

SKRIPSI

***TAX HOLIDAY* DALAM HUKUM PAJAK**



Oleh :

Adam Candra S.
030315701

**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2007**

TAX HOLIDAY DALAM HUKUM PAJAK

SKRIPSI

Diajukan Untuk Melengkapi Tugas dan Memenuhi Syarat

Untuk Mencapai Gelar Sarjana Hukum

**OLEH
ADAM CANDRA
030315701**

DOSEN PEMBIMBING



HERINI SITI AISYAH, SH., M.H

NIP. 132133944

PENYUSUN



ADAM CANDRA

NIM. 030315701

**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA**

2007

**Skripsi ini telah diuji dan dipertahankan di hadapan Panitia Penguji pada
tanggal 2 Januari 2007**

Panitia Penguji Skripsi:

Ketua : SOEHIRMAN DJAMAL S.H., M.S.



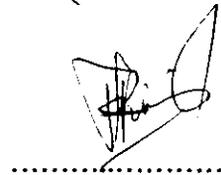
.....

Anggota : 1. Dr. SARWIRINI, S.H., M.H.



.....

2. HERINI SITI AISYAH, SH., M.H



.....

Dan Kami perintahkan kepada manusia (berbuat) baik kepada kedua orang ibu bapaknya. Ibunya telah mengandungnya dalam keadaan lemah yang bertambah-tambah dan menyapihnya dalam dua tahun, bersyukurlah kepada-Ku dan kepada kedua orang ibu bapakmu. Hanya kepada-Kulah kembalimu

(Qs. Luqman ;14)

Saya akan tetap memilihnya apapun yang terjadi karena saya sudah berjanji padanya, janji seorang laki-laki tidak bisa ditarik lagi.

(Rafa Benitez)

Pada saat melindungi seseorang yang berharga baginya orang itu akan menjadi kuat

(Naruto)

Saya bukan Superman maka saya tidak akan berkata saya akan menyelamatkan semua orang, tapi saya akan menyelamatkan orang yang ada didekatku.

(Ichigo)

SKRIPSI INI SPESIAL KUPERSEMBAHKAN
UNTUK Papa, Mama, Mas Angki, Rahmad, Ais, Aku
sendiri, Maya

Semoga di masa mendatang saya dapat jauh lebih bersyukur dan ikhlas
dengan senantiasa berusaha dan berdoa serta selalu yakin akan adanya
pertolongan Allah.

(lembar persembahan ini dapat nyontoh dari punya maya)

DAFTAR ISI

Halaman

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PERSETUJUAN	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
LEMBAR MOTO	iv
LEMBAR PERSEMBAHAN	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	xii
DAFTAR SINGKATAN.....	x iv

BAB I PENDAHULUAN

1. Latar Belakang dan Rumusan Masalah	1
2. Penjelasan Judul	7
3. Alasan Pemilihan Judul	8
4. Tujuan Penulisan	9
5. Metode Penulisan	9
6. Pertanggung jawaban Sistematika	11

BAB II PENGATURAN DAN TATA CARA PEMBERIAN

TAX HOLIDAY

1. <i>Tax Holiday</i> Secara Umum	12
2. Pengaturan <i>Tax Holiday</i> di Indonesia	15
3. Tata Cara Pemberian <i>Tax Holiday</i>	24

BAB III	PEMBERIAN <i>TAX HOLIDAY</i> DIKAITKAN DENGAN ASAS DAN FUNGSI PEMUNGUTAN PAJAK	
	1. Asas-asas Pemungutan Pajak	30
	2. Fungsi Pajak	44
	3. Keterkaitan Antara Asas-asas dan Fungsi Pemungutan Pajak dengan <i>Tax Holiday</i>	51
BAB IV	PENUTUP	
	1. Kesimpulan	59
	2. Saran	60

DAFTAR BACAAN

DAFTAR SINGKATAN

APBN	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
DITJEN PAJAK	: Direktorat Jenderal Pajak
DPIL	: Daerah Pabean Indonesia Lainnya
KAPET	: Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu
KUP	:Ketentuan Umum Perpajakan
NPWP	: Nomor Pokok Wajib Pajak
PDKB	: Pengusaha di Kawasan Berikat
PKB	: Penyelenggara Kawasan Berikat
PKP	: Penghasilan Kena Pajak
PMA	: Penanaman Modal Asing
PMDN	: Penanaman Modal Dalam Negeri
PPh	: Pajak Penghasilan
PPnBM	: Pajak Penjualan atas Barang Mewah
PPN	: Pajak Pertambahan Nilai
PTKP	: Penghasilan Tidak Kena Pajak
STP	:Surat Tagihan Pajak
UU	: Undang-Undang

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur Penulis panjatkan kehadiran Illahi Rabbi yang atas karunia-Nya telah banyak memberikan jalan yang terbaik bagi Penulis, yang acap kali sering tidak penulis sadari dan bahkan abaikan, tak terkecuali dalam proses penulisan skripsi ini. Kebaikan dan kelebihan dalam substansi tulisan ini semata-mata adalah kebaikan dari rahmat-Nya, dan sebaliknya segala kekurangan yang ada pada tulisan ini tidak lain adalah kekhilafan dari Penulis semata-mata. Semoga rahmat serta karunia-Nya tidak lekang tercurah pada hamba-Nya yang khilaf ini.

Substansi tulisan ini secara keseluruhan adalah mengenai pemberian *tax holiday* jika ditinjau dari segi hukum pajak, dimana dalam tulisan ini diuraikan mengenai pengaturan, tata cara pemberian *tax holiday* bagi para investor. Dalam tulisan ini juga mengemukakan keterkaitan antara *tax holiday* dengan asas dan fungsi pajak.

Dalam tulisan ini, Penulis menyadari bahwa masih terdapat kekurangan dan kelemahan, karenanya Penulis sangat mengharapkan adanya sumbang saran dan kritik yang membangun dari pembaca, sehingga *Insyah-Allah* akan Penulis jadikan bahan koreksi dan masukan yang berharga dalam tulisan-tulisan Penulis di lain kesempatan. Yang terakhir, sangat patut kiranya Penulis mengucapkan terima-kasih yang sebesar-besarnya atas bantuan dan peran serta para pihak yang secara langsung ataupun tidak langsung telah berperan dalam proses penyusunan,

penyelesaian dan dalam prosesi ujian untuk mempertahankan skripsi ini. Ucapan terima-kasih saya sampaikan kepada:

1. Puji dan syukur Penulis panjatkan kehadiran Illahi Rabbi yang atas karunia-Nya saya masih bisa terus hidup dan bisa menyelesaikan skripsi ini.
2. Fakultas Hukum Universitas Airlangga (seluruh dosen dan staf) yang telah memberikan kesempatan kepada Penulis untuk menempuh dan menyelesaikan studi program Ilmu Hukum (S1) di kampus yang “Besar” ini, karena sebelumnya untuk dapat sekedar kuliahpun sempat tidak terbayangkan oleh Saya, apalagi berada dan menjadi bagian dari Civitas Akademika Universitas Airlangga.
3. Ibu Herini Siti Aisyah, SH., M.H, selaku Dosen Pembimbing Skripsi yang telah banyak meluangkan waktu di tengah-tengah kesibukannya untuk membimbing Saya dalam proses penyusunan skripsi ini, serta mendampingi Saya dalam sidang mempertahankan skripsi ini di hadapan para penguji. Semoga Allah membalas semua kebaikan Ibu.
4. Bapak Seohirman Djamal S.H., M.H., Ibu Dr. Sarwirini, S.H., M.H., sebagai dosen penguji skripsi ini atas kesediaan waktu dan pengetahuan yang telah diberikan pada Saya.
5. Mama, maaf klo da sering nyusain. Maaf juga klo sering ngomel-ngomel gak jelas. Tapi yang paling penting makasih ya mama masih tetep baek dan trus mendukung apa yang sudah dan akan saya lakukan. Oia mama jangan

- ngomel lagi klo aku potong model Good Charlotte, soalnya gak tak dengerin. Jadi mendingan suaranya dihemat, buat ngomelin yang laen.
6. Buat PaPa juga makasih soalnya sudah mau menghidupi anak yang menyusahkan ini. Uda mau nganterin pas mau SPMB, trus nganterin kuliah pas awal-awal dulu, trus bliin motor trus apa lagi ya.....pokokna makasih banyak ya atas apa yang sudah papa berikan selama ini.
 7. Buat mas Angki trimakasih, maaf klo slama ini saya bersikap dingin gak pernah ngajak ngobrol klo ga penting-penting banget.
 8. Buat Rahmad trus Ais juga klo da besar ojo nakal-nakal ya
 9. Para eyangku, trima kasih atas doanya slama ini. Buat Nenek Umi banyak-banyak trimakasih ya biarpun jarang ketmu, dan kalo ketemupun kita juga jarang ngobrol tapi ternyata nenek perhatian. Buat Alm. eyang-eyang putraku, makasih juga ya, maaf klo slama kalian hidup saya sudah sering menyusahkan. Buat Bapak makasih sudah menularkan hobi pelihara burung, sekarang burung kenariku sudah banyak cukup klo buat nularin flu burung orang sekampung. Tapi aku jadi sering dimarahi mama gara-gara hobi pelihara burung.
 10. Om-om dan tante-tante ku skalian trima kasih juga atas dukungannya selama ini terhadaku. Moga-moga rejeki Om-om dan tante-tante ku sekalian tambah lancar.
 11. For Maria Silvia Hernandez Nelson Haedo Faldez..... thanx ya da bantuin bikin skripsi ini. Klo pas aku lagi down kamu yang bantu biar ada jalan kluarnya. Trus

kamu juga yang ngetikin. Waktu ujian juga aku sering nyontoh kamu, ya maklum perbedaan kemampuannya mencolok. Maap ya slama ini sering marah-marah ma kamu. Tapi ya gimana lagi udah dari sananya. Trus makasih ya slama ini damau nemenin bli burung, trus bawa-bawa sangkar. Gak smua cewek mau lho disuruh-suruh bawa sangkarna burung. Tenang aja ntar klo burungnya da beranak kamu takasih satu. Makasih juga da mau repot-repot klo aku ada tugas kamu bantuin ngerjakan, malahan kadang-kadang kamu yang ngerjain tugasnya. Pokokna khusus buat My Maya thanx berat ya, soalna kamu memang berat.

12. Mamanya maya makasih ya waktu itu saya boleh nginep dirumah dengan gratis, saya jadi ngerti Sukabumi itu kaya apa. Trus juga di potong gratis. Tante maap ya klo pas disana uang na tante cepet abis gara-gara aku sering jajan pokokna tante super baek deh.
13. Buat Alm. papana maya makasih juga da bolehin saya nginep dsana. Saya doain biar om tenang disana. Oia klo om gunya temen maen disana kenalan aja ma eyang-eyang putraku jadi om punya teman curhat.
14. Buat mas Marlan ma mbak Shinta makasih ya uda dibawain roti. enak sih, tapi kok kurang banyak.
15. Buat mbak Ita makasih ya waktu itu udah ngasih tau mbak Novi klo aku gak bisa les. Buat mas Mario maap gada ucapan trima kasih soalna aku ga pernah ketemu sama mas, maap ya mas.
16. Sikecil Bilal, gara-gara kamu lahir saya sukses nyasar sampai dua kali pas sampai rumah sakit gak taunya disuruh balik lagi krumahnya mbak Ita. Klo

- da besar moga-moga kamu bisa nak motor biar ga nyusain kayak tantemu, trus jadi orang yang lebih berguna.
17. Temen-temenku SMAN 7, Arif, Gajah, Ade, Yan, FutaQ, trus laen-laenya. Thanx ya. Sory klo akhir-akhir ini aku jarang ngumpul klo pas kalian ada acara.
 18. Irfan sama Topan, trus Wisnu, thanx ya teman-temanku yang baik.
 19. Chariiiiir Ristantri. I nya 5 skalian. Thanx ya kamu emang teman yang super baik. Udah mau antar jemput waktu aku masih belum bisa bawa sepeda motor. Moga-moga cepet dapet cewek yang mau sama kamu, biar ga iri liat temannya pacaran. Tapi klo dikenalin sama orang ojo ngomong kurang hot lagi. Wong elek ojo minta yang muluk-muluk sekelas ikan pesut aja udah cukup. Moga-moga kamu cepet lulus ya.
 20. Buat Devi ma Rizky Fak you, IP mu bagus tapi kok kosong ga ada isinya, iso nyoto ae nyusahno koncone.
 21. Buat Adri ma Rani Cipluk. Kalian ternyata baik ya, khususna buat Adri yang pertama-pertama dulu mirip cino kolas. Oia Adri ntar klo aku jadi dosenmu kamu bakalan takasih nilai A trus. Kasian temen-temennya udah S2 ntar kamu malah masih Skripsi. Wes ah pokok na thanx ya semoga cepet lulus. Buat Rani ajarin Adri ya biar pinter.
 22. Buat anak-anak yang laen, Rio, Nurul, Diaz, paman, Deco De souza, Agus, Aan Sumarlin, Fana, Uut, Krisna, Ayu, Indri, Mahrus, Rio, Baron, Joko, Hugo, dan yang laen thanx ya.
 23. Temen-temen PLKH juga makasih banyak.

24. Mem Novi thanx waktu intermediate 2 aku dijadikan best student, jadi bisa nyombong ma anak-anak yang laen.
25. Buat temen-temen LIA, Demas, Rio, Galih, Tika, Icha, Anggi, Arya, Septi, Tommy, vero, Grace, kyana aku ga bisa ingat lebih dari ini makasi. Khusus buat Demas cepetan jadian ma Icha.
26. Mang Ujang dan keluarga, makasih udah ngasih air minum pas kehausan waktu jalan ke ParungKuda, ternyata jauh.
27. Semua pihak yang telah berperan dalam proses penyusunan tulisan ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Akhirnya, Penulis berharap semoga tulisan ini bermanfaat bagi kita semua.

Amin...

Surabaya, 12 Januari 2007

Penulis,

Adam Candra

BAB 1

PENDAHULUAN

1. Latar Belakang dan Rumusan Masalah

Indonesia dalam kehidupan ekonomi internasional digolongkan sebagai negara yang berkembang. Sebagai negara yang sedang berkembang tentunya Indonesia harus banyak membangun baik itu infrastruktur maupun suprastruktur yang menunjang perkembangan ekonomi Indonesia. Untuk membangun kedua hal tersebut tentunya diperlukan dana yang tidak sedikit. Beragam usaha dilakukan oleh Pemerintah Indonesia, mulai dari meningkatkan pendapatan dalam negeri hingga mencari pinjaman utang luar negeri. Hal ini merupakan konsekuensi dari usaha Pemerintah untuk memajukan pembangunan.

Dalam usahanya untuk meningkatkan pendapatan nasional Pemerintah tidak hanya bergantung dari pendapatan yang diperoleh dari sektor migas, yang selama ini menjadi produk unggulan Indonesia untuk di jual keluar negeri. Tetapi Pemerintah juga sangat mengharapkan pemasukan dari sektor non-migas, salah satunya adalah dari sektor pajak, karena Pemerintah menyadari bahwa tidak selamanya kita bisa mengandalkan pemasukan dari migas yang suatu saat bisa habis. Itulah alasan Pemerintah semakin bersemangat untuk menarik pajak. Menurut Rochmat Soemitro pengertian pajak sendiri adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Sekarang ini hampir semua sektor ekonomi terkena pajak, mulai dari parkir, hiburan, hotel, kendaraan bermotor, bangunan, export-import, sampai sampai makanan dan penghasilan juga dikenakan pajak. Terbukti pada saat sekarang ini pajak merupakan sumber pemasukan utama bagi negara. Sekitar 50% lebih pendapatan nasional negara kita diperoleh dari sektor pajak.

Dalam pikiran masyarakat pasti timbul pertanyaan atas dasar apakah negara mempunyai hak untuk memungut pajak? Terdapat beberapa teori yang menjelaskan/memberikan justifikasi pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak. Teori-teori tersebut antara lain :¹

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu *premi asuransi* karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar *kepentingan* seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.

3. Teori Daya Pikul

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayarkan sesuai dengan *daya pikul* masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan yaitu :

¹ Mardiasmo, *Perpajakan*, Edisi Revisi, Andi, Yogyakarta, 2003, hal. 3.

- *Unsur objektif*, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki seseorang.
- *Unsur subyektif*, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang *berbakti*, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah suatu kewajiban.

5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.

Dalam praktek di masyarakat adanya teori-teori yang memberikan hak kepada Pemerintah dirasa kurang cukup untuk dijadikan dasar dalam pemungutan pajak. Pemerintah sadar akan hal ini maka Pemerintah membuat Undang-undang perpajakan, yang ditujukan untuk memberi dasar hukum yang kuat bagi penarikan pajak, antara lain: Undang-undang nomor 17 Tahun 2000 tentang pajak penghasilan, Undang-undang nomor 18 tahun 2000 tentang PPn BM, Undang-undang 12 tahun 1994 tentang Pajak bumi dan bangunan dll. Dengan adanya

Undang-undang tersebut Pemerintah merasa bahwa tidak ada lagi yang perlu dipertanyakan mengenai dasar Pemerintah menarik pajak dari masyarakat. Sistem perpajakan ternyata juga mempengaruhi neraca perdagangan. penurunan ekspor Indonesia untuk periode Januari - Mei 2002 Penurunannya cukup lumayan dibandingkan dengan periode yang sama tahun sebelumnya., untuk Migas dan Non-Migas sebesar 9,05%; untuk ekspor non-migas saja sebesar 5,38%. Sistem perpajakan kita banyak memperoleh sorotan terutama yang menyangkut tingkah laku para petugas pajak. Selain itu, sebagaimana kita ketahui bahwa semakin tinggi beban pajak yang dikenakan maka nilai tukar mata uang negara kita akan semakin kecil bila dibandingkan dengan negara lain. Hal ini tentunya mempengaruhi neraca pembayaran kita, karena para importir pasti berikir dua kali untuk melakukan import.²

Pemerintah menyadari bahwa Indonesia tidak akan bisa bertahan jika hanya mengandalkan pemasukan yang *notabene* di peroleh dari masyarakatnya sendiri. Terlebih jika melihat kondisi ekonomi Indonesia yang dinilai stagnan dan melihat keadaan ekonomi masyarakat Indonesia yang sebagian besar hidup di bawah garis kemiskinan. Untuk mengatasi hal ini Pemerintah membuka hampir seluruh sektor-sektor ekonomi yang dinilai potensial (kecuali yang menguasai hajat hidup orang banyak dan berhubungan dengan pertahanan dan keamanan negara) untuk dimasuki oleh modal asing maupun modal dalam negeri. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa Pemerintah tetap melakukan proteksionisme terhadap bidang-bidang industri yang ada.

²www.transparansi.or.id

Dalam perkembangannya ada faktor-faktor yang menjadi perhatian dari calon investor misalnya mengenai masalah kesetabilan politik, keamanan, dan masalah kepastian hukum. Selain itu ada tuntutan-tuntutan yang diminta oleh calon investor khususnya investor asing yang belum mengetahui iklim usaha di Indonesia. Dengan adanya berbagai keraguan dan tuntutan dari para calon investor Pemerintah memberikan solusi dengan membuat peraturan khusus tentang penanaman modal yaitu dengan dikeluarkannya undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970 tentang perubahan dan penambahan undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing dan undang-undang nomor 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri Jo. undang-undang nomor 12 tahun 1970 tentang perubahan dan penambahan undang-undang nomor 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri. Melihat isi dari ketentuan-ketentuan yang ada dalam peraturan-peraturan di atas dapat diketahui betapa besarnya keinginan Pemerintah untuk merangsang investor-investor khususnya investor asing untuk menanamkan modalnya di Indonesia.

Dalam peraturan-peraturan tersebut diatur mengenai beberapa kelonggaran bagi para calon investor. Seperti diketahui, peraturan pokok tentang penanaman modal asing di Indonesia diatur dalam undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970; antara lain dalam Pasal 15 dimuat kelonggaran-kelonggaran dalam bidang perpajakan

yang memberikan insentif untuk penanaman modal asing tersebut. Perinciannya adalah seperti di bawah ini:³

1. Pembebasan dari Bea Meterai Modal....
2. Pembebasan atau keringanan dari Bea Masuk dan Pembebasan Pajak Penjualan....
3. Pembebasan Bea Balik Nama....
4. Insentif yang diberikan melalui pajak perseroan (dalam bentuk *tax holiday* dan kelonggaran lain-lainnya)

Selain kelonggaran pajak masih banyak kelonggaran-kelonggaran lain yang diatur dalam Undang-undang ini sebagai konsekuensi atas keinginan Pemerintah untuk mengundang investor asing masuk di Indonesia.

Pada praktek di masyarakat banyak yang menilai bahwa pemberian *Tax holiday* oleh Pemerintah kepada investor baru yang menanamkan modalnya pada bidang-bidang industri tertentu yang menjadi prioritas Pemerintah merupakan salah satu bentuk diskriminasi terhadap sesama wajib pajak. Oleh karena itu, penulis tertarik untuk membahasnya lebih lanjut, kaitannya dengan ada atau tidaknya unsur diskriminasi Pemerintah terhadap sesama wajib pajak melalui pemberian *tax holiday* bila ditinjau dari asas-asas pemungutan pajak dan fungsi dari pajak itu sendiri. Dari uraian tersebut maka dalam tulisan ini akan diketengahkan rumusan masalah sebagai berikut :

- 1) Pengaturan dan tata cara pemberian *tax holiday*
- 2) Pemberian *tax holiday* di Indonesia dikaitkan dengan asas-asas pemungutan pajak dan fungsi pajak

³R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ketiga, cetakan ke 19, Refika Aditama, Bandung, 1998, hal.209.

2. Penjelasan Judul

Guna mempermudah pemahaman skripsi ini dan mencegah meluasnya ruang lingkup pembahasan, maka diperlukan adanya penjelasan terhadap judul skripsi ini, yaitu "*Tax Holiday* Dalam Hukum Pajak".

Sampai saat ini tidak ada penjelasan yang baku mengenai *tax holiday*, hanya saja menurut pengertian saya sendiri dengan memperhatikan beberapa literatur dan peraturan mengenai investasi serta catatan-catatan perkuliahan yang dimaksudkan dengan *tax holiday* adalah pembebasan pajak atau fasilitas perpajakan yang diberikan kepada investor yang menanamkan modal pada bidang usaha yang diprioritaskan oleh Pemerintah Indonesia. *Tax holiday* sendiri diberikan oleh Menteri Keuangan karena Menteri Keuangan mempunyai wewenang untuk memberikan pembebasan pajak.

Mengenai hukum pajak dalam bukunya Mardiasmo menyebutkan ada dua hukum pajak yakni:⁴

1. Hukum pajak materiil, memuat norma-norma yang menerangkan antara lain keadaan, perbuatan, peristiwa hukum yang dikenai pajak (obyek pajak), siapa yang dikenakan pajak (subjek), berapa besar pajak yang dikenakan (tarif), segala sesuatu yang timbul dan hapusnya utang pajak, dan hubungan hukum antara Pemerintah dan Wajib pajak.

Contoh: Undang-undang Pajak Penghasilan.

⁴ Mardiasmo, *op.cit*, hal 5

2. Hukum pajak formil, memuat bentuk dan tata cara untuk mewujudkan hukum materiil menjadi kenyataan (cara melaksanakan hukum materiil).

Hukum ini memuat antara lain:

- a. Tata cara penyelenggaraan (prosedur penetapan suatu utang pajak).
- b. Hak-hak fiskus untuk mengadakan pengawasan terhadap para wajib pajak mengenai keadaan, perbuatan dan peristiwa yang menimbulkan utang pajak.
- c. Kewajiban wajib pajak misalnya menyelenggarakan pembukuan/pencatatan, dan hak-hak Wajib pajak misalnya mengajukan keberatan dan banding.

Contoh: Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam skripsi ini Saya membatasi keterkaitan *Tax Holiday* dalam hukum pajak ini dengan asas dan fungsi pemungutan pajak di Indonesia.

Berdasarkan uraian judul di atas, diharapkan dapat mempermudah pemahaman akan skripsi ini dan juga sebagai batasan ruang lingkup pembahasan skripsi ini.

3. Alasan Pemilihan Judul

Alasan saya menulis skripsi dengan judul "*Tax Holiday* Dalam Hukum Pajak", adalah dilatarbelakangi dengan adanya temuan dalam praktek mengenai pemberian *tax holiday* yang masih dilakukan setengah hati oleh Pemerintah dengan hanya memberikannya pada bidang usaha tertentu saja yang mejadi prioritas Pemerintah. Saya tertarik untuk mengupasnya lebih dalam untuk dapat

mengetahui dan memahami apa saja persyaratan dan bagaimana pengaturan tentang *tax holiday*. Untuk mengetahui bagaimana kedudukan *tax holiday* bila ditinjau dari hukum pajak, maka saya kira perlu adanya pengkajian secara khusus mengingat *tax holiday* hanya diberikan dalam rangka investasi yang artinya tidak akan diberikan di luar kegiatan investasi. Dalam hal ini pengkajian secara khusus akan dikaitkan dengan asas-asas pajak dan fungsi pemungutan pajak.

4. Tujuan Penulisan

Penulisan skripsi ini disusun dan diajukan untuk memenuhi salah satu persyaratan kurikulum akademis untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

Mengetahui lebih dalam mengenai syarat-syarat, prosedur, tata cara, dan pengaturan mengenai *tax holiday*. Serta kedudukan *tax holiday* dalam hukum pajak bila dikaitkan dengan asas-asas dan fungsi hukum pajak. Selanjutnya dengan sumbangan pemikiran ini diharapkan masyarakat pada umumnya dan pelaku usaha pada khususnya mengerti dan memahami syarat-syarat, prosedur, tata cara, dan pengaturan, serta kedudukan *tax holiday* dalam hukum pajak.

5. Metode Penulisan

Metode yang digunakan dalam skripsi ini berdasarkan judul dan perumusan masalah yang diajukan secara keseluruhan dari tahap pendekatan masalah sampai dengan analisis bahan hukum dapat diuraikan sebagai berikut:

a. Pendekatan Masalah

Dalam tulisan ini saya menggunakan tipe penulisan hukum yuridis normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yaitu suatu pendekatan yang mendasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku di bidang perpajakan dan penanaman modal yang berkaitan dengan pembebasan pajak (*tax holiday*).

b. Sumber Bahan Hukum

Sumber bahan hukum yang digunakan dalam penyusunan skripsi ini adalah menggunakan 2 (dua) bahan hukum yaitu, yang pertama bahan hukum primer yang meliputi peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pembebasan pajak (*tax holiday*). Kedua menggunakan bahan hukum sekunder yang berasal dari kepustakaan yang meliputi buku-buku hukum dan majalah hukum yang terkait dengan penulisan skripsi ini.

c. Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum

Semua bahan hukum yang telah didapatkan kemudian diseleksi, diuraikan, dan dianalisis berdasarkan sifat serta permasalahan yang ada dan mengkaitkannya dengan peraturan perundang-undangan yang relevan serta memadukan dengan beberapa teori di bidang hukum, khususnya yang berkaitan dengan pembebasan pajak (*tax holiday*). Selanjutnya diolah dan dirumuskan secara sistematis sesuai dengan masing-masing pokok bahasan.

d. Analisis Bahan Hukum

Berdasarkan bahan hukum yang diperoleh, dilakukan analisis deskriptif yaitu penguraian permasalahan, dengan mengemukakan beberapa pandangan dalam memecahkan permasalahan tersebut dari bahan hukum yang ada.

6. Tanggung Jawab Sistematika

Sebagaimana lazimnya dalam setiap penulisan skripsi pendahuluan diletakkan dalam Bab I, karena selalu dimaksudkan untuk menjelaskan secara umum pokok yang akan dibahas. Dalam Bab I ini diuraikan hal-hal yang menjadi latar belakang penulisan, dan juga hal-hal yang menjadi permasalahan.

Bab II akan di bahas mengenai permasalahan pertama, dalam rangka menjawab permasalahan pertama tersebut dalam pembahasan ini akan dikemukakan secara berurutan mengenai *tax holiday* secara umum, pengaturan, serta tata cara mengenai pemberian *tax holiday* di Indonesia.

Sedangkan dalam Bab III merupakan Jawaban atas permasalahan kedua di mana didalamnya akan dibahas secara berurutan mengenai asas-asas pajak, fungsi pajak, serta hubungan antara *tax holiday* dengan asas-asas hukum pajak dan fungsi pajak.

Kemudian Bab IV adalah bab penutup yang berisi kesimpulan berupa Jawaban dari semua permasalahan yang ada dan telah dibahas pada bab-bab sebelumnya. Selain itu, dalam penutup berisi pula saran yang diharapkan dapat bermanfaat di kemudian hari untuk ikut membantu menyelesaikan masalah *tax holiday* yang terjadi.

BAB II

PENGATURAN DAN TATA CARA PEMBERIAN TAX HOLIDAY

1. Tax Holiday Secara Umum

Pada saat Undang-undang Nomor 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing diundangkan kita mulai mengenal adanya istilah *tax holiday*⁵. Dalam bidang investasi pemberian insentif semacam *tax holiday* dinilai dapat menarik investor. Kita tahu negara-negara lain juga sangat membutuhkan investor untuk membangun perekonomiannya karena itu pastilah tiap-tiap negara berlomba-lomba untuk menarik calon investor sebanyak-banyaknya untuk menanamkan modal mereka, salah satu caranya adalah dengan memberikan insentif. Di Indonesia sendiri walaupun kebijakan mengenai *tax holiday* sudah lama diatur namun pelaksanaannya sendiri masih terkesan setengah hati. Sehingga banyak calon investor menganggap Pemerintah kurang serius untuk menarik dan menyambut mereka masuk ke Indonesia

Penerapan *tax holiday* seharusnya dilakukan dengan sungguh-sungguh, sehingga akan banyak calon investor yang akan menanamkan modalnya di Indonesia. Jika hal itu terjadi maka kita tidak akan kalang kabut dalam menghadapi krisis ekonomi, yang seperti kita tahu telah melanda perekonomian kita sejak sekitar tahun 1998 dan walaupun sekarang ini perekonomian kita telah menuju kearah yang lebih baik namun kita masih belum bisa lepas dari krisis

⁵ www.kompas.co.id

tersebut. Setelah terjadinya krisis kita baru menyadari bahwa investasi merupakan salah satu hal yang sangat penting dalam membangun perekonomian suatu negara terutama bagi negara berkembang seperti Indonesia. Selama negara itu membangun maka selama itu pula negara masih membutuhkan adanya investasi. *Tax holiday* memang bukan hal yang menentukan bagi tumbuhnya investasi, namun dalam kondisi yang abnormal seperti sekarang ini, hal itu diperlukan.⁶

Pemerintah memang menganggap bahwa investasi adalah hal yang penting dalam membangun perekonomian suatu negara, namun hal itu tidak menjadikan Pemerintah serta merta menerapkan kebijakan pemberian *tax holiday* pada setiap calon investor yang datang. Pemerintah tentunya lebih mengutamakan bidang-bidang usaha tertentu, di mana Pemerintah menganggap bahwa bidang-bidang usaha tersebut bermanfaat dan berpotensi untuk dikembangkan dan selama ini belum ada investor yang berinvestasi di bidang itu dari pada bidang usaha yang selama ini memang sudah berkembang di Indonesia. Selain itu, Pemerintah juga akan memberikan jangka waktu *tax holiday* lebih lama jika perusahaan penanaman modal itu didirikan di luar pulau Jawa dan Bali.

Dengan melakukan pembatasan seperti di atas Pemerintah berharap tergarapnya atau tersentuhnya bidang-bidang usaha yang selama ini tidak berkembang di Indonesia. Juga dengan memberikan jangka waktu *tax holiday* yang lebih lama bagi perusahaan penanaman modal baru yang didirikan di luar pulau Jawa dan Bali, Pemerintah berharap agar perputaran uang tidak hanya ada di pulau Jawa dan Bali saja, terutama pulau Jawa yang selama ini dikenal sebagai

⁶ www.kompas.co.id

sentra ekonomi Indonesia. Sehingga pembangunan perekonomian akan lebih merata.

Selain tujuan-tujuan di atas, dengan adanya pembatasan-pembatasan pemberian *tax holiday* Pemerintah sebenarnya mencegah kerugian berupa hilangnya pendapatan yang diperoleh dari pajak bila Pemerintah menerapkan kebijakan *tax holiday* pada semua bidang industri yang didatangi oleh investasi. Hal ini bisa dikatakan wajar mengingat bahwa selama ini pemasukan dari sektor pajak sangat dominan dalam menyumbang pendapatan negara. Pemasukan dari pajak bahkan mengalahkan sektor migas maupun sektor-sektor lain yang berhubungan dengan sumber daya alam, padahal di dunia internasional negara kita dikenal sebagai negara yang kaya akan sumberdaya alam. Melihat potensi pajak yang begitu besar inilah Pemerintah menerapkan batasan-batasan bagi pemberian *tax holiday*, walaupun sebenarnya dana investasi sangat diperlukan untuk membangun perekonomian Indonesia yang sedang merangkak ini. Kita juga tahu bahwa penghasilan dari sektor pajak saja masih dirasa kurang mencukupi untuk membangun atau menutupi semua kebutuhan Pemerintah untuk mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur. Pemungutan pajak terutama mempunyai fungsi untuk mengisi kebutuhan dana untuk membiayai pembangunan nasional. Namun selaras dengan fungsi tersebut fungsi pajak sebagai sarana untuk menunjang kebijaksanaan Pemerintah untuk meningkatkan pertumbuhan dan pemerataan pembangunan menjadi semakin meningkat

2. Pengaturan Tax Holiday Di Indonesia

Seperti kita ketahui pengaturan mengenai *tax holiday* ada pada undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang penanaman modal asing Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970 tentang perubahan undang-undang nomor 1 tahun 1967. Pada Pasal 15 undang-undang ini disebutkan bahwa perusahaan-perusahaan modal asing yang bergerak dibidang yang menjadi skala prioritas dari Pemerintah akan mendapatkan fasilitas-fasilitas, antara lain, berupa :

1. Pembebasan bea materai modal atas penempatan modal yang berasal dari penanaman modal asing.
2. Pembebasan atau keringanan bea masuk dan pembebasan pajak penjualan pada waktu pemasukan barang-barang perlengkapan tetap kedalam wilayah Indonesia.
3. Bea Balik nama.
4. Kelonggaran-kelonggaran di bidang pajak perseroan.
5. Pembebasan pajak deviden.

Selain undang-undang nomor 1 tahun 1967 Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970 tentang penanaman modal asing, undang-undang nomor 6 tahun 1968 tentang penanaman modal dalam negeri Jo. undang-undang nomor 12 tahun 1970 tentang perubahannya, juga mengatur tentang adanya fasilitas-fasilitas perpajakan jika menanamkan modalnya pada bidang-bidang industri yang menjadi prioritas Pemerintah. Pada undang-undang nomor 6 tahun 1968 Jo. undang-undang nomor 12 tahun 1970 pemberian fasilitas perpajakan diatur pada Pasal 12. Pengaturannya dalam undang-undang ini sebenarnya sama dengan yang ada pada undang-undang

nomor 1 tahun 1967 Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970, yaitu bagi perusahaan yang menanamkan modalnya di bidang yang menjadi prioritas Pemerintah akan mendapatkan kelonggaran sebagai berikut :

1. Pembebasan bea materai modal atas penempatan modal yang berasal dari penanaman modal asing.
2. Pembebasan atau keringanan bea masuk dan pembebasan pajak penjualan pada waktu pemasukan barang-barang perlengkapan tetap kedalam wilayah Indonesia.
3. Bea Balik nama.
4. Kelonggaran-kelonggaran dibidang pajak perseroan.
5. Pembebasan pajak deviden

Pada perkembangannya Pemerintah rupanya menganggap bahwa peraturan yang dimuat dalam undang-undang nomor 1 tahun 1967 Jo. undang-undang nomor 11 tahun 1970 kurang spesifik sehingga dianggap perlu membuat lebih banyak lagi pengaturan yang berkaitan dengan *tax holiday* ini melalui Peraturan Perundang-undangan lainnya yang lebih rendah tingkatannya dari undang-undang tujuannya tentu saja untuk menarik minat investor untuk menanamkan modalnya.

Salah satu contoh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya yang mengatur tentang tax holiday adalah Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2000 tentang perlakuan perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu Jo. Peraturan Pemerintah No. 147 Tahun 2000 tentang perubahannya.

Pada Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2000 tentang perlakuan perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu Jo. Peraturan Pemerintah No. 147 Tahun 2000 tentang perubahannya memberikan perlakuan perpajakan bagi pengusaha yang melakukan kegiatan usaha di dalam Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu (KAPET) di bidang Pajak Penghasilan (PPh) sebagai berikut:

1. Pengurangan penghasilan netto sebesar 30% dari jumlah penanaman modal yang dilakukan;
2. Pilihan untuk menerapkan penyusutan dan atau amortisasi yang dipercepat
3. Kompensasi kerugian fiskal, mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai paling lama 10 tahun;
4. Pengenaan Pajak Penghasilan atas deviden yang dibayarkan kepada subyek pajak luar negeri sebesar 10%, atau tarif yang lebih rendah menurut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Sebagai pelaksana dari Peraturan Pemerintah di atas maka Menteri Keuangan mengeluarkan keputusan Menteri Keuangan Nomor 200/KMK.04/2000 tentang perlakuan perpajakan dan kepabeanan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu sebagaimana telah diubah dengan keputusan Menteri Keuangan nomor 11/KMK.04/2001. Dalam Keputusan Menteri Keuangan ini menjelaskan bahwa kepada Pengusaha Kawasan Berikat di dalam wilayah KAPET dapat diberikan pembebasan PPh Pasal 22 impor atas:

- 1) Impor barang modal atau peralatan untuk pembangunan/konstruksi/pelebaran Kawasan Berikat dan peralatan perkantoran yang semata-mata dipakai oleh PKB;
- 2) Impor barang modal dan peralatan pabrik yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi PDKB yang semata-mata dipakai di PDKB;
- 3) Impor barang dan atau bahan untuk diolah di PDKB.

Sebagai pelaksanaan lebih lanjut Keputusan Menteri Keuangan nomor 200/KMK.04/2000 tentang perlakuan perpajakan dan kepabeanan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu sebagaimana telah diubah dengan keputusan Menteri Keuangan nomor 11/KMK.04/2001 pada tanggal 22 Maret 2001 Direktur Jendral Pajak mengeluarkan keputusan Direktur Jendral Pajak nomor KEP-229/PJ/2001 perlakuan perpajakan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu (KAPET). Pada keputusan Direktur Jendral pajak ini disebutkan pada Pasal 2 bahwa :

- (1) Kepada Pengusaha yang berdomisili di dalam wilayah KAPET, diberikan fasilitas Pajak Penghasilan berupa:
 - a. Pengurangan penghasilan neto sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah penanaman yang dilakukan, yang dapat dinikmati selama 6 (enam) tahun terhitung sejak tahun dimulainya produksi komersial, yaitu sebesar 5% (lima persen) setiap tahun dari jumlah realisasi penanaman modal baik dalam aktiva tetap yang dapat disusutkan maupun yang tidak dapat disusutkan;

b. Pilihan untuk menerapkan penyusutan dan atau amortisasi yang dipercepat, sebagai berikut :

Kelompok Harta	Masa manfaat menjadi	Tarif penyusutan dan Amortisasi Berdasarkan Metode	
		Garis Lurus	Saldo Menurun
I. Bukan Bangunan atau Harta Tak Berwujud			
Kelompok I	2 th	50%	100%
Kelompok II	4 th	25%	50%
Kelompok III	8 th	12,5%	25%
Kelompok IV	10 th	10%	20%
II. Bangunan			
Permanen	10 th	10%	-
Tidak Permanen	5 th	20%	-

- c. Kompensasi kerugian fiskal, mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai paling lama 10 (sepuluh) tahun;
 - d. Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Dividen sebesar 10% (sepuluh persen), atau tarif yang lebih rendah menurut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.
- (2) Kepada Pengusaha yang tidak berdomisili di dalam wilayah KAPET, hanya diberikan fasilitas Pajak Penghasilan sebagaimana tersebut dalam ayat (1) huruf a dan huruf b.
- (3) Fasilitas perpajakan di bidang Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) diberikan terhadap kegiatan dan aktiva yang semata-mata digunakan di dalam wilayah KAPET.
- (4) Kepada Pengusaha yang melakukan kegiatan usaha sebagai Penyelenggara Kawasan Berikat (PKB) dan atau Pengusaha di Kawasan Berikat (PDKB) dapat diberikan fasilitas Pajak Penghasilan tambahan berupa pembebasan PPh Pasal 22 Impor atas :
- a. impor barang modal atau peralatan untuk pembangunan/konstruksi/perluasan Kawasan Berikat dan peralatan perkantoran yang semata-mata dipakai oleh PKB;
 - b. impor barang modal atau peralatan lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi PDKB yang semata-mata dipakai di PDKB;

c. impor barang dan atau bahan untuk diolah di PDKB.

(5) Selain fasilitas PPh Pasal 22 Impor sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), kepada PKB dan atau PDKB diberikan fasilitas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) tidak dipungut atas :

a. impor barang modal atau peralatan untuk pembangunan/konstruksi/perluasan Kawasan Berikat dan peralatan perkantoran yang semata-mata dipakai oleh PKB;

b. impor barang modal atau peralatan lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi PDKB yang semata-mata dipakai di PDKB;

c. impor barang dan atau bahan untuk diolah di PDKB;

d. pemasukan Barang Kena Pajak dari Daerah Pabean Indonesia Lainnya (DPIL), ke PDKB untuk diolah lebih lanjut;

e. pengiriman barang hasil produksi PDKB ke PDKB lainnya untuk diolah lebih lanjut;

f. pengeluaran barang dan atau bahan dari PDKB ke Perusahaan industri di DPIL, atau PDKB lainnya dalam rangka subkontrak;

- g. penyerahan kembali Barang Kena Pajak hasil pekerjaan subkontrak oleh Pengusaha Kena Pajak di DPIL atau PDKB lainnya kepada Pengusaha Kena Pajak PDKB asal;
- h. peminjaman mesin dan atau peralatan pabrik dalam rangka subkontrak dari PDKB kepada perusahaan industri di DPIL, atau PDKB lainnya dan pengembaliannya ke PDKB asal.

Pada 1 Januari 2001 Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah nomor 148 tahun 2000 tentang fasilitas pajak penghasilan untuk penanam modal dibidang-bidang usaha tertentu dan atau daerah-daerah tertentu. Insentif pajak yang diberikan peraturan Pemerintah ini antara lain :

- a. Pengurangan penghasilan netto sebesar 30% dari jumlah penanaman modal yang dilakukan.
- b. Penyusutan dan amortisasi yang dipercepat.
- c. Kompensasi kerugian yang lebih lama tetapi tidak lebih dari 10 tahun.
- d. Pengean Pajak Penghasilan atas deviden sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 Undang-undang Pajak Penghasilan sebesar 10% atau tarif yang lebih rendah menurut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Dari uraian di atas dapat diketahui bahwa pengaturan tentang *tax holiday* hanya sebatas pada peraturan perundang-undangan tentang penanaman modal baik apakah itu penanaman modal asing ataupun penanaman modal dalam negeri.

Sedangkan undang-undang perpajakan sendiri tidak mengenal adanya *tax holiday*, karena Undang-Undang (UU) Perpajakan di Indonesia tidak mengenal adanya perbedaan perlakuan pajak antara investor baru dan investor lama.⁷ Dari sini akan timbul pertanyaan kenapa undang-undang perpajakan kita tidak mengenal *tax holiday*, padahal *tax holiday* sendiri merupakan pembayaran pajak yang bisa di batalkan. Jawaban untuk pertanyaan ini adalah karena penerapan *tax holiday* tidak bisa secara serta merta, hanya pada investor baru yang memenuhi syarat saja *tax holiday* dapat diterapkan. Berarti *tax holiday* mengenal adanya perbedaan wajib pajak di mana hanya wajib pajak tertentu saja yang bisa mendapatkannya. Sedangkan undang-undang perpajakan kita sendiri tidak mengenal adanya perbedaan wajib pajak, siapapun wajib pajaknya pasti akan dikenai pungutan pajak.⁸ Hal inilah yang menyebabkan undang-undang perpajakan kita tidak mengenal adanya *tax holiday*, sehingga pengaturan mengenai *tax holiday* harus diatur tersendiri.

Undang-undang perpajakan kita tidak mengatur mengenai adanya *tax holiday* namun dalam undang-undang nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga dari undang-undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan diatur mengenai *investment allowance* yang mirip dengan *tax holiday*. Ketentuan Pasal 31A menyebutkan fasilitas-fasilitas yang dapat dinikmati oleh wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu, yakni untuk penanaman modal dibidang usaha tertentu dan atau daerah tertentu. Fasilitas-fasilitas tersebut antara lain:

⁷ Har, "Tax Holiday Tak Bisa Diskriminatif", *Kompas*, 14 Mei 2002

⁸ *ibid*

- a. pengurangan penghasilan neto paling tinggi 30% (tiga puluh persen) dari jumlah penanaman yang dilakukan;
- b. penyusutan dan amortisasi yang dipercepat;
- c. kompensasi kerugian yang lebih lama tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun; dan
- d. pengenaan Pajak Penghasilan atas dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal sebelumnya sebesar 10% (sepuluh persen).

Berdasarkan uraian di atas undang-undang perpajakan tidak mengenal adanya *tax holiday* tapi undang-undang pajak penghasilan memberikan fasilitas perpajakan yang mirip dengan *tax holiday* yang dikenal dengan sebutan *investment allowance*. Adapun pengaturan mengenai *tax holiday* itu sendiri dapat ditemukan di peraturan perundang-undangan mengenai investasi. Adanya pengaturan mengenai *tax holiday* ini dimaksudkan untuk mewujudkan keinginan Pemerintah dalam rangka meningkatkan investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang dan daerah-daerah yang mendapat prioritas sehingga dirasa perlu untuk mengatur kembali bentuk-bentuk insentif pajak penghasilan yang dapat diberikan.

3. Tata Cara Pemberian Tax Holiday

Perusahaan penanaman modal asing atau perusahaan penanaman modal dalam negeri tidak begitu saja mendapatkan fasilitas pajak. Ada beberapa

persyaratan yang harus dipenuhi untuk mendapatkan fasilitas pajak penghasilan tersebut. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan nomor 571/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemberian Fasilitas Pajak Penghasilan Kepada Wajib Pajak yang Melakukan Penanaman Modal di Bidang-Bidang Usaha Tertentu dan atau di Daerah-Daerah Tertentu syarat-syarat yang diperlukan agar perusahaan penanaman modal bisa mendapatkan fasilitas pajak penghasilan Wajib Pajak wajib mengajukan permohonan kepada Menteri Keuangan. Permohonan wajib dilampiri dengan Surat Persetujuan Penanaman Modal yang dikeluarkan oleh lembaga Pemerintah yang berwenang memberikan izin penanaman modal. Dalam hal permohonan dikabulkan, Menteri Keuangan menerbitkan keputusan pemberian fasilitas Pajak Penghasilan. Wajib Pajak yang telah mendapat Keputusan Menteri Keuangan, wajib menyampaikan laporan keuangan tahunan (neraca dan daftar laba rugi) dan laporan triwulan realisasi penanaman modal yang telah diaudit oleh kantor akuntan publik kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak di tempat Wajib Pajak terdaftar. Laporan realisasi penanaman modal paling sedikit memuat data dan keterangan mengenai :

- a. jumlah rencana dan realisasi investasi;
- b. bentuk dan jumlah nilai pengeluaran yang dilakukan dalam penanaman modal; dan
- c. data dan informasi pendukung yang berkaitan dengan informasi penanaman modal

Berdasarkan Keputusan Direktur Jendral Pajak nomor KEP-229/PJ/2001 tentang Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu bagi perusahaan penanaman modal yang didirikan di wilayah KAPET, karena ada beberapa jenis fasilitas Pajak Penghasilan maka untuk memperolehnya ada beberapa cara diantaranya :

1. untuk memperoleh fasilitas Pajak Penghasilan berupa Pengurangan penghasilan neto sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah penanaman yang dilakukan, yang dapat dinikmati selama 6 (enam) tahun dihitung sejak tahun dimulainya produksi komersial, Pengusaha harus mengajukan permohonan tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar dengan menggunakan formulir sebagaimana dimaksud dalam Lampiran I.a. Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini disertai :
 - a. Surat Penunjukan Pelaksana Proyek dari Badan Pengelola KAPET;
 - b. Surat Keterangan Penanaman Modal dari instansi yang berwenang;
 - c. Jumlah dan tahun realisasi penanaman modal yang dilakukan;
 - d. Laporan keuangan untuk tahun mulai berproduksi komersial.Permohonan sebagaimana dimaksud di atas dapat pula diajukan oleh Pengusaha yang melakukan penambahan/perluasan modal.
2. Untuk dapat memperoleh fasilitas Pajak Penghasilan berupa Kompensasi kerugian fiskal, mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai paling

lama 10 (sepuluh) tahun, Pengusaha harus mengajukan permohonan tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar dengan menggunakan formulir sebagaimana dimaksud dalam Lampiran II.a. Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini dengan melampirkan Surat penunjukan Pelaksana Proyek dari Badan Pengelola KAPET.

3. Untuk dapat memperoleh fasilitas Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Dividen sebesar 10% (sepuluh persen), atau tarif yang lebih rendah menurut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku., Pengusaha harus mengajukan permohonan tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar dengan menggunakan formulir sebagaimana dimaksud dalam Lampiran III.a. Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini disertai :

- a. Surat Penunjukan Pelaksana Proyek dari Badan Pengelola KAPET;
- b. Daftar nama, alamat, jumlah Dividen yang dibagikan, jumlah PPh Pasal 26 yang terutang;
- c. Penjelasan bahwa Dividen yang dibayarkan berasal dari sisa laba tahun pajak yang bersangkutan.

4. Untuk dapat memperoleh fasilitas perpajakan Kepada Pengusaha yang melakukan kegiatan usaha sebagai Penyelenggara Kawasan Berikat (PKB) dan atau Pengusaha di Kawasan Berikat (PDKB) dapat diberikan fasilitas Pajak Penghasilan tambahan berupa pembebasan PPh Pasal 22 Impor atas :

- a. impor barang modal atau peralatan untuk pembangunan/konstruksi/perluasan Kawasan Berikat dan peralatan perkantoran yang semata-mata dipakai oleh PKB;
- b. impor barang modal atau peralatan lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi PDKB yang semata-mata dipakai di PDKB;
- c. impor barang dan atau bahan untuk diolah di PDKB.

Dan fasilitas berupa tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) atas :

- a. impor barang modal atau peralatan untuk pembangunan/konstruksi/perluasan Kawasan Berikat dan peralatan perkantoran yang semata-mata dipakai oleh PKB;
- b. impor barang modal atau peralatan lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi PDKB yang semata-mata dipakai di PDKB;
- c. impor barang dan atau bahan untuk diolah di PDKB;

Pengusaha harus mengikuti ketentuan yang berlaku bagi Kawasan Berikat.

Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar, menerbitkan Surat Keputusan Persetujuan mengenai pemberian fasilitas perpajakan di KAPET dengan menggunakan formulir sebagaimana dimaksud dalam Lampiran I.b, atau Lampiran II.b, atau Lampiran III.b. Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini paling

lambat 5 (lima) hari kerja setelah permohonan sebagaimana dimaksud dalam di atas diterima lengkap. Permohonan ditujukan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar bukan ke Kantor Direktorat Jenderal Pajak Pusat sebagai imbas adanya otonomi daerah.

Dalam hal Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar berbeda dengan Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha melakukan kegiatan usaha, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha terdaftar mengirimkan tembusan Surat Keputusan Persetujuan sebagaimana dimaksud di atas, kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak yang wilayahnya meliputi tempat Pengusaha melakukan kegiatan usaha.

BAB III

PEMBERIAN TAX HOLIDAY DIKAITKAN DENGAN ASAS DAN FUNGSI PEMUNGUTAN PAJAK

1. Asas-asas Pajak

Dalam pemungutan pajak harus memperhatikan asas-asas yang ada. Asas-asas yang dimaksud tentu saja asas-asas yang berhubungan dengan pemungutan pajak. Mengenai asas-asas pajak (dalam beberapa literatur disebut sebagai prinsip pemungutan pajak) ada beberapa sarjana yang mengajukan pemikirannya tentang hal ini.

A. Adam Smith

Dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of nations*) Adam Smith mengemukakan pendapatnya tentang asas pemungutan pajak yang dinamainya *The Four Maxims* dengan uraian sebagai berikut :⁹

1. *Equality*

Pembagian tekanan pajak diantara subyek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, di bawah perlindungan Pemerintah (asas pembagian/asas kepentingan). Dalam asas "*equality*" ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi di antara sesama

⁹ Rochmat Sumitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Edisi Revisi, Refika Aditama, Bandung, 2004, hal 14 – 26.

wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.¹⁰

Dalam bukunya Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti menjelaskan lebih terperinci mengenai *equality*.

Equality atau kesamaan mengandung arti, bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Misalnya bahwa dalam Pajak Penghasilan, bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama akan dikenakan pajak yang sama, melainkan orang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama akan dikenakan pajak yang sama. Di sini penghasilan yang diperoleh wajib pajak dikurangi dengan PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) yang jumlahnya bagi setiap orang tidak sama. Pada hakikatnya bukan susunan keluarga yang menentukan melainkan pengeluaran-pengeluaran yang mutlak bagi kebutuhan hidup primer bagi keluarga wajib pajak. Di samping jumlah keluarga juga keadaan keluarga ikut mempengaruhi daya pikul seseorang. Jika di antara keluarga wajib pajak ada anak yang menyandang cacat atau penyakit berat yang kronis atau umur wajib pajak sudah melebihi 65 tahun, maka keadaan itu juga akan mempengaruhi daya pikul seseorang.

Equality atau kesamaan dalam sistem perpajakan lazimnya disebut *non-discrimination*, sehingga orang asing dan warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar.

¹⁰R Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal. 27

Selain asas *equality* Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti menambahkan juga apa yang disebut *equity* sebagai pendamping *equality*. Lebih lanjut dijelaskan bahwa *equity* adalah sebuah kepatutan. Undang-undang dirasa adil karena memenuhi persyaratan yang sama dan diperlakukan sama. Tapi ada kalanya bahwa apa yang adil secara umum belum tentu adil dalam kasus tertentu. Dalam hal ini perlu diterapkan peraturan yang dapat menghilangkan ketidakadilan dalam hal khusus tersebut. Untuk itu diperlukan *equity*. Dalam bukunya yang berjudul *Common Sense of Law*, Sir Paul Vinogradov memberikan tiga fungsi *equity* atau kepatutan. *Equity* dalam hukum dapat berfungsi sebagai :

1. *jus adjuvandi*, untuk menyesuaikan hukum;
2. *jus supplendi*, untuk menambah hukum;
3. *jus corrigendi*, untuk mengoreksi hukum.

2. *Certainty*

Kaidah *Certainty* dimaksudkan supaya pajak yang harus dibayar seseorang harus terang dan pasti tidak dapat diulur-ulur atau di tawar-tawar (*not arbitrary*). Kaidah *certainty* ini jika diperhatikan lebih lanjut akan meliputi empat hal. Pertama kepastian siapa Wajib Pajak; Kedua kepastian tentang Obyek Pajak sampai dengan jumlah pajak yang harus dibayar; Ketiga kepastian tentang kapan pajak itu harus dibayar, dan Keempat kepastian tentang kemana pajak itu harus dibayar.

Dalam sistem Pajak Penghasilan di Indonesia kepastian tentang siapa yang menjadi Subyek pajak diatur dalam Pasal 2 UU PPh 2000; kepastian tentang

jumlah pajak yang harus dibayar diatur dalam Pasal 4, Pasal 6, Pasal 9 dan Pasal UU PPh 2000, yakni dengan jalan mengalihkan tarif pajak yang diatur dalam Pasal 17 dengan Penghasilan kena Pajak yang diatur dalam Pasal 6 dan Pasal 9. Wajib pajak adalah Subyek Pajak yang telah memenuhi persyaratan tertentu, yakni misalnya Subyek Pajak tersebut telah menerima atau memperoleh penghasilan di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak.

Ketentuan tentang kapan harus membayar pajak, juga telah diatur dalam Pasal 9 UU KUP 2000, di mana dinyatakan, bahwa Menteri Keuangan menentukan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk saat atau Masa Pajak bagi masing-masing jenis pajak selambat-lambatnya lima belas hari setelah saat terutangnya pajak atau Masa Pajak berakhir.

Ketentuan tentang kemana pajak itu harus dibayar telah diatur dalam Pasal 10 UU KUP 2000 yang menyatakan, bahwa Wajib Pajak wajib membayar atau menyetor pajak yang terutang di kas negara atau Bank Badan Usaha Milik Negara atau Bank Badan Usaha Milik Daerah atau tempat pembayaran yang lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

3. *Convenience*

Asas bermaksud supaya pajak dipungut pada saat yang paling tepat. Maksud saat yang paling tepat disini yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang. R Santoso Brotodihardjo mengatakan bahwa saat yang paling tepat adalah saat sedekat dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan.¹¹

¹¹ R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hal.28

Tidak semua wajib pajak mempunyai saat *convenience* yang sama, yang mengenakan baginya untuk membayar pajak. Karyawan, buruh, pegawai akan lebih mudah membayar pajak pada saat mereka menerima gaji, upah, atau honorarium, apakah setiap bulan ataukah setiap minggu atau setiap hari. Seorang pedagang lebih mudah membayar pajak pada waktu ia menerima pembayaran dari debiturnya atau kliennya. Seorang yang menerima deviden atau bunga, lebih mudah membayar pajak pada saat ia menerima deviden atau pada saat ia menerima bunga.

Safri Nurmantu dalam bukunya menuliskan secara klasik contoh dari saat-saat yang paling baik dan tepat ialah saat petani sesudah menuai gandumnya. Pada saat itu petani dianggap mempunyai kemampuan untuk membayar pajak dengan senang hati, karena bukankah para petani baru saja menuai padi yang kemudian dapat menjualnya sehingga mereka mempunyai dana untuk membayar pajak.¹² Di zaman sekarang ini, saat-saat yang baik dan tepat diwujudkan dengan pemotongan atau pemungutan pajak pada sumbernya (*levying tax at source*). Artinya setiap wajib pajak yang menerima penghasilan, misalnya pada waktu menerima gaji, bonus, bunga, deviden, royalti dan sebagainya, maka pada saat itulah Pemerintah melalui pemotong pajak (*tax withholder*) memotong pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib pajak penerima gaji, bonus, bunga, deviden, royalti tersebut.¹³

¹² Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Edisi kedua, Granit, Jakarta, 2003, hal 84

¹³ *Ibid.*

Sistem pemotongan pajak di atas bertujuan untuk mempermudah wajib pajak dalam membayar pajak pada saat dia mempunyai uang atau menerima penghasilan. Menurut Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti ada manfaat lain yang didapat yaitu bahwa Pemerintah, selama tahun berjalan, sudah mendapatkan pemasukan uang pajak dari tahun yang bersangkutan tanpa menunggu sampai tahun pajak berakhir.

4. *Efficient of Payment*

Pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya jangan sampai biaya pemungutan pajak melebihi pemasukan pajak. Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti mempunyai perbedaan penyebutan untuk asas yang keempat ini. Dalam bukunya mereka menulis asas keempat adalah *economic of collection*. Namun ini hanyalah sebatas pengistilahan saja, karena sebenarnya maksudnya sama yaitu bahwa biaya pemungutan pajak harus relatif kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk. Memang seharusnya biaya pemungutan pajak lebih kecil dari pada pemasukan pajak, karena akan percuma jika sebagian besar hasil dari pajak yang masuk digunakan sebagai biaya untuk memungut pajak.

Pendapat Adam Smith mendapat sanggahan dari Prof. Hostra, terutama berkaitan dengan Maxim pertama. Menurut Prof. Hostra keadilan itu bersifat semu, di mana keadilan untuk yang satu belum tentu adil untuk yang lainnya. Pengikut Adam Smith mempertahankan sanggahan tersebut dengan teori-teori:¹⁴

¹⁴ Mardiasmo, *op.cit*, hal. 3.

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu *premi asuransi* karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada *kepentingan* (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar *kepentingan* seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.

3. Teori Daya Pikul

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayarkan sesuai dengan *daya pikul* masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan yaitu :

- *Unsur objektif*, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki seseorang.
- *Unsur subyektif*, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang *berbakti*, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah suatu kewajiban.

5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah

tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.

B. E.R.A. Seligman

Pada bukunya yang berjudul *The Shifting & Incidence of Taxation* dan *The Income Tax* merumuskan prinsip-prinsip pemungutan pajak. Walaupun berbeda dengan kaidah dari Adam Smith namun bila dikaji lebih mendalam di antara keduanya ada persamaan. E.R.A. Seligman mengemukakan empat prinsip pemungutan pajak yaitu :¹⁵

1. *Fiscal*

Prinsip *Fiscal* berhubungan dengan dua hal yakni : *Adequacy* (kecukupan) dan *Elasticity* (keluwesan), artinya bahwa pemungutan pajak harus dapat menjamin terpenuhinya kebutuhan pengeluaran negara dan harus pula cukup elastis dalam menghadapi berbagai tantangan, perubahan serta perkembangan kondisi perekonomian.

2. *Administrative*

Prinsip *Administrative* meliputi prinsi *Certainty*, *Convenience* dan *Economic*. Prinsip *certainty* dari seligman pada dasarnya sama dengan prinsip *certainty* dari Adam Smith, yakni bahwa ketentuan-katentuan dalam undang-undang perpajakan haruslah jelas. Ketidak jelasan dalam undang-undang perpajakan oleh Seligman dikatakan sebagai suatu undang-undang yang buruk.

¹⁵ Safri Nurmantu, op cit, h.85 – 86.

Prinsip *Covenience* berhubungan dengan pernyataan-pernyataan tentang bagaimana pajak itu dibayar, kemana harus dibayarkan dan dalam kondisi yang bagaimana pajak itu dibayar. *Covenience* yang diungkapkan E.R.A. Seligman ini sama dengan prinsip *Covenience* milik Adam Smith.

Prinsip *Economy* sama dengan prinsip *Efficiency* dari Adam Smith yakni bahwa biaya-biaya untuk memungut pajak harus lebih rendah dari pajak yang dipungut

3. *Economic*

Prinsip ketiga dari seligman adalah prinsip *Economic*, yang dijabarkan dalam dua prinsip, yakni *Innconuity* dan *Efficiency*. Yang dimaksud dengan prinsip *Innconuity* adalah bahwa hendaknya proses pemungutan pajak tidak menimbulkan hal-hal yang destruktif. Artinya beban pajak yang dipikul para Wajib Pajak jangan sampai menghalang-halangi perkonomian bangsa, menghambat produksi atau mencegah investasi. Dengan prinsip *Efficiency* dimaksudkan supaya sistem perpajakan suatu negara mampu untuk mencapai hasil-hasil yang diinginkan. Artinya sistem perpajakan itu secara praktis dapat dengan mudah dilaksanakan, sehingga penerimaan yang diharapkan dari pajak dapat tercapai. Banyak pajak yang mungkin dalam segi-segi tertentu dianggap baik, tetapi sangat sulit dilaksanakan.

4. *Ethical*

Prinsip keempat dari Seligman adalah prinsip *Ethical* yang meliputi dua hal, yakni *Uniformity* dan *Universality*. Yang dimaksud dengan *Uniformity* (kesamaan, keseragaman), atau *Equality of taxation* (persamaan dalam perpajakan), bukanlah salah satu keadilan yang mutlak seperti dalam perhitungan

dengan angka, misal 6 dibagi 2 menjadi, melainkan suatu keadilan sebanding yang relatif (*relatively proportional equality*). Kata *Uniformity* menggambarkan kesamaan, perlakuan yang sama terhadap para pembayar pajak. *Uniformity* dari E.R.A. Seligman hampir sama dengan prinsip equality milik Adam Smith. Di mana setiap wajib pajak diperlakukan sama, adil. Namun bukan adil yang bersifat mutlak melainkan keadilan yang sebanding di mana harus dipertimbangkan tingkat konsumsi dan *income* dari masing-masing wajib pajak.

Hal kedua dari prinsip *Ethical* menurut Seligman adalah *Universality*, yang menghendaki perlakuan yang sama terhadap semua Wajib pajak. Pembebasan pajak (*tax exemption*) yang diberikan oleh undang-undang harus meliputi semua Wajib pajak, dan tidak boleh hanya ditujukan atau dinikmati oleh golongan wajib pajak saja, baik berdasarkan suku, kelas, ras agama maupun kebangsaan. Pembebasan pajak untuk golongan masyarakat tertentu menimbulkan distorsi ekonomi. Prinsip *Universality* menghendaki supaya setiap wajib pajak yang dikenakan pajak harus memikul beban pajaknya, dan tidak satupun wajib pajak yang memikul beban pajak yang lebih dari semestinya.

C. Fritz Neumark

Mengemukakan, bahwa sistem perpajakan di berbagai negara dewasa ini sangatlah bervariasi, namun ada beberapa prinsip yang perlu diperhatikan dalam pemungutan pajak. Prinsip-prinsip itu disebut sebagai:¹⁶

¹⁶ *Ibid*, hal. 90 – 95.

1. *Revenue productivity*

Prinsip ini menurut Fritz Neumark, menyangkut dua hal, yakni *the principle of adequacy* dan *the principle of adatability*. Yang dimaksud dengan *the principle of adequacy* adalah bahwa sistem perpajakan nasional seharusnya dapat menjamin penerimaan negara untuk membiayai semua pengeluaran. Hal ini tentu saja menjadi cita-cita dan harapan berbagai Pemerintah di seluruh dunia. Sekiranya penerimaan yang berasal dari pajak telah dapat memenuhi semua pengeluaran negara, maka negara yang bersangkutan akan dapat dikelompokkan menjadi negara yang sangat maju dan makmur. Yang dimaksud dengan *the principle of adatability* adalah hendaknya sistem perpajakan bersifat cukup fleksibel untuk menghasilkan penerimaan tambahan bagi negara, apabila terjadi kebutuhan-kebutuhan mendadak negara seperti adanya bencana alam nasional, tanpa menimbulkan kegoncangan dalam bidang ekonomi rakyat. Pada hakekatnya prinsip *adatability* sama dengan prinsip *elasticity* yang dikemukakan Seligman.

2. *Social justice*

Suatu sistem perpajakan yang baik hendaknya memperhatikan keadilan sosial, yaitu suatu sistem perpajakan yang memperhatikan: *the principle of universality*, *the equality principle*, *the ability to pay principle* dan *the principle of redistribution income*.

The universality principle disini hakekatnya sama dengan prinsip *universality* yang dikemukakan E.R.A. Seligman, yakni bahwa orang-orang yang mampu membayar pajak, harus dipajaki secara universal, artinya pada orang-orang tersebut diberi beban pajak yang sama. Dan bahwa pembebasan-

pembebasan dari Wajib pajak, harus meliputi semua bidang dan lapangan sosial-ekonomi masyarakat, tidak boleh hanya tertuju pada kelompok atau golongan tertentu saja.

The equality principle sebagai prinsip kedua dari Fritz Neumark menghendaki supaya orang-orang berada dalam kedudukan dan posisi ekonomi yang sama harus menanggung utang pajak yang sama pula

Prinsip ketiga dari *Social justice* menurut Fritz Neumark adalah *the ability to pay principle*. Prinsip ini menghendaki supaya jumlah beban pajak yang dipikul oleh individu sesuai dengan kemampuannya untuk memikul beban pajak itu, dengan memperhatikan semua sifat-sifat yang melekat pada individu yang bersangkutan sedemikian rupa, sehingga kerugian yang timbul akibat pengenaan pajak menjadi sama. Prinsip ini menghendaki struktur tarif yang progresif.

Prinsip keempat dari *Social justice* adalah *the principle of redistribution of income*. Prinsip ini menghendaki bahwa distribusi beban pajak diantara penduduk harus mempunyai akibat untuk memperkecil perbedaan penghasilan dan kekayaan yang disebabkan oleh mekanisme pasar bebas. Ini berarti, bahwa melalui sistem perpajakan khususnya dengan tarif yang progresif, penghasilan dan kekayaan dapat didistribusikan kepada anggota masyarakat.

3. *Economic goals*

Menurut Fritz Neumark pajak dipergunakan sebagai alat membantu tujuan-tujuan ekonomi. Dengan kebijaksanaan fiskal, kegiatan ekonomi dapat lebih dipacu, atau untuk memperlunak akibat-akibat yang terjadi pada masa resesi. Hal ini dapat tercapai dengan merubah tarif pajak maupun dasar

pengenaan pajak yang berdampak pada pelunakan dalam siklus fluktuasi harga, pengangguran dan produksi.

4. *Ease Administration and compliance*

Suatu sistem perpajakan yang baik haruslah mudah dalam prinsip administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Prinsip ini terinci dalam 4 persyaratan yakni

a. *the requirment of clarity,*

Dalam sistem perpajakan, baik dalam undang-undang perpajakan maupun pada peraturan pelaksanaannya, khususnya dalam proses pemungutan maka ketentuan-ketentuan pajak harus dapat dipahami, tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan baik untuk wajib pajak maupun untuk fiskus sendiri.

b. *the requirment of continuity,*

Undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah, dan apabila terjadi perubahan tersebut haruslah dalam konteks pembaharuan undang-undang perpajakan secara umum dan sistematis.

c. *the requirment of economy*

Biaya-biaya penghitungan, penagihan dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang lain. Biaya-biaya yang diminimalkan tidak hanya meliputi biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Pemerintah tetapi juga biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya.

d. *the requirment of convenience.*

Pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan wajib pajak. Pemerintah biasanya memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian STP. Persyaratan *convenience* tercermin pada layanan fiskus terhadap wajib pajak seperti layanan pendaftaran diri menjadi wajib pajak untuk mendapatkan NPWP (nomor Pokok wajib Pajak), penyuluhan dan pemberian kesempatan untuk melaksanakan hak-hak wajib pajak.¹⁷

Selain asas-asas pajak yang dikemukakan oleh para sarjana di atas, masih terdapat asas pemungutan pajak yang lainnya, diantaranya:¹⁸

1. Asas Domisili (asas tempat tinggal)

Negara berhak mengenakan pajak atas seluruh penghasilan Wajib pajak yang bertempat tinggal diwilayahnya, baik penghasilan yang berasal dari dalam maupun dari luar negeri. Asas ini berlaku untuk wajib pajak dalam negeri.

2. Asas kebangsaan

Negara berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber diwilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggal wajib pajak.

3. Asas sumber

Pengenaan pajak dihubungkan dengan kebangsaan suatu negara. Misalnya pajak bangsa asing di Indonesia dikenakan pada setiap orang yang bukan

¹⁷ Ibid, h.95

¹⁸ Mardiasmo, *op.cit*, hal. 7.

berkebangsaan Indonesia yang bertempat tinggal di Indonesia. Asas ini berlaku untuk Wajib pajak Luar Negeri.

Dari beberapa asas pajak yang diuraikan di atas, Indonesia hanya menganut beberapa asas pajak. Asas-asas pajak yang dimaksud adalah sebagai berikut:

1. empat asas dari Adam Smith:
 - *Equality*
 - *Certainty*
 - *Convenience*
 - *Efficient of Payment*
2. Asas Domisili (asas tempat tinggal)
3. Asas kebangsaan
4. Asas sumber

2. Fungsi Pajak

Fungsi pajak adalah manfaat dan kegunaan dari pemungutan pajak itu sendiri. Pada umumnya ada 2 fungsi pajak yaitu:¹⁹

1. Fungsi *Budgetair*

Merupakan fungsi utama dari pajak. Disebut sebagai fungsi utama karena kebutuhan utama dari Pemerintah adalah akan adanya dana yang digunakan untuk membiayai berbagai kepentingan untuk itulah Pemerintah memungut pajak dari penduduknya. Pada fungsi *budgetair* pajak sebagai sumber dana bagi Pemerintah

¹⁹ Safri Nurmantu, *op.cit*, hal. 30 – 36.

untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya. Dengan kata lain pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara, tetapi harus tetap berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku.

Yang dimaksud dengan memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku adalah:

- a. Jangan sampai ada wajib pajak/Subyek pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya.
- b. Jangan sampai ada Obyek pajak yang tidak dilaporkan oleh Wajib pajak kepada fiskus.
- c. jangan sampai ada Obyek pajak yang terlepas dari pengamatan atau penghitungan fiskus.

Selain itu karena pemungutan pajak berarti mengurangi kekayaan seseorang yang diperolehnya dengan bekerja keras. Hal ini tentunya menjadi sensitif ketika subyek pajak ditagih oleh pejabat fiskus untuk membayar pajak terhutanganya. Sistem pemungutan pajak suatu negara juga turut mempengaruhi, optimal atau tidaknya dana yang masuk ke kas negara. Ada tiga jenis sistem pemungutan pajak:²⁰

- a. *offisial assesment system*, suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepada Pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. sitem ini digunakan sebelum adanya *tax reform*.
- b. *self assesment system*, suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung Jawab wajib pajak untuk menghitung,

²⁰ Mardiasmo, *op.cit*, hal. 7-8.

mempertimbangkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar. Namun sistem pemungutan pajak ini tidak bisa diterapkan secara murni pada pajak Bumi dan Bangunan.

- c. *Withholding system*, suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang kepada pihak-pihak ketiga untuk menghitung/memungut besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak.

Di samping itu, ada beberapa faktor lain yang ikut menentukan optimalisasi pemasukan dana ke kas negara melalui pajak, antara lain:

- a. Filsafat negara

Indonesia yang beridologi Pancasila menjunjung hak dan kewajiban warga negara, termasuk hak dan kewajiban perpajakan untuk membayar pajak, seharusnya memberi kesempatan kepada rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat untuk merumuskan undang-undang perpajakan. penempatan hak dan kewajiban perpajakan sedemikian ini diharapkan akan menimbulkan kegotongroyongan nasional untuk membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional.

- b. Kejelasan undang-undang dan peraturan perpajakan

Undang-undang dan peraturan perpajakan yang jelas mudah dan sederhana serta tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda baik bagi fiskus maupun bagi wajib pajak, akan menimbulkan kesadaran dan kepatuhan perpajakan yang sekaligus akan memperlancar arus dana ke kas negara.

c. Tingkat pendidikan penduduk/Wajib Pajak

Secara umum dapat dikatakan semakin tinggi pendidikan wajib pajak maka makin mudah bagi mereka untuk memahami peraturan perpajakan. Wajib pajak yang sudah memahami peraturan perpajakan, termasuk memahami sanksi administrasi dan pidana fiskal diharapkan dapat memenuhi kewajiban perpajakannya. Namun perlu diakui pula ada sejumlah wajib pajak berpendidikan yang karena memahami dan menguasai betul undang-undang dan peraturan perpajakan, malah berusaha melakukan praktek tidak teruji yakni melakukan upaya atau kegiatan untuk memperkecil beban pajak dengan cara yang bertentangan dengan undang-undang.

d. Kualitas dan kuantitas petugas pajak

Kualitas petugas pajak sangat menentukan efektivitas undang-undang dan peraturan perpajakan. Petugas pajak atau fiskus yang proporsional tidak mudah percaya begitu saja atas keterangan/pembukuan Wajib Pajak. Fiskus yang prosional akan secara konsisten menggali obyek-obyek pajak yang menurut ketentuan undang-undang harus dikenakan pajak. Di samping tingkat intelegensia yang tinggi dan trampil, fiskus juga harus punya pengabdian dan integritas serta moral yang tinggi.

e. Strategi yang diterapkan Organisasi yang mengadministrasikan pajak

Perlu dipahami, bahwa lingkungan organisasi yang mengadministrasikan pajak disuatu negara selalu berubah. Di Indonesia unit-unit tersebut yang penting adalah Kantor Pelayanan Pajak, dan kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak sebagai *operating arms* DITJEN PAJAK.

2. Fungsi *Regulerend*

Sebenarnya fungsi *regulerend* hanya merupakan fungsi tambahan karena fungsi utama dari pemungutan pajak oleh Pemerintah adalah untuk memasukkan dana secara optimal ke dalam kas negara. Dalam fungsi *regulerend* pajak digunakan oleh Pemerintah untuk mencapai tujuannya di bidang ekonomi dan sosial. Contoh yang paling mudah adalah ketika Pemerintah menentukan tujuan untuk memberantas/menghilangkan kebiasaan mabuk-mabukan di kalangan generasi muda. Di sini Pemerintah dapat menggunakan pajak sebagai alat untuk mencapai tujuan tersebut dengan cara memajaki harga minuman keras sedemikian rupa, sehingga tidak terjangkau lagi oleh sebagian besar generasi muda. Jika setelah harga minuman keras dipajaki dengan tarif pajak yang tinggi, dan penerimaan dari sektor ini berkurang drastis atau bahkan menjadi nihil, maka ini merupakan pertanda bahwa pembeli minuman keras menjadi berkurang/hilang sama sekali dan tidak ada lagi generasi muda yang mabuk-mabukan. Dapat dikatakan bahwa Pemerintah telah berhasil menggunakan pajak sebagai alat untuk mencapai tujuan di bidang sosial.

Selain kedua fungsi tersebut di atas, terdapat beberapa fungsi pajak lainnya yang dikemukakan oleh beberapa sarjana, antara lain:

A. Fritz Neumark

Mengemukakan fungsi pajak dalam rumusan lain yakni:²¹

1. *Fiscal or budgtary function*

Pengertian fungsi pajak di sini adalah bahwa manfaat dan eksistensi pajak adalah untuk menutup pengeluaran-pengeluaran Pemerintah sedemikian rupa,

²¹ Safri Nurmantu, *op.cit*, hal. 54-55.

yakni untuk pos-pos yang tidak di biyai dengan pos-pos tertentu seperti dari laba perusahaan Pemerintah, pencetakan uang baru dan obligasi.

Dapat dilihat bahwa pada hakekatnya fungsi pajak di sini adalah sama dengan fungsi pajak budgetair yang telah diuraikan.

2. *Economic function*

Pengertian fungsi pajak di sini adalah bahwa manfaat dan eksistensi pajak di sini adalah untuk tujuan-tujuan umum Pemerintah seperti mencegah pengangguran, kesetabilan moneter, dan pertumbuhan ekonomi.

3. *Sosial function*

Pengertian fungsi pajak disini adalah bahwa manfaat dan eksisitensi pajak adalah berperan sebagai alat untuk pemerataan yakni untuk memperkecil perbedaan pendapatan dan kekayaan yang tidak merata di antara penduduk suatu negara.

B. Earl R. Rolph

Ada beberapa fungsi pajak yang terdiri dari fungsi:²²

1. *Revenue*

Pajak berfungsi di satu pihak mengurangi potensi kemampuan bayar wajib pajak, tetapi di lain pihak menaikkan kemampuan bayar Pemerintah sebagai pemungut pajak.

²² *Ibid*, hal. 55-57.

Besar kecilnya pajak yang dipungut dalam satu tahun akan sangat bergantung pada kebutuhan dana dan kebijaksanaan yang akan di tempuh Pemerintah.

Memungut atau tidak memungut pajak ada tingkat tertentu dapat merupakan regulasi terhadap beberapa bidang tertentu seperti regulasi pengeluaran swasta untuk menstabilkan harga dan tingkat pengangguran. pada masa resesi tarif pajak dapat diturunkan, seBaliknya pada masa boom tarif pajak dapat dinaikkan.

2. *Resource reallocation*

Keberadaan pajak dapat merubah perilaku konsumen, dapat mendorong kegiatan atau sebaliknya dapat menghambat kegiatan tertentu. Pungutan pajak yang tinggi atas barang mewah, dan pembebasan pajak atau tarif pajak yang rendah terhadap barang-barang tertentu lainnya (biasanya barang kebutuhan pokok) pada umumnya akan mendorong penduduk untuk tidak mengkonsumsi barang mewah tetapi seBaliknya akan mengkonsumsi barang yang dikenakan pajak dengan tarif rendah.

3. *Income redistribution*

Dengan adanya pajak, khususnya melalui tarif pajak yang progresif, maka penghasilan yang di terima secara berlebih-lebihan oleh elit penduduk tertentu yang dikenakan tarif pajak penghasilan yang tinggi, yang hasilnya dapat dipergunakan untuk membantu penduduk yang miskin. Jika seseorang penduduk mempunyai penghasilan dibawah PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) maka ia akan membayar pajak penghasilan nol rupiah, yang di beberapa negara maju disebut membayar *negative tax*, artinya menerima subsidi. Jadi pajak penghasilan dengan tarif progresif adalah alat untuk *redistribution of income*.

3. Keterkaitan Antara Asas-asas dan Fungsi Pemungutan Pajak dengan Tax Holiday

Pemberian atau pengaturan tax holiday yang selama ini dilakukan oleh Pemerintah tidak boleh menyimpang dari asas-asas dan fungsi-fungsi pajak. Adapun asas-asas dan fungsi pajak yang di anut oleh Indonesia adalah sebagai berikut:

1. empat asas dari Adam Smith:

- *Equality*
- *Certainty*
- *Convenience*
- *Efficient of Payment*

2. Asas Domisili (asas tempat tinggal)

3. Asas kebangsaan

4. Asas sumber

5. Fungsi Budgetair

6. Fungsi *Regulerend*.

Dari segi asas pajak yang pertama yaitu *equality* diharapkan adanya perlakuan perpajakan yang sama terhadap subyek pajak yang mempunyai beban pajak yang sama. Hal ini sejalan dengan ketentuan dalam Undang-Undang perpajakan di Indonesia yang tidak mengenal adanya pembedaan perlakuan pajak terhadap subyek pajak yang mempunyai beban pajak yang sama. Namun, dalam pengaturan mengenai *tax holiday* mengesankan adanya pembalikan dari asas

equality yang dianut dalam peraturan perpajakan kita, di mana pemberlakuan tax holiday ini hanya diperuntukan bagi investor baru tidak untuk investor lama. Adanya ketentuan tersebut telah menunjukkan kesan diskriminatif, padahal Undang-Undang (UU) Perpajakan di Indonesia tidak mengenal adanya perbedaan perlakuan pajak antara investor baru dan investor lama²³, contohnya, pada investor yang bergerak di sektor jasa perhotelan yang telah bertahun-tahun harus membayar pajak. Tapi di sisi lain, ada investor dibebaskan untuk tidak membayar pajak.²⁴

Dari fakta tersebut di atas, maka dapat dikatakan bahwa pengaturan mengenai *tax holiday* di Indonesia terkesan tidak menganut asas *equality* ini, karena penerapan asas *equality* ini hanya terbatas pada sesama investor baru

Mengenai asas pajak yang kedua yaitu *Certainty*, keterkaitannya dengan *tax holiday* tidaklah bermasalah seperti halnya asas yang pertama. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya asas *Certainty* merupakan asas yang dimaksudkan agar pembayaran pajak yang dilakukan oleh subyek pajak haruslah terang dan tidak dapat ditawar-tawar. Asas ini meliputi kepastian siapa wajib pajak, obyek pajak, jumlah pajak yang harus dibayar, waktu pembayaran pajak serta tempat pembayaran pajak. Dikatakan tidak ada masalah dalam hal pemberian *tax holiday* dengan asas *Certainty* adalah dikarenakan dalam pengaturan mengenai *tax holiday* ini telah jelas mengenai hal-hal sebagaimana yang dimaksud dalam asas *Certainty* seperti halnya subyek pajak, obyek pajak, jumlah pajak, waktu pembayaran,

²³ www.kompas.co.id

²⁴ www.Bali Pos online.co.id

tempat pembayaran pajak yang dikenai *tax holiday*. Dengan demikian maka dapat dikatakan bahwa pengaturan mengenai *tax holiday* di Indonesia telah memenuhi asas *Certainty*.

Pada asas pajak yang ketiga yaitu *Convenience* demikian halnya dengan asas *Certainty* tidak terdapat masalah yang berarti bila dikaitkan dengan *tax holiday*. Asas *Convenience* merupakan asas pemungutan pajak yang dimaksudkan untuk memungut pajak di saat yang paling tepat. Dikatakan tidak ada masalah, hal ini dikarenakan *tax holiday* merupakan pengurangan/pembebasan pajak. Dalam hal dilakukan pembebasan pajak maka jelas tidak ada pemungutan pajak dan asas ini pun tidak berperan.

Asas pajak yang keempat yaitu *Efficient of Payment* dimaksudkan agar pemungutan pajak dilakukan dengan sehemat-hematnya, jangan sampai biaya pemungutan pajak melebihi pajak yang masuk. Adanya pemberian *tax holiday* dikaitkan dengan asas ini tentunya akan menimbulkan gambaran awal yang terkesan merugikan Pemerintah, karena dengan adanya kebijakan *tax holiday* ini maka Pemerintah akan kehilangan sedikit pemasukan dari sektor pajak. Yang dikawatirkan biaya pemungutan pajak justru lebih besar dari pada pajak yang berhasil dipungut. Namun demikian, bila diperhatikan lebih jauh dengan adanya *tax holiday* ini sebenarnya dimungkinkan tidak ada pemungutan pajak, atau dengan kata lain berarti tidak ada biaya pemungutan pajak.

Asas yang kelima yaitu Asas Domisili (asas tempat tinggal) merupakan asas yang menyatakan bahwa negara berhak mengenakan pajak atas seluruh penghasilan wajib pajak yang bertempat tinggal diwilayahnya, baik penghasilan

itu berasal dari dalam maupun dari luar negeri. Asas ini berlaku bagi wajib pajak dalam negeri. Jika dikaitkan dengan *tax holiday* asas ini tidak sepenuhnya berperan atau dengan kata lain tidak sepenuhnya mendasari pengaturan mengenai *tax holiday*, hal ini dikarenakan asas ini sebatas untuk pemungutan pajak bagi wajib pajak dalam negeri, sedangkan dalam pengaturan mengenai *tax holiday*, pemberian *tax holiday* tidak hanya untuk investor dalam negeri tapi juga diberikan kepada investor asing. Dengan kata lain *tax holiday* tidak hanya ditujukan bagi wajib pajak dalam negeri tapi juga wajib pajak luar negeri.

Asas sumber sebagai asas pajak yang keenam merupakan asas yang menjadi dasar Pemerintah untuk menarik pajak atas penghasilan yang bersumber di wilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggalnya. Dengan kata lain walaupun wajib pajak itu bertempat tinggal di luar negeri tetapi kalau dia memperoleh penghasilan dari wilayah Indonesia maka dia juga dapat dikenakan pajak penghasilan, hal ini sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan kita yang mengenal adanya subyek pajak luar negeri seperti halnya dalam undang-undang Nomor 17 tahun 2000 tentang pajak penghasilan subyek pajak luar negeri adalah :

- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;

- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- c. Yang dimaksud dengan bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia

Terkait dengan asas ini, investor asing yang menanamkan modalnya di Indonesia dan memperoleh keuntungan dari kegiatan usahanya di Indonesia maka investor asing tersebut juga harus dikenakan pajak sesuai dengan hukum Indonesia. Tetapi, dengan adanya kebijakan *tax holiday* dari Pemerintah untuk para investor baru maka Pemerintah tidak bisa lagi memperoleh pajak dari para investor asing baru tersebut. Namun demikian, bila diperhatikan lebih mendalam sebenarnya pemberian *tax holiday* ini didasari oleh asas sumber ini, di mana Pemerintah dapat secara proporsional untuk memberikan pembebasan pajak tidak hanya wajib pajak yang tempat tinggalnya di dalam negeri tapi juga wajib pajak yang tempat tinggalnya di luar negeri yang memperoleh penghasilan dari wilayah Indonesia seperti halnya pemungutan pajak berdasarkan asas sumber

Asas yang ketujuh, asas kebangsaan, yaitu pengenaan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan seseorang. Asas ini menjadi dasar bagi Pemerintah untuk mengenakan pajak bagi orang asing yang bertempat tinggal di Indonesia, karena asas ini dihubungkan dengan kebangsaan seseorang. Dalam peraturan perundang-undangan perpajakan penghasilan badan usaha asing yang berkedudukan di Indonesia seharusnya dikenakan pajak. Namun dengan adanya kebijakan *tax holiday* ini maka ada pengurangan terhadap pajak penghasilan badan usaha tersebut yang didirikan dalam rangka penanaman modal. Dengan demikian dapat dikatakan pemberian *tax holiday* ini juga menganut adanya asas kebangsaan.

Jika dilihat dari sisi fungsi pajak yang bersifat Budgetair, di mana pajak merupakan alat untuk memasukan dana secara optimal ke kas negara yang digunakan sebagai sumber dana untuk membiayai pengeluaran negara maka keberadaan *tax holiday* yang sifatnya mengurangi atau bahkan membebaskan wajib pajak tertentu dari kewajibannya untuk membayar pajak tentunya sangat bertentangan dengan fungsi ini. Oleh karenanya sebagian orang berpendapat jika pemberian *tax holiday* akan menghambat berjalannya fungsi Budgetair. Mereka menghendaki pengkajian ulang atas efektifitas dan pengaruh *tax holiday* terhadap APBN. Hal ini dikarenakan pada saat terjadinya, defisit anggaran, maka intensifikasi pajak merupakan salah satu pilihan yang tepat untuk meraih optimalisasi pendapatan negara.²⁵ Selain itu tidak sedikit pula yang menilai pemberian *tax holiday* tidak berpengaruh terhadap masuknya investasi ke

²⁵ www.kompas.co.id

negara kita, karena selain adanya insentif seperti *tax holiday* para calon investor juga mempertimbangkan faktor keamanan dan juga faktor kesetabilan politik suatu negara. Jika kita tidak terlebih dahulu membenahi dua faktor lain yang ada dan hanya mengutamakan penawaran *tax holiday*, maka kita hanya akan mendapatkan kerugian. Sebagai contoh misalnya ada investor masuk dan mendapatkan fasilitas *tax holiday*. Selang beberapa tahun kemudian ternyata dia merasa situasi keamanan dan politik negara kita tidak memungkinkan lagi untuk digunakan sebagai tempat usaha dengan alasan mereka merasa dirugikan dengan banyaknya demo buruh dan adanya pungutan- pungutan liar, maka investor tersebut akan mencabut kembali investasinya. Menurut data Direktorat Pajak, 70 persen PMA (Penanaman Modal Asing) sudah tidak membayar pajak lagi karena mereka menyatakan rugi melakukan usahanya di Indonesia. Dari uraian mengenai fungsi budgetair pajak di atas, dengan kajian yang mendalam pada awalnya pemberian *tax holiday* sebenarnya merupakan salah satu bentuk perwujudan dari fungsi budgetair, karena dengan adanya pemberian *tax holiday* diharapkan banyak investor asing yang masuk Indonesia dan dengan begitu tentunya pemasukan ke kas negara akan semakin besar. Namun ternyata keadaan di lapangan berbeda, pemasukan yang diharapkan masuk ke kas negara justru luput, karena selain keringanan pajak ternyata masih diperlukan adanya perhatian terhadap aspek lain seperti keamanan dan kesetabilan politik. Jadi untuk saat ini dapat dikatakan bahwa pemberian *tax holiday* bertentangan dengan fungsi *budgetair*, hal ini dikarenakan dalam praktek dana investasi yang diharapkan masuk ke kas negara tidak terlaksana dan negara

mengalami kerugian karena kehilangan pajak yang seharusnya dibayar oleh investor akibat kebijakan *tax holiday*.

Fungsi pajak selanjutnya adalah, fungsi *regulerend* atau fungsi pajak mengatur disebut juga sebagai fungsi tambahan, yaitu suatu fungsi dalam mana pajak digunakan oleh Pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Keterkaitan fungsi *regulerend* dengan *tax holiday* adalah karena adanya fungsi *regulerend* ini, di mana ditandai pada era sebelum *tax reform* 1983 yakni pada periode lahirnya orde baru tahun 1967 sampai tahun 1983 karena kondisi perekonomian bangsa pada saat itu masih sangat membutuhkan modal, maka peraturan perpajakan pun disesuaikan dengan kondisi itu. Yakni karena ingin mencapai pemupukan modal untuk berbagai tujuan pembangunan, terpaksa fungsi budgetair dinomorduakan, dan fungsi *regulerend* yang diutamakan. Hal ini ingin dicapai dengan cara mengundang modal/investor baik dari luar negeri maupun dari dalam negeri untuk menanamkan modalnya dibidang-bidang tertentu yang diprioritaskan oleh Pemerintah. Kepada para investor tersebut Pemerintah memberikan banyak fasilitas-fasilitas perpajakan melalui fasilitas *tax holiday*.²⁶

Keberadaan fungsi *regulerend* ini masih terus berjalan sampai sekarang masa setelah *tax reform*, di mana ditandai dengan masih tetap berjalannya kebijakan *tax holiday* tersebut. Sebagai buktinya Pemerintah belum juga merubah/mencabut peraturan mengenai *tax holiday* yang tercantum dalam undang-undang mengenai penanaman modal. Selain itu, juga terdapat peraturan-peraturan pelaksana yang mengatur tentang *tax holiday*.

²⁶ Safri Nurmantu, *op.cit*, hal 37

BAB IV

PENUTUP

1. Kesimpulan

- a. Pengaturan *tax holiday* pertama kali diatur dalam undang-undang mengenai investasi. Hal ini sebagai bentuk dari kinerja Pemerintah untuk meningkatkan penanaman modal di Indonesia yang diharapkan nantinya mampu memberikan pemasukan yang besar bagi kas negara. Mengenai pengaturan dan tata cara pemberian *tax holiday* ini selanjutnya dapat ditemukan dalam Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan, dan Keputusan Direktur Jendral Pajak yang mengatur tentang Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu (KAPET). Adapun untuk tata cara pemberian *tax holiday* ini diawali dengan permohonan tertulis mengenai permintaan fasilitas perpajakan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat pengusaha terdaftar. Dalam hal permohonan tersebut disetujui, Kepala Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan Surat Keputusan Persetujuan Pemberian fasilitas.
- b. Asas dan fungsi pajak yang di anut oleh Indonesia meliputi tujuh asas dan dua fungsi. Tujuh asas yang dimaksud tersebut adalah empat asas dari Adam Smith yang dikenal dengan *The Four Maxims* yaitu *Equality*, *Certainty*, *Convenience*, *Efficient of Payment* serta tiga asas lainnya yaitu asas domisili (tempat tinggal), asas kebangsaan, dan asas sumber. Fungsi pemungutan pajak yang dimaksud di sini adalah fungsi *budgetair* dan

fungsi *regulerend*. Adapun keterkaitan antara asas dan fungsi pajak dengan *tax holiday* yaitu bahwa kebijakan *tax holiday* merupakan kebijakan yang lahir dari fungsi *regulerend*. Namun kebijakan *tax holiday* pada perkembangannya, juga bertentangan dengan fungsi *budgetair* pajak.

2. Saran

- a. Pada faktanya, kebijakan *tax holiday* yang diberikan untuk menarik minat investor datang ke Indonesia kurang efektif, karena tidak menjamin masuknya investasi ke Indonesia mengingat keadaan keamanan, kepastian hukum, dan stabilitas politik di Indonesia masih kurang bila di bandingkan dengan Negara lainnya. Oleh karena itu, saya menyarankan agar Pemerintah juga lebih memberikan perhatian pada pembenahan sektor keamanan, hukum, dan politik, karena ketiga hal tersebut sangatlah penting dan berpengaruh sehingga menjadi perhatian penting bagi para investor yang hendak menanamkan modalnya, dalam hal jaminan kelangsungan usaha mereka kedepannya.
- b. Dalam hal pemberian *tax holiday* diperlukan adanya suatu pengaturan untuk itu, dan agar pengaturan itu baik maka seharusnya mencerminkan dari asas-asas dan fungsi pajak yang di anut oleh Negara kita. Seperti halnya dalam uraian skripsi ini, menurut sebagian pihak pengaturan mengenai *tax holiday* ini ternyata menemui pertentangan dengan salah satu asas pajak yang dianut Indonesia, yaitu asas *Equality* dalam hal penentuan subjek pajak yang bisa mendapatkan *tax holiday* terkesan dan tampak

diskriminatif, namun sebenarnya tidak. Oleh karena itu, saya menyarankan agar dalam pengaturan mengenai *tax holiday* ini diberikan penjelasan yang memadai dalam hal subjek pajak yang dapat memperoleh fasilitas *tax holiday*, agar tidak lagi timbul kesan diskriminatif yang dapat menghambat iklim penanaman modal di Indonesia, serta nantinya diharapkan dapat semakin meningkatkan penanaman modal di Indonesia dan semakin meningkatkan perekonomian bangsa kita sehingga kemakmuran rakyat yang selama ini dicita-citakan dapat tercapai.

DAFTAR BACAAN

Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ketiga, cetakan ke 19, Refika Aditama, Bandung, 1998.

Mardiasmo., *Perpajakan*, Edisi revisi, Andi, Yogyakarta, 2003.

Nurmantu, Safri, *Pengantar Perpajakan*, Edisi kedua, Granit, Jakarta, 2003.

Sudarsono., *Kamus Hukum*, Cetakan ke II, Rineka Cipta, Jakarta, 1999.

Sumitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Edisi Revisi, Refika Aditama, Bandung, 2004

Peraturan Perundang-undangan

Undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang *Penanaman Modal Asing* LN tahun 1967 No. 1; TLN No. 2818.

Undang-undang nomor 11 tahun 1970 tentang *perubahan undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal asing*. LN tahun 1970 No. 46; TLN No. 2943

Undang-undang nomor 6 tahun 1968 tentang *Penanaman Modal Dalam Negeri*. LN tahun 1968 No. 33; TLN No. 2853

Undang-undang nomor 12 tahun 1970 tentang *perubahan undang-undang nomor 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri*. LN tahun 1970 No. 47 TLN No. 2944

Undang-undang nomor 17 tahun 2000 tentang *perubahan ketiga dari undang-undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan*. LN tahun 2000 No. 127 TLN No. 3985

Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2000 tentang *Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu*. LN tahun 2000 No. 45 TLN No. 3949

Peraturan Pemerintah No. 147 Tahun 2000 tentang *Perubahan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2000 tentang Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu*. LN tahun 2000 No. 268 TLN No. 065

Peraturan pemerintah nomor 148 tahun 2000 tentang *fasilitas pajak penghasilan untuk penanam modal dibidang-bidang usaha tertentu dan atau daerah-daerah tertentu*. LN tahun 2000 No. 265 TLN No. 4066

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 200/KMK.04/2000 tentang *perlakuan perpajakan dan kepabeanan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu*.

Keputusan Menteri Keuangan nomor 571/KMK.04/2000 tentang *Tata Cara Pemberian Fasilitas Pajak Penghasilan Kepada Wajib Pajak yang Melakukan Penanaman Modal di Bidang-Bidang Usaha Tertentu dan atau di Daerah-Daerah Tertentu*.

Keputusan Menteri Keuangan nomor 11/KMK.04/2001 tentang *Perubahan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 200/KMK.04/2000 tentang perlakuan perpajakan dan kepabeanan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu*

Keputusan Direktur Jendral pajak nomor KEP-229/PJ/2001 tentang *perlakuan perpajakan di kawasan pengembangan ekonomi terpadu (KAPET)*.

Keputusan Direktur Jendral Pajak nomor KEP-229/PJ/2001 tentang *Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu bagi perusahaan penanaman modal yang didirikan di wilayah KAPET*.

Internet

www.kompas.co.id

www.Bali_Pos_online.co.id

www.transparansi.or.id

Kamus

Departemen Pendidikan Nasional, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, edisi ketiga, Balai Pustaka, Jakarta, 2003.

