
POLICY NOTE: OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji



Tekanan perlambatan pertumbuhan ekonomi Indonesia tahun ini akan semakin besar.¹ Merespons pelemahan ekonomi tersebut, pemerintah menggunakan kebijakan *countercyclical* untuk menjaga gairah aktivitas ekonomi, salah satunya melalui RUU Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian atau sering disebut sebagai RUU *Omnibus Law* Perpajakan.²

Naskah akademis dan Rancangan Undang-Undang (RUU) dengan model *omnibus law* tersebut telah diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat dan diagendakan menjadi salah satu Prolegnas 2020. Selain untuk merespons perlambatan ekonomi global serta belum optimalnya daya saing nasional, *omnibus law* di bidang

perpajakan ini juga dilatarbelakangi upaya pemerintah untuk meningkatkan keadilan dan kesetaraan berusaha, meningkatkan kualitas sumber daya manusia, dan mendorong kepatuhan pajak sukarela.

Upaya tersebut tercermin dari isinya yang mayoritas berisi tentang relaksasi sistem perpajakan, mulai dari penurunan tarif hingga relaksasi atas pengkreditan pajak masukan.

Lantas sejauh mana *omnibus law* tersebut relevan dengan situasi perpajakan tanah air? Setelah berlaku nanti, langkah-langkah lanjutan apa yang perlu dilakukan untuk menjamin ketercapaian tujuan yang ingin diwujudkan?

Tulisan ini disusun sebagai bentuk pandangan dan jawaban atas pertanyaan-pertanyaan di atas. Harapan kami, pemikiran yang dituangkan dalam tulisan ini dapat berkontribusi untuk menjamin tercapainya tujuan, mengoptimalkan peluang, sekaligus mengantisipasi risiko yang ada.

1 Belum lama ini, Bank Indonesia (BI) telah memangkas proyeksi pertumbuhan ekonomi tahun 2020 menjadi 5,0-5,4% dari sebelumnya 5,1-5,5%. Selain itu, pemerintah juga memprediksi pertumbuhan tahun 2020 hanya berkisar 4,7-5,0%. Internet, dapat diakses di: <https://news.ddtc.co.id/sri-mulyani-proyeksi-pertumbuhan-ekonomi-2020-hanya-4750-kenapa-19200>

2 Kompas.com, "Sri Mulyani: Kalau Ekonomi Lemah, Saya Tidak Boleh Lemah". Internet, dapat diakses di: <https://money.kompas.com/read/2020/02/26/142800526/sri-mulyani-kalau-ekonomi-lemah-saya-tidak-boleh-lemah?page=all>

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Tabel 1 Pokok-Pokok Pengaturan dalam Rancangan *Omnibus Law* Perpajakan

Pokok Tujuan	Rancangan Kebijakan dalam <i>Omnibus Law</i> Perpajakan
1. Meningkatkan daya tarik Indonesia sebagai negara tujuan investasi.	<ul style="list-style-type: none"> a. Penurunan tarif PPh Badan, baik untuk perusahaan <i>go public</i> maupun perusahaan pada umumnya. b. Penghapusan PPh atas dividen sepanjang dividen tersebut diinvestasikan di Indonesia. c. Penyesuaian tarif PPh Pasal 26 atas penghasilan bunga, dan d. Pengaturan mengenai fasilitas perpajakan, antara lain <i>tax holiday</i>, <i>super deduction</i>, dan fasilitas pajak daerah.
2. Meningkatkan keadilan dan kesetaraan berusaha.	<ul style="list-style-type: none"> a. Pemajakan transaksi digital yang dilakukan oleh penjual atau marketplace luar negeri. b. Rasionalisasi pajak daerah, dan c. Penambahan atau pengurangan jenis barang kena cukai.
3. Meningkatkan kualitas sumber daya manusia	Pemajakan atas ekspatriat
4. Mendorong kepatuhan pajak sukarela.	<ul style="list-style-type: none"> a. Relaksasi ketentuan pengkreditan PPN, dan b. Besaran sanksi dan imbalan bunga yang mengacu pada suku bunga acuan.

Sumber: Siaran Pers DJP, Kementerian Keuangan Nomor SP-04/2020, 11 Februari 2020.

A. Tanggapan Umum

Seluruh rumusan kebijakan yang dirancang dalam *omnibus law* tersebut disusun untuk mencapai pokok-pokok tujuan yang ingin dicapai pemerintah sebagaimana terangkum pada Tabel 1.

Setidaknya terdapat enam tanggapan umum atas rancangan *omnibus law* mengenai ketentuan pajak untuk penguatan perekonomian.

Pertama, *omnibus law* hadir sebagai *quick response* atas situasi ekonomi yang tidak menentu. Adanya volatilitas harga komoditas, terganggunya *global supply chain* akibat perang dagang, permintaan agregat yang menurun, pasar keuangan yang kurang menentu, dan dampak kehadiran virus Covid-19, telah menciptakan bayang-bayang resesi global. Pada awal Januari 2020 ini, IMF bahkan telah merevisi outlook pertumbuhan global untuk tahun 2019, 2020, dan 2021 ke angka yang lebih pesimis menjadi 2,9%; 3,3%; dan 3,4%.³

Dalam rangka mengantisipasi tekanan ekonomi tersebut, *omnibus law* di bidang perpajakan hadir sebagai salah satu bentuk respon pemerintah. *Omnibus law* -yang akan secara simultan mengubah beberapa area dalam Undang-Undang (UU) di bidang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Cukai, Kepabeanan, serta Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) - dirasa sebagai langkah efektif jika dibandingkan harus menunggu pembahasan atas tiap UU di bidang perpajakan.

Respons serupa juga dilakukan oleh berbagai negara lain untuk menggairahkan ekonomi. Salah satunya

³ Nilai pertumbuhan ekonomi global untuk tahun 2019, 2020, dan 2021 ini masing-masing diestimasi turun 0,1%; 0,1%; dan 0,2% apabila dibandingkan dengan proyeksi IMF pada bulan Oktober 2019 lalu. Lihat: IMF, "Tentative Stabilization, Sluggish Recovery?," *World Economic Outlook Update* (Washington D.C.: IMF, Januari 2020).

Amerika Serikat yang melakukan reformasi pajak yang dikenal dengan *Tax Cut and Jobs Act* (TCJA) di tahun 2017 yang terbukti membantu pertumbuhan ekonomi dan penciptaan lapangan kerja.⁴ Beberapa fitur dalam reformasi pajak tersebut antara lain penurunan tarif PPh Badan, berbagai keringanan pajak atas individu, penerapan rezim pajak teritorial atas penghasilan tertentu perusahaan dari luar negeri, dan keringanan-keringanan lainnya.⁵ Dengan keberhasilan ini, bahkan Presiden Amerika Serikat, Donald Trump, mewacanakan TCJA jilid kedua.⁶

Pada periode yang serupa, berbagai negara lain juga turut melakukan relaksasi pajak, seperti Inggris, Denmark, Irlandia, Kanada, dan negara-negara OECD lainnya. Sebagai contoh, penurunan tarif PPh Badan dilakukan oleh Perancis, Luksembourg, Norwegia, dan Belanda antara tahun 2019 hingga 2021.⁷ Dapat dikatakan, Indonesia tidak sendirian dalam melakukan langkah ini.

Kedua, *omnibus law* di bidang perpajakan merupakan bagian dari pembenahan ekonomi secara keseluruhan dalam rangka meningkatkan pertumbuhan. Artinya, upaya untuk membenahi persoalan ekonomi sejatinya tidak hanya dibebankan kepada sektor perpajakan, namun juga pembenahan infrastruktur, reformasi birokrasi, penciptaan lapangan pekerjaan, kebijakan moneter, kestabilan politik, hukum, dan keamanan, sinkronisasi dengan iklim investasi daerah, dan sebagainya. Instrumen pajak bukanlah satu-satunya

⁴ Anil Kumar, "Did Tax Cuts and Jobs Act Create Jobs and Stimulate Growth? Early Evidence Using State-Level Variation in Tax Changes," *Federal Reserve Bank of Dallas Working Paper No. 2001* (2020).

⁵ Tax Policy Center Urban Institute & Brookings Institution, "Analysis of the Tax Cuts and Jobs Act". Internet, dapat diakses melalui <https://www.taxpolicycenter.org/feature/analysis-tax-cuts-and-jobs-act>.

⁶ Lihat DDTCCNews, "Trump Bakal Bawa Wacana Tax Cuts 2.0 Saat Kampanye, Apa Itu?". Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/trump-bakal-bawa-wacana-tax-cuts-20-saat-kampanye-apa-itu-18422>.

⁷ Lihat OECD, *Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies* (Paris: OECD Publishing, 2019).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

obat mujarab untuk persoalan ekonomi, namun harus dilakukan bersama-sama dengan instrumen kebijakan lainnya.

Asumsi bahwa adanya relaksasi akan mendorong ekonomi hanya akan berpengaruh secara signifikan jika dibarengi dengan kerjasama dan gotong royong dari sektor lainnya. Sebagai akibatnya, adanya kegagalan atau keberhasilan pertumbuhan ekonomi tentu tidak lantas merujuk kepada desain *omnibus law* perpajakan semata.

Ketiga, kaitan *omnibus law* dengan agenda reformasi perpajakan dan Rencana Strategis DJP 2020-2024. Reformasi pajak 2017-2020 pada hakikatnya bertujuan untuk meningkatkan *tax ratio* Indonesia yang saat ini masih di tingkat yang kurang menggembirakan. Upaya mencapai target tersebut dilakukan melalui lima pilar reformasi pajak: sumber daya manusia, teknologi informasi dan data, proses bisnis, organisasi, dan revisi undang-undang di bidang pajak (KUP, PPh, dan PPN).⁸ Kehadiran *omnibus law* bukanlah bagian dari rencana awal reformasi pajak itu sendiri. Lantas, bagaimana kaitan antara keduanya?

Agenda reformasi pajak dalam rangka meningkatkan *tax ratio* pada dasarnya bisa menjadi bagian dari redesain sistem pajak untuk meningkatkan daya saing dan ekonomi nasional. Reformasi pajak melalui kelima pilar tersebut dapat menciptakan sistem pajak yang berkepastian, misalkan dalam hal pendekatan kolaboratif, proses bisnis pajak yang efisien, upaya mencegah dan menyelesaikan sengketa pajak dengan efektif, dan sebagainya. Sebaliknya, *omnibus law* juga bisa mencakup terobosan hukum yang bersifat cepat bagi upaya meningkatkan *tax ratio* melalui peningkatan kepatuhan dan basis pajak yang bertambah dari investasi.

Rencana *omnibus law* juga tidak terlepas dari bagian Rencana Strategis DJP 2020-2024 yang menekankan dua hal, yakni perluasan basis pajak dan peningkatan perekonomian. Artinya, Renstra DJP 2020-2024 tidak hanya memiliki *spirit* yang selaras dengan *omnibus law* perpajakan, namun juga memberikan penjabaran detail dalam menopang keberhasilan sekaligus mengantisipasi risiko yang mungkin timbul.

Keempat, *omnibus law* pada dasarnya memperlihatkan penggunaan prinsip bahwa hukum pajak harus selaras dengan apa yang menjadi target dan koridor perekonomian nasional.⁹ Artinya, perumusan hukum pajak harus 'tunduk' dengan apa yang menjadi strategi ekonomi secara umum. Penggunaan prinsip tersebut terlihat sangat jelas pada usulan-usulan dalam *omnibus*

law dari soal tarif hingga insentif pajak dalam rangka memperkokoh ekonomi nasional.

Akan tetapi, Brzezinski (2015) juga berpendapat bahwa perumusan hukum pajak juga harus mengacu pada prinsip perlindungan terhadap kepentingan keuangan negara.¹⁰ Singkatnya, desain hukum pajak sebisa mungkin tidak menciptakan gangguan yang serius bagi penerimaan dan kas negara.

Sejatinya, perpajakan adalah bagian tidak terpisahkan dari cara untuk mewujudkan cita-cita luhur bangsa Indonesia. Tercapainya 17 program dalam *Sustainable Development Goals* (SDGs) juga memiliki prasyarat peningkatan *tax ratio* hingga setidaknya 15%.¹¹ Dengan demikian, keberpihakan terhadap upaya meningkatkan penerimaan perpajakan justru menunjukkan keberpihakan kepada seluruh lapisan masyarakat.

Kelima, untuk menjamin implementasi berjalan secara efektif serta menjaga prinsip kepastian, *omnibus law* tersebut perlu segera diikuti dengan peraturan-peraturan turunan yang bersifat teknis. Instrumen peraturan tersebut dibutuhkan sebagai pegangan bersama sehingga seluruh pemangku kepentingan meyakini bahwa tiap aturan tersebut dapat dilaksanakan.¹²

Pembaruan aturan teknis tersebut tentunya termasuk mengidentifikasi dan menghapus peraturan-peraturan teknis sebelumnya yang masih mengacu pada peraturan yang lama. Jika tidak demikian, kontroversi dapat muncul dan berisiko mengurangi keyakinan masyarakat dalam menggunakan aturan baru tersebut.¹³

Keenam, dalam rangka **menyeimbangkan** upaya merelaksasi ekonomi melalui sistem pajak dengan meningkatkan penerimaan pajak di sisi sebaliknya, maka diperlukan strategi baru yang dinamakan **RELAKSASI-PARTISIPASI**. Artinya, relaksasi pajak harus dilakukan secara bersyarat dan mengharapkan timbal balik berupa partisipasi masyarakat dalam sistem pajak (ekonomi). Penting untuk digarisbawahi bahwa relaksasi dalam sistem pajak mencakup hukum, kebijakan, dan/atau administrasinya.

Strategi **RELAKSASI-PARTISIPASI** dapat dilakukan melalui empat strategi yaitu (i) relaksasi dipertukarkan dengan partisipasi masyarakat dalam menggerakkan perekonomian, (ii) relaksasi yang dipertukarkan dengan data dan informasi, (iii) relaksasi yang berbasis

8 Informasi mengenai reformasi perpajakan 2017-2020 (jilid III) dapat diakses pada <https://www.pajak.go.id/id/reformasi-perpajakan> (diakses 3 Desember 2019).

9 Bogumil Brzezinski, "Improving Tax Legislation: Some Theoretical Issues," dalam *Tax Legislation: Standards, Trends and Challenges*, Włodzimierz Nykiel dan Malgorzata Sek, eds. (Wolter Kluwer SA, 2015), 24.

10 *Ibid.*

11 Vitor Gaspar, et al., "Fiscal Policy and Development: Human, Social, and Physical Investment for the SDGs," *IMF Staff Discussion Note SDN/19/03* (IMF, 2019).

12 IMF dan OECD, "Tax Certainty," *IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers* (2017): 16-23.

13 Hans Gribnau, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Powers: A Case Study," *Utrecht Law Review* Vol. 9 Issue 2 (2013): 52.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

pada perilaku kepatuhan, serta (iv) relaksasi yang diimbangi dengan kepastian kontribusi pajak.¹⁴ Strategi **RELAKSASI-PARTISIPASI** tersebut harus didukung oleh penguatan kelembagaan otoritas pajak, inklusi pajak berkesinambungan, serta ketersediaan teknologi informasi administrasi pajak yang mumpuni. Faktor keberhasilannya juga akan ditentukan oleh kolaborasi dengan seluruh pemangku kepentingan, seperti akademisi, pengadilan pajak, konsultan pajak, instansi pemerintah lainnya, pemerintah daerah, dan sebagainya. Dalam hal ini, komitmen dan kepemimpinan politik dibutuhkan.

Sebagai penutup, tercapainya target penerimaan pajak di masa mendatang bukan sesuatu hal yang mustahil. Kuncinya hanya satu, mendudukkan sektor pajak sebagai agenda sentral pembangunan Indonesia.

B. Tanggapan Khusus

Poin-poin berikut merupakan tanggapan atas masing-masing rancangan kebijakan dalam RUU Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian. Pembahasannya mengikuti keempat kluster yang sebelumnya sudah disampaikan oleh Kementerian Keuangan.

B.1. Meningkatkan Daya Tarik Indonesia sebagai Negara Tujuan Investasi

B.1.1. Penurunan Tarif PPh Badan

Di tengah kompetisi kebutuhan modal, penurunan tarif PPh Badan menjadi salah satu unggulan dari *omnibus law* di bidang pajak. Rencananya tarif PPh Badan akan diturunkan dari 25% dengan secara bertahap menjadi 22% di tahun 2021-2022 dan menjadi 20% mulai tahun 2023. Sedangkan untuk wajib pajak badan yang berbentuk Perseroan Terbuka dengan jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan pada bursa efek di Indonesia paling sedikit 40% dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 3% lebih rendah.¹⁵ Berdasarkan usulan tersebut, berikut merupakan tanggapan kami.

Pertama, keleluasaan untuk mempertahankan tarif PPh Badan di tengah tren kompetisi pajak. Harus diakui bahwa intensitas kompetisi pajak khususnya dalam hal penurunan tarif semakin meningkat selama lima tahun terakhir. Tren ini mengindikasikan bahwa berbagai negara memang menggunakan instrumen pajak untuk berkompetisi meraih modal dan investasi.¹⁶ Apalagi,

adanya perlambatan ekonomi global dan kebutuhan untuk menggerakkan perekonomian domestik masing-masing negara telah mendorong dilakukannya reformasi pajak. Salah satunya melalui penurunan tarif PPh Badan.

Maka tidak mengherankan jika rata-rata tarif PPh Badan dunia (21,4%) dan Kawasan Asean (22,35%) kini telah berada di bawah tarif PPh Badan Indonesia yang saat ini sebesar 25%.¹⁷ Kondisi ini membuat sinyal dan persepsi bahwa biaya pajak di Indonesia secara relatif lebih tinggi dari negara lain.

Perlu diperhatikan bahwa tiap negara memiliki kemampuan dan pengorbanan yang berbeda dalam hal menurunkan tarif PPh Badan. Semakin besar perekonomian suatu negara, maka semakin besar juga penerimaan pajak yang hilang akibat penurunan tarif. Lebih lanjut, semakin besar kebutuhan pendanaan pembangunan suatu negara, maka semakin besar juga nilai pengorbanan atas setiap rupiah yang hilang.¹⁸ Akibatnya, negara berkembang dengan perekonomian besar lebih sulit menurunkan tarif PPh Badan. Hal ini terindikasi dalam perhitungan yang dilakukan oleh Tax Foundation, di mana nilai rata-rata tarif PPh Badan yang dibobotkan dengan Produk Domestik Bruto (PDB) masih sebesar 26,3%.¹⁹

Dengan demikian, Indonesia jelas berada dalam posisi yang lebih sulit ketimbang negara lain pada umumnya dalam menurunkan tarif PPh Badan. Ini tentu berbeda dengan situasi negara-negara yang memiliki basis ekonomi lebih rendah, berpopulasi kecil, dan tidak terlalu bergantung pada penerimaan pajak. Bagi mereka, penurunan tarif PPh Badan hanya akan berdampak kurang signifikan (memiliki *worse-off* lebih rendah).²⁰

Kedua, perdebatan mengenai penurunan tarif, investasi, pengalihan laba, dan kepatuhan. Pengaruh tarif rendah terhadap investasi juga masih bisa diperdebatkan.²¹ Pertimbangan investor tentu bukan hanya soal tarif resmi yang tertera dalam UU PPh, tapi juga bagaimana beban tarif pajak efektif beserta faktor non-pajak lainnya. Tarif bukan pula resep jitu memenangkan kompetisi perebutan modal global. Menurut Diestch (2015), kompetisi tarif relatif lebih menguntungkan pihak yang sejak awal memotong pajaknya (*first mover advantage*).²²

Paper No. 12/28 (2012): 3-22.

- 14 Lihat Darussalam, "Strategi Baru Pajak," *Kompas*, 30 November 2019.
- 15 Ketentuan mengenai persyaratan tertentu diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.
- 16 S. M. Ali Abas, et al. "A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies," *IMF Working*
- 17 Lihat OECD, *Corporate Tax Statistics* (Paris: OECD Publishing, 2019).
- 18 Denny Vissaro, "Optimal Corporate Income Tax Policy for Large Developing Countries in An Integrated Economy," *Tax Law Design and Policy Series No. 1516* (2016).
- 19 Data tersebut menunjukkan bahwa ukuran perekonomian suatu negara memiliki korelasi dengan besaran tarif PPh Badan yang ditetapkan. Lihat Elke Asen, "Corporate Tax Rates around the World, 2019," *Fiscal Fact No. 679* (2019): 1-10. Internet, dapat diakses melalui: <https://files.taxfoundation.org/20191209111406/Corporate-Tax-Rates-around-the-World-2019.pdf>.
- 20 Michael Keen dan Alejandro Simone, "Is Tax Competition Harming Developing Countries More than Developed," *Tax Notes International No. 28* (2014): 1317-1325.
- 21 Ruud A. de Mooij dan Ikuo Saito, "Japan's Corporate Income Tax: Facts, Issues and Reform Options," *IMF Working Paper WP/14/138* (2014).
- 22 Peter Dietsch, *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition* (Oxford:

14 Lihat Darussalam, "Strategi Baru Pajak," *Kompas*, 30 November 2019.
 15 Ketentuan mengenai persyaratan tertentu diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.
 16 S. M. Ali Abas, et al. "A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies," *IMF Working*

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Lihat saja Irlandia dan Singapura. Negara pengikut sulit memperoleh efek limpahan.

Satu hal yang pasti, penurunan tarif membuat 'jarak' tarif PPh Badan Indonesia dengan negara lain semakin berkurang. Ini sesuatu yang positif karena dengan demikian risiko terjadinya pengalihan laba (*profit shifting*) melalui berbagai skema seperti manipulasi *transfer pricing*, *thin capitalization*, dan sebagainya akan menurun.²³

Hubungan antara penurunan tarif dengan kepatuhan juga belum jelas. Memang benar teori klasik tentang perilaku wajib pajak menunjukkan tarif pajak yang semakin tinggi mendorong keinginan untuk tidak patuh.²⁴ Namun, secara empiris hasilnya masih ambigu.²⁵ Ketimbang penurunan tarif, keberadaan instrumen ketentuan antipenghindaran pajak dinilai lebih efektif dalam mencegah praktik *profit shifting*.²⁶

Ketiga, penurunan tarif bersifat adil (berlaku untuk seluruh wajib pajak badan), tapi berimplikasi bagi penerimaan jangka pendek. Berbeda dengan insentif pajak yang hanya diberikan kepada wajib pajak tertentu, penurunan tarif akan berlaku bagi seluruh wajib pajak badan. Dengan demikian, kebijakan ini lebih adil dan tidak hanya condong kepada wajib pajak baru saja. Namun, penurunan tarif PPh Badan secara gradual tersebut dapat berdampak bagi penerimaan pajak jangka pendek. Terlebih kita ketahui bahwa sekitar 1/3 dari penerimaan PPh non-migas berasal dari PPh Badan.²⁷ Pemerintah sendiri telah memperkirakan adanya *revenue forgone* sebesar Rp52,8 triliun hingga Rp87 triliun dengan adanya penurunan tarif.²⁸

Dalam rangka mengantisipasi hal tersebut, berbagai terobosan dalam hal perluasan basis pajak harus dilakukan. Strategi ini selaras dengan pelajaran penting dari tren reformasi pajak belakangan ini yakni *broad*

base low rate. Artinya, artinya penurunan tarif sekaligus diiringi dengan perluasan basis pajak.²⁹ Strategi tersebut sebagaimana dilakukan oleh berbagai negara lain seperti Jepang, Spanyol, Inggris, dan beberapa negara OECD lainnya. Pada negara-negara tersebut, perluasan basis pajak berbasis konsumsi maupun penghasilan orang pribadi dilakukan untuk mengimbangi relaksasi pajak yang diberikan.³⁰

Perluasan basis pajak dapat dilakukan melalui penambahan jumlah wajib pajak, mencegah penggerusan basis pajak melalui ketentuan anti-penghindaran pajak yang kuat,³¹ serta menambah objek pajak baru.³² Dengan demikian, upaya perlindungan basis pajak juga dilakukan beriringan dengan usaha menarik investasi melalui penurunan tarif.

Keempat, upaya menjaga jarak tarif PPh Badan atas perusahaan yang minimal 40% sahamnya dimiliki publik menunjukkan pemerintah ingin mendorong perilaku perusahaan untuk *go public*. Sebagaimana diketahui, dengan bertambahnya jumlah perusahaan tercatat dalam Bursa Efek Indonesia, efisiensi pendanaan aktivitas perusahaan dapat meningkat, salah satunya dengan keterlibatan publik sehingga pasar saham dapat mengalokasikan dana yang cukup pada perusahaan yang tengah berkembang.³³ Selain itu, langkah ini juga memacu tata kelola perusahaan yang baik dan transparan. Pada akhirnya, pertumbuhan produktivitas ekonomi dapat tetap terjaga.

Terakhir, terlepas dari segala perdebatan mengenai penurunan tarif sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, **penurunan tarif perlu dilihat sebagai respon atas tren kompetisi pajak 'race to the bottom'**. Tekanan tren penurunan tarif PPh Badan mau tidak mau mendorong Indonesia untuk secara gradual dan terukur mengikuti langkah tersebut sebagai **cara signalling bahwa Indonesia memiliki intensi untuk berdaya saing di tataran global**. Penurunan tarif PPh Badan juga menjadi cara agar menjamin Indonesia tetap berada pada pantauan radar para investor.

Oxford University Press, 2015).

23 Dampak tarif terhadap perilaku investasi dan pengalihan laba bisa dilihat pada Michael Devereux, "The Impact of Taxation on Location of Capital, Firms, and Profit: A Survey of Empirical Evidence," *Oxford University Center for Business Taxation* WP 07/02 (2007).

24 Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics* 1 (1972): 323-338.

25 Secara sederhana, penurunan tarif PPh Badan Indonesia dari 30% menjadi 28% menjadi 25% juga tidak memberikan dampak bagi meningkatnya kepatuhan pajak maupun *tax ratio*.

26 B. Bawono Kristiaji, "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries," *Master Thesis* di Tilburg University (2015).

27 Pada tahun 2018, PPh Badan (PPh Pasal 25/29 Badan) menyumbangkan penerimaan sebesar Rp240,64 triliun. Lihat Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2018 (audited). Dapat diakses melalui <https://www.kemenkeu.go.id/media/12590/lkpp-2018.pdf>. Sedangkan, berdasarkan data realisasi APBN 2019 yang diolah dari Kementerian Keuangan, PPh Pasal 25/29 Badan mencapai 19,3% dari total penerimaan pajak. Kontribusi tersebut jauh lebih besar dari PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi dan PPh Pasal 21 yang kurang dari 12%.

28 Penurunan tarif secara bertahap akan memberikan kehilangan penerimaan sebesar Rp52,8 triliun. Sedangkan, jika dilakukan secara langsung akan memberikan dampak kehilangan hingga Rp87 triliun. Lihat pernyataan Robert Pakpahan pada <https://nasional.kontan.co.id/news/bila-pph-badan-terus-diturunkan-negara-berpotensi-kehilangan-rp-87-triliun> (diakses 3 Desember 2019).

29 OECD, *Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies* (Paris: OECD Publishing, 2017), 35-86.

30 OECD, *Tax Policy Reforms 2018: OECD and Selected Partner Economies* (Paris: OECD Publishing, 2018), 32-40.

31 OECD, *Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies* (Paris: OECD Publishing, 2019), 7. Lihat juga *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?* Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Scuch, dan Claus Staringer, eds. (IBFD: Amsterdam, 2019).

32 Lihat pembahasan ini pada DDTC Fiscal Research, *Indonesia Taxation Quarterly Report Q2-2019: Memperluas Basis Pajak melalui Objek Pajak Baru*, (Jakarta: DDTC, 2019).

33 Kee-Hong Bae dan Jisok Kang, "Does the Stock Market Benefit the Economy?" *Paper presented in Financial Management Association (FMA) Asia/Pacific Conference* (2016).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Tabel 2 Rencana Pemajakan Dividen dalam Omnibus Law

WP Dalam Negeri	Sumber Dividen	Tarif PPh Dividen	Saat Ini	Omnibus Law
Orang Pribadi	Dalam Negeri	10% (final)	Objek pajak (PPh Pasal 4 ayat 2)	Dibebaskan
Orang Pribadi	Luar Negeri	20%	Objek pajak	Dibebaskan
Badan	Luar Negeri	25%	Objek pajak	Dibebaskan

B.1.2. Penghapusan PPh atas Dividen Dalam dan Luar Negeri

Penghapusan PPh atas dividen dalam negeri dan luar negeri merupakan salah satu instrumen untuk meningkatkan daya tarik Indonesia sebagai negara tujuan investasi. Kebijakan ini diharapkan mendorong praktik konglomerasi, merger, serta pendirian anak perusahaan, yang kemudian berujung pada diinvestasikannya kembali penerimaan dividen tersebut sehingga mendorong iklim investasi.³⁴

Adanya klausul ini secara tidak langsung akan merubah sistem pemajakan Indonesia dari *worldwide* menjadi *territorial*, sistem klasikal menjadi sistem *one-tier* yang berpotensi menghilangkan pajak berganda, tarif pajak efektif yang relatif lebih baik dibandingkan dengan negara-negara kawasan ASEAN, dan perubahan struktur pendanaan dari perusahaan-perusahaan dalam negeri menjadi lebih sehat.

Secara umum, tanggapan kami terhadap rencana penghapusan PPh atas dividen dalam dan luar negeri adalah sebagai berikut.

Pertama, ketentuan ini jelas mengurangi basis pemajakan atas penghasilan sehingga terdapat potensi penerimaan yang hilang harus diantisipasi. Meski demikian, bertahannya dana yang berasal dari dividen di Indonesia akan mendorong aktivitas ekonomi dan investasi di dalam negeri. Potensi penerimaan pajak yang hilang (*revenue forgone*) atas penghapusan PPh dividen tersebut diharapkan akan didapatkan kembali dalam jangka panjang akibat dari meningkatnya investasi yang diharapkan akan terjadi setelah pemberlakuan RUU *omnibus law* tersebut.

Kedua, mengurangi distorsi pendanaan aktivitas perusahaan antara melalui utang atau penyertaan modal atas dasar motif pajak. Dengan mempertimbangkan perbedaan perlakuan pajak atas keduanya saat ini, pembiayaan dengan utang cenderung menguntungkan bagi perusahaan mengingat pembayaran utang dapat menjadi pengurang penghasilan kena pajak.

B.1.2.1. Dalam Negeri

Saat ini dividen yang berasal dari dalam negeri dikenakan pajak baik jika diterima oleh wajib pajak badan dalam negeri dengan kepemilikan kurang dari 25% (tarif normal) dan diterima oleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri (tarif PPh final 10%). Pengecualian hanya diberlakukan jika dividen dalam negeri diterima oleh wajib pajak badan dalam negeri yang memiliki kepemilikan mayoritas ($\geq 25\%$). Melalui *omnibus law*, pajak atas dividen dalam negeri baik yang diterima oleh badan dengan kepemilikan saham $< 25\%$ maupun orang pribadi akan dibebaskan, selama diinvestasikan di wilayah Indonesia dalam waktu tertentu.

Berikut beberapa tanggapan atas usulan tersebut.

Pertama, saat ini Indonesia menerapkan sistem klasikal (*classical system*), di mana perseroan dipandang sebagai entitas yang terpisah dengan pemiliknya sehingga penghasilan perseroan dikenakan pajak tersendiri dan terpisah dari pemegang sahamnya. Sistem ini menimbulkan *economic double taxation* karena atas laba/penghasilan yang sama dikenakan pajak dua kali, yaitu di level korporasi (*corporate level*) dan di level pemegang saham (*shareholder level*).³⁵

Sebagai konsekuensinya, sistem klasikal ini juga mendorong terbentuknya perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*). Untuk menghindari pajak atas dividen, pemegang saham cenderung akan sengaja menahan laba di tingkat perusahaan. Perusahaan cenderung berusaha memperbesar *retained earnings* dan memperkecil porsi pembagian dividen. Selain itu juga terjadi adanya praktik *disguised dividend* (dividen terselubung), penyembunyian pengendali atas manfaat (*beneficial owner*), hingga adanya skema *re-routing investment* sebagai perencanaan pajak. Dengan mempertimbangkan dampak di atas, tidak mengherankan jika banyak negara kini telah mengadopsi sistem imputasi maupun *full integration*.³⁶

Kedua, dengan pembebasan pajak dividen dalam negeri maka tarif pajak efektif di Indonesia dari sisi pemilik modal akan berkurang. Sebagai informasi, dengan adanya pengenaan pajak dividen dalam negeri ke pemegang saham orang pribadi, tarif efektif yang dihadapi oleh

³⁴ Kemenkeu, "PPh Dividen akan Dibebaskan, ini Syaratnya," publikasi berita Kemenkeu, Internet, dapat diakses melalui <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/pph-dividen-akan-dibebaskan-ini-syaratnya/>; lihat juga Darussalam, "Selamat Tinggal Pajak Berganda," DDTCTNews, 22 Februari 2020, Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/selamat-tinggal-pajak-berganda-19113>.

³⁵ Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice* (Cambridge: Cambridge University Press, 2013), 251.

³⁶ Lihat Sijbren Cnossen, "What kind of Corporation Tax?" dalam *Key Issues in Tax Reform*, ed. Cendric Sandford, (Perrymead, Bath: Fiscal Publications, 1993).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Tabel 3 Perbandingan Tarif Pajak Efektif di Beberapa Negara ASEAN

No	Keterangan	Indonesia				Malaysia	Singapura	Filipina	Thailand
		PPh 2000	PPh 2008	Omnibus Law Perpajakan					
				2021- 2022	2023-dan seterusnya				
Tingkat Perseroan									
1	Penghasilan Kena Pajak	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2	Tarif PPh Badan	30,0%	25,0%	22,0%	20,0%	24,0%	17,0%	30,0%	20,0%
3	PPh Badan terutang = 2 X 1	30,0	25,0	22,0	20,0	24,0	17,0	30,0	20,0
4	<i>Income after tax</i> = 1 – 3	70,0	75,0	78,0	80,0	76,0	83,0	70,0	80,0
5	Tarif WHT Dividen	15,0% tidak final	10,0% (Final)					10,0% (Final)	10,0% (Tidak Final)
6	Pemotongan WHT = 4 X 5	10,5	7,5					7,0	8,0
Tingkat OP									
7	Penghasilan Dividen	70,0	75,0	78,0		76,0	83,0	70,0	80,0
8	Penghasilan Dividen di Gros-up = 7 + 3								100,0
9	Tarif PPh OP tertinggi	24,50%				28,0%	22,0%	35,0%	35,0%
10	Beban PPh OP								35,0
11	Imputasi Pajak								(20,0)
12	Kredit Pajak	(10,50)							(8,0)
14	Penghasilan Dividen setelah Pajak	45,5	67,5	78,0	80,0	76,0	83,0	63,0	73,0
15	Tarif Pajak Efektif	54,5%	32,5%	22,0%	20,0%	24,0%	17,0%	37,0%	27,0%

Sumber: Darussalam, "Selamat Tinggal Pajak Berganda," DDTNews, 22 Februari 2020. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/selamat-tinggal-pajak-berganda-19113>

pemegang saham di Indonesia saat ini adalah 32,5% atau relatif lebih tinggi dari Malaysia dan Singapura yang memiliki sistem *full integration* maupun Thailand yang menerapkan pajak dividen secara tidak final (bisa dikreditkan).³⁷ Secara berangsur, tarif pajak efektif akan sebesar 20% pada tahun 2023 dan seterusnya sebagaimana ditampilkan Tabel 3.

Ketiga, dampak *revenue forgone* dari pembebasan pajak dividen dalam negeri harus diimbangi dengan imbal balik untuk meningkatkan kegiatan investasi dalam negeri. Persyaratan investasi dalam negeri seharusnya dikedepankan. Jika tidak, *tax saving* yang diperoleh oleh pemegang saham akan meningkatkan kekayaan kelompok kaya dan menciptakan ketimpangan lebih lanjut.³⁸

Sebagaimana diketahui, pembebasan pajak atas penghasilan dividen dalam *omnibus law* diberikan dengan syarat dana tersebut diinvestasikan di Indonesia dalam jangka waktu tertentu.³⁹ Artinya, setelah periode

tersebut habis, maka dana tersebut bebas dipindahkan keluar negeri. Persyaratan investasi tersebut sejatinya menjamin perputaran modal yang lebih banyak di dalam negeri. Walau demikian, **ada baiknya syarat investasi tersebut disusun lebih *direct* ke sektor riil**. Potensi adanya perilaku hasil dividen yang hanya diparkir di sektor keuangan perlu diwaspadai. Untuk itu, diperlukan ketersediaan instrumen investasi baik di sektor keuangan maupun riil agar dana tersebut tetap bertahan di dalam negeri sesuai tujuan dari klausul pembebasan pajak tersebut.⁴⁰

Keempat, sistem klasikal pada dasarnya menginsentif adanya praktik penghindaran pajak melalui penyembunyian identitas *beneficial owner*. Skema penghindaran pajak oleh *beneficial owner* terjadi ketika pihak pemilik manfaat sebenarnya ada di negara yang mengenakan tarif lebih tinggi, namun pada akhirnya mendapatkan manfaat tersebut melalui perusahaan/

37 Darussalam, "Tarif Pajak Efektif di Beberapa Negara ASEAN," DDTNews, 13 November 2017. Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/tarif-pajak-efektif-di-beberapa-negara-asean-11331>.

38 Perihal persoalan ketimpangan dan peran pajak dalam mengatasi hal tersebut dapat dilihat pada Darussalam, B. Bawono Kristiaji, dan Dea Yustisia, "Prospek Pajak Warisan di Indonesia," *DDTC Working Paper* No 2019 (2019).

39 Persyaratan klausul ini memiliki kemiripan dengan persyaratan dalam perolehan tarif rendah untuk mengikuti program Amnesti Pajak dengan

merepatisasi dana yang berada di luar negeri dalam jangka waktu tertentu. Oleh karena itu, pemerintah dapat belajar dari pengalaman bagaimana upaya yang perlu ditingkatkan untuk menahan dana dari luar negeri untuk tetap berada di Indonesia meski periode waktu yang dipersyaratkan telah usai.

40 Intervensi peraturan untuk menahan dana di dalam negeri tidak akan efektif jika tidak didukung dengan perbaikan institusi serta kondusivitas ekonomi dan investasi. Lihat Christian Saborowski, Sarah Sanya, Hans Weisfeld, dan Juan Yepez, "Effectiveness of Capital Outflow Restrictions," *IMF Working Paper* WP/14/8 (2014): 1-30.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

pihak lain di negara yang memiliki tarif yang lebih rendah. Dengan adanya pembebasan pajak atas dividen, maka pemajakan hanya terjadi di tingkat perseroan sehingga insentif untuk menyembunyikan identitas *beneficial owner* menjadi berkurang.

Kelima, pengaruh terakhir dari peralihan *classical* menjadi *fully integrated one-tier system* adalah terhadap *re-routing investment*. *Re-routing investment* berkaitan dengan dibawa kembalinya investasi dari negara lain dan tidak memiliki motif substansi ekonomi apapun sebelumnya, yang dilakukan hanya untuk penghindaran pajak semata di negara asalnya.

B.1.2.2. Luar Negeri

Sebagaimana disebutkan sebelumnya, saat ini dividen yang berasal dari luar negeri dan diterima oleh wajib pajak badan dan wajib pajak orang pribadi dalam negeri dikenakan PPh dengan tarif normal. Melalui *omnibus law* pajak, pemerintah bermaksud untuk menghapus PPh atas dividen luar negeri tersebut selama diinvestasikan di wilayah Indonesia dalam waktu tertentu. Berikut tanggapan atas usulan tersebut.

Pertama, adanya pemajakan atas dividen dari luar negeri telah menciptakan beberapa tantangan. Dewasa ini terdapat tren transformasi sistem pajak dari *worldwide* menuju teritorial. Sebagai gambaran pada tahun 2000, 17 dari 34 negara OECD masih mengadopsi sistem pajak *worldwide*. Pada 2018, tinggal 6 negara OECD saja yang masih mengadopsi sistem *worldwide*. Reformasi pajak di Amerika Serikat (AS) melalui *Tax Cuts and Jobs Act* merupakan salah satu contoh adanya 'hijrah' tersebut.⁴¹

Umumnya, perubahan sistem pajak negara-negara OECD tersebut dilakukan untuk menanggulangi kelemahan sistem *worldwide*. Termasuk di dalamnya fenomena *lock-out capital* yaitu dana sengaja diparkir di luar negeri dalam rangka menghindari pajak dividen yang dikenakan tarif normal. Selain itu, penenaan PPh dividen luar negeri juga bisa memicu praktik *company inversion*, yaitu perpindahan entitas induk/holding -utamanya korporasi- maupun pemindahan kegiatan ekonomi yang substansial ke negara dengan sistem *territorial*, serta praktik pengalihan laba.⁴² Seluruh praktik tersebut pada dasarnya merugikan karena dana/modal yang seharusnya bisa kembali ke Indonesia justru dialirkan dan dibiarkan di luar negeri.

Kedua, dengan adanya *foreign dividend exemption* sejatinya Indonesia telah melangkah ke rezim pajak *territorial*. Pada umumnya, sistem pajak internasional dirancang berdasarkan dua prinsip. Prinsip yang

dianggap lebih sederhana adalah prinsip sumber (*source principle*) yang diterapkan dalam sistem pajak teritorial. Sistem ini hanya mengenakan pajak atas penghasilan wajib pajak dalam negeri (WPDN) yang bersumber dari dalam negeri. Sedangkan untuk penghasilan yang bersumber dari luar negeri (*foreign income*) tidak dikenakan pajak.

Pada sistem pajak teritorial, tarif pajak yang dihadapi oleh investor dalam negeri akan mengacu pada tarif pajak di negara lokasi investasi dan bukan tarif pajak negara domisili (dalam negeri). Akibatnya, penerapan sistem teritorial dapat mendorong terjadinya investasi ke luar negeri (*outbound investment*), terutama ke negara dengan tarif pajak efektif yang lebih rendah.

Selain itu, terdapat prinsip domisili (*residence principle*) yang diterapkan dalam sistem pajak *worldwide*. Sistem ini akan mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh WPDN negara yang bersangkutan -yang berasal dari dalam maupun luar negeri- serta penghasilan wajib pajak luar negeri (WPLN) yang bersumber dari dalam negeri. Melalui sistem pajak *worldwide*, investor dalam negeri akan menghadapi besaran tarif pajak yang sama -berdasarkan tarif negara domisili- baik atas penghasilan yang berasal dari investasi di dalam negeri maupun di luar negeri. Inilah yang menjelaskan mengapa penerapan sistem pajak *worldwide* akan mendorong dan mempertahankan investasi ke dalam negeri (*inbound investment*).

Walau demikian, pada praktiknya tidak ada negara yang menganut salah satu sistem pajak secara murni, melainkan memiliki kecenderungan terhadap salah satunya saja (Mullins, 2006).⁴³ Mayoritas negara justru menganut sistem pajak *hybrid* yang mempunyai elemen *worldwide* dan teritorial secara sekaligus.

Dengan kata lain, dikotomi antara teritorial dengan *worldwide* hanya untuk penyederhanaan atas karakteristik dominan dari sistem pajak internasional. Sebagai contoh, pasca reformasi pajak, AS kerap disebut mengadopsi sistem pajak teritorial. Padahal sistem serupa juga dapat dikatakan sebagai sistem *worldwide* dengan pengecualian pajak atas dividen dari luar negeri.⁴⁴

Beberapa negara juga menerapkan sistem pajak teritorial bersyarat. Semisal Equatorial Guinea yang mengadopsi sistem teritorial, namun tidak mengecualikan penghasilan dari negara yang tarifnya lebih rendah dari mereka. Prancis juga dianggap mengadopsi sistem pajak teritorial, padahal hanya mengecualikan penghasilan luar negeri yang berasal dari kegiatan aktif. Saat ini Indonesia pun tidak menerapkan sistem *worldwide* secara murni karena dividen luar negeri baru dipajaki ketika

41 Lihat B. Bawono Kristiaji, "Reformasi Pajak AS: Penyebab dan Dampaknya," DDTCTNews, 3 September 2018. Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/reformasi-pajak-as-penyebab-dan-dampaknya-13518>.

42 Hal ini diulas dengan mendalam oleh Darussalam, B. Bawono Kristiaji, dan Khisi Armaya Dhora, "Sistem Pemajakan dari *Worldwide* ke *Territorial*: Bagaimana dengan Indonesia?" *DDTC Working Paper* No 1818 (2018).

43 Peter Mullins, "Moving to territoriality? Implications for the United States and the Rest of the World," *IMF Working Paper* (Juni 2006): 12.

44 Wei Hwa See, "The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Case of Hong Kong and Singapore - Part I," *Bulletin for International Taxation*, (Januari, 2017).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

didistribusikan (adanya penangguhan). Oleh karena itu, wacana untuk menghapuskan pajak dividen luar negeri pada dasarnya bisa dinyatakan menuju sistem *territorial*.

Ketiga, pembebasan pajak dividen luar negeri akan memberikan beberapa dampak terhadap aliran dividen ke dalam negeri. Meski demikian, berdasarkan pengalaman di negara lain yang membebaskan dividen luar negerinya, pemerintah perlu mewaspadai perubahan perilaku investor. Sebagai contoh, pembebasan dividen luar negeri dan laba BUT di luar negeri yang diterapkan di Inggris pada tahun 2009 justru tidak meningkatkan repatriasi dan investasi dalam negeri. Sebaliknya, terjadi peningkatan investasi dari Inggris ke negara-negara yang memiliki tarif lebih rendah dari Inggris.⁴⁵

Keempat, pemerintah perlu meninjau ulang ketentuan mengenai Kredit Pajak Luar Negeri dan ketentuan *Controlled Foreign Company* (CFC).⁴⁶ Ketentuan CFC selama ini merupakan salah satu instrumen yang bertujuan menegakkan sistem *worldwide* Indonesia karena sifatnya mencegah perilaku *tax deferral*. Dengan adanya perubahan ke arah *foreign dividend exemption* sejatinya disinsentif untuk menghindari pajak dividen berkurang.

Walau demikian, bukan berarti *foreign dividend exemption* akan secara otomatis mendorong seluruh distribusi dividen ke dalam negeri. Oleh karena itu, ketentuan CFC dirasa masih relevan tapi didesain khusus hanya untuk mencegah praktik penghindaran pajak dengan memasukkan kriteria untuk entitas luar negeri terkendali yang berlokasi di negara yang tarif pajak efektifnya lebih rendah dari Indonesia (*locational test*).⁴⁷

Kelima, persyaratan mengenai kewajiban investasi dalam wilayah Indonesia dalam jangka tertentu adalah sesuatu yang positif. Relaksasi melalui pembebasan pajak dividen luar negeri seharusnya bersyarat dan mewajibkan imbal balik terhadap kontribusi terhadap perekonomian nasional. Walau demikian, persyaratan ini sebaiknya diperjelas agar aliran dana tersebut bisa secara tepat masuk ke dalam sektor ataupun kegiatan yang diinginkan oleh pemerintah. Pengalaman dari amnesti pajak –yang tidak mewajibkan adanya repatriasi ke sektor atau kegiatan tertentu– bisa dijadikan pelajaran.⁴⁸

B.1.3. Penyesuaian Tarif Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Penghasilan Bunga

Penyesuaian tarif pajak penghasilan Pasal 26 atas penghasilan bunga oleh wajib pajak luar negeri juga menjadi salah satu poin dalam *omnibus law* pajak. Mengacu pada usulan tersebut, berikut merupakan tanggapan kami.

Pertama, klausul ini ditujukan sebagai bagian dari upaya mendorong investasi dalam bentuk pinjaman ke dalam negeri. Saat ini, bagi subjek pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan dari dalam Indonesia berupa bunga dikenakan tarif sebesar 20%. Besaran tarif tersebut termasuk salah satu yang tertinggi di kawasan regional ASEAN dan Indonesia berada di peringkat tertinggi kedua setelah Filipina (lihat Tabel 4). Tarif pajak dapat mempengaruhi minat investor untuk berinvestasi di suatu negara, namun bukanlah merupakan faktor utama penentu investasi.⁴⁹ Satu hal yang pasti, dengan struktur tarif *withholding tax* yang berlaku saat ini, kegiatan pendanaan melalui pinjaman oleh investor luar negeri cenderung 'lebih mahal'.

Tabel 4 Perbandingan Tarif *Withholding Tax* atas Bunga di ASEAN

Negara	Tarif
Filipina	30%
Indonesia	20%
Malaysia	15%
Singapura	15%
Thailand	1%/15%
Brunei	2,5%
Vietnam	5%
Laos	10%
Myanmar	15%
Kamboja	14%

Sumber: IBFD per 2018, diolah.

Catatan: Tarif berlaku sama baik untuk badan maupun individu kecuali di Filipina.

Kedua, isu yang muncul berkaitan dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Tarif bunga yang ditetapkan dalam P3B selalu lebih rendah dari tarif yang ditetapkan pada ketentuan domestik sebesar 20%. Dalam P3B yang dimiliki Indonesia dengan negara-negara di ASEAN (kecuali Myanmar dan Kamboja), China, Jepang, dan Korea Selatan, tarif penghasilan luar negeri berupa bunga ditetapkan lebih rendah, yaitu antara 5-15%.

Apabila pemerintah berencana untuk melakukan penyesuaian dengan menurunkan tarifnya, opsi tersebut belum tentu benar-benar efektif untuk mengurangi

45 Li Liu, "Where Does Multinational Investment Go with Territorial Taxation? Evidence from the UK," *IMF Working Paper WP/18/7* (Januari 2018): 13-16.

46 Lihat Pasal 24 dan Pasal 18 ayat (2) UU PPH.

47 Lihat B. Bawono Kristiaji and Denny Vissaro, "Chapter 17: Indonesia," in *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?*, ed. Michael Lang, et al. (IBFD, 2019) dan Yusuf Wangko Ngantung, "Ini 3 Kriteria Fundamental Peraturan CFC di Berbagai Negara," *DDTCNews*, 2 Maret 2020. Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/ini-3-kriteria-fundamental-peraturan-cfc-di-berbagai-negara-16290>.

48 Dana yang direpatriasi melalui amnesti pajak hanya perlu dilaporkan dan ditempatkan di Indonesia selama 3 tahun. Sebagai akibatnya, adanya dana repatriasi tersebut tidak berdampak positif bagi sektor riil.

49 Dickson, Joel. M dan John B. Shoven, "Ranking Mutual Funds on An After-Tax Basis," *NBER Working Paper Series* (1993).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

beban pajak yang ditanggung oleh investor. Hal ini disebabkan jika adanya pemajakan serupa dari negara domisili yang menganut sistem pajak *worldwide*. Dalam sistem pajak *worldwide*, pemungutan pajak dikenakan atas penghasilan yang diterima wajib pajak dalam negeri atas seluruh penghasilan, baik yang bersumber dari dalam maupun luar negeri.⁵⁰ Artinya, penurunan tarif PPh atas penghasilan bunga bisa saja hanya mengurangi kredit pajak untuk pembayaran penghasilan di negara domisili.

Namun demikian, jika negara domisili investor menganut sistem pajak territorial maka kebijakan penurunan tarif akan bermanfaat bagi investor. Dalam sistem pajak *territorial*, hanya penghasilan yang bersumber dari dalam negeri yang dikenai pajak secara efektif.⁵¹ Perlu dipahami bahwa pengurangan beban pajak yang telah ditetapkan nantinya sebaiknya dinegosiasikan ke dalam P3B, sehingga tarif pajak efektif yang benar-benar ditanggung oleh subjek pajak tersebut berkurang.

B.1.4. Menempatkan Fasilitas ke Dalam Satu Wadah

Insentif pajak menjadi bagian penting dari *omnibus law* di bidang pajak. Insentif pajak merupakan salah satu instrumen pajak yang diharapkan dapat menggenjot investasi, mendorong daya saing, serta menambah peran sektor swasta dalam perekonomian. Dalam *omnibus law* terdapat berbagai fasilitas -yang selama ini diatur melalui berbagai ketentuan- yang akan ditempatkan *omnibus law*, yaitu fasilitas pajak penghasilan berupa pembebasan atau pengurangan pajak penghasilan, pengurangan penghasilan bruto atau neto, fasilitas untuk wajib pajak badan dalam negeri yang melakukan investasi di wilayah tertentu, fasilitas pajak penghasilan sehubungan dengan surat berharga negara, dan fasilitas pajak daerah.

Setidaknya terdapat tujuh komentar mengenai klausul ini.

Pertama, penempatan fasilitas dalam satu wadah pada hakikatnya akan memudahkan para investor untuk mengetahui 'menu' insentif yang tersedia. Seperti kita ketahui saat ini, berbagai insentif pajak yang ditawarkan oleh pemerintah tersebar di berbagai ketentuan perundang-undangan. Sebagai contoh, ketentuan *tax holiday* merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 150/PMK.010/2018 Tahun 2018 tentang Pemberian Fasilitas Pengurangan Pajak Penghasilan Badan sebagai turunan dari UU No. 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal, sedangkan fasilitas *super tax deduction* bagi kegiatan litbang merujuk pada PP No. 45 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah No. 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan. Satu hal yang pasti, ketentuan

mengenai fasilitas pajak akan lebih baik jika disatukan dan merujuk pada UU mengenai pajak.⁵²

Penggabungan berbagai fasilitas dalam satu wadah juga akan memberikan daya tarik dan kepastian terhadap implementasinya di kemudian hari. Dengan adanya payung hukum yang jelas, persepsi investor atas kestabilan rezim insentif pajak di Indonesia diharapkan meningkat.

Kedua, tujuan insentif pajak. Dewasa ini tren pemberian insentif pajak semakin meningkat seiring dengan adanya kebutuhan untuk mendorong daya saing dalam situasi ekonomi global yang melemah.⁵³ Lebih dari 50% negara di dunia kini setidaknya menawarkan setidaknya salah satu jenis insentif pajak untuk menarik investasi, mulai dari *investment allowance*, hingga insentif kegiatan litbang.⁵⁴ Namun demikian, insentif pajak pada dasarnya hanya sebagai salah satu faktor yang menentukan investasi maupun mendorong aktivitas ekonomi. Di negara berkembang, instrumen ini masih kalah 'kuat' dibandingkan dengan faktor lain seperti infrastruktur, kestabilan politik, dan sebagainya.

Hal ini ditunjukkan dari survey yang dilakukan oleh UNIDO terhadap iklim investasi di Afrika.⁵⁵ Mayoritas responden berpendapat bahwa stabilitas ekonomi dan politik, biaya bahan baku, dan transparansi hukum jauh lebih penting dari paket insentif pajak yang ditawarkan oleh suatu negara. Berbagai tawaran insentif pajak cenderung merupakan cara untuk mengkompensasi kelemahan-kelemahan investasi di banyak negara berkembang.⁵⁶

Ketiga, pemberian insentif pajak memiliki 'sisi gelap' yaitu adanya praktik penghindaran pajak. Sebagai contoh, fasilitas *tax holiday* bisa dimanfaatkan untuk skema *transfer pricing* maupun *holding company structures*, fasilitas kompensasi kerugian bisa dimanfaatkan untuk perencanaan pajak yang agresif⁵⁷, fasilitas untuk kegiatan litbang bisa dipergunakan untuk skema pengalihan kekayaan intelektual, dan sebagainya.⁵⁸ Oleh karena itu, penting bagi pemerintah untuk mencantumkan klausul tentang pencegahan penghindaran pajak dalam ketentuan teknis insentif pajak.

50 Assaf Razim dan Joel Slemrod, *Taxation in The Global Economy* (Chicago: University of Chicago Press, 1990), 2.

51 Wei Hwa See, *Op.Cit.*, 43.

52 N. A. Chalk, "Tax Incentives in the Philippines: A Regional Perspective," *IMF Working Paper No WP/01/81* (2001).

53 Lihat Richard M. Bird, "Tax Incentives for Investment in Developing Countries," dalam *Fiscal Reform and Structural Change in Developing Countries*, Guillermo Perry, John Whalley, dan Gary McMahon (eds.) (2000), 201-221. Lihat juga Alexander J. Easson, "Tax Incentives for Foreign Investment, Part I, Recent Trends and Countertrends," *Bulletin for International Fiscal Documentation* Vol. 55 (2002): 266-274.

54 Lihat DDTTC "Alarm Kompetisi Pajak." *Inside Tax* Edisi 40 (2018), 58.

55 UNIDO, *Africa Investor Report: Towards evidence-based investment promotion strategies*, (2011).

56 IMF, OECD, WB, and UN, *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*, (2015), 8.

57 OECD, *Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning* (Paris: OECD Publishing, 2011).

58 Madalina Cotrut dan Kennedy Munyandi, *Tax Incentives in the BEPS Era*, (Amsterdam: IBFD, 2018).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Keempat, perlunya kepastian bagi wajib pajak dalam menggunakan insentif pajak yang ada. Untuk itu, penentuan definisi, ruang lingkup, serta mekanisme perolehan dan pemanfaatan perlu diatur lebih lanjut secara jelas.⁵⁹ Tanpa hal tersebut, dikhawatirkan, pemberian insentif justru menjadi sumber praktik perencanaan pajak yang agresif dan sengketa pajak.

Kelima, dalam kaitannya dengan fasilitas pajak daerah, diperlukan adanya koordinasi dan harmonisasi hukum. Sejauh mana fasilitas pajak daerah dapat diatur pemerintah pusat melalui *omnibus law* akan memengaruhi keleluasaan pemerintah daerah dalam mengatur insentifnya sendiri. Pengaturan lanjutan mengenai kewenangan hal tersebut perlu mencakup mekanisme koordinasi antara pemerintah pusat dan daerah agar menghindari timbulnya perbedaan pemahaman.

Keenam, untuk menjamin ketersediaan fasilitas perpajakan dapat dimanfaatkan secara optimal, perlu adanya dukungan kemudahan administrasi. Pada akhirnya, persepsi investor lebih ditentukan oleh sistem pajak secara keseluruhan ketimbang fitur fasilitas tertentu yang dapat dimanfaatkan.⁶⁰ Sebab, tingkat kompleksitas pemanfaatan insentif pajak juga turut memengaruhi persepsi wajib pajak terhadap biaya kepatuhan dan kepastian.⁶¹

Ketujuh, tingginya angka *tax expenditure*. Pemberian insentif pajak kepada investor dapat dikategorikan sebagai *tax expenditure*.⁶² Terminologi '*expenditure*' yang melekat pada istilah tersebut menyiratkan bahwa pada dasarnya terdapat aktivitas belanja pemerintah secara tidak langsung lewat ketentuan-ketentuan khusus termasuk insentif pajak. Oleh karena itu, *tax expenditure* sering disebut juga sebagai *hidden subsidy*, karena menjadi kebijakan alternatif misalkan pada saat memberikan hibah.⁶³

Oleh karena *tax expenditure* merupakan suatu program belanja pemerintah yang dilakukan secara tidak langsung, maka perlu untuk dilakukan evaluasi. Hasil evaluasi tersebut nantinya akan dijadikan pertimbangan untuk terus mempertahankan, memperbaiki, hingga menghentikan berbagai fasilitas pajak yang sudah

dijalankan. Sebagai informasi, pada tahun 2018 *tax expenditure* Indonesia telah mencapai Rp221,1 triliun atau setara dengan 1,49% dari PDB.⁶⁴

B.2. Meningkatkan Keadilan dan Kesetaraan Berusaha

B.2.1. Pemajakan Transaksi Digital yang Dilakukan oleh Penjual atau *Marketplace* Luar Negeri

Pengaturan pemajakan atas Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) bertujuan untuk menciptakan kesetaraan (*level playing field*) pemajakan antara transaksi perdagangan konvensional dan elektronik, serta antara penyelenggaraan perdagangan elektronik dalam dan luar negeri.

Secara khusus, melalui *omnibus law* perpajakan, pemerintah akan mengatur mengenai kewajiban atas dua jenis pajak, yakni Pajak Penghasilan (PPH) dan/atau pajak atas transaksi elektronik dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), terutama untuk Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN). Ketentuan dari kedua skema pemajakan atas ekonomi digital tersebut ditunjukkan oleh Tabel 5.

B.2.1.1. Pajak atas Penghasilan

Salah satu karakteristik ekonomi digital –termasuk PMSE– ialah mobilitas fungsi bisnis. Teknologi informasi dan komunikasi yang berkembang saat ini meningkatkan fleksibilitas suatu perusahaan dalam menempatkan fungsi-fungsi bisnisnya di yurisdiksi yang berbeda-beda.⁶⁵

Konsensus internasional yang mensyaratkan adanya keberadaan fisik suatu perusahaan di suatu negara untuk menjadi Bentuk Usaha Tetap (BUT) pun akhirnya dianggap telah usang untuk diterapkan dalam era ekonomi digital. Hal ini dikarenakan perusahaan digital dapat meraup keuntungan yang substansial di suatu negara melalui internet tanpa menjalankan suatu fungsi bisnis atau membuat keberadaan fisik apapun di negara tersebut.⁶⁶

Oleh karena itu, melalui *omnibus law*, pemerintah menetapkan definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT) tidak hanya berdasarkan kehadiran secara fisik namun juga berdasarkan kehadiran ekonomi secara signifikan. Subjek pajak yang potensial sebagaimana dijelaskan dalam Tabel 5 akan dikenakan PPH apabila memenuhi salah satu di antara tiga kriteria pemenuhan syarat kehadiran ekonomi signifikan, yakni: a) omzet konsolidasi grup usaha sampai dengan jumlah tertentu; b) penjualan

59 Silvia Appelt, Fernando Galindo-Rueda, Ana C.G. Cabral, "Measuring R&D Tax Support: Findings from the New OECD R&D Tax Incentive Database," *OECD Science, Technology and Industry Working Papers* No. 2019/06 (2019): 7-8.

60 Nargiza Yakubova, "Policy Matters: Tax Incentives for Business Investment," *European Journal of Business and Economics* Vol. 8/1 (2013): 22.

61 Alicia H. Munnell, "Economic Consequences of Tax Simplification," *Conference Series of Federal Reserve Bank of Boston* Vol. 29 (1985): 26-28.

62 Di Indonesia didefinisikan sebagai penerimaan perpajakan yang hilang atau berkurang akibat adanya ketentuan khusus yang berbeda dari sistem pemajakan secara umum (*benchmark tax system*), yang menasar pada hanya sebagian subjek dan objek pajak dengan persyaratan tertentu.

63 Thomas L. Hungerford, "Tax Expenditures: Trends and Critiques," *CRS Report for Congress*, 13 September (2006): 1.

64 Lihat Nota Keuangan dan RAPBN 2020.

65 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015), 100.

66 Steef Huibregtse dan Avisha Sood, *Digital Economy Handbook* (South Carolina: CreateSpace, 2016), 101.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK
PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Tabel 5 Pihak-Pihak yang Menjadi Subjek Pajak atas Pemajakan atas Ekonomi Digital yang Diatur dalam RUU Omnibus Law Perpajakan

PPH			PPN		
Subjek Pajak	Kewajiban	Aturan Turunan	PKP	Kewajiban	Aturan Turunan
1. pedagang luar negeri; 2. penyedia jasa luar negeri; 3. penyelenggara PMSE (PPMSE) luar negeri; dan/atau 4. perwakilan 1), 2), 3) yang dapat berbentuk badan di Indonesia.	Membayar dan melaporkan PPh atau pajak transaksi elektronik	1. PP: besaran tarif, dasar pengenaan, dan tata cara penghitungan. 2. PMK: kehadiran ekonomi signifikan, tata cara pembayaran dan pelaporan, tata cara penunjukkan perwakilan.	1. pedagang luar negeri; 2. penyedia jasa luar negeri; 3. PPMSE dalam negeri; 4. PPMSE luar negeri; dan/atau 5. perwakilan 1), 2), 3) yang dapat berbentuk badan di Indonesia. yang ditunjuk oleh Menteri yang berwenang.	Memungut, menyetorkan, dan melaporkan PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.	PMK: tata cara penunjukan subjek pajak, pemungutan, penyetoran, serta pelaporan.

di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu; dan/atau c) jumlah pengguna aktif media digital.

Pemajakan berdasarkan kehadiran ekonomi signifikan ini sendiri sebenarnya bukan merupakan hal yang baru. Beberapa negara lain yang telah menerapkan pemajakan atas *significant economic presence* ialah India dan Israel.⁶⁷

Selain PPh yang dikenakan terhadap BUT atas kehadiran ekonomi signifikan, *omnibus law* juga menjajaki adanya pajak transaksi elektronik. Skema pajak ini serupa halnya dengan *Digital Service Tax* (DST) yang ditetapkan oleh negara Prancis.

Berikut beberapa tanggapan atas usulan tersebut.

Pertama, diperlukan adanya terobosan kebijakan untuk memajaki penghasilan dari PMSE luar negeri. Benar bahwa secara konsep, ekonomi digital pada dasarnya bukan merupakan sektor terpisah dari sektor ekonomi pada umumnya. Penggunaan kata “digital” selama ini seolah menganjurkan adanya suatu perbedaan. Meskipun demikian, apabila dicermati lebih lanjut maka permasalahan sebetulnya bukanlah mengacu pada perbedaan antara “digital” dan “nyata” namun dikarenakan banyak model bisnis dalam ekonomi “nyata” telah berkembang menjadi model bisnis “digital” dalam derajat tertentu.⁶⁸ Oleh karena itu, fenomena digitalisasi bisnis ini sesungguhnya tidak membutuhkan perlakuan pajak yang berbeda atau khusus.

Memperkenalkan ketentuan pajak khusus untuk kondisi ini –salah satunya dengan adanya perbedaan tarif– justru akan menimbulkan diskriminasi antarmodel bisnis.

Diskriminasi ini akan mengurangi netralitas yang akan mendistorsi keputusan ekonomi.⁶⁹

Walau demikian, permasalahan sesungguhnya terletak pada kondisi di mana ekonomi digital membuka peluang skema penghindaran pajak (legal) yang baru. Salah satu contohnya ialah menjalankan bisnis tanpa kehadiran fisik (*taxable presence*) di suatu negara sehingga tidak dikenakan pajak di negara tersebut. *Loophole* semacam ini banyak dimanfaatkan oleh pelaku bisnis digital dalam melakukan praktik penghindaran pajak dengan sengaja merancang model bisnisnya sedemikian rupa dengan memanfaatkan teknologi informasi dan komunikasi.⁷⁰ Kondisi ini akhirnya mengakibatkan kerugian penerimaan pajak secara global melalui penggerusan basis pajak.

Oleh karena itu, perdebatannya bukanlah mengenai apakah ekonomi digital memerlukan pengaturan pemajakan yang khusus namun skema penghindaran pajak apa yang perlu ditangkal dan memerlukan pengaturan khusus sehingga negara dapat melindungi basis pajaknya dari perubahan model bisnis yang terdigitalisasi. Dengan demikian, membuat pengaturan khusus untuk PMSE luar negeri dapat dijustifikasi.

Kedua, memastikan keselarasan dengan konsensus global. Salah satu agenda implementasi Proyek Anti-BEPS yang belum memiliki kepastian adalah pemajakan atas ekonomi digital. Dalam artian, proposal ini merupakan perwujudan skema pemajakan yang paling optimal untuk menasar raksasa digital, atau sering disebut sebagai GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) di mana perusahaan-perusahaan ini yang kerap memanfaatkan celah-celah hukum dalam rangka penghindaran pajak.

67 Eli Hadzieva, “Impact of Digitalisation on International Tax Matters: Challenges and Remedies,” *Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies* (Luksemburg: European Parliament, 2019).

68 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015), 54.

69 Miranda Stewart, “Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World,” *Bulletin for International Taxation* (IBFD, June/July 2015): 399.

70 BBCNews, “Starbucks, Google and Amazon Grilled over Tax Avoidance,” (November 2012), Internet, diakses melalui: <http://www.bbc.com/news/business-20288077>

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

OECD dan G20 sendiri menargetkan adanya suatu rekomendasi final di tahun 2020 nanti.⁷¹

Secara singkat, tantangan dalam memajukan ekonomi digital dan yang berkaitan dengan BEPS terletak pada kesulitan teknis dalam mendesain kebijakan yang mampu memberikan alokasi hak dan pembayaran pajak yang adil dari ekonomi digital serta tidak menggerus basis pajak akibat adanya penghindaran dan pengelakan pajak. Selain menyangkut penetapan BUT di negara sumber, hal lain yang juga krusial dan kurang mendapatkan perhatian ialah masalah pengalokasian laba berdasarkan kontribusi pembentukan nilai dampak digitalisasi melalui Pilar 1 dan Pilar 2 dari BEPS Action 1.⁷² Mengacu pada isi draf *omnibus law*, pengaturan PPh atas PMSE luar negeri baru menjamin hak pemajakan Indonesia melalui *significant economic presence*, tapi belum mengatur tentang basis laba yang bisa dipajaki oleh Indonesia.

Pada intinya, kedua pilar tersebut menyiratkan keberpihakan kepada negara pasar dan memberikan kepastian. Dalam hal ini, penerapan proposal tersebut –apapun skemanya– akan menguntungkan Indonesia sehingga Indonesia pun menjadi perlu memperjuangkan adanya konsensus global berdasarkan proposal tersebut. Dalam hal ini, *omnibus law* bisa menjadi suatu instrumen hukum yang dapat secara cepat menyelaraskan dengan apa yang menjadi konsensus global.

Ketiga, antisipasi dari gagalnya konsensus global. Sejak 2015 hingga saat ini, kita melihat banyaknya inisiatif aksi sepihak dari berbagai negara melalui berbagai ketentuan domestik yang tidak terkoordinasi (*unilateral action*) untuk memungut penghasilan ekonomi digital sesuai dengan kedaulatannya masing-masing. Berbagai aksi tersebut menyiratkan pesimisme atas adanya konsensus global serta ketidakyakinan bahwa hasil konsensus global akan menguntungkan bagi mereka.⁷³

Adanya Pajak Transaksi Elektronik dalam *omnibus law* terkait aktivitas PMSE merupakan salah satu antisipasi jika konsensus global tidak tercapai. Antisipasi tersebut juga diperlukan mengingat sifat bisnis ekonomi digital sarat dengan perubahan yang cepat sehingga pemerintah perlu mengambil langkah tegas agar tidak kehilangan basis pajaknya. Selain itu, pengaturan pajak atas transaksi digital melalui *omnibus law* juga menjadi ‘jalan keluar’ atas risiko terjadinya *treaty override*, karena

UU ini berada di luar *scope* secara spesifik atas pajak penghasilan dan pajak atas *capital*.⁷⁴

Pemajakan atas penghasilan melalui BUT dari perwujudan kehadiran ekonomi signifikan serta atas transaksi elektronik ini kemudian dapat menjadi suatu langkah tepat untuk menjamin *level playing field* pemajakan antara pemain digital asing dan domestik di Indonesia tanpa menyebabkan disrupsi dari sisi legalitas.

Keempat, urgensi penyetaraan *level playing field* pemain digital dalam negeri. Apabila dicermati, *omnibus law* ini lebih banyak menasar pengenaan pajak kepada pemain digital asing. Namun demikian, pemerintah juga perlu menjamin *level playing field* pemajakan atas ekonomi konvensional dan ekonomi digital di ranah domestik sebagaimana yang sebelumnya telah diatur melalui PMK Nomor 210/PMK.010/2018 tentang Perlakuan Perpajakan atas Transaksi Perdagangan melalui Sistem Elektronik (PMK No. 210/2018) yang akhirnya dicabut karena menimbulkan polemik.

Padahal, pengimplementasian ketentuan ini tidak memberikan aspek perpajakan baru dan dapat memberikan kepastian bagi pelaku bisnis digital karena hanya mengatur mengenai tata cara dan prosedur pemajakan. *Omnibus law* ini sendiri tidak mengatur lebih lanjut mengenai konteks pengenaan pajak atas Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) yang melakukan kegiatan PMSE di dalam daerah pabean dengan hanya menyatakan bahwa pengenaan pajaknya akan mengikuti ketentuan perundang-undangan perpajakan umum yang berlaku saat ini tanpa penjelasan lebih lanjut.

B.2.1.2. Pajak Pertambahan Nilai

Perdagangan melalui sistem elektronik juga turut memberikan dampak bagi PPN. Kehadiran transaksi yang tidak terpantau oleh pemerintah utamanya atas impor barang tidak berwujud dan jasa telah menciptakan tantangan dalam pemungutan PPN.

Sebagai informasi, pemungutan PPN saat ini dilakukan oleh konsumen (pihak yang melakukan impor) di dalam negeri dengan Surat Setoran Pajak (SSP). Melalui *omnibus law*, rencana pemerintah adalah menunjuk SPLN (pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, PPMSE luar negeri) dan SPDN (PPMSE dalam negeri) untuk: (i) memungut, menyeter, dan melaporkan PPN atau (ii) menunjuk perwakilan di Indonesia untuk memungut, menyeter, dan melapor PPN atas nama SPLN. Berikut beberapa tanggapan atas rencana tersebut.

Pertama, prinsip PPN yang berlaku secara internasional adalah prinsip destinasi. Artinya, PPN dikenakan di yurisdiksi tempat konsumsi ataupun pemanfaatan barang dan/atau jasa. Sejalan dengan hal tersebut, terdapat

71 Lihat OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, Februari 2020. Dapat diakses pada: <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf>

72 Penjelasan umum mengenai Pilar 1 dan Pilar 2 dari proposal tersebut dapat diakses pada: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

73 Darussalam, “Perluakah Indonesia Menunggu Konsensus Global atas Pajak Digital?” (21 Maret 2018), Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/perluakah-indonesia-menunggu-konsensus-global-atas-pajak-digital-12308>

74 Lihat Pasal 2 ayat 1 OECD Model: “*This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*”

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

beberapa pertimbangan untuk dapat mengenakan PPN atas transaksi elektronik, yakni:

- (i) pengkategorian dan definisi transaksi elektronik diperlukan untuk membatasi aktivitas yang termasuk dalam transaksi elektronik demi memberikan kemudahan dalam penentuan apakah suatu transaksi terutang PPN atau tidak serta menentukan substansi dari suatu transaksi;
- (ii) penentuan tempat terjadinya transaksi (*place of supply*). Tempat terjadinya transaksi diperlukan untuk menentukan yurisdiksi keberadaan dari pihak yang menyerahkan dan pihak yang mengonsumsi/memanfaatkan barang atau jasa elektronik tersebut;⁷⁵
- (iii) penentuan metode pemungutan pajak. Pengenaan PPN akan dilakukan dengan sistem pemungutan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP). Tantangan selanjutnya bagi otoritas adalah mengidentifikasi pelaku asing yang memiliki kewajiban pemungutan PPN. Selain itu, pihak otoritas juga harus menjamin kemudahan dalam pendaftaran dan pelaksanaan kewajiban pemungutan dan penyetoran PPN.⁷⁶

Oleh karena itu, strategi pemerintah untuk mewajibkan pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan platform dalam negeri untuk memungut, menyetorkan, dan membayar PPN atau menunjuk perwakilan dalam negeri untuk melakukan kegiatan tersebut, adalah sesuatu langkah yang tepat. Cara yang bisa ditempuh misalkan dengan adanya kewajiban untuk menjadi PKP ketika suatu *threshold* terpenuhi, semisal nilai atau volume transaksi.

Kedua, peran platform digital dalam pemungutan PPN pada dasarnya tidak hanya berkaitan dengan pemungutan, pelaporan, dan penyetoran, namun juga melalui suatu rekapitulasi data dan informasi.⁷⁷ Indonesia sendiri dapat menerapkan mekanisme "*know your customer*" dalam pemungutan PPN atas transaksi elektronik.⁷⁸ Mekanisme ini melibatkan pihak ketiga sebagai institusi yang berkewajiban untuk: (i) mengumpulkan informasi konsumen; dan (ii) mengorganisir pengumpulan pajak terutang atas transaksi konsumen tersebut.

Sebagai tambahan, platform digital yang bertindak sebagai PPMSE terutama yang dalam negeri juga dapat berperan dalam memperluas inklusi perpajakan di Indonesia, yakni bagi para pelaku bisnis yang menjadi penjual dalam platform tersebut. Beberapa cara yang

telah diterapkan di negara lain ialah dengan menyediakan *link* ke situs otoritas pajak terutama yang berkaitan dengan mekanisme penyelesaian kewajiban perpajakan, menyediakan informasi mengenai kebijakan perpajakan di situs platform itu sendiri, maupun penyediaan akses konsultasi perpajakan langsung dengan pengguna platform.⁷⁹ Dengan adanya kemudahan tersebut, PPN atas transaksi digital dapat dikenakan secara lebih luas.

B.2.2. Rasionalisasi Pajak Daerah

Omnibus law juga mencakup upaya untuk merasionalisasikan pajak daerah. Upaya mengatur secara nasional pola pemungutan pajak daerah dalam *omnibus law* diharapkan akan mampu menggairahkan iklim investasi daerah. Langkah ini menunjukkan bahwa pemerintah ingin menjamin *spirit* penguatan ekonomi hingga di tingkat daerah serta menjamin keselarasan relaksasi baik di tingkat pusat maupun daerah.

Sebagai informasi, merujuk pada UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah No. 28 Tahun 2009 (UU PDRD), terdapat 16 jenis pajak yang kewenangan pemungutannya diserahkan kepada pemerintah daerah. Rinciannya, 5 jenis pajak di tingkat provinsi yaitu pajak kendaraan bermotor, bea balik kendaraan bermotor, pajak bahan bakar kendaraan bermotor, pajak air permukaan, dan pajak rokok, serta 11 jenis pajak daerah yang kewenangan pemungutannya diserahkan kepada pemerintah kabupaten/kota yaitu pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak reklame, pajak penerangan jalan, pajak mineral bukan logam dan batuan, pajak parkir, pajak air tanah, pajak sarang burung walet, pajak bumi dan bangunan – pedesaan perkotaan (PBB-P2), dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

UU PDRD Tahun 2009 sendiri pada dasarnya merupakan bentuk rasionalisasi pajak daerah karena hanya memberikan *revenue assignment* atas 11 jenis pajak (*closed list*). Perjalanan produk hukum tersebut merupakan jawaban dari banyaknya pungutan baru dari UU Nomor 34 Tahun 2000 yang mengatur bahwa kewenangan daerah dalam memungut jenis objek pajak daerah dan retribusi daerah bersifat *open list*.

Hingga saat ini, arah dan desain kebijakan rasionalisasi pajak daerah dalam *omnibus law* belum sepenuhnya *clear*. Walau demikian, pemerintah telah memberikan sinyal bahwa rasionalisasi akan ditujukan menetapkan satu tarif pajak daerah yang berlaku nasional⁸⁰ serta dimungkinkannya pembatalan peraturan daerah yang menghambat investasi. Adapun tujuan yang ingin dicapai adalah agar wajib pajak tidak menghadapi perlakuan pajak yang berbeda di satu daerah dengan daerah lainnya. Dengan kata lain, kesetaraan *level*

75 Lata Sharma, *E-commerce: Operational Aspects, Accounting, Auditing and Taxation Issues*, (2015), 93-95.

76 Aleksandra Bal, "Taxing Consumption of Digital Goods" dalam *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (Amsterdam: Wolters Kluwer, 2017), 142.

77 OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, (Paris: OECD Publishing, 2019).

78 Marie Lemensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposal for Reform* (Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2015).

79 OECD, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers* (Paris: OECD Publishing, 2019), 23-26.

80 Lihat pernyataan Dirjen Perimbangan Keuangan Astera Primanto Bhakti pada <https://news.ddtc.co.id/soal-rasionalisasi-pajak-daerah-ini-kata-dirjen-perimbangan-keuangan-17996>.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Tabel 6 Tarif Maksimal Pajak Daerah sesuai UU PDRD Tahun 2009

Pajak Tingkat Provinsi	
Pajak Kendaraan Bermotor ^a	0,1% - 10%
Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor ^b	0,75% - 20%
Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor	5% - 10%
Pajak Air Permukaan	10%
Pajak Rokok	10%
Pajak Tingkat Kabupaten/Kota	
Pajak Hotel	10%
Pajak Restoran	10%
Pajak Hiburan ^c	10%/35%/75%
Pajak Reklame	25%
Pajak Penerangan Jalan	10%
Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan	25%
Pajak Parkir	30%
Pajak Air Tanah	20%
Pajak Sarang Burung Walet	10%
Pajak Bumi dan Bangunan - Pedesaan Perkotaan	0,30%
Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	5%

Sumber: Diolah oleh DDTC Fiscal Research berdasarkan berdasarkan Undang-Undang No. 28/2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD).

Catatan:

^a Bersifat progresif, bergantung pada jenis dan tingkat kepemilikan kendaraan.

^b Bergantung pada jenis dan tingkat penyerahan kendaraan.

^c Tergantung pada jenis hiburan.

playing field diupayakan melalui pengaturan tarif oleh pemerintah pusat.

Berikut merupakan tanggapan atas rencana rasionalisasi pajak daerah.

Pertama, tarif pajak daerah sejatinya telah diatur melalui UU PDRD Tahun 2009. Atas keenambelas jenis pajak daerah yang didelegasikan ke tingkat pemerintah provinsi dan kabupaten/kota, tarif batas maksimal maupun rentang tarif telah diatur secara detail. Artinya, setiap pemerintah daerah wajib menetapkan tarif pajak daerahnya sesuai rentang maupun tidak boleh melebihi tarif batas maksimal yang telah diatur melalui UU PDRD Tahun 2009 (lihat Tabel 6).

Kebebasan menentukan tarif -sepanjang tidak melebihi tarif tertinggi- pada dasarnya bertujuan agar pemerintah daerah bisa menciptakan daya tarik iklim investasi melalui instrumen tarif. Namun, pada kenyataannya mayoritas pemerintah daerah menetapkan tarif secara maksimal di batas tertinggi.⁸¹

Kedua, beban pajak daerah bukan hanya dipengaruhi oleh tarif namun juga perhitungan dasar pengenaan pajak (DPP). Oleh karena itu, upaya untuk merasionalisasi

pajak daerah perlu turut mengevaluasi kriteria dan kepastian dalam pengaturan mengenai basis pajak (dasar pengenaan pajak). Lebih lanjut lagi, kriteria mengenai objek pajak daerah juga tidak boleh multi-tafsir agar dapat memberikan kepastian dan mengurangi sengketa di kemudian hari.⁸²

Ketiga, kepastian dan kejelasan prosedur pengaturan atau intervensi dari pemerintah pusat. Jika terdapat peraturan daerah yang diintervensi, perlu ada aturan teknis lebih lanjut mengenai mekanisme, jangka waktu, dan koridor kebijakan yang tidak boleh dilanggar.⁸³ Aturan lebih lanjut tersebut dibutuhkan agar 'biaya' yang timbul akibat intervensi tersebut dapat ditekan seminim mungkin. Selain itu, pemerintah daerah juga akan mendapat kejelasan mengenai 'batasan' kebijakan yang diinginkan pemerintah pusat sehingga proses rasionalisasi kebijakan pajak daerah dapat berjalan mulus.

Keempat, rasionalisasi pajak daerah dapat mempertimbangkan adanya upaya untuk memodifikasi kewenangan pemungutan yang diselenggarakan pemerintah daerah. Setelah dua dasawarsa penerapan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal, kemandirian fiskal pemerintah daerah belum juga terwujud. *Tax ratio*, dalam artian rasio pajak daerah yang bisa dikumpulkan oleh pemerintah daerah terhadap Produk Regional Domestik Bruto (PRDB), secara rata-rata nasional belum menyentuh angka 2%.⁸⁴ Kendala administrasi ditengarai menjadi penyebabnya.

Implikasinya, pemerintah daerah lebih banyak tergantung oleh transfer dana pusat baik melalui formula DAU, DAK, dan sebagainya. Mempertimbangkan lemahnya kemampuan pemerintah daerah dalam melakukan pemungutan pajak serta kebutuhan penerimaan pajak yang tinggi di tingkat pusat, OECD (2018)⁸⁵ dan IMF (2018)⁸⁶ merekomendasikan pajak restoran, pajak hotel, pajak parkir, dan pajak hiburan untuk dipungut oleh pemerintah pusat.

Kelima, diperlukan adanya jaminan bahwa intervensi pengaturan tarif pajak daerah oleh pemerintah pusat dilakukan dalam koridor hukum yang jelas dan tidak menimbulkan kontroversi.⁸⁷ Intinya, harmonisasi pengaturan atau intervensi dari pemerintah pusat perlu dijaga dengan tidak melanggar undang-undang atau peraturan lainnya yang tidak tercakup dalam *omnibus law* perpajakan.

82 Sebagai contoh, sengketa terkait cakupan dari pajak kendaraan bermotor dan pajak hiburan.

83 DDTC Fiscal Research, *Indonesia Taxation Quarterly Report IV-2019: Anticipating Compliance Risk Management* (Jakarta: DDTC Publishing, 2020), 34-35.

84 Dihitung oleh DDTC Fiscal Research berdasarkan data dari Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, Kemenkeu.

85 OECD, *Economic Survey Indonesia October 2018* (Paris: OECD, 2018).

86 IMF, *Realizing Indonesia's Economic Potential*, (Washington DC: IMF, 2018).

87 DDTC Fiscal Research, *OpCit.*, 35.

81 Pola ini dapat dilihat pada kanal profil pajak daerah DDTCNews: https://news.ddtc.co.id/literasi/profil_daerah.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

B.2.3. Penambahan atau Pengurangan Jenis Barang Kena Cukai

Salah satu jenis komponen perpajakan yang turut menjadi poin dalam *omnibus law* perpajakan ini ialah cukai. Usulan poin pembahasan *omnibus law* perpajakan mengenai cukai ini berkaitan dengan perluasan maupun pengurangan objek cukai.

Sebagaimana diketahui, perubahan objek cukai atau yang dikenal sebagai Barang Kena Cukai (BKC) di Indonesia, baik penambahan maupun pengurangannya, dapat dilakukan di tingkat Peraturan Pemerintah (PP) tanpa melalui perubahan Undang-Undang (UU). Hal ini sendiri tercantum dalam Pasal 4 ayat (2) UU No. 11 Tahun 1995 (UU Cukai 1995) sebagaimana yang telah diubah melalui UU No. 39 Tahun 2007 (UU Cukai 2007). Meskipun demikian, perubahan jenis maupun jumlah BKC wajib disampaikan dan disetujui oleh pihak Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) serta dimasukkan ke dalam RUU tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RUU APBN).

Melalui *omnibus law* ini, peran DPR dalam aspek penentuan objek cukai kemudian akan dikurangi di mana persetujuan legislatif tersebut hanya diperlukan di tingkat penentuan target penerimaan cukai dalam APBN. Pemerintah juga telah menargetkan tambahan produk lain untuk menjadi objek cukai, di antaranya ialah plastik, emisi kendaraan, dan minuman berpemanis.⁸⁸

Berikut beberapa tanggapan atas usulan tersebut.

Pertama, upaya ekstensifikasi objek cukai melalui *omnibus law* dapat dikatakan sebagai langkah antisipasi dari pemerintah untuk ‘mengkompensasi’ penerimaan pajak yang hilang dari banyaknya relaksasi pajak yang diberikan pemerintah, terutama yang bersangkutan dengan penurunan tarif PPh Badan. Cakupan objek cukai Indonesia sendiri masih diklasifikasikan sebagai *extremely narrow coverage* dengan hanya tiga jenis produk spesifik yang dikenakan cukai.⁸⁹ Mengingat jumlah objek cukai negara ini yang sangat jauh lebih rendah dibandingkan rata-rata jumlah cukai negara-negara lainnya,⁹⁰ pertimbangan pemerintah untuk ‘memangkas’ prosedur penambahan objek cukai ini patut diapresiasi.

Terlebih, dari aspek ketentuan hukum, Indonesia telah memiliki ‘bekal’ sebagai negara yang memiliki

regulasi cukai yang tergolong komprehensif dari sisi definisi dan karakteristik objek kena cukai dengan tidak menutup aspek fleksibilitas untuk menambahkan produk lain sebagai objek cukai itu sendiri. Pencanaan ekstensifikasi objek cukai ini juga mampu menjadi jembatan bagi pemerintah untuk mencapai suatu tujuan kebijakan sosial lainnya sebagaimana halnya fungsi dari kebijakan cukai secara umum yang tidak terbatas untuk penerimaan negara. Beberapa aspek tersebut di antaranya ialah berkaitan dengan kesehatan masyarakat maupun peningkatan kualitas lingkungan hidup.⁹¹

Kedua, di tengah keleluasaan pihak eksekutif untuk menentukan objek kena cukai melalui instrument PP⁹², kewenangan pemerintah untuk menetapkan jenis dan jumlah BKC tanpa melibatkan pihak legislatif tersebut juga perlu menjadi ditelaah lebih lanjut. Mengingat formulasi kebijakan perpajakan yang merupakan produk dari negosiasi politik,⁹³ perluasan objek cukai melalui *omnibus law* ini diharapkan harus disusun secara berimbang sesuai dengan tujuan yang disusun pemerintah pada awalnya, yakni untuk meningkatkan keadilan dan kesetaraan berusaha.

Salah satu hal yang patut menjadi perhatian ialah jangan sampai penentuan BKC dan desainnya nanti disalahgunakan oleh pelaku bisnis untuk menguasai pangsa pasar dalam industri tersebut.⁹⁴ Dengan demikian, formulasi kebijakan cukai ini sudah sepatutnya bersifat partisipatif dan tidak bersifat *straightforward* oleh salah satu pihak saja – baik eksekutif maupun legislatif –, ⁹⁵ terutama dalam kaitan di mana wajib pajak tidak memiliki hak representatif.

Ketiga, penentuan objek cukai yang telah bersifat partisipatif di tingkat PP tersebut sudah sepatutnya memiliki peraturan di tingkat teknis, yakni terkait desain kebijakan cukai untuk BKC yang baru.

Analisis lebih lanjut mengenai desain kebijakan atas BKC baru ini patut ditindaklanjuti setelah berkaca pada pengalaman Indonesia untuk mengenakan cukai atas plastik di mana target penerimaannya telah tertera dalam APBN 2018 namun kebijakannya tidak berjalan di tahapan implementasi. Padahal, *pilot project* atas kebijakan “Plastik Berbayar” di tahun 2016 telah berjalan

88 Dian Kurniati, “Jika Omnibus Law Perpajakan Sah, Tiga Objek ini Bakal Kena Cukai,” *Berita* (11 Februari 2020), Internet, dapat diakses melalui: <https://news.ddtc.co.id/jika-omnibus-law-perpajakan-sah-tiga-objek-ini-bakal-kena-cukai-18887>.

89 Jumlah ini masih jauh lebih rendah dibandingkan dengan klasifikasi jumlah BKC yang bersifat *limited excise system*. Penjelasan lebih lanjut mengenai klasifikasi sistem cukai sehubungan dengan jumlah BKC-nya dapat dilihat di: Sjbren Cossen, *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services* (Maryland: The Johns Hopkins University Press, 1977).

90 B. Bawono Kristiaji dan Dea Yustisia, “Komparasi Objek Cukai Secara Global dan Pelajaran Bagi Indonesia” *DDTC Working Paper* No. 1919 (Januari 2019): 25 – 30.

91 International Tax and Investment Center, *ASEAN Excise Tax Reform: A Resource Manual* (Asia Pacific Tax Forum: 2014), 7.

92 Dalam hal ini, rancangan kebijakan hanya membutuhkan penetapan dan persetujuan dari Presiden Republik Indonesia tanpa melalui pihak legislatif.

93 Randall G. Holcombe, “Excise Taxation and Interest Group Politics” dalam *Politics, Taxation, and the Rule of Law*, ed. Donald P. Racheater & Richard E. Wagner (US: Kluwer Academic Publisher, 2002), 139.

94 Adam J. Hoffer, William F. Shughart II, dan Michael D. Thomas, “Sin Taxes: Size, Growth, and Creation of the Sindustry,” *Working Paper: Mercatus Center George Mason University* No. 13, Vol. 04 (Februari 2013): 28 – 29.

95 Penjelasan lebih lanjut dapat dilihat di Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenaikan Pajak* (Jakarta: Grasindo, 2006), 53- 63 dan Mukesh Butani, *Tax Dispute Resolution Challenges and Opportunities for India* (India: LexisNexis, 2016).

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

cukup efektif dari aspek perubahan perilaku untuk mengatasi dampak kerusakan lingkungan.⁹⁶

Beberapa aspek yang dapat menjadi perhatian untuk mendesain kebijakan cukai atas BKC baru ini ialah ruang lingkup dari objek cukai, desain tarif, serta administrasi pemungutan cukai.⁹⁷ Dari aspek ruang lingkup, pertanyaan mendasar mengenai hal ini berkaitan dengan apakah cukai akan dikenakan atas seluruh produk, beberapa klasifikasi produk, atau turunan produknya. Selain itu, apakah pengenaan cukai untuk klasifikasi BKC baru ini akan dilakukan secara serentak atau bertahap.

Sebagai tambahan, penentuan objek kena cukai juga sepatutnya memerhatikan kondisi perekonomian nasional secara menyeluruh mengingat cukai yang tengah dicanangkan saat ini ditujukan untuk produk tertentu yang dikonsumsi oleh masyarakat Indonesia dalam skala besar sehingga berpotensi menimbulkan dampak kenaikan tingkat inflasi. Efek inflasi ini sendiri sangat bergantung pada pemilihan jenis dan desain tarif yang akan dikenakan pada objek cukai tersebut, yakni spesifik, *ad-valorem*, maupun *hybrid*.⁹⁸

Lebih lanjut, aspek administrasi pemungutan cukai atas BKC baru ini juga memegang peranan krusial mengingat fungsinya sebagai bentuk pengawasan atas kepatuhan. Meskipun cukai dapat dikenakan pada tiap tahapan rantai produksi dan distribusi namun pungutan ini umumnya dikenakan pada tahap produsen (dan importir).

Hal ini disebabkan oleh kemudahan pemerintah untuk melakukan kontrol atas produksi dibandingkan tahapan lainnya dalam suatu rantai pasokan.⁹⁹ Akan tetapi, pada beberapa kasus, cukai juga diterapkan pada tingkat distributor besar (*wholesale*) dan pengecer.¹⁰⁰

Sebagai penutup, di tengah berbagai keunggulan dan keleluasaan atas formulasi kebijakannya, baik yang menyangkut penerimaan negara, keadilan beban pajak antara produsen dan konsumen, kepatuhan, serta administrasi pajak,¹⁰¹ pemerintah diharapkan untuk mampu merancang kebijakan cukai yang tepat dan seimbang agar mampu mengoptimalkan fungsi

cukai sebagai alat pengendali konsumsi yang memiliki eksternalitas negatif, sumber penerimaan negara, serta aspek non-ekonomi lain yang menjadi tujuan pemerintah.

B.3. Meningkatkan Kualitas Sumber Daya Manusia

B.3.1. Rezim Pemajakan Ekspatriat

Pemerintah tengah berupaya untuk memperkuat ekonomi Indonesia melalui peningkatan sumber daya manusia (SDM) berkualitas. Untuk mempercepat pencapaian tujuan ini, pemerintah kemudian ingin meningkatkan jumlah pekerja ahli dan profesional dari luar negeri yang bekerja di Indonesia dengan memanfaatkan instrumen kebijakan pajak. Langkah ini pun tercermin dalam *omnibus law* perpajakan.

Dalam draf tersebut, pemerintah kembali menegaskan pengaturan subjek pajak dalam negeri (SPDN) bagi warga negara Indonesia (WNI) dan warga negara asing (WNA). Dalam hal ini, penentuan WNI atau WNA sebagai SPDN dilakukan berdasarkan *time test* keberadaan di Indonesia, yaitu jika melebihi 183 hari dianggap sebagai SPDN sedangkan jika kurang dari 183 hari akan dianggap sebagai subjek pajak luar negeri (SPLN).

Seluruh penghasilan SPDN termasuk WNA -baik yang berasal dari dalam dan luar negeri- akan dikenakan pajak (*worldwide tax system*).

Hal yang membedakan ialah adanya rezim pemajakan khusus bagi WNA yang bekerja di Indonesia (ekspatriat) yang tidak lagi menganut sistem *worldwide* namun beralih kepada sistem *territorial*. WNA tersebut hanya dikenai pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dari Indonesia (terdapat pengecualian pajak atas penghasilan WNA yang bersumber dari luar negeri) sepanjang memenuhi dua ketentuan. *Pertama*, WNA tersebut memiliki keahlian tertentu. *Kedua*, perlakuan ini hanya berlaku selama empat tahun pajak yang dihitung sejak WNA tersebut menjadi SPDN.¹⁰²

Berikut beberapa tanggapan atas usulan kebijakan di atas.

Pertama, dewasa ini kompetisi memperebutkan SDM unggul melalui rezim pemajakan ekspatriat sedang meningkat.¹⁰³ Sebagai contoh, di Eropa instrumen pajak dipergunakan untuk menarik migrasi WNA ke dalam negeri. Instrumen pajak tersebut umumnya mencakup beberapa skema seperti (i) menciptakan kemudahan

96 Maikel Jefriando, "Dampak Kebijakan Plastik Berbayar, Impor Plastik Menurun di April 2016," (16 Mei 2016), Internet, dapat diakses melalui: <https://finance.detik.com/energi/d-3211406/dampak-kebijakan-plastik-berbayar-impor-plastik-menurun-di-april-2016>.

97 William J. Mc Carten dan Janet Stotsky, "Excise Taxes," dalam *Tax Policy Handbook*, ed. Parthasarathi Shome (Washington DC: Fiscal Affairs Department IMF, 1995), 100 – 103.

98 Ayda Yurekli, "Design and Administer Tobacco Taxes" dalam *World Bank Economics of Tobacco Toolkit*, ed. Ayda Yurekli dan Joy de Beyer (Washington DC: World Bank, 2001), 36-37.

99 Sjibren Nossen, "The Role and Rationale of Excise Duties in the ASEAN Countries," *Bulletin for International Fiscal Documentation*, (Desember 2005): 2.

100 John F. Due, "Excise Taxes," *World Bank Policy Research Working Paper*, No. 1251 (Washington DC: Februari 1994): 4.

101 Ecker-Racz, Lazlo dan Farioletti, "Some Considerations Respecting the Advantages of Increased and Additional Selective Excise over A General Sales Tax," *Staff Memo: Division of Tax Research U.S. Treasury Department* (5 Desember 1944).

102 Darussalam, "Selamat Datang Rezim Pajak Tenaga Kerja Asing Bertalenta," *DDTCNews*, 2 Maret 2020. Internet, dapat diakses melalui (<https://news.ddtc.co.id/selamat-datang-rezim-pajak-tenaga-kerja-asing-bertalenta-19268>)

103 Reuven S. Avi-Yonah, "And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the Twenty-First Century," dalam *Taxation and Migration*, ed. Reuven S. Avi-Yonah dan Joel Slemrod, (The Netherlands: Wolters Kluwer Law & Business, 2015), 45-56.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

administrasi pajak bagi ekspatriat, (ii) adanya konsesi khusus melalui pembayaran *lump sum tax* (seperti di Swiss), atau (iii) penghasilan WNA yang bersumber dari luar negeri tidak dipajaki (seperti halnya di Spanyol dan Portugal).¹⁰⁴

Menariknya, penggunaan instrumen pajak untuk menarik talenta global tersebut bukan hanya fenomena yang terjadi di negara-negara yang mengalami permasalahan populasi yang menua -yang notabene memiliki sedikit penduduk usia produktif-. Sebaliknya, meskipun banyak negara berkembang berada dalam fase bonus demografi, sebagian besar belum memiliki banyak SDM berkualitas.¹⁰⁵

Berdasarkan data yang diolah dari IBFD Country Survey (2018), dari 150 negara yang disurvei, 50 negara di antaranya telah memiliki rezim pemajakan ekspatriat.¹⁰⁶ Sebut saja Spanyol dengan pemberlakuan rezim pemajakan ekspatriatnya yang sempat populer pada 2005 atau dikenal dengan istilah *Beckham Law*. Pada rezim ini, SDM berkeahlian khusus dapat menikmati fasilitas tarif PPh individu yang *flat* dan pengecualian pajak atas penghasilan yang diperoleh di luar Spanyol. Akibat penerapan dari *Beckham Law* terjadi fenomena migrasi pemain sepak bola kelas dunia ke Spanyol kala itu.¹⁰⁷

Selain Spanyol, Australia juga menjadi salah satu negara yang menerapkan rezim pemajakan ekspatriat. Pada rezim ini, individu yang tergolong sebagai SPDN sementara (*temporary resident*) memperoleh pembebasan atas seluruh penghasilan yang diterima atau diperolehnya dari luar Australia, kecuali untuk penghasilan yang berupa remunerasi pekerja (gaji, bonus, upah direktur, dan sebagainya). Terdapat dua kualifikasi bagi individu yang tergolong sebagai *temporary resident*, yaitu: (i) haruslah individu asing yang bekerja sebagai profesional maupun pemilik usaha di Australia dalam periode di mana individu tersebut dikategorikan sebagai SPDN, dan/atau (ii) bagi individu yang berniat pindah ke Australia untuk mendirikan usaha dengan menggunakan visa sementara.

Sementara itu, rezim pemajakan ekspatriat di Italia menasar pada karyawan, pekerja wiraswasta, atau pengusaha yang baru pindah ke Italia sepanjang memenuhi tiga persyaratan: (i) individu tersebut tinggal di luar Italia selama dua tahun sebelum kedatangannya di Italia, (ii) berkomitmen untuk tinggal di Italia setidaknya selama dua tahun, dan (iii) pekerjaan dari individu

tersebut utamanya dilakukan di Italia.¹⁰⁸ Pada rezim ini, individu yang memenuhi persyaratan di atas akan memperoleh pembebasan PPh orang pribadi di Italia sebesar 70% dari penghasilan yang diterimanya. Rezim ini terutama ditujukan bagi pekerja di sektor olahraga, seni, busana, dan sektor-sektor berpenghasilan tinggi.¹⁰⁹

Sedangkan, di negara tetangga, Malaysia memberikan insentif pajak bagi warga negaranya yang telah bekerja di luar negeri (menjadi SPLN) untuk kembali ke Malaysia. Melalui *Malaysia Returning Expert Program* yang diperkenalkan pada 2011, program ini berhasil menarik pulang 5.024 SDM unggul.¹¹⁰

Kedua, konteks memperebutkan WNA unggul yang dikarenakan oleh persoalan populasi yang menua kurang selaras dengan kondisi Indonesia yang akan mengalami bonus demografi (limpahan penduduk usia produktif). Oleh sebab itu, dalam RUU *Omnibus Law* Perpajakan, syarat kualifikasi dan durasi tertentu bagi WNA yang dapat memperoleh perlakuan khusus merupakan hal yang tepat untuk membatasi jumlah WNA yang masuk ke Indonesia dan menjamin penyerapan tenaga kerja dalam negeri.

Singkatnya, pembentukan rezim pajak ekspatriat hingga derajat tertentu dapat dijustifikasi, tetapi seharusnya tidak berlaku umum dan bersifat *temporary*. Isunya bukanlah asing atau non-asing, tetapi juga menjamin agar SDM unggul Indonesia dapat diberikan kesempatan dan keuntungan yang setara.

Ketiga, rencana penerapan rezim pemajakan ekspatriat yang dibawa dalam *omnibus law* perpajakan tidak terlepas dari upaya Indonesia untuk memperoleh SDM unggul yang berkualitas. Apalagi Presiden Joko Widodo telah mencanangkan bahwa SDM unggul adalah kebutuhan Indonesia pada masa depan. Terutama, dalam menghadapi perubahan yang begitu cepat dan kompetisi antarnegara yang begitu ketat.

Melalui rezim pemajakan ekspatriat ini, diharapkan jumlah ekspatriat dengan keahlian tertentu yang tertarik bekerja di Indonesia semakin meningkat. Kemudian, peningkatan ini diharapkan akan berbanding lurus dengan semakin terdorongnya investasi sekaligus alih teknologi dan transfer ilmu pengetahuan kepada SDM dalam negeri. Pada akhirnya, ini akan berdampak pada kemampuan Indonesia dalam mencetak SDM dalam negeri yang unggul dan mampu berkompetisi.

¹⁰⁴ Giorgio Beretta, "From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?" *Bulletin for International Taxation* 71 (Agustus 2017).

¹⁰⁵ Lihat B. Bawono Kristiaji, "Tax and Brain Drain: Justification, Policy Options and Prospect for Large Developing Economies," *Belgrade Law Review* VOL. 67, BR. 4 (2019): 17-67.

¹⁰⁶ Studi dilakukan oleh DDTTC Fiscal Research 2019.

¹⁰⁷ Henrik Jacobsen Kleven, Camille Landais, dan Emmanuel Saez, "Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market" *American Economic Review* No. 103(5) (2013): 1892-1924).

¹⁰⁸ Giulio Allevato, "Italy Broadens The Scope Of The Special Tax Regime For New Resident Workers (70% to 90% Exemption From Income Tax)" *Baker McKenzie*, (1 Mei 2019).

¹⁰⁹ Giorgio Beretta, *Ibid*.

¹¹⁰ B. Bawono Kristiaji, "Kompetisi Pajak Memperebutkan SDM Unggul" *Bisnis Indonesia*, 2019.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Tabel 7 Relaksasi Pengkreditan Pajak Masukan

Pengaturan	Saat Ini	Omnibus Law
Pajak Masukan perolehan Barang Kena Pajak (BKP)/Jasa Kena Pajak (JKP) sebelum dikukuhkan sebagai PKP	Tidak dapat dikreditkan	Dapat dikreditkan sesuai bukti Faktur Pajak yang dimiliki
Pajak Masukan tidak dilaporkan di Surat Pemberitahuan (SPT) dan ditemukan saat pemeriksaan	Tidak dapat dikreditkan	Dapat dikreditkan sesuai bukti Faktur Pajak yang dimiliki
Pajak Masukan ditagih dengan ketentuan pajak	Tidak dapat dikreditkan	Dapat dikreditkan sebesar pokok pajak
Pajak Masukan perolehan BKP/JKP sebelum PKP melakukan penyerahan terutang PPN	Dapat dikreditkan sebatas barang modal	Dapat dikreditkan. Jika terdapat lebih bayar (LB) di suatu masa pajak, LB dikompensasi ke masa berikutnya dan dapat diminta restitusi di akhir tahun buku

B.4. Mendorong Kepatuhan Pajak Sukarela

B.4.1. Relaksasi Hak Pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP

Relaksasi hak pengkreditan pajak masukan bagi Pengusaha Kena Pajak (PKP) juga menjadi salah satu poin dalam *omnibus law* pajak. Klausul relaksasi tersebut dapat ditinjau dari Tabel 7.

Atas usulan tersebut, berikut tanggapan kami.

Pertama, PPN merupakan pajak atas konsumsi pribadi yang dilakukan oleh konsumen akhir, sedangkan konsumsi yang dilakukan dalam kegiatan usaha, pada prinsipnya tidak dimaksudkan untuk dikenai PPN. Untuk memastikan beban PPN tidak ditanggung oleh PKP, PKP diberikan hak untuk mengkreditkan pajak masukan yang dibayarannya atas perolehan barang dan jasa terhadap pajak keluaran yang dipungutnya ketika melakukan penyerahan barang dan jasa.¹¹¹

Hak mengkreditkan pajak masukan sering disebut sebagai landasan sistem PPN. Bahkan, European Court of Justice (ECJ) menyatakan secara implisit bahwa hak mengkreditkan pajak masukan merupakan bagian tidak terpisahkan dari PPN sehingga secara prinsip hak ini tidak dapat dibatasi dan harus dilakukan segera.¹¹² Pada dasarnya syarat utama dalam mengkreditkan pajak masukan adalah yang mengkreditkan pajak masukan hanya pihak yang berstatus sebagai PKP serta hanya atas pajak masukan yang terkait dengan penyerahan yang dikenai PPN yang dapat dikreditkan.¹¹³

Oleh karena itu, relaksasi pengkreditan pajak masukan yang diusulkan oleh pemerintah tentu telah sejalan dengan upaya menjamin bahwa beban PPN tidak ditanggung oleh PKP. Walau demikian, perlu dipertimbangkan adanya klausul partisipasi dari kelompok wajib pajak yang arus

kasnya membaik karena relaksasi ini, misalkan dengan persyaratan bahwa restitusi pajak yang diperoleh akan dipergunakan untuk kegiatan usaha.

Kedua, apabila berhasil mendorong pengusaha non-PKP menjadi PKP terdaftar, relaksasi ini dapat mencegah terjadinya *'broken chain'* dalam siklus PPN atas penyerahan barang dan jasa dari produsen hingga konsumen akhir. Rusaknya rantai PPN ini dapat terjadi karena salah satu pihak tidak teregistrasi sebagai PKP, sehingga menyebabkan mekanisme pengkreditan dan restitusi PPN tidak berjalan sebagaimana mestinya.¹¹⁴

Sebagai ilustrasi, penjual akan memproduksi barang yang akan dijual kepada pembelinya. Dalam produksinya, penjual membeli bahan-bahan baku ditambah dengan biaya-biaya produksi lainnya. Apabila penjual dalam pembelian bahan-bahan bakunya dipungut PPN, maka penjual akan membayarkan PPN dan nantinya akan mengkreditkan PPN dimaksud (pajak masukan). Namun apabila penjual tidak dapat mengkreditkan pajak masukan tersebut, maka PPN yang telah dibayar nantinya akan dimasukkan ke dalam biaya produksinya.

Kemudian, barang yang telah diproduksi oleh penjual akan dijual kepada pembelinya, dengan harga sesuai dengan harga pokok penjualan (termasuk pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan) ditambah dengan margin yang diinginkan. Apabila penjual ternyata sudah PKP, maka penjual harus memungut PPN atas barang yang dijualnya. Hal ini yang disebut pengenaan PPN atas PPN (*double taxation*), karena penjual memungut PPN atas PPN (pajak masukan) yang terpaksa dimasukkan ke dalam harga pokok penjualan, karena tidak dapat dikreditkan.

Ketiga, apabila kebijakan ini diterapkan, pemerintah perlu mengantisipasi lonjakan klaim restitusi yang mungkin terjadi. Relaksasi pengkreditan PPN ini dapat saja menarik pengusaha untuk secara sukarela mendaftarkan diri sebagai PKP sehingga dapat memperoleh hak untuk mengkreditkan PPN tersebut, terutama atas pajak

111 Ad van Doesum dan Gert-Jan van Norden, "The Right to Deduct under EU VAT," *International VAT Monitor* (September 2011): 323.

112 Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of VAT Law* (Amsterdam: Kluwer Law International B.V., 2016), 348.

113 Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (Cambridge: Cambridge University Press, 2007), 144.

114 Michael Keen, "VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries" *IMF Working Paper* 07/174, (Juli 2007): 4.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK Penguatan Perekonomian: Suatu Catatan

Tabel 8 Pengaturan Ulang Sanksi Administrasi Perpajakan dalam UU KUP

Pengaturan	Saat Ini	Omnibus Law
Sanksi bunga dikenakan atas pajak yang masih harus dibayar berdasarkan keputusan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak dan pajak yang kurang bayar	2% per bulan dari pajak kurang dibayar	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan/12) Besaran bunga per bulan dan denda ditetapkan Menteri Keuangan (Menkeu)
Sanksi bunga atas pembayaran atau penyetoran atau kekurangan pajak terutang setelah tanggal jatuh tempo, pembetulan SPT Tahunan, pembetulan SPT Masa	2% per bulan dari pajak kurang dibayar	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 5%)/12 Besaran bunga per bulan dan denda ditetapkan Menkeu
Sanksi bunga atas pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT (SKP)	2% per bulan dari pajak kurang dibayar	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 10%)/12 Besaran bunga per bulan dan denda ditetapkan Menkeu
Sanksi bunga atas kekurangan bayar karena penetapan SKP (berdasarkan hasil pemeriksaan dan keterangan pihak lain)	2% per bulan dari pajak kurang dibayar	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 15%)/12 Besaran bunga per bulan dan denda ditetapkan Menkeu
Sanksi denda bagi PKP yang tidak membuat Faktur Pajak atau terlambat membuat Faktur Pajak	2% dari Dasar Pengenaan Pajak	1% dari Dasar Pengenaan Pajak
Sanksi denda bagi PKP yang tidak mengisi Faktur Pajak secara lengkap	2% dari Dasar Pengenaan Pajak	1% dari Dasar Pengenaan Pajak
Sanksi denda bagi pengusaha yang tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP	Tidak ada sanksi administratif	1% dari Dasar Pengenaan Pajak (untuk kesetaraan dengan PKP yang tidak membuat Faktur Pajak atau membuat Faktur Pajak tidak tepat waktu)

Sumber: Disarikan dari paparan DJP tentang RUU Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian pada acara Media Briefing, 5 September 2019.

masukannya yang belum dikreditkan oleh non PKP, memiliki batasan waktu. Misalnya, pajak masukan yang boleh dikreditkan adalah pajak masukan yang dibayarkan dalam waktu tiga hingga lima tahun pajak terakhir.

Keempat, pengawasan dalam pengkreditan dan restitusi PPN ini perlu ditingkatkan. Seperti halnya dengan jenis pajak lain, PPN juga rentan terhadap praktik penggelapan pajak (*tax evasion*).¹¹⁵ Mekanisme pengkreditan dan pengembalian PPN memang memiliki keunikan dan membuka ruang untuk penyalahgunaan. Apalagi, klaim fiktif atas kredit dan restitusi PPN menjadi jurus paling umum yang digunakan oleh pengusaha, salah satunya melalui penerbitan faktur pajak fiktif.¹¹⁶ Untuk itu, pengawasan menjadi aspek yang krusial agar tujuan utama kebijakan ini dapat tercapai tepat sasaran, yaitu mendorong kepatuhan pajak secara sukarela.

B.4.2. Pengaturan Ulang Sanksi Administratif Perpajakan

Dalam kaitannya dengan upaya mendorong kepatuhan pajak sukarela, pemerintah juga berupaya untuk meredesain sanksi administrasi perpajakan dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak sebagaimana ditampilkan Tabel 8 dan 9.

Selain pengaturan ulang atas sanksi administrasi, pemerintah juga berencana untuk mengatur ulang

imbangan bunga. Dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), imbalan bunga dikenakan sebesar 2% per bulan untuk paling lama 24 bulan. Imbalan diberikan kepada wajib pajak apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya. Imbalan bunga juga diberikan atas surat keputusan pembetulan, surat keputusan pengurangan ketetapan pajak, atau surat keputusan pembatalan ketetapan pajak yang dikabulkan sebagian atau seluruhnya. Dalam rancangan *omnibus law*, imbalan bunga diberikan berdasarkan tarif bunga per bulan yang ditetapkan oleh Menteri berdasarkan suku bunga acuan dibagi 12.

Berikut beberapa tanggapan atas usulan tersebut.

Pertama, secara umum terdapat dua pendekatan untuk menentukan tarif sanksi bunga, yaitu (i) sanksi bunga dengan nilai tetap (*fixed rate*) dan (ii) sanksi bunga yang fleksibel (*flexible rate*) serta tergantung tinggi rendahnya suku bunga pasar. Melalui *omnibus law*, pemerintah akan mengubah sebagian sanksi bunganya dari rezim *fixed rate* menjadi *flexible rate*.

Kedua, sanksi bunga tersebut pada dasarnya telah merefleksikan rumusan dasar tentang desain ideal penentuan bunga ideal yaitu harus lebih tinggi dari suku bunga pasar.¹¹⁷ Jika bunga ditetapkan di bawah nilai pasar, maka dikhawatirkan wajib pajak akan lebih memprioritaskan kewajiban-kewajiban utangnya dahulu

¹¹⁵ Michael Keen dan Stephen Smith, "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?" *IMF Working Paper* 07/31, (Februari, 2007): 2.

¹¹⁶ *Ibid*, 9.

¹¹⁷ Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, Irving Aw, "Designing Interest and Tax Penalty Regimes," *Tax Law IMF Technical Note* Vol. 1 (March 2019): 6.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Tabel 9 Pengaturan Ulang Sanksi Administratif dalam UU Kepabeanan dan UU Cukai

Pengaturan	Saat Ini	Omnibus Law
Sanksi bunga atas penundaan atau pengangsuran kewajiban bea masuk dan/atau denda administrasi	2% setiap bulan	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 10%) / 12 Besaran bunga dikenakan berdasarkan tarif bunga per bulan yang ditetapkan oleh Menkeu
Sanksi bunga atas utang atau tagihan yang tidak atau kurang dibayar	2% dihitung sejak tanggal jatuh tempo sampai hari pembayarannya	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 10%) / 12 Besaran bunga dikenakan berdasarkan tarif bunga per bulan yang ditetapkan oleh Menkeu
Sanksi denda bagi importir yang salah memberitahukan nilai pabean untuk perhitungan bea masuk sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk	Denda paling sedikit 100% dan paling banyak 1000% dari bea masuk yang kurang dibayar	Denda paling sedikit 100% dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 400% dari bea masuk yang kurang dibayar
Sanksi denda karena adanya kesalahan nilai transaksi yang diberitahukan sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk	Denda paling sedikit 100% dan paling banyak 1000% dari bea masuk yang kurang dibayar	Denda paling sedikit 100% dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 400% dari bea masuk yang kurang dibayar
Sanksi denda bagi setiap orang yang salah memberitahukan jenis dan/atau jumlah barang dalam pemberitahuan pabean atas impor yang mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk	Denda paling sedikit 100% dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 1000% dari bea masuk yang kurang dibayar	Denda paling sedikit 100% dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 400% dari bea masuk yang kurang dibayar
Sanksi denda bagi setiap orang yang salah memberitahukan jenis dan/atau jumlah barang dalam pemberitahuan pabean atas ekspor yang mengakibatkan tidak terpenuhinya pungutan negara	Denda paling sedikit 100% dari dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar dan paling banyak 1000% dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar	Denda paling sedikit 100% dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar dan paling banyak 400% dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar
Sanksi denda bagi orang yang tidak memenuhi ketentuan tentang pembebasan bea masuk	Denda sebesar paling sedikit 100% dari bea masuk yang seharusnya dibayar dan paling banyak 500% dari bea masuk yang seharusnya dibayar	Denda sebesar 100% dari bea masuk yang seharusnya dibayar
Sanksi denda bagi orang yang tidak memenuhi ketentuan tentang pembebasan atau keringanan bea masuk	Denda sebesar paling sedikit 100% dari bea masuk yang seharusnya dibayar dan paling banyak 500% dari bea masuk yang seharusnya dibayar	Denda sebesar 100% dari bea masuk yang seharusnya dibayar
Sanksi bunga atas pembayaran utang cukai yang melebihi waktu dan melakukan angsuran pembayaran	2% setiap bulan	Sanksi per bulan = (suku bunga acuan + 10%) / 12 Besaran bunga dikenakan berdasarkan tarif bunga per bulan yang ditetapkan oleh Menkeu
Sanksi denda bagi pengusaha pabrik, pengusaha tempat penyimpanan, importir barang kena cukai, atau setiap orang yang melanggar ketentuan tidak dipungutnya cukai	Denda paling sedikit 2 (dua) kali nilai cukai dan paling banyak 10 (sepuluh) kali nilai cukai yang seharusnya dibayar	Denda paling sedikit 2 kali dari nilai cukai dan paling banyak 4 kali dari nilai cukai
Pengusaha pabrik, pengusaha tempat penyimpanan, importir barang kena cukai, atau setiap orang yang melanggar ketentuan tentang pembebasan cukai	Denda paling sedikit 2 (dua) kali nilai cukai dan paling banyak 10 (sepuluh) kali nilai cukai yang seharusnya dibayar	Denda paling sedikit 2 kali dari nilai cukai dan paling banyak 4 kali dari nilai cukai
Sanksi denda bagi setiap orang yang tidak memenuhi ketentuan tentang pengangkutan barang kena cukai yang belum dilunasi cukainya	Denda paling sedikit 2 (dua) kali nilai cukai dan paling banyak 10 (sepuluh) kali nilai cukai yang seharusnya dibayar	Denda paling sedikit 2 kali dari nilai cukai dan paling banyak 4 kali dari nilai cukai
Pengusaha pabrik atau importir barang kena cukai yang melekatkan pita cukai atau membubuhkan tanda pelunasan cukai lainnya pada barang kena cukai yang tidak sesuai dengan pita cukai atau tanda pelunasan cukai lainnya yang diwajibkan, yang menyebabkan kekurangan pembayaran cukai	Denda paling sedikit 2 (dua) kali nilai cukai dan paling banyak 10 (sepuluh) kali dari nilai cukai yang seharusnya dilunasi	Denda paling sedikit 2 kali dari nilai cukai dan paling banyak 4 kali dari nilai cukai
Pengusaha pabrik, importir barang kena cukai, penyalur, atau pengusaha tempat penjualan eceran, yang pelunasan cukainya dengan cara pelekatan pita cukai atau pembubuhan tanda pelunasan cukai lainnya	Denda paling sedikit 2 (dua) kali nilai cukai dan paling banyak 10 (sepuluh) kali nilai cukai dari pita cukai atau tanda pelunasan cukai lainnya yang didapati telah dipakai	Denda paling sedikit 2 kali dari nilai cukai dan paling banyak 4 kali dari nilai cukai

Sumber: RUU Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian.

sebelum melunasi pajak.¹¹⁸ Selain itu, penentuan sanksi bunga yang berbasis pada suku bunga acuan pasar ditambah persentase tertentu merupakan rekomendasi yang ideal serta tidak memerlukan adanya penyesuaian berkala dari pemerintah.¹¹⁹ Kelebihan lainnya adalah

melalui skema tersebut sanksi bunga tidak akan pernah dalam situasi terlalu tinggi ataupun terlalu rendah.¹²⁰

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ David Crawford, "Detail Guidelines for Improved Tax Administration in

Latin America and the Caribbean Chapter 7: Filing and Payment," (USAID's Leadership in Public Financial Management, Agustus 2013): 17-18.

¹²⁰ Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, Irving Aw, *Op.Cit.*, 6.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

Ketiga, dibutuhkan penyesuaian atas beleid denda kepabeanan. Sebelumnya, pemerintah menambah *layer* pengenaan sanksi kepabeanan melalui Peraturan Pemerintah (PP) No. 39/2019 tentang Pengenaan Sanksi Administrasi Berupa Denda di Bidang Kepabeanan. Dalam beleid tersebut terdapat 10 *layer* pengenaan denda dengan maksimal tarif 1000%. Apabila ambang batas maksimal pengenaan denda kepabeanan diturunkan menjadi 400% maka nantinya dibutuhkan penyesuaian *layer* pengenaan sanksi kepabeanan.

Keempat, penerapan sanksi bunga dan denda mengikuti asas *culpability*. Asas *culpability* digunakan untuk menentukan tingkat hukuman yang diberikan kepada wajib pajak sepadan dengan kesalahan yang dilakukan oleh pembayar pajak.¹²¹ Ketika terjadi pelanggaran, terlebih dahulu melihat kesalahan yang dilakukan oleh wajib pajak dan disesuaikan dengan jenis sanksinya sehingga tercipta keadilan.

Penentuan tingkat kesalahan dapat menjadi titik awal untuk menghitung jumlah denda atau bunga pajak serta tingkat kepatuhannya. OECD pun menekankan bahwa iklim kepatuhan pajak dapat membaik apabila otoritas pajak secara akurat memperlakukan wajib pajak sesuai tingkat kepatuhannya.¹²² Dengan menghubungkan antara kesalahan dengan sanksi yang tepat, pengenaan sanksi ini dapat ditegakkan secara konsisten.¹²³

Kelima, skema sanksi tersebut telah mencerminkan asas proporsionalitas. Artinya, terdapat hubungan yang erat antara tujuan dikenakannya sanksi dan tingkat sanksi tersebut.¹²⁴ Sanksi yang terlalu tinggi dan memberatkan (tidak proporsional) dapat mendorong wajib pajak untuk menghindari dari sistem pajak maupun mendorong adanya kolusi untuk terbebas dari sanksi yang tidak proporsional tersebut. Dengan demikian, tujuan untuk meningkatkan kepatuhan justru semakin sulit tercapai. Sebagai informasi, prinsip proporsionalitas atas penetapan sanksi dan denda harus memenuhi kriteria *suitability* (manfaat dari tercapainya tujuan pengenaan sanksi dan denda), *need* (kebutuhan atas sanksi dan denda ketika upaya alternatif lainnya tidak memungkinkan), dan proporsionalitas (keseimbangan antara tujuan dan sanksi/denda yang dipergunakan) itu sendiri.¹²⁵

Adanya pengaturan sanksi pajak secara proporsional dapat membentuk persepsi wajib pajak terhadap sistem pajak semakin baik. Lebih lanjut, pemahaman yang lebih dalam tentang faktor-faktor yang memengaruhi persepsi

wajib pajak terhadap sistem pajak dan kesediaan untuk membayar pajak adalah titik awal untuk meningkatkan moral pajak.¹²⁶ Moral pajak pada intinya ialah alasan wajib pajak untuk membayar pajak. Meningkatnya moral pajak juga dapat meningkatkan penerimaan pajak.¹²⁷

Keenam, kebijakan terkait penyesuaian atas sanksi administratif perpajakan dapat berdampak pada peningkatan kepatuhan wajib pajak secara kooperatif (*cooperative compliance*), yaitu kepatuhan yang dibangun berdasarkan kepercayaan dan transparansi serta aspirasi untuk membantu satu sama lain, baik dari otoritas pajak maupun wajib pajak.¹²⁸ Dengan dibangunnya paradigma kepatuhan kooperatif, maka kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary compliance*) juga akan lebih mudah tercapai.¹²⁹

Lebih lanjut, agar pengaturan ulang sanksi administrasi dapat berjalan dengan efektif, dibutuhkan dukungan atas perbaikan administrasi pajak yang berorientasi pada pemenuhan hak-hak wajib pajak. Terjaminnya hak-hak wajib pajak dapat menciptakan keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.¹³⁰ Dengan demikian, biaya kepatuhan serta pengumpulan pajak juga akan berkurang.¹³¹

C. Penutup

Langkah pemerintah melalui *omnibus law* perpajakan merupakan **strategi yang tepat** sebagai bagian dari kebijakan *countercyclical* untuk memperkuat ekonomi, membangun sumber daya manusia, serta meningkatkan kepatuhan pajak sukarela dari wajib pajak. Meski demikian, terdapat beberapa risiko dan antisipasi yang perlu dilakukan pemerintah.

Secara umum, *omnibus law* tersebut merupakan langkah awal yang perlu dilanjutkan hingga ke tataran teknis agar implementasi berjalan efektif. Kemudian, upaya ini juga merupakan bagian dari kerangka besar penguatan perekonomian yang turut mencakup pembenahan di luar sistem pajak, seperti ketersediaan infrastruktur, reformasi birokrasi, penciptaan lapangan pekerjaan, kebijakan moneter, kestabilan politik, hukum, dan keamanan, serta berbagai upaya lainnya.

Lebih lanjut, strategi **RELAKSASI-PARTISIPASI** perlu dijadikan sebagai agenda utama. Artinya, **relaksasi pajak harus dilakukan secara bersyarat** dan mengharapkan

121 George Rowell and John Flood, "Tax Penalties," (United Kingdom: Sweet & Maxwell, 2017): 30.

122 OECD, *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* (Paris: OECD Publishing, 2017), 35.

123 Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, Irving Aw, *Op.Cit.*, 2.

124 Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1, International Monetary Fund* (1996): 23.

125 Antonio Lopez Diaz, "Comment Report: Penalties, Interest and Surcharges under the Perspective of Proportionality," dalam *Surcharges and Penalties in Tax Law* (The Netherlands: IBFD, 2016): 78.

126 OECD, *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, (Paris: OECD Publishing, 2019), 11.

127 *Ibid.*

128 Darussalam, Danny Septriadi, B.Bawono Kristiaji, dan Denny Vissaro, *Era Baru Hubungan Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak* (DDTC Publishing: Jakarta, 2019), 29.

129 *Ibid.*, 31.

130 IBFD, *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*, (April 2018), 5.

131 Carlos and Katherine Baer, "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines," (Fiscal Affairs Department IMF, March 1997): 9.

OMNIBUS LAW KETENTUAN & FASILITAS PERPAJAKAN UNTUK PENGUATAN PEREKONOMIAN: SUATU CATATAN

timbang balik berupa partisipasi masyarakat atau investor dalam kegiatan ekonomi. Dengan demikian, setiap relaksasi yang diberikan mendapat timbal balik berupa peningkatan produktivitas dan *multiplier effect* terhadap ekonomi secara keseluruhan.

Dalam rangka menjaga kestabilan penerimaan dan mengantisipasi risiko fiskal yang dapat muncul dari berbagai relaksasi pada *omnibus law* perpajakan, perluasan basis pajak menjadi salah satu hal krusial. Upaya memperluas basis pajak pun telah terlihat dari Rencana Strategis DJP 2020-2024 terutama melalui penambahan wajib pajak dan pengawasan kepatuhan berbasis kewilayahan.

Selain itu, peraturan-peraturan teknis lanjutan dari *omnibus law* perlu segera menyusul untuk menjamin *feasibility* dari tujuan yang ingin dicapai. Langkah ini diperlukan untuk mencegah adanya tumpang tindih dengan peraturan lama dan memberikan sinyal keyakinan bahwa relaksasi pajak benar-benar dapat dimanfaatkan.

Tekanan terhadap penerimaan pajak jelas menjadi konsekuensi logis dari *omnibus law* perpajakan. Oleh karena itu, dibutuhkan adanya tindakan **perluasan basis pajak yang efektif dan terukur** baik melalui instrumen kebijakan maupun perbaikan administrasi. Satu hal yang pasti, dukungan setiap pemangku kepentingan, serta koordinasi pemerintah pusat dengan pemerintah daerah akan menjadi faktor penentu keberhasilan pemerintah dalam menjamin efektivitas implementasi *omnibus law* di bidang perpajakan.

AUTHOR(S):

Darussalam, S.E., Ak., CA., M.Si., LL.M Int. Tax
Managing Partner, DDTC
Contact: darussalam@ddtc.co.id

Danny Septriadi, S.E., M.Si., LL.M Int. Tax
Senior Partner, DDTC
Contact: danny@ddtc.co.id

B. Bawono Kristiaji, SE., MSE., MSc. IBT., ADIT
Partner, Tax Research & Training Services at
DDTC
Contact: kristiaji@ddtc.co.id