

INSENTIF PAJAK DALAM MENINGKATKAN KEPATUHAN PAJAK DI INDONESIA: TELAHAH FUNGSI REDISTRIBUSI PADA MASA PANDEMI

Teguh Budiharto

Direktorat Jenderal Pajak

Jalan Jend. Gatot Subroto Kav. 40-42, Jakarta Selatan, DKI Jakarta, Indonesia

budiharto.teguh.66@gmail.com

Abstract

The low level of tax compliance reporting and the need for efforts to minimize tax incentive fraud, it is necessary to answer the problem that asking how the ideal legal concept of tax incentives in Indonesia based on the tax redistribution function during the Covid-19 pandemic. Tax incentives, which are facilities or assistance provided by the state to individuals and entities that have made their mandatory contributions under the law, should be a momentum for tax authorities to improve tax compliance of taxpayers and to attract foreign investment. Based on the study of literature and legal positive, it is concluded that the ideal tax incentives in increasing tax compliance must be based on strengthening the tax redistribution function, as this function is built by the concepts of distributive justice and corrective justice.

Keywords: *Tax Incentive; Tax Compliance; Redistribution Function; Covid-19 Pandemic.*

Abstrak

Masih rendahnya tingkat kepatuhan pelaporan Surat Pemberitahuan Wajib Pajak dan perlunya upaya untuk meminimalisir penyelewengan insentif pajak, maka perlu untuk menjawab permasalahan mengapa insentif pajak dapat meningkatkan kepatuhan pajak di Indonesia berdasarkan fungsi redistribusi pajak dengan studi kasus pada masa pandemi Covid-19. Insentif pajak yang merupakan fasilitas atau bantuan yang diberikan oleh negara kepada orang pribadi dan badan yang telah melakukan kontribusi wajibnya berdasarkan undang-undang, selayaknya menjadi momentum bagi otoritas pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak para wajib pajak dan untuk menarik investasi asing. Berdasarkan studi literatur dan hukum positif, disimpulkan bahwa insentif pajak yang berdampak pada peningkatan kepatuhan wajib harus didasarkan pada penguatan fungsi redistribusi pajak, sebagaimana fungsi tersebut dibangun oleh konsep keadilan distributif dan keadilan korektif.

Kata Kunci: *Insentif Pajak; Kepatuhan Pajak; Fungsi Redistribusi; Pandemi Covid-19.*

A. Pendahuluan

Wabah *Coronavirus disease 2019* (Covid-19) yang menyebar ke banyak negara-negara di dunia sejak Desember 2019, termasuk Indonesia,¹ telah ditetapkan sebagai pandemi global sejak bulan Maret 2020 lalu oleh *World Health Organization* (WHO) dan sebagai bencana nasional non-alam di Indonesia berdasarkan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 12 Tahun

¹ Muhammad Bukhari and Saiful Wathan, "Teacher Career Development Law in the New Normal Era: A Case Study of Public Teacher Development in Indonesia," *Scientium Law Review* 1, no. 1 (2022): 33, <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/slr.v1i1.55>.

2020 tentang Penetapan Bencana Non-Alam Penyebaran Covid-19, telah menyebabkan perlambatan ekonomi dunia, termasuk Indonesia.²

Dalam rangka mempercepat pemulihan ekonomi nasional dan untuk mencegah semakin banyaknya rakyat yang terdampak pandemi tersebut, Pemerintah Indonesia telah melakukan berbagai upaya, termasuk memberikan insentif pajak.³ Dari segi anggaran, pemerintah telah mengeluarkan biaya lebih dari Rp 677,20 triliun dalam menangani dampak Covid-19, yang diprioritaskan untuk menjamin kesehatan dan keselamatan masyarakat, memastikan perlindungan dan Jaring Pengaman Sosial untuk masyarakat rentan, dan perlindungan terhadap dunia usaha.⁴ Anggaran yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk menangani dampak Covid-19 tersebut tidak dapat terlepas dari pajak yang dibayarkan oleh masyarakat selama ini, mengingat antara 65%-71,5% penerimaan negara ditopang oleh pajak sebagaimana data pelaporan 5 (lima) tahun terakhir disajikan pada Tabel 1.⁵

Insentif pajak yang diberikan oleh pemerintah selama ini diharapkan dapat tepat sasaran. Sehingga, adalah tugas dan tanggung jawab bersama, yakni wajib pajak dan pemerintah, untuk memastikan bahwa insentif pajak harus bebas penyelewengan dan bermanfaat untuk kesejahteraan rakyat. Adanya potensi penyalahgunaan insentif pajak telah dikemukakan oleh *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) dan temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas pemanfaatan insentif pajak. Laporan OECD tahun 2020 mengemukakan adanya potensi peningkatan risiko penyimpangan atau penyimpangan yang signifikan. Contohnya, potensi terjadinya data fiktif terhadap insentif Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dengan modus jumlah karyawan dan besaran upah yang diberikan yang tidak sesuai dengan yang sebenarnya.⁶ Kemudian, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) 2020 dari BPK mengungkap adanya kelemahan dalam pemberian insentif pajak.⁷

² Retno Sariwati, "No Kajian Yuridis Pemberian Insentif Pajak Penghasilan Pada Masa Pandemi Covid-19," *Jurnal Cakrawala Hukum* 12, no. 1 (2021): 91.

³ Ryan Mohammad, Helmi Zus Rizal, and PG Gede Satria Pujanggo, "No Efek Insentif Perpajakan Berdasarkan Dasar Pengenaan Pajak Dan Tarif Pajak Terhadap Ekonomi Secara Makro : Studi Kasus Indonesia," *Scientax* 2, no. 2 (2021): 179.

⁴ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, "KEMENKEU TANGGAP COVID-19: Informasi Terkini," accessed April 28, 2022, <https://www.kemenkeu.go.id/covid19>.

⁵ DJP, "Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2021" (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021).

⁶ Organization for Economic Cooperation and Development, "Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19," n.d., <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Tax-Administration.pdf>.

⁷ DDTc, "Pemanfaatan Insentif Pajak Jadi Temuan BPK, Ini Kata DJP," n.d., <https://news.ddtc.co.id/pemanfaatan-insentif-pajak-jadi-temuan-bpk-ini-kata-djp-30783>.

Pentingnya insentif pajak harus dipahami oleh semua masyarakat agar bersama-sama memastikan bahwa insentif tersebut sejalan dengan fungsi redistribusi pajak. Upaya keras pemerintah mensejahterakan rakyat melalui pemberian insentif pajak menunjukkan bahwa pajak bukan semata-mata untuk mengisi kas negara, namun juga fungsi redistributif. Adapun fungsi redistributif bertujuan untuk mengurangi distribusi pendapatan dan kekayaan yang tidak merata yang terjadi dalam ekonomi berbasis pasar bebas.⁸ Adanya pemahaman terhadap fungsi redistribusi pajak diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak mengingat masih rendahnya rasio kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Tahun Pajak 2019-2020. Dimana, rasio kepatuhan penyampaian SPT Tahunan PPh Badan dan Orang Pribadi Non Karyawan untuk tahun 2020 yang justru semakin rendah dibandingkan tahun 2019. Rasio kepatuhan penyampaian SPT Tahunan PPh Badan menjadi 60,16% dari yang sebelumnya 65,47%, sedangkan rasio kepatuhan penyampaian SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Non Karyawan pada tahun 2020 menjadi 52,44% dari sebelumnya sebesar 75,9%.⁹

Terdapat beberapa studi terkait insentif pajak di Indonesia, namun studi-studi tersebut masih dalam ruang lingkup fungsi budgeter pajak dan atau dalam tatanan kebijakan keuangan. Sofyanto dan Sa'adah berpendapat bahwa Indonesia selaku negara kesejahteraan (*welfare state*) menjadikan pemerintahannya bertanggungjawab terhadap kesejahteraan ekonomi.¹⁰ Salah satu upaya yang harus dilakukan adalah dengan mempertimbangkan fungsi *budgetair* dari pemungutan pajak melalui insentif pajak dalam meningkatkan investasi.¹¹ Namun, studi Sofyanto dan Sa'adah tentang insentif pajak tersebut masih dalam rangka percepatan pembangunan di bidang pariwisata di Kota Padang melalui kebijakan hukum berupa Peraturan Daerah Kota Padang Nomor 11 Tahun 2009 tentang Pemberian Insentif dan Pemberian Kemudahan Penanaman Modal,¹² belum menjangkau pada kajian untuk meningkatkan kepatuhan pajak melalui fungsi redistribusi pajak dalam rangka menghadapi terjadinya krisis tertentu, seperti masa pandemi Covid-19. Kemudian terdapat studi yang dilakukan oleh Kartiko yang menyarankan bahwa untuk mengurangi guncangan akibat pandemi COVID-19, terutama guncangan parah pada sektor pariwisata, pemerintah harus menempuh kebijakan berupa

⁸ Reuven S. Avi-Yonah, "The Three Goals of Taxation," *Tax Law Review* 60 (2006): 3–4.

⁹ Direktorat Jenderal Pajak, "Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2019," Direktorat Jenderal Pajak, 2020, [https://pajak.go.id/sites/default/files/2020-12/Laporan Tahunan DJP 2019 - INDONESIA.pdf](https://pajak.go.id/sites/default/files/2020-12/Laporan%20Tahunan%20DJP%202019%20-%20INDONESIA.pdf).

¹⁰ Karlina Sofyanto and Nabitatus Sa'adah, "Implikasi Pemberian Insentif Pajak Dan Pengaruhnya Terhadap Peningkatan Investasi Di Bidang Pariwisata Di Kota Padang," *Jurnal Law Reform* 14, no. 1 (2018): 75.

¹¹ Sofyanto and Sa'adah, 86.

¹² Sofyanto and Sa'adah, "Implikasi Pemberian Insentif Pajak Dan Pengaruhnya Terhadap Peningkatan Investasi Di Bidang Pariwisata Di Kota Padang."

pemberian insentif pajak pertambahan nilai (PPN) agar menaikkan permintaan dan konsumsi, dan insentif pajak untuk *platform* dan pemberi pinjaman dalam *fintech lending* agar memudahkan akses kredit usaha.¹³ Selanjutnya, studi empiris yang dilakukan oleh Indahsari dan Fitriandi menyimpulkan bahwa insentif pajak yang berpengaruh signifikan terhadap penerimaan PPN tahun 2018 adalah PPh Pasal 22 Impor, PPh Pasal 25, dan PPh final.¹⁴ Namun, penelitian Kartiko dan Indahsari dan Fitriandi tersebut hanya dalam rangka evaluasi atas pelaksanaan kebijakan keuangan yang efektif terhadap perekonomian.

Masih rendahnya tingkat kepatuhan pelaporan SPT Wajib Pajak, perlunya insentif pajak berdasarkan fungsi redistribusi pajak, perlunya upaya untuk meminimalisir penyelewengan insentif pajak, dan beberapa studi tentang insentif pajak yang terkini masih dalam rangka evaluasi kebijakan keuangan atau perekonomian, maka studi ini berusaha untuk menjawab rumusan permasalahan yang mempertanyakan bagaimana konsep (hukum) yang ideal terhadap insentif pajak di Indonesia berdasarkan telaah fungsi redistribusi pajak pada masa pandemi Covid-19.

Tabel 1.
Penerimaan Pajak Tahun 2016-2020 (dalam satuan milyar rupiah)

Tahun	Penerimaan Dalam Negeri	Penerimaan Pajak	% Penerimaan Pajak
2016	1.546,95	1.105,97	71,49
2017	1.654,75	1.151,03	69,56
2018	1.928,11	1.313,32	68,11
2019	1.955,13	1.332,66	68,16
2020	1.628,95	1.072,11	65,82

Sumber: Laporan Tahunan Direktorat Jendral Pajak 2021

¹³ Nafis Dwi Kartiko, "Insentif Pajak Dalam Merespons Dampak Pandemi Covid-19 Pada Sektor Pariwisata," *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara* 2, no. 1 (2020): 124.

¹⁴ Devi Nur Indahsari and Primandita Fitriandi, "Pengaruh Kebijakan Insentif Pajak Di Masa Pandemi Covid-19 Terhadap Penerimaan PPN," *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara* 3, no. 1 (2021): 33–34; 26.

B. Pembahasan

1. *Legal Standing* Insentif Perpajakan di Indonesia

Insentif pajak merupakan salah satu bentuk keringanan atau fasilitas yang diberikan oleh negara kepada wajib pajak tertentu untuk tujuan tertentu.¹⁵ Umumnya, insentif pajak tidak diberikan dalam bentuk uang, melainkan dalam bentuk keringanan kewajiban perpajakan wajib pajak sektor tertentu, yang harapannya dapat berdampak positif terhadap ekonomi makro secara keseluruhan.¹⁶

Terdapat 36 insentif perpajakan PPN dan 31 insentif perpajakan PPh yang mencakup perlakuan khusus atas dasar pengenaan pajak tertentu dan tarif pajak tertentu sampai dengan akhir tahun 2018.¹⁷ Lebih spesifik pada saat terjadinya pandemi Covid-19, pemerintah, melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP), telah mengambil langkah cepat untuk memulihkan ekonomi negara dan untuk melindungi segenap rakyat dengan menerbitkan aturan pemberian insentif pajak. Salah satunya adalah Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2020 tentang Fasilitas Pajak Penghasilan Dalam Rangka Penanganan Corona Virus Disease (Covid-19), yang mengatur 5 (lima) fasilitas Pajak Penghasilan, yakni tambahan pengurangan penghasilan neto, sumbangan yang dapat menjadi pengurang penghasilan bruto, tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Sumber Daya Manusia di Bidang Kesehatan, penghasilan berupa kompensasi dan penggantian atas penggunaan harta, dan pembelian kembali saham yang diperjualbelikan di bursa, dalam rangka penanganan Covid-19.

Kemudian selama tahun 2020, pemerintah juga telah menerbitkan beberapa Peraturan Kementerian Keuangan (PMK) untuk program insentif pajak, seperti PMK Nomor 23/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Wabah Virus Corona, PMK Nomor 44/PMK.03/2020, PMK Nomor 86/PMK.03/2020, dan PMK Nomor 110/PMK.03/2020. PMK tersebut telah dicabut dan digantikan dengan PMK Nomor 149/PMK.03/2021 tentang Perubahan Kedua atas PMK Nomor 9/PMK.03/2021 tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019. PMK Nomor 149/PMK.03/2021 mengatur pemberian beberapa insentif pajak, yakni insentif PPh dan insentif PPN. Insentif PPh mencakup insentif PPh Pasal 21, insentif PPh Final, insentif PPh Pasal 22 Impor, insentif angsuran PPh Pasal 25. Sedangkan insentif PPN mencakup pemberian

¹⁵ Indahsari and Primandita Fitriandi, 26.

¹⁶ Mohammad, Rizal, and Pujanggo, "No Efek Insentif Perpajakan Berdasarkan Dasar Pengenaan Pajak Dan Tarif Pajak Terhadap Ekonomi Secara Makro : Studi Kasus Indonesia," 162.

¹⁷ Mohammad, Rizal, and Pujanggo, 183.

pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) berisiko rendah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (4c) Undang- Undang PPN. Bahkan, meskipun dampak pandemi Covid-19 telah mulai mereda, pemerintah tetap memperpanjang beberapa insentif pajak di tahun 2022 untuk mendorong percepatan pemulihan ekonomi rakyat. Hal ini secara tegas diatur dalam PMK Nomor 3/PMK.03/2022 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019. Beberapa insentif pajak sampai dengan tanggal 30 Juni 2022 yang diatur dalam PMK Nomor 3/PMK.03/2022 adalah penerbitan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh Pasal 22 impor untuk 72 Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU), pengurangan besaran angsuran PPh Pasal 25 untuk 156 KLU, dan PPh Final Ditanggung Pemerintah (DTP) atas penghasilan jasa konstruksi yang diterima atau diperoleh wajib pajak penerima Program Percepatan Peningkatan Tata Guna Air Irigasi atau P3-TGAI.

Tetap berlanjutnya insentif pajak di Indonesia, sekalipun terdapat isu penyalahgunaan insentif pajak sebagaimana telah dikemukakan oleh OECD dan adanya temuan BPK, harusnya telah dapat diantisipasi oleh DJP, mengingat pengawasannya dapat merujuk pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-39/PJ/2015 tentang Pengawasan Wajib Pajak Dalam Bentuk Permintaan Penjelasan Atas Data dan/atau Keterangan, dan Kunjungan (Visit) Kepada Wajib Pajak. Dalam aturan tersebut ditegaskan bahwa dalam rangka meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, dalam rangka memberikan kejelasan tentang pelaksanaan kewenangan DJP, dalam rangka pengawasan Wajib Pajak, dan dalam meningkatkan transparansi, DJP berwenang menerbitkan Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK) untuk meminta penjelasan dari Wajib Pajak terhadap hal-hal yang berhubungan dengan pembayaran pajaknya. Artinya, DJP berwenang melakukan kunjungan langsung maupun melakukan pemeriksaan dan verifikasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku bila terdapat indikasi penyelewangan insentif pajak. Sekalipun telah terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ/2020 tentang Panduan Teknis Pelaksanaan Tugas Dalam Tatanan Kenormalan Baru di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, masih terdapat beberapa kendala dalam pelaksanaan insentif pajak dalam situasi pandemi. Petugas DJP belum dapat mendatangi secara langsung atau tatap muka para Wajib Pajak penerima insentif pajak secara satu persatu. SE-34/PJ/2020 hanya menyesuaikan diri dengan keadaan pandemi, seperti pengiriman surat yang dapat mempergunakan email dan pemberian tanggapan yang dapat dilakukan melalui *video conference*.

2. Kajian Literatur Fungsi Redistribusi Pajak dan Relasinya dengan Insentif Pajak

Penegasan pajak sebagai kontribusi wajib orang pribadi atau badan kepada negara berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat,¹⁸ menunjukkan bahwa fungsi redistribusi pajak bertujuan untuk kemakmuran rakyat. Fungsi redistribusi pajak sebagai salah satu sarana untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan agar setiap wajib pajak terhindar dari segala bentuk penghindaran pajak, maka pemerintah harus memiliki legitimasi yang konsisten dalam peraturan perundang-undangan perpajakannya,¹⁹ mengingat kaidah pajak tersebut tidaklah valid jika kaidah tersebut tidak dapat diterima oleh masyarakat dan/atau ternyata dalam prakteknya tidak dapat dilaksanakan.²⁰

Avi-Yonah berpendapat bahwa sekalipun redistributif perpajakan telah diperdebatkan dari waktu ke waktu berdasarkan konsep keadilan distributif untuk menegaskan atau menyangkal legitimasinya, namun pajak banyak dipergunakan negara maju dalam redistribusi.²¹ Tentunya, dalam melakukan kajian fungsi redistribusi pajak, perlu pemahaman terhadap keadilan distributif dan keadilan korektif, sebagaimana telah dikemukakan oleh Aritoteles.²² Keadilan distributif, yang merupakan keadilan atas dasar kesamaan secara proporsional, yakni yang menghendaki agar orang-orang memperoleh perlakuan yang sama di hadapan hukum, berfokus pada sumber daya sosial, kekayaan, dan kekuasaan yang harus dialokasikan secara adil sesuai dengan aturan terhadap masyarakat.²³ Adapun keadilan korektif bertugas pada pembetulan sesuatu yang salah dalam rangka membangun kembali kesetaraan atau kesetimbangan akibat terjadinya pelanggaran norma keadilan, yang bentuknya antara lain pengenaan sanksi atau hukuman yang sepantasnya terhadap para pelaku pelanggaran tersebut.²⁴

Pengaruh kuat keadilan distributif dalam fungsi redistribusi pajak juga telah dikemukakan oleh Avi-Yonah, yang menegaskan bahwa secara historis, salah satu tujuan utama pajak adalah mendistribusikan kembali kekayaan dari orang yang telah memiliki penghasilan atau pendapatan

¹⁸ Leo B. Barus, "On Tax Obligatory and Taxpayer and Its Implications," *Journal of Tax Law and Policy* 1, no. 1 (2022): 3, <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.59>.

¹⁹ Yudha Pramana and Anis W. Hermawan, "Corporate Taxation and Business Legitimacy in Indonesia," *Scientia Business Law Review* 1, no. 1 (2022): 5.

²⁰ Fuady, Munir, *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum* (Jakarta: Kencana, 2009).

²¹ Reuven S. Avi-Yonah, "The Three Goals of Taxation."

²² Yudha Pramana, "Legal Reconstruction on Domestic Related Party Transactions," *Journal of Tax Law and Policy* 1, no. 1 (2022): 29, <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.61>.

²³ Yudha Pramana.

²⁴ Yudha Pramana, 30.

diatas penghasilan tidak kena pajak kepada orang lain,²⁵ misalnya untuk biaya pembangunan, sarana prasarana milik negara, gaji aparatur negara, dan untuk membayar subsidi tertentu kepada masyarakat.

Pengabaian konsep keadilan distributif dan keadilan korektif menunjukkan bahwa redistribusi pajak memiliki efek besar pada ketidaksetaraan ekonomi dan ketidaksetaraan kesejahteraan. Sehingga, redistribusi pajak melalui insentif pajak merupakan salah satu konsep keadilan distributif dan keadilan korektif dalam meringankan beban rakyat. Insentif pajak tersebut dalam wujud dorongan dan stimulan pemerintah agar Wajib Pajak tetap menjalankan kegiatan usahanya untuk memperoleh penghasilan dan untuk terus melakukan kegiatan usaha.²⁶ Bahkan dalam masa pandemi, insentif pajak dapat menjaga daya beli masyarakat dengan tidak membebani pendapatan Wajib Pajak yang terkena dampak Covid-19 sebagaimana kunci untuk memulihkan kondisi perekonomian nasional adalah kelangsungan hidup di tingkat individu dan badan usaha.²⁷

3. Ideal Insentif Pajak Berdasarkan Fungsi Redistribusi Pajak di Indonesia

Alinea keempat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945) telah mengamanahkan bahwa salah satu tujuan negara untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan rakyat. Amanah konstitusi ini dasar untuk menghasilkan dan menata regulasi yang berkualitas, terutama regulasi yang berhubungan dengan pengutamaan kesejahteraan rakyat, dimana menurut Silalahi regulasi tersebut harus dibuat secara baik dengan melihat kepentingan pembangunan dan jaminan kepastian hukum akan kepentingan warga negara.²⁸

Terjadinya pandemi Covid-19 merupakan momentum pajak untuk menunjukkan bahwa pajak adalah untuk memajukan kesejahteraan rakyat sekalipun terdapat krisis pandemi. Dalam perspektif *Stufenbeautheorie* yang dikemukakan oleh Hans Kelsen, pajak, termasuk melalui kebijakan insentif pajak, merupakan sarana amanah konstitusi yang merefleksikan nilai-nilai yang disepakati bersama oleh masyarakat²⁹ Indonesia dalam melewati krisis global dan

²⁵ Reuven S. Avi-Yonah, "The Three Goals of Taxation," 12.

²⁶ Albert L. S. Siahaan, "No Analysis of Income Tax Incentives during the Covid-19 Pandemic in Indonesia," *Activa Yuris* 1, no. 1 (2021): 6.

²⁷ Siahaan.

²⁸ Wilma Silalahi, "Penataan Regulasi Berkualitas Dalam Rangka Terjaminnya Supremasi Hukum," *Jurnal Hukum Progresif* 8, no. 1 (202AD): 65.

²⁹ FX. Adji Samekto, "No Menelusuri Akar Pemikiran Hans Kelsen Tentang Stufenbeautheorie Dalam Pendekatan Normatif-Filosofis," *Jurnal Hukum Progresif* 7, no. 1 (2019): 16.

membuktikan konsistensi untuk menggapai *welfare state*.³⁰ Pemberian insentif pajak merupakan instrumen negara untuk memberikan kepastian hukum negara terhadap pemenuhan kewajiban pemenuhan pajak wajib pajak dengan memperluas keadilan sosial (*social equity*) dengan memberikan fasilitas dalam bentuk jaminan sosial, pemenuhan infrastruktur, pengentasan kemiskinan, dan layanan publik yang berkualitas, inklusif, dan berkelanjutan³¹ (berupa kesehatan dan pendidikan). Insentif pajak yang diberikan pemerintah selama masa pandemi selayaknya menjadi momentum baru bagi DJP untuk meningkatkan kepatuhan pajak para wajib pajak dan untuk menarik investasi asing. Semakin besar atau tinggi keterlibatan wajib pajak dalam stimulus insentif pajak akan semakin meningkatkan pemerataan penghasilan di antara wajib pajak sendiri melalui peningkatan produktivitas, laba usaha, dan kemampuan membayar pajak.³² Selain itu, insentif pajak banyak digunakan baik oleh negara berkembang maupun negara maju untuk menarik investasi asing.³³

Untuk memberikan gambaran mengenai insentif pajak dan manfaatnya, studi perbandingan dengan mempergunakan negara Singapura dan Filipina diharapkan dapat menjadi kerangka kerja yang akan membantu penerapan insentif pajak di Indonesia. Singapura merupakan negara yang mengenakan tarif pajak penghasilan korporasi terendah di kawasan asia tenggara, yakni dengan tarif sebesar 17%.³⁴ Selain itu, Singapura juga memberikan banyak insentif pajak, termasuk tarif pajak yang lebih rendah untuk industri tertentu dan zona perdagangan bebas. Bahkan Singapura telah menerapkan beberapa langkah untuk mendukung bisnis korporasi akibat terjadinya pandemi COVID-19, antara lain stimulus fiskal bertujuan untuk meringankan arus kas perusahaan melalui 2 (dua) tindakan, yaitu penundaan pembayaran pajak penghasilan badan selama 3 (tiga) bulan dan perpanjangan tenggat waktu pelaporan pajak. Pada dasarnya insentif yang diberikan dibagi menjadi tiga kategori utama: (1) industri yang sedang berkembang; (2) inovasi, penelitian dan pengembangan, dan pengembangan kemampuan; dan (3) produktivitas,

³⁰ Sariwati, "No Kajian Yuridis Pemberian Insentif Pajak Penghasilan Pada Masa Pandemi Covid-19," 96.

³¹ Syahrul Faizin, "Peran Dan Fungsi Keluarga Dalam Membangun Kepribadian Remaja Yang Baik Dan Berkelanjutan Di Indonesia: Suatu Tinjauan Literatur," *Journal of Sustainable Development Issues* 1, no. 1 (2022): 11.

³² Supriyati and Indah Hapsari, "Tax Avoidance, Tax Incentives and Tax Compliance During the Covid-19 Pandemic: Individual Knowledge Perspectives," *Journal of Accounting and Strategic Finance* 4, no. 2 (2021): 223.

³³ Alexander Trepelkov, Harry Tonino, and Dominika Halka, "United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries," 2017, <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/08/handbook-tax-base-second-edition.pdf>.

³⁴ Irma Mosquera Valderrama dan Mirka Balharová, Tax Incentives in Developing Countries: A Case Study—Singapore and Philippines, dalam Irma Johanna Mosquera Valderrama, Dries Lesage, Wouter Lips (Eds.), "Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda" (Cham: Springer Nature Switzerland AG, 2021), 129.

yang harapannya dapat mendorong perusahaan mengembangkan kemampuan manajemen keuangan dan strateginya dan memungkinkan pertumbuhan ekonomi jangka panjang negara Singapura.³⁵ Adapun negara Filipina merupakan negara yang mengenakan tarif pajak penghasilan korporasi tertinggi di kawasan asia tenggara, yakni dengan tarif sebesar 30%, dan sekaligus negara dengan sistem insentif pajak yang paling besar di kawasan asia tenggara.³⁶ Insentif pajak yang diberlakukan Filipina mencakup *tax holiday* dan insentif lain yang intinya adalah pembebasan pajak penghasilan yang ditawarkan kepada Badan Penanaman Modal/Otoritas Zona Ekonomi Filipina, misalnya terhadap perusahaan yang kegiatannya terdaftar dengan status pionir dikenakan pembebasan pajak penghasilan selama 6 (enam) tahun dan status non-perintis dikenakan pembebasan pajak penghasilan selama 4 tahun. Setelah masa *tax holiday* berakhir, kegiatan yang terdaftar di PEZA kemudian dapat memperoleh manfaat dari rezim pajak pendapatan kotor sebesar 5%, untuk jangka waktu tidak terbatas dan berlaku untuk semua penghasilan, pajak pertambahan nilai (PPN), dan pajak daerah.³⁷ Filipina melakukan program insentif pajak dalam rangka untuk menarik investasi, yang mendukung pencapaian tujuan Filipina, termasuk penciptaan lapangan kerja, stimulasi industri dalam negeri dan mendorong inovasi.³⁸

Insentif pajak yang berasal dari kata insentif dan pajak menunjukkan bahwa insentif pajak merupakan fasilitas atau bantuan yang diberikan oleh negara kepada orang pribadi dan badan yang telah melakukan kontribusi wajibnya berdasarkan undang-undang. Tentunya, agar insentif pajak yang berdasarkan fungsi redistribusi pajak dapat meningkatkan kepatuhan pajak, diperlukan konsep keadilan distributif dan keadilan korektif. Insentif pajak yang berkonsep keadilan distributif harus mengalokasikan³⁹ setiap insentif pajak secara adil, berdasarkan aturan yang jelas, dan berdasarkan pelaksanaan diskresi yang sah yang dijalankan oleh pejabat administrasi negara terkait, karena ketidakadilan dan ketidakpastian hukumnya akan menimbulkan ketidaksetaraan ekonomi dan ketidaksetaraan kesejahteraan rakyat. Dan selanjutnya ketidaksetaraan ekonomi dan ketidaksetaraan kesejahteraan yang terjadi hanya akan menimbulkan turunya kepatuhan wajib pajak.

³⁵ Irma Mosquera Valderrama dan Mirka Balharová, 130.

³⁶ Irma Mosquera Valderrama dan Mirka Balharová, 130-131.

³⁷ Irma Mosquera Valderrama dan Mirka Balharová, 131.

³⁸ Irma Mosquera Valderrama dan Mirka Balharová, 132.

³⁹ Githa Angela Sihotang, Pujiyono, and Nabitatus Sa'adah, "Diskresi Dan Tanggung Jawab Pejabat Publik Pada Pelaksanaan Tugas Dalam Situasi Darurat," *Jurnal Law Reform* 13, no. 1 (2017): 67.

Adapun keadilan korektif merupakan pemulihan atas kerugian yang terjadi dalam hal terjadi penyalahgunaan insentif pajak yang dikategorikan sebagai temuan yang merugikan keuangan negara, yang bila tidak dikenakan sanksi atau hukuman yang sepatutnya terhadap para pelaku pelanggaran akan dapat menimbulkan turunnya kepatuhan wajib pajak. Selain itu, keadilan distributif dan korektif merupakan sarana untuk mencegah terjadinya potensi penyalahgunaan insentif pajak. Terutama pada saat pandemi, yang mengharuskan interaksi antara petugas (baik petugas pajak maupun petugas lainnya, seperti petugas bank atau petugas yang mengawasi berjalannya insentif pajak) dan wajib pajak (pemohon atau penerima insentif pajak) tidak dapat sepenuhnya bertemu secara langsung atau tatap muka. Interaksi tersebut menjadi kurang efisien karena tidak bisa dilakukan pengawasan secara langsung dalam hal terjadi tidaknya kecurangan dalam pelaksanaannya. Sehingga, disarankan beberapa solusi dalam penanganannya. Pertama, penggunaan teknologi, informasi, dan komunikasi (TIK) yang dapat melacak dan mendeteksi secara memadai kebenaran orang pribadi dan atau badan yang menerima insentif pajak. Kedua, pernyataan bahwa insentif pajak yang dimohon atau diterima benar sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, tidak akan disalahgunakan, dan akan selalu patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Ketiga, sedapat mungkin insentif pajak tidak dalam bentuk uang sehingga pengawasannya dapat dilakukan melalui kerjasama dengan beberapa institusi terkait, seperti rumah sakit, BPJS, maupun bank. Keempat, *update* rutin atau periodik data perpajakan setiap wajib pajak pemohon atau penerima insentif pajak. Kelima, menerapkan manajemen risiko terhadap wajib pajak penerima insentif pajak dengan melakukan verifikasi atau pemeriksaan. Keenam, menerapkan sanksi administrasi atau sanksi pidana pajak terhadap setiap penyalahgunaan insentif pajak.

C. Simpulan

Insentif pajak merupakan fasilitas atau bantuan yang diberikan oleh negara kepada orang pribadi dan badan yang telah melakukan kontribusi wajibnya berdasarkan undang-undang. Selayaknya pemberian insentif pajak menjadi momentum bagi DJP untuk meningkatkan kepatuhan pajak para wajib pajak dan sekaligus untuk menarik investasi dari luar negeri. Bahkan berdasarkan studi perbandingan insentif pajak di negara Singapura dan Filipina, kedua negara di kawasan asia tenggara tersebut mempergunakan insentif pajak dalam rangka pertumbuhan ekonomi negaranya, termasuk penciptaan lapangan kerja, stimulasi industri dalam negeri dan mendorong inovasi. Disimpulkan bahwa berdasarkan studi kasus pada saat terjadinya pandemi

Covid-19, insentif pajak yang ideal berdampak pada peningkatan kepatuhan wajib pajak melalui pengaturan fungsi redistribusi pajak yang berkonsep keadilan distributif dan keadilan korektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Bukhari, Muhammad, and Saiful Wathan. "Teacher Career Development Law in the New Normal Era: A Case Study of Public Teacher Development in Indonesia." *Scientium Law Review* 1, no. 1 (2022): 33. <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/slr.v1i1.55>.
- DDTC. "Pemanfaatan Insentif Pajak Jadi Temuan BPK, Ini Kata DJP," n.d. <https://news.ddtc.co.id/pemanfaatan-insentif-pajak-jadi-temuan-bpk-ini-kata-djp-30783>.
- Development, Organization for Economic Cooperation and. "Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19," n.d. <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Tax-Administration.pdf>.
- Direktorat Jenderal Pajak. "Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2019." Direktorat Jenderal Pajak, 2020. [https://pajak.go.id/sites/default/files/2020-12/Laporan Tahunan DJP 2019 - INDONESIA.pdf](https://pajak.go.id/sites/default/files/2020-12/Laporan%20Tahunan%20DJP%202019%20-%20INDONESIA.pdf).
- DJP. "Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2021." Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021.
- Faizin, Syahrul. "Peran Dan Fungsi Keluarga Dalam Membangun Kepribadian Remaja Yang Baik Dan Berkelanjutan Di Indonesia: Suatu Tinjauan Literatur." *Journal of Sustainable Development Issues* 1, no. 1 (2022): 11.
- Fuady, Munir. *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*. Jakarta: Kencana, 2009.
- FX. Adji Samekto. "No Menelusuri Akar Pemikiran Hans Kelsen Tentang Stufenbeutheorie Dalam Pendekatan Normatif-Filosofis." *Jurnal Hukum Progresif* 7, no. 1 (2019): 16.
- Indahsari, Devi Nur, and Primandita Fitriandi. "Pengaruh Kebijakan Insentif Pajak Di Masa Pandemi Covid-19 Terhadap Penerimaan PPN." *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara* 3, no. 1 (2021): 33–34; 26.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. "KEMENKEU TANGGAP COVID-19: Informasi Terkini." Accessed April 28, 2022. <https://www.kemenkeu.go.id/covid19>.
- Leo B. Barus. "On Tax Obligatory and Taxpayer and Its Implications." *Journal of Tax Law and Policy* 1, no. 1 (2022): 3. <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.59>.
- Mohammad, Ryan, Helmi Zus Rizal, and PG Gede Satria Pujangga. "No Efek Insentif Perpajakan Berdasarkan Dasar Pengenaan Pajak Dan Tarif Pajak Terhadap Ekonomi Secara Makro : Studi Kasus Indonesia." *Scientax* 2, no. 2 (2021): 179.
- Nafis Dwi Kartiko. "Insentif Pajak Dalam Merespons Dampak Pandemi Covid-19 Pada Sektor Pariwisata." *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara* 2, no. 1 (2020): 124.
- Pramana, Yudha, and Anis W. Hermawan. "Corporate Taxation and Business Legitimacy in

- Indonesia.” *Scientia Business Law Review* 1, no. 1 (2022): 5.
- Reuven S. Avi-Yonah. “The Three Goals of Taxation.” *Tax Law Review* 60 (2006): 3–4.
- Sariwati, Retno. “No Kajian Yuridis Pemberian Insentif Pajak Penghasilan Pada Masa Pandemi Covid-19.” *Jurnal Cakrawala Hukum* 12, no. 1 (2021): 91.
- Siahaan, Albert L. S. “No Analysis of Income Tax Incentives during the Covid-19 Pandemic in Indonesia.” *Activa Yuris* 1, no. 1 (2021): 6.
- Sihotang, Githa Angela, Pujiyono, and Nabitatus Sa’adah. “Diskresi Dan Tanggung Jawab Pejabat Publik Pada Pelaksanaan Tugas Dalam Situasi Darurat,” *Jurnal Law Reform* 13, no. 1 (2017): 67.
- Silalahi, Wilma. “Penataan Regulasi Berkualitas Dalam Rangka Terjaminnya Supremasi Hukum.” *Jurnal Hukum Progresif* 8, no. 1 (202AD): 65.
- Sofyanto, Karlina, and Nabitatus Sa’adah. “Implikasi Pemberian Insentif Pajak Dan Pengaruhnya Terhadap Peningkatan Investasi Di Bidang Pariwisata Di Kota Padang.” *Jurnal Law Reform* 14, no. 1 (2018): 75.
- Supriyati, and Indah Hapsari. “Tax Avoidance, Tax Incentives and Tax Compliance During the Covid-19 Pandemic: Individual Knowledge Perspectives.” *Journal of Accounting and Strategic Finance* 4, no. 2 (2021): 223.
- Trepelkov, Alexander, Harry Tonino, and Dominika Halka. “United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries,” 2017. <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/08/handbook-tax-base-second-edition.pdf>.
- Valderrama, Irma Mosquera dan Mirka Balharová, Tax Incentives in Developing Countries: A Case Study—Singapore and Philippines, dalam Irma Johanna Mosquera Valderrama, Dries Lesage, Wouter Lips (Eds.), “Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda” (Cham: Springer Nature Switzerland AG, 2021).
- Yudha Pramana. “Legal Reconstruction on Domestic Related Party Transactions.” *Journal of Tax Law and Policy* 1, no. 1 (2022): 29. <https://doi.org/https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.61>.