaruhi beberapa faktor diantaranya kondisi sistem administrasi perpajakan pada suatu negara, pelayanan Wajib Pajak, penegakan hukum dalam perpajakan dan besarnya tarif pajak. Penerimaan pajak dari suatu negara sangat dipengaruhi oleh tarif pajak. Tingginya tarif pajak akan membuat Wajib Pajak enggan untuk melaporkan semua penghasilan kena pajaknya. Tarif pajak yang terlalu rendah juga akan menghambat pembangunan negara. Oleh karena itu, kebijakan mengenai besar kecilnya tarif pajak sangat mempengaruhi penerimaan pajak suatu negara.

Kehadiran program *sunset policy* diharapkan dapat meningkatkan kemudahan bagi para Wajib Pajak untuk melakukan pelaporan harta dan asetnya sehingga mampu meningkatkan penerimaan pajak dan mendorong pertumbuhan ekonomi Indonesia.

c. Terkait dengan Perluasan Basis Pajak

1) Penerapan Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax-AMT*)

Penerapan AMT dapat meminimalisasi terjadinya penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan memanfaatkan fasilitas atau memanipulasi pengurang penghasilan serta melakukan perencanaan pajak yang agresif (*aggressive tax planning*). Untuk menghitung nilai potensi penerimaan pajak dari penerapan AMT, digunakan data jumlah penghasilan bruto dari Wajib Pajak yang mengalami kerugian fiskal selama 5 (lima)

²⁸⁰ Sony Devano, *et.al. Perpajakan : Konsep, Teori, dan Isu. ed. 1, cet. 1* Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2006, hlm. 113.

tahun berturut-turut dikalikan dengan tarif efektif AMT sebesar 1%. Berdasarkan data internal Kementerian Keuangan, setidaknya terdapat 9.496 Wajib Pajak yang mengalami kerugian fiskal 5 (lima) tahun berturut-turut dengan jumlah penghasilan bruto pada tahun 2019 sekitar Rp830 triliun. Estimasi penerimaan pajak dengan diterapkannya AMT berdasarkan penghitungan data tersebut yaitu sebesar Rp8,3 triliun. Penerimaan pajak tersebut tentunya akan berdampak positif terhadap keuangan negara.

Dari sisi makro, AMT merupakan pajak langsung (*direct tax*) yang bebannya ditanggung sendiri oleh subjek pajak. Reformasi perpajakan atas pajak langsung jika tidak dirancang dengan saksama dan hati-hati dapat mendistorsi kegiatan perekonomian. Terdapat titik dalam siklus bisnis (*business life cycle*) suatu perusahaan, dimana perusahaan tersebut mengalami kerugian. Kerugian tersebut lazimnya berasal dari peningkatan beban usaha yang jumlahnya lebih besar dibandingkan dengan jumlah penghasilan yang diterima. Secara tidak langsung, pengeluaran (*spending*) besar terkait dengan beban usaha yang dilakukan perusahaan dapat menggerakkan roda kegiatan perekonomian. Dengan menerapkan AMT, selain dapat menggerakkan roda kegiatan perekonomian, juga dapat memberikan kontribusi pajak kepada negara.

2) Pengurangan Pengecualian dan Fasilitas PPN

Terkait dengan dampak perubahan barang kebutuhan pokok menjadi BKP dapat dihitung potensi penerimaan PPN sebagai berikut:

- a) berdasarkan data Survei Sosial Ekonomi Nasional (Susenas) 2019, pengeluaran per kapita per bulan terkait barang kebutuhan pokok adalah sebagai berikut:

Tabel II. 40. Konsumsi per Bulan per Kapita terkait Barang Kebutuhan Pokok

No	Barang Kebutuhan Pokok	Konsumsi per Bulan per Kapita
1	Padi-padian	64.995
2	Umbi-umbian	6.439
3	Daging	27.694
4	Telur dan Susu	33.643
5	Sayur-Sayuran	43.425
6	Kacang-kacangan	11.489

7	Buah-buahan	26.412
	Total pengeluaran per bulan per kapita	214.097

Sumber: Badan Pusat Statistik, Susenas September 2019

Berdasarkan data tersebut, total potensi PPN dari perubahan barang kebutuhan pokok dari non-BKP menjadi BKP akan menghasilkan tambahan penerimaan sebesar Rp16,8 triliun dengan penghitungan sebagai berikut:

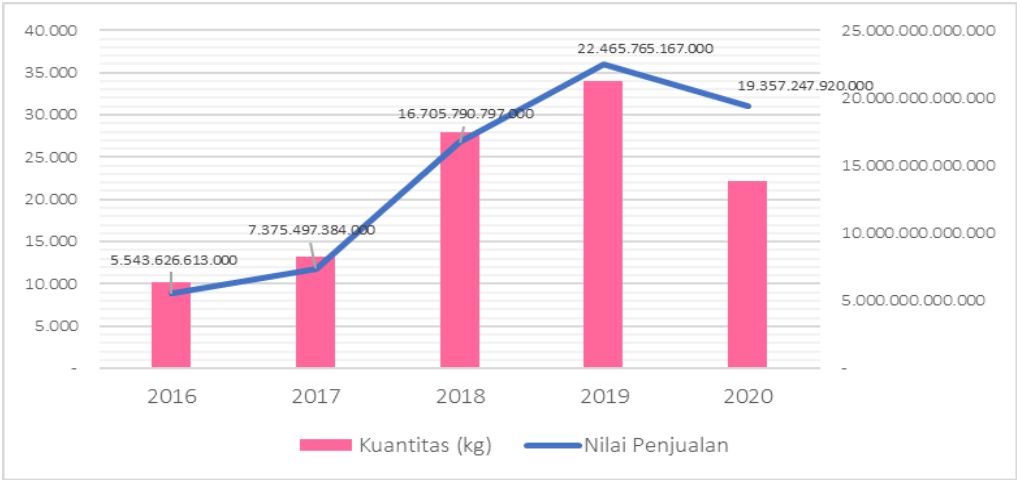
Tabel II. 41. Potensi PPN atas Pengenaan PPN terhadap barang kebutuhan pokok

Total Pengeluaran per Tahun per Kapita	2.569.164
Jumlah Keluarga	65.588.400
Total Pengeluaran per Tahun untuk Barang Kebutuhan Pokok	168.507.356.097.600
Potensi PPN dengan tarif yang berlaku saat ini (10%)	16.850.735.609.760

Sumber: Diolah oleh Tim Penyusun

- b) Sementara itu, apabila dihitung berdasarkan Laporan Belanja Perpajakan 2019, tidak dikenakannya PPN atas barang kebutuhan pokok menghasilkan belanja perpajakan sebesar Rp29,271 triliun selama tahun 2019. Artinya, jika atas barang kebutuhan pokok dikenai PPN dengan tarif 10%, maka akan terdapat penerimaan PPN sebesar Rp29,271 triliun.
- Terkait dengan perubahan emas batangan menjadi BKP, digunakan data emas batangan produksi ANTAM. Penjualan emas batangan oleh ANTAM dapat dijadikan representasi (*proxy*) mengingat 90% pangsa pasar emas batangan dikuasai oleh ANTAM. Berikut data penjualan emas batangan oleh ANTAM selama 2016 sampai dengan 2020:

Gambar II. 24. Data Penjualan Emas Batangan oleh ANTAM dari Tahun 2016 s.d. 2020



Sumber: Laporan Keuangan PT Aneka Tambang Tbk 2017-2020, diolah

Berdasarkan data tersebut, rata-rata penjualan emas batangan oleh ANTAM selama 5 (lima) tahun adalah 21.487 kg dengan nilai sebesar Rp14.289.585.576.000 Dengan demikian terdapat potensi PPN sebesar Rp1.428.958.557.000 dalam hal emas batangan berubah menjadi BKP.

Di sisi lain, dengan dihapusnya beberapa fasilitas PPN, maka akan terjadi pengurangan jumlah belanja perpajakan (*tax expenditure*) pemerintah sebesar Rp98,9 triliun, angka ini berdasarkan jumlah belanja perpajakan Pemerintah pada tahun 2019 yang didapat dari laporan belanja perpajakan 2019 yang diterbitkan oleh BKF.

Terkait dengan dampak perubahan beberapa jenis jasa tertentu yang tidak dikenai PPN menjadi JKP, berdasarkan data belanja perpajakan pemerintah tahun 2019 dalam Laporan Belanja Perpajakan 2019, dapat dihitung potensi penerimaan PPN sebagai berikut:

- a) JKP yang dikenai PPN dengan tarif 10%

Tabel II. 42. Potensi Penerimaan Per Jenis Jasa

No	Jenis Jasa	Potensi Penerimaan (dalam miliar rupiah)
1	jasa pelayanan sosial	520,00
2	jasa pengiriman surat dengan prangko	0,00
3	jasa asuransi	4.205,83
4	jasa keagamaan	260,00
5	jasa tenaga kerja	0,00

No	Jenis Jasa	Potensi Penerimaan (dalam miliar rupiah)
6	jasa pengiriman uang dengan wesel pos	88,33
7	jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan	0,00
8	jasa pelayanan kesehatan medis	4.490,00
9	jasa keuangan	9.198,57
10	jasa pendidikan	10.465,71
11	jasa angkutan umum	14.900,00
	Total Potensi Penerimaan PPN	44.128,44

Sumber: DJP, data diolah.

Berdasarkan data di atas, maka total potensi penerimaan PPN akibat perluasan basis pengenaan PPN atas JKP adalah sebesar Rp44.128 miliar atau Rp44,1 triliun.

3) Pengenaan Multitarif PPN

Tujuan dari pengenaan PPN multitarif selain untuk meningkatkan keadilan, juga untuk meningkatkan penerimaan pajak. Peningkatan penerimaan pajak akan berguna untuk menjaga defisit APBN terhadap PDB menjadi kurang dari 3% pada tahun 2023 dan memberikan ruang fiskal yang lebih luas. Selanjutnya, terhadap barang dan jasa tertentu yang dibutuhkan masyarakat banyak, diberikan tarif yang lebih rendah untuk kebutuhan dasar rumah tangga dan untuk jasa pendidikan serta jasa angkutan. Adapun untuk BKP dan JKP akan diterapkan tarif standar. Sedangkan untuk BKP tertentu yang tergolong mewah akan dikenakan tarif lebih besar dari tarif standar.

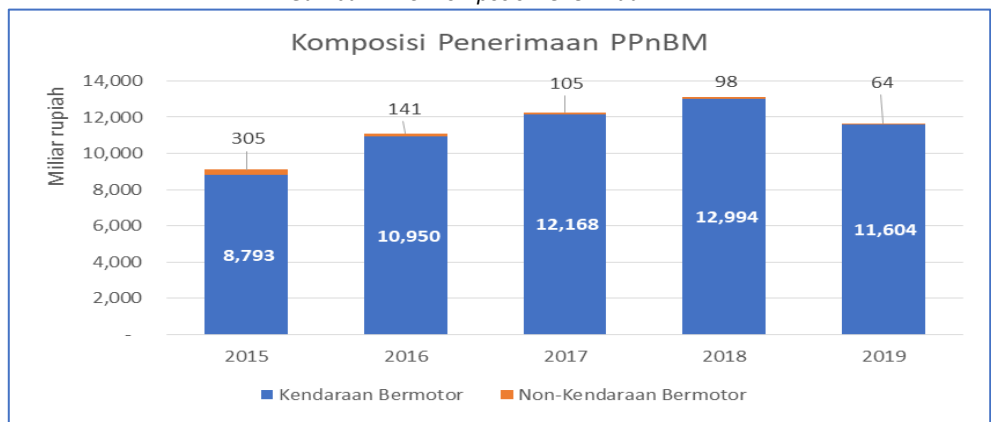
Dari sisi makro, penerapan multitarif mulai dari tarif rendah untuk kebutuhan dasar rumah tangga sampai dengan tarif tinggi untuk barang mewah akan memberikan dampak terhadap harga BKP dan JKP. Akibatnya masyarakat harus membayar lebih tinggi untuk BKP dan JKP yang semula adalah non-BKP dan non-JKP. Kenaikan harga kebutuhan dasar rumah tangga akan berpotensi menyebabkan inflasi. Selain itu kenaikan harga juga dapat mengurangi konsumsi masyarakat sehingga menurunkan

daya beli masyarakat. Daya beli masyarakat yang turun akan mempengaruhi pertumbuhan ekonomi.

Selanjutnya, terkait dengan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM), perubahan skema pemajakan terhadap konsumsi BKP yang tergolong mewah dilakukan dengan mengubah pengenaan PPnBM menjadi pengenaan PPN dengan tarif yang lebih tinggi. Pengenaan PPN yang lebih tinggi atas konsumsi BKP yang tergolong mewah dapat dilakukan karena lebih sederhana, dapat meningkatkan penerimaan dengan penambahan kelompok BKP yang tergolong mewah dan meredam distorsi ekonomi dan ketidakadilan, serta lebih mudah dalam pengawasan sehingga lebih efektif untuk mencegah upaya penghindaran pajak.

Implementasi perubahan skema pengenaan PPnBM atas penyerahan BKP yang tergolong mewah menjadi pengenaan tarif PPN yang lebih tinggi akan diberlakukan melalui 2 (dua) tahapan. Pada tahapan pertama, pengenaan tarif PPN yang lebih tinggi akan diberlakukan bagi kelompok BKP yang tergolong mewah selain kendaraan bermotor. Terhadap BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor akan tetap dikenakan PPnBM.

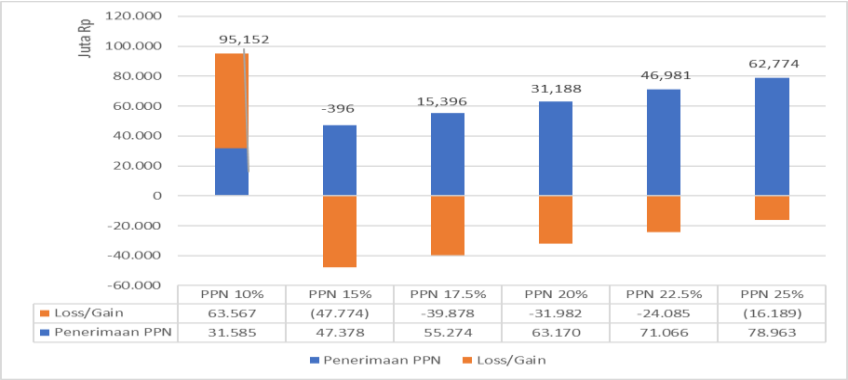
Gambar II. 25. Komposisi Penerimaan PPnBM



Sumber: DJP, data diolah.

Penerimaan PPnBM selama 2015 s.d. 2019 berada pada kisaran Rp9 triliun s.d. Rp13 triliun. Berdasarkan data SPT Masa, penerimaan PPnBM yang berasal dari kendaraan bermotor mendominasi lebih dari 90%. Penerimaan PPnBM.

Gambar II. 26. Pertambahan penerimaan PPN dan loss/gain penerimaan PPN dengan PPnBM kelompok BKP yang tergolong mewah selain kendaraan bermotor (dalam jutaan rupiah)

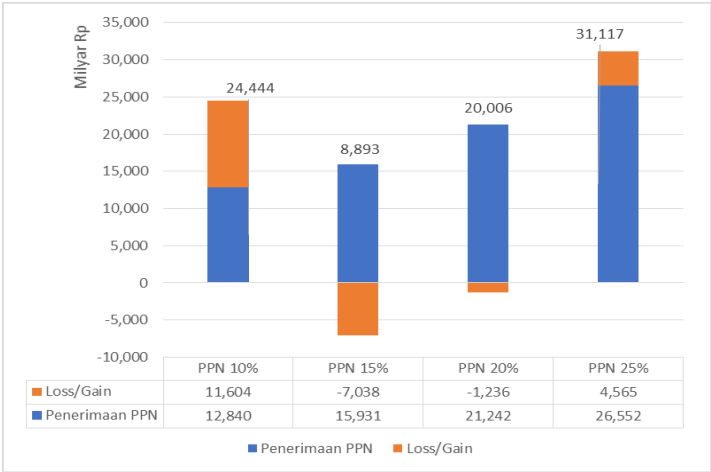


Sumber: DJP, data diolah.

Berdasarkan hasil perhitungan, pertambahan penerimaan PPN akan berbanding lurus dengan pertambahan prosentase peningkatan tarif PPN. Pengenaan tarif PPN yang lebih tinggi pada kelompok BKP yang tergolong mewah selain kendaraan bermotor akan menambah penerimaan PPN menjadi lebih tinggi. Namun demikian, mengingat selisih pertambahan tarif PPN tidak setinggi pegenaan tarif PPnBM, maka terjadi selisih penerimaan negara yang cukup signifikan dari berkurangnya objek PPnBM.

Perubahan skema pengenaan PPnBM menjadi pengenaan PPN dengan tarif yang lebih tinggi selain lebih efektif untuk mencegah upaya penghindaran pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan skema PPnBM, hal tersebut dapat memberikan ruang bagi pemerintah untuk menambah kelompok BKP yang tergolong mewah seperti barang-barang fashion berupa tas, arloji dan pakaian mewah, atau barang-barang elektronik dengan spesifikasi tertentu yang hanya dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi sehingga pada akhirnya dapat berdampak pada penambahan penerimaan negara.

Gambar II. 27. Pertambahan penerimaan PPN dan loss/gain penerimaan PPN dengan PPnBM kelompok BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor (dalam miliar rupiah)



Sumber: DJP, data diolah.

Perhitungan penerimaan PPN pada tahapan kedua pengenaan tarif PPN yang lebih tinggi terhadap kelompok BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor, mendapatkan hasil yang serupa dengan perhitungan penerimaan PPN terhadap kelompok BKP yang tergolong mewah selain kendaraan bermotor dimana pertambahan penerimaan PPN akan berbanding lurus dengan pertambahan prosentase peningkatan tarif PPN. Selisih penerimaan negara akibat peralihan skema pengenaan pajak terhadap kelompok BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor akan terkompensasi apabila terhadap kelompok BKP yang tergolong mewah berupa kendaraan bermotor dikenakan tarif PPN 25%.

4) Penunjukan Pihak Lain untuk sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak

Pengaturan mengenai penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut PPh, akan memberikan perluasan basis pemajakan yang pada akhirnya akan berpengaruh positif terhadap penerimaan negara. Selain itu, pengaturan penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut PPh tersebut akan mengisi kekosongan dasar hukum selama ini, serta menjawab tantangan risiko penghindaran pajak dalam skema transaksi digital dan penggerusan basis pemajakan sebagai konsekuensi konversi transaksi konvensional ke transaksi elektronik.

Peningkatan penerimaan negara sebagaimana diuraikan di atas, sejalan dengan kebijakan pemerintah untuk membantu pelaksanaan PEN dari sisi pembiayaan sehingga pemerintah mendapatkan rupiah murni yang bersumber dari penerimaan pajak sehingga diharapkan mengurangi jumlah defisit pada tahun berjalan dan menjaga keseimbangan primer APBN. Rupiah murni yang bertambah akan memperlebar ruang fiskal pemerintah yang dapat dipergunakan untuk pelaksanaan PEN sehingga pada tahun anggaran 2023 defisit Indonesia dapat kembali di angka kurang dari 3% dari PDB.

Untuk menghitung jumlah potensi penerimaan pajak berdasarkan penunjukan pihak sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak, digunakan pendekatan bahwa potensi penerimaan dihitung dari jumlah transaksi perdagangan elektronik (*e-commerce*) dalam negeri untuk tahun 2020 yang

didapat dari kajian Google, Temasek & Bain sebesar Rp630 triliun yang merupakan potensi objek PPh, PPN, dan/atau PTE dikalikan dengan tarif efektif pajak dengan asumsi sebesar 1%, sehingga jumlah potensi penerimaan pajak yang didapat yaitu sebesar Rp6,3 triliun. Penerimaan pajak tersebut tentunya akan berdampak positif terhadap keuangan negara.

Dari sisi makro, pengaturan penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut PPh merupakan upaya pemerintah untuk menjamin kompetisi yang ideal bagi para pelaku bisnis, termasuk di dalamnya antara bisnis konvensional dengan bisnis digital, serta antara pelaku bisnis dalam negeri dan luar negeri. Dengan demikian penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut PPh memberikan stimulus kompetisi yang lebih adil, sehingga mendorong penempatan nilai tambah dan pendanaan hampir di seluruh sektor yang masuk dalam lingkup ekonomi digital.

Selain itu, dengan menunjuk pihak lain sebagai pemungut PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan melalui pihak lain, diharapkan pada mewujudkan iklim keadilan berusaha dalam negeri sehingga mengurangi distorsi ekonomi yang terjadi di masyarakat. Dari sisi penjual, akan tercipta area bermain yang sama (*equal level playing field*) antarpelaku usaha sehingga terjadi persaingan yang sehat dalam mekanisme pasar yang membuat harga barang atau jasa cenderung untuk stabil. Berdasarkan data “Google, Temasek, and Bain, e-Conomy SEA 2020” (2020) transaksi *e-commerce* akan selalu berkembang sehingga pertumbuhan ekonomi yang berasal dari sektor ekonomi digital akan membantu perekonomian Indonesia untuk terus menuju arah yang positif. Dari sisi konsumen, tidak begitu memberikan dampak mengingat barang atau jasa yang ditawarkan oleh para pelaku usaha tidak menimbulkan distorsi harga mengingat seluruh barang atau jasa yang ditawarkan oleh pelaku usaha yang sesuai ketentuan merupakan Pengusaha Kena Pajak dikenai PPN sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

5) Pengenaan Pajak Karbon

Untuk melihat dampak penerapan pajak karbon terhadap keuangan negara, dilakukan simulasi tarif terhadap konsumsi bahan bakar pada sektor pembangkit, industri, transportasi, dan plastik untuk melihat seberapa besar potensi penerimaan jika diterapkan pajak karbon. Data konsumsi menggunakan data

tahun 2020 dengan asumsi penggunaan batu bara pada sektor pembangkit listrik dan industri, penggunaan solar dan bensin pada sektor transportasi.

Tabel II. 43 Estimasi Penerimaan Negara dari Pajak Karbon

Sektor Hilir	Konsumsi	Estimasi emisi (ton CO2)	Tarif Pajak Karbon (Rp/kg CO2)	Total Penerimaan (Rp)
Pembangkit Listrik	104.829.000 ton	218.044.000	75	16,35 T
Industri	55.345.000 ton	141.781.000		10,63 T
Transportasi:				
• Darat & Laut:	22.177.000 kl	56.710.727		4,25 T
• Udara:	3.490.000 kl	8.989.000		0,67 T
Estimasi Total Pendapatan				31,91 T

Sumber: Kemenkeu, data diolah

Dari sisi makro, implementasi pajak karbon secara teknis akan mengakibatkan harga energi lebih tinggi. Efektifitas penerapannya bergantung pada besaran tarif yang dikenakan. Hasil simulasi yang dilaksanakan dalam rangka penyusunan naskah akademis ini menunjukkan bahwa pajak karbon menimbulkan tekanan negatif bagi perekonomian, dimana jika kebijakan tersebut dijalankan tanpa adanya aksi tindak lanjut (*follow-up action*) yang terukur, maka akan menimbulkan tekanan negatif terhadap semua variabel makroekonomi. Hasil analisa menunjukkan bahwa GDP, konsumsi riil, dan tenaga kerja (*employment*) akan lebih rendah.²⁸¹

Keluaran (*output*) nasional diprediksi akan tumbuh 0.06% lebih rendah dibandingkan kondisi normal (*business as usual*-BAU) pada tahun 2022 meskipun penerapan pajak karbon dilakukan secara bertahap (US\$3 per tCO₂e pada tahun 2022, US\$6 per tCO₂e pada tahun 2023, US\$12 per tCO₂e pada tahun 2024). Seiring dengan peningkatan tingkat pajak pada tahun 2023 dan 2024, jarak (*gap*) antara pertumbuhan ekonomi dengan kebijakan pajak karbon diprediksi akan semakin lebar menjadi 0.12% dan 0.29% lebih rendah dibandingkan dengan kondisi BAU pada kedua tahun tersebut. Pada periode-periode selanjutnya, meski besaran pajak karbon dipertahankan tetap (pada level USD 12 per tCO₂e), dampak terhadap pertumbuhan ekonomi tidak menghilang, bahkan diprediksi akan semakin besar. Pada tahun 2030, ekonomi Indonesia diprediksi akan tumbuh 0.58% lebih rendah dibandingkan kondisi BAU jika

²⁸¹ Diolah oleh BKF, Kementerian Keuangan.

Indonesia menerapkan pajak karbon tanpa adanya *follow-up actions*.

Dampak yang lebih besar diprediksi akan terjadi pada konsumsi riil, dimana kebijakan pajak karbon diprediksi akan mengakibatkan konsumsi riil jauh lebih rendah dibandingkan dengan kondisi BAU. Besaran konsumsi riil diprediksi akan 0.417% lebih rendah jika dibandingkan dengan kondisi BAU pada tahun 2022, dan *gap* tersebut terus melebar hingga mencapai 1.97% pada tahun 2030. Sejalan dengan peningkatan pajak karbon pada tahun 2023 sebesar 2 kali lipat, konsumsi riil diprediksi akan terkoreksi menjadi hampir 2 kali lipat, yakni sebesar 0.842% lebih rendah dibandingkan kondisi BAU.

Dampak yang relatif tidak terlalu besar justru terlihat pada variabel ketenagakerjaan. Tingkat *employment* Indonesia diprediksi akan terkoreksi sebesar 0.17% lebih rendah dibandingkan kondisi BAU pada tahun 2022. Selanjutnya *gap* dengan kondisi BAU juga semakin membesar seiring dengan peningkatan pajak karbon di Indonesia, namun setelah tingkat pajak karbon berada pada level USD 12 per tCO₂e, *employment* memiliki selisih yang semakin kecil dengan kondisi BAU. Pada tahun 2030 diperkirakan kebijakan pajak karbon akan mengakibatkan *employment* Indonesia menjadi 0.15% lebih rendah dibandingkan kondisi BAU. Kondisi tersebut terjadi dikarenakan sudah dilakukannya penyesuaian oleh para pelaku usaha setelah diterapkan pajak karbon. Tenaga kerja secara bebas dapat berpindah kepada sektor-sektor yang tumbuh positif.

Mempertimbangkan adanya potensi dampak yang negatif terhadap tiga variabel kunci makroekonomi, maka kebijakan pajak karbon memerlukan adanya *follow-up actions*. Pendekatan dari sisi permintaan cukup efektif untuk mengurangi dampak negatif dari kebijakan pajak karbon terhadap konsumsi riil. Selain itu, simulasi dilakukan dengan pengenaan pajak karbon kepada beragam jenis energi fosil. Maka opsi lain dalam penerapan pajak karbon untuk mengurangi dampak negatif pada indikator makroekonomi dapat dilakukan dengan pemilihan pada jenis energi tertentu.

d. Terkait dengan Keadilan dan Kesetaraan

Pengaturan kembali sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan, jika dirancang secara

komprehensif, dapat menghasilkan dampak positif dari sisi keuangan negara dan ekonomi makro.

Pertama, kebijakan penetapan natura dan kenikmatan sebagai objek PPh akan mengakibatkan redistribusi penerimaan PPh badan dan PPh orang pribadi. Dengan menurunkan penerimaan PPh pemberi kerja sebesar 7,1 triliun rupiah, namun meningkatkan penerimaan PPh orang pribadi pekerja 4,4 triliun rupiah. Proyeksi peningkatan penerimaan PPh orang pribadi tersebut berpotensi lebih besar seiring dengan kebijakan perubahan tarif dan lapisan (*bracket*) PPh orang pribadi. Di sisi lain kebijakan tersebut meningkatkan transfer ke daerah dari Dana Bagi Hasil PPh Pasal 21 dan PPh Pasal 25 PPh orang pribadi. Dari sisi makro, pengaturan kebijakan penetapan natura dan kenikmatan sebagai objek PPh yang tidak dirancang dengan seksama dan hati-hati dapat mendistorsi kegiatan perekonomian. Namun, apabila dirancang secara tepat, maka implementasi atas kebijakan tersebut dapat memperkuat keuangan negara dan berdampak positif terhadap kondisi perekonomian nasional.

Tabel II. 44. Simulasi Potensi PPh atas Fringe Benefit

Tahun Pajak	Nilai Natura dan/atau Kenikmatan (Rp)	Potential Loss PPh Pemberi Kerja (Rp)	Potential Gain PPh Pasal 21 (Rp)
2015	25.225.676.450.522	5.535.608.389.637	3.783.851.467.578
2016	30.292.927.250.327	7.562.965.612.564	4.543.939.087.549
2017	27.661.700.460.633	6.913.684.668.560	4.149.255.069.095
2018	31.590.172.085.310	7.895.734.738.089	4.738.525.812.797
2019	32.046.997.238.342	8.005.787.220.096	4.807.049.585.751
Rata-Rata		7.182.756.125.789	4.404.524.204.554
Keterangan:			
1. Total potential loss dari penghapusan Pasal 9 ayat 1 huruf e dihitung dari penerapan tarif PPh pemberi kerja (PPh badan: 22% dan PPh orang pribadi: tarif menengah 15%) terhadap jumlah koreksi fiskal positif.			
2. Total potential gain dari PPh Pasal 21 yang diterapkan terhadap natura dan/atau kenikmatan dihitung dari penerapan tarif PPh orang pribadi menengah (15%) terhadap total nilai natura dan/atau kenikmatan yang diterima.			

Sumber: DJP, data diolah.

Kedua, terkait dengan perubahan tarif dan *bracket* PPh Orang Pribadi. Populasi Wajib Pajak orang pribadi saat ini paling banyak berada pada lapisan pertama, dimana 84,0% dari total populasi, atau sebanyak 8.812.668 orang memiliki penghasilan Rp0 – Rp50 juta. Populasi Wajib Pajak pada lapisan kedua adalah sebesar 12,1%, atau sebanyak 1.271.678 orang memiliki penghasilan di atas Rp50 juta sampai dengan Rp250 juta. Populasi Wajib Pajak pada lapisan ketiga adalah sebesar 2,3%, atau sebanyak 240.313 orang memiliki penghasilan di atas Rp250 juta sampai dengan Rp500 juta. Untuk ketiga lapisan ini, tidak diusulkan perubahan lapisan

maupun tarif sehingga Wajib Pajak di lapisan ini tidak akan terdampak. Sedangkan populasi Wajib Pajak pada lapisan keempat adalah sebesar 1,64%, atau sebanyak 166.728 orang memiliki penghasilan di atas Rp500 juta. Lapisan keempat ini akan dibagi menjadi dua, dimana sebanyak 3.815 Wajib Pajak orang pribadi dengan penghasilan di atas Rp5 miliar akan dikenakan tarif sebesar 35% untuk lapisan penghasilannya yang di atas Rp5 miliar tersebut. Jumlah Penghasilan Kena Pajak (PKP) yang akan masuk dalam bracket ini adalah sebesar Rp49 triliun. Jika jumlah tersebut dikenakan tarif progresif hingga 35%, kelompok Wajib Pajak ini akan menyumbang Pajak Penghasilan sebesar Rp16 triliun atau sebesar 19,7% dari total keseluruhan PPh orang pribadi. Angka tersebut naik sebesar Rp1,497 triliun atau sebesar 1,64% dari PPh terutang tahun berjalan.

Tabel II. 45. Dampak Perubahan terhadap Struktur Penerimaan Perpajakan

Lapisan PKP	Tarif	Jumlah SPT	PKP (miliar Rp)	PPh Terutang (miliar Rp)
0-50 jt	5%	8.812.688	47.200	2.910
>50 juta - 250 juta	15%	1.271.678	144.000	16.000
>250 juta – 500 juta	25%	240.313	83.300	13.900
>500 juta – 5 miliar	30%	162.913	176.000	44.000
>5 miliar	35%	3.815	49.000	16.000
Total		10.491.387	499.500	92.810

Sumber: diolah oleh Tim Penyusun

Ketiga, penghapusan fasilitas pengurangan tarif Pasal 31E Undang-Undang PPh sangat berpotensi meningkatkan penerimaan PPh. Wajib Pajak yang sebelumnya menggunakan fasilitas tersebut tidak dapat lagi menggunakannya dan akan menghitung PPh terutangnya sama dengan Wajib Pajak Badan lainnya yaitu menggunakan tarif PPh normal yaitu 20% mulai tahun 2022 sebagaimana telah diatur dalam Pasal 5 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang. Dari sisi makro, peningkatan penerimaan PPh tersebut diharapkan dapat digunakan untuk mendukung

program PEN yang sedang dilaksanakan pemerintah dalam rangka merespon dampak Covid-19.

Keempat, terkait tindak lanjut putusan prosedur kesepakatan bersama (*mutual agreement procedure*-MAP). Kebijakan mengenai implementasi hasil MAP ini dapat meningkatkan kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang melakukan transaksi lintas negara dengan menghilangkan pemajakan berganda secara efektif. Dengan adanya kepastian hukum ini, biaya kepatuhan (*compliance costs*) yang ditanggung Wajib Pajak sehubungan dengan transaksi lintas batas dapat menurun, sehingga dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak yang memiliki transaksi internasional. Peningkatan kepatuhan Wajib Pajak ini diharapkan juga dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan, utamanya dari PPh sebagai jenis pajak yang dicakup dalam P3B. Dari sisi makro, dengan mengatur MAP di dalam undang-undang serta memastikan efektivitasnya dalam hal pelaksanaannya harus berinteraksi dengan putusan pengadilan pajak, akan mempertegas keseriusan di Indonesia untuk memfasilitasi penyelesaian sengketa pajak yang efektif dan efisien sehingga diharapkan dapat mendorong terbentuknya iklim investasi yang kondusif sehingga dapat meningkatkan, turut memperkaya, membangun, dan memperkuat kapasitas ekonomi dalam upaya pemulihan ekonomi nasional.

Kelima, terkait dengan dampak penghapusan fasilitas Pajak Penghasilan Pasal 31E yang diberikan kepada Wajib Pajak yang memiliki nilai peredaran usaha tertentu, fasilitas ini dari tahun ke tahun dimanfaatkan oleh semakin sedikit Wajib Pajak. Pada tahun 2019 sendiri fasilitas Pasal 31E dimanfaatkan oleh 77.591 dengan jumlah belanja perpajakan sebesar Rp2.637,41 miliar. Dengan asumsi bahwa kebijakan penghapusan fasilitas Pajak Penghasilan Pasal 31E berkorelasi negatif dengan jumlah belanja perpajakan terkait maka proyeksi potensi penerimaan PPh berdasarkan data historis belanja perpajakan tahun 2019 dalam Laporan Belanja Perpajakan 2019 yaitu sebesar Rp2.637,41 miliar.

2. Dampak Sosial dan Budaya

Perumusan kebijakan perpajakan dalam rangka konsolidasi fiskal yang didukung dengan kebijakan yang mendukung iklim dunia usaha, diharapkan menjadi determinan norma subjektif yang mendorong niat Wajib Pajak untuk lebih patuh secara sukarela. Dari sudut pandang pengembangan interaksi sosial secara umum, kebijakan yang mendorong perlakuan yang setara antarperlaku usaha konvensional

dan pelaku usaha online, diharapkan akan mendorong transformasi sosial, pengembangan pasar, inovasi, alih keahlian dan pengetahuan.

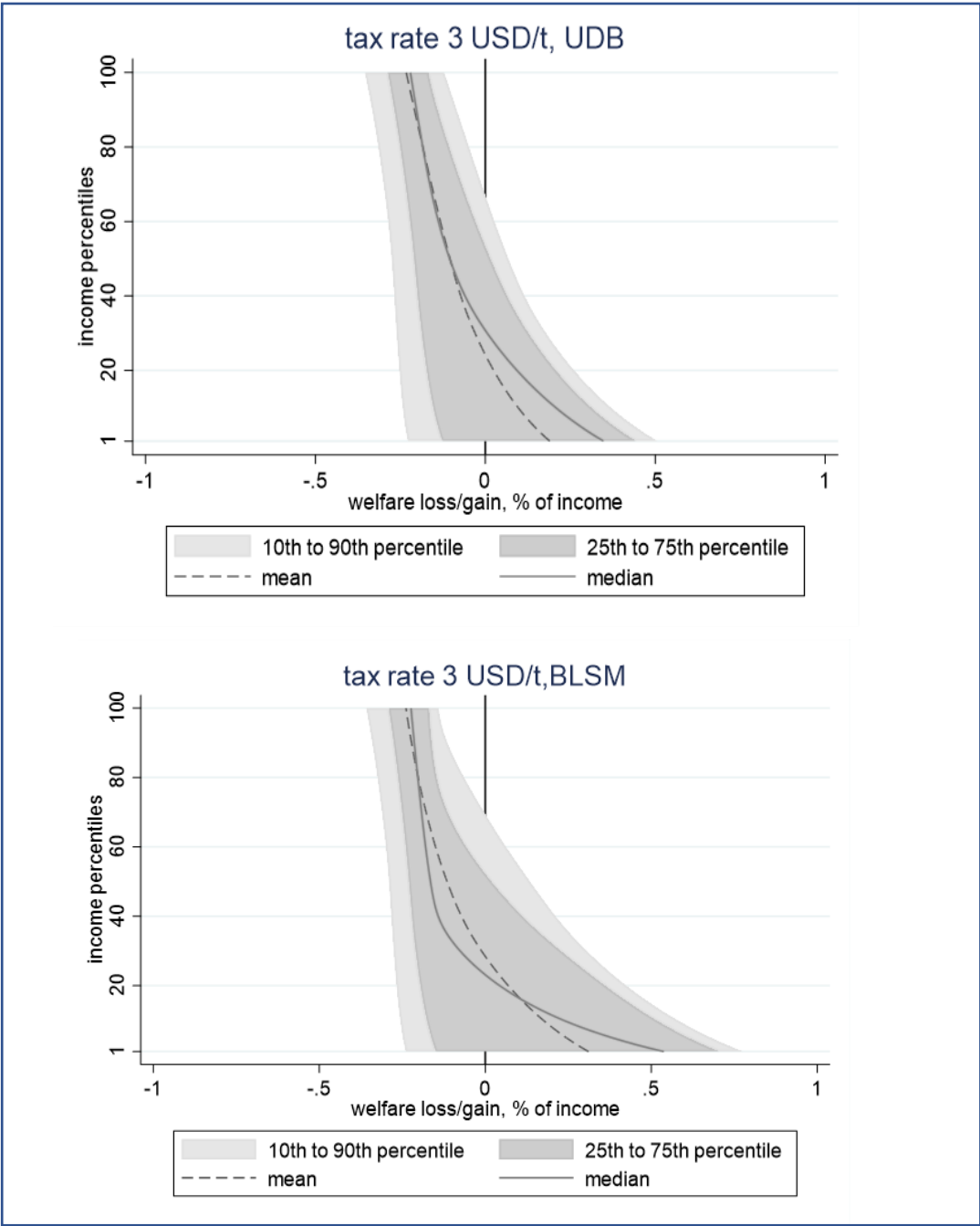
Di sisi lain, perumusan kebijakan perpajakan tersebut dapat memberikan implikasi tertentu dalam isu sosial dan isu lingkungan. Pengaturan mengenai keleluasaan penetapan objek cukai dapat meningkatkan peran cukai sebagai pungutan yang memiliki fungsi mengatur (*regulerend*). Demikian dengan pengaturan mengenai pajak karbon, dapat memberikan dampak yang positif bagi lingkungan dengan berkurangnya emisi gas rumah kaca.

Namun demikian, keleluasaan penetapan objek cukai pengenaan pajak karbon tidak bisa berdiri sebagai kebijakan tersendiri. Keleluasaan penetapan objek cukai harus diimplementasikan dengan memperhatikan aspek selain penerimaan negara, misalnya aspek tenaga kerja, keberlangsungan usaha penghasil BKC, lingkungan, dan aspek-aspek terkait lainnya.

Pengaturan mengenai pajak karbon juga perlu diimbangi dengan kebijakan dari pemerintah untuk mengurangi dampak negatif dari pengenaan pajak karbon terhadap masyarakat, terutama masyarakat berpenghasilan rendah. Dari model yang ada dengan menggunakan data SUSENAS 2019, menunjukkan bahwa penyaluran dana sebesar 30% dari pajak karbon kepada masyarakat berpenghasilan rendah (MBR) akan meningkatkan kemampuan ekonomi sebesar 0.5% dari penghasilan mereka. Hasil simulasi menunjukkan bahwa dengan tingkat pajak yang rendah, maka mampu menanggulangi dampak sosial dari pajak karbon terhadap masyarakat berpenghasilan rendah.

Selanjutnya, kebijakan pajak karbon diprediksi mampu mendorong sektor yang ramah lingkungan dan menghasilkan performa yang baik pada pencapaian indikator lingkungan, seperti emisi CO₂ dan intensitas energi. Hasil simulasi menunjukkan bahwa penerapan kebijakan pajak karbon secara bertahap yang disertai dengan peningkatan pengeluaran pemerintah, transfer pembayaran (*transfer payment*) ke rumah tangga, dan subsidi harga produk energi terbaharukan merupakan opsi kebijakan yang mampu memberikan dampak negatif terkecil pada perekonomian dan penurunan emisi CO₂ terbesar. Pada tahun 2030 diperkirakan emisi CO₂ dapat ditekan hingga 16.6% lebih rendah dibandingkan dengan kondisi BAU.

Gambar II. 28 Dampak Penerimaan Pajak Karbon pada MBR



Sumber: BKF, data diolah, 2020

Selain itu, dengan adanya pengenaan pajak karbon atas emisi karbon diharapkan akan mendorong penggunaan energi hijau (*green energy*) yang makin meluas di lingkungan industri manufaktur maupun dalam rumah tangga. Industri manufaktur akan berhitung penghematan yang akan didapat dari pengalihan alat-alat produksi yang ramah lingkungan atau lebih memilih untuk membayar pajak karbon. Hal ini juga dapat mendorong investasi di bidang energi terbarukan dan meningkatkan kesadaran (*awareness*) masyarakat akan pentingnya menjaga lingkungan.

Namun demikian, tidak dapat dipungkiri bahwa kebijakan perpajakan yang diusulkan juga berpotensi memiliki dampak negatif bagi Wajib Pajak. Pertama, pengaturan AMT dapat menyebabkan resistensi

bagi Wajib Pajak yang mengalami kerugian karena dituntut berkontribusi dalam pembayaran pajak minimum. Namun, hal tersebut dapat diatasi dengan memberikan pemahaman bahwa Wajib Pajak telah mendapatkan penghasilan dari Indonesia sehingga sudah seharusnya memberikan kontribusi bagi negara meskipun dengan jumlah yang minimum.

Kedua, terkait dengan penghapusan Pasal 31E, pada saat tahun pajak awal penghapusan Pasal 31E Undang-Undang PPh, dampak yang akan dirasakan oleh Wajib Pajak badan dalam negeri yaitu meningkatnya jumlah beban pajak mereka karena fasilitas tarif yang lebih rendah sudah tidak ada. Akan tetapi dengan adanya adanya fasilitas pengenaan PPh Final sebesar 0,5% dari penghasilan bruto bagi Wajib Pajak dengan omzet tertentu dan penurunan tarif PPh menjadi 20% di mulai tahun pajak 2022, akan meminimalisasi dampak meningkatnya beban pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dari penghapusan Pasal 31E.

Ketiga, pengenaan PPh atas natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*). Melalui perbaikan fungsi distribusi pendapatan ini, penduduk dengan penghasilan yang lebih tinggi akan berkontribusi lebih banyak dalam pembangunan. Kondisi ini diharapkan dapat mengurangi kesenjangan sosial di dalam masyarakat sehingga tercipta kondisi yang lebih adil dalam tatanan masyarakat. Namun, perlu diantisipasi bahwa kenaikan tarif Pajak Penghasilan orang pribadi berpotensi menimbulkan pertentangan dari masyarakat, khususnya bagi masyarakat yang berada pada lapisan penghasilan kena pajak yang disesuaikan sehingga perlu dipersiapkan komunikasi publik yang tepat dan efektif.

Keempat, terkait dengan pengurangan nonobjek dan fasilitas PPN, serta penerapan multitarif PPN. Meskipun menimbulkan rasa keadilan, tetapi kenaikan harga akibat pengenaan PPN yang sebelumnya tidak ada atau menggunakan tarif standar 10% menjadi dikenakan tarif standar PPN dari 10% atau menjadi 12% akan menyebabkan kenaikan harga. Dampak dari kenaikan harga ini dirasakan baik oleh konsumen maupun produsen, akibatnya berpotensi timbul keresahan, khususnya bagi masyarakat berkemampuan rendah. Keresahan ini berpotensi rawan menimbulkan gejolak di masyarakat yang kemungkinan dapat menimbulkan kerusuhan yang membahayakan keamanan dan berdampak buruk untuk kestabilan politik. Diperlukan strategi baik dari sisi komunikasi maupun dari sisi kebijakan. Pemberian subsidi yang tepat sasaran dapat menjadi solusi bagi keresahan yang dialami masyarakat berpenghasilan rendah.

Kelima, terkait dengan upaya peningkatan kepatuhan Wajib Pajak. Program pengungkapan harta, penghasilan, dan/atau peredaran usaha

secara sukarela dengan tarif khusus pada dasarnya mengampuni kesalahan yang dilakukan Wajib Pajak, hal ini dapat menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak lain yang sebelumnya telah jujur dan taat dalam melaporkan kewajiban pajak. Oleh karena itu, sangat mungkin timbul ketidaksetujuan masyarakat atas program ini karena terusiknya rasa keadilan ini. Terkait hal tersebut, perlu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat mengenai pesan dari program pengungkapan harta, penghasilan, dan/atau peredaran usaha secara sukarela dengan tarif khusus yang memberikan perlakuan berbeda berupa pembebasan sanksi bagi para Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya dengan benar (*tax evaders*). Justifikasi atas perlakuan tersebut dapat dibingkai dalam konteks meningkatnya penerimaan negara di masa yang akan datang yang antara lain disebabkan meningkatnya kemungkinan terdeteksinya perilaku *tax evaders* dalam menyembunyikan hartanya di masa yang akan datang, meningkatnya kepatuhan sukarela Wajib Pajak dan masuknya *tax evaders* untuk kembali ke dalam sistem administrasi perpajakan.

Terakhir, terkait dengan hubungan antarnegara, pada dasarnya penambahan ketentuan domestik dalam kebijakan yang diusulkan adalah untuk mengakomodasi hal-hal yang sudah diatur dalam perjanjian internasional atau praktik umum (*best practice*) perpajakan internasional. Dengan demikian, penambahan pengaturan ini, akan memberikan landasan bagi Indonesia untuk semakin aktif dalam kegiatan perpajakan internasional yang terkait.

BAB III
EVALUASI DAN ANALISIS PERATURAN
PERUNDANG-UNDANGAN TERKAIT

A. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah, Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang

1. Aturan umum anti penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rules*)

Selama ini, belum terdapat pengaturan aturan umum anti penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rules/GAAR*) di Undang-Undang KUP. Oleh karena itu, ketentuan GAAR ini nantinya menjadi pengaturan yang baru di Undang-Undang KUP. Dengan dimasukkan ke dalam Undang-Undang KUP, GAAR diharapkan dapat menjadi ketentuan formal baik untuk PPh dan pajak lainnya, termasuk PPN. Pengaturan GAAR diusulkan untuk masuk ke dalam Undang-Undang KUP, sebagai pasal baru dalam rangka mengadopsi pengaturan GAAR di level undang-undang, terutama di Undang-Undang KUP sehingga dapat berlaku baik untuk PPh maupun pajak lainnya, termasuk PPN.

2. Kerja sama penagihan antaryurisdiksi

Pemerintah Indonesia telah berkomitmen bersama dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra dengan menandatangani Perjanjian Internasional untuk mencegah terjadinya praktik pengelakan pajak dan penghindaran pajak lintas negara yang dapat menggerus basis perpajakan. Salah satu fasilitas yang tersedia dalam Perjanjian Internasional adalah fasilitas bantuan penagihan utang pajak (*assistance in tax collection*), dan berlaku asas timbal balik atas ketentuan mengenai fasilitas ini.

3. Pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali

Berdasarkan Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang KUP, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum terhadap surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Upaya hukum yang ditempuh Wajib Pajak dilakukan secara berurutan, dimulai dari keberatan dan banding, hingga upaya hukum luar biasa yaitu peninjauan kembali. Konsekuensi dari upaya hukum yang diajukan

Wajib Pajak dalam hal permohonan keberatan atau banding ditolak atau dikabulkan sebagian, akan diberikan sanksi administrasi berupa denda yaitu sebesar 50% pada tingkat keberatan dan 100% pada tingkat banding sebagaimana tercantum Undang-Undang KUP. Namun demikian, upaya hukum peninjauan kembali oleh Wajib Pajak yang putusannya menolak mengabulkan sebagian sehingga terdapat jumlah pajak yang masih harus dibayar, terhadap Wajib Pajak tidak dikenakan sanksi administrasi berupa denda yang disebabkan karena Undang-Undang KUP belum mengatur pengenaan sanksinya.

Pada saat yang sama, dalam hal terdapat Putusan Peninjauan Kembali yang mengabulkan seluruh atau sebagian permohonan Wajib Pajak, sanksi administrasi yang sebelumnya telah dikenakan terhadap Wajib Pajak pada saat upaya hukum keberatan atau banding harus dibatalkan secara jabatan oleh DJP. Dalam hal ini dapat kita simpulkan, bahwa belum terdapat perlakuan yang setara dalam pengenaan sanksi denda terhadap Wajib Pajak pada saat Putusan Peninjauan Kembali menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak jika dibandingkan dengan kewajiban DJP yang harus membatalkan pengenaan sanksi denda pada saat Putusan Peninjauan Kembali mengabulkan sebagian atau seluruh permohonan Wajib Pajak.

Di samping itu, dalam Undang-Undang KUP diatur bahwa pengenaan sanksi administrasi dilakukan dengan menerbitkan Surat Tagihan Pajak, termasuk untuk pengenaan sanksi denda penagihan setelah Putusan Peninjauan Kembali. Untuk memberikan kepastian hukum, Surat Tagihan Pajak perlu diatur batas waktu penerbitannya. Dalam Pasal 14 ayat (5b) dan ayat (5c) Undang-Undang KUP, telah diatur batas waktu penerbitan Surat Tagihan Pajak, namun belum termasuk pengaturan batas waktu penerbitan Surat Tagihan Pajak untuk pengenaan sanksi denda penagihan setelah Putusan Peninjauan Kembali.

Berdasarkan penjelasan tersebut maka perlu diatur ketentuan baru dalam Undang-Undang KUP untuk mengakomodasi pengenaan sanksi denda penagihan setelah putusan Peninjauan Kembali dan batas waktu penerbitan Surat Tagihan Pajak yang memuat sanksi administrasi tersebut.

4. Penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak

Dalam ketentuan Undang-Undang KUP saat ini, pemotong dan pemungut pajak termasuk dalam Wajib Pajak sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP sebagai berikut.

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Selanjutnya, dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang KUP beserta penjelasannya, seseorang atau sebuah badan secara hukum menjadi Wajib Pajak ketika memenuhi syarat subjektif dan syarat objektif sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang PPh. Dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang KUP bahwa persyaratan subjektif adalah persyaratan yang sesuai dengan ketentuan mengenai subjek pajak dalam Undang-Undang PPh 1984 dan perubahannya. Persyaratan objektif adalah persyaratan bagi subjek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan atau diwajibkan untuk melakukan pemotongan/pemungutan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang PPh 1984 dan perubahannya.

Dalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan disebutkan bahwa subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak luar negeri, baik orang pribadi maupun badan, sekaligus menjadi Wajib Pajak apabila menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Selanjutnya berdasarkan Pasal 3A Undang-Undang PPN, pemungut PPN diantaranya merupakan pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP. Selain itu, dalam Pasal 16A ayat (1) Undang-Undang PPN menyebutkan bahwa Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan JKP kepada Pemungut PPN dipungut, disetor, dan dilaporkan oleh Pemungut PPN. Jika dianalogikan dengan praktik perdagangan pada umumnya, dapat diartikan bahwa pemungutan PPN dilakukan oleh pihak yang terlibat secara langsung dalam transaksi, baik itu sebagai penjual maupun pembeli.

Di sisi lain, seiring dengan perkembangan teknologi dan transformasi bisnis saat ini atau yang biasa kita sebut dengan era digital, memungkinkan terjadinya transaksi jasa maupun barang tak berwujud lintas negara yang dilakukan secara digital. Transaksi tersebut dapat menimbulkan objek pajak baik karena adanya penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib Pajak dalam negeri maupun karena adanya pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Akan tetapi, sampai saat

ini pengawasan atas objek pajak tersebut masih sulit dilakukan salah satunya karena keterbatasan data yang dimiliki DJP.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa dalam ketentuan saat ini:

- a. Pemotong atau pemungut Pajak merupakan Wajib Pajak;
- b. Pemotong atau pemungut Pajak Penghasilan menjadi Wajib Pajak ketika terpenuhi syarat subjektif dan syarat objektif berupa diwajibkan untuk melakukan pemotongan/pemungutan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang PPh; dan
- c. Pemotong atau pemungut PPN merupakan pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP atau pemungut PPN yang menerima penyerahan BKP dan/atau JKP dari pengusaha.
- d. Belum ada ketentuan yang mengatur bahwa pihak lain di luar yurisdiksi perpajakan Indonesia dapat ditunjuk menjadi pemotong pajak atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi atau badan di Indonesia.

Berdasarkan ketentuan tersebut maka perlu diatur ketentuan baru dalam Undang-Undang KUP untuk mengakomodir penunjukan pihak lain sebagai pemotong atau pemungut pajak, baik pihak lain di dalam negeri maupun pihak lain dari luar yurisdiksi perpajakan Indonesia.

5. Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*)

Selama ini belum terdapat pengaturan mengenai Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*/MAP) dan implementasinya secara eksplisit di Undang-Undang KUP. Walaupun beberapa substansi dasar MAP telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 49/PMK.93/2019 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama, pemuatan materi di Undang-Undang menjadi hal yang sangat penting untuk dilakukan untuk kepastian hukum.

Pengaturan MAP dan implementasi hasil kesepakatannya diusulkan untuk masuk ke dalam Undang-Undang KUP, sebagai pasal baru, dengan dasar pemikiran utamanya untuk memastikan MAP sebagai salah satu mekanisme penyelesaian sengketa yang efektif dan efisien serta membuka ruang penghindaran pemajakan berganda. Pengaturan ini, selain memperjelas kedudukan MAP dalam sistem hukum Indonesia, juga mengadopsi pengaturan MAP dan implementasi hasil MAP, khususnya atas SKP yang telah diputus di pengadilan untuk materi sengketa yang berbeda dari yang diajukan MAP.

B. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

1. Kerja sama penagihan antaryurisdiksi

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 32A Undang-Undang PPh saat ini:

“Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak”.

Pada penjelasan Pasal 32A dijelaskan bahwa dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-spesialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara. Bantuan penagihan utang pajak diberikan atas penghasilan yang hak pemajakannya diberikan kepada salah pihak di negara perjanjian. Adapun bentuk dan tarif pajak penghasilan diatur pada masing-masing perjanjian bilateral atau perjanjian multilateral.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan:

- a. implementasi bantuan penagihan pajak telah disediakan kerangka pelaksanaannya pada Pasal 32A dan peraturan di atas Undang-Undang PPh yaitu perjanjian bilateral dan multilateral yang mana Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra sepakat menerapkan fasilitas bantuan penagihan pajak berdasarkan asas timbal balik; dan
- b. pejabat yang berwenang di Indonesia dapat mengusulkan bantuan penagihan atas utang pajak yang hak pemajakan atas penghasilan tersebut diberikan kepada Indonesia.

2. Pengenaan PPh minimum (*alternative minimum tax*)

Pengenaan PPh minimum (*Alternative Minimum Tax/AMT*) merupakan pengenaan pajak baru yang belum diatur dalam ketentuan Undang-Undang PPh yang berlaku saat ini. Dengan pertimbangan untuk memperbaiki aliran penerimaan negara, mencegah upaya penghindaran pajak, dan memberi keadilan pada Wajib Pajak yang selama ini patuh membayar pajak, dianggap perlu untuk membuat pengaturan baru yang mengatur mengenai subjek, dasar pengenaan pajak, tarif, dan

mekanisme implementasi AMT yang akan diatur dalam perubahan Undang-Undang PPh. Diharapkan dengan mengubah perubahan Undang-Undang PPh, akan menjadi payung hukum baru dalam penerapan AMT.

3. Pengenaan PPh atas natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*)

Ketentuan mengenai natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*) sebagai objek pajak dalam tahun berjalan diatur dalam Pasal 4, Pasal 6, Pasal 9, dan Pasal 10 Undang-Undang PPh.

Tabel III. 1. Ketentuan mengenai natura dan kenikmatan (*fringe benefit*)

Topik	Uraian
Isu	Pengaturan kembali penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan
Ketentuan Saat Ini	- Dikecualikan dari objek PPh bagi penerima, kecuali yang diberikan oleh: - bukan Wajib Pajak, - Wajib Pajak yang dikenakan PPh final, atau - Wajib Pajak Pasal 15 Undang-Undang PPh mengenai perkiraan penghitungan penghasilan neto (<i>deemed profit</i>) - Tidak dapat dibiayakan bagi pemberi penghasilan, kecuali: - penyediaan makan/minum bagi seluruh pegawai; - natura di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
Usulan Pengaturan	- Merupakan objek PPh bagi penerima, kecuali: - penyediaan makan/minum seluruh pegawai; - natura di daerah tertentu; - natura karena keharusan pekerjaan; - natura dengan jenis dan batasan nilai tertentu, yang diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. - Dapat dibiayakan sepanjang terkait dengan mendapatkan, menagih, dan memelihara (3M) penghasilan, dengan ketentuan lebih lanjut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan. - Menghapus Pasal 9 ayat (1) huruf e. - Ketentuan lebih lanjut mengenai nilai perolehan atau pengalihan harta yang dialihkan dalam rangka penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Topik	Uraian
Pasal yang Terdampak atau Pasal Tambahan	1. Perubahan Pasal 4 ayat (3) huruf d. 2. Menambah poin huruf n dalam Pasal 6 ayat (1). 3. Menghapus Pasal 9 ayat (1) huruf e. 4. Menyisipkan satu ayat yaitu ayat (3a) di antara Pasal 10 ayat (3) dan ayat (4). 5. Amanat pengaturan lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan mengenai: a. jenis dan batasan nilai tertentu; b. biaya penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan; dan c. nilai perolehan atau pengalihan harta yang dialihkan dalam rangka penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan.

Sumber: Undang-Undang PPh

Dari ketentuan-ketentuan tersebut di atas, pada dasarnya natura dan/atau kenikmatan memenuhi definisi penghasilan dalam Undang-Undang PPh, yaitu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan bagi penerimanya. Namun, Pasal 4 ayat (3) huruf d Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dikecualikan dari objek pajak. Di sisi lain, bagi pemberi kerja, pemberian natura dan/atau kenikmatan tidak dapat menjadi pengurang penghasilan bruto dalam rangka penghitungan penghasilan kena pajak. Untuk itu diperlukan perubahan beberapa ketentuan dalam Undang-Undang PPh yang mencakup:

- a. natura dan kenikmatan yang bersifat dapat dikurangkan dari penghasilan dan dapat dikenai pajak (*taxable-deductible*); dan
 - b. penilaian atas natura dan/atau kenikmatan.
4. Perubahan tarif atau lapisan (*bracket*) tarif PPh orang pribadi

Peraturan mengenai lapisan tarif PPh orang pribadi dalam negeri saat ini diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh, yang mengatur sebagai berikut:

Tabel III. 2. Lapisan Penghasilan Kena Pajak

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)

di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	30% (tiga puluh persen)

Sumber: Undang-Undang PPh

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, jika dibandingkan dengan negara lain, pengaturan lapisan dan tarif PPh orang pribadi saat ini masih belum mencerminkan keadilan atas kemampuan membayar masyarakat. Pengenaan PPh kepada orang pribadi di Indonesia hanya dibagi dalam 4 (empat) lapisan, sedangkan negara lain memiliki 7-10 lapisan. Pengenaan tarif tertinggi Indonesia juga masih relatif kecil dibandingkan tarif tertinggi (*top rate*) negara lain yang dapat mencapai 35% s.d. 45%. Dengan demikian, kondisi ini dipertimbangkan belum mengoptimalkan pemajakan terhadap Wajib Pajak sesuai kemampuan membayarnya. Untuk itu, perlu dilakukan perubahan tarif beserta lapisan PPh orang pribadi dalam negeri.

- 5. Penyesuaian Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar

Pasal 31E Undang-Undang PPh saat ini mengatur bahwa Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah) mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif sebesar 50% (lima puluh persen) dari tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah).

Berdasarkan uraian mengenai yang ada saat ini, penerapan fasilitas Pasal 31E ini menimbulkan ketidakadilan dan tidak tepat sasaran. Dengan demikian, perlu direkomendasikan kebijakan baru yaitu menghapus Pasal 31E.

C. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

Selain dalam Pasal 4A, kebijakan pengecualian pengenaan pajak (*tax exemption*) juga diatur dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN saat ini. Di dalam Pasal 16B diatur pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas kriteria penyerahan BKP dan/atau JKP tertentu. Pemberian fasilitas dibebaskan

memberikan efek yang sama dengan kebijakan pengecualian pengenaan pajak (*tax exemption*) yaitu Pengusaha Kena Pajak tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP sehubungan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Di dalam Pasal 16B diatur pula kebijakan tidak dipungut PPN (*zero rating*), yaitu PPN yang terutang tidak dipungut atas BKP dan/atau JKP tertentu. Dalam kebijakan PPN tidak dipungut ini, Pajak Masukan yang diperoleh Pengusaha Kena Pajak sehubungan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP yang mendapatkan fasilitas tetap dapat dikreditkan.

Pasal 16B Undang-Undang PPN mengatur bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean;
- b. penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
- c. impor BKP tertentu;
- d. pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean; dan
- e. pemanfaatan JKP tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

Di dalam penjelasannya, diberikan uraian alasan pemberian fasilitas tersebut dan batasan fasilitas tersebut, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah tersebut dan perlu dijaga agar di dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakikatnya untuk memberikan fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan terutama untuk berhasilnya sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.

Kemudahan perpajakan yang diatur dalam pasal ini diberikan terbatas untuk:

- a. mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat, atau untuk mengembangkan wilayah dalam daerah pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;
- b. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;
- c. mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional;
- d. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Republik Indonesia (TNI/Polri) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal;
- e. menjamin tersedianya data batas dan foto udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;
- f. meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;
- g. mendorong pembangunan tempat ibadah;
- h. menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;
- i. mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara;
- j. mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak;
- k. menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri;
- l. mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk.
- m. membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional;
- n. menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat; dan/atau
- o. menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang

perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi.

Selanjutnya, terkait dengan pemberian fasilitas PPN, perlu diatur kembali dengan pokok pengaturan yang mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. jumlah belanja perpajakan pemerintah yang terus meningkat dari tahun ke tahun;
- b. untuk mengurangi beban pengusaha atas Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan atas penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN;
- c. terdapat ketidakefisienan APBN yang seharusnya dapat difokuskan kembali dan dialokasikan kembali agar anggaran tepat sasaran;
- d. beberapa fasilitas sebenarnya telah mendapatkan subsidi lain dari pemerintah selain fasilitas PPN;
- e. mengurangi isu anti-*dumping* dan anti-subsidi yang dituduhkan atas produk Indonesia di luar negeri; dan
- f. beberapa fasilitas PPN menimbulkan terjadinya distorsi ekonomi.

Berkenaan dengan hal tersebut, direkomendasikan untuk mengatur kembali pemberian fasilitas menjadi terbatas untuk hal-hal berikut.

- a. Pajak terutang tidak dipungut, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:
 - 1) kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean;
 - 2) penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
 - 3) impor BKP tertentu;
 - 4) pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean; dan
 - 5) pemanfaatan JKP tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean,diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- b. Pajak terutang tidak dipungut diberikan terbatas untuk tujuan:
 - 1) mendorong ekspor dan hilirisasi industri yang merupakan prioritas nasional;
 - 2) menampung kemungkinan perjanjian dengan negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;
 - 3) mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin dalam rangka program vaksinasi nasional;

- 4) meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;
- 5) mendorong pembangunan tempat ibadah;
- 6) menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri;
- 7) mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk;
- 8) membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam dan bencana nonalam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional dan bencana nonalam nasional;
- 9) menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi; dan/atau
- 10) mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional.

D. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

1. Pengurangan nonobjek dan fasilitas PPN, dan penerapan multitarif PPN
 Dalam Pasal 112 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja yang telah mengubah Pasal 4A Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 diatur di ayat (2) bahwa jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok berikut:
 - a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, tidak termasuk hasil pertambangan batu bara;
 - b. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
 - c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering; dan
 - d. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Sebagaimana diuraikan di bab sebelumnya, pengaturan mengenai barang dan jasa yang tidak dipungut PPN mengakibatkan jumlah belanja perpajakan (*tax expenditure*) meningkat dari tahun 2016 sebesar

Rp116 triliun menjadi sebesar Rp167 triliun pada tahun 2019. Berkenaan dengan hal di atas, perlu diatur kembali jenis barang yang tidak dikenai PPN, yaitu barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut:

- a. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering; dan
- b. emas batangan untuk kepentingan cadangan devisa negara.

Selanjutnya, dalam Pasal 4A ayat (3) diatur bahwa jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok berikut:

- a. jasa pelayanan kesehatan medis;
- b. jasa pelayanan sosial;
- c. jasa pengiriman surat dengan perangko;
- d. jasa keuangan;
- e. jasa asuransi;
- f. jasa keagamaan;
- g. jasa pendidikan;
- h. jasa kesenian dan hiburan;
- i. jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- j. jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
- k. jasa tenaga kerja;
- l. jasa perhotelan;
- m. jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;
- n. Jasa penyediaan tempat parkir;
- o. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;
- p. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
- q. Jasa boga atau katering.

Pengecualian objek JKP ini juga turut menjadi penyebab jumlah belanja perpajakan (*tax expenditure*) yang meningkat dari tahun 2016 sebesar Rp116 triliun menjadi sebesar Rp167 triliun pada tahun 2019. Oleh karena itu, untuk kelompok jasa, perlu diatur kembali kelompok jasa tertentu untuk dikenai PPN, yaitu:

- a. Jasa pelayanan kesehatan medis;
- b. Jasa pelayanan sosial;
- c. Jasa pengiriman surat dengan perangko;

- d. Jasa keuangan;
- e. Jasa asuransi;
- f. Jasa pendidikan;
- g. Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- h. Jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan;
- i. Jasa tenaga kerja;
- j. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam; dan
- k. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos.

2. Penerapan Multitarif PPN

Ketentuan yang terkait dengan pengaturan tarif saat ini yaitu Pasal 7 Undang-Undang PPN sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja yang berbunyi sebagai berikut:

- (1) Tarif PPN adalah 10% (sepuluh persen).
- (2) Tarif PPN sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:
 - a. ekspor BKP Berwujud;
 - b. ekspor BKP Tidak Berwujud; dan
 - c. ekspor JKP.
- (3) Tarif pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen) yang perubahan tarifnya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Saat ini di Indonesia, tarif PPN yang berlaku yaitu tarif tunggal sebesar 10% (sepuluh persen) atas konsumsi barang dan jasa di dalam daerah pabean. Penerapan tarif tunggal mempunyai sisi positif dan sisi negatif. Dilihat dari sisi positif, penerapan tarif tunggal lebih sederhana baik dari pelaksanaan maupun pengawasan. Akan tetapi, di sisi negatif, tarif tunggal mempertajam regresivitas PPN, artinya semakin tinggi kemampuan konsumen, semakin ringan beban pajak yang dipikul. Namun demikian demikian juga sebaliknya, semakin rendah kemampuan konsumen, semakin berat beban pajak yang dipikul. Untuk mengurangi regresivitas PPN tersebut, maka perlu diterapkan PPN dengan skema tarif yang beragam (multitarif).

PPN sebagai pajak tidak langsung dikenakan atas objek berupa konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean. Risiko bawaan dari jenis pajak yang bersifat objektif adalah dampak terhadap kemampuan ekonomi masyarakat yang bersifat regresif. Sifat regresif ini diterjemahkan menjadi atas konsumsi barang dan jasa yang sama, persentase beban pajak terhadap penghasilan akan berbeda antara individu yang berpenghasilan tinggi dan yang berpenghasilan rendah. Salah satu cara untuk mengurangi sifat bawaan PPN yang merupakan

pajak objektif atas konsumsi adalah perbedaan tarif PPN atas jenis-jenis barang dan jasa tertentu yang dibutuhkan dan sebagian besar dikonsumsi oleh masyarakat yang berpenghasilan rendah.

Sebagai salah satu wujud kehadiran negara dalam kehidupan masyarakat adalah dengan memastikan barang dan jasa yang diperlukan oleh masyarakat banyak tetap dapat dijangkau dan diperoleh oleh masyarakat dengan melakukan penyesuaian tarif PPN. Barang dan jasa tertentu yang dibutuhkan oleh masyarakat luas, terutama masyarakat yang berpenghasilan rendah, dikenai PPN dengan tarif yang lebih rendah dari tarif umum. Sedangkan untuk barang dan jasa yang pada umumnya dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi akan dikenakan tarif PPN yang lebih tinggi dari tarif umum.

Terkait dengan usulan pengurangan non-objek PPN, ada beberapa jenis jasa yang perlu dimitigasi terkait dengan dampak pengenaan PPN terhadap beban pajak yang akan ditanggung oleh masyarakat. Pengenaan PPN atas jenis jasa tertentu yang memiliki risiko menyebabkan berkurangnya daya beli dan aksesibilitas masyarakat terhadap pelayanan dasar yang berkualitas sehingga perlu diimbangi dengan pengenaan PPN dengan tarif yang lebih rendah atas jenis jasa tertentu berupa jasa pelayanan kesehatan medis, jasa pendidikan, jasa keuangan, dan jasa angkutan penumpang.

Atas penyerahan jasa pelayanan kesehatan medis dan jasa pendidikan dikenai PPN dengan tarif lebih rendah menimbang kedua layanan tersebut berkaitan erat dengan kesejahteraan dan kondisi ekonomi masyarakat terutama dalam rangka pengentasan kemiskinan. Jeffrey Sachs (2006) menyatakan bahwa salah satu kunci pengentasan kemiskinan adalah peningkatan kualitas sumber daya manusia yang dapat dicapai melalui pendidikan dan kesehatan.²⁸² Selain pengembangan sumber daya manusia, usaha pengentasan kemiskinan juga harus didukung oleh pengembangan sektor sektor lain seperti pengembangan dan aksesibilitas atas sumber daya modal berupa akses permodalan dan transportasi.²⁸³ Oleh karena itu, untuk membantu daya beli dan aksesibilitas masyarakat terhadap pelayanan dasar yang berkualitas serta selaras dengan kebijakan pemerintah terkait pengentasan kemiskinan diperlukan kebijakan pengenaan PPN dengan tarif yang lebih rendah atas penyerahan jasa pendidikan, jasa kesehatan, jasa keuangan, dan jasa angkutan penumpang.

²⁸² Jeffrey Sachs, 2006, *The End of Poverty: Economic Possibilities for Our Time*, Penguin Press New York

²⁸³ Amartya Sen, 2000, *Development as Freedom*; New York: Anchor Books

3. Implementasi tindak pidana perpajakan

Dalam Undang-Undang KUP sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja saat ini, penghentian penyidikan hanya dapat dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi kerugian pada pendapatan negara ditambah dengan sanksi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara, sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 44B Undang-Undang KUP sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja. Dengan demikian Wajib Pajak masih dapat memanfaatkan *ultimum remedium* meskipun sudah dilakukan penyerahan tahap II (P-22) yaitu penyerahan tanggung jawab tersangka dan barang bukti dari penyidik kepada jaksa, sepanjang jaksa belum melimpahkan perkara pidana ke pengadilan.

Meskipun demikian, beberapa Wajib Pajak yang sudah menjadi terdakwa melakukan pembayaran kerugian pada pendapatan negara dan/atau sanksi pada tahap persidangan. Berdasarkan keadilan, Wajib Pajak atau tersangka sudah memulihkan kerugian pada pendapatan negara karena melakukan pembayaran kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi. Atas kondisi ini tidak ada ketentuan yang mengatur untuk menyikapi sudah terpulihkannya kerugian pada pendapatan negara pada tahap persidangan.

Berdasarkan ketentuan tersebut maka perlu diatur ketentuan baru dalam Undang-Undang KUP untuk mengakomodasi Wajib Pajak yang sudah membayar kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi pada tahap persidangan dan apa yang harus dilakukan pada tahap penuntutan.

Sehubungan dengan perluasan kesempatan memanfaatkan *ultimum remedium* sampai dengan tahap persidangan, dibutuhkan peraturan terkait pidana denda yang tidak bisa disubsider dan penambahan wewenang Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak untuk melakukan penyitaan harta kekayaan dan penangkapan dan/atau penahanan. Peraturan tersebut dibutuhkan untuk mendorong Wajib Pajak memanfaatkan *ultimum remedium* sehingga pemulihan kerugian pada pendapatan negara sudah dilakukan sejak dini. Wewenang penyitaan juga dibutuhkan jika Wajib Pajak tidak memanfaatkan *ultimum remedium*, sehingga pelunasan pidana denda dapat diamankan sejak dini oleh PPNS Pajak.

Prinsip utama dalam penyidikan pajak yang optimal didasarkan pada pemikiran tentang maksimalisasi pemulihan kerugian pada pendapatan negara. DJP di dalam merancang pasal pidana dalam

peraturan perpajakan harus memperhatikan maksimalitas pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Dalam konteks analisis ekonomi atas hukum pidana pajak, pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat ditempuh dengan memperhatikan jumlah kerugian pada pendapatan negara yang ditimbulkan dari tindak pidana pajak ditambah pengeluaran yang dikeluarkan dalam rangka penyidikan pajak dikurangi dengan jumlah kerugian pada pendapatan negara dan sanksi atau pidana denda yang dibayar oleh pelaku tindak pidana pajak.

Jika kerugian pada pendapatan negara dan biaya yang harus dikeluarkan oleh DJP untuk menanggulangi tindak pidana pajak dengan dibantu aparat penegak hukum lain ternyata lebih besar dari jumlah kerugian pada pendapatan negara dan sanksi atau pidana denda yang dibayar oleh pelaku tindak pidana pajak, maka optimalisasi penyidikan pajak tidak akan terwujud.

Hal perlu dilakukan adalah dengan mempertinggi kemungkinan terjadinya pemulihan kerugian pada pendapatan negara melalui pembayaran pidana denda dengan menerapkan asas *lex specialis derogate legi generali* terhadap Pasal 30 ayat (2) KUHP, bahwa demi kepentingan penerimaan pajak, pidana denda tidak disubsider dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana baik secara sukarela atau melalui mekanisme sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana. Karena jika pidana denda masih disubsider dengan pidana kurungan atau terhadap pidana denda tidak dilakukan sita eksekusi aset jika pidana denda tidak dibayar, berdasarkan prinsip rasionalitas, pelaku tindak pidana yang merupakan makhluk rasional ekonomis akan menimbang antara keuntungan yang diperoleh jika tidak memanfaatkan kesempatan penghentian penyidikan dengan biaya yang harus dikeluarkan untuk membayar kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif.

Seseorang akan melakukan tindak pidana pajak berdasarkan kesempatan dan pilihan yang dimiliki. Ketika kesempatan yang dimiliki besar, agar seseorang itu tidak melakukan tindak pidana pajak, yang harus dilakukan adalah dengan memperbesar kemungkinan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, termasuk melalui pembayaran pidana denda. Hanya dengan cara itulah penyidikan pajak akan optimal, sehingga pemulihan kerugian pada pendapatan negara yang menjadi tujuan utama dapat terwujud.

Kemudian terkait dengan wewenang penangkapan dan/atau penahanan, dalam Undang-Undang KUP saat ini tidak diatur wewenang tersebut dalam Pasal 44 ayat (2). Permintaan bantuan kepada aparat

penegakan hukum lain dapat dilakukan berdasarkan Pasal 44 ayat (4) bahwa dalam rangka pelaksanaan kewenangan penyidikan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain. Berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (4) Undang-Undang KUP sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja maka PPNS Pajak seharusnya tidak dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain untuk melakukan penangkapan dan/atau penahanan karena berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (1), PPNS Pajak tidak memiliki wewenang melakukan penangkapan dan/atau penahanan.

Berdasarkan ketentuan tersebut maka perlu diatur ketentuan baru dalam Undang-Undang KUP sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja untuk mengakomodasi kewenangan Penyidik Pajak melakukan penangkapan dan/atau penahanan sehingga jika diperlukan Penyidik Pajak secara legal dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain untuk melakukan penangkapan dan/atau penahanan berdasarkan Pasal 44 ayat (4).

E. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai

1. Kewenangan untuk Menetapkan Perubahan Objek Cukai (Perubahan Penetapan Objek Cukai)

Pengaturan saat ini terkait jenis Barang Kena Cukai (BKC) yang telah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) beserta penjelasannya yang berbunyi:

Cukai dikenakan terhadap Barang Kena Cukai yang terdiri dari:

- a. etil alkohol atau etanol, dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya;*
- b. minuman yang mengandung etil alkohol dalam kadar berapa pun, dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya, termasuk konsentrat yang mengandung etil alkohol; dan*
- c. hasil tembakau, yang meliputi sigaret, cerutu, rokok daun, tembakau iris, dan hasil pengolahan tembakau lainnya, dengan tidak mengindahkan digunakan atau tidak bahan pengganti atau bahan pembantu dalam pembuatannya.*

Penjelasan:

Huruf a

Yang dimaksud dengan "etil alkohol atau etanol" adalah barang cair, jernih, dan tidak berwarna, merupakan senyawa organik dengan

rumus kimia C_2H_5OH , yang diperoleh baik secara peragian dan/ atau penyulingan maupun secara sintesa kimiawi.

Huruf b

Yang dimaksud dengan "minuman yang mengandung etil alkohol" adalah semua barang cair yang lazim disebut minuman yang mengandung etil alkohol yang dihasilkan dengan cara peragian, penyulingan, atau cara lainnya, antara lain bir, shandy, anggur, gin, whisky, dan yang sejenis.

Yang dimaksud dengan "konsentrat yang mengandung etil alkohol" adalah bahan yang mengandung etil alkohol yang digunakan sebagai bahan baku atau bahan penolong dalam pembuatan minuman yang mengandung etil alkohol.

Huruf c

Yang dimaksud dengan "sigaret" adalah hasil tembakau yang dibuat dari tembakau rajangan yang dibalut dengan kertas dengan cara dilinting, untuk dipakai, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

Sigaret terdiri dari sigaret kretek, sigaret putih, dan sigaret kelembak kemenyan.

Sigaret kretek adalah sigaret yang dalam pembuatannya dicampur dengan cengkih, atau bagiannya, baik asli maupun tiruan tanpa memperhatikan jumlahnya.

Sigaret putih adalah sigaret yang dalam pembuatannya tanpa dicampuri dengan cengkih, kelembak, atau kemenyan.

Sigaret putih dan sigaret kretek terdiri dari sigaret yang dibuat dengan mesin atau yang dibuat dengan cara lain, daripada mesin.

Yang dimaksud dengan sigaret putih dan sigaret kretek yang dibuat dengan mesin adalah sigaret putih dan sigaret kretek yang dalam pembuatannya mulai dari pelinting, pemasangan filter, pengemasannya dalam kemasan untuk penjualan eceran, sampai dengan pelekatan pita cukai, seluruhnya, atau sebagian menggunakan mesin.

Yang dimaksud dengan sigaret putih dan sigaret kretek yang dibuat dengan cara lain daripada mesin adalah sigaret putih dan sigaret kretek yang dalam proses pembuatannya mulai dari pelinting, pemasangan filter, pengemasan dalam kemasan untuk penjualan

eceran, sampai dengan pelekatan pita cukai, tanpa menggunakan mesin.

Sigaret kelembak kemenyan adalah sigaret yang dalam pembuatannya dicampur dengan kelembak dan/atau kemenyan asli maupun tiruan tanpa memperhatikan jumlahnya.

Yang dimaksud dengan cerutu adalah hasil tembakau yang dibuat dari lembaran-lembaran daun tembakau diiris atau tidak, dengan cara digulung demikian rupa dengan daun tembakau, untuk dipakai, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

Yang dimaksud dengan rokok daun adalah hasil tembakau yang dibuat dengan daun nipah, daun jagung (klobot), atau sejenisnya, dengan cara dilinting, untuk dipakai, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

Yang dimaksud dengan tembakau iris adalah hasil tembakau yang dibuat dari daun tembakau yang dirajang, untuk dipakai, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

Yang dimaksud dengan hasil pengolahan tembakau lainnya adalah hasil tembakau yang dibuat dari daun tembakau selain yang disebut dalam huruf ini yang dibuat secara lain sesuai dengan perkembangan teknologi dan selera konsumen, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat dan karakteristik yang ditetapkan dalam Undang-Undang Cukai. Pengenaan cukai atas suatu barang merupakan upaya Pemerintah untuk mengendalikan konsumsi dari barang-barang yang ditentukan. Tidak semua barang dapat dikenakan cukai karena cukai hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu atau selektif. Barang-barang atau komoditi yang dapat dikenakan cukai diatur pada pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Cukai, dimana disebutkan bahwa suatu barang dapat ditetapkan sebagai barang kena cukai apabila mempunyai sifat atau karakteristik:

1. konsumsinya perlu dikendalikan;

2. peredarannya perlu diawasi;
3. pemakaiannya dapat menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup; atau
4. pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan.

Berdasarkan karakteristik tersebut, Undang-Undang Cukai telah menetapkan 3 (tiga) jenis barang sebagai BKC, yaitu etil alkohol atau etanol, minuman yang mengandung etil alkohol (MMEA), dan hasil tembakau.

Sebagaimana pajak secara umum, cukai juga memiliki fungsi mengatur (*regulerend*) sekaligus fungsi anggaran (*budgetair*). Selain sebagai penerimaan negara, cukai juga merupakan salah satu instrumen untuk mengendalikan konsumsi terhadap suatu barang yang bertujuan untuk mengurangi dampak eksternalitas negatif yang ditimbulkan dari konsumsi barang tersebut.

Sejak proses pembahasan sampai dengan ditetapkannya Undang-Undang APBN tahun 2017, telah ditetapkan adanya target penerimaan cukai lainnya di luar target penerimaan cukai untuk BKC yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Cukai (hasil tembakau, minuman mengandung etil alkohol, dan etil alkohol). Dalam Nota Keuangan APBN, target penerimaan cukai lainnya tersebut direncanakan dapat diperoleh dari pengenaan cukai terhadap barang kena cukai berupa kemasan/kantong plastik, padahal barang kena cukai berupa kemasan/kantong plastik tersebut belum ditetapkan. Sesuai dengan pengaturan dalam Pasal 4 UU tentang Cukai, Penambahan Barang Kena Cukai berupa produk plastik tersebut juga telah disetujui oleh DPR RI dalam Rapat Kerja Komisi XI dengan Menteri Keuangan tanggal 19 Februari 2020.

Sejalan dengan rencana pemerintah untuk menjaga lingkungan melalui prosedur dan instrumen cukai serta sesuai dengan persetujuan DPR RI, diusulkan untuk menetapkan produk plastik sebagai barang kena cukai atas produk plastik dengan menambahkan produk plastik sebagai barang kena cukai agar dapat menjadi payung hukum pengenaan cukai, sehingga pemerintah dapat segera melaksanakan pemungutan cukai terhadap produk plastik, serta dapat menjadi sumber penerimaan negara.

2. Simplifikasi Proses Persetujuan DPR RI Dalam Penambahan atau Pengurangan BKC

Selain pengaturan terhadap jenis BKC sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1), dimungkinkan adanya mekanisme penambahan jenis BKC yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) berbunyi:

Penambahan atau pengurangan jenis Barang Kena Cukai diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.

Penjelasan:

Penambahan atau pengurangan jenis barang kena cukai disampaikan oleh pemerintah kepada alat kelengkapan DPR RI yang membidangi keuangan untuk mendapatkan persetujuan dan dimasukkan dalam Rancangan Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

Penambahan atau pengurangan jenis barang kena cukai disampaikan oleh pemerintah kepada alat kelengkapan DPR RI yang membidangi keuangan untuk mendapatkan persetujuan dan dimasukkan dalam Rancangan Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

Dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Cukai dijelaskan bahwa penambahan atau pengurangan jenis barang kena cukai diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah. Penjelasan dari pasal tersebut adalah bahwa penambahan atau pengurangan jenis barang kena cukai disampaikan oleh pemerintah kepada alat kelengkapan DPR RI yang membidangi keuangan untuk mendapatkan persetujuan dan dimasukkan dalam rancangan undang-undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sehingga, untuk menetapkan suatu barang menjadi Barang Kena Cukai, perlu mendapatkan persetujuan alat kelengkapan DPR RI kembali.

Jika ditinjau lebih lanjut, terdapat dua kali proses persetujuan oleh DPR RI, pertama persetujuan terkait target penerimaan cukai lainnya dari barang kena cukai baru (dalam APBN) dan kedua persetujuan terkait penambahan atau pengurangan barang kena cukai yang akan diatur dalam Peraturan Pemerintah. Duplikasi proses persetujuan DPR menimbulkan kebingungan dan proses birokrasi yang panjang, sehingga berakibat kebijakan pengenaan cukai tidak dapat segera dilaksanakan.

Dalam rangka simplifikasi proses dan kemudahan dalam proses penambahan atau pengurangan Barang Kena Cukai, perlu mengatur

kembali proses persetujuan terhadap pengajuan barang untuk dapat ditetapkan sebagai barang kena cukai. Simplifikasi proses penambahan atau pengurangan barang kena cukai ini bertujuan untuk menciptakan proses pengambilan kebijakan yang lebih efektif tanpa ada adanya duplikasi proses.

Dengan adanya simplifikasi tersebut, diharapkan proses penambahan atau pengurangan barang kena cukai dapat berjalan secara efektif dan optimal sehingga pemerintah dapat segera melaksanakan pemungutan cukai dan dapat mendapat sumber penerimaan negara baru serta membantu mengurangi dampak negatif dari suatu barang.

Simplifikasi terhadap proses penambahan atau pengurangan barang kena cukai tersebut dilakukan dengan tetap meminta persetujuan DPR RI namun cukup hanya 1 (satu) kali yakni pada proses penyusunan RUU APBN, sehingga proses penambahan atau pengurangan BKC tersebut akan menjadi lebih efektif dan optimal.

F. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Secara garis besar, pokok-pokok pengaturan terkait pengampunan Pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

1. Pasal 3:

a. Ayat (1):

Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak.

b. Ayat (2):

Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.

c. Ayat (3):

Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yaitu Wajib Pajak yang sedang:

- 1) dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;*
- 2) dalam proses peradilan;*
- 3) menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana di bidang perpajakan.*

d. Ayat (4):

Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak.

2. Pasal 4:

a. Ayat (1):

Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia atau Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia yang dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan, adalah sebesar:

- 1) 2% (dua persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;*
- 2) 3% (tiga persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan*
- 3) 5% (lima persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.*

b. Ayat (2):

Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia adalah sebesar:

- 1) 4% (empat persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;*
- 2) 6% (enam persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan*
- 3) 10% (sepuluh persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.*

c. Ayat (3):

Tarif Uang Tebusan bagi Wajib Pajak yang peredaran usahanya sampai dengan Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) pada Tahun Pajak Terakhir adalah sebesar:

- 1) 0,5% (nol koma lima persen) bagi Wajib Pajak yang mengungkapkan nilai Harta sampai dengan Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) dalam Surat Pernyataan; atau*
- 2) 2% (dua persen) bagi Wajib Pajak yang mengungkapkan nilai Harta lebih dari Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) dalam Surat Pernyataan,*

untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.

3. Pasal 18:

a. Ayat (1):

Dalam hal Wajib Pajak telah memperoleh Surat Keterangan kemudian ditemukan adanya data dan/atau informasi mengenai Harta yang belum atau kurang diungkapkan dalam Surat Pernyataan, atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud.

b. Ayat (2):

Dalam hal:

- 1) Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pernyataan sampai dengan periode Pengampunan Pajak berakhir; dan*
- 2) Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai Harta Wajib Pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan,*
atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud, paling lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku.

c. Ayat (3):

Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar

200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar.

Pengenaan sanksi administrasi atas harta yang belum atau kurang diungkap bertujuan agar Wajib Pajak mengungkapkan seluruh harta yang dimilikinya secara jujur, baik yang dimiliki di dalam negeri maupun yang berada di luar negeri. Dalam pengaturan mengenai pengungkapan harta dengan pengenaan tarif bersifat final perlu dilakukan evaluasi dan analisis terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait, dalam hal ini peraturan pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak. Peraturan pelaksanaan ini memberikan kesederhanaan terkait pengenaan pajak penghasilan yang bersifat final atas penghasilan tertentu dan menunjukkan konsistensi pemerintah dalam pengambilan kebijakan dan pemberian kepastian hukum yang menjamin hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak

Namun demikian, untuk meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak, diperlukan kebijakan baru yang dapat mengakomodasi hak Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajibannya sesuai dengan keadaan sebenarnya. Pengenaan sanksi yang berat atas harta yang belum atau kurang diungkap yaitu sebesar 200% dari PPh yang tidak atau kurang dibayar tidak mendorong Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakan secara sukarela. Sehingga pengenaan sanksi atas harta yang belum atau kurang diungkap melalui program pengampunan pajak pada tahun 2016 dapat dihindari. Hal ini sesuai dengan tujuan DJP yang mengedepankan peningkatan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak yang dilakukan secara sukarela (*voluntary compliance*) dibandingkan kepatuhan yang dipaksakan (*enforced compliance*).

G. Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) dan/atau dalam rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang

Ketentuan mengenai penunjukan pihak lain sebagai pemotong atau pemungut PTE saat ini telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 sebagai berikut.

1. Pasal 6 ayat (8)

Dalam hal penetapan sebagai bentuk usaha tetap sebagaimana dimaksud pada ayat (6) tidak dapat dilakukan karena penerapan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak, pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan, dikenakan pajak transaksi elektronik.

2. Pasal 6 ayat (9)

Pajak transaksi elektronik sebagaimana dimaksud pada ayat (8) dikenakan atas transaksi penjualan barang dan/atau jasa dari luar Indonesia melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) kepada pembeli atau pengguna di Indonesia yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri, baik secara langsung maupun melalui Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri.

Dari kedua klausul tersebut, dapat dipahami bahwa PTE dikenakan apabila Wajib Pajak luar negeri tidak dapat dikenai Pajak Penghasilan karena penerapan persetujuan penghindaran pajak berganda dan PTE dikenakan atas transaksi penjualan barang dan/atau jasa dari luar negeri. Pemotongan dan/atau pemungutan PTE menjadi tepat karena sifat PTE yang dikenakan di setiap transaksi penjualan barang dan/atau jasa dari luar negeri sebagaimana lazimnya pemotongan dan/atau pemungutan pajak selain PTE di Indonesia yang juga dilakukan atas setiap transaksi (*transaction-based taxation*). Namun demikian, karena pemotongan dan/atau pemungutan PTE belum diatur dalam peraturan perundang-undangan yang ada saat ini, dasar pengaturan pemotongan dan/atau pemungutan PTE perlu disusun yang kemudian menjadi cakupan pengaturan dalam Rancangan Undang-Undang ini.

3. Pasal 6 ayat (10) dan (11)

Ayat 10:

Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (6) atau pajak transaksi elektronik sebagaimana dimaksud pada ayat (8) dibayar dan dilaporkan oleh pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri.

Ayat 11:

Pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan ayat (10), dapat menunjuk perwakilan yang berkedudukan di Indonesia untuk memungut, menyetorkan, dan

melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan/atau untuk memenuhi kewajiban Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (6) atau pajak transaksi elektronik sebagaimana dimaksud pada ayat (8).

Kedua klausul ini mengatur bahwa pembayaran, dan pelaporan PTE dapat dilakukan oleh pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau PPMSE luar negeri. Untuk memenuhi kewajiban tersebut, pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau PPMSE luar negeri dapat menunjuk perwakilan yang berkedudukan di Indonesia untuk memenuhi kewajiban PTE, yaitu pembayaran dan pelaporan PTE.

Ketentuan ini belum mengakomodir kemungkinan jika pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau PPMSE luar negeri tidak menunjuk perwakilannya yang berkedudukan di Indonesia. Sehingga jika pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau PPMSE luar negeri tidak menunjuk perwakilannya yang berkedudukan di Indonesia, maka terdapat kemungkinan ada penerimaan PTE yang tidak dibayar dan tidak dilaporkan kepada DJP. Jika hal tersebut terjadi, maka akan ada potensi kerugian penerimaan pajak bagi pemerintah Indonesia.

Pengaturan penunjukan Wajib Pajak dan atau pihak lainnya sebagai pemotong pajak dan/atau pemungutan pajak oleh DJP diharapkan tidak hanya dapat menjadi solusi untuk memberikan pengamanan penerimaan PTE, tetapi juga untuk memberikan kemudahan pengawasan pelaksanaan kewajiban perpajakan PTE bagi DJP. Sehingga, dengan diaturnya hal tersebut dalam ketentuan ini diharapkan dapat meminimalisir potensi kehilangan penerimaan pajak bagi Pemerintah Indonesia dan juga memberikan instrumen pengawasan bagi DJP untuk mengamankan penerimaan pajak.

H. Rencana Pengaturan Yang Belum Diatur Dalam Peraturan Perundang-Undangan

1. Pengenaan PPh minimum (*alternative minimum tax*)

Pengaturan pengenaan PPh minimum (*Alternative Minimum Tax/AMT*) berkaitan dengan Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PPh dalam konteks ketentuan formal dan ketentuan material pemajakan berdasarkan batas minimum tertentu. Aspek dari pengaturan AMT yang berkaitan dengan ketentuan Undang-Undang KUP yaitu terkait dengan tata cara pembayaran AMT, serta ketentuan mengenai tata cara pelaporannya dalam SPT Tahunan PPh. Dalam kondisi PPh terutang berdasarkan penerapan AMT lebih kecil dibandingkan dengan kredit pajak untuk tahun yang bersangkutan, pengembalian atas kelebihan

pembayaran pajak akan mengikuti pengaturan yang berlaku dalam Undang-Undang KUP.

Aspek dari pengaturan AMT yang berkaitan dengan ketentuan Undang-Undang PPh yaitu terkait dengan ketentuan material. Undang-Undang PPh saat ini belum mengatur mengenai pengaturan pengenaan PPh berdasarkan AMT sehingga perlu dilakukan perubahan Undang-Undang PPh melalui RUU ini untuk mengatur pengenaan PPh berdasarkan AMT. Ketentuan material yang perlu diatur dalam Undang-Undang PPh antara lain subjek pajak yang dikenai AMT, penentuan dasar pengenaan pajak AMT, tarif besaran AMT, serta saat terutangnya AMT.

2. Pajak Karbon (*Carbon Tax*)

Pengaturan mengenai pengenaan pajak karbon belum diatur dalam ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan, sehingga ketentuan formal dan ketentuan material atas pengenaan pajak karbon perlu diatur dalam undang-undang perpajakan. Aspek ketentuan formal mengenai pengenaan pajak karbon yang perlu diatur antara lain tata cara pembayaran pajak karbon, serta ketentuan mengenai tata cara pelaporannya dalam SPT. Aspek ketentuan material mengenai pengenaan pajak karbon yang perlu diatur antara lain subjek pajak karbon, objek pajak karbon, jumlah dasar pengenaan pajak karbon, besaran tarif yang diterapkan, serta saat terutangnya pajak karbon.

Direncanakan ketentuan mengenai pengenaan pajak karbon berupa ketentuan formal dan ketentuan material akan diatur dalam RUU ini. Hal ini bertujuan untuk memberikan kejelasan dan payung hukum, mengingat belum ada ketentuan perundang-undangan yang sebelumnya pernah mengatur mengenai pengenaan pajak karbon. Ketentuan teknis dan pelaksanaan dari pengenaan pajak karbon akan diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah.

Berdasarkan Pasal 87 dan Pasal 88 Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup bahwa setiap penanggung jawab usaha dan/atau kegiatan yang melakukan perbuatan melanggar hukum berupa pencemaran dan/atau perusakan lingkungan hidup yang menimbulkan kerugian pada orang lain atau lingkungan hidup wajib membayar ganti rugi dan/atau melakukan tindakan tertentu serta setiap orang yang menimbulkan ancaman serius terhadap lingkungan hidup bertanggung jawab mutlak atas kerugian yang terjadi tanpa perlu pembuktian unsur kesalahan. Ganti rugi berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut merupakan realisasi asas yang ada dalam hukum lingkungan hidup yang disebut

asas pencemar membayar. Selain diharuskan membayar ganti rugi, pencemar dan/atau perusak lingkungan hidup dapat pula dibebani oleh hakim untuk melakukan tindakan hukum tertentu.

Pengenaan ganti rugi atas pencemaran lingkungan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2009 berbeda dengan konsep pengenaan pajak karbon berdasarkan RUU. Fungsi pajak karbon sebagai untuk mengatur (*regulerend*) sekaligus fungsi anggaran (*budgetair*), artinya bahwa pajak karbon dikenakan bukan semata-mata untuk mengumpulkan penerimaan negara ataupun bukan sebagai bentuk ganti rugi atas suatu pencemaran lingkungan. Pajak karbon merupakan salah satu instrumen untuk mengendalikan mengendalikan jumlah emisi karbon yang memberikan dampak negatif bagi lingkungan hidup, tetapi di lain sisi pajak karbon juga berfungsi untuk menambah penerimaan negara

BAB IV

LANDASAN FILOSOFIS, SOSIOLOGIS, DAN YURIDIS

A. Landasan Filosofis

Tujuan negara Indonesia berdasarkan Pembukaan UUD NRI 1945 salah untuk melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Untuk mencapai tujuan tersebut, perlu dilakukan pembangunan dalam seluruh bidang kehidupan yang berlandaskan Pancasila sebagai dasar negara. Bidang perekonomian merupakan salah satu bidang yang berpengaruh signifikan dalam pembangunan nasional karena pertumbuhan ekonomi nasional menjadi ukuran bagi penerimaan atau pendapatan negara yang digunakan bagi pembiayaan di bidang-bidang lainnya dalam rangka peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Dalam kondisi perekonomian nasional yang sedang tertekan karena pandemi Covid-19, tren konsolidasi fiskal global, serta keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan, diperlukan kebijakan yang dapat meningkatkan penerimaan negara untuk mendukung kebutuhan pembiayaan negara yang semakin meningkat melalui penguatan administrasi perpajakan, program peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, perluasan basis pajak, dan perbaikan sistem perpajakan yang menjamin keadilan dan kesetaraan.

Dalam rangka penguatan administrasi perpajakan, diperlukan kebijakan Untuk menjamin peningkatan penerimaan negara, diperlukan kebijakan mengenai Pengaturan Umum Anti Penghindaran Pajak (*General Anti Avoidance Rule* - GAAR) yang dapat menjangkau berbagai jenis penghindaran pajak yang belum dicakup di dalam Pengaturan Khusus Anti Penghindaran Pajak (*Spesific Anti Avoidance Rule* - SAAR) yang memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk memperbaiki ketidakpatuhan melalui pembayaran pajak dengan tarif khusus, perluasan basis Pajak Penghasilan (PPh) melalui penerapan skema Pajak Penghasilan minimum (*Alternative Minimum Tax* - AMT) bagi perusahaan yang merugi bertahun-tahun, dan penunjukan pihak lain sebagai pemungut dan/atau pemotong pajak serta perluasan basis PPN dengan mengurangi kelompok barang atau jasa yang tidak dikenai PPN dan mengurangi fasilitas PPN tidak dipungut atau PPN dibebaskan.

B. Landasan Sosiologis

Dalam rangka meningkatkan penerimaan negara untuk mendukung kebutuhan pembiayaan negara yang semakin meningkat, diperlukan sumber pendanaan yang berasal dari penerimaan pajak.

Namun demikian, terdapat tantangan yang dihadapi pemerintah dalam upaya untuk meningkatkan penerimaan negara, terutama dari sektor pajak. Pertama, terjadinya pandemic Covid-19 di awal tahun 2020 yang mempengaruhi perekonomian global dan nasional dan berakibat pada melambatnya pertumbuhan ekonomi, terancamnya keberlangsungan fiskal karena defisit anggaran dan meningkatnya utang, melebarnya kesenjangan serta meningkatnya pengangguran.

Kedua, terdapat tren konsolidasi fiskal yang dilakukan beberapa negara sebagai upaya penanganan krisis yang dialami negara-negara tersebut akibat pandemi Covid-19. Konsolidasi fiskal di beberapa negara antara lain dilakukan dengan menaikkan tarif PPh badan dan meningkatkan efisiensi belanja yang berakibat pada perampangan belanja investasi.

Ketiga, keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan yang dimiliki pemerintah yang berakibat pada keterbatasan ruang fiskal untuk pembiayaan pengeluaran negara. Beberapa kondisi keterbatasan kapasitas administrasi dan kebijakan yang perlu diselesaikan dengan rancangan undang-undang ini antara lain:

1. perlunya diaturnya mengenai kerja sama penagihan antaryurisdiksi;
2. perlunya pengaturan mengenai pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali;
3. perlu dilakukannya pengaturan kembali mengenai prosedur persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure* - MAP);
4. perlu diaturnya penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak;
5. terdapat Wajib Pajak yang belum menyampaikan atau melaporkan harta untuk Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019 dengan benar;
6. perlu dilakukannya pengaturan kembali mengenai penghentian penyidikan, penambahan kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil, serta perlunya pengaturan mengenai pidana denda agar tidak diganti dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana untuk menjamin pemulihan kerugian pada pendapatan negara agar mendorong wajib pajak, tersangka atau terdakwa melunasi kerugian pada pendapatan negara dan sanksi administratif;

7. belum adanya pengaturan mengenai pengenaan PPh atas natura atau kenikmatan (*fringe benefit*);
8. diperlukan perubahan tarif atau lapisan (*bracket*) Pajak Penghasilan orang pribadi;
9. belum adanya pengaturan mengenai GAAR;
10. belum adanya pengaturan mengenai pengurangan insentif pajak bagi Wajib Pajak dengan omzet Kurang dari Rp50 miliar;
11. belum adanya pengaturan mengenai pengenaan AMT;
12. perlu dilakukannya pengurangan pengecualian objek PPN dan fasilitas PPN;
13. perlu diaturnya penerapan multitarif PPN;
14. belum fleksibelnya pengaturan mengenai penambahan atau pengurangan objek cukai; dan
15. belum adanya pengaturan mengenai pajak karbon.

C. Landasan Yuridis

Pemungutan pajak diatur dengan undang-undang sesuai dengan ketentuan Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyebutkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Undang-Undang KUP saat ini belum mengatur atau mengandung muatan substansi yang berbeda dengan arah pengaturan dalam rancangan undang-undang ini, sehingga terhadap beberapa bagian dalam Undang-Undang KUP perlu dilakukan penggantian atau penambahan untuk mengakomodasi kebutuhan pengaturan mengenai GAAR, kerja sama penagihan antaryurisdiksi, pengenaan sanksi denda setelah penerbitan Putusan Peninjauan Kembali, penerapan *ultimum remedium* dalam tindak pidana perpajakan, pengenaan Pajak Penghasilan minimum AMT, penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak, penghapusan insentif pajak bagi Wajib Pajak berdasarkan Pasal 31E Undang-Undang PPh, dan penerapan MAP.

Undang-Undang PPh saat ini belum mengatur atau mengandung muatan substansi yang berbeda dengan arah pengaturan dalam rancangan undang-undang ini, sehingga terhadap beberapa bagian dalam Undang-Undang PPh perlu dilakukan penggantian, penambahan, atau pengurangan untuk mengakomodasi kebutuhan pengaturan mengenai GAAR, kerja sama penagihan antaryurisdiksi, pengenaan AMT, pengenaan PPh atas natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*), lapisan penghasilan kena pajak dan tarif PPh orang pribadi, penghapusan insentif pajak bagi Wajib Pajak berdasarkan Pasal 31E Undang-Undang PPh.

Undang-Undang PPN saat ini belum mengatur atau mengandung muatan substansi yang berbeda dengan arah pengaturan dalam rancangan undang-undang ini, sehingga terhadap beberapa bagian dalam Undang-Undang PPN perlu dilakukan penggantian, penambahan, atau pengurangan untuk mengakomodasi kebutuhan pengaturan mengenai pengurangan nonobjek dan fasilitas PPN, serta penerapan multitarif PPN.

Bagian dalam Undang-Undang Cukai perlu disesuaikan untuk mengakomodasi kebutuhan pengaturan mengenai perluasan objek cukai. Terkait dengan Pajak Karbon, belum terdapat undang-undang yang mengatur mengatur.

Beberapa penyempurnaan yang dilakukan dalam rancangan undang-undang ini tidak bertentangan dengan undang-undang lain dan hanya bersifat melengkapi, sehingga terhadap undang-undang tersebut tidak perlu dilakukan penyesuaian, penambahan, atau pengurangan materi.

Dengan pesatnya perkembangan sosial ekonomi serta kebijakan di bidang perekonomian, perlu untuk melakukan penyempurnaan pada beberapa bagian terkait dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan tersebut. Meskipun materi yang diatur meliputi Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Cukai. Namun karena keterbatasan waktu, kebutuhan mendesak, dan sifat penyempurnaan yang hanya terdapat pada beberapa bagian dalam undang-undang dimaksud, diperlukan pengaturan melalui Undang-Undang KUP.

BAB V
JANGKAUAN, ARAH PENGATURAN, DAN RUANG LINGKUP
MATERI MUATAN UNDANG-UNDANG

A. Sasaran yang Akan Diwujudkan

Sasaran yang akan diwujudkan dengan penyusunan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah untuk pemulihan perekonomian dan mendorong kesejahteraan masyarakat yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan.

B. Jangkauan dan Arah Pengaturan

1. Arah Pengaturan

Berdasarkan sasaran tersebut diatas maka pengaturan diarahkan pada penguatan administrasi perpajakan, program peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, perluasan basis pajak, dan pengaturan kembali sistem perpajakan.

2. Jangkauan Pengaturan

Adapun jangkauan pengaturan dari rancangan undang-undang akan menjangkau beberapa subyek antara lain wajib pajak, otoritas pajak, kementerian/lembaga, dan Negara lain.

Sedangkan obyek pengaturan rancangan undang-undang akan meliputi:

- a. pengaturan mengenai kerja sama penagihan antaryurisdiksi, akan berdampak kepada penanggung pajak yang berada di luar negeri atau penanggung pajak yang berada di dalam negeri tetapi memiliki aset yang berada di luar negeri, yang masih memiliki utang pajak;
- b. pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan putusan peninjauan kembali, akan berdampak kepada Wajib Pajak yang mempunyai sengketa pajak dan menempuh upaya hukum luar biasa melalui Mahkamah Agung;
- c. pengaturan kembali mengenai prosedur persetujuan bersama (*mutual agreement procedure* – MAP), akan berdampak kepada Wajib Pajak yang sedang mengajukan MAP dan menempuh upaya hukum penyelesaian melalui pengadilan pajak;
- d. penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak, akan berdampak kepada penjual barang dan penyedia jasa, serta pihak lain yang bertindak sebagai perantara (*intermediary*) yang ditunjuk sebagai pemotong atau pemungut pajak;

- e. pengaturan mengenai pengungkapan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak atau SPT Tahunan akan berdampak kepada seluruh Wajib Pajak;
- f. Implementasi tindak pidana perpajakan, akan berdampak kepada Wajib Pajak yang sedang dalam proses penegakan hukum terkait tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. pengaturan mengenai pengenaan Pajak Penghasilan atas kenikmatan dan/atau natura (*fringe benefit*), akan berdampak kepada Wajib Pajak baik yang menerima maupun memberikan *fringe benefit*;
- h. perubahan tarif atau lapisan (*bracket*) Pajak Penghasilan orang pribadi akan berdampak kepada seluruh Wajib Pajak orang pribadi;
- i. pengaturan mengenai Aturan Anti Penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rules* – GAAR) akan berdampak kepada Wajib Pajak yang selama ini melakukan upaya penghindaran pajak secara agresif;
- j. pengaturan mengenai pengurangan insentif pajak bagi Wajib Pajak dengan omzet kurang dari Rp50 miliar akan berdampak kepada Wajib Pajak yang memiliki omzet kurang dari Rp50 miliar;
- k. pengaturan mengenai pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan batas minimum tertentu (*Alternative Minimum Tax* - AMT) akan berdampak kepada Wajib Pajak yang tidak pernah membayar pajak karena mengalami kerugian;
- l. pengurangan pengecualian objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan fasilitas PPN, akan berdampak kepada penjual barang dan penyedia jasa, serta pembeli barang dan penerima jasa;
- m. penerapan multitarif PPN, akan berdampak kepada penjual barang dan penyedia jasa, serta pembeli barang dan penerima jasa;
- n. pengaturan mengenai pajak karbon, akan berdampak kepada pihak-pihak yang menghasilkan emisi karbon, memproduksi barang yang menghasilkan emisi karbon, atau memanfaatkan barang yang menghasilkan emisi karbon, sampai dengan batasan tertentu; dan
- o. pengaturan mengenai penambahan atau pengurangan objek cukai, akan berdampak kepada pihak-pihak yang mempunyai kewenangan untuk menyusun regulasi terkait cukai.

C. Ruang Lingkup Materi Muatan Undang-Undang

Ruang lingkup materi muatan Undang-Undang yang akan disusun adalah sebagai berikut.

1. Pengaturan mengenai Kerja Sama Penagihan Antaryurisdiksi;

Berdasarkan pengaturan mengenai pelaksanaan Bantuan Penagihan Pajak (*Assistance in Collection*) saat ini, maka diusulkan untuk mengatur ketentuan Bantuan Penagihan Pajak dalam Pasal RUU dengan mempertimbangkan:

- a. Kebutuhan akan kepastian hukum terkait pelaksanaan bantuan penagihan pajak dengan Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra secara resiprokal;
- b. Dorongan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dan/atau Penanggung Pajak, terutama terkait kepatuhan pembayaran tagihan atas utang pajak;
- c. Perwujudan komitmen pemerintah Indonesia dalam rangka pelaksanaan kerja sama perpajakan internasional untuk mendukung asas transparansi pajak secara global.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait pelaksanaan Bantuan Penagihan Pajak dimasukkan ke dalam pengaturan RUU dengan poin pengaturan sebagai berikut:

- a. Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk memberikan bantuan penagihan pajak kepada negara mitra atau yurisdiksi mitra.
- b. Direktur Jenderal Pajak dapat meminta bantuan penagihan pajak kepada negara mitra atau yurisdiksi mitra.
- c. Pemberian bantuan penagihan pajak dan permintaan bantuan penagihan pajak dilakukan berdasarkan perjanjian internasional dengan prinsip resiprokal.
- d. Negara mitra atau yurisdiksi mitra merupakan negara atau yurisdiksi yang terikat dengan pemerintah Indonesia dalam perjanjian internasional.
- e. Perjanjian internasional merupakan perjanjian bilateral atau multilateral yang mengatur kerja sama mengenai hal-hal yang berkaitan dengan bantuan penagihan pajak, meliputi:
 - 1) Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;
 - 2) Konvensi tentang Bantuan Administratif Bersama di Bidang Perpajakan (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*); atau
 - 3) perjanjian bilateral atau multilateral lainnya.
- f. Bantuan penagihan pajak dilakukan setelah diterima klaim pajak dari negara mitra atau yurisdiksi mitra.

- g. Klaim pajak merupakan instrumen legal dari negara mitra atau yurisdiksi mitra yang paling sedikit memuat:
 - 1) nilai klaim pajak yang dimintakan bantuan penagihan; dan
 - 2) identitas penanggung pajak atas klaim pajak.
 - h. Klaim pajak merupakan dasar penagihan pajak yang dilaksanakan penagihan pajak dengan Surat Paksa sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan di bidang perpajakan.
 - i. Hasil penagihan pajak atas klaim pajak dari negara mitra atau yurisdiksi mitra ditampung dalam rekening pemerintah lainnya sebelum dikirimkan ke negara mitra atau yurisdiksi mitra.
 - j. Ketentuan mengenai tata cara:
 - 1) pemberian bantuan penagihan pajak;
 - 2) permintaan bantuan penagihan pajak; dan
 - 3) penampungan hasil penagihan pajak atas klaim pajak;
 diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.
 - k. Terhadap ketentuan penagihan pajak yang tidak diatur secara khusus dalam pasal ini, berlaku peraturan perundang-undangan di bidang penagihan pajak.
2. Pengenaan Denda Penagihan Setelah Diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali

Berdasarkan pengaturan mengenai putusan banding yang diajukan permohonan peninjauan kembali, baik oleh Wajib Pajak maupun oleh DJP, diusulkan untuk menambahkan ayat mengenai pengenaan sanksi denda penagihan setelah putusan Peninjauan Kembali dalam hal terdapat pajak yang masih harus dibayar, dengan mempertimbangkan:

- a. kepastian hukum terkait pelaksanaan penagihan putusan Pengadilan Pajak;
- b. kesetaraan dan keadilan perlakuan terhadap putusan Peninjauan Kembali; dan
- c. kepastian hukum terkait batas waktu penerbitan Surat Tagihan Pajak.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait sanksi denda penagihan setelah putusan PK menjadi seperti berikut:

- a. Dalam hal Wajib Pajak atau Direktur Jenderal Pajak mengajukan permohonan peninjauan kembali, pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak tidak ditangguhkan atau dihentikan.
- b. Dalam hal Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, dikenai sanksi administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP.

- c. Surat Tagihan Pajak atas sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada huruf b diterbitkan paling lama dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal Putusan Peninjauan Kembali diucapkan oleh hakim agung.

3. Pengaturan Kembali mengenai *Mutual Agreement Procedure*.

Berdasarkan pengaturan mengenai pelaksanaan MAP saat ini, maka diusulkan untuk menyempurnakan Undang-Undang KUP dengan mempertimbangkan:

- a. Kebutuhan akan kepastian hukum;
- b. Dorongan untuk peningkatan kepatuhan;
- c. Mempercepat penyelesaian sengketa pajak; dan
- d. Hasil reviu pelaksanaan MAP *Peer Review Forum on Tax Administrations*.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait pelaksanaan MAP dimasukkan ke dalam Undang-Undang KUP menjadi sebagai berikut:

- a. Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melaksanakan prosedur persetujuan bersama dalam rangka mencegah atau menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan persetujuan penghindaran pajak berganda.
- b. Prosedur persetujuan bersama dapat diajukan oleh:
 - 1) Wajib Pajak dalam negeri;
 - 2) Direktur Jenderal Pajak;
 - 3) pejabat berwenang negara mitra atau yurisdiksi mitra persetujuan penghindaran pajak berganda; atau
 - 4) warga negara Indonesia melalui Direktur Jenderal Pajak terkait perlakuan diskriminatif di negara mitra atau yurisdiksi mitra persetujuan penghindaran pajak berganda yang bertentangan dengan ketentuan mengenai nondiskriminasi, sesuai dengan ketentuan dan batas waktu sebagaimana diatur dalam persetujuan penghindaran pajak berganda.
- c. Permintaan pelaksanaan prosedur persetujuan bersama dapat diajukan bersamaan dengan permohonan Wajib Pajak dalam negeri untuk mengajukan:
 - 1) keberatan;
 - 2) permohonan banding; atau
 - 3) pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar.
- d. Dalam hal pelaksanaan prosedur persetujuan bersama belum menghasilkan persetujuan bersama sampai dengan Putusan

Banding atau Putusan Peninjauan Kembali diucapkan, Direktur Jenderal Pajak:

- 1) melanjutkan perundingan, dalam hal materi sengketa yang diputus dalam Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali bukan merupakan materi yang diajukan prosedur persetujuan bersama; atau
 - 2) menggunakan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali sebagai posisi dalam perundingan atau mengusulkan penghentian perundingan, dalam hal materi sengketa yang diputus merupakan materi yang diajukan prosedur persetujuan bersama.
- e. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pelaksanaan prosedur persetujuan bersama diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
4. Penunjukan Pihak Lain sebagai Pemotong dan/atau Pemungut Pajak
- Berdasarkan pengaturan mengenai pemotong atau pemungut pajak saat ini, maka diusulkan untuk mengatur mengenai penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak dengan mempertimbangkan:
- a. Ketentuan mengenai pemotong dan pemungut pajak saat ini masih terbatas pada pemberi penghasilan, pembeli barang, atau pihak yang melakukan penyerahan.
 - b. Belum ada ketentuan terkait penetapan, penagihan, upaya hukum, dan pengenaan sanksi terhadap pihak lain yang ditunjuk sebagai pemotong atau pemungut pajak.
 - c. Diperlukan skema *law enforcement* khusus selain yang telah diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan bagi pihak lain yang merupakan penyelenggara sistem elektronik.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan mengenai penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak sebagai berikut:

- a. Direktur Jenderal Pajak dapat menunjuk Wajib Pajak untuk melakukan pemotongan pajak dan/atau pemungutan pajak serta penyetoran dan pelaporan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- b. Direktur Jenderal Pajak juga dapat menunjuk pihak lain untuk melakukan pemotongan dan/atau pemungutan serta penyetoran dan pelaporan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

- c. Ketentuan mengenai penunjukan, pemotongan dan/atau pemungutan, serta tata cara penyeteroran dan pelaporan atas pajak yang telah dipotong atau dipungut oleh pihak lain diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
 - d. Penetapan, penagihan, upaya hukum, dan pengenaan sanksi terhadap pihak lain berlaku ketentuan sebagai berikut:
 - 1) penetapan, penagihan, upaya hukum, dan pengenaan sanksi terhadap Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan berlaku secara *mutatis mutandis* terhadap pihak lain sebagaimana dimaksud pada huruf b; dan
 - 2) ketentuan mengenai tata cara mengenai penetapan, penagihan, dan upaya hukum diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan.
 - e. Dalam hal pihak lain merupakan penyelenggara sistem elektronik, selain dikenai sanksi sebagaimana dimaksud pada huruf d, terhadap penyelenggara sistem elektronik dimaksud dapat dikenai sanksi berupa pemutusan akses setelah diberikan teguran.
 - f. Dalam hal pihak lain sebagaimana dimaksud pada huruf b telah melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak serta penyeteroran dan pelaporan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan setelah diberikan teguran, terhadap pihak lain tidak dikenai sanksi pemutusan akses.
 - g. Dalam hal pihak lain sebagaimana dimaksud pada huruf b telah melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak serta penyeteroran dan pelaporan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan setelah dilakukan pemutusan akses, terhadap pihak lain dilakukan normalisasi akses.
 - h. Menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang komunikasi dan informatika berwenang untuk melakukan pemutusan akses dan melakukan normalisasi akses berdasarkan permintaan Menteri Keuangan.
 - i. Ketentuan mengenai tata cara pemberian teguran dan permintaan pemutusan akses diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan
5. Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak
- a. Pengungkapan Harta yang Tidak atau Belum Sepenuhnya Dilaporkan dalam Pengampunan Pajak;

Bahwa masih terdapat Wajib Pajak yang belum sepenuhnya memanfaatkan program Pengampunan Pajak, maka dalam rangka

meningkatkan kepatuhan sukarela dengan tetap mempertimbangkan kesinambungan dan konsistensi program Pengampunan Pajak, diusulkan untuk diberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak sebagai berikut:

- 1) Wajib Pajak dapat mengungkapkan harta bersih yang belum atau kurang diungkapkan dalam surat pernyataan sepanjang Direktur Jenderal Pajak belum menemukan data dan/atau informasi mengenai harta dimaksud.
- 2) Harta bersih merupakan nilai harta dikurangi nilai utang.
- 3) Surat pernyataan merupakan surat pernyataan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Pengampunan Pajak.
- 4) Harta merupakan harta yang diperoleh Wajib Pajak sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan tanggal 31 Desember 2015.
- 5) Harta bersih dianggap sebagai penghasilan dan dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final.
- 6) Pajak Penghasilan yang bersifat final dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.
- 7) Tarif ditetapkan sebesar:
 - a) 15% (lima belas persen); atau
 - b) 12,5% (dua belas koma lima persen), bagi Wajib Pajak yang menyatakan menginvestasikan harta bersih ke dalam instrumen surat berharga negara.
- 8) Dasar pengenaan pajak yakni sebesar jumlah harta bersih yang belum atau kurang diungkapkan dalam Surat Pernyataan
- 9) Nilai harta yang dijadikan pedoman untuk menghitung besarnya jumlah harta bersih ditentukan berdasarkan:
 - a) nilai nominal, untuk harta berupa kas atau setara kas;
 - b) nilai yang ditetapkan oleh pemerintah yaitu Nilai Jual Objek Pajak (NJOP), untuk tanah dan/atau bangunan dan Nilai Jual Kendaraan Bermotor (NJKB), untuk kendaraan bermotor;
 - c) nilai yang dipublikasikan oleh PT Aneka Tambang Tbk., untuk emas dan perak;

- d) nilai yang dipublikasikan oleh PT Bursa Efek Indonesia, untuk saham dan waran (*warrant*) yang diperjualbelikan di PT Bursa Efek Indonesia; dan/atau
 - e) nilai yang dipublikasikan oleh PT Penilai Harga Efek Indonesia, untuk surat berharga negara dan efek bersifat utang dan/atau sukuk yang diterbitkan oleh perusahaan, sesuai kondisi dan keadaan harta pada akhir Tahun Pajak terakhir
- 10) Dalam hal tidak terdapat nilai yang dapat dijadikan pedoman sebagaimana dimaksud pada angka 9) huruf b) sampai dengan huruf e), nilai harta ditentukan berdasarkan nilai dari hasil penilaian Kantor Jasa Penilai Publik.
 - 11) Wajib Pajak mengungkapkan harta bersih dalam surat pemberitahuan pengungkapan harta dan disampaikan kepada Direktorat Jenderal Pajak dalam periode tanggal 1 Juli 2021 sampai dengan tanggal 31 Desember 2021.
 - 12) Surat pemberitahuan pengungkapan harta harus dilampiri dengan:
 - a) bukti pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final;
 - b) daftar rincian harta beserta informasi kepemilikan harta yang dilaporkan; dan
 - c) surat pernyataan akan menginvestasikan harta yang diungkapkan ke dalam instrumen surat berharga negara, dalam hal Wajib Pajak bermaksud menginvestasikan harta tersebut.
 - 13) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat keterangan terhadap penyampaian surat pemberitahuan pengungkapan harta oleh Wajib Pajak
 - 14) Wajib Pajak yang telah memperoleh surat keterangan tidak dikenai sanksi administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
 - 15) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengungkapan harta bersih diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
 - 16) Investasi atas harta bersih sebagaimana dimaksud pada angka 7) huruf b) harus:
 - a) ditempatkan ke dalam instrumen surat berharga negara yang ditentukan oleh pemerintah di pasar perdana paling lambat pada tanggal 31 Maret 2022; dan

- b) dilakukan dalam jangka waktu paling singkat 5 (lima) tahun sejak investasi ditempatkan.
- 17) Dalam hal ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 16) tidak dipenuhi oleh Wajib Pajak yang menyatakan menginvestasikan harta bersih, bagian harta bersih yang tidak memenuhi ketentuan investasi tersebut diperlakukan sebagai penghasilan yang bersifat final pada Tahun Pajak 2021 dan berlaku ketentuan:
- a) terhadap penghasilan dikenai tambahan Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif sebesar 5% (lima persen), dalam hal Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; atau
 - b) terhadap penghasilan dikenai tambahan Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif sebesar 3,5% (tiga koma lima persen), dalam hal Wajib Pajak atas kehendak sendiri mengungkapkan penghasilan tersebut dan menyetorkan sendiri Pajak Penghasilan yang terutang.
- 18) Ketentuan lebih lanjut mengenai instrumen surat berharga negara yang digunakan untuk investasi diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.
- b. Pengungkapan Harta yang Belum Dilaporkan Dalam SPT Tahunan PPh
- Bahwa masih terdapat Wajib Pajak yang belum melaporkan SPT Tahunan PPh sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, maka dalam rangka meningkatkan kepatuhan sukarela dengan tetap mempertimbangkan kesinambungan dan konsistensi program Pengampunan Pajak, diusulkan untuk diberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh.
- Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2016 - 2019 sebagai berikut:
- 1) Wajib Pajak orang pribadi dapat mengungkapkan harta yang:
 - a) diperoleh Wajib Pajak orang pribadi sejak tanggal 1 Januari 2016 sampai dengan tanggal 31 Desember 2019;
 - b) masih dimiliki Wajib Pajak orang pribadi pada tanggal 31 Desember 2019; dan
 - c) belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2019,kepada Direktur Jenderal Pajak.

- 2) Harta sebagaimana dimaksud pada angka 1) dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi pada Tahun Pajak 2019.
- 3) Wajib Pajak orang pribadi harus memenuhi ketentuan:
 - a) tidak sedang dilakukan pemeriksaan, untuk Tahun Pajak 2016, Tahun Pajak 2017, Tahun Pajak 2018, dan/atau Tahun Pajak 2019;
 - b) tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, untuk Tahun Pajak 2016, Tahun Pajak 2017, Tahun Pajak 2018, dan/atau Tahun Pajak 2019;
 - c) tidak sedang dilakukan penyidikan atas tindak pidana di bidang perpajakan yang berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
 - d) tidak sedang berada dalam proses peradilan atas tindak pidana di bidang perpajakan; dan/atau
 - e) tidak sedang menjalani hukuman pidana atas tindak pidana di bidang perpajakan.
- 4) Tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada angka 2) dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final.
- 5) Pajak Penghasilan yang bersifat final dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.
- 6) Tarif sebagaimana dimaksud pada angka 5) ditetapkan sebesar:
 - a) 30% (tiga puluh persen); dan
 - b) 20% (dua puluh persen), bagi Wajib Pajak orang pribadi yang menyatakan menginvestasikan harta ke instrumen surat berharga negara
- 7) Dasar pengenaan pajak untuk harta yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi Tahun Pajak 2019 dihitung sebesar:
 - a) nilai nominal, untuk harta berupa kas atau setara kas; atau
 - b) harga perolehan, untuk harta selain kas atau setara kas.
- 8) Wajib Pajak orang pribadi mengungkapkan harta dalam surat pemberitahuan pengungkapan harta dan disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam periode tanggal 1 Juli 2021 sampai dengan tanggal 31 Desember 2021.
- 9) Surat pemberitahuan pengungkapan harta harus dilampiri dengan:
 - a) bukti pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final;

- b) daftar rincian harta beserta informasi kepemilikan harta yang dilaporkan; dan
 - c) surat pernyataan akan menginvestasikan harta yang diungkapkan ke dalam instrumen berharga negara, dalam hal Wajib Pajak orang pribadi bermaksud menginvestasikan harta tersebut.
- 10) Pembetulan atas Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi Tahun Pajak 2019 yang disampaikan setelah Undang-Undang ini diundangkan, yang dilakukan oleh Wajib Pajak orang pribadi yang menyampaikan surat pemberitahuan pengungkapan harta, dianggap tidak disampaikan.
- 11) Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi belum melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi Tahun Pajak 2019 sampai dengan Undang-Undang ini diundangkan, berlaku ketentuan sebagai berikut:
- a) Wajib Pajak orang pribadi wajib melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi Tahun Pajak 2019 yang mencerminkan harta yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi sebelum Tahun Pajak 2019 yang disampaikan sebelum Undang-Undang ini diundangkan ditambah harta yang bersumber dari penghasilan pada Tahun Pajak 2019; dan
 - b) harta yang dimiliki selain sebagaimana dimaksud dalam huruf a), harus diungkapkan dalam surat pemberitahuan pengungkapan harta.
- 12) Direktur Jenderal Pajak memberikan surat keterangan terhadap penyampaian surat pemberitahuan pengungkapan harta oleh Wajib Pajak orang pribadi.
- 13) Dalam hal berdasarkan hasil penelitian diketahui terdapat ketidaksesuaian antara harta yang diungkapkan dengan keadaan yang sebenarnya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan atau membatalkan surat keterangan.
- 14) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengungkapan harta tertentu diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- 15) Terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang telah memperoleh surat keterangan, berlaku ketentuan:
- a) untuk kewajiban perpajakan dalam Tahun Pajak 2016 sampai dengan Tahun Pajak 2019 yang belum diterbitkan

- ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administratif perpajakan;
- b) atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi sejak tanggal 1 Januari 2016 sampai dengan tanggal 31 Desember 2019, kecuali ditemukan data dan/atau informasi lain mengenai harta yang belum atau kurang diungkapkan dalam surat pemberitahuan pengungkapan harta, tidak dilakukan pemeriksaan; dan/atau
 - c) data dan/atau informasi yang tercantum dalam surat pemberitahuan pengungkapan harta, tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas Pajak Penghasilan atau pajak lainnya.
- 16) Dalam hal Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi lain mengenai harta yang belum atau kurang diungkapkan:
- a) nilai harta yang belum atau kurang diungkapkan tersebut diperlakukan sebagai penghasilan yang bersifat final pada Tahun Pajak 2021; dan
 - b) terhadap penghasilan sebagaimana dimaksud dalam huruf a:
 - i. dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif sebesar 30% (tiga puluh persen); dan
 - ii. dikenai sanksi administrasi berupa bunga sesuai dengan ketentuan Pasal 13 ayat (2),
 melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar oleh Direktur Jenderal Pajak.
- 17) Investasi atas harta harus:
- a) ditempatkan ke dalam instrumen surat berharga negara yang ditentukan oleh pemerintah di pasar perdana paling lambat pada tanggal 31 Maret 2022; dan
 - b) dilakukan dalam jangka waktu paling singkat 5 (lima) tahun sejak investasi ditempatkan.
- 18) Dalam hal ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 17) tidak dipenuhi oleh Wajib Pajak orang pribadi yang menyatakan menginvestasikan harta, bagian harta yang tidak memenuhi ketentuan investasi tersebut diperlakukan sebagai penghasilan yang bersifat final pada Tahun Pajak 2021 dan berlaku ketentuan:
- a) terhadap penghasilan yang bersifat final dikenai tambahan Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif sebesar 15% (lima belas persen);

- b) terhadap penghasilan dikenai tambahan Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif sebesar 12,5% (dua belas koma lima persen), dalam hal Wajib Pajak atas kehendak sendiri mengungkapkan penghasilan tersebut dan menyetorkan sendiri Pajak Penghasilan yang terutang.

19) Ketentuan lebih lanjut mengenai instrumen surat berharga negara yang digunakan untuk investasi diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

6. Implementasi Tindak Pidana Perpajakan;

Berdasarkan pengaturan mengenai penghentian penyidikan saat ini, maka diusulkan untuk memperluas kesempatan *ultimum remedium* yang semula hanya sampai tahap penyidikan sampai dengan tahap persidangan sekaligus mendorong *restorative justice* (pemulihan kerugian pada pendapatan negara lebih dikedepankan daripada pemidanaan penjara) dengan mempertimbangkan:

- a. Kewenangan penuntutan oleh Jaksa;
- b. Kewenangan putusan oleh Hakim;
- c. Pidana denda tidak disubsider;
- d. Kewenangan Penyidik Pajak untuk melakukan penyitaan harta kekayaan dan penangkapan dan/atau penahanan.

Berkenaan dengan hal tersebut dan mempertimbangkan perbedaan ancaman pidana dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A, diusulkan pengaturan terkait penghentian penyidikan, termasuk setelah perkara dilimpahkan ke pengadilan, pidana denda dan kewenangan Penyidik Pajak menjadi sebagai berikut:

- a. Penyidik memiliki wewenang:
 - 1) menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
 - 2) meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - 3) meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - 4) memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

- 5) melakukan penggeledahan untuk mendapatkan barang bukti berupa pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta barang bukti lain yang diduga terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan dan/atau melakukan penyitaan terhadap barang bukti tersebut;
 - 6) meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - 7) menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;
 - 8) memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - 9) memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
 - 10) melakukan penangkapan dan/atau penahanan terhadap tersangka;
 - 11) melakukan penyitaan dan/atau pemblokiran harta kekayaan milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai tersangka;
 - 12) menghentikan penyidikan; dan/atau
 - 13) melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.
- b. Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:
- 1) kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 Undang-Undang KUP ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;
 - 2) kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 Undang-Undang KUP ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau
 - 3) jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A Undang-Undang KUP ditambah

dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

- c. Dalam hal perkara pidana telah dilimpahkan ke pengadilan, Wajib Pajak atau terdakwa tetap dapat melunasi:
 - 1) kerugian pada pendapatan negara ditambah dengan sanksi administratif; atau
 - 2) jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak ditambah dengan sanksi administratif.
- d. Pelunasan sebagaimana dimaksud pada huruf c menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara.
- e. Dalam hal pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak, tersangka, atau terdakwa pada tahap penyidikan sampai dengan persidangan belum memenuhi jumlah sebagaimana dimaksud pada huruf b, atas pembayaran tersebut dapat diperhitungkan sebagai pembayaran pidana denda yang dibebankan kepada terdakwa. Dalam hal pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak, tersangka, atau terdakwa sampai tahap persidangan tidak melunasi:
 - 1) jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau
 - 2) jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak,beserta sanksi administratif berupa denda, terhadap terdakwa tetap dituntut bersalah dengan penjatuhan pidana penjara dan pidana denda namun pembayaran tersebut dapat diperhitungkan sebagai pembayaran pidana denda yang dibebankan kepada terdakwa.
- f. Ketentuan lebih lanjut mengenai:
 - 1) permintaan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; dan
 - 2) tata cara pelunasan,diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.
- g. Pidana denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A Undang-Undang KUP tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana.
- h. Dalam hal terpidana tidak membayar pidana denda paling lama 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah memperoleh

kekuatan hukum tetap, jaksa melakukan penyitaan dan pelelangan terhadap harta kekayaan terpidana untuk membayar pidana denda tersebut menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

7. Pengaturan mengenai Pengenaan Pajak Penghasilan atas *Fringe Benefit*;

Natura dan kenikmatan memenuhi definisi penghasilan dalam Undang-Undang PPh, yaitu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan bagi penerimanya. Namun, Pasal 4 ayat (3) huruf d Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan dikecualikan dari objek pajak. Sementara itu, bagi pemberi kerja, pemberian natura dan kenikmatan tidak dapat menjadi pengurang penghasilan bruto dalam rangka penghitungan penghasilan kena pajak.

Pengaturan mengenai pemajakan atas natura dan kenikmatan tersebut dan perbedaan tarif PPh yang dikenakan terhadap Wajib Pajak orang pribadi dan Wajib Pajak Badan akan berdampak pada terbukanya pilihan bagi Wajib Pajak untuk melakukan penghindaran pajak. Berdasarkan kondisi tersebut, diusulkan untuk melakukan penyempurnaan regulasi mengenai perlakuan PPh atas natura dan kenikmatan, sehingga penghindaran pajak dapat dimitigasi lebih dini. Perubahan ketentuan dalam Undang-Undang PPh tersebut mencakup pengaturan sebagai berikut.

a. Natura dan/atau kenikmatan bersifat *taxable* (merupakan objek PPh bagi penerima), kecuali :

- 1) penyediaan makanan dan/atau minuman bagi seluruh pegawai;
- 2) pemberian natura dan/atau kenikmatan di daerah tertentu;
- 3) pemberian natura dan/atau kenikmatan yang merupakan keharusan dalam pelaksanaan pekerjaan; atau
- 4) pemberian natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan batasan nilai tertentu,

yang diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

b. Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam Negeri dan bentuk usaha tetap ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk biaya penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, yang diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

8. Perubahan Tarif atau *Bracket* Pajak Penghasilan Orang Pribadi;

Berdasarkan pengaturan mengenai Pajak Penghasilan Orang Pribadi saat ini, maka diusulkan untuk mengubah tarif dan lapisan tarif dengan mempertimbangkan:

- a. untuk meningkatkan *fairness* terhadap kemampuan membayar Orang Pribadi dalam negeri;
- b. untuk meningkatkan kontribusi *High Net Worth Individual* terhadap penerimaan perpajakan; serta
- c. meningkatkan kontribusi penerimaan Pajak Penghasilan Orang Pribadi.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan Alternatif I terkait Pajak Penghasilan Orang Pribadi menjadi sebagai berikut:

- a. Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sebagai berikut:

Tabel V. 1. Usulan Perubahan Lapisan Penghasilan Kena Pajak dan Tarif

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)
di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) sampai dengan Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)	30% (tiga puluh persen)
di atas Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)	35% (tiga puluh lima persen)

Sumber: diolah oleh Penulis

- b. Tarif dan lapisan Penghasilan Kena Pajak huruf a dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah setelah disampaikan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia untuk dibahas dalam penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- c. Besarnya lapisan Penghasilan Kena Pajak dapat diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan.

9. Pengaturan mengenai *General Anti Avoidance Rules*

Berdasarkan pengaturan anti penghindaran pajak saat ini, maka diusulkan untuk mengatur ketentuan anti penghindaran pajak yang bersifat umum dengan mempertimbangkan:

- a. Indonesia, belum memiliki kebijakan dan ketentuan GAAR dalam aturan substantif domestik setingkat undang-undang sampai saat ini sehingga penanganan penghindaran pajak masih terbatas hanya melalui penggunaan SAAR yang tercantum dalam Pasal 18 Undang-Undang PPh.
- b. Rekomendasi dan *best practice* internasional.
- c. Kebutuhan untuk mendorong keadilan bagi seluruh Wajib Pajak terkait dengan prinsip *ability to pay*.
- d. Skema penghindaran pajak yang semakin rumit dan menggerus basis pajak di Indonesia.
- e. GAAR diperlukan untuk mengatasi penghindaran pajak yang tidak hanya mencakup PPh, tetapi juga pajak-pajak lainnya, termasuk PPN.
- f. Pengaturan *Anti Avoidance rule* secara eksplisit dalam perundangan di Indonesia masih terbatas dan bersifat sangat spesifik, sehingga membuka ruang yang luas untuk skema penghindaran pajak agresif lainnya.
- g. Perlunya tata kelola yang memadai dalam penerapan GAAR sehingga dapat memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait GAAR dimasukkan ke dalam Undang-Undang KUP menjadi sebagai berikut:

- a. Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya pajak yang seharusnya terutang, dalam hal Wajib Pajak melakukan satu atau gabungan transaksi yang bertujuan:
 - 1) mengurangi;
 - 2) menghindari; dan/atau
 - 3) menunda,pembayaran pajak yang bertentangan dengan maksud dan tujuan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- b. Ketentuan mengenai penentuan kembali besarnya pajak yang seharusnya terutang diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- c. Menteri Keuangan berwenang mengatur batasan jumlah biaya pinjaman yang dapat dibebankan untuk keperluan penghitungan pajak.
- d. Ketentuan lebih lanjut mengenai:
 - 1) penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam rangka penghitungan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya;

- 2) pelaksanaan perjanjian pembentukan harga transaksi antarpihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
 - 3) penetapan pihak yang sebenarnya melakukan pembelian saham atau aktiva melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*);
 - 4) penetapan penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia;
 - 5) penentuan kembali besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia; dan
 - 6) kriteria hubungan istimewa,
- diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

10. Pengaturan mengenai Pengurangan Insentif Pajak bagi Wajib Pajak dengan Omzet Kurang dari Rp50 miliar

Berdasarkan pengaturan mengenai Pasal 31E Undang-Undang PPh saat ini, maka diusulkan untuk menyesuaikan kembali Pasal 31E Undang-Undang PPh dengan mempertimbangkan:

- a. Pada dasarnya terhadap Wajib Pajak UMKM telah diberikan fasilitas berupa pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final sebesar 0,5% dari peredaran bruto.
- b. Menyamakan perlakuan dengan Wajib Pajak lainnya sehingga akan dikenakan Tarif PPh yang sama.
- c. Memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak karena dikenakan 1 (satu) jenis tarif Pajak Penghasilan walaupun pajak penghasilan yang akan dibayarkan akan lebih tinggi.
- d. Selain itu, dengan pengaturan pembayaran pajak minimum, juga menjadi solusi dengan dihapusnya Pasal 31E tersebut.
- e. Saat ini Tarif Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak Badan untuk mulai tahun 2022 telah mengalami penurunan menjadi 20%, sehingga sudah lebih rendah dari tarif Pajak Penghasilan sebelumnya.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan mengenai pemberian fasilitas Pasal 31E Undang-Undang PPh agar dihapus.

11. Pengaturan mengenai Pengenaan Pajak Penghasilan Minimum (*Alternative Minimum Tax*);

Pengenaan AMT didasarkan pada data kondisi pembayaran atas Wajib Pajak yang mengalami kerugian namun memperoleh peredaran usaha yang signifikan dan dengan mempertimbangkan:

- a. upaya memperbaiki stabilitas penerimaan negara
- b. mencegah upaya penghindaran pajak, dan
- c. memberi keadilan pada Wajib Pajak yang selama ini patuh membayar pajak,

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan mengenai AMT sebagai berikut:

- a. Wajib Pajak badan yang pada suatu tahun pajak memiliki Pajak Penghasilan terutang berdasarkan Pasal 17 Undang-Undang PPh tidak melebihi 1% (satu persen) dari penghasilan bruto, dikenai Pajak Penghasilan minimum.
- b. Pajak Penghasilan minimum dihitung dengan tarif 1% (satu persen) dari dasar pengenaan pajak berupa penghasilan bruto.
- c. Pajak Penghasilan minimum merupakan Pajak Penghasilan terutang pada tahun pajak dikenakannya Pajak Penghasilan minimum.
- d. Penghasilan bruto merupakan seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak badan baik dari kegiatan usaha maupun dari luar kegiatan usaha pada suatu tahun pajak sebelum dikurangi biaya-biaya terkait, tidak termasuk penghasilan yang dikenai pajak yang bersifat final dan penghasilan yang bukan objek pajak.
- e. Ketentuan mengenai:
 - 1) batasan 1% (satu persen) dari penghasilan bruto sebagaimana dimaksud pada ayat (1); dan/atau
 - 2) besarnya tarif dan/atau dasar pengenaan Pajak Penghasilan minimum sebagaimana dimaksud pada ayat (2), dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah. AMT
- f. Wajib Pajak badan dengan kriteria tertentu dikecualikan dari Pajak Penghasilan minimum.
- g. Dalam hal terhadap Wajib Pajak badan dilakukan pemeriksaan, Pajak Penghasilan minimum diperhitungkan dalam penetapan pajak yang terutang berdasarkan hasil pemeriksaan.
- h. Ketentuan lebih lanjut mengenai:
 - 1) tata cara penghitungan Pajak Penghasilan minimum;
 - 2) Wajib Pajak badan dengan kriteria tertentu; dan
 - 3) Pajak Penghasilan minimum yang diperhitungkan, diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

12. Pengurangan Pengecualian Objek PPN dan Fasilitas PPN

a. Pengurangan Pengecualian Barang Kena Pajak

Berdasarkan penjelasan dalam bab sebelumnya mengenai pengaturan atas pengecualian jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN saat ini, maka diusulkan untuk mengubah jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN saat ini dengan mempertimbangkan:

- 1) untuk memberikan kepastian hukum dan kejelasan (*clarity*); dan
- 2) untuk memberikan *equal treatment* serta menghilangkan adanya *tax incidence* (naiknya harga yang harus dibayar konsumen sebagai akibat tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan oleh penjual).

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan untuk mengurangi jenis barang yang kecuallikan dari pengenaan PPN, sehingga barang yang tidak dikenai PPN yakni barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut:

- 1) makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering, yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah; dan
- 2) uang, emas batangan untuk kepentingan cadangan devisa negara, dan surat berharga.

b. Pengurangan Pengecualian JKP

Berdasarkan penjelasan dalam bab sebelumnya mengenai pengaturan atas pengecualian jenis jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN saat ini, maka diusulkan untuk mengubah jenis jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN saat ini dan pengenaan tarif yang lebih rendah atas penyerahan jenis jasa tertentu dengan mempertimbangkan:

- 1) mengurangi jenis jasa yang kecuallikan dari pengenaan PPN berupa jenis jasa tertentu yang dipandang pengenaan PPN-nya memiliki aspek sosiologis dan berpotensi pajak berganda;
- 2) banyaknya jenis jasa yang tidak dikenai PPN sangat mengganggu sistem PPN di Indonesia karena Pajak Masukan yang telah dibayar oleh pengusaha tidak dapat dikreditkan sehingga meningkatkan biaya yang harus ditanggung oleh para pengusaha

dan pada akhirnya mengurangi kemampuan pengusaha untuk berinvestasi serta melakukan pengembangan usaha;

- 3) perubahan jenis jasa yang tidak dikenai PPN menjadi jenis jasa yang mendapatkan fasilitas PPN akan lebih memberikan fleksibilitas bagi pemerintah dalam menggunakan instrumen fiskal dengan memberikan kewenangan menentukan sektor usaha yang harus didukung dengan fasilitas fiskal sesuai dengan perkembangan jaman dan mengatur besaran pengeluaran pajak (*tax expenditure*) yang dapat ditanggung oleh pemerintah; dan
- 4) Pemerintah perlu memperluas basis pajak untuk meningkatkan penerimaan dari sektor PPN.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait pengurangan jenis jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN, sehingga jenis jasa yang tidak dikenai PPN yakni jasa tertentu dalam kelompok jasa sebagai berikut:

- 1) jasa keagamaan, meliputi jasa yang diberikan oleh penceramah agama atau pengkhotbah dan kegiatan pelayanan ibadah keagamaan yang diselenggarakan rumah ibadah;
- 2) jasa kesenian dan hiburan, meliputi semua jenis jasa yang dilakukan oleh pekerja seni dan hiburan yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
- 3) jasa perhotelan, meliputi jasa penyewaan kamar dan/atau jasa penyewaan ruangan di hotel yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
- 4) jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum, meliputi semua jenis jasa sehubungan dengan kegiatan pelayanan yang hanya dapat dilakukan oleh pemerintah sesuai kewenangannya berdasarkan peraturan perundang-undangan dan jasa tersebut tidak dapat disediakan oleh bentuk usaha lain;
- 5) jasa penyediaan tempat parkir, meliputi jasa penyediaan atau penyelenggaraan tempat parkir yang dilakukan oleh pemilik tempat parkir atau pengusaha pengelola tempat parkir kepada pengguna tempat parkir yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;

- 6) jasa boga atau katering, meliputi semua kegiatan pelayanan penyediaan makanan dan minuman yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah.

c. Pengurangan Fasilitas PPN

Berdasarkan penjelasan dalam bab sebelumnya mengenai pengaturan fasilitas PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN, maka diusulkan untuk mengubah jenis fasilitas PPN saat ini dengan mempertimbangkan:

- 1) jumlah belanja perpajakan pemerintah yang terus meningkat dari tahun ke tahun;
- 2) untuk mengurangi beban pengusaha atas Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan atas penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN
- 3) terdapat inefisiensi APBN yang seharusnya dapat untuk *refocusing* dan relokasi anggaran agar tepat sasaran;
- 4) beberapa fasilitas sebenarnya telah mendapatkan subsidi lain dari pemerintah selain fasilitas PPN;
- 5) mengurangi isu anti-*dumping* dan anti-subsidi yang dituduhkan atas produk Indonesia di luar negeri; dan
- 6) beberapa fasilitas PPN menimbulkan terjadinya distorsi ekonomi.

Berdasarkan pelaksanaan, evaluasi atas pemberian fasilitas PPN pada ruang lingkup sasaran kemudahan perpajakan sebagaimana dimaksud pada penjelasan Pasal 16B huruf a sampai dengan o Undang-Undang PPN, maka diusulkan perubahan Pasal 16B Undang-Undang PPN sebagai berikut:

- a. Pajak terutang tidak dipungut, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:
 - 1) kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
 - 2) penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
 - 3) impor BKP tertentu;
 - 4) pemanfaatan BKP Tidak Berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; dan
 - 5) pemanfaatan JKP tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean,diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- b. Pajak terutang tidak dipungut diberikan terbatas untuk tujuan:

- 1) mendorong ekspor dan hilirisasi industri yang merupakan prioritas nasional;
- 2) menampung kemungkinan perjanjian dengan negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;
- 3) mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin dalam rangka program vaksinasi nasional;
- 4) meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;
- 5) mendorong pembangunan tempat ibadah;
- 6) menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/atau dana pinjaman luar negeri;
- 7) mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi BKP tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk;
- 8) membantu tersedianya BKP dan/atau JKP yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam dan bencana nonalam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional dan bencana nonalam nasional;
- 9) menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi; dan/atau
- 10) mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional.

13. Penerapan Multitarif PPN;

Berdasarkan pengaturan mengenai tarif PPN yang berlaku saat ini bahwa tarif efektif PPN secara umum berupa *single rate* sebesar 10% (sepuluh persen), diusulkan untuk mengatur kembali besaran tarif efektif PPN menjadi multitarif dengan mempertimbangkan:

- a. Tarif PPN Indonesia masih dibawah rata-rata tarif negara OECD (19%) atau negara BRICS (17%);
- b. Tarif PPN sama untuk semua barang dan jasa, menimbulkan sifat regresif (orang kaya membayar beban pajak lebih ringan dari pada orang miskin);

- c. Indonesia belum mengikuti kecenderungan berbagai negara menaikkan tarif PPN untuk mengkompensasi kecenderungan penurunan tarif PPh Badan; dan
- d. *C-Efficiency* PPN Indonesia pada 2018 lebih rendah dari Singapore, Thailand, Korea, Estonia, dan Luxembourg.

Berkenaan dengan pertimbangan tersebut, diusulkan besaran multitarif PPN meliputi sebagai berikut:

- a. Tarif PPN adalah 12% (dua belas persen).
- b. Tarif PPN sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:
 - 1) ekspor BKP Berwujud;
 - 2) ekspor BKP Tidak Berwujud; dan
 - 3) ekspor JKP.
- c. Tarif PPN sebagaimana dimaksud pada huruf a dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen).
- d. Perubahan tarif PPN sebagaimana dimaksud pada huruf c diatur dengan Peraturan Pemerintah setelah disampaikan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia untuk dibahas dalam penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- e. PPN dapat dikenakan dengan tarif berbeda dari tarif sebagaimana dimaksud pada huruf a atau huruf c atas:
 - 1) penyerahan BKP tertentu dan/atau JKP tertentu;
 - 2) impor BKP tertentu; dan
 - 3) pemanfaatan BKP tidak berwujud tertentu dan/atau JKP tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
- f. Tarif berbeda sebagaimana dimaksud pada huruf e dikenakan paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 25% (dua puluh lima persen).
- g. Ketentuan mengenai jenis BKP tertentu, JKP tertentu, BKP tidak berwujud tertentu sebagaimana dimaksud pada huruf e dan tarif sebagaimana dimaksud pada huruf f diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- h. Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP, impor BKP, serta pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, yang dalam penghitungan PPN terutang menggunakan Dasar Pengenaan Pajak berupa nilai lain, dapat dikreditkan.
- i. Ketentuan mengenai pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang

peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun tidak melebihi jumlah tertentu dan Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu, dihapus.

- j. Ketentuan pengkreditan Pajak Masukan untuk perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan station wagon, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan, diubah menjadi:

“Pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor yang hanya digunakan oleh pegawai tertentu karena jabatan atau pekerjaannya.”

- k. Pengusaha Kena Pajak yang:

- 1) mempunyai peredaran usaha dalam 1 (satu) tahun buku tidak melebihi jumlah tertentu; dan/atau
- 2) melakukan kegiatan usaha tertentu, dapat memungut dan menyetorkan PPN yang terutang atas penyerahan BKP dan/atau JKP dengan besaran tertentu.

- l. Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP, impor BKP, serta pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, yang berhubungan dengan penyerahan sebagaimana dimaksud pada huruf j, tidak dapat dikreditkan.

- m. Ketentuan mengenai jumlah peredaran usaha tertentu, jenis kegiatan usaha tertentu, dan besaran PPN yang dipungut dan disetor, diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

14. Pengaturan mengenai Penambahan atau Pengurangan objek Cukai

Berdasarkan pengaturan mengenai cukai saat ini, maka diusulkan untuk mengubah ketentuan Undang-Undang Cukai dengan mempertimbangkan:

- a. Untuk mengendalikan tingkat konsumsi atas barang yang dianggap menimbulkan efek negatif kepada masyarakat;
- b. Prinsip efisiensi atas penyusunan regulasi untuk menetapkan Barang Kena Cukai; dan
- c. Optimalisasi penerimaan negara dari cukai.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan untuk perubahan pengaturan terkait cukai sebagai berikut:

- a. Cukai dikenakan terhadap Barang Kena Cukai yang terdiri dari:
 - 1) etil alkohol atau etanol, dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya;

- 2) minuman yang mengandung etil alkohol dalam kadar berapa pun, dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya, termasuk konsentrat yang mengandung etil alkohol;
 - 3) hasil tembakau, yang meliputi sigaret, cerutu, rokok daun, tembakau iris, dan hasil pengolahan tembakau lainnya, dengan tidak mengindahkan digunakan atau tidak bahan pengganti atau bahan pembantu dalam pembuatannya; dan
 - 4) produk plastik.
- b. Penambahan atau pengurangan jenis Barang Kena Cukai diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah setelah disampaikan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia untuk dibahas dalam penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

15. Pengaturan mengenai Pajak Karbon;

Berdasarkan pengaturan mengenai pajak karbon saat ini, maka diusulkan untuk mengatur ketentuan perpajakan mengenai pengenaan pajak karbon dengan mencapai sasaran yang telah disepakati yaitu mewujudkan komitmen Indonesia untuk mengendalikan emisi GRK sesuai NDC Indonesia, serta upaya untuk peningkatan penerimaan negara dari sektor pajak karbon yang optimal, dengan pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut.

a. Penerapan prinsip *polluters pay principle*

Dalam pembangunan ekonomi yang berjalan saat ini masih sangat mengandalkan pada eksploitasi sumber daya alam dan merusak lingkungan termasuk dengan mengeluarkan emisi karbon. Emisi karbon yang dikeluarkan dari pemakaian sumber energi fosil bagi industri dan transportasi berdampak buruk bagi lingkungan. Kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh emisi karbon tersebut harus diperbaiki dengan menggunakan dana pemerintah dan masyarakat. Oleh karena itu, instrumen pajak karbon merupakan salah satu upaya untuk membebankan biaya lingkungan tersebut (*to internalize the externality cost*) kepada pihak yang mengeluarkan emisi karbon (*polluters pay principle*).

b. Upaya untuk mendukung pencapaian target pemerintah di bidang lingkungan dan perubahan iklim

Di dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2016 tentang Pengesahan *Paris Agreement to the United Nations Framework Convention on Climate Change*, Pemerintah Indonesia telah

berkomitmen untuk menurunkan emisi gas rumah kaca sebesar 29% dengan kemampuan sendiri dan 41% dengan dukungan internasional. Pengenaan pajak karbon merupakan salah satu bentuk upaya pemerintah untuk memenuhi pencapaian target penurunan emisi gas rumah kaca dengan kemampuan sendiri (29%).

c. Sumber baru pembiayaan pembangunan

Pemerintah telah menetapkan prioritas-prioritas pembangunan sebagaimana tercantum di dalam dokumen Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJMN 2020-2024). Di tengah pandemi Covid 19 ini, pemerintah telah menetapkan prioritas utama pada sektor kesehatan dan pemulihan ekonomi yang menambah keterbatasan fiskal pemerintah. Pendapatan negara dari pajak karbon ini merupakan salah satu sumber yang dapat dimanfaatkan untuk menjadi sumber baru bagi pembiayaan pembangunan atau menambah *fiscal space* tersebut.

d. Mengisi *gap* pembiayaan perubahan iklim

Berdasarkan data penandaan anggaran perubahan iklim (*climate budget tagging*), kemampuan APBN untuk memenuhi kebutuhan pendanaan perubahan iklim hanya setara dengan sekitar 34% dari kebutuhan mitigasi perubahan iklim saja. Dengan pendapatan negara yang diperoleh dari pengenaan pajak karbon, maka pemerintah dapat menggunakan dana yang diperoleh untuk menutupi *gap* pembiayaan perubahan iklim.

e. Sumber investasi energi ramah lingkungan dan terbarukan

Investasi energi ramah lingkungan dan terbarukan memerlukan dana yang sangat besar, dan pemerintah perlu berhati-hati di dalam mengalokasikan dana APBN untuk membiayai berbagai program prioritas nasional. Pengalokasian sebagian pendapatan negara dari pajak karbon (*earmarking*) merupakan salah satu upaya yang dapat dilakukan oleh pemerintah untuk mendukung investasi ramah lingkungan dan terbarukan. Sehingga seiring dengan pemanfaatan energi bersih tersebut, maka konsumsi atas energi fosil akan semakin berkurang dan mampu menciptakan perbaikan lingkungan.

f. Sumber pembiayaan untuk mendukung masyarakat berpenghasilan rendah

Pandemi Covid-19 telah memberikan dampak yang sangat berat bagi terutama bagi masyarakat berpenghasilan rendah. Pemerintah telah memberikan dukungan yang sangat besar melalui program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN). Di samping itu, pengenaan

pajak karbon tentu akan memberikan dampak bagi masyarakat berpenghasilan rendah. Oleh karena itu, pendapatan negara yang dihasilkan dari pajak karbon dapat dialokasikan kepada masyarakat berpenghasilan rendah untuk meningkatkan kemampuan ekonominya. Dengan pengalokasian pendapatan negara dari pajak karbon ini selain menunjukkan sifat keadilan pajak karbon, juga untuk mengurangi dampak regresifitas dari pajak karbon kepada masyarakat berpenghasilan rendah.

Berkenaan dengan hal tersebut, diusulkan pengaturan terkait pengenaan Pajak Karbon sebagai berikut:

- a. Pajak karbon dikenakan atas emisi karbon yang memberikan dampak negatif bagi lingkungan hidup.
- b. Subjek pajak karbon adalah Wajib Pajak Orang Pribadi atau Wajib Pajak Badan yang membeli barang yang mengandung karbon dan/atau melakukan aktivitas yang menghasilkan emisi karbon.
- c. Pajak karbon terutang atas pembelian barang yang mengandung karbon atau aktivitas yang menghasilkan emisi karbon dalam jumlah tertentu pada periode tertentu.
- d. Saat terutang pajak karbon adalah:
 - 1) pada saat pembelian barang yang mengandung karbon; atau
 - 2) pada akhir periode tertentu dari aktivitas menghasilkan emisi karbon dalam jumlah tertentu; atau
 - 3) saat lain,yang diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- e. Tarif pajak karbon ditetapkan paling rendah sebesar Rp75,00 (tujuh puluh lima rupiah) per kilogram karbon dioksida ekuivalen (CO₂e) atau satuan yang setara.
- f. Ketentuan mengenai:
 - 1) penetapan tarif pajak karbon;
 - 2) perubahan tarif pajak karbon; dan/atau
 - 3) penambahan objek pajak yang dikenai pajak karbon,diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- g. Penerimaan dari pajak karbon dialokasikan untuk pengendalian perubahan iklim.
- h. Ketentuan mengenai:
 - 1) subjek pajak karbon;
 - 2) tata cara penghitungan, pemungutan, pembayaran atau penyeteroran, pelaporan, dan mekanisme pengenaan pajak karbon; dan

- 3) alokasi penerimaan dari pajak karbon untuk pengendalian perubahan iklim,
diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan, setelah berkoordinasi dengan kementerian/lembaga terkait.
- i. Pelaksanaan hak dan kewajiban administrasi perpajakan terkait pajak karbon dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang ketentuan umum dan tata cara perpajakan.

16. Ketentuan Peralihan

- a. Pada saat Undang-Undang ini mulai berlaku:
 - 1) Peraturan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, dinyatakan tidak berlaku, sepanjang:
 - a) berkaitan dengan pengungkapan harta bersih berdasarkan Undang-Undang ini; dan
 - b) pengungkapan tersebut dilaksanakan mulai tanggal 1 Juli 2021 sampai dengan tanggal 31 Desember 2021.
 - 2) fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut atas impor dan/atau penyerahan alat angkutan tertentu masih berlaku sampai dengan masa berlaku Surat Keterangan Tidak Dipungut Pajak Pertambahan Nilai berakhir;
 - 3) fasilitas Pajak Pertambahan Nilai dibebaskan atas impor dan/atau penyerahan BKP tertentu dan BKP tertentu yang bersifat strategis berupa mesin dan peralatan pabrik berlaku sampai dengan Surat Keterangan Bebas yang sudah diterbitkan Kantor Pelayanan Pajak sebelum berlakunya Undang-Undang ini, sudah terealisasi impor dan/atau penyerahannya.
- b. Ketentuan mengenai:
 - 1) pengenaan PPh atas natura dan/atau kenikmatan (*Fringe Benefit*);
 - 2) perubahan tarif dan lapisan (*bracket*) PPh orang pribadi;
 - 3) GAAR;
 - 4) Pengurangan insentif Wajib Pajak dengan omzet sampai dengan Rp4,8 miliar; dan
 - 5) Pengenaan PPh minimum;berlaku mulai Tahun Pajak 2022.
- c. Ketentuan mengenai:
 - 1) pengurangan pengecualian objek PPN dan fasilitas PPN; dan
 - 2) penerapan multitarif PPN,

berlaku mulai tanggal 1 Januari 2022.

- d. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

BAB VI

PENUTUP

A. Simpulan

Sesuai dengan identifikasi masalah yang telah dikemukakan, berikut simpulan dari Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu:

1. Beberapa permasalahan yang dihadapi terkait dengan penerapan kebijakan perpajakan saat ini sehingga diperlukan pengaturan kembali beberapa kebijakan perpajakan antara lain:
 - a. terdapat fenomena penghindaran pajak yang agresif yang dapat dimitigasi dengan penerapan SAAR, namun belum optimal;
 - b. terdapat keterbatasan kewenangan otoritas pajak untuk melakukan tindakan penagihan atas aset penanggung pajak yang berada di wilayah negara lain sehingga dibutuhkan kerja sama dengan otoritas negara lain untuk menagihnya;
 - c. belum terdapat kepastian hukum terkait dengan pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali;
 - d. terdapat perbedaan pemaknaan *ultimum remedium* yang mengakibatkan tidak optimalnya pemulihan kerugian pada pendapatan negara;
 - e. belum adanya peraturan yang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menambah atau mengurangi objek cukai sehingga menjadi kurang fleksibel;
 - f. tingkat kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang masih rendah memerlukan kebijakan yang dapat memberikan kesempatan Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak, serta mengungkapkan penghasilan, harta, dan/atau peredaran usaha yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh;
 - g. terdapat fenomena Wajib Pajak yang secara terus menerus mengalami kerugian sehingga secara ekonomis tidak memberikan sumbangsih kepada negara melalui pajak karena selalu melakukan kompensasi kelebihan pembayaran pajaknya serta perlunya meningkatkan asas keadilan dan kegotong-royongan dari setiap Wajib Pajak, sehingga perlu diterapkan kebijakan pengenaan pajak minimum terhadap Wajib Pajak yang terus menerus mengalami kerugian dan kebijakan pembatasan kompensasi atas kerugian;
 - h. diperlukannya kebijakan yang secara segera dapat memperluas basis pemajakan guna mendorong peningkatan penerimaan pajak dalam

- rangka mengupayakan normalisasi defisit anggaran kurang dari 3% di Tahun Anggaran 2023, baik dengan menambah objek pajak, mengurangi nonobjek pajak, maupun dengan mengurangi fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak, namun diimbangi dengan pemberian subsidi kepada masyarakat bawah;
- i. perkembangan model bisnis baru berbasis teknologi dan informasi yang memungkinkan penjual dan pembeli bertemu menggunakan sarana dan infrastruktur yang disediakan oleh pihak lain, sehingga perlu dilakukan penunjukan pihak lain tersebut sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak;
 - j. terdapat komitmen pemerintah berupa target pengendalian emisi Indonesia sampai tahun 2030 sebesar 29% dari skenario normal (*business as usual*) dengan upaya sendiri;
 - k. terdapat distribusi pendapatan yang masih kurang merata, antara lain disebabkan oleh kondisi bahwa tidak dikenakannya PPh atas natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*) dan belum optimalnya lapisan (*bracket*) dan tarif PPh Orang Pribadi sehingga perlu diterapkan pengenaan pajak atas *fringe benefit* dan perubahan *bracket* dan tarif PPh Orang Pribadi, untuk meningkatkan pemerataan distribusi pendapatan;
 - l. diperlukan perlakuan yang sama dalam memenuhi kewajiban PPh bagi semua Wajib Pajak yang peredaran usaha telah melebihi Rp4,8 miliar; dan
 - m. implementasi MAP di Indonesia masih kurang efektif.
2. Memberikan solusi atas permasalahan yang dihadapi dalam kehidupan berbangsa, bernegara, dan bermasyarakat dikarenakan perlambatan perekonomian nasional dan kebutuhan atas normalisasi defisit anggaran yang terkait dengan perpajakan diantaranya:
- a. membuat pengaturan untuk memitigasi penghindaran pajak yang semakin agresif dengan penerapan GAAR;
 - b. membuat pengaturan mengenai kerja sama penagihan antaryurisdiksi;
 - c. mengatur pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan Putusan Peninjauan Kembali untuk memberikan kepastian hukum;
 - d. membuat pengaturan untuk memitigasi tidak optimalnya pemulihan kerugian pada pendapatan negara, antara lain berupa pengaturan mengenai penghentian penyidikan;
 - e. mengatur kembali mengenai kewenangan untuk menambah atau mengurangi objek cukai;

- f. memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak atau belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh;
- g. mengatur mengenai penerapan pajak minimum yang harus dibayar oleh Wajib Pajak;
- h. melakukan perluasan basis pemajakan guna mendorong peningkatan penerimaan pajak dalam rangka mengupayakan normalisasi defisit anggaran kurang dari 3% (tiga persen) di Tahun Anggaran 2023, dengan menambah objek pajak, mengurangi nonobjek pajak, maupun dengan mengurangi fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak;
- i. membuat pengaturan mengenai penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak;
- j. membuat pengaturan mengenai penerapan pajak karbon;
- k. mengatur kembali mengenai perlakuan PPh atas *fringe benefit* dan tarif atau *bracket* PPh Orang Pribadi;
- l. menghapus ketentuan mengenai fasilitas Pasal 31E Undang-Undang PPh; dan
- m. mengatur kembali mengenai MAP.

Oleh karenanya diperlukan dukungan para pemangku kepentingan (*stakeholder*) dalam bentuk kebijakan dan landasan hukum yang dapat memperkuat administrasi perpajakan, meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, memperluas basis pajak, dan mengatur kembali sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan.

3. Landasan filosofis, yuridis, dan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini adalah menempatkan pajak sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana untuk berperan serta dan gotong royong dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional, meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak dengan memperluas basis pemajakan, serta meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.
4. Sasaran yang akan dicapai dengan kebijakan perpajakan ini adalah dalam rangka konsolidasi fiskal untuk keberlanjutan fiskal jangka menengah/panjang, berupa penguatan administratif perpajakan, program peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, perluasan basis pajak, dan pengaturan kembali sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan.
5. Arah pengaturan adalah untuk memberi pengaturan dalam rangka penguatan administrasi perpajakan, program peningkatan kepatuhan

Wajib Pajak, perluasan basis pajak, dan pengaturan kembali sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kesetaraan.

6. Adapun jangkauan dan materi pengaturan dari Rancangan Undang-Undang ini meliputi pengaturan mengenai GAAR, pengaturan mengenai kerja sama penagihan antaryurisdiksi, pengenaan denda penagihan setelah diterbitkan putusan peninjauan kembali, implementasi tindak pidana perpajakan, pengaturan mengenai penambahan atau pengurangan objek cukai, pengungkapan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan dalam Pengampunan Pajak, pengungkapan harta yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh, pengaturan mengenai pengenaan pajak penghasilan minimum (*alternative minimum tax*), pengurangan pengecualian objek PPN dan fasilitas PPN, penerapan multitarif Pajak Pertambahan Nilai, penunjukan pihak lain sebagai pemotong dan/atau pemungut pajak, pengaturan mengenai pajak karbon, pengaturan mengenai pengenaan Pajak Penghasilan atas *fringe benefit*, perubahan tarif atau *bracket* Pajak Penghasilan orang pribadi, pengaturan mengenai pengurangan insentif pajak bagi wajib pajak dengan omzet kurang dari Rp50 miliar, dan pengaturan kembali mengenai prosedur persetujuan bersama (*mutual agreement procedure*).

B. Saran

1. Naskah akademik ini dibuat dan disusun untuk dapat dipergunakan sebagai acuan dalam penyusunan dan pembahasan Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
2. Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diharapkan dapat diusulkan sebagai Prolegnas Prioritas di Tahun 2021.

DAFTAR PUSTAKA

1. Peraturan Perundang-Undangan

- Pemerintah Indonesia. 1945. *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1981. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang Undang Hukum Acara Pidana..* Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1982. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 1982 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Pengelolaan Lingkungan Hidup*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1983. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1983. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1983. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1995. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 1997. *Undang- Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 1997 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup*. Lembaran RI Tahun 1982 No. 3215. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2007. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2008. *Undang-Undang Republik Indonesia Ncmor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UndangUndang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2008. *Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2016*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2009. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2009 tentang tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup*. Jakarta: Sekretariat Negara.

-
- _____. 2009. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2011. *Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2014. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2014 tentang Perindustrian*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2016. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2016 tentang Pengesahan Paris Agreement to the United Nations Framework Convention on Climate Change (Persetujuan Paris atas Konvensi Kerangka Kerja Perserikatan Bangsa-Bangsa Mengenai Perubahan Iklim)*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2020. *Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 TAHUN 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2020. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2001. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2001 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah Atau Dana Pinjaman Luar Negeri*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2009. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat sebabgaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2011. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2017. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2017 tentang Instrumen Ekonomi Lingkungan Hidup*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2018. *Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu*. Jakarta: Sekretariat Negara.

-
- _____. 2018. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2018 tentang Pemberdayaan Industri*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2019. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 2019 Tentang Impor dan Penyerahan Alat Angkutan Tertentu serta Penyerahan dan Pemanfaatan Jasa Kena Pajak Terkait Alat Angkutan Tertentu yang Tidak Dipungut Pajak Pertambahan Nilai*.
-
- _____. 2019. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 73 Tahun 2019 Tentang Barang Kena Pajak Yang Tergolong Mewah berupa Kendaraan Bermotor yang Dikenai Pajak Penjualan atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2020. *Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2020 tentang Pemberian Pembebasan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah kepada Perwakilan Negara Asing dan Badan Internasional serta Pejabatnya*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2021. *Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2021 tentang Kemudahan, Perlindungan, dan Pemberdayaan Koperasi dan Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2018. *Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2018 tentang Kebijakan Industri Nasional Tahun 2015-2019*. Jakarta: Sekretariat Negara.
-
- _____. 2010. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
-
- _____. 2010. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
-
- _____. 2011. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 88/PMK.011/2011 tentang PPN Ditanggung Pemerintah atas Subsidi BBM Jenis Tertentu dan Liquefied Petroleum Gas (LPG) Tabung 3 Kilogram Bersubsidi Tahun Anggaran 2011*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
-
- _____. 2012. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 27/PMK.011/2012 tentang Perubahan Kedua atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 231/KMK.03/2001 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Impor Barang Kena Pajak Yang Dibebaskan Dari Pungutan Bea Masuk*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
-
- _____. 2018. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 215/PMK.03/2018 tentang Penghitungan Angsuran Pajak Penghasilan*

dalam Tahun Pajak Berjalan yang Harus Dibayar Sendiri oleh Wajib Pajak Baru, Bank, Badan Usaha Milik Negara, Badan Usaha Milik Daerah, Wajib Pajak Masuk Bursa, Wajib Pajak Lainnya yang Berdasarkan Ketentuan Diharuskan Membuat Laporan Keuangan Berkala dan Wajib Pajak Orang Pribadi Pengusaha Tertentu. Jakarta: Kementerian Keuangan.

_____. 2019. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 49/PMK.03/2019 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama. Jakarta: Kementerian Keuangan.*

_____. 2019. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 81/PMK.010/2019 tentang Batasan Rumah Umum, Pondok Boro, Asrama Mahasiswa Dan Pelajar, Serta Perumahan Lainnya, Yang Atas Penyerahannya Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Jakarta: Kementerian Keuangan.*

_____. 2020. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Yang Masih Harus Dibayar. Jakarta: Kementerian Keuangan.*

_____. 2010. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2017 tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.*

_____. 2011. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 42/PJ/2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Bantuan Penagihan Pajak Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.*

_____. 2015. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 40/PJ/2015 tentang Tata Cara Pemungutan dan Penyetoran PPN atas Pembayaran Subsidi Jenis Bahan Bakar Minyak (BBM) Tertentu Minyak Solar. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.*

2. Buku dan Jurnal

Abbasian, E., & Myles, G. D. 2006. *Benefit Taxation and Public Good Provision. United Kingdom: University of Exeter dan Institute for Fiscal Studies*

Adam, S, Besley, T, Blundell, R, Bond, S, Chote, R, Gammie, M, Johnson, P, Myles, G & Poterba, JM. 2010. *Dimensions of tax design. Oxford University Press.*

- Adiningsih, Sri. 2011. *Pembangunan Berkelanjutan di Indonesia Ditinjau dari Aspek Ekonomi*. <http://www.perwaku.org> diakses pada tanggal 6 April 2021.
- Ågerup, Martin, et. al. 2004. *Climate Change And Sustainable Development, A Blueprint From the Sustainable Development Network*. London: International Policy Network.
- Agha, A & Haughton, J. 1996. Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*. Vol. 78, no. 2, pp. 303-308.
- AICPA. 2001. Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals. *New York: American Institute of Certificate Public Administration, Inc.*
- Ajzen. 1985. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 179-211.
- Ajzen, I., & Fishbein, M. 1975. *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. MA: Addison-Wesley.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. 1972. Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alley, C & Bentley, D. 2005. A remodeling of Adam Smith's tax design principles. *Austl. Tax F.*, vol. 20, p. 579.
- Allink, Matthijs & Victor van Kommer. 2015. *Handbook on Tax Administration*.
- Alm, J. 1992. Why Do People Pay Taxes. *Journal of Public Economics* volume 48, 21-38.
- Aloys Prinz, S. M. 2013. The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. *Journal of Economic Psychology*.
- Anandan, R., & R. Sipahimalani. 2018. *Southeast Asia's Accelerating Internet Economy*. <https://www.temasek.com.sg/en/news-and-views/stories/future/Southeast-Asia-accelerating-internet-economy.html> diakses pada tanggal 7 April 2021.
- Apeldoorn, van L. J. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Araki, S., & Claus, I. 2014. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Mandaluyong: Asian Development Bank.
- Arnold, B. 2008. *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better?(What would John Tiley think?)*. *Comparative Perspectives on Revenue Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Asen, Elke. 2020. *Reduced Corporate Income Tax Rates for Small Businesses in Europe*. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/reduced-corporate-income-tax-rates-for-small-businesses-in-europe-2020/> diakses pada tanggal 6 April 2021.

- Asriyani, A. 2017. Upaya Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. *Katalogis*, 5(8).
- Avery Jones, J., et al. 2006. *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States*. IBFD.
- Avi-Yonah, R. 2006. The Three Goals of Taxation. *Working Paper*.
- Avi-Yonah, R. S. 2011. The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals . *Michigan Public Law Working Paper No. 255*.
- Avi-Yonah, R. S. 2012. US Treaty anti-avoidance rules: an overview and assessment. *U of Michigan Law & Econ Empirical Legal Studies Center Paper*, (12-001).
- Baer, Katherine, & Eric LeBorgne. 2008. *Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives*. Washington: International Monetary Fund.
- Baimagambetov, A. A., et. al. 2019. System of functioning of tax on luxury in developed countries, of Social and Human Sciences. *National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan*, p. 107.
- Baistrocchi, E., & Roxan, I. (Eds.). 2012. *Resolving transfer pricing disputes: a global analysis*. Cambridge University Press.
- Baker, P., Ernest Czakert, Arie van Eijdsen, Maria Amparo Grau Ruiz, & Liselott Kana. 2011. International Assistance in the Collection of Taxes. *Bulletin for International Taxation April/May 2011*.
- Barot, R. P. 2021. 'A Study On GST: A New Age of Indirect Taxes', *International Educational Applied Scientific Research Journal*, 5(11).
- Basri, C., Felix, M., Hanna, R., & Olken, B. A. 2019. *Tax Administration vs. Tax Rates: Evidence from Corporate Taxation in Indonesia*. Cambridge: MIT.
- Beijing Review. 2010. Is a Luxury Goods Consumption Tax Useful?. *Beijing review*, 53(25), pp. 46.
- Benjamin dan John Lester. 2015. *Small Business Preferences as a Barrier to Growth: Not so Tall After All*. Toronto: C. D. Howe Institute.
- Beretta, G. 2017. Italy - From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?. *Bulletin for International Taxation*.
- Beretta, G. 2017. Taxation of Individuals in the Sharing Economy. *Intertax* 45, 2-11.
- Bikas, E & Raškauskas, J. 2011. Value added tax dimension: the case of Lithuania. *Ekonomika*, vol. 90, no. 1, pp. 22-38.
- Bird, Richard M dan Eric M. Zolt. 2003. *Introduction to Tax Policy Design and Development*. Washington: Word Bank.
- Bird, R. M. 1976. Charging for public services: A new look at an old idea (No. 59). *Canadian Tax Foundation*.

- Bird, R. M., & Jun, J. 2005. Earmarking in theory and Korean practice. *ITP Paper*, 513.
- Bittker, B. I. 1979. Equity, Efficiency, and Income Tax Theory: Do Misallocations Drive Out Inequities. *Yale Law School Faculty Scholarship*, Vol.16 No. 4.
- Blinder, A. S. 1981. *Thoughts on the Laffer Curve*. Dalam Meyer, L. H. (Ed.). *The Supply-Side Effects of Economic Policy*, 81-92.
- Brauner, Y., & Baez, A. 2015. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. Amsterdam: IBFD.
- Brockner, J., & Wiesenfeld, B. 1996. An Integrative Framework for Explaining Reactions to Decisions: Interactive Effects of Outcome and Procedures. *Psychological Bulletin*, 189-208.
- Brotodihardjo, R. S. 2013. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Brown, K. B. 2012. Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview. *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, 1-21.
- Bruins, M., Einaudi, M., Seligman, M., & Stamp, S. J. 1923. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee No. E.F.S. 73.F.19*. Geneva: League of Nations.
- Buchanan, J. M. 1963. The economics of earmarked taxes. *Journal of political economy*, 71(5), 457-469.
- Callan, S. J., & Thomas, J. M. 2013. *Environmental economics and management: Theory, policy, and applications*. Cengage Learning.
- Carnahan, Michael. 2012. Taxation Challenges in Developing Countries: Asia & the Pacific. *Policy Studies* Vol 2(1).
- Chaney, Paul. 2020. *What's the Qualified Business Income Deduction and Can You Claim It? Small Business Trend*. <https://smallbiztrends.com/2020/08/qualified-business-income-deduction.html> diakses pada tanggal 3 April 2021.
- Chaisse, J. 2017. Making Tax Dispute Resolution Mechanisms More Effective The Base Erosion and Profit Shifting Project and Beyond. *Contemporary Asia Arbitration Journal*, 10(1), 1-50.
- Chakim, M. Lutfi. 2015. Mewujudkan Keadilan Melalui Upaya Hukum Peninjauan Kembali pasca Putusan Mahkamah Konstitusi, Obtain Justice Through Extraordinary Legal Remedies Reconsideration after The Decision of The Constitutional Court. *Jurnal Konstitusi*, Volume 12, Nomor 2.
- Christensen, Clayton M. dan Joseph L. Bower. 1995. Disruptive Technologies: Catching the Wave. *Harvard Business Review: Jan-Feb 1995*.

- Clausing, K. A. 2015. Beyond Territorial and Worldwide Systems of International Taxation. *Journal of International Finance and Economics*, 43-58.
- Cockfield, Arthur J. 2003. *Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective*. Georgia Law Review 85- 118.
- Cohn, H. T. 2008. *Global political economy theory and practice 4th Ed*. New York: Pearson.
- Cnossen, S. 1997. *Excise Systems, A Global Study of The Selective Taxation of Goods and Services*. John Hopkins University Press
- Cnossen, S. 2005. *Theory and Practice of Excise Taxation*. Oxford University Press
- Cnossen, S. 2010. *The Economics of Excise Taxation*. AS: Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University
- Cornes, R., & Sandler, T. 1985. Externalities, expectations, and Pigouvian taxes. *Journal of Environmental Economics and Management*, 12(1), 1-13. Dachis,
- Dam, Sjamsumar dan Riswandi. 1995. *Kerjasama ASEAN, Latar Belakang, Perkembangan, dan Masa Depan*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Kahan, Dan M. 1997. Sosial Influence, Sosial Meaning, and Deterrence. *Artikel pada Virginia Law Review*. Vol. 83.
- Darussalam, Hutagaol, J., & Septriadi, D. 2010. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DDTC.
- Das-Gupta, Arindam, Shanto Ghosh, & Dilip Mookherjee. 2004. Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. *International Tax and Public Finance* 11, 575–600.
- Daxbek, V., & Estache, A. 2013. How Would the Design of an Alternative Minimum Tax Impact the Effective Corporate Tax Rate in Belgium. *ECARES Working Paper*.
- DDTC Fiscal Research. 2017. *Alternative Minimum Tax: Konsep, Ilustrasi, Komparasi, dan Prospek di Indonesia*.
- de Cogan, D., & Harris, P. 2009. *Studies in the History of Tax Law. Volume 3*. Hart Publishing.
- de Mello, L. 1997. Foreign direct investment in developing countries and growth: A selective survey. *Journal of Development Studies*, 1-34.
- Devano, Sony, Rahayu, Siti Kurnia. 2006. *Perpajakan : Konsep, Teori, dan Isu. ed. 1, cet. 1*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Devereux. 2006. *The Impact of Taxation on the Mocation of Capital, Firms and Profit: A survey of empirical evidence*. Oxford University Centre for Business Taxation.
- Dhalby, B. 2008. *The Marginal Cost of Public Funds, Theory and Applications*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology, MIT Press.

- Duanjie Chen and Jack Mintz. 2011. Small Business Taxation: Revamping Incentives to Encourage Growth. *University of Calgary, The School of Public Policy, SPP Research Papers Volume 4 Issue 7 May 2011*.
- Duff, David G. 2006. The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew. *Bulletin for International Taxation*, 60 (54).
- Eassong, A. 2004. *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*. The Hague: Kluwer Law International.
- Ebrill, L, Keen, M & Perry, V. 2001. *The Modern VAT*. International Monetary Fund. <https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/07173-9781589060265/07173-9781589060265/07173-9781589060265.xml> diakses pada tanggal 11 April 2021.
- Elkins, D. 2006. Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale L. & Pol'y Rev.*, 24, 43.
- Endres, D., Fuest, C., & Spengel, C. 2010. *Company Taxation in the Asia-Pacific Region, India, and Russia*. Heidelberg: Springer.
- Enschede, Ch. J. 2002. *Beginnselen Van Strafrecht*, Kluwer. Deventer.
- Eric M. Zolt. 2017. "Tax Incentives in Developing Countries: Maximizing the Benefits and Minimizing the Costs". *UN Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries: 2nd Edition*, Alexander Trepelkov, Hary Tonino dan Dominika Halka (eds.) (New York: UN, 2017), 563-564.
- European Union Country Report. 2011. *Trend in Global Energy Efficiency 2011. the latest update January 2011*.
- Feinschreiber, R. 2001. *Life-Cycle Analysis and Transfer Pricing*. In R. Feinschreiber (Ed.), *Transfer Pricing Handbook 3rd Edition Volume 1*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Figari, F., Paulus, A., Sutherland, H., Tsakloglou, P., & Gerlinde Verbist and Francesca Zantomio. 2012. Taxing Home Ownership: Distributional Effects of Including Net Imputed Rent in Taxable Income. *IZA Discussion Papers*, No.6493.
- Freedman, J. 2004. Defining taxpayer responsibility: In support of a general anti-avoidance principle. *British Tax Review*, 332-357.
- Freedman, J. 2016. *General Anti-Avoidance Rules (GAARs)–A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*. The UK GAAR.
- French Republic. 2019. *France's Digital Tax Bill*. Paris: France's Digital Tax Bill.
- Gauthier, B & Reinikka, R. 2006. Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: an Empirical Investigation of Uganda. *Journal of African Economies*. Vol. 15, no. 3, pp. 373-398.
- Gianni. 2014. "The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments". Florida: University of Florida Levin College of Law.

- Gilbert E Metcalf, D. A. W. 2009. *The Design of Carbon Tax*, p. 68.
- Goodland, Robert. 1995. *The Concept of Environmental Sustainability. Annual Review of Ecology and Systematics*, vol. 26.
- Grossman, G. M. and Shapiro, C. 1988. *Counterfeit-Product Trade. American Economic Review* 78: 59–75. 1988b', *Foreign Counterfeiting of Status Goods.* *Quarterly Journal of Economics*, 103, pp. 79–100.
- Gunadi dkk. 2011. *Kajian Kebijakan Pajak Penghasilan*. Jakarta: Pusat Kajian Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Hackmemann, T. 2000. *Impact of Tax Reform on German Corporations and Their Shareholders*. BNA International Inc.
- Halim, Arifin, et. al. 2020. *The Penalty Of Tax Amnesty In Indonesia (From The Perspective Of Tax Expiry)*.
- Harahap, M. Yahya. 2000. *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, Peninjauan Kembali, Edisi Kedua*. Jakarta: Sinar Grafika Offset.
- Harman, O, Jensen, AD, Naeem, F, Saab, M, Wani, S & Wilkinson, N. (2021). *Covid-19 and taxes: policies for the post-pandemic recovery*.
- Hasegawa, M. 2016. The effect of moving to a territorial tax system on profit repatriation: Evidence from Japan. *Journal of Public Economics*, Volume 153, 92-110.
- Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2013). Multinationals Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels. *ZEW Discussion Paper*, 13-45.
- Henry, J. 2012. *The Price of Offshore Revisited: New Estimates for "Missing" Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes*. Tax Justice Network.
- Hovenkamp, Herbert. 1992. Rationality in law and Economics. *Artikel pada George Washington Law Review*, Vol. 60, Tahun 1992.
- Herzfeld, M. 2016. *The Case For and Againsts a Minimum Tax*. Tax Notes International.
- Hoffmann, Eva, Erik Hoelzl & Erich Kirchler. 2008. Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness and Motivation to Cooperate. *Zeitschrift fur Psychologie*, 209-217.
- Hsu, Shi-Ling. 2011. *The case for a carbon tax : Getting past our hang-ups to effective climate policy*. <https://ebookcentral.proquest.com> diakses pada tanggal 7 April 2021.
- Huda, M. Khoirul, et. al. 2017. *Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges*.
- Hyman, David N. 2010. *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy. Edisi 10*. USA: South-Western, Cengage Learning.

- IABM. 2017. *Doing business in ASEAN: spotlight on tax rates*. Retrieved from <https://theiabm.org/business-asean-spotlight-tax-rates/#:~:text=Indonesia%20has%20a%20flat%20rate,12.5%25%20on%20a%20proportional%20basis> diakses pada tanggal 8 April 2021.
- IMF. 2011. *Revenue Mobilization in Developing Countries*. IMF WP.
- IMF. 2014. *Spillovers in International Corporate Taxation*. IMF Policy Paper.
- Inaka, Rusdiana & Sularto. 2012. Penerapan Asas Itikad Baik Tahap Prakontraktual Pada Perjanjian Jual Beli Perumahan. *Mimbar Hukum (jurnal) Volume 24 No 3*.
- International Fiscal Association, In , P. Rosenblatt, & In M. E. Tron. 2018. *Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules*.
- IPMI International Business School. 2015. *Reformasi Cukai : Kasus ASEAN*. Diterjemahkan oleh IPMI International Business School.
- Jurušs, M. 1999. 'Nodokļu sistēmas teorētiskie pilnveidošanas aspekti', English: Theoretical aspects of improemnt of tax system). *Doctoral theses. Riga: RTU*.
- Juruss, M. et al. 2020. 'Taxation of Luxury Goods', in Economic and Social Development (Book of Proceedings). *51st International Scientific Conference on Economic and Social*, p. 622.
- Inayati. 2016. *Kebijakan Earmaring Tax pada Pajak Daerah di Indonesia: Menuju Kebijakan Pro Fiscal Legitimacy dan Budget Flexibility*. Depok: Universitas Indonesia, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik.
- Inland Revenue Board of Malaysia. (2013). *Guidelines on Taxation of Electronic Commerce*. Kuala Lumpur: IRBM.
- Jacobs, B. 2018. *The Marginal Cost of Public Funds is One at The Optimal Tax System*. International Tax and Public Finance.
- James, S. 2014. *Tax and Non Tax Incentives and Investments: Evidance and Policy Implications*. Investment Climate Advisory Services, World Bank.
- Jestin, Kevin. 2008. *Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*. <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Johnson, A.R., Nirenstein, Lawrence, Wells, S.E. 1980. Reciprocal Enforcement of Tax Claims through Tax Treaties. *Journal of the Tax Lawyer* Vol. 33.
- K. J. Holsti. 1988. *Politik Internasional, Kerangka Untuk Analisis, Jilid II, Terjemahan M. Tahrir Azhari*. Jakarta: Erlangga, hlm 652-653.
- Karayan, Johne dan Charles W. Swenson. 2007. *Strategic Business Tax Planning, Second Edition*, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

- Kato, Takatoshi. 2007. *Fiscal Policy Instruments and Climate Change. Journal Efficiency of Public Spending Word Bank*. <http://web.worldbank.org>.
- Katz, Avery, dan N. Gregory Mankiw. 1985. *How Should Fringe Benefits Be Taxed?*.
- Khairani, Ridwan. 2011. Dasar Filosofi Kekuatan Mengikatnya Kontrak. *Jurnal Hukum UII*, Edisi Khusus Vol 18.
- Keith N. Hylton. 1998. "Punitive Damages and the Economics Theory of Penalties". *Artikel pada Georgetown Law Journal*, Vol. 87, Tahun 1998.
- Keynes, J. M. 1936. *The General Theory of Employment, Interest, and Money*. New York: Harcourt Brace.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 210-225.
- KPMG. 2013. *The KPMG Green Tax Index 2013, An Exploration of green tax incentives and penalties*. kpmg.com/greentax diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Laffer, A. 2004. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. The Heritage Foundation.
- Langen, W. J. de. 1954. *De Grondbeginselen van het Ned Belastingrecht*. N. Samson.
- Langen, W. J. 1975. *Asas-Asas Pemungutan Pajak*. Jakarta: Djembatan.
- Langenmayr, Dominika. 2015. Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?. *CESifo Area Conference on Public Sector Economics*.
- Lanvin, B., & Monteiro, F. 2019. *The Global Talent Competitiveness Index 2019: Entrepreneurial Talent and Global Competitiveness*. Fontainebleau: The Adecco Group.
- Lanthier, Allan. 2020. *Canada Should Repeal the Small Business Deduction*. <https://financesofthenation.ca/staging/6309/2020/11/24/canada-should-repeal-the-small-business-deduction/> diakses pada tanggal 6 April 2021.
- Le, TM, Le, TM, Moreno-Dodson, B & Rojchaichanthorn, J. 2008. Expanding taxable capacity and reaching revenue potential: cross-country analysis, *JSTOR*.
- Lederman, Leandra. 2012. *The Use of Voluntary Disclosure Initiatives in Battles Against Offshore Tax Evasion*. Villanova Law Review.
- Lee, N. R., & Kotler, P. 2011. *Social Marketing: Influencing Behaviors for Good*. Seattle: SAGE Publications.
- Lehmann, Tavares, Coelho, & Lehman. 2012. *Taxes and FDI attraction: A literature review*.

- Lester, J. 2017. Policy Interventions Favouring Small Business: Rationales, Results and Recommendations. *SPP Research Paper No, 10(11)*.
- Lewis A. Kornhauser, "On Justifying Cost and Benefit Analysis", *Artikel pada Journal of Legal Studies, Vol. 29 Tahun 2000*.
- Lind, E. A., & Tyler, T. R. 1988. *The social psychology of procedural justice*. New York: Plenum.
- Lind, E. A. 2001. *Fairness Heuristic Theory, Justice Judgement as Pivotal Cognition in Organizational Relations*. Duke University.
- Luitel, Hari S. 2014. *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*. London: Lexington Books.
- Mahrus Ali, "Penegakan Hukum Pidana Yang Optimal (Perspektif Analisis Ekonomi Atas Hukum)", *Artikel pada Jurnal Hukum No. 2 Vol. 15, April 2008*.
- Malherbe, Jacques, et. al. 2010. *Tax Amnesties in the 2009 Landscape*. Bulletin for International Taxation.
- Mankiw, N. G. 2009. "Optimal Taxation in Theory and Practice." *Journal of Economic Perspectives, 23 (4), 74-147*.
- Mankiw, N. G. 2016. *Why Taxing Fairly Means Not Taxing Inheritances*. The New York Times.
- Mansury. 1996. *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Jakarta: Ind Hill-Co.
- Mansury, R. 2000. *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.
- Mansury, R. 2002. *Pajak Penghasilan Lanjutan: Pasca Reformasi 2000*. Jakarta: YP4.
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan Edisi Revisi*. Yogyakarta: Andi
- Marzuki, Peter Mahmud. 2005. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Matheson, T., Perry, V. J., & Veung, C. 2013. Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries. *IMF Working Paper No. 13/205*.
- McCleary, W. 1991. *The Earmarking of Government Revenue: A Review of Some World Bank Experience*. The World Bank Research Observer, 6(1), 81-104.
- Mertokusumo, S. 1986. *Mengenal Hukum*. Yogyakarta: Libery.
- Mertokusumo, S. 2010. *Perkembangan Teori Dalam Ilmu Hukum*. Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada.
- Mugasejati, Nanang Pamuji. 2006. Konsep Legalisasi dalam Politik Kerjasama Internasional. *Jurnal Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Volume 10, Nomor 2 (121-141), hlm 124*.
- Muladi. 2016. *Ambiguitas Dalam Penerapan Doktrin Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana*. Tulisan Disumbangkan Dalam Rangka

- Peringatan 60 Tahun Prof. Dr. Harkristuti Harkrisnowo, MA, Ph.D., Jakarta.
- Mura, P-O. 2014. Tax Measures for Economic Recovery in EU. *Revista tinerilor economiști*, vol. no. 23, pp. 121-130.
- Murphy, L., & Nagel, T. 2002. *The Myth of Ownership*. Oxford: Oxford University Press.
- Musgrave, R. A. 1989. *Public Finance in Theory and Practise*. Mc Graw Hill Book Company.
- Musgrave, R. A. 1989. *Public Finance in Theory and Practise* dalam Miyasto. Struktur Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia. Jakarta: Pusat Studi Indonesia.
- Musgrave, Richard A dan Peggy B Musgrave. 1993. *Public Finance in Theory and Practice, terjemahan*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Nasution, A. Karim. 1981. *Kepentingan Umum Sebagai dasar Penyampingan Perkara, Dalam Simposium Masalah-masalah Asas Oportunitas*. Ujung Pandang.
- Nightingale, K. 2001. *Taxation: Theory and practice*. Prentice Hall.
- Orain, A. 2010. 'Progressive indirect taxation and social justice in eighteenth-century France: Forbonnais and Graslin's fiscal system'. *The European Journal of the History of Economic Thought*, 17(4), pp. 659–685.
- Otto, J. M. 2003. *Kepastian Hukum di Negara Berkembang (Diterjemahkan oleh Tristan Moeliono)*. Jakarta: Komisi Hukum Nasional.
- Parikh, Kirit. 1995. "Sustainable Development and the Role of Tax Policy". *dalam Asean Development Review, Studies of Asian and Pacific Economic Issues*, ADB. Vol. 13 No.1
- Parthiana, I Wayan. 2002. *Hukum Perjanjian Internasional*. Bandung: Mandar Maju.
- Partnership for Market Readiness. 2017. *Carbon Tax Guide*. Washington D.C.: World Bank Group.
- Prakoso, Djoko. 1985. *Eksistensi Jaksa di Tengah-tengah Masyarakat*. Jakarta: Ghlmia Indonesia.
- Prayogo, T. 2016. *Penerapan Asas Kepastian Hukum dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011*. Jurnal Legislasi Indonesia.
- PricewaterhouseCoopers Legal and Tax Consultants. 2021. *Pakistan, Corporate-Taxes on Corporate Income*. <https://taxsummaries.pwc.com/pakistan/corporate/taxes-on-corporate-income> diakses pada tanggal 8 April 2021.
- PricewaterhouseCoopers Legal and Tax Consultants. 2021. *Tanzania, Corporate-Taxes on Corporate Income*.

<https://taxsummaries.pwc.com/tanzania/corporate/taxes-on-corporate-income> diakses pada tanggal 8 April 2021.

- Primadini, Istiarti. 2012. *Analisis Formulasi Kebijakan Bantuan Penagihan Pajak Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) di Indonesia*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Radjijo. 2007. Pemungutan Pajak Penghasilan dengan Sistem Self Assesment bagi Wajib Pajak Badan. *Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan* Vol. 7, No. 1, April 2007 : 69 – 79.
- Rahardjo, S. 2006. *Hukum dalam Jagat Ketertiban*. Jakarta: UKI Press.
- Rahayu, Hastanti Agustin dan Hanafi Adi Putranto. 2019. *Pajak E-Commerce di Indonesia. Seminar Nasional and The 6th Call for Syariah Paper Universitas Muhammadiyah Surakarta*.
- Rahman Rahman Huq (KPMG in Bangladesh). 2019. *Taxation Handbook. (Updated too Finance Act 2019)*.
- Rajkumar, A. S. 2004. *Tying the Hands of Government in Brazil Through Revenue Earmarking: How Can This be Done Optimally?* Washington, DC: World Bank.
- Ramsey, F. P. 1927. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 47-61.
- Ratnawati, Dian. 2016. Carbon Tax Sebagai Alternatif Kebijakan Untuk Mengatasi Eksternalitas Negatif Emisi Karbon di Indonesia, Indonesian Treasury Review: *Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 1(2), 53-67.
- Rammelink, Jan. 2003. *Hukum Pidana : Komentar Atas Pasal-Pasal Terpenting Dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda Dan Padanannya Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*. Jakarta: Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama.
- Richard Posner. 1998. *Economics Analysis of Law, Edisi Kelima*. New York: Aspen Law & Business.
- Richard A. Posner. 1998. "Rational Choice, Behavioral Economics and The Law". *Artikel pada Stanford Law Review*, Vol. 50 Tahun 1998.
- Robert Cooter dan Thomas Ullen. 2000. "Law and Economics", *Cetakan Ketiga*. Amerika Serikat: Eddison Wesley Longman Inc.
- Rosdiana, H., & Tarigan, R. 2005. *Perpajakan Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT Raja Grafindo.
- Rosdiana, Haula, Inayati dan Neni Susilawati. 2011. *Implementasi Kebijakan Fiskal Untuk Pengembangan Kawasan Agropolitan: Studi pada Kabupaten Cianjur*. Depok: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Rosdiana, Haula. 2013. *Spektrum Teori Perpajakan Untuk Pembangunan Sistem Perpajakan Indonesia Menuju Persaingan Global*. Pidato pada Upacara Pengukuhan Guru Besar Tetap Bidang Ilmu kebijakan Pajak FISIP UI.

- Rosdiana, Haula., dan Irianto, E. S. 2014. *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Rosyid, Arifin. 2017. *Disertasi NSW University*.
- Rugun Romaida Hutabarat. "Problematisasi Lembaga Pemasyarakatan dalam Sistem Peradilan Terpadu". *Artikel pada Jurnal Muara Ilmu Sosial, Humaniora dan Seni Vol. 1 No. 1, April 2017*.
- Russel B. Korobkin dan Thomas S. Ulen. 2000. Law and Behavioral Science: Removing The Rationality Assumption from Law to Economics. *Artikel pada California Law Review, Vol. 88 Tahun 2000*.
- Sa'adah, N. 2019. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia. *Administrative Law & Governance Journal, 2(1), 19-33*.
- Sachs, Jeffrey. 2006. *The End of Poverty: Economic Possibilities for Our Time*. Penguin Press New York.
- Sandmo, A. 2014. *Adam Smith and Modern Economics*.
- Sari, Wise Dovanita. 2020. Penerapan Hukum Pidana Internasional Dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional 2005-2025 Hukum Pidana Indonesia. *Jurnal Juristic, Untag Semarang, Volume 01 Nomor 03*.
- Sathaye, Jayant, P.R. Shukla dan N.H. Ravindranath. 2006. *Climate change, sustainable development and India: Global and national concerns*. India: Current Science. Vol.90, No. 3.
- Sen, Amartya. 2000. *Development as Freedom*. New York: Anchor Books.
- Shidarta. 2006. *Moralitas Profesi Hukum, Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*. Jakarta: Refika Aditama.
- Silva, E. 2016. *The Impact of Tax Policy on Business and Society. Beyond Tax Policy*. Amsterdam: FEFP.
- Simons, H. C. 1938. *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago: University of Chicago Press.
- Sjafri, Rika S. 2006. *Analisis Tentang Penerimaan Pajak Sebagai Fungsi dari Produk Domestik Bruto Kaitannya dengan Tax Buoyancy dan Elastisitas Pajak di Indonesia*. Tesis. Universitas Indonesia.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. 1996. The Cost of Taxation and The Marginal Efficiency Cost of Funds. *IMF Staff Paper, Palgrave Macmillan, Vol. 43 No. 1*.
- Smith, Adam. 1776. *An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*.
- Smith, Adam. 1993. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, New York: The Modern Library Edition.

- Smith, Adam. 2005. *An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations, The Electronic Classics Series, Jim Manis*. The English Department of The Pennsylvania State University.
- Sommerfeld, Ray M., et al. 1982. *An Introduction to Taxation: Advanced Topics*. New York: Harcourt Brace. Jovanich inc.
- Soeparman, Parman. 2009. *Pengaturan Hak Mengajukan Upaya Hukum dalam Perkara Pidana bagi Korban Kejahatan*. Bandung: Refika Aditama.
- Stern, NH et al. 2006. *Stern review: the economics of climate change*. London: HM Treasury.
- Stewart, M, Moore, A, Whiteford, P, Grafton, R Q. 2015. *A Stocktake of the Tax System and Directions for Reform Report*. Tax and Transfer Policy Institute
- Steven Shavell. 1985. Criminal Law and the Optimal Use of Nonmonetary Sanction As Deterrence. *Artikel Pada Columbia Law Review*, Vol. 85.
- Sukardji, Untung. 2015. *Pokok-Pokok PPN Indonesia*. Jakarta: Rajagrafindo Persada.
- Sulthoni, Arief. 2019. *Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*. FH UGM & Pusdiklat Pajak; hal 62-68.
- Sumardjono, M. S. 2009. *Mediasi Sengketa Tanah*. Jakarta: Kompas.
- Surahmat, R. 2011. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda(P3B) Suatu Kajian terhadap Kebijakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ta Lo, Vance Kuang. 2008. *An Introduction to The Alternative Minimum Tax-By International Comparisons*. East Asian Tax Forum: Hitotsubashi University.
- Tait, Alan, A. 2011. *Value added Tax: International Practice and Problems*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Taramountas, K. 2019. The Mutual Agreement Procedure: coordinating the global tax orchestra. *LSE Law Review*, 4, 39-62.
- The International Bank for Reconstruction and Development, World Bank. 2019. *Global Economic Resources*. Washington: The World Bank.
- The Law Business Research. 2019. *The Tax Disputes and Litigation Review*. United Kingdom: Encompass Print Solution.
- Thomas J. Miles. 2005. "Empirical Economics and Study of Punishment and Crime". *Artikel Pada University of Chicago Legal Forum*, Vol. 237.
- Thornton Matheson, V. J. 2013. Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries. *IMF Working Paper No. 13/205*.
- Toder, E. 2012. International Competitiveness Who Competes against Whom and for What? *Tax Law Review*.

- Tooma, R. A. 2008. *Legislating against tax avoidance*. IBFD.
- Thuronyi, V. 1996. *Presumptive Taxation*. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund
- Thuronyi, Victor. 1998. *Tax Law Design And Legal Drafting*. Washington D.C: IMF.
- UNCFD. 2013. *Inclusive Future: Inequality, Inclusive Growth and the Post-2015 Framework*. UNCFD.
- Van Aaken, A. 2009. International investment law between commitment and flexibility: a contract theory analysis. *Journal of International Economic Law*, 12(2), 507-538.
- Van den Bos, K., Wilke, A., Lind, E., & Vermunt, R. 1998. Evaluating Outcomes by Means of the Fair Process Effect: Evidence for Different Processes in Fairness and Satisfaction Judgments. *Journal of Personality and Social Psychology*, 1493-1503.
- Vissaro, D. 2016. *Optimal Corporate Income Tax for Large Developing Countries in an Integrated Economy*. Jakarta: DDTC.
- Vosslamber, Robert J. 2010. *Taxing an Pleasing: The Rethoric dan Reality of Vertical Equity in The Development of The New Zealand Income Tax on Employees, 1891 to 1984*. University of Canterbury.
- Waerzeggers, C., & Hillier, C. 2016. Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring That a GAAR Achieves Its Purpose. *Tax Law IMF Technical Note*, 1.
- Wagner, A. 1893. *Grundlegung der Politischen Okonomie*. 3rd ed. Winter: C. F., Leipzig.
- Waluyo. 2010. *Perpajakan Indonesia, Edisi 9 Buku 1*. Jakarta: Salemba.
- Wanniski, J. 1978. *Taxes, Revenues, and the "Laffer Curve"*. The Public Interest.
- Wanniski, J. 2014. *"Taxing Capital Gains" the Wayback Machine*.
- Wantu, F. M. 2012. Penerapan Asas Kepastian Hukum dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011. *Jurnal Dinamika Hukum*.
- Weisbach, D. A. 2002. *An economic analysis of anti-tax-avoidance doctrines*. American Law and Economics Review, 4(1), hlm. 88-115.
- Wijayanta, T. 2014. Asas Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan dalam Kaitannya Dengan Putusan Kepailitan Pengadilan Niaga. *Jurnal Dinamika Hukum Volume 2*.
- William L. Barnes Jr. 1999. "Revenge on Utilitarianism: Renouncing A Comprehensive Economics Theory of Crime and Punishment". *Artikel pada Indiana Law Journal*, Vol. 74.
- Winarta, Frans hendra. 2012. *Hukum Penyelesaian Sengketa*. Jakarta: Sinar Grafika.

- World Bank. 2015. *The Faster principles for successful carbon pricing: an approach based on initial experience (English)*. Washington D.C.: World Bank Group.
- Wright, D. R. 2001. *Extraordinary Market Condition*. In R. Feinschreiber (Ed.), *Transfer Pricing Handbook 3rd Edition Volume 1*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Zee, H. H. 2005. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issue, and Comparative Country Development. *IMF Working Paper, WP/05/87*.
- Zhou, Y. 2020. VAT, Sales Tax, and Informality: Does VAT Adoption Reduce Informality?.
<https://www.graduateinstitute.ch/sites/internet/files/2020-10/Informality%2BTaxation%2B20201020.pdf> diakses pada tanggal 6 April 2021.
- Zeynalova, Z. Z. 2020. 'The applying functions of tax regulation for state development'. *Australian Economic Papers*, 59(4), pp. 376–394.
- Zucman, Gabriel. 2013. The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US Net Debtors or Net Creditors?. *Quarterly Journal of Economics* Vol. 128.
- Zulkifli. 2012. *Kerjasama Internasional Sebagai Solusi Pengelolaan Kawasan Perbatasan Negara (Studi Kasus Indonesia)*. Universitas Indonesia.

3. Publisitas dan Website

- ATO. 2020. *Fringe benefits tax (FBT)*.
[https://www.ato.gov.au/General/Fringe-benefits-tax-\(FBT\)/](https://www.ato.gov.au/General/Fringe-benefits-tax-(FBT)/)
 diakses pada tanggal 21 April 2021.
- ATO. 2021. A strong domestic tax regime.
<https://www.ato.gov.au/general/tax-and-corporate-australia/a-strong-domestic-tax-regime/> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Asian Development Bank Institute. 2017. *ADB Annual Report 2016*.
<https://www.adb.org/documents/adb-annual-report-2016> diakses pada tanggal 6 April 2021.
- Babem, Olufemi. 2020. Insight: Nigeria—Corporate Minimum Tax Rules and Current Economic Realities, Bloomberg Tax, daily tax report.
<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-nigeria-corporate-minimum-tax-rules-and-current-economic-realities?context=article-related> diakses pada tanggal 8 April 2021.
- Badan Nasional Penanggulangan Bencana. 2020. Sebanyak 2.925 Bencana Alam Terjadi Pada 2020 di Tanah Air, Bencana Hidrometeorologi Mendominasi. <https://www.bnpb.go.id/berita/sebanyak-2-925-bencana-alam-terjadi-pada-2020-di-tanah-air-bencana-hidrometeorologi-mendominasi> pada tanggal 4 April 2021 diakses pada tanggal 4 April 2021.
- Badan Penelitian dan Pengembangan dan Perbukuan Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan. 2021. Programme for International Student Assessment (PISA). <https://litbang.kemdikbud.go.id/pisa> diakses pada tanggal 3 April 2021.

- Badan Pusat Statistik, Ringkasan Eksekutif Pengeluaran dan Konsumsi Penduduk Indonesia, Susenas September 2019.
- Badan Pusat Statistik. 2020. Berita Resmi Statistik No. 57/07/Th. XXIII, 15 Juli 2020. <https://www.bps.go.id/website/images/Ketimpangan-Maret-2020-ind.jpg> diakses pada tanggal 20 Maret 2021.
- Badan Pusat Statistik. 2020. Tingkat Pengangguran Terbuka Menurut Provinsi (Persen). <https://www.bps.go.id/indicator/6/543/1/tingkat-pengangguran-terbuka-menurut-provinsi.html> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- BBC News. 2021. Yellen: 'Global race to the bottom' in corporate tax. <https://www.bbc.com/news/business-56500673> diakses pada tanggal 31 Maret 2021.
- Canada Revenue Agency. 2002. General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the I.T. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Council of Europe. 2021. Chart of signatures and ratifications of Treaty 127: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=zjUAqmcQ diakses pada tanggal 6 April 2021.
- CELEX:32016L1164&from=EN diakses pada 7 April 2021
- Deloitte. 2020. *Guide to Taxation on Cambodia 2020*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kh/Documents/tax/kh-tax-guide-to-taxation-in-cambodia-2020.pdf> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- Department of Economic and Social Affairs United Nations. COVID-19 to slash global economic output by \$8.5 trillion over next two years. <https://www.un.org/en/desa/covid-19-slash-global-economic-output-85-trillion-over-next-two-years> diakses pada tanggal 8 April 2021
- DJP. 2019. Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak. Jakarta: DJP.
- DJKN. 2011. Peninjauan Kembali (PK) di <https://www.djkn.kemenkeu.go.id> (di akses 20 April).
- Google, Temasek, and Bein. (2020). E-Conomy SEA. https://www.bain.com/globalassets/noindex/2020/e_conomy_sea_2020_report.pdf diakses pada tanggal 3 April 2021.
- Gov-UK. VGOLD1600 - The London Bullion Market and Central Banks. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-gold-manual/vgold1600> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- HMRC. VAT: Extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online, Guidance Note.
- IMF. 2011. Revenue Mobilization in Developing Countries. IMF WP.

- _____. 2014. Spillovers in International Corporate Taxation. IMF Policy Paper. <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf> diakses pada tanggal 7 April 2021.
- _____. 2019. IMF Country Report No. 19/251: Indonesia. Washington, D.C.
- _____. 2021. World Economic Outlook April 2021. Washington, DC: International Monetary Fund.
- India and International Experience. 2017. General Anti-Avoidance Rules (GAAR). <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-gaar-india-and-international-experience-noexp.pdf> diakses pada tanggal 7 April 2021.
- Internal Revenue Service. 2012. Offshore Voluntary Disclosure Program. <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program> diakses pada tanggal 9 April 2021.
- Irish Tax and Customs. 2018. VAT Rates. <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/G/gold-supplied-to-the-central-bank-certain-transactions-treated-as-exports-.aspx> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Johns Hopkins University & Medicine Corona Virus Research Center. 2021. COVID-19 Dashboard by the Center for Systems Science and Engineering (CSSE) at Johns Hopkins University (JHU). <https://coronavirus.jhu.edu/map.html> diakses pada tanggal 9 April 2021.
- Kementerian ESDM. 2010. Indonesia Energy Outlook 2010. <https://www.esdm.go.id/assets/media/content/content-indonesia-energy-outlook-2010-484r1pu.pdf> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- Kementerian Keuangan. 2021. APBN Kita – Januari 2021. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian. 2019. Outlook Perekonomian Indonesia 2019: Meningkatkan Daya Saing untuk Mendorong Ekspor. Jakarta: Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian.
- Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan. 2016. *First Nationally Determined Contribution Republic of Indonesia*. http://ditjenppi.menlhk.go.id/reddplus/images/resources/ndc/First_NDC.pdf diakses pada tanggal 6 April 2021.
- Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan. 2016. *Strategi Implementasi NDC (Nationally Determined Contribution)*. http://ditjenppi.menlhk.go.id/reddplus/images/adminppi/dokumen/strategi_implementasi_ndc.pdf diakses pada tanggal 6 April 2021.

- Green Climate Fund. 2017. *Terms of reference for the pilot programme for REDD+ results-based payments*. <https://www.greenclimate.fund/sites/default/files/document/terms-reference-pilot-programme-redd-results-based-payments.pdf>, diakses pada tanggal 10 April 2021.
- KPMG. 2021. *Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary*. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> diakses pada tanggal 4 April 2021
- Menteri Keuangan Ontario. 2021. Corporate Income Tax. Retrieved from <https://www.fin.gov.on.ca/en/tax/cit/index.html> Ontario Ministry of Finance diakses pada tanggal 5 April 2021.
- New Foundland Labrador. 2021. Small Business Tax Rate. Retrieved from <https://www.gov.nl.ca/fin/tax-programs-incentives/business/smallbusinessrate/> diakses pada tanggal 6 April 2021.
- OECD. 1997. *Tax Sparing: A Reconsideration*. Paris: OECD Publishing.
- _____. 2002. *Measuring the Non-Observed Economy: A Handbook*. Paris: OECD Publication.
- _____. 2003. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
- _____. 2006. *Working Party on the Information Economy, Online Payment Systems for E-Commerce*. Paris: OECD.
- _____. 2007. *Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*.
- _____. 2013. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
- _____. 2013. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.
- _____. 2015. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>
- _____. 2015. *BEPS Action 1: 2015 Final Report. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD.
- _____. 2015. *In it together: Why less inequality benefits all*. OECD Publishing Paris.
- _____. 2015, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- _____. 2017. *Model Tax Convention on Income and on Capital*.
- _____. 2017. *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Canada (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS*:

- Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264282612-en>.
- _____. 2017. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264285804-en>.
- _____. 2017. Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, The Netherlands (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264282629-en>.
- _____. 2017. Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United States (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264282698-en>.
- _____. 2017. Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264279919-en>.
- _____. 2018. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing.
- _____. 2018. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Australia (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264304208-en>.
- _____. 2018. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Singapore (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290488-en>.
- _____. 2018. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Korea (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290365-en>.
- _____. 2019. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/c66636e8-en>.
- _____. 2019. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Indonesia (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/deb42398-en>.
- _____. 2019. Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris: OECD.

- _____. 2019. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD. <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- _____, *Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*.
- _____, 2017. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*. <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf> diakses pada tanggal 11 April 2021
- OJK. 2021. *Perkembangan Fintech Lending*. Jakarta: OJK. <https://www.ojk.go.id/id/kanal/iknb/data-dan-statistik/fintech/Default.aspx> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- Pemerintah Amerika Serikat. 2019. *Facts About the Qualified Business Income Deduction*. Retrieved from <https://www.irs.gov/newsroom/facts-about-the-qualified-business-income-deduction#:~:text=QBI%20is%20the%20net%20amount,sole%20proprietorships%2C%20and%20certain%20trusts.&text=Count%20only%20items%20in%20taxable%20income>.
- Pemerintah Australia. 2020. *Income tax for business*. <https://business.gov.au/finance/taxation/income-tax-for-business>.
- Pemerintah Filipina. 2021. *Tax on Income*. <https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-code.html#title2> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- PowerCommerce.Asia. *Evolusi E-Commerce Indonesia*. <https://powercommerce.asia/evolusi-e-commerce-indonesia/#:~:text=Hadirnya%20Marketplace%20dan%20Era%20Baru%20E%2DCommerce%20Indonesia&text=Evolusi%20e%2Dcommerce%20berlanjut%20di,untuk%20memasarkan%20produknya%20di%20internet> diakses pada tanggal 26 Maret 2021.
- PWC. 2021. *China, People's Republic of Individual - Taxes on personal income*. <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income> diakses pada tanggal 4 April 2021.
- Republic of The Philippines Bureau of Internal Revenue. *Income Tax*. Retrieved from <https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/income-tax.html> diakses pada tanggal 8 April 2021.
- Robert Stack (Treasury Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs) dalam IFA USA Annual Meeting, Miami, diakses pada tanggal 25 February 2016.
- The World Bank. 2020. *International Debt Statistics 2021*. <https://blogs.worldbank.org/> diakses pada tanggal 5 April 2021.

- UN. 2020. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR_Portfolio_EN.pdf diakses pada tanggal 7 April 2021.
- World Bank Group. 2018. Global Investment Competitiveness Report 2017/2018 : Foreign Investor Perspectives and Policy Implications. Washington DC: World Bank.
- _____. 2018. Global Investment Competitiveness Report 2017/2018 : Foreign Investor Perspectives and Policy Implications. Washington DC: World Bank.
- _____. 2019. Global Economic Prospect, June 2019. Washington DC: World Bank.
- _____. 2020. *Carbon Pricing Dashboard 2020*. <https://carbonpricingdashboard.worldbank.org> diakses pada tanggal 1 April 2020.
- World Health Organization. 2020. WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on Covid-19 - 11 March 2020. <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020> diakses pada tanggal 5 April 2021.
- <https://klikpajak.id/blog/lapor-pajak/3-sistem-pemungutan-pajak-di-indonesia/>, diakses pada 26 Maret 2021.
- <https://www.facebook.com/business/help/169845596919485?id=2520940424820218>, diakses pada 26 Maret 2021.
- <https://datareportal.com/digital-in-indonesia>, diakses pada 5 April 2021.
- <https://datareportal.com/reports/digital-2020-indonesia>, diakses pada 3 April 2021.
- <https://tirto.id/monetisasi-konten-tiktok-dalam-tahap-pembahasan-f4CA>, (diakses pada 5 April 2021).
- https://library.croneri.co.uk/cch_uk/igaap-va/a7-2-5, “Gold bullion held by a central bank”, diakses pada tanggal 4 April 2021.
- https://www.youtube.com/intl/ALL_id/howyoutubeworks/policies/monetization-policies/, diakses pada tanggal 5 April 2021.
- <https://socialblade.com/youtube/top/country/id/mostsubscribed>, diakses pada tanggal 27 Maret 2021.
- <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database/>, diakses pada tanggal 9 April 2021.
- <https://www.rd.go.th/english/6043.html>, diakses pada tanggal 9 April 2021.
- <https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>, diakses pada tanggal 10 April 2021.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVSGP>, diakses pada tanggal 7 April 2021.

<https://www.pwc.com>, diakses pada tanggal 6 April 2021.

<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>, diakses pada tanggal 4 April 2021.

<https://iras.gov.sg>, diakses pada tanggal 6 April 2021.

<https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Working-out-your-taxes/When-is-GST-not-charged/Supplies-Exempt-from-GST/>, diakses pada tanggal 13 April 2021.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/vietnam-asean-tax-2015.pdf>, diakses pada tanggal 8 April 2021.

https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=zjUAqmcQ., diakses pada tanggal 6 April 2021.