

TESIS

EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA

Diajukan untuk memenuhi salah satu syarat guna memperoleh gelar
Magister Hukum (M.H.) pada Program Magister Ilmu Hukum
Universitas Islam Riau



OLEH:

NAMA : ANWAR SALEH HASIBUAN
NOMOR MAHASISWA : 181021018
BIDANG KAJIAN UTAMA : HUKUM TATA NEGARA

**PROGRAM MAGISTER (S2) ILMU HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS ISLAM RIAU
PEKANBARU
2019**

TESIS

**EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI
PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA**

NAMA : ANWAR SALEH HASIBUAN

NOMOR MAHASISWA : 181021018


BIDANG KAJIAN UTAMA : HUKUM TATA NEGARA

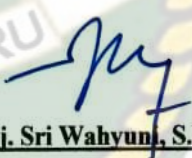
Telah Dipertahankan di Depan Tim Penguji
Pada Tanggal 20 Februari 2020
Dan Dinyatakan Lulus

TIM PENGUJI

Ketua

Sekretaris


Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.


Dr. Hj. Sri Wahyuni, S.H., M.Si.

Anggota:


Dr. Aryo Akbar, S.H., M.H.

Mengetahui:
Direktur Program Pascasarjana
Universitas Islam Riau


Dr. Ir. Saipul Bahri, M.Ec.

TESIS

**EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI
PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA**

NAMA : ANWAR SALEH HASIBUAN


NOMOR MAHASISWA : 181021018

BIDANG KAJIAN UTAMA : HUKUM TATA NEGARA

Telah diperiksa dan Disetujui oleh Dosen Pembimbing

Pembimbing I

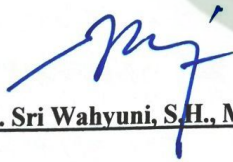
Tanggal 06/12-2019



Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.

Pembimbing II

Tanggal 16/11-2019



Dr. Hj. Sri Wahyuni, S.H., M.Si.

Mengetahui:
Ketua Program Studi



Dr. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H.



PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS ISLAM RIAU
PERPUSTAKAAN

Jalan KH. Nasution No. 113 Gedung B Pascasarjana Universitas Islam Riau
Marpoyan, Pekanbaru, Riau

SURAT KETERANGAN BEBAS PLAGIAT

Nomor: 298/A-UIR/5-PSTK/PPs/2019

Perpustakaan Program Pascasarjana Universitas Islam Riau menerangkan:

Nama : Anwar Saleh Hasibuan
NPM : 181021018
Program Studi : Ilmu Hukum

Telah melalui proses pemeriksaan kemiripan karya ilmiah (tesis) menggunakan aplikasi *Turnitin* pada tanggal 6 Desember 2019 dan dinyatakan memenuhi syarat batas maksimal tingkat kemiripan tidak melebihi 30 % (tiga puluh persen).

Surat keterangan ini digunakan untuk syarat ujian tesis dan pengurusan surat keterangan bebas pustaka.

Mengetahui

Pekanbaru, 7 Desember 2019

Ketua Prodi. Magister Ilmu Hukum

Staf Perpustakaan


Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H


Somardjono, S.IP



Lampiran:

- *Turnitin Originality Report*

HALAMAN PROSES BIMBINGAN

Telah Dilaksanakan Bimbingan Tesis Terhadap:

Nama : Anwar Saleh Hasibuan




N P M : 181021018

Bidang Kajian Utama : Hukum Tata Negara

Pembimbing I : Dr. H. Efendi Ibnuusilo, S.H., M.H.

Pembimbing II : Dr. Hj. Sri Wahyuni, S.H., M.Si.

Judul Tesis : Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia

Tanggal	Berita Bimbingan	Paraf	
		Pembimbing II	Pembimbing I
2 Nopember 2019	<ol style="list-style-type: none">1. Revisi judul.2. Oleh karena judul direvisi, lakukan juga revisi secara keseluruhan yang terkait dengan judul penelitian, antara lain abstrak, latar belakang, rumusan masalah, dan lain sebagainya.3. Revisi teori yang digunakan.4. Revisi Bab 2 sesuai petunjuk.5. Revisi judul bab 3.		
9 Nopember 2019	<ol style="list-style-type: none">1. Revisi kerangka teori, konsep operasional dan metode penelitian.2. Revisi Bab III sesuai dengan petunjuk.		
16 Nopember 2019	Acc. Lanjutkan ke Pembimbing I		

Tanggal	Berita Bimbingan	Paraf	
		Pembimbing II	Pembimbing I
18 Nopember 2019	<ol style="list-style-type: none"> Sumber kutipan harap dicantumkan apabila tidak merupakan kalimat sendiri. Data WP yang ikut TA dan total uang pajak dari program TA. 		
23 Nopember 2019	<ol style="list-style-type: none"> Setiap argumen dijelaskan/ dikuatkan secara rinci. Buat tabel perbandingan TA 1984 dengan TA 2016. 		
2 Desember 2019	<ol style="list-style-type: none"> Buat kelebihan dan kekurangan TA 2016. Kesimpulan pertama dikaitkan dengan fakta yang dibuktikan dengan sudah atau belum dilaksanakan. 		
4 Desember 2019	Kesimpulan kedua diuraikan sampai pada tingkat substansinya.		
6 Desember 2019	Acc.		

Pekanbaru, Desember 2019
Mengetahui:

Direktur Program Pascasarjana
Universitas Islam Riau



Dr. Ir. Saipul Bahri, M.Ec.



UNIVERSITAS ISLAM RIAU PROGRAM PASCASARJANA

**Jalan Kaharuddin Nasution No. 113 Pekanbaru 28284 Riau
Telp. (+62) (761) 674717 – 7047726 Fax. (+62) (761) 674717**

**SURAT KEPUTUSAN DIREKTUR PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS ISLAM RIAU
NOMOR : 800/KPTS/PPS-UIR/2019
TENTANG PENUNJUKAN PEMBIMBING PENULISAN TESIS MAHASISWA
PROGRAM MAGISTER (S2) ILMU HUKUM PPS UIR**

DIREKTUR PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS ISLAM RIAU

1. Bahwa penulisan tesis merupakan tugas akhir dan salah satu syarat bagi mahasiswa dalam menyelesaikan studinya pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum PPS – UIR.
2. Bahwa dalam upaya meningkatkan mutu penulisan dan penyelesaian tesis, perlu ditunjuk pembimbing yang akan memberikan bimbingan kepada mahasiswa tersebut.
3. Bahwa nama – nama dosen yang ditetapkan sebagai pembimbing dalam Surat Keputusan ini dipandang mampu dan mempunyai kewenangan akademik dalam melakukan pembimbingan yang ditetapkan dengan Surat Keputusan Direktur Program Pascasarjana Universitas Islam Riau.

1. Undang – Undang Nomor : 12 Tahun 2012 Tentang : Pendidikan Tinggi
2. Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor : 8 Tahun 2012 Tentang Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia
3. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor : 37 Tahun 2009 Tentang Dosen
4. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor : 66 Tahun 2010 Tentang Pengelolaan dan Penyelenggaraan Pendidikan
5. Peraturan Menteri Pendidikan Nasional Nomor : 63 Tahun 2009 Tentang Sistem Penjaminan Mutu Pendidikan
6. Peraturan Menteri Pendidikan dan kebudayaan Republik Indonesia Nomor : 49 Tahun 2014 Tentang Standar Nasional Pendidikan Tinggi
7. Statuta Universitas Islam Riau Tahun 2018
8. Peraturan Universitas Islam Riau Nomor : 001 Tahun 2018 Tentang Ketentuan Akademik Bidang Pendidikan Universitas Islam Riau
9. Surat permohonan saudara/ni **Anwar Saleh Hasibuan** tertanggal 10 Desember 2019

MEMUTUSKAN

1. Menunjuk :

No.	Nama	Jabatan Fungsional	Bertugas Sebagai
1.	Dr. H. Efendi Ibnu Susilo, S.H., M.H	Lektor Kepala	Pembimbing I
2.	Dr. Hj. Sri Wahyuni, S.H., M.Si	Lektor Kepala	Pembimbing II

Untuk Penulisan Tesis Mahasiswa :

Nama : **ANWAR SALEH HASIBUAN**
 N P M : **181021018**
 Program Studi / BKU : **Ilmu Hukum / Tata Negara**
 Judul Proposal Tesis : **"EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA"**

2. Tugas – tugas pembimbing adalah memberikan bimbingan kepada mahasiswa Program Magister (S2) Ilmu Hukum dalam penulisan tesis.
 3. Dalam pelaksanaan bimbingan supaya diperhatikan usul dan saran dari forum seminar proposal dan ketentuan penulisan tesis sesuai dengan Buku Pedoman Program Magister (S2) Ilmu Hukum.
 4. Kepada yang bersangkutan diberikan honorarium, sesuai dengan peraturan yang berlaku di Universitas Islam Riau.
 5. Dengan terbitnya surat keputusan ini maka segala sesuatu yang berhubungan dengan ketentuan di atas dinyatakan tidak berlaku lagi
 6. Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan dengan ketentuan bila terdapat kekeliruan segera ditinjau kembali.
- KUTIPAN** : Disampaikan kepada yang bersangkutan untuk dapat diketahui dan diindahkan.

DITETAPKAN DI : PEKANBARU
 PADA TANGGAL : 14 Desember 2019

Direktur,

Dr. Ir. Saipul Bahri, M.Ec
 NPK. 92 11 02 199

Disampaikan kepada :
 Universitas Islam Riau di Pekanbaru.
 Program Magister (S2) Ilmu Hukum PPS UIR di Pekanbaru.

SURAT PERNYATAAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Anwar Saleh Hasibuan
N P M : 181021018
Program Studi : Ilmu Hukum
Tempat/Tanggal Lahir : Pagur Satio, 15 Mei 1982
Alamat Rumah : Jl. Aceh No. 75 Kelurahan Tangkerang Selatan
Judul Tesis : Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia

Dengan ini menyatakan bahwa Tesis ini merupakan hasil karya saya sendiri dan tidak dibuatkan oleh orang lain serta sepengetahuan saya Tesis ini belum pernah ditulis oleh orang lain. Untuk itu bila dikemudian hari Tesis ini terbukti merupakan hasil karya orang lain, atau hasil mencontek Tesis/karya ilmiah orang lain (plagiat), maka gelar Magister Hukum (M.H) yang telah saya peroleh bersedia untuk dibatalkan.

Demikian surat pernyataan ini dibuat dengan sungguh-sungguh tanpa adanya paksaan dari pihak manapun.

Pekanbaru, Desember 2019

Yang Menyatakan,



Anwar Saleh Hasibuan

ABSTRAK

Pemberian insentif khususnya pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak: Pertama, menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya. Kedua, rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak. Ketiga, insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak.

Permasalahan dalam penelitian ini adalah bagaimanakah evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia dan bagaimanakah upaya dalam meningkatkan evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia pada masa yang akan datang.

Jenis penelitian ini adalah Penelitian Hukum Normatif. Ditinjau dari sifatnya, sifat penelitian ini adalah deskriptif analitis yang merupakan penelitian untuk menggambarkan dan menganalisa masalah yang ada dan termasuk dalam jenis penelitian kepustakaan (*library research*).

Dari hasil penelitian dapat disimpulkan: Pertama, evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia belum baik apabila ditinjau dari aspek konsisten dengan peraturan perundang-undangan lainnya karena tidak memiliki naskah akademis sebagaimana diwajibkan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Sedangkan ditinjau dari substansi yang jelas, sederhana, dan praktis serta regulasi sudah diimplementasikan secara adil dan transparan apabila hal tersebut hanya dikaitkan dengan kepentingan ekonomi nasional, maka kualitas regulasi pengampunan pajak di Indonesia sudah baik. Kedua, upaya dalam meningkatkan evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia pada masa akan datang adalah perubahan judul dan substansi dari undang-undang tersebut. Judul regulasi adalah ditujukan kepada subjek; bukan objek. Selanjutnya, tujuan dari regulasi tersebut adalah bersifat realistis dan diwajibkan (tidak bersifat sukarela) kepada setiap warga negara atau badan hukum yang tidak patuh pajak agar terhindar dari potensi ancaman hukum perpajakan. Apabila masa yang akan datang akan ditetapkan kembali undang-undang tentang pengampunan pajak di Indonesia, maka undang-undang tersebut tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya dan wajib dilakukan sosialisasi sebelum diberlakukan.

Kata kunci: Kebijakan Regulasi, Kualitas Regulasi, Amnesti Pajak

ABSTRACT

The provision of incentives, especially tax amnesty on its realization will have various impacts: First, it causes injustice (inequitable) because only certain taxpayers will obtain or enjoy it. Second, it is prone to be abused so that it needs extra supervision from the tax administration. Third, tax incentives as government subsidies will result in the loss of potential state revenues from the tax sector.

The problem in this research is how to evaluate the policy of tax amnesty regulations in Indonesia and how is the effort in improving the evaluation of tax amnesty regulation policies in Indonesia in the future.

This type of research is Normative Legal Research. Judging from its nature, the nature of this research is analytical descriptive which is a study to describe and analyze existing problems and is included in the type of library research.

From the results of the study it can be concluded: First, the evaluation of tax amnesty regulation policies in Indonesia is not good when viewed from the aspect of being consistent with other laws and regulations because it does not have an academic text as required in Law Number 12 of 2011 concerning the Formation of Laws and Regulations. Whereas in terms of clear, simple, and practical substance and regulations that have been implemented fairly and transparently if they are only related to national economic interests, the quality of tax amnesty regulations in Indonesia is good. Second, efforts to improve the evaluation of tax amnesty regulations in Indonesia in the future are changes in the title and substance of the law. The title of the regulation is addressed to the subject; not an object. Furthermore, the aim of the regulation is to be realistic and required (not voluntary) to every citizen or legal entity that is not tax-compliant in order to avoid the potential threat of tax law. If in the future the law on tax amnesty will be re-established in Indonesia, then the law must not conflict with other laws and regulations and must be socialized before it is enacted.

Keywords: *Regulatory Policy, Regulatory Quality, Tax Amnesty*

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Allah Subbhanu Wa Ta'ala, karena atas berkat, rahmat, taufik dan hidayah-Nya, penulisan dan penyusunan Tesis yang berjudul **“Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia”** dapat diselesaikan dengan baik dan tepat waktu sesuai dengan yang telah direncanakan.

Penulisan Tesis ini merupakan salah satu syarat guna memperoleh gelar Magister Hukum (M.H.) pada Program Magister Ilmu Hukum Universitas Islam Riau. Untuk itu pada kesempatan ini, penulis menyampaikan ucapan terimakasih dan penghargaan kepada yang terhormat:

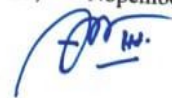
1. Prof. Dr. H. Syafrinaldi, S.H., M.C.L., selaku Rektor Universitas Islam Riau yang telah memberi kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau.
2. Dr. Ir. Saipul Bahri, M.Ec., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Islam Riau, yang telah memberi kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau.
3. Dr. H. Efendi Ibnususilo, S.H., M.H., selaku Ketua Program Studi Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau, dan sekaligus sebagai Pembimbing 1 penulisan Tesis ini yang telah memberi kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau serta yang telah

memberikan arahan dan bimbingan kepada penulis dalam penulisan dan penyusunan Tesis ini.

4. Ibu Dr. Hj. Sri Wahyuni, S.H., M.Si., selaku Pembimbing II penulisan Tesis yang telah memberikan arahan dan bimbingan dalam penulisan dan penyusunan Tesis ini.
5. Seluruh Dosen Tetap maupun Dosen Tamu pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau.
6. Kabag Tata Usaha beserta seluruh staf administrasi pada Program Magister (S2) Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Islam Riau atas bantuannya memberikan kemudahan administrasi dalam perkuliahan dan yang selalu memberi informasi serta berita terbaru tentang perkembangan studi penulis.
7. Rekan-rekan Program Pasca Sarjana Universitas Islam Riau, yang selalu memberikan motivasi kepada penulis dalam penulisan dan penyusunan Tesis ini.

Akhirnya, dengan segala kerendahan hati, penulis menyadari masih banyak terdapat kekurangan-kekurangan dalam penulisan dan penyajian Tesis ini, sehingga penulis mengharapkan adanya saran dan kritik yang bersifat membangun demi kesempurnaan Tesis ini dan karya-karya ilmiah lainnya pada masa yang akan datang, insya Allah.

Pekanbaru, Nopember 2019



Anwar Saleh Hasibuan

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN.....	Error! Bookmark not c
HALAMAN PROSES BIMBINGAN	Error! Bookmark not c
SURAT KEPUTUSAN PENUNJUKAN PEMBIMBING	ix
HALAMAN PENGESAHAN/PERSETUJUAN BIMBINGAN TESIS	Error! Bookmark not c
HALAMAN TIM PENGUJI TESIS.....	ix
ABSTRAK	ix
ABSTRACT	x
KATA PENGANTAR.....	xi
DAFTAR ISI.....	xiii
DAFTAR SINGKATAN.....	xvi
PERSEMBAHAN.....	xviii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Masalah Pokok	9
C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian.....	9
D. Kerangka Teori.....	10
1. Negara Hukum.....	10
2. Hukum Pajak.....	15
E. Konsep Operasional.....	21
F. Metode Penelitian.....	23
1. Jenis dan Sifat Penelitian	23
2. Data dan Sumber Data	23
3. Analisis Data.....	24
4. Metode Penarikan Kesimpulan.....	24
BAB II TINJAUAN UMUM	26
A. Tinjauan Umum tentang Sejarah Pengampunan Pajak di Indonesia.....	26
B. Tinjauan Umum tentang Peraturan Perundang-undangan Pengampunan Pajak di Indonesia.....	29
1. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.....	29
2. Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.....	48
3. Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak	54

4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak 56

BAB III	EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA	57
A.	Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia.	57
1.	Tujuan Pembentukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak	57
2.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Bersifat Jelas, Sederhana, dan Praktis...	63
3.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Memiliki Dasar Hukum yang Kuat	64
4.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Konsisten dengan Peraturan Perundang-undangan Lain	66
5.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Dikaitkan dengan Dampak di Masyarakat.....	70
6.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Diimplementasikan secara Adil dan Transparan	71
7.	Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Meminimalkan Biaya Penerimaan Pajak	72
B.	Upaya dalam Meningkatkan Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia pada Masa yang Akan Datang.....	77
1.	Revisi Penamaan/Judul Undang-Undang Pengampunan Pajak	77
2.	Revisi Tujuan Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak	79
3.	Revisi Dasar Hukum Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak.....	80
4.	Revisi Inkonsistensi Undang-Undang Pengampunan Pajak dengan Peraturan perundang-undangan Lainnya.....	83
5.	Sosialisasi yang Cukup Setelah Pengesahan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak	85
6.	Ketegasan terhadap Batas Waktu Pemberlakuan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak	86
7.	Tidak Hanya Bersifat Sukarela, tetapi Juga Bersifat Wajib ...	88
8.	Menerapkan Strategi DJP Terkait Ekstensifikasi dan Intensifikasi.....	92

BAB IV PENUTUP	99
A. Kesimpulan.....	99
B. Saran.....	100
DAFTAR PUSTAKA.....	101
LAMPIRAN.....	107
DATA STATISTIK PENGAMPUNAN PAJAK.....	108
RIWAYAT HIDUP	110



Dokumen ini adalah Arsip Milik :
Perpustakaan Universitas Islam Riau

DAFTAR SINGKATAN

APBD	Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
APBN	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
BBM	Bahan Bakar Minyak
BLSM	Bantuan Langsung Sementara Masyarakat
DJP	Direktorat Jenderal Pajak
DPR	Dewan Perwakilan Rakyat (DPR)
FITRA	Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran
HAM	Hak Asasi Manusia
Jamkesmas	Jaminan Kesehatan Masyarakat
Kanwil	Kantor Wilayah
Kep.Pres.	Keputusan Presiden
KPK	Komisi Pemberantasan Korupsi
KPP	Kantor Pelayanan Pajak
KUP	Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
MA	Mahkamah Agung
MK	Mahkamah Konstitusi
MPR	Majelis Permusyawaratan Rakyat
MPRS	Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara
NKRI	Negara Kesatuan Republik Indonesia
NPWP	Nomor Pokok Wajib Pajak
PAS-Final	Pengungkapan Aset Sukarela dengan Tarif Final
PBB	Pajak Bumi dan Bangunan
Pen. Pres	Penetapan Presiden

Perdirjen	Peraturan Direktur Jenderal Pajak
PKP	Pengusaha Kena Pajak
PMA	Penanaman Modal Asing
PMDN	Penanaman Modal dalam Negeri
PMK	Peraturan Menteri keuangan
PNS	Pegawai Negeri Sipil
PPh	Pajak Penghasilan
PPN	Pajak Pertambahan Nilai
PSHK	Pusat Studi Hukum dan Kebijakan
PUU	Pengujian Undang-Undang
Raskin	Beras Miskin
RUU	Rancangan Undang-Undang
SKP	Surat Ketetapan Pajak
SPH	Surat Pernyataan Harta
SPT PPh	Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan
SPT	Surat Pemberitahuan
SPTD	Surat Pemberitahuan Pajak Daerah
TLTB	Tidak Laport-Tidak Bayar
UMKM	Usaha Mikro, Kecil dan Menengah
UU	Undang-Undang
UUD 1945	Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
WP	Wajib Pajak

PERSEMBAHAN

Penulis persembahkan karya ini untuk:

Ayah dan Ibu, Abang dan Kakak serta Adik tercinta yang dengan segala kasih sayang, perhatian, kesabaran serta do'a.

Istri tercinta, Marlina, S.P., yang selalu memberikan do'a, dan dorongan untuk bisa menyelesaikan Tesis ini.

Keyla Putri Arlin Hasibuan, anak tersayang papa yang sholeha melalui do'a tulusnya dan ketabahan setiap akhir minggu selalu ditinggal pergi ketika papa mengikuti perkuliahan.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Negara Indonesia adalah negara hukum.¹ Indonesia sebagai negara hukum menempatkan pengaturan mengenai perpajakan di dalam konstitusinya. Berdasarkan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, ditegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Pemungutan pajak di negara hukum harus berdasarkan undang-undang agar tercapai kepastian hukum.² Dasar filosofi dan sistem pemungutan pajak di Indonesia saat ini berbeda dengan pada masa pemerintahan Kolonial Belanda. Sistem perpajakan saat ini didasarkan pada perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta Wajib Pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional sedangkan sistem pungutan pajak yang diterapkan pemerintah Kolonial Belanda didasarkan pada tanggung jawab pemungutan pajak terletak sepenuhnya pada penguasa pemerintahan seperti yang tercermin dalam sistem penetapan pajak yang keseluruhannya menjadi wewenang administrasi perpajakan.³

¹ Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

² Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2008, hlm. 58.

³ Imam Soebechi, *Judicial Review Perda Pajak dan Retribusi Daerah*, Sinar Grafika, Jakarta, 2012, hlm. 103.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak memberikan definisi terhadap apa yang dimaksud dengan pajak. Dengan demikian, istilah pajak tidak diatur dalam undang-undang tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan di Indonesia pada tahun 1983. Hal tersebut kemudian berlanjut pada tahun 1994, yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, juga tidak memberikan definisi terhadap apa yang dimaksud dengan pajak meskipun ketentuan umum dari undang-undang tersebut mengalami perubahan.

Definisi terhadap pajak, kembali tidak ditemukan berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, meskipun Bab I dari undang-undang tersebut (membahas tentang istilah yang dipergunakan dalam undang-undang) juga mengalami perubahan.

Definisi terhadap pajak dalam regulasi perpajakan di Indonesia, pada akhirnya diberikan oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Hal ini berarti setelah kurang lebih 24 tahun lamanya, regulasi di Indonesia baru memberikan definisi terhadap apa yang dimaksud dengan pajak itu sendiri.

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, disebutkan bahwa yang dimaksud

dengan pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Definisi pajak berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak mengalami perubahan sampai dengan perubahan terakhir saat ini, yaitu Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.

Undang-undang tentang pajak di Indonesia yang tidak terkodifikasi, tersebar dalam berbagai bentuk, antara lain yaitu: Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Undang-undang yang disebutkan terakhir juga dikenal sebagai undang-undang *tax amnesty* atau undang-undang amnesti pajak.

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang dimaksud dengan Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi

perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap Harta dan membayar Uang Tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.

Pembuat kebijakan sering melihat *tax amnesty* sebagai instrumen kebijakan yang efisien dalam membawa manfaat, baik dalam jangka pendek maupun jangka menengah. Dalam jangka pendek, program ini menambah pendapatan negara, meskipun biasanya jumlahnya tidak sebanyak yang diharapkan atau ditargetkan. Pendapatan tambahan ini amat berarti pada saat resesi atau saat negara menghadapi krisis keuangan. Dalam jangka menengah, *tax amnesty* diharapkan dapat meningkatkan ketaatan pajak dan basis pajak. Hal itu dengan sendirinya akan meningkatkan perolehan pajak karena para penghindar pajak masuk ke dalam jaring pajak.⁴

Tax amnesty merupakan sebuah kesempatan dengan waktu terbatas bagi wajib pajak (WP) tertentu untuk membayar jumlah tertentu sebagai pertukaran untuk pengampunan atas kewajiban pajaknya terdahulu (termasuk bunga dan penalti) tanpa harus takut dengan ancaman sanksi kriminal. Apa pun dan bagaimana pun hasilnya, *tax amnesty* akan selalu menuai pro dan kontra di setiap negara yang mengimplementasikan kebijakan tersebut. *Tax amnesty* mungkin saja bukan kebijakan terbaik untuk meningkatkan penerimaan pajak. Pada kasus Indonesia, rendahnya ketaatan pajak dan prosedur administrasi perpajakan yang rumit menyulitkan pemerintah untuk menemukan kebijakan terbaik.⁵ Dengan demikian, diperlukan kajian hukum dalam lingkup merumuskan kebijakan terbaik

⁴ Moermahadi S. Djanegara dan Hastoni, *Tax Amnesty dan PSAK 70: Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak*, Kesatuan Press, Bogor, 2017, hlm. 1-2.

⁵ *Ibid.*, hlm. 1-2.

dalam rangka meningkatkan ketaatan pajak dan basis pajak dengan atau tanpa adanya program pengampunan pajak.

Selanjutnya, sampai sejauhmana pengampunan pajak mendorong motivasi wajib pajak untuk membayar pajak khususnya investor sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara, perlu dilakukan penelitian yang lebih mendalam. Selain itu, dari aspek hukum, khususnya peraturan perundang-undangan, persoalan pengampunan pajak (*tax amnesty*) mengandung 2 (dua) substansi hukum, yaitu legitimasi mengenai tidak memberlakukan peraturan perundang-undangan yang berlaku, terutama tentang sanksi administrasi dan sanksi pidana dan bentuk hukum pengaturan pengampunan pajak itu sendiri.⁶

Pada triwulan pertama tahun 2017, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menyelesaikan program Amnesti Pajak periode ketiga sekaligus menutup secara resmi program yang telah dimulai sejak 1 Juli 2016. Secara keseluruhan, program Amnesti Pajak diikuti oleh 973.426 Wajib Pajak, menghasilkan pengungkapan 1.030.014 Surat Pernyataan Harta (SPH) dengan nilai harta sebesar Rp4.884,26 triliun, serta menampung realisasi uang tebusan sebesar Rp114,54 triliun.⁷ Hal tersebut selengkapnya diuraikan pada Gambar 1.

Kombinasi antara tingginya antusiasme Wajib Pajak, besaran nilai harta yang diungkapkan, dan besaran nilai uang tebusan, merupakan indikator kesuksesan program Amnesti Pajak serta menunjukkan upaya maksimal DJP dalam menjalankan strategi penunjang kesuksesan Amnesti Pajak. Amnesti Pajak

⁶ Agus Iskandar, "Kepastian Hukum dalam Penegakkan Hukum Perpajakan", *Pranata Hukum Volume 14 Nomor 1 Januari 2019*, hlm. 39.

⁷ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2018, hlm. 24.

dijalankan DJP sebagai langkah untuk memperkuat fondasi bagi perluasan basis pajak dan sekaligus meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak di masa mendatang. Program ini juga diharapkan dapat memberikan pengaruh lain berupa percepatan pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi.⁸

Gambar 1
Pelaksanaan Program Amnesti Pajak di Indonesia



- 2 - Data Amnesti Pajak untuk capaian periode I, II, dan III dari *Dashboard* Amnesti Pajak diakses 29 Mei 2017.
 - Surat Pernyataan Harta adalah surat yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk melaporkan harta, utang, nilai harta bersih, penghitungan dan pembayaran uang tebusan.
 - Data jumlah sumber daya manusia berdasarkan Salinan Keputusan Pembentukan Tim Penerimaan dan Tindak Lanjut Surat Pernyataan Harta per Unit DJP.

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2018, hlm. 8-11.

⁸ *Ibid.*, hlm. 24-26.

Untuk memberikan kepastian hukum dan kesederhanaan, serta dalam rangka meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak pasca-Amnesti Pajak, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 2017 tentang Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih yang Diperlakukan atau Dianggap sebagai Penghasilan. Selain itu, diterbitkan PMK Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua atas PMK Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak (Perdirjen) Nomor PER-23/PJ/2017 tentang Tata Cara Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Penghasilan Final Pengungkapan Harta Bersih. Peraturan ini selanjutnya lebih dikenal dengan nama kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela dengan Tarif Final (PAS-Final). Penghasilan tertentu yang dimaksud dalam PAS-Final adalah:

1. harta bersih tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (4) Undang-Undang Pengampunan Pajak;
2. harta bersih yang dimiliki sampai dengan akhir tahun pajak terakhir, namun belum atau kurang diungkapkan dalam Surat Pernyataan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Pengampunan Pajak;
3. harta bersih yang dimiliki sampai dengan akhir tahun pajak terakhir belum dilaporkan dalam SPT PPh sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Pengampunan Pajak.⁹

⁹ *Ibid.*, hlm. 62.

Terkait dengan berakhirnya periode Amnesti Pajak, apabila ditemukan data mengenai harta yang belum dilaporkan oleh Wajib Pajak maka atas harta tersebut dikenai PPh ditambah dengan sanksi 200 persen atau 2 persen per bulan selama maksimal 24 bulan sesuai ketentuan Undang-Undang Pengampunan Pajak. PAS-Final memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak peserta maupun nonpeserta Amnesti Pajak untuk mengungkap harta yang belum dilaporkan saat periode Amnesti Pajak agar terhindar dari pengenaan sanksi sebagaimana disebutkan di atas.¹⁰

Pemberian insentif khususnya pengampunan pajak pada realisasinya akan menimbulkan berbagai dampak: Pertama, menimbulkan ketidakadilan (*inequitable*) karena hanya wajib pajak tertentu saja yang akan memperoleh atau menikmatinya. Kedua, rentan untuk disalahgunakan sehingga perlu ekstra pengawasan dari administrasi pajak. Ketiga, insentif pajak sebagai subsidi pemerintah akan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak. Persoalan di atas sangat penting untuk diteliti mengingat kebijakan pemerintah berupa pengampunan pajak harus mempunyai landasan hukum yang kuat sesuai dengan prinsip legalitas dan keadilan hukum.¹¹

Berdasarkan uraian di atas, penulis tertarik melakukan kajian secara hukum terkait dengan pengampunan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang telah berakhir di Indonesia. Judul dari kajian tersebut adalah: **“Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia”**.

¹⁰ *Ibid.*, hlm. 63.

¹¹ *Ibid.*, hlm. 39-40.

B. Masalah Pokok

Masalah pokok dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia?
2. Bagaimanakah upaya dalam meningkatkan evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia pada masa yang akan datang?

C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Untuk mengkaji dan melakukan evaluasi terhadap kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia.
2. Untuk mengkaji dan menjelaskan upaya dalam meningkatkan evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia pada masa yang akan datang.

Kegiatan penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan dan manfaat baik secara teoritis, praktis maupun secara akademik, yaitu:

1. Secara teoritis, diharapkan penelitian ini dapat memberikan sumbangan pemikiran dan bermanfaat untuk pengembangan ilmu hukum pada umumnya dan tentang pengampunan pajak pada khususnya.
2. Secara praktis, diharapkan penelitian ini dapat menjadi bahan rujukan bagi semua pihak dalam lingkup pengampunan pajak.
3. Secara akademik, penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan sebagai bahan bacaan bagi para pembaca yang ingin mendalami pengetahuan dalam lingkup pengampunan pajak.

D. Kerangka Teori

Kerangka teori dalam penelitian ini dibagi ke dalam tiga bagian, yaitu *Grand Theory*, *Middle Range Theory*, dan *Applied Theory*. Pertama, *Grand Theory* dalam penelitian ini adalah Teori Negara Hukum. Kedua, *Middle Theory* dalam penelitian ini adalah Teori Hukum Tata Negara. Ketiga, *Applied Theory* dalam penelitian ini adalah Teori Hukum Pajak. Ketiga teori tersebut secara singkat diuraikan sebagai berikut:

1. Negara Hukum

Hukum dari negara biasanya dalam bentuk hukum tertulis (undang-undang dan peraturan lainnya).¹² Negara hukum (*rechtsstaat*) atau *state of law* dipandang sebagai satu pilihan terbaik dalam menata kehidupan kenegaraan yang berdasarkan demokrasi dengan suatu konstitusi yang mengatur hubungan antar negara dan rakyat, hak-hak asasi warga negara dan pembatasan kekuasaan penguasa serta jaminan keadilan dan persamaan di hadapan hukum serta kesejahteraan bagi masyarakat.¹³

Lahirnya konsep negara hukum (*rechtsstaat*) dalam konsep Negara Hukum Eropa Kontinental adalah akibat dari sistem pemerintahan absolutisme pada negara-negara di Benua Eropa. Pemikiran yang reaktif ini lahir sebagai suatu sistem rasional yang menggantikan absolutisme yang tirani. Paham ini lahir dari suatu perjuangan terhadap absolutisme sehingga perkembangannya bersifat revolusioner, yang bertumpu pada sistem hukum

¹² Sri Warjiyati, *Memahami Dasar Ilmu Hukum: Konsep Dasar Ilmu Hukum*, Prenada Group, Jakarta, 2018, hlm. 19.

¹³ Nurul Qamar, Salle, Amiruddin, Kaharuddin Syah Y. Dt. Amas, Rusli Dg. Palabbi, Andi Suherman, dan Farah Syah Rezah, *Negara Hukum atau Negara Kekuasaan (Rechtsstaat or Machtstaat)*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2018, hlm. 43.

kontinental yang disebut "*civil law*" atau "*modern Romawi law*".¹⁴ Selanjutnya, di bawah ini diuraikan tentang lahirnya konsep negara hukum (*rule of law*).

Rule of law tumbuh dan berkembang pertama kali pada negara-negara yang menganut sistem seperti Inggris dan Amerika Serikat, kedua negara tersebut mengejutkannya sebagai perwujudan dari persamaan hak, kewajiban, dan derajat dalam suatu negara di hadapan hukum. Hal tersebut berlandaskan pada nilai-nilai hak asasi manusia (HAM), di mana setiap warga negara dianggap sama di hadapan hukum dan berhak dijamin HAM-nya melalui sistem hukum dalam negara tersebut.¹⁵

Pengertian yang mendasar dari negara hukum adalah kekuasaan tumbuh pada hukum dan semua orang sama di hadapan hukum atau negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaan negara dan penyelenggaraan kekuasaan tersebut dalam segala bentuknya dilakukan di bawah kekuasaan hukum.¹⁶ Berdasarkan hal ini maka uraian selanjutnya adalah mengenai konsep negara hukum yang diatur dan diterapkan di Indonesia dewasa ini.

Konsep negara hukum di Indonesia bukan lagi *rechtsstaat* atau *rule of law*, melainkan Negara Hukum Indonesia.¹⁷ Ketentuan pembukaan dan batang tubuh UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia merupakan sebuah

¹⁴ La Ode Husen, *Negara Hukum, Demokrasi dan Pemisahan Kekuasaan*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2019, hlm. 13.

¹⁵ Abd. Rahman dan Baso Madiung, *Pendidikan Kewarganegaraan di Perguruan Tinggi*, Celebes Media Perkasa, Makassar, 2017, hlm. 179.

¹⁶ Sugianto, *Ilmu Negara: Sebuah Kajian dalam Perspektif Teori Kenegaraan di Indonesia*, Deepublish, Yogyakarta, 2018, hlm. 30.

¹⁷ Sulaiman Tripa, *Rekonseptualisasi Hukum Indonesia*, Bandar Publishing, Banda Aceh, 2019, hlm. 13.

negara hukum. Indonesia menganut konsep Negara Hukum Pancasila.¹⁸ Indonesia sebagai negara hukum menjamin kesetaraan bagi warga negaranya di hadapan hukum dalam dasar negara dan konstitusinya.¹⁹ Sebagaimana yang telah dikemukakan pada bagian awal dari latar belakang masalah penelitian ini, Indonesia sebagai negara hukum dipertegas berdasarkan ketentuan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Ideologi negara hukum tanpa ragu memerintahkan dengan jelas supremasi hukum, bukan orang.²⁰ Hukum bekerja mengatasi kekuatan kontrol lain, kekuatan-kekuatan politik yang dimainkan oleh pejabat eksekutif dan segenap aparatnya.²¹ Oleh karena itu, perlu ditegaskan bahwa hakikat negara hukum adalah negara yang mempunyai hukum dan isi hukumnya adalah penghormatan, perlindungan, penegakan, dan pemajuan terhadap hak asasi manusia.²²

Berdasarkan uraian di atas, penulis berpendapat bahwa negara hukum sebagai sebuah konsep akan berubah sesuai dengan perkembangan masyarakat. Perkembangan masyarakat tersebut salah satunya dapat ditinjau dari aspek pembaharuan dalam sistem ketatanegaraan.

¹⁸ La Ode Husen dan Husni Thamrin, *Hukum Konstitusi: Kesepakatan (Agreement) dan Kebiasaan (Custom) Sebagai Pilar Konvensi Ketatanegaraan*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2017, hlm. 15.

¹⁹ Jandi Mukianto, *Prinsip dan Praktik Bantuan Hukum di Indonesia*, Kencana, Depok, 2017, hlm. 118.

²⁰ Laurensius Arliman Simbolon, *Lembaga-Lembaga Negara Independen (Di dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945)*, Deepublish, Yogyakarta, 2019, hlm. 1.

²¹ Laurensius Arliman Simbolon, *Lembaga-lembaga Negara (Di dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945)*, Deepublish, Yogyakarta, 2019, hlm. 4.

²² Max Boli Sabon, *Ilmu Negara: Bahan Pendidikan untuk Perguruan Tinggi*, Penerbit Universitas Atma Jaya, Jakarta, 2019, hlm. 103.

Doktrin ketatanegaraan adalah teori atau ajaran-ajaran tentang Hukum Tata Negara yang dikemukakan dan dikembangkan di dalam dunia ilmu pengetahuan, sebagai hasil penyelidikan dan pemikiran seksama berdasarkan logika formal yang berlaku. Dalam konteks sumber Hukum Tata Negara, maka yang dimaksud adalah teori atau ajaran-ajaran tentang Hukum Tata Negara yang ditemukan dan dikembangkan di dalam ilmu hukum.²³ Menurut Teuku Saiful Bahri Johan, Hukum Tata Negara yang dipelajari oleh mahasiswa Fakultas Hukum di Indonesia hanya Hukum Tata Negara dalam arti sempit, atau yang dikenal dengan Hukum Tata Negara positif.²⁴

Menurut Van Vollenhoven, secara teoretis Hukum Tata Negara adalah keseluruhan peraturan hukum yang membentuk alat perlengkapan Negara dan menentukan kewenangan alat-alat perlengkapan Negara tersebut, sedangkan Hukum Administrasi Negara adalah keseluruhan ketentuan yang mengikat alat-alat perlengkapan negara, baik tinggi maupun rendah ketika alat-alat itu akan menggunakan kewenangan ketatanegaraan.²⁵

Hukum Tata Negara merupakan cabang dari Ilmu Hukum. Dari segi teori, Hukum Tata Negara (*staatrecht*) dibedakan menjadi 2 (dua) pengertian, yaitu *staatrecht in ruimere zin* (arti luas), dan *staatrecht in engere zin* (arti sempit), dimana dalam arti *in engere zin* inilah Hukum Tata

²³ Retno Widyani, *Hukum Tata Negara Indonesia: Teks dan Konteks*, Deepublish, Yogyakarta, 2015, hlm. 38.

²⁴ Teuku Saiful Bahri Johan, *Hukum Tata Negara dan Hukum Administrasi Negara dalam Tataran Reformasi Ketatanegaraan Indonesia*, Deepublish, Yogyakarta, 2018, hlm. 33.

²⁵ Dina Susiani, *Buku Ajar Hukum Administrasi Negara*, Pustaka Abadi, Jember, 2019, hlm. 28.

Negara atau *verfassungrecht* yang dapat dibedakan antara pengertian yang luas dan pengertian yang sempit. Hukum Tata Negara dari segi istilah biasanya juga dipersamakan dengan istilah *law constitutional* yang apabila diterjemahkan ke dalam bahasa Indonesia menjadi Hukum Konstitusi.²⁶ Konstitusi itu sendiri menurut penulis dapat diartikan sebagai peraturan dasar dari negara atau peraturan perundang-undangan yang berlaku di suatu negara.

Ilmu perundang-undangan adalah ilmu yang mempelajari seluk beluk yang berkaitan dengan seperangkat peraturan perundang-undangan yang dikaji dengan disiplin ilmu hukum tata negara mengenai teknik, materi muatan, asas-asas, bahasa hukum terhadap perancangan peraturan perundang-undangan, karena sebenarnya obyek dari ilmu perundang-undangan adalah bagian dari ilmu Hukum Tata Negara dalam arti umum. Oleh karena itu metode dan pendekatannya tidak jauh berbeda dengan metode dan pendekatan ilmu Hukum Tata Negara.²⁷

Berdasarkan uraian tersebut di atas, salah satu objek yang dipelajari dalam ilmu Hukum Tata Negara adalah mengenai peraturan perundang-undangan. Objek terkait dengan peraturan perundang-undangan tersebut menurut penulis dapat diklasifikasikan ke dalam tiga bagian, yaitu tahap perencanaan, tahap pelaksanaan, dan tahap evaluasi dari peraturan yang telah dilaksanakan.

²⁶ A. Sakti Ramdhon Syah R., *Dasar-dasar Hukum Tata Negara: Suatu Kajian Pengantar Hukum Tata Negara dalam Perspektif Teoritis-Filosofis*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2019, hlm. 1.

²⁷ Marjan Miharja, *Gesetzgebungswissenschaft: Bahan Ajar Ilmu Perundang-undangan*, Penerbit Qiara Media, Pasuruan, 2019, hlm. 1.

2. Hukum Pajak

Banyak para ahli dalam bidang perpajakan yang memberikan pengertian yang berbeda-beda mengenai pajak, walaupun demikian pengertian tersebut mempunyai makna atau tujuan yang sama. Para ahli tersebut di antaranya adalah sebagai berikut:

a. Rachmad Soemitro

Menurut Rachmad Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara (peralihan kekayaan dari sektor partikelir ke sektor Pemerintah) berdasarkan Undang-Undang (dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (*tegan prestatie*) yang langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk pembiayaan pengeluaran umum.

b. Soeparman Soemahami Jaya

Menurut Soeparman Soemahami Jaya, pajak adalah iuran wajib berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutupi biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.

c. Sindian Isa Djayadiningrat

Menurut Sindian Isa Djayadiningrat, pajak ialah suatu kewajiban menyerahkan sebagian dari pada kekayaan kepada Negara disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan Pemerintah serta dapat

dipaksakan, tetapi tidak ada jasa balik dari Negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum.²⁸

Dari pengertian-pengertian tersebut di atas dapat ditarik suatu kesimpulan tentang ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, yaitu sebagai berikut:

- a. Pajak merupakan iuran masyarakat kepada Negara;
- b. Pajak dipungut oleh Negara (baik oleh Pemerintah Pusat maupun oleh Pemerintah Daerah) berdasarkan dengan kekuatan Undang-Undang serta aturan pelaksanaannya;
- c. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontra prestasi individual oleh Pemerintah (tidak ada hubungan langsung antara jumlah pembayaran pajak dengan kontra prestasi secara individual);
- d. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran pembayaran Pemerintah yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus dipergunakan untuk pembiayaan *public investment*, sehingga tujuan yang utama dari pemungutan pajak adalah sebagai sumber keuangan Negara;
- e. Pajak dipungut disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu pada seseorang.²⁹

Ada dua fungsi pajak yaitu: Pertama, fungsi penerimaan (*budgetair*), yaitu pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya. Kedua, fungsi pengatur (*regulerend*), yaitu

²⁸ Mirna Tanjung, *Buku Ajar Perpajakan*, Fakultas Ilmu-ilmu Sosial Universitas Negeri Padang, Padang, 2003, hlm. 1.

²⁹ *Ibid.*, hlm. 1-2.

pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.³⁰

Pajak memiliki peran yang sangat besar dalam penerimaan negara. Misalnya, komposisi APBN Tahun 2012 menunjukkan bahwa pajak memberikan kontribusi pemasukan sebesar 78,74% dari total pendapatan negara.³¹ Tanpa pajak, sebagian besar kegiatan Negara tidak dapat dilaksanakan. Penggunaan uang pajak meliputi:

- a. Pembayaran gaji aparatur negara seperti Pegawai Negeri Sipil (PNS), Tentara Nasional Indonesia, dan Polisi Negara Republik Indonesia sampai dengan pembiayaan berbagai proyek pembangunan;
- b. Subsidi Bahan Bakar Minyak (BBM), Subsidi Listrik, Subsidi Pupuk, Bantuan Langsung Sementara Masyarakat (BLSM) atau sejenisnya, Pengadaan Beras Miskin (Raskin), Jaminan Kesehatan Masyarakat (Jamkesmas);
- c. Pembangunan sarana umum seperti jalan-jalan, jembatan, sekolah, rumah sakit/puskesmas, kantor polisi; dan
- d. Pembiayaan lainnya dalam rangka meningkatkan kesejahteraan bagi seluruh lapisan masyarakat.³²

³⁰ Isroah, *Perpajakan*, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta, Yogyakarta, 2013, hlm. 8.

³¹ Komisi Pengawas Persaingan Usaha, *Buku Saku Pengadaan Pajak*, Komisi Pengawas Persaingan Usaha, Jakarta, 2012, hlm. i.

³² Direktorat Jenderal Pajak, *Lebih Dekat dengan Pajak*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat, Jakarta, 2016, hlm. 2.

Kebijakan Pemerintah untuk meningkatkan penerimaan negara yang bersumber dari pajak dilakukan melalui perluasan Wajib Pajak, perluasan objek pajak, perubahan tarif pajak dan penegakan hukum di bidang perpajakan.³³

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah salah satu Direktorat Jenderal di bawah Kementerian Keuangan yang mempunyai tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang perpajakan. DJP merupakan institusi penting di negeri ini di mana mayoritas pembiayaan APBN berasal dari penerimaan pajak.³⁴

Sejak reformasi perpajakan yang dimulai pada tahun 2002, DJP telah melakukan banyak perubahan atau reformasi administrasi perpajakan. Dasar dari program ini adalah penerapan sistem administrasi perpajakan yang transparan dan akuntabel, dengan menggunakan teknologi informasi. Modernisasi ini pada hakikatnya adalah program reformasi birokrasi di lingkungan DJP yang merupakan bagian dari Reformasi Birokrasi Kemenkeu.³⁵

Sistem perpajakan di Indonesia menganut *self assessment*, dimana pemerintah memberi kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak melalui fungsinya untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terhutang, dan melaporkan kewajiban pajak tersebut melalui Surat Pemberitahuan (SPT) kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak

³³ Diaz Priantara, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2012, hlm. iii.

³⁴ Direktorat Jenderal Pajak, *Direktori Layanan Perpajakan Edisi 2017*, Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta, 2018, hlm. i.

³⁵ *Ibid.*, hlm. i.

atau Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTD) kepada Kepala Dinas Pendapatan Daerah (Kepala Kantor Pelayanan Pajak Daerah) sesuai dengan jenis pajak dan batas waktu yang telah ditentukan sesuai regulasi.³⁶

Pajak merupakan wujud gotong royong dalam bernegara. Dalam bergotong royong anggota masyarakat yang memiliki kemampuan besar akan berperan lebih besar, sedangkan bagi masyarakat yang kemampuannya kecil berperan lebih kecil, dan bagi yang tidak mampu tidak diwajibkan untuk membayar iuran. Namun demikian manfaat yang dapat dinikmati oleh setiap anggota masyarakat tidak dibedakan berdasarkan besarnya peran serta yang diberikan.³⁷

Tidak bisa dipungkiri bahwa sejak seorang Warga Negara Indonesia lahir ke pangkuan ibunya, bahkan sebelum lahir, pajak telah menjaga dan merawatnya. Hal itu terjadi karena semua anak Indonesia mendapat pelbagai macam imunisasi dan layanan kesehatan lain di pusat kesehatan, posyandu, dan klinik yang biayanya ditanggung oleh pemerintah. Pemerintah mendapatkan uang untuk mengganti biaya itu dari pajak yang dibayar oleh warga negara yang cinta akan negeri Indonesia.³⁸

Sudah diuraikan sebelumnya bahwa keberhasilan pembangunan nasional sangat didukung oleh pembiayaan yang berasal dari masyarakat,

³⁶ M. Hary Djatmiko, *Problematis Sengketa Pajak dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia*, Biro Hukum dan Humas Badan Urusan Administrasi Mahkamah Agung Republik Indonesia, Jakarta, 2016, hlm. 1.

³⁷ Otoritas Jasa Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Buku 10: Aspek Perpajakan Sektor Jasa Keuangan (Seri Literasi Keuangan Perguruan Tinggi)*, Otoritas Jasa Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2019, hlm. 17.

³⁸ Agus Budiman, *Pajak Itu Gampang, Loh*, Direktorat Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2016, hlm. 1.

yaitu penerimaan pembayaran pajak. Agar peran serta ini dapat terdistribusikan dengan merata tanpa ada pembeda, perlu diciptakan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum. Hal ini didasarkan pada masih maraknya aktivitas ekonomi di dalam negeri yang belum atau tidak dilaporkan kepada otoritas pajak. Aktivitas yang tidak dilaporkan tersebut mengusik rasa keadilan bagi para Wajib Pajak yang telah berkontribusi aktif dalam melaksanakan kewajiban perpajakan karena para pelakunya tidak berkontribusi dalam pembiayaan pembangunan nasional.³⁹

Untuk itu, perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan Harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan Harta yang dimilikinya dalam bentuk Pengampunan Pajak (Amnesti Pajak).⁴⁰

Keuntungan (kelebihan) mengikuti Amnesti Pajak adalah:

- a. Penghapusan pajak yang seharusnya terutang;
- b. Tidak dikenai sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan;
- c. Tidak dikenakan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan;
- d. Penghentian proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan;

³⁹ Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Materi Terbuka Kesadaran Pajak untuk Perguruan Tinggi*, Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2016, hlm. 212.

⁴⁰ *Ibid.*, hlm. 212-213.

- e. Jaminan kerahasiaan, yaitu data pengampunan pajak tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan dan penyidikan tindak pidana apapun; dan
- f. Pembebasan balik nama untuk harta tambahan.⁴¹

Amnesti Pajak diberikan kepada setiap Wajib Pajak, yaitu orang pribadi, badan, pengusaha, omset tertentu dan orang pribadi atau badan yang belum ber-NPWP, kecuali WP yang sedang:

- a. Dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
- b. Dalam proses peradilan; atau
- c. Menjalani hukuman pidana, atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.⁴²

E. Konsep Operasional

Konsep operasional dalam penelitian ini bertujuan memberikan batasan terhadap istilah-istilah tertentu dalam lingkup penelitian ini, yaitu sebagaimana yang diuraikan sebagai berikut:

1. Evaluasi

Evaluasi adalah pengkajian dan penilaian.⁴³ Dalam penelitian ini, evaluasi dilakukan terhadap kebijakan publik dalam lingkup pengampunan pajak di Indonesia.

⁴¹ Otoritas Jasa Keuangan, *Tanya Jawab Pelaksanaan Tax Amnesty*, Otoritas Jasa Keuangan, Jakarta, 2016, hlm. 1.

⁴² *Ibid.*, hlm. 1.

⁴³ Selengkapnya lihat: Pasal 1 angka 17 Peraturan Presiden Nomor 87 Tahun 2014 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Evaluasi berdasarkan Kamus Bahasa Indonesia berarti penilaian.

2. Kebijakan

Kebijakan adalah arah/tindakan yang diambil untuk mencapai tujuan.⁴⁴

Dalam penelitian ini, kebijakan yang dikaji adalah dalam lingkup pengampunan pajak di Indonesia.

3. Regulasi

Regulasi adalah sinonim dari peraturan perundang-undangan. peraturan perundang-undangan berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang dimaksud dengan peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam Peraturan Perundang-undangan.⁴⁵ Dalam penelitian ini, regulasi yang diberikan penilaian dan kajian terbatas pada regulasi pengampunan pajak di Indonesia.

4. Pengampunan Pajak di Indonesia

Pengampunan Pajak di Indonesia adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap Harta dan membayar

Sedangkan yang dimaksud dengan mengevaluasi adalah menilai atau memberikan penilaian (selengkapnya lihat: Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Kamus Bahasa Indonesia*, Pusat Bahasa, Jakarta, 2008, hlm. 400).

⁴⁴ Selengkapnya lihat: Pasal 1 angka 12 Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2008 tentang Tahapan, Tata Cara Penyusunan, Pengendalian dan Evaluasi Pelaksanaan Rencana Pembangunan Daerah. Kebijakan berdasarkan Kamus Bahasa Indonesia berarti pernyataan cita-cita, tujuan, prinsip, atau maksud sebagai garis pedoman untuk mencapai sasaran atau garis haluan (selengkapnya lihat: Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Op. Cit.*, hlm. 199).

⁴⁵ Selengkapnya lihat: Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Regulatif berdasarkan Kamus Bahasa Indonesia berarti berarti bersangkutan dengan peraturan (selengkapnya lihat: Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Op. Cit.*, hlm. 1185).

Uang Tebusan.⁴⁶ Berdasarkan definisi tersebut dalam penelitian ini pengampunan pajak di Indonesia dibatasi terhadap substansi regulasi di dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

F. Metode Penelitian

Metode dalam penelitian ini disusun sebagai berikut:

1. Jenis dan Sifat Penelitian

Jenis penelitian ini adalah Penelitian Hukum Normatif. Ditinjau dari sifatnya, sifat penelitian ini adalah deskriptif analitis yang merupakan penelitian untuk menggambarkan dan menganalisa masalah yang ada dan termasuk dalam jenis penelitian kepustakaan (*library research*).

2. Data dan Sumber Data

Dalam penelitian ini, jenis data yang diperlukan terbatas pada data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder.

Menurut Gregory Churchill, data sekunder adalah data yang diperoleh dari bahan pustaka. Data sekunder tersebut dari sudut kekuatan mengikatnya menurut Soerjono Soekanto, digolongkan ke dalam beberapa bagian, yaitu bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tertier.⁴⁷

Berdasarkan uraian di atas, maka tiga bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini, diuraikan sebagai berikut.

- a. Bahan hukum primer, yaitu peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan. Peraturan perundang-undangan yang dimaksud antara lain Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang

⁴⁶ Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

⁴⁷ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 2008, hlm. 51-52.

Pengampunan Pajak. Sedangkan yang dimaksud dengan putusan pengadilan di dalam penelitian ini adalah putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, Nomor 58/PUU-XIV/2016, Nomor 59/PUU-XIV/2016, dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016.

- b. Bahan hukum sekunder, yaitu terdiri dari literatur (dalam bentuk buku, jurnal, dan majalah) yang berhubungan dengan hukum tata negara dan pengampunan pajak.
- c. Bahan hukum tertier, yaitu terdiri dari kamus Bahasa Indonesia, kamus hukum, dan informasi yang diperoleh dari internet.

3. Analisis Data

Data yang diperoleh dalam penelitian ini disajikan secara kualitatif. Pendekatan yang digunakan dari analisis data tersebut adalah *statute approach* (pendekatan dari aspek aturan hukum) dan *conceptual approach* (pendekatan dari aspek konsep atau teori hukum). Selanjutnya, dilakukan analisis yuridis normatif dengan terang pikir dari sudut logika yuridis normatif terhadap data tersebut.

4. Metode Penarikan Kesimpulan

Metode penarikan kesimpulan dalam penelitian ini dilakukan secara induktif, yaitu metode penarikan kesimpulan dari hal-hal yang bersifat khusus kepada hal-hal yang bersifat umum. Dalam penelitian ini, ketentuan umum adalah ketentuan normatif dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Sedangkan

ketentuan khusus adalah penerapan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dalam regulasi pengampunan pajak di Indonesia.



Dokumen ini adalah Arsip Milik :

Perpustakaan Universitas Islam Riau

BAB II

TINJAUAN UMUM

A. Tinjauan Umum tentang Sejarah Pengampunan Pajak di Indonesia

Hukum pajak tidak berbeda dengan hukum lainnya yang berlaku pada saat ini, karena memiliki kedudukan yang sama sebagai hukum positif. Konsekuensi dari kedudukan itu, hukum pajak memiliki hukum acara tersendiri sebagaimana dengan hukum positif lainnya. Seperti, hukum perdata memiliki hukum acara perdata, hukum pidana memiliki hukum acara pidana, hukum Islam memiliki hukum acara peradilan Islam, hukum militer memiliki hukum acara militer, dan hukum administrasi memiliki hukum acara peradilan administrasi. Persamaan ini menunjukkan betapa pesat perkembangan hukum pajak masa kini untuk mengantisipasi pelanggaran hukum pajak di bidang sengketa pajak, ketika terdapat perbuatan hukum maupun tidak melakukan perbuatan hukum dalam bentuk penghindaran pajak yang bersifat negatif sehingga berakibat pada kerugian negara dari sektor pajak.⁴⁸

Pajak menurut Leroy Beaulieu adalah bantuan, baik langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan publik dari penduduk atau dari barang untuk menutup belanja pemerintah. Definisi Leroy Beaulieu tersebut menekankan pada pentingnya pajak sebagai sumber pendapatan kas negara atau hanya menempatkan pajak sebagai fungsi budgeter. Definisi yang sama juga diberikan oleh P.J.A Adriani yang menjelaskan bahwa pajak adalah iuran kepada negara yang dapat

⁴⁸ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2013, hlm. 1.

dipaksakan menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali dan gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara dan menyelenggarakan pemerintahan.⁴⁹

Pajak menurut Soeparman Soemahamidjaja, adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. Soeparman Soemahamidjaja dalam mendefinisikan pajak menggunakan istilah iuran wajib untuk menghindari adanya paksaan dari negara kepada wajib pajak. Fungsi pajak seperti yang disampaikan Leroy Beaulieu dan P.J.A. Adriani lebih mengedepankan fungsi budgeter belum mengarah pada fungsi pengaturan (*regulated*). Pendefinisian dalam prespektif budgeter menginginkan adanya netralitas pajak. Pajak haruslah ditujukan kepada usaha menutup biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh pemerintah dalam menjalankan tugasnya. Menurut pendapat para ahli tersebut pengenaan pajak dalam pandangan ekonomi harus diatur senetral-netralnya dan tidak boleh dibelokkan untuk tujuan lain. Dalam fungsi anggaran, pajak menjadi sarana yang digunakan untuk memasukkan dana sebesar-besarnya ke dalam kas negara.⁵⁰

Sejarah pemungutan pajak mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai dengan perkembangan masyarakat dan negara baik di bidang kenegaraan maupun di bidang sosial dan ekonomi. Pada mulanya pajak belum merupakan suatu pungutan.⁵¹ Dengan demikian, tidak salah apabila dikatakan bahwa juga terjadi

⁴⁹ Imam Soebechi, *Op. Cit.*, hlm. 104.

⁵⁰ *Ibid.*, hlm. 104-105.

⁵¹ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali Press, Jakarta, 2004, hlm. 1.

perubahan dari masa ke masa dalam lingkup sejarah pengampunan pajak atau *tax amnesty*.

Tax amnesty pertama kali tercatat dalam sejarah diadakan lebih dari 2000 tahun silam di Mesir. Menurut Batu Rosetta, *tax amnesty* merupakan uang tebusan dari para penghindar pajak yang dipenjarakan. Sejak itu *tax amnesty* kerap diterapkan di sepanjang sejarah umat manusia dan di berbagai wilayah dunia. Kepopuleran program ini dapat dipahami karena keberhasilannya telah menarik perhatian media massa dan pembuat kebijakan. Tak heran bila 38 negara di dunia sudah atau sedang melaksanakan kebijakan tersebut, termasuk Indonesia.⁵²

Insentif perpajakan berupa pembebasan pajak, keringanan pajak, penyusutan yang dipercepat dan sebagainya berbeda dengan pengampunan pajak. Pengampunan Pajak telah dilakukan dua kali di Indonesia, yaitu berdasarkan Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 dan berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak. Pada tahun 2016, kebijakan Pengampunan Pajak menggunakan undang-undang sebagai dasar hukumnya meskipun bertabrakan dengan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang.⁵³

Berdasarkan uraian di atas, yaitu mengenai tinjauan umum tentang sejarah pengampunan pajak di Indonesia, uraian berikutnya adalah mengenai regulai atau peraturan perundang-undangan pengampunan pajak yang pernah berlaku di Indonesia. Perlu ditegaskan di sini bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak sebagai regulasi yang “baru” sudah tidak berlaku sesuai dengan jangka waktu yang telah diatur di dalam undang-undang tersebut.

⁵² Moermahadi S. Djanegara dan Hastoni, *Op. Cit.*, hlm. 1.

⁵³ *Ibid.*, hlm. 56.

B. Tinjauan Umum tentang Peraturan Perundang-undangan Pengampunan Pajak di Indonesia

Tinjauan Umum tentang peraturan perundang-undangan pengampunan pajak di Indonesia dalam sub bab ini berisikan tentang regulasi pengampunan pajak yang pernah berlaku dan yang baru saja berlaku di Indonesia, baik dalam bentuk undang-undang, keputusan presiden dan lain sebagainya. Hal tersebut selengkapnya diuraikan sebagai berikut:

1. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

a. Pertimbangan Hukum Pembentukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Pertimbangan hukum pembentukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Pembangunan nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak;
- 2) Untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya yang ada;
- 3) Kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih perlu ditingkatkan karena terdapat Harta, baik di dalam maupun

di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan; dan

- 4) Untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak.

Pertimbangan hukum pembentukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tersebut di atas pada hakikatnya adalah untuk menghasilkan regulasi yang berkualitas atau *regulatory quality*.

Regulatory quality is about enhancing the performance, cost-effectiveness, and legal quality of regulations and administrative formalities. First, the notion of regulatory quality covers processes, i.e. the way regulations are developed and enforced. These processes should be in line with the principles of consultation, transparency, accountability and evidence. Second, the notion of regulatory quality also covers outcomes, i.e. whether regulations are effective, efficient, coherent and simple. In practice, this means that laws and regulations should (Kualitas regulasi adalah tentang meningkatkan kinerja, efektivitas biaya, dan kualitas hukum dari peraturan dan formalitas administrasi. Pertama, gagasan tentang kualitas regulasi mencakup proses, yaitu cara regulasi

dikembangkan dan ditegakkan. Proses-proses ini harus sejalan dengan prinsip-prinsip konsultasi, transparansi, akuntabilitas, dan bukti. Kedua, gagasan tentang kualitas regulasi juga mencakup hasil, yaitu apakah peraturan itu efektif, efisien, koheren dan sederhana. Dalam praktiknya, ini berarti bahwa hukum dan peraturan harus):

- 1) *serve clearly identified policy goals, and are effective in achieving those goals* (melayani tujuan kebijakan yang diidentifikasi dengan jelas, dan efektif dalam mencapai tujuan tersebut);
- 2) *be clear, simple, and practical for users* (menjadi jelas, sederhana, dan praktis untuk pengguna);
- 3) *have a sound legal and empirical basis* (memiliki dasar hukum dan empiris yang kuat);
- 4) *be consistent with other regulations and policies* (konsisten dengan peraturan dan kebijakan lain);
- 5) *produce benefits that justify costs, considering the distribution of effects across society and taking economic, environmental and social effects into account* (menghasilkan manfaat yang membenarkan biaya, dengan mempertimbangkan distribusi efek di seluruh masyarakat dan memperhitungkan dampak ekonomi, lingkungan, dan sosial);

- 6) *be implemented in a fair, transparent and proportionate way* (diimplementasikan secara adil, transparan dan proporsional);
- 7) *minimise costs and market distortions* (meminimalkan biaya dan distorsi pasar);
- 8) *promote innovation through market incentives and goal-based approaches* (mempromosikan inovasi melalui insentif pasar dan pendekatan berbasis tujuan); *and* (dan)
- 9) *be compatible as far as possible with competition, trade and investment facilitating principles at domestic and international levels* (kompatibel sejauh mungkin dengan prinsip-prinsip fasilitasi, kompetisi, perdagangan dan investasi di tingkat domestik dan internasional).⁵⁴

b. Ketentuan Umum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Ketentuan umum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak antara lain memberikan definisi tentang pengampunan pajak, wajib pajak, harta, utang, tahun pajak, tunggakan pajak, uang tebusan, dan lain sebagainya. Maksud pemberian definisi tersebut adalah batasan terhadap istilah yang digunakan. Ketentuan umum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah hal yang lazim dalam suatu peraturan perundang-undangan.

⁵⁴ OECD, *OECD Regulatory Policy Outlook 2018*, OECD Publishing, Paris, 2018, hlm. 25.

Peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.⁵⁵

Jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia terdiri atas: a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat; c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang; d. Peraturan Pemerintah; e. Peraturan Presiden; f. Peraturan Daerah Provinsi; dan g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota. Kekuatan hukum peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki.⁵⁶

Definisi dari peraturan perundang-undangan tersebut di atas adalah sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 merupakan hukum dasar dalam Peraturan Perundang-undangan.
- 2) Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan persetujuan bersama Presiden.

⁵⁵ Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

⁵⁶ Selengkapnya lihat: Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

- 3) Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang ditetapkan oleh Presiden dalam hal ihwal kegentingan yang memaksa.
- 4) Peraturan Pemerintah adalah Peraturan Perundang-undangan yang ditetapkan oleh Presiden untuk menjalankan Undang-Undang sebagaimana mestinya.
- 5) Peraturan Presiden adalah Peraturan Perundang-undangan yang ditetapkan oleh Presiden untuk menjalankan perintah Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dalam menyelenggarakan kekuasaan pemerintahan.
- 6) Peraturan Daerah Provinsi adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi dengan persetujuan bersama Gubernur.
- 7) Peraturan Daerah Kabupaten/Kota adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota dengan persetujuan bersama Bupati/Walikota.

c. Asas dan Tujuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Pengampunan pajak di Indonesia berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak beserta bagian penjelasannya, dilaksanakan berdasarkan berbagai macam asas. Berdasarkan hal ini, tidak bisa dipungkiri bahwa asas dan tujuan sebagaimana diatur di dalam undang-undang tersebut

adalah bagian dari sistem hukum perpajakan di Indonesia, khususnya dalam lingkup pengampunan pajak yang bersifat limitatif (terbatas jangka waktunya).

Menurut Friedman, sistem hukum pada umumnya mempunyai tiga unsur yang saling terkait dan pengaruh-mempengaruhi yang merupakan suatu totalitas yang tidak dapat dipisah-pisahkan. Acapkali diabaikan, bahwasanya betapa pun ideal suatu produk substansi hukum (*rules of norms*) serta kelak didukung oleh struktur aparat hukum yang handal, jujur, dan tegas namun kedua komponen dimaksud tidak lebih dari sekedar “*blue print*” atau desain hukum bila tidak didukung oleh budaya hukum (*legal culture*) para warga masyarakat. Secara umum dikaitkan dengan budaya hukum (*legal culture*) kesadaran hukum masyarakat juga merupakan bagian yang penting dalam penegakan peraturan perundang-undangan. Tanpa budaya atau kesadaran hukum yang tinggi maka sulit peraturan perundang-undangan itu berjalan dan berlaku secara efektif di masyarakat. Salah satu cara penegakan hukum dan peraturan perundang-undangan adalah pengujian terhadap peraturan perundang-undangan (*judicial review*).⁵⁷

d. Subjek dan Objek Pengampunan Pajak

Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak beserta bagian

⁵⁷ Machmud Aziz, “Aspek-aspek Konstitusional Pembentukan Peraturan Perundang-undangan”, *Jurnal Konstitusi*, Volume 3, Nomor 1, September 2006, hlm. 129-130.

penjelasannya, setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak. Berdasarkan Pasal 3 ayat (4) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak. Berdasarkan uraian di atas, telah dibuat sistem hukum tersendiri dalam penyelenggaraannya.

Peraturan perundang-undangan (undang-undang) hanya merupakan salah satu unsur saja dari keseluruhan sistem hukum, yang terdiri dari 7 (tujuh) unsur sebagai berikut:

- 1) asas-asas hukum (filsafat hukum);
- 2) peraturan atau norma hukum;
- 3) sumber daya manusia yang profesional, bertanggung jawab dan sadar hukum;
- 4) pranata-pranata hukum;
- 5) lembaga-lembaga hukum;
- 6) sarana dan prasarana hukum;
- 7) budaya hukum, yang tercermin oleh perilaku para pejabat (eksekutif, legislatif maupun yudikatif), dan juga perilaku masyarakat.⁵⁸

⁵⁸ Agus Surono, *Fiksi Hukum dalam Pembuatan Peraturan Perundang-undangan*, Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia, Jakarta, 2013, hlm. 15-16.

e. Tarif dan Cara Menghitung Uang Tebusan dalam Konteks Pengampunan Pajak

Berdasarkan penjelasan atas Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, disebutkan bahwa dalam hal Wajib Pajak baru memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak pada tahun 2016 dan belum menyampaikan SPT Tahunan PPh Terakhir, tambahan Harta bersih yang diungkapkan dalam Surat Pernyataan seluruhnya diperhitungkan sebagai dasar pengenaan Uang Tebusan.

Berdasarkan penjelasan atas Pasal 5 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, disebutkan bahwa dalam hal Utang yang terkait dengan perolehan Harta tambahan telah dilaporkan dalam SPT PPh Terakhir, Utang tersebut tidak boleh diperhitungkan sebagai pengurang nilai Harta tambahan dalam Surat Pernyataan.

Berdasarkan hal tersebut di atas, sudah sepatutnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengacu pada Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagai dasar operasionalisasinya.

Undang-Undang Dasar menduduki tempat tertinggi dalam hukum nasional sebab merupakan landasan bagi sistem hukum nasional. Hak menguji adalah mekanisme *guarantees of the constitution* yang merupakan konsekuensi dari konstitusi tertulis, atau konstitusi dalam arti formal, atau konstitusi dalam arti sempit.

Untuk menjaga agar kaidah-kaidah konstitusi tidak dilanggar atau disimpangi (baik dalam bentuk peraturan perundang-undangan maupun dalam bentuk tindakan-tindakan pemerintah lainnya), perlu ada badan serta tata cara mengawasinya. Terdapat tiga kategori besar pengujian peraturan perundang-undangan (dan pembuatan administrasi negara), yaitu: pengujian oleh badan peradilan (*judicial review*); pengujian oleh badan yang sifatnya politik (*political review*); dan pengujian oleh pejabat atau badan administrasi negara (*administrative review*).⁵⁹

Hampir setiap undang-undang memberikan porsi yang tidak sedikit kepada pemerintah (eksekutif) untuk membuat peraturan-peraturan pelaksanaan (peraturan lebih lanjut) atas undang-undang tersebut. Kenyataan tersebut memberi peluang timbulnya undang-undang atau peraturan lebih lanjut atas sebuah undang-undang yang secara hierarkis bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Ada kemungkinan bahwa sebuah undang-undang tidak sesuai dengan jiwa peraturan yang mendasarinya (UUD). Begitu juga ada kemungkinan bahwa sebuah Peraturan Pemerintah (atau peraturan perundang-undangan lain yang lebih rendah) memuat materi yang tidak sejalan dengan kehendak peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Oleh karena itu, harus diadakan lembaga kontrol yang efektif atas materi

⁵⁹ Ni'matul Huda, *UUD 1945 dan Gagasan Amandemen Ulang*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2008, hlm. 29-30.

peraturan perundang-undangan.⁶⁰ Lembaga kontrol yang dimaksud adalah *judicial review*, yaitu hak bagi suatu lembaga negara untuk menyatakan bahwa suatu peraturan perundang-undangan tidak sah karena materinya bertentangan dengan peraturan yang secara hierarkis lebih tinggi. Di Indonesia hak menguji materiil terhadap peraturan perundang-undangan yang derajatnya di bawah peraturan pemerintah sudah ada, tetapi sangat sulit untuk diimplementasikan baik karena soal teknis prosedural maupun karena subjek yang berhak menuntut mengandung kekacauan-kekacauan teoretis.⁶¹

f. Tata Cara Penyampaian Surat Pernyataan, Penerbitan Surat Keterangan, dan Pengampunan atas Kewajiban Perpajakan

Berdasarkan penjelasan atas Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang dimaksud dengan “surat pernyataan mengenai besaran peredaran usaha” adalah pernyataan yang berisi pencatatan peredaran usaha Wajib Pajak mulai Januari sampai dengan Desember pada Tahun Pajak Terakhir.

Menurut penulis, apabila Warga Negara Indonesia yang telah memenuhi persyaratan keberatan terhadap pengampunan atas kewajiban perpajakan, penerbitan surat keterangan, dan tata cara penyampaian surat pernyataan, maka warga negara tersebut dapat melakukan hak menguji formal.

⁶⁰ Moh. Mahfud MD., *Politik Hukum di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010, hlm. 369.

⁶¹ *Ibid.*, hlm. 369.

Menurut Sri Soemantri, yang dimaksud dengan hak menguji formal adalah wewenang untuk menilai, apakah suatu produk legislatif seperti undang-undang misalnya melalui cara-cara (*procedure*) sebagaimana telah ditentukan/diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku ataukah tidak. Dari pengertian hak menguji formil yang dinilai atau diuji adalah tata-cara pembentukan suatu undang-undang, apakah sesuai atau tidak dengan apa yang telah digariskan dalam peraturan perundang-undangan. Sedangkan hak menguji material adalah suatu wewenang untuk menyelidiki dan kemudian menilai apakah suatu peraturan perundang-undangan isinya sesuai atau bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi derajatnya, serta apakah suatu kekuasaan tertentu berhak mengeluarkan suatu peraturan tertentu.⁶²

g. Kewajiban Investasi atas Harta yang Diungkapkan dan Pelaporan dalam Bidang Pengampunan Pajak

Menurut penulis, apabila Warga Negara Indonesia yang telah memenuhi persyaratan keberatan terhadap kewajiban investasi atas harta yang diungkapkan dan pelaporan dalam bidang pengampunan pajak, maka warga negara tersebut dapat menggunakan haknya untuk melakukan uji materi terhadap undang-undang.

Dalam perspektif ketatanegaraan Indonesia, pengujian peraturan perundang-undangan telah diperkenalkan sejak tahun 1970, yakni melalui Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 tentang

⁶² Ahmad Syahrizal, *Peradilan Konsitusi*, Pradnya Paramita, Jakarta, 2006, hlm. 56.

Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman yang kewenangannya diletakkan pada Mahkamah Agung dengan kekuasaan dan kewenangan yang terbatas. Terbatasnya kekuasaan dan kewenangan Mahkamah Agung untuk melakukan pengujian tersebut dapat dipahami karena sistem politik termasuk di dalamnya penyelenggaraan pemerintahan dalam kurun (1970-1998) dilakukan dengan pendekatan otoritarian. Akan tetapi, sejak tumbangannya kekuasaan Orde Baru, kondisi ini berubah ke arah penerapan sistem politik yang demokratis terutama setelah perubahan UUD 1945.⁶³ Pada masa lalu, kewenangan untuk menilai peraturan perundang-undangan atau yang lazim disebut sebagai hak menguji materiil berdasarkan Pasal 26 ayat (1) UU 14/1970 jo Pasal 31 ayat (1) UU 14/1985 merupakan kewenangan dari Mahkamah Agung (MA).⁶⁴

h. Perlakuan Perpajakan berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Berdasarkan Pasal 16 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut: (1) Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan, tidak berhak:

- a. mengompensasikan kerugian fiskal dalam surat pemberitahuan untuk bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, sampai dengan akhir

⁶³ Zainal Arifin Hoesein, *Judicial Review di Mahkamah Agung Republik Indonesia: Tiga Dekade Pengujian Peraturan Perundang-undangan*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2013, hlm. 27.

⁶⁴ Zairin Harahap, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2002, hlm. 63.

Tahun Pajak Terakhir, ke bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak berikutnya; b. mengompensasikan kelebihan pembayaran pajak dalam surat pemberitahuan atas jenis pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) untuk masa pajak pada akhir Tahun Pajak Terakhir, ke masa pajak berikutnya; c. mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dalam surat pemberitahuan atas jenis pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir; dan/atau d. melakukan pembetulan surat pemberitahuan atas jenis pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, setelah Undang-Undang ini diundangkan. (2) Setelah Undang-Undang ini diundangkan, pembetulan surat pemberitahuan untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir yang disampaikan oleh Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan dianggap tidak disampaikan.

Berdasarkan Pasal 17 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, ditegaskan bahwa dalam hal terdapat Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat

Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum akhir Tahun Pajak Terakhir, yang terbit sebelum Wajib Pajak menyampaikan Surat Pernyataan yang mengakibatkan timbulnya kewajiban pembayaran imbalan bunga bagi Direktorat Jenderal Pajak, atas kewajiban dimaksud menjadi hapus.

Kebijakan pengampunan pajak sebaiknya dilakukan sekali saja, karena pengulangan kebijakan akan menimbulkan ekspektasi akan adanya kebijakan serupa di kemudian hari pada masyarakat yang menyebabkan menurunnya tingkat kepatuhan wajib pajak.⁶⁵

i. Perlakuan atas Harta yang Belum atau Kurang Diungkap di Bidang Pengampunan Pajak

Menurut Urip Santoso dan Justina M. Setiawan, program *tax amnesty* harus dilaksanakan dengan sistematis, mulai dari perancangan hukum, sosialisasi kepada tokoh-tokoh panutan masyarakat, sampai dengan *law enforcement* berikutnya agar terjadi basis WP yang ber NPWP meningkat. Selanjutnya, wajib pajak yang teruji kepatuhan perpajakannya harus diberi penghargaan agar menjadi contoh wajib pajak lainnya dan

⁶⁵ Benny Robby Kurniawan, Bambang Juanda, dan Toni Bakhtiar, "Kajian Kebijakan Pengampunan Pajak dengan Pendekatan Eksperimental", *Jurnal Ekonomi dan Pembangunan Indonesia* Vol. 19 No. 1 Januari 2019: 21–48, hlm. 45.

sebaliknya yang melakukan penyelundupan pajak perlu diberi sanksi berat tanpa tebang pilih. Selain itu, penggunaan dana dari sektor pajak harus transparan, agar masyarakat pembayar pajak mengetahui manfaat membayar pajak adalah untuk kemakmuran rakyat. Jadi, perlu penerapan *good governance* dalam pengelolaan dana pajak.⁶⁶

j. Upaya Hukum berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Menurut Mia Amalia, ada beberapa langkah yang ditempuh pemerintah Indonesia khususnya Direktorat Jenderal Pajak guna meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, antara lain melaksanakan program Sensus Pajak Nasional. Selain itu melakukan penyempurnaan peraturan untuk menangani tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*), tindakan penggelapan pajak melalui *transfer pricing*, dan pengenaan pajak final. Adanya upaya dalam membenahan internal aparatur dan sistem perpajakan. Adanya reformasi dan penataan sistem perpajakan dilakukan dengan baik yaitu perbaikan potensi, intensifikasi dan ekstensifikasi, pengembangan teknologi informasi, perbaikan sumber daya manusia serta pengawasan. *Tax amnesty* dapat diimplementasikan di Indonesia, namun harus mempunyai payung hukum sebagai dasar serta tujuan yang jelas dalam pelaksanaan *tax*

⁶⁶ Urip Santoso dan Justina M. Setiawan, “*Tax Amnesty* dan Pelaksanaannya di Beberapa Negara: Perspektif bagi Pebisnis Indonesia”, *Sosiohumaniora*, Vol. 11, No. 2, Juli 2009 : 111 – 125, hlm. 123.

amnesty. Salah satu kelemahan *tax amnesty* jika diterapkan di Indonesia adalah dapat mengakibatkan berbagai penyelewengan dan *moral hazard* karena sarana dan prasarana, keterbukaan akses informasi serta pendukung lainnya belum memadai sebagai prasyarat pemberlakuan *tax amnesty* tersebut. Implementasi *tax amnesty* dalam jangka pendek sebaiknya ditunda terlebih dahulu menunggu kesiapan berbagai perangkat dan piranti hukum yang melandasi pelaksanaan kebijakan ini.⁶⁷

k. Manajemen Data dan Informasi di Bidang Pengampunan Pajak

Kebijakan *tax amnesty* seyogianya dapat dilihat dengan perspektif yang luas. Pengampunan pajak bukan semata persoalan penerimaan negara, tetapi juga potensi untuk mendorong roda ekonomi. Di tengah kondisi global yang masih lesu, setiap tambahan penerimaan merupakan sumber penggerak perekonomian yang ditunggu.⁶⁸

l. Ketentuan Pidana berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Menurut Ronald C. Fisher, John H. Goddeeris, dan James C. Young, kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat dikatakan sebagai salah satu kebijakan pajak yang cukup populer

⁶⁷ Mia Amalia, “Kebijakan Hukum terhadap Pelaksanaan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) dalam Meningkatkan Kesejahteraan Masyarakat Bangsa Indonesia”, *Jurnal Hukum Mimbar Justitia Fakultas Hukum Universitas Suryakencana Vol. 3 No. 1 – Juni 2017 p. 17-34*, hlm. 33.

⁶⁸ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, “*Tax Amnesty*”, *Media Keuangan VOLUME XI/NO.103/APRIL 2016*, hlm. 5.

dan kontroversial. Hal tersebut dikarenakan *tax amnesty* akan memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak (WP) untuk membayar pajak yang sebelumnya tidak dibayar tanpa dikenakan sanksi administrasi atau tindakan pidana di bidang perpajakan, sehingga WP tersebut dapat bergabung kembali ke dalam sistem perpajakan yang berlaku.⁶⁹

m. Ketentuan Pelaksanaan Pengampunan Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Dari aspek yuridis, pengaturan kebijakan Amnesti Pajak melalui Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 karena berkaitan dengan penghapusan pajak yang seharusnya terutang, sanksi administrasi perpajakan, dan sanksi pidana di bidang perpajakan.⁷⁰

n. Pemberlakuan Pengampunan Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Fasilitas Amnesti Pajak yang akan didapat oleh Wajib Pajak yang mengikuti program Amnesti Pajak, antara lain: a. penghapusan pajak yang seharusnya terutang (PPh dan PPN dan/atau PPn BM), sanksi administrasi, dan sanksi pidana, yang belum diterbitkan ketetapan pajaknya; b. penghapusan sanksi administrasi atas ketetapan pajak yang telah diterbitkan; c. tidak

⁶⁹ M. Fatkur Fadhilah, "Tax Amnesty sebagai Awal Reformasi Pajak", *InsideTax: Media Tren Perpajakan Edisi 37 | Maret 2016*, hlm. 19.

⁷⁰ Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Op. Cit.*, hlm. 214.

dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan; dan d. Penghapusan PPh Final atas pengalihan Harta berupa tanah dan/atau bangunan serta saham.⁷¹

Sebagai wajib pajak yang baik, masyarakat harus mengenali risiko dan konsekuensi yang didapatkan jika memutuskan ikut atau tidak ikut dalam program ini. Jika wajib pajak memilih ikut amnesti pajak namun tidak jujur, maka harus berhati-hati. Pasalnya, harta yang tidak diungkap saat ikut program ini dan ditemukan oleh kantor pajak sampai dengan 1 Juli 2019, akan dianggap sebagai tambahan penghasilan dan dikenai pajak sesuai ketentuan dan sanksi 200 persen dari pajak yang terutang.⁷²

Kebijakan Amnesti Pajak adalah terobosan kebijakan yang didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara. Kebijakan Amnesti Pajak juga tidak akan diberikan secara berkala. Setidaknya, hingga beberapa puluh tahun ke depan, kebijakan Amnesti Pajak tidak akan diberikan lagi.⁷³ Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak disahkan di Jakarta pada tanggal 1 Juli 2016 oleh Presiden

⁷¹ *Ibid.*, hlm. 220.

⁷² *Ibid.*, hlm. 221.

⁷³ *Ibid.*, hlm. 222.

Republik Indonesia, Joko Widodo, undang-undang tersebut diundangkan di Jakarta pada tanggal 1 Juli 2016 oleh Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Yasonna H. Laoly. Perlu diketahui bahwa undang-undang pengampunan pajak ini bukan regulasi pertama di Indonesia tentang pengampunan pajak. Hal tersebut selengkapnya diuraikan di bawah ini.

2. Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

a. Pertimbangan Hukum Pembentukan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

Pertimbangan hukum pembentukan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak adalah:

- 1) Dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, telah diciptakan sistem perpajakan baru guna meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
- 2) Dalam rangka upaya untuk mencapai hal tersebut di atas, dipandang perlu untuk memberikan pengampunan di bidang perpajakan;

b. Ruang Lingkup Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

Wajib Pajak orang pribadi atau badan dengan nama dan dalam bentuk apapun baik yang telah maupun yang belum terdaftar sebagai Wajib Pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan pengampunan pajak. Pengampunan pajak tersebut diberikan atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang terdiri dari: a. Pajak Pendapatan atas pendapatan yang diperoleh dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; b. Pajak Kekayaan atas kekayaan yang dimiliki pada tanggal 1 Januari 1984 dan sebelumnya; c. Pajak Perseroan atas laba yang diperoleh dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; d. Pajak atas Bunga, Dividen dan *Royalty* yang terhutang atas bunga, dividen dan *royalty* yang dibayarkan atau disediakan untuk dibayarkan sampai dengan tanggal 31 Desember 1983; e. MPO wapu yang terhutang dalam tahun 1983 dan sebelumnya; f. Pajak Pendapatan Buruh (PPd.17a) yang terhutang dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; g. Pajak Penjualan yang terhutang dalam tahun 1983 dan sebelumnya.⁷⁴

Berdasarkan Pasal 2 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut:

(1) Persyaratan yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak untuk mendapatkan pengampunan pajak adalah: a. Mendaftarkan diri

⁷⁴ Pasal 1 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

pada Kantor Inspeksi Pajak dalam wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, bagi yang belum mempunyai nomor pokok wajib pajak; b. Menyampaikan pernyataan tertulis mengenai jenis pajak dan tahun pajak yang dimintakan pengampunan; c. Menyampaikan daftar kekayaan per 1 Januari 1984 yang benar bagi Wajib Pajak orang pribadi yang menyelenggarakan pembukuan; d. Menyampaikan Neraca per 1 Januari 1984 yang benar bagi Wajib Pajak orang pribadi yang menyelenggarakan pembukuan dan bagi Wajib Pajak badan; e. Mengisi Surat Pemberitahuan dengan sebenarnya mengenai penghasilan tahun 1984 bagi Wajib Pajak Pajak Penghasilan, kekayaan per 1 Januari 1985 bagi Wajib Pajak Pajak Kekayaan, pemungutan/pemotongan Pajak Penghasilan tahun 1984 dan pemungutan Pajak Penjualan serta Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terhutang dalam tahun 1984; f. Mengisi dengan benar Surat Pemberitahuan mengenai segala jenis pajak untuk dan pada tahun-tahun 1985, 1986 dan 1987. (2) Dalam hal persyaratan tersebut pada ayat (1) tidak dipenuhi, maka pengampunan pajak dengan sendirinya gugur.

Berdasarkan Pasal 3 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut:

(1) Atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut yang dimintakan pengampunan pajak,

dikenakan tebusan dengan tarip: a. 1% (satu persen) dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi Wajib Pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden ini telah memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984; b. 10% (sepuluh persen) dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi Wajib Pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden ini belum memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984. (2) Jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan adalah kekayaan bersih yang tercantum dalam daftar kekayaan/neraca per 1 Januari 1984 yang benar, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf c dan huruf d dengan jumlah kekayaan bersih yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984.

Berdasarkan Pasal 4 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak: berikut: (1) Jumlah kekayaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) dimasukkan dalam modal perusahaan. (2) Peningkatan modal saham sebagai akibat penambahan modal perusahaan dibebaskan dari Bea Meterai

Modal. (3) Penambahan nilai saham dan atau pemberian saham baru kepada pemegang saham sebagai akibat pertambahan modal perusahaan dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan.

Berdasarkan Pasal 5 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut:

(1) Pernyataan dalam rangka pengampunan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) harus disampaikan ke Kantor Inspeksi Pajak dalam Wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, selambat-lambatnya pada tanggal 31 Desember 1984. (2) Pernyataan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang disampaikan langsung oleh Wajib Pajak ke Kantor Inspeksi Pajak harus diberi tanda penerimaan, sedangkan yang dikirim dengan pos tercatat, resi pengiriman dianggap sebagai tanda bukti penerimaan.

Berdasarkan Pasal 6 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut:

Daftar kekayaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf c dan huruf d harus disampaikan kepada Kepala Inspeksi Pajak dalam wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 1984 disertai tanda bukti setoran uang tebusan sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 3.

Berdasarkan Pasal 7 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut:

(1) Wajib Pajak yang melapor untuk mendapatkan pengampunan pajak atas pajak-pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2), dibebaskan dari pengusutan fiskal. (2) Laporan tentang kekayaan dalam rangka pengampunan pajak tidak dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap Wajib Pajak.

Berdasarkan Pasal 8 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut: Bagi Wajib Pajak yang sedang dalam proses pemeriksaan untuk keperluan perpajakan atau Wajib Pajak yang dalam proses penyidikan pada saat berlakunya Keputusan Presiden ini, bilamana dari laporan pemeriksaan atau penyidikan dimaksud telah diketahui jumlah pajak yang seharusnya terhutang, maka untuk jumlah yang telah diketahui tersebut tidak dapat diberikan pengampunan pajak.

Berdasarkan Pasal 9 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut: Hal-hal yang belum cukup diatur berkenaan dengan pelaksanaan Keputusan Presiden ini diatur lebih lanjut oleh Menteri Keuangan.

c. Pemberlakuan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

Berdasarkan Pasal 10 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diatur ketentuan sebagai berikut: Keputusan Presiden ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan. Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan

Keputusan Presiden ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia. Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, ditetapkan di Jakarta pada tanggal 18 April 1984 oleh Presiden Republik Indonesia, Soeharto. Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, diundangkan di Jakarta pada tanggal 18 April 1984 oleh Menteri/Sekretaris Negara Republik Indonesia, Sudharmono.

3. **Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak**

a. **Pertimbangan Hukum Pembentukan Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak**

Pertimbangan hukum pembentukan Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak adalah dalam rangka pelaksanaan sistem perpajakan baru, dipandang perlu memberikan perpanjangan batas waktu bagi Wajib Pajak untuk mendapatkan pengampunan pajak.

b. **Ruang Lingkup Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak**

Mengubah ketentuan Pasal 5 ayat (1) sehingga seluruhnya berbunyi sebagai berikut: "(1) Pernyataan dalam rangka pengampunan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) harus disampaikan ke Kantor Inspeksi Pajak dalam wilayah Wajib

Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, selambat-lambatnya pada tanggal 30 Juni 1985." 2. Mengubah ketentuan Pasal 6 sehingga seluruhnya berbunyi sebagai berikut: "Daftar kekayaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf c dan huruf d harus disampaikan kepada Kepala Inspeksi Pajak dalam wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan, selambat-lambatnya tanggal 30 Juni 1985 disertai tanda bukti setoran uang tebusan sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 3."⁷⁵

c. Pemberlakuan Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, mulai berlaku pada tanggal diundangkan. Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Keputusan Presiden ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia. Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, ditetapkan di Jakarta pada tanggal 22 Desember 1984 oleh Presiden Republik Indonesia Soeharto. Keputusan Presiden ini diundangkan di Jakarta pada tanggal 22 Desember 1984 oleh Menteri/Sekretaris Negara Republik Indonesia, Sudharmono, S.H.

⁷⁵ Pasal I Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, antara lain mengatur ketentuan sebagai berikut:

- a. pembebasan PPh Final dalam rangka balik nama aset berupa tanah dan bangunan yang telah dideklarasikan dalam program Amnesti Pajak;
- b. pemberian kemudahan untuk mendapatkan pembebasan PPh Final dengan cukup menunjukkan salinan surat keterangan Amnesti Pajak kepada Kantor Badan Pertanahan Nasional;
- c. perubahan kode akun pajak dan kode jenis setoran; dan
- d. pemberian kesempatan untuk melakukan Pengungkapan Aset Sukarela dengan Tarif Final (PAS-Final).

Sebelum dilakukan perubahan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 telah diubah berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

BAB III

EVALUASI KEBIJAKAN REGULASI PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA

A. Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia

Regulasi pengampunan pajak di Indonesia dalam sub bab ini ditinjau dari aspek tujuan, kejelasan, kesederhanaan, kepraktisan, dasar hukum, dan konsistensi Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Selengkapnya, aspek-aspek tersebut, diuraikan sebagai berikut:

1. Tujuan Pembentukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Salah satu aspek penting dalam pengampunan pajak adalah menyangkut pengaturannya dalam peraturan perundang-undangan, karena hal ini akan berpengaruh terhadap asas legalitas. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengampunan pajak yang pertama kali dilakukan pada tahun 1964 diberi landasan hukum dalam bentuk Penetapan Presiden (Pen. Pres), di bawah masa berlakunya UUD 1945. Pada masa itu tidak ada pengaturan mengenai tata urutan peraturan perundang-undangan seperti yang diatur dalam Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1996, Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana yang berlaku sekarang.⁷⁶

Berdasarkan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, diketahui bahwa tujuan

⁷⁶ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 41.

pengampunan pajak di Indonesia adalah: Pertama, mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan Harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi; Kedua, mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan Ketiga, meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Berdasarkan tujuan di atas, khususnya terhadap tujuan pertama, penulis berpendapat bahwa tujuan tersebut sangat baik. Akan tetapi, terhadap tujuan kedua dan ketiga, penulis berpendapat bahwa tujuan tersebut seharusnya tidak menjadi tujuan dari pengampunan pajak. Pada tujuan kedua, pada salah satu frasa disebutkan bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak ditujukan untuk “mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan”. Sedangkan sebagaimana diketahui, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak ini bersifat temporer atau sementara sifatnya sehingga tidak jelas kaitannya dengan reformasi perpajakan. Selanjutnya, adalah sesuatu hal yang tidak adil karena pada satu sisi, terhadap warga negara yang tidak taat pajak, mereka mendapatkan pengampunan. Sementara pada sisi lainnya, warga negara yang taat pajak tidak mendapatkan kompensasi apapun.

Selanjutnya, terhadap tujuan ketiga, yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertujuan untuk “meningkatkan penerimaan pajak” penulis berpendapat bahwa tujuan ini kurang tepat karena peningkatan pajak tidak seharusnya dilakukan dengan metode pengampunan pajak. Atau, apabila hal tersebut dijadikan sebagai kalimat tanya, maka yang menjadi pertanyaan adalah apakah pengampunan pajak adalah solusi yang tepat dalam peningkatan pajak di Indonesia? Menurut penulis, seharusnya tujuan pengampunan pajak bersifat realitistis, yaitu negara memberikan kesempatan secara terbatas kepada setiap warga negara atau badan hukum yang tidak patuh pajak agar terhindar dari potensi ancaman hukum perpajakan. Kedua, negara melakukan program pengampunan pajak dalam rangka menutupi kekurangan pemerintah dari aspek penerimaan pajak dengan besaran penerimaan tertentu (dengan menegaskan jumlah besarnya penerimaan yang diharapkan).

Menurut Zainal Muttaqin, tujuan dari lahirnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah untuk meningkatkan penerimaan dari sektor pajak masih diragukan keberhasilannya; mengingat diskon besar-besaran yang diakomodir di dalam undang-undang tersebut; selain itu kelahiran undang-undang tersebut dapat menimbulkan dampak negatif, yaitu terjadinya moral *hazard* bagi masyarakat.⁷⁷

⁷⁷ Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, hlm. 12.

Secara garis besar, pokok-pokok ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

- a. pengaturan mengenai subjek Pengampunan Pajak;
- b. pengaturan mengenai objek Pengampunan Pajak;
- c. pengaturan mengenai tarif dan cara menghitung Uang Tebusan;
- d. pengaturan mengenai tata cara penyampaian Surat Pernyataan, penerbitan Surat Keterangan, dan pengampunan atas kewajiban perpajakan;
- e. pengaturan mengenai kewajiban investasi atas Harta yang diungkapkan dan pelaporan;
- f. pengaturan mengenai perlakuan perpajakan;
- g. pengaturan mengenai perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap;
- h. pengaturan mengenai upaya hukum;
- i. pengaturan mengenai manajemen data dan informasi; dan
- j. pengaturan mengenai ketentuan pidana.⁷⁸

Pertumbuhan ekonomi nasional dalam beberapa tahun terakhir cenderung mengalami perlambatan yang berdampak pada turunnya penerimaan pajak dan juga telah mengurangi ketersediaan likuiditas dalam negeri yang sangat diperlukan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia. Di sisi lain, banyak harta warga negara Indonesia

⁷⁸ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

yang ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, baik dalam bentuk likuid maupun nonlikuid, yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk menambah likuiditas dalam negeri yang dapat mendorong pertumbuhan ekonomi nasional.⁷⁹

Permasalahannya adalah bahwa sebagian dari harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia tersebut belum dilaporkan oleh pemilik harta dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilannya sehingga terdapat konsekuensi perpajakan yang mungkin timbul apabila dilakukan perbandingan dengan harta yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang bersangkutan. Hal ini merupakan salah satu faktor yang menyebabkan para pemilik harta tersebut merasa ragu untuk membawa kembali atau mengalihkan harta mereka dan untuk menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di Indonesia.⁸⁰

Selain itu, keberhasilan pembangunan nasional sangat didukung oleh pembiayaan yang berasal dari masyarakat, yaitu penerimaan pembayaran pajak. Agar peran serta ini dapat terdistribusikan dengan merata tanpa ada pembeda, perlu diciptakan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum. Hal ini didasarkan pada masih maraknya aktivitas ekonomi di dalam negeri yang belum atau tidak dilaporkan kepada otoritas pajak. Aktivitas yang tidak dilaporkan

⁷⁹ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

⁸⁰ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

tersebut mengusik rasa keadilan bagi para Wajib Pajak yang telah berkontribusi aktif dalam melaksanakan kewajiban perpajakan karena para pelakunya tidak berkontribusi dalam pembiayaan pembangunan nasional. Untuk itu, perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan Harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk pengampunan pajak. Terobosan kebijakan berupa pengampunan pajak atas pengalihan harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara.⁸¹

Kebijakan pengampunan pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika Wajib Pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya. Dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini, penerimaan uang tebusan diperlakukan sebagai penerimaan Pajak Penghasilan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya Uang Tebusan yang berguna bagi Negara untuk membiayai berbagai program

⁸¹ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, Negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.⁸²

2. **Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Bersifat Jelas, Sederhana, dan Praktis**

Pada masa sebelum diberlakukannya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, pengampunan pajak tidak diberikan bagi wajib pajak yang sedang dalam proses pemeriksaan untuk keperluan perpajakan atau dalam proses penyidikan (Pasal 8 Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984). Memperhatikan rumusan Pasal 8 Keputusan Presiden tersebut, terdapat dua indikator/kriteria yang diatur, yaitu mengenai subyek yang diberikan pengampunan pajak dan kriteria perbuatan pelanggaran pajak. Mengenai hal pertama subyek yang diberikan pengampunan pajak adalah wajib pajak yang pada saat berlakunya Kep.Pres. No. 26 Tahun 1984, tidak sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan. Keadaan ini tentu akan memberikan rasa ketidakadilan bagi wajib pajak yang sedang dalam pemeriksaan atau penyidikan, mengingat pengampunan pajak hanya diberikan bagi wajib pajak yang “kebetulan” tidak sedang dalam proses pemeriksaan dan penyidikan atau belum diperiksa atau dilakukan penyidikan. Dalam keadaan demikian, pengampunan pajak berupa pembebasan dari

⁸² Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

pengusutan fiskal, akan tidak ada artinya karena apabila wajib pajak tidak/belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang akibatnya merugikan negara, tetap akan dilakukan penyidikan. Menurut hasil penelitian Spicer dan Becker, perlakuan yang tidak adil terhadap wajib pajak, akan menyebabkan orang mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan, makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya.⁸³ Berdasarkan uraian di atas, penulis berpendapat bahwa peraturan perundang-undangan di bidang pengampunan pajak sudah bersifat jelas, sederhana, dan praktis.

3. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Memiliki Dasar Hukum yang Kuat

Dari aspek yuridis, pengaturan kebijakan Pengampunan Pajak melalui Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 karena berkaitan dengan penghapusan pajak yang seharusnya terutang, sanksi administrasi perpajakan, dan sanksi pidana di bidang perpajakan. Undang-Undang ini dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Kebijakan pengampunan pajak

⁸³ Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, hlm. 290.

seyogianya diikuti dengan kebijakan lain seperti penegakan hukum yang lebih tegas dan penyempurnaan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, serta kebijakan strategis lain di bidang perpajakan dan perbankan.⁸⁴

Menurut Saldi Isra, sekalipun bukan pertama kali diterapkan di Indonesia, kebijakan/program pengampunan pajak melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mendapat perhatian lebih bilamana dibanding dengan kebijakan serupa pada masa sebelumnya (Program Pengampunan Pajak 1964, Pengampunan Pajak 1984, dan *Sunset Policy* 2008). Bukan saja karena target utama dan lingkupnya yang lebih luas, melainkan juga disebabkan bentuk hukum pengaturannya jauh lebih kuat jika sebelumnya diatur hanya dalam sebuah Penetapan Presiden dan Keputusan Presiden, kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 langsung dimuat dalam undang-undang. Artinya, secara hukum terjadi. penguatan dari aspek bentuk atau dasar hukum yang digunakan dalam menjalankan program ini.⁸⁵

Berdasarkan uraian di atas, penulis berpendapat bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak telah memiliki dasar hukum yang kuat apabila ditinjau dari aspek bentuk peraturan perundang-undangan yang mengaturnya (yaitu dalam bentuk

⁸⁴ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

⁸⁵ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 39.

undang-undang). Akan tetapi, apakah undang-undang tersebut sudah konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang lain adalah hal yang menarik untuk dilakukan kajian lebih lanjut berdasarkan asas pembentukan peraturan perundang-undangan.

4. **Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Konsisten dengan Peraturan Perundang-undangan Lain**

Manajer bidang Advokasi dan Investigasi Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran (FITRA), Apung Widadi menilai Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak atau *tax amnesty* memiliki dasar permasalahan yang layak untuk diajukan uji materi ke Mahkamah Konstitusi (MK). Apung Widadi mengatakan, secara filosofi, dasar pembentukan UU *Tax Amnesty* tidak sesuai dengan konstitusi. Secara filosofi pembentukan UU *Tax Amnesty* itu cacat konstitusional karena pajak bersifat memaksa.⁸⁶

Apung Widadi menjelaskan, dasar argumentasi RUU Pengampunan Pajak bertentangan dengan pasal 23 dan 23 A UUD 1945 tentang Pengelolaan APBN dan Pemungutan Pajak. Dalam pasal tersebut dinyatakan penungutan pajak dalam proses APBN sudah memiliki sistem yang bersifat memaksa, bukan mengampuni. Selain itu UU Pengampunan Pajak mendegradasi UU Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Potensi melanggar UU KUP sangat besar karena undang-undang tersebut tidak

⁸⁶ Kristian Erdianto, “Fitra Nilai Dasar Pembentukan UU “Tax Amnesty” Inkonstitusional”, dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2016/08/31/23254401/fitra.nilai.dasar.pembentukan.uu.tax.amnesty.inkonstitusional>., diakses tanggal 11 Oktober 2019.

memiliki naskah akademik dalam proses pembuatannya. UU *Tax Amnesty* juga dinilai bertentangan dengan UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. UU tersebut mensyaratkan keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.⁸⁷

Perlu ditambahkan di sini bahwa menurut Peneliti Pusat Studi Hukum dan Kebijakan (PSHK), Ronald Rofiandri, ditemukan kemunduran Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dalam menjalankan fungsi legislasi selama 2015. Kemunduran itu adalah ketidakpatuhan DPR terhadap syarat dan prosedur dalam pembuatan undang-undang. Menurut Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, suatu RUU yang hendak diusulkan, dibahas dan diselesaikan dalam kurun waktu tertentu, serta harus dibicarakan secara matang, tidak tergesa-gesa, cukup waktu serta mempertimbangkan pandangan dari seluruh pemangku kepentingan. Namun, patut dipertanyakan ketika DPR dan Presiden menyetujui RUU Pengampunan Pajak dan RUU Perubahan UU KPK masuk dalam Prolegnas Prioritas 2015, ketika dilaporkan pada 15 Desember 2015. Pasalnya, hanya tersisa 3 hari kerja sebelum DPR menjalani masa reses.⁸⁸

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ Abba Gabrillin, “PSHK: Selama 2015, DPR Tak Taat Prosedur Legislasi”, dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2016/01/05/10345371/PSHK.Selama.2015.DPR.Tak.Taat.Prosedur.Legislati?page=all>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

Berdasarkan uraian di atas, diketahui bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak konsisten dengan peraturan perundang-undangan lainnya, baik ditinjau dari Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan maupun dari peraturan perundang-undangan lainnya seperti Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Adapun pelaksanaan program amnesti pajak di Indonesia pada tahun 2016, diuraikan pada gambar di bawah ini.

Gambar 2
Pelaksanaan Program Amnesti Pajak di Indonesia



- 2 - Data Amnesti Pajak untuk capaian periode I, II, dan III dari *Dashboard Amnesti Pajak* diakses 29 Mei 2017.
 - Surat Pernyataan Harta adalah surat yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk melaporkan harta, utang, nilai harta bersih, penghitungan dan pembayaran uang tebusan.
 - Data jumlah sumber daya manusia berdasarkan Salinan Keputusan Pembentukan Tim Penerimaan dan Tindak Lanjut Surat Pernyataan Harta per Unit DJP.

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2018, hlm. 8-11.

Berdasarkan pengalaman di Negara-Negara lain dan 2 (dua) kali pengampunan pajak di Indonesia, materi yang diatur pada dasarnya sama, yaitu tentang wajib pajak yang diberi pengampunan (*eligibility*), jenis pajak (*coverage*), lama waktu kesempatan pengampunan (*duration*), persyaratan yang harus dipenuhi, hutang pajak/sanksi yang dihapus (*incentives*) dan uang tebusan yang dikenakan sebagai pengganti penghapusan hutang/sanksi. Perbedaan terletak pada bentuk hukum/peraturan perundang-undangan yang dijadikan sebagai wadah pengampunan pajak. Pengaturan pengampunan pajak dalam bentuk perundang-undangan ini akan berpengaruh terhadap kepastian hukum pelaksanaan pengampunan.⁸⁹ Perbedaan pengampunan pajak di Indonesia tahun 1984 dan tahun 2016 diuraikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 1
Perbedaan antara Program Amnesti Pajak di Indonesia
Tahun 1964, 1984 dan 2016

Perbedaan	1964	1984	2016
Dasar Hukum	Penetapan Presiden	Keputusan Presiden	Undang-undang
Subjek Pajak	Orang pribadi dan perusahaan	Setiap warga negara dan perusahaan, baik sudah terdaftar sebagai Wajib Pajak maupun belum	Wajib Pajak yang sudah dan belum memiliki NPWP
Objek Pajak	Pendapatan; Kekayaan; dan Perseroan	Pendapatan; Kekayaan; Perseroan; PDBR; Pendapatan Buruh; dan Penjualan	Penghasilan; Pertambahan Nilai; dan Penjualan atas Barang Mewah.
Klasifikasi Uang Tebusan	5% sampai dengan 10%	1% sampai dengan 10%	2% sampai dengan 10%

Sumber: Peraturan Perundang-undangan tentang Pengampunan Pajak yang berlaku dan yang pernah berlaku di Indonesia.

⁸⁹ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 40.

5. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Dikaitkan dengan Dampak di Masyarakat

Menurut Ketua PP Muhammadiyah Busyro Muqoddas, sejak UU *Tax Amnesty* disahkan, muncul keresahan sosial di masyarakat, terutama di kalangan pengusaha kecil dan menengah. Menurut dia, UU tersebut memiliki dampak destruktif yang besar ketimbang dampak pemasukan pajak yang ditargetkan oleh Pemerintah. Busyro Muqoddas meminta Presiden Joko Widodo menunda penerapan UU *Tax Amnesty* sampai proses sosialisasi masyarakat selesai dilakukankarena efektivitas penerimaan pemasukan pajak tidak sebanding dengan kegaduhan yang ditimbulkan.⁹⁰

Selain hal tersebut di atas, penulis memiliki pendapat yang sama dengan yang menyebutkan bahwa pemerintah telah memberikan “karpets merah”⁹¹ atau lebih cenderung memberikan perlindungan kepada pengusaha atau warga negara dengan golongan ekonomi kaya. Selain itu, pengampunan pajak berpotensi memberikan sesuatu kepastian hukum bagi para pelaku kejahatan ekonomi atau pelaku pencucian uang agar terhindar dari ancaman pidana. Dengan demikian, diketahui bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak telah menimbulkan dampak negatif di masyarakat.

⁹⁰ Kristian Erdianto, “*Fitra Nilai Dasar Pembentukan UU “Tax Amnesty” Inkonstitusional*”, dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2016/08/31/23254401/fitra.nilai.dasar.pembentukan.uu.tax.amnesty.inkonstitusional>., diakses tanggal 11 Oktober 2019.

⁹¹ Sejumlah masyarakat yang tergabung dalam YSK dan SPRI menggugat UU Pengampunan Pajak ke Mahkamah Konstitusi karena menjadi karpets merah bagi para pengemplang pajak untuk menghapus dosanya. Selengkapnya lihat: Priska Sari Pratiwi, “*Karpets Merah Pengemplang Pajak, UU Tax Amnesty Akan Digugat*”, dalam: <https://www.cnnindonesia.com/nasional/20160710151523-12-143929/karpets-merah-pengemplang-pajak-uu-tax-amnesty-akan-digugat>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

6. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Diimplementasikan secara Adil dan Transparan

Pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan masyarakat adil dan makmur, membutuhkan modal yang sangat besar. Oleh karena itu diperlukan peningkatan penanaman modal sebagai salah satu sumber pembiayaan pembangunan.⁹² Penanaman modal adalah segala bentuk kegiatan menanam modal, baik oleh penanam modal dalam negeri maupun penanam modal asing untuk melakukan usaha di wilayah negara Republik Indonesia.⁹³

Kebutuhan pendanaan besar untuk pembangunan nasional harus didukung dengan iklim yang adil dan kondusif bagi pelaksanaan pemungutan pajak. Ketentuan peraturan perundang-undangan yang sifatnya membatasi akses otoritas perpajakan untuk memperoleh informasi keuangan merupakan celah yang sering dimanfaatkan oleh Wajib Pajak untuk tidak patuh melaporkan penghasilan dan harta sesungguhnya. Hal ini tentunya dapat menghambat terwujudnya keberlanjutan efektivitas kebijakan Pengampunan Pajak dan penguatan basis data perpajakan, serta berpotensi mendorong Indonesia menjadi negara tujuan penempatan dana ilegal.⁹⁴

Berdasarkan uraian di atas, penulis berpendapat bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak telah

⁹² Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 38.

⁹³ Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal.

⁹⁴ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, *Op. Cit.*, hlm. 2.

diimplementasikan secara adil dan transparan apabila hal tersebut hanya dikaitkan dengan kepentingan ekonomi nasional.

Dengan berpegang teguh pada prinsip atau asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan kepentingan nasional, tujuan penyusunan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

- a. mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;
- b. mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
- c. meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.⁹⁵

7. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Meminimalkan Biaya Penerimaan Pajak

Menurut Armida Alisyahbana, meskipun pajak bukan satu-satunya faktor pendorong minat investasi, akan tetapi sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara menjadi pertimbangan sendiri bagi investor untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi. Pengenaan pajak yang relatif kecil atau pembebasan pajak pada suatu negara (*tax haven*) menjadi menarik bagi investor karena

⁹⁵ Penjelasan Umum atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

sudah menjadi gejala masyarakat di negara manapun orang cenderung untuk membayar pajak relatif kecil, bahkan mengelak atau menghindari pajak. Tindakan yang demikian jelas akan merugikan penerimaan Negara dari sektor pajak (*tax loss*). Penyebab kerugian pajak (*tax loss*), dapat terjadi karena berbagai sebab yaitu:

- a. Peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan memberikan pengecualian (*exemption*) atau pengurangan (*deduction*) dalam rangka insentif kepada wajib pajak. Peraturan perundang-undangan dimaksud antara lain dapat ditemukan dalam UU PPh, UU PBB, UU PMA/PMDN dan berbagai Peraturan Pemerintah yang memberikan insentif pajak.
- b. Kerugian pajak timbul karena perbuatan atau tindakan wajib pajak sendiri. Dalam perbuatan ini dapat dibedakan ke dalam *tax avoidance* yaitu pengelakan pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang dan *tax evasion* atau *tax dodging* yaitu pengelakan pajak yang bertentangan dengan undang-undang (penyelundupan pajak). Termasuk dalam kategori ini misalnya wajib pajak tidak melaporkan seluruh penghasilan yang dikenakan pajak, meninggikan harga pokok barang dan merendahkan harga jual.
- c. Kerugian pajak yang disebabkan oleh petugas pajak (fiskus), seperti korupsi atau kerjasama antara fiskus dengan para wajib pajak.⁹⁶

⁹⁶ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 38-39.

Sebagai bagian penutup pada sub bab ini, perlu penulis tegaskan bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada hakikatnya adalah salah satu bentuk dari kebijakan publik atau kebijakan pemerintah. Kebijakan pemerintah tersebut tentunya harus berkualitas dan di dalam kualitasnya tersebut memberikan ketidakgaduhan di dalam masyarakat.

Thomas R. Dye mendefinisikan kebijakan publik sebagai berikut: “*Public policy is whatever government choose to do or not to do*” (kebijakan publik adalah apa pun pilihan pemerintah untuk melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu. Menurut Dye, apabila pemerintah memilih untuk melakukan sesuatu, tentu ada tujuannya karena kebijakan publik merupakan “tindakan” pemerintah. Apabila pemerintah memilih untuk tidak melakukan sesuatu, hal ini pun merupakan kebijakan publik, yang tentu ada tujuannya.⁹⁷

Kebijakan publik adalah keputusan yang mengikat bagi orang banyak pada tataran strategis atau bersifat garis besar yang dibuat oleh pemegang otoritas publik. Sebagai keputusan yang mengikat publik, kebijakan publik harus dibuat oleh otoritas politik, yaitu mereka yang menerima mandat dari publik atau orang banyak, umumnya melalui suatu proses pemilihan untuk bertindak atas nama rakyat banyak. Selanjutnya, kebijakan publik akan dilaksanakan oleh administrasi negara yang dijalankan oleh birokrasi pemerintah.⁹⁸

Menurut Linda Courtenay Botterill dan Alan Fenna, *one of the challenges of writing about public policy is definitional. Terms such as policy maker, policy analysis - and, indeed, values - are used loosely in much of the literature* (salah

⁹⁷ A. Rusdiana, *Kebijakan Pendidikan: Dari Filosofi ke Implementasi*, Pustaka Setia, Bandung, 2015, hlm. 35.

⁹⁸ Sahya Anggara, *Kebijakan Publik*, Pustaka Setia, Bandung, 2014, hlm. 33.

satu tantangan penulisan tentang kebijakan publik adalah definisi. Istilah-istilah seperti pembuat kebijakan, analisis kebijakan digunakan dalam banyak literatur).⁹⁹

Oleh karena itu, menurut Muhammad Ali, kebijakan publik adalah kebijakan yang dibuat oleh pemerintah atau pejabat pemerintahan dalam arti yang luas (eksekutif, legislatif, dan yudikatif) yang melibatkan individu atau kelompok yang ada di luar pemerintahan. Kebijaksanaan publik dirumuskan oleh mereka yang memiliki otoritas dalam sebuah sistem politik. Mereka yang memiliki otoritas tersebut dapat saja kepala suku, kepala desa, lurah, camat, pejabat eksekutif, anggota Dewan Perwakilan Rakyat, hakim dan hakim agung, dan lain-lain.¹⁰⁰

Perlu ditegaskan bahwa kekuasaan pemerintahan dapat dibagi atau dipisahkan menjadi pemerintahan dalam arti luas dengan pemerintahan dalam arti sempit. Pemerintahan dalam arti sempit hanya meliputi lembaga yang mengurus pelaksanaan roda pemerintahan (eksekutif), sedangkan pemerintahan dalam arti luas, selain eksekutif termasuk juga lembaga yang membuat peraturan perundang-undangan (legislatif) dan yang melaksanakan peradilan (yudikatif).¹⁰¹

Fungsi pemerintah terdiri dari dua bagian, yaitu primer atau fungsi pelayanan dan sekunder atau fungsi pemberdayaan. Fungsi primer yaitu pemerintah sebagai provider jasa-jasa publik yang tidak diprivatisasikan termasuk jasa Hankam, layanan sipil dan layanan birokrasi. Fungsi sekunder yaitu sebagai provider kebutuhan dan tuntutan yang diperintah akan barang dan jasa yang

⁹⁹ Linda Courtenay Botterill dan Alan Fenna, *Interrogating Public Policy Theory: A Political Values Perspective New Horizons in Public Policy Series*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 2019, hlm. 8.

¹⁰⁰ Muhammad Ali, *Kebijakan Pendidikan Menengah dalam Perspektif Governance di Indonesia*, UB Press, Malang, 2017, hlm. 41.

¹⁰¹ Inu Kencana Syafii, *Pengantar Ilmu Pemerintahan*, Refika Aditama, Bandung, 2010, hlm. 20.

mereka tidak mampu penuh sendiri karena masih lemah dan tak berdaya, termasuk penyediaan dan pembangunan sarana dan prasarana.¹⁰²

Menurut Basma I. Abdelgafar, *public policies are instruments that define a course of action or inaction taken by authorities to address public concerns* (kebijakan publik adalah instrumen yang menentukan tindakan atau tidak adanya tindakan yang diambil oleh pihak berwenang untuk mengatasi masalah publik).¹⁰³ Kebijakan itu dibuat berdasar kebijakan yang bersifat luas dengan mengacu pada: berpedoman pada kebijakan yang lebih tinggi, konsisten dengan kebijakan yang berlaku, berorientasi masa depan, berpedoman kepada kepentingan umum, jelas dan transparan; serta dirumuskan secara tertulis.¹⁰⁴

Perjalanan proses dan implementasi manajemen pemerintahan Republik Indonesia, berjalan melalui beberapa fase.¹⁰⁵ Terkait dengan hal tersebut di atas, kebijakan publik/pemerintah, khususnya yang terkait dengan pengampunan pajak yang telah dilaksanakan tentunya harus dievaluasi pada setiap tahapannya untuk menghasilkan produk hukum yang berkualitas. Tahapan yang penulis maksud antara lain adalah sosialisasi, harmonisasi, dan sinkronisasi terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pengampunan pajak yang berlaku di Indonesia.

¹⁰² Ismail Nuridin, *Etika Pemerintahan: Norma, Konsep, dan Praktek bagi Penyelenggara Pemerintahan*, Lintang Rasi Aksara Book, Yogyakarta, 2017, hlm. 138.

¹⁰³ Basma I Abdelgafar, *Public Policy: Beyond Traditional Jurisprudence: A Maqasid Approach*, International Institute of Islamic Thought, Herndon, 2018, hlm. 3.

¹⁰⁴ Tim Student Center, *Top Skor No.1 Tes CPNS 2017*, Asoka Aksara, Jakarta, 2017, hlm. 41.

¹⁰⁵ Sedarmayanti, *Good Governance: Kepemerintahan yang Baik dalam Rangka Otonomi Daerah: Upaya Membangun Organisasi Efektif dan Efisiensi melalui Restrukturisasi dan Pemberdayaan*, Mandar Maju, Bandung, 2012, hlm. 160.

B. Upaya dalam Meningkatkan Evaluasi Kebijakan Regulasi Pengampunan Pajak di Indonesia pada Masa yang Akan Datang

Upaya dalam meningkatkan kualitas regulasi pengampunan pajak di Indonesia dapat ditinjau dari beberapa aspek terkait dengan pembahasan yang telah dilakukan sebelumnya, yaitu kualitas regulasi pengampunan pajak di Indonesia dengan penambahan aspek penting, yaitu revisi terhadap judul dari undang-undang itu sendiri. Hal tersebut selengkapnya diuraikan sebagai berikut:

1. Revisi Penamaan/Judul Undang-Undang Pengampunan Pajak

Kebijakan Amnesti Pajak tahun 2016 dijalankan dengan dibentuknya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Hal ini sesuai dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Tahun 1945 (UUD 1945). Berdasarkan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 tersebut, maka pemerintah membuat kebijakan Amnesti Pajak dengan undang-undang.¹⁰⁶

Sebagaimana kebijakan Pengampunan Pajak sebelumnya yang diberi landasan hukum dalam bentuk Penpres Nomor 5 Tahun 1964 dan Keppres Nomor 26 Tahun 1984, perlakuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 adalah memberikan pengampunan atas hutang pajak yang belum dibayar dengan kompensasi membayar uang tebusan dan terhadap laporan kekayaannya tidak akan dilakukan pengusutan fiskal dan tidak akan dijadikan sebagai bukti permulaan penyidikan dan penuntutan pidana pajak.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Hernawan dan Mihwar Anshari, *Op. Cit.*, hlm. 58.

¹⁰⁷ *Ibid.*, hlm. 58.

Persoalan hukum yang mendasar dari isi pengampunan pajak adalah pembebasan utang pajak. Dalam berbagai ordonansi pajak yang berlaku sebelum tahun 1983 maupun Undang-Undang Pajak tahun 1983, tidak dikenal adanya pembebasan utang pajak yang ada adalah pembebasan objek pajak atau pengecualian terhadap objek pajak. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 yang dijadikan momentum untuk memberikan pengampunan pajak melalui Kep. Pres. No. 26 Tahun 1984, hanya mengenal pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Sanksi administrasi dimaksud dapat berupa denda, bunga dan kenaikan. Aspek pengampunan pajak adalah berupa tidak dilakukan penyidikan dan penuntutan pidana.¹⁰⁸

Berdasarkan hal di atas, penulis berpendapat bahwa pada masa yang akan datang (seandainya diberlakukan kembali undang-undang tentang pengampunan pajak) maka judul dari undang-undang tersebut adalah pembebasan utang pajak atau pengampunan wajib pajak. Akan tetapi, penulis lebih tertarik dengan terminologi pengampunan wajib pajak karena yang seharusnya diampuni adalah subjek hukum; bukan objek hukum. atau apabila dijadikan kalimat tanya, maka yang menjadi pertanyaan adalah siapakah/manakah yang diampuni, pajaknya atau wajib pajaknya? Menurut penulis, adalah dapat dengan mudah dimengerti terhadap apa yang dimaksud dengan pemutihan pajak atau penghapusan pajak. Akan tetapi, akan diperlukan analisis untuk memahami apa yang dimaksud dengan pengampunan pajak.

¹⁰⁸ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 45-46.

Berdasarkan kerangka teori di dalam penelitian ini, telah diuraikan kelebihan dari program *tax amnesty* di Indonesia. Sedangkan kekurangannya menurut Maldin Kurniadireja,¹⁰⁹ adalah akan ada intervensi dari pihak luar negeri. Intervensi ini datang dari negara-negara yang selama ini mendapatkan keuntungan atas uang-uang Indonesia dan harus menerima kerugian karena adanya kebijakan *tax amnesty* Indonesia. Pihak negara-negara tersebut akan berusaha dengan berbagai cara untuk tetap mempertahankan uangnya berada di negara tersebut.

2. Revisi Tujuan Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak

Pengampunan Pajak atau yang lebih populer dengan sebutan Amnesti Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar sejumlah uang tebusan dengan tarif yang sangat ringan. Pemerintah menjalankan program Amnesti Pajak sebagai bagian dari upaya strategis menciptakan sumber pertumbuhan ekonomi baru yang dibutuhkan dalam pembangunan nasional. Kontribusi melalui pembayaran uang tebusan pada dasarnya merupakan bentuk gotong royong rakyat dalam mewujudkan Indonesia yang mandiri dengan mengurangi ketergantungan kepada sumber luar negeri.¹¹⁰

¹⁰⁹ Maldin Kurniadireja, “*Mengenal Lebih dalam Kebijakan Tax Amnesty*”, dalam: <https://www.kompasiana.com/maldinkurniadireja/57876aea597b613610239094/mengenal-lebih-dalam-kebijakan-tax-amnesty>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

¹¹⁰ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2016 – Kontribusi Strategis Membangun Bangsa melalui Amnesti Pajak*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2017, hlm. 18.

Menurut penulis, seharusnya tujuan pengampunan pajak bersifat realitistis, yaitu negara memberikan kesempatan secara terbatas kepada setiap warga negara atau badan hukum yang tidak patuh pajak agar terhindar dari potensi ancaman hukum perpajakan. Kedua, negara melakukan program pengampunan pajak dalam rangka menutupi kekurangan pemerintah dari aspek penerimaan pajak dengan besaran penerimaan tertentu (dengan menegaskan jumlah besarnya penerimaan yang diharapkan).

3. Revisi Dasar Hukum Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak

Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak telah memiliki dasar hukum yang kuat apabila ditinjau dari aspek bentuk peraturan perundang-undangan yang mengaturnya (yaitu dalam bentuk undang-undang). Akan tetapi, apakah undang-undang tersebut sudah konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang lain adalah hal yang menarik untuk dilakukan kajian lebih lanjut berdasarkan asas (pembentukan) peraturan perundang-undangan.

Menurut Sudikno Mertokusumo, setidaknya ada 3 asas (adagium) dalam tata urutan peraturan perundang-undangan, yaitu asas *lex superiori derogat legi inferiori*, asas *lex specialis derogate legi generali*, dan asas *lex posteriori derogat legi priori*. Menurut Abdul Ghofur Anshori, asas *lex superiori derogat legi inferiori* berarti peraturan yang lebih tinggi akan melumpuhkan peraturan yang lebih rendah. Jadi jika ada suatu peraturan yang lebih rendah bertentangan

dengan peraturan yang lebih tinggi, maka yang digunakan adalah peraturan yang lebih tinggi tersebut. Asas *lex specialis derogate legi generali* berarti pada peraturan yang sederajat, peraturan yang lebih khusus melumpuhkan peraturan yang umum. Jadi dalam tingkatan perundang-undangan yang sederajat yang mengatur mengenai materi yang sama, jika ada pertentangan diantara keduanya maka yang digunakan adalah peraturan yang lebih khusus. Selanjutnya, asas *lex posteriori derogat legi priori* berarti pada peraturan yang sederajat, peraturan yang paling baru melumpuhkan peraturan yang lama. Jadi peraturan yang telah diganti dengan peraturan yang baru, secara otomatis dengan asas ini peraturan yang lama tidak berlaku lagi. Menurut Bagir Manan, terdapat asas lain yang perlu diperhatikan dalam prinsip tata urutan peraturan perundang-undangan, yaitu:

- a. Dalam tata urutannya, setiap peraturan perundang-undangan harus memiliki dasar hukum pada peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya. Peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.
- b. Isi atau materi peraturan perundang-undangan tingkatan lebih rendah tidak boleh menyimpangi atau bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yang dibuat tanpa wewenang atau melampaui wewenang, dan untuk

menjaga dan menjamin prinsip tersebut agar tidak disimpangi atau dilanggar, maka terdapat mekanisme pengujian secara yudisial atas setiap peraturan perundang-undangan atau kebijakan maupun tindakan pemerintah lainnya.¹¹¹

Berdasarkan uraian di atas, penulis berpendapat bahwa undang-undang tentang pengampunan pajak sangat rentan untuk bertentangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya. Hal tersebut dapat ditinjau dari latar belakang dan manfaat dari adanya pembentukan dan pengundangan kebijakan dari pengampunan pajak itu sendiri.

Kebijakan Amnesti Pajak dilatarbelakangi oleh beberapa hal, yaitu sebagai berikut:

- a. kebutuhan dana untuk pembangunan negara sangat besar, sementara dana warga negara Indonesia banyak yang disimpan di luar negeri;
- b. Indonesia segera memasuki era keterbukaan informasi, yang salah satunya ditandai dengan penerapan *automatic exchange of information*, sehingga sulit bagi seseorang untuk menghindar dari kewajiban perpajakan; serta
- c. tingkat kepatuhan perpajakan di Indonesia masih rendah, yang menunjukkan partisipasi masyarakat dalam pembangunan belum optimal.¹¹²

¹¹¹ Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum: Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 2006, hlm. 43-45.

¹¹² Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2016 – Kontribusi Strategis Membangun Bangsa melalui Amnesti Pajak*, Op. Cit., hlm. 46.

Manfaat yang diperoleh negara melalui kebijakan Amnesti Pajak antara lain, yaitu peningkatan investasi dan likuiditas domestik, peningkatan *tax ratio* melalui pencapaian target penerimaan pajak, serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid dan komprehensif. Pemerintah memberikan kesempatan bagi semua Wajib Pajak untuk memanfaatkan Amnesti Pajak, kecuali bagi Wajib Pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan atas berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan, sedang dalam proses praperadilan, atau sedang menjalani hukuman pidana atas tindak pidana di bidang perpajakan.¹¹³

4. Revisi Inkonsistensi Undang-Undang Pengampunan Pajak dengan Peraturan perundang-undangan Lainnya

Harus diakui bahwa perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah NKRI sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi Warga Negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk Pengampunan Pajak. Terobosan kebijakan berupa Pengampunan Pajak ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah NKRI karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara.¹¹⁴

Program pengampunan pajak pada dasarnya memberikan kesempatan bagi seluruh wajib pajak untuk berkontribusi dalam

¹¹³ *Ibid.*, hlm. 46.

¹¹⁴ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Keuangan Audited 2016*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2017, hlm. 130.

membangun negeri, dengan cara melaporkan asetnya yang belum pernah dilaporkan sebelumnya, baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Di samping itu, dengan pengenaan tarif yang rendah atas aset yang belum pernah dilaporkan tersebut maka diharapkan pengenaan pajak tidak terlalu memberatkan wajib pajak sehingga menambah jumlah wajib pajak yang berpartisipasi dalam program tersebut. Dasar hukum dari pengampunan pajak tersebut (yang dilaksanakan pada tahun 2016 sampai dengan tahun 2017, pen) antara lain adalah:

- a. UU Nomor 11 tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;
- b. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;
- c. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 119/PMK.08/2016 tentang Tata Cara Pengalihan Harta Wajib Pajak ke Dalam Wilayah NKRI dan Penempatan pada Instrumen Investasi di Pasar Keuangan dalam Rangka Pengampunan Pajak;
- d. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2016 tentang Dokumen dan Pedoman Teknis Pengisian Dokumen dalam Rangka Pelaksanaan Pengampunan Pajak;
- e. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan UU Nomor 11 tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;

- f. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-30/PJ/2016 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak.¹¹⁵

Berdasarkan uraian tersebut di atas, apabila masa yang akan datang akan ditetapkan kembali undang-undang tentang pengampunan pajak di Indonesia, maka undang-undang tersebut tidak boleh atau sedapat mungkin dihindari bertentangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya. Selain itu, regulasi pengampunan pajak tersebut tidak diatur di dalam berbagai macam rupa bentuk, akan tetapi lebih disederhanakan dan akan lebih baik apabila regulasi tersebut terkodifikasi.

5. Sosialisasi yang Cukup Setelah Pengesahan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak

Agar tidak terjadi kegaduhan di masyarakat, perlu dilakukan sosialisasi sebelum diberlakukannya undang-undang tentang pengampunan pajak. Harus diakui bahwa pemerintah telah menyiapkan anggaran dana sosialisasi dalam program pengampunan pajak. Akan tetapi, pola sosialisasi yang dilaksanakan dirasa belum menyentuh seluruh lapisan masyarakat.

Dalam rangka menyukseskan program nasional Amnesti Pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan publikasi dan sosialisasi kepada masyarakat. Sosialisasi program Amnesti Pajak dilakukan di dalam dan luar negeri (terutama di negara termasuk tempat tertentu penerimaan Amnesti Pajak). Peserta sosialisasi Amnesti Pajak adalah

¹¹⁵ *Ibid.*, hlm. 131.

masyarakat umum baik Wajib Pajak atau calon Wajib Pajak, kementerian/lembaga, Himpunan Bank-bank Negara (Himbara), maupun Asosiasi. Guna mendukung pelaksanaan kegiatan Amnesti Pajak tersebut, dana yang dianggarkan secara total berjumlah Rp64.068.734.320,00 yang dibagi menjadi 4 kategori, yaitu:

- a. Sosialisasi pengampunan pajak di luar negeri dengan jumlah anggaran sebesar Rp14.623.476.320,00;
- b. Sosialisasi pengampunan pajak di dalam negeri dengan jumlah anggaran sebesar Rp12.347.110.000,00;
- c. Pelayanan Pengampunan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dengan jumlah anggaran sebesar Rp24.848.713.000,00;
- d. Pelayanan Pengampunan Pajak di Kantor Wilayah dengan jumlah anggaran sebesar Rp12.249.435.000,00.¹¹⁶
- e. Pelaksanaan Sosialisasi Amnesti Pajak

6. Ketegasan terhadap Batas Waktu Pemberlakuan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak mengatur secara tegas kapan berakhirnya undang-undang tersebut. Tetapi di dalam Pasal 4 Undang-Undang Pengampunan Pajak, dinyatakan secara tersirat bahwa Undang-Undang Pengampunan Pajak hanya berlaku sampai dengan tanggal 31 Maret 2017. Hal ini sesuai dengan jangka waktu pemberian fasilitas Pengampunan Pajak yang

¹¹⁶ *Ibid.*, hlm. 132-133.

terdiri dari 3 (tiga) tahap, yaitu tahap pertama dari tanggal 1 Juli 2016 sampai dengan 30 September 2016, tahap kedua dari tanggal 1 Oktober 2016 sampai dengan 31 Desember 2016, dan tahap ketiga dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Maret 2017. Batas keberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini dipertegas oleh Mahkamah Konstitusi sebagaimana tercantum dalam Pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang menyatakan sebagai berikut bahwa pemberlakuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, sebagaimana diterangkan Presiden (Pemerintah) dan DPR, hanya dilakukan sekali dalam periode pelaksanaan kebijakan ini (*one shot opportunity*), sehingga pada tahun-tahun selanjutnya akan dilakukan pengenaan tarif normal dan penegakan hukum perpajakan secara konsisten.¹¹⁷

Artinya, setelah jangka waktu pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak ini berakhir maka UU KUP sebagaimana diatur dalam UU No 28 Tahun 2007 berlaku kembali. Oleh karena itu, tidaklah benar anggapan Pemohon bahwa dengan pemberlakuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak berarti telah bergesernya sistem perpajakan. Selain itu, sebagai kebijakan khusus yang bersifat *one shot opportunity* tentu

¹¹⁷ Hernawan dan Mihwar Anshari, *Op. Cit.*, hlm. 59.

menjadi tidak tepat apabila diperbandingkan dengan keadaan normal, yang dengan cara itu lalu kemudian ditarik kesimpulan bahwa terdapat sejumlah besar kerugian negara jika dibandingkan dengan pemberlakuan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku untuk keadaan “normal”.¹¹⁸

7. Tidak Hanya Bersifat Sukarela, tetapi Juga Bersifat Wajib

Indonesia menerapkan Amnesti Pajak, program penghapusan pajak terutang/sanksi administrasi perpajakan/sanksi pidana berdasarkan deklarasi aset secara sukarela.¹¹⁹ Sehubungan dengan telah berakhirnya program pengampunan pajak maka pemeriksaan pajak tahun 2017 difokuskan pada dua aspek, yaitu pemeriksaan pada saat periode Amnesti Pajak dan setelah periode Amnesti Pajak. Pada saat periode Amnesti Pajak, pemeriksaan diarahkan kepada Wajib Pajak yang belum mengikuti Amnesti Pajak. Sedangkan setelah periode Amnesti Pajak, pemeriksaan difokuskan pada sektor tertentu antara lain industri penunjang infrastruktur, industri digital, Wajib Pajak grup dan afiliasi, industri pertambangan, perkebunan dan perikanan, Wajib Pajak yang memperoleh fasilitas perpajakan, dan Wajib Pajak yang tidak mengikuti Amnesti Pajak. Dalam hal Wajib Pajak yang tidak mengikuti Amnesti Pajak sedang dilakukan pemeriksaan maka DJP sekaligus melakukan penelusuran harta (*asset tracing*) untuk menemukan harta Wajib Pajak tersebut yang belum dilaporkan pada SPT Tahunan PPh

¹¹⁸ *Ibid.*, hlm. 59.

¹¹⁹ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, Op. Cit., hlm. 4.

dalam rangka pelaksanaan Pasal 18 Undang-Undang Pengampunan Pajak. Dalam rangka penerbitan instruksi pemeriksaan tahun 2017, bahan baku pemeriksaan ditentukan berdasarkan tiga hal, yaitu: a) daftar sasaran prioritas pemeriksaan; b) analisis risiko manual; serta c) Wajib Pajak pada sektor tertentu yang memenuhi kriteria untuk dilakukan pemeriksaan.¹²⁰

Berdasarkan hal tersebut di atas, penulis berpendapat bahwa dengan membentuk norma hukum deklarasi aset secara sukarela dan/atau wajib, maka hal tersebut secara otomatis menjadi upaya dalam meningkatkan kualitas regulasi pengampunan pajak di Indonesia. Kewajiban deklarasi aset menurut penulis dapat dilakukan pada tahap awal pemberlakuan program pengampunan pajak dengan cara terlebih dahulu melakukan penelusuran harta (*asset tracing*) untuk menemukan harta wajib pajak tersebut.

Penegakan hukum mengedukasi Wajib Pajak, hal ini menunjukkan bahwa pada dasarnya semua tindakan yang dilakukan DJP bukan bertujuan untuk menghukum Wajib Pajak/orang yang bersalah, namun semata-mata untuk memastikan bahwa peraturan perundang-undangan perpajakan telah dipatuhi dan terdapat kepastian hukum atas setiap pelanggaran yang terjadi, termasuk juga untuk menimbulkan efek jera bagi si pelaku, pelaku lainnya, atau calon pelaku. Penegakan hukum di DJP menekankan agar terhadap setiap

¹²⁰ *Ibid.*, hlm. 192.

pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak selalu ditindaklanjuti dengan upaya maksimal untuk mengatasinya, dimulai dari upaya persuasif berupa imbauan/teguran, penindakan secara administratif berupa penerbitan surat ketetapan/tagihan sampai dengan penerapan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan. Diharapkan dengan pengawasan yang efektif terhadap Wajib Pajak maka Wajib Pajak akan terbiasa untuk selalu mematuhi peraturan perundang-undangan perpajakan, yang pada akhirnya dapat mencegah Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran baik yang bersifat administratif maupun menjurus ke tindak pidana perpajakan.¹²¹

Berdasarkan uraian di atas, diketahui bahwa penegakan hukum dalam bentuk pencegahan (preventif) lebih diutamakan dari pada bentuk penindakan (represif)

Namun yang menjadi pertanyaan adalah apakah dengan sukarelanya Wajib Pajak peserta Pengampunan Pajak mengungkapkan Hartanya sebagaimana dituangkan dalam Surat Pernyataan, apakah hal itu berarti membebaskan yang bersangkutan dari proses hukum dari tindak pidana lainnya? Bahwa berdasarkan tanggapan Pemerintah yang disampaikan dalam persidangan tanggal 19 Oktober 2016 antara lain menyatakan bahwa dengan dilaporkannya Harta Wajib Pajak dalam Surat Pernyataan bukan berarti Harta tersebut menjadi kebal terhadap proses hukum atas tindak pidana lain. Kebijakan Pengampunan Pajak

¹²¹ *Ibid.*, hlm. 72.

ditujukan hanya untuk pengampunan terkait perpajakan namun tidak terkait dengan pengampunan pidana lainnya atau tidak menghapuskan pidana lainnya.¹²²

Keterangan Presiden di atas sejalan dengan pengertian Pengampunan Pajak yang termuat dalam rumusan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak sehingga telah nyata bahwa ketentuan *a quo* hanya bermaksud semata-mata tidak akan mengenakan sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan kepada peserta Pengampunan Pajak. Dengan kata lain, secara *a contrario*, Undang-Undang *a quo* tidaklah membebaskan peserta Pengampunan Pajak dari sanksi hukum lain di luar sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian telah terang bagi Mahkamah bahwa Pasal 20 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah konstitusional sepanjang diartikan bahwa ketentuan *a quo* tidak mencakup tindak pidana lain di luar tindak pidana di bidang perpajakan.¹²³

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dapat dimanfaatkan agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat digunakan untuk pengawasan kepatuhan Wajib

¹²² Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 58/PUU-XIV/2016, hlm. 355.

¹²³ *Ibid.*, hlm. 355.

Pajak di masa yang akan datang. Dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak perlindungan terhadap data dan informasi Wajib Pajak diatur dalam Bab X tentang Manajemen Data dan Informasi, Data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan Harta dan lampirannya yang diterima dan dikelola oleh Kementerian Keuangan atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak.¹²⁴

8. Menerapkan Strategi DJP Terkait Ekstensifikasi dan Intensifikasi

Menurut penulis, masalah yang timbul dari calon wajib pajak orang pribadi sehingga menimbulkan kendala dalam pelaksanaan ekstensifikasi adalah tingkat kesadaran dan pengetahuan masyarakat tentang kewajiban pajak yang masih kurang atau sangat minim sekali sehingga merasa khawatir berkurangnya penghasilan atau gaji yang mereka peroleh dalam kurun waktu tertentu.

Pajak Penghasilan Pasal 21 adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain yang diterima atau diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan.¹²⁵

Ekstensifikasi adalah kegiatan yang berkaitan dengan upaya menambah jumlah Wajib Pajak terdaftar dalam administrasi DJP. Upaya ini dilakukan secara proaktif oleh DJP melalui pemberian NPWP

¹²⁴ Hernawan dan Mihwar Anshari, *Op. Cit.*, hlm. 59-60.

¹²⁵ Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas Direktorat Jenderal Pajak, *Pajak Penghasilan*, Departemen Keuangan Indonesia, Jakarta, 2006, hlm. 9.

dan/atau penguohan Pengusaha Kena Pajak (PKP). Strategi ekstensifikasi yang dilaksanakan DJP dalam rangka pengamanan pencapaian target penerimaan pajak tahun 2017 terdiri atas beberapa bagian, yaitu sebagai berikut:

- a. pengawasan terhadap Wajib Pajak yang belum terdaftar, yang di antaranya dilakukan melalui kegiatan pengamatan/survei lapangan *geotagging* serta pengawasan terhadap Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak orang pribadi nonkaryawan yang baru terdaftar tahun 2017 dengan cara memberikan edukasi/kelas pajak per sektor serta pengawasan bagi Wajib Pajak tersebut yang belum melakukan pembayaran; dan
- b. pengawasan pembayaran Wajib Pajak yang baru terdaftar pada tahun 2016, terutama dilakukan terhadap Wajib Pajak badan sektor konstruksi, Wajib Pajak orang pribadi nonkaryawan dengan omzet sampai dengan Rp4,8 miliar dan Wajib Pajak profesi, Wajib Pajak bendahara termasuk Bendahara Dana Desa, serta Wajib Pajak badan maupun Wajib Pajak orang pribadi nonkaryawan yang belum melakukan pembayaran serta penanganan Wajib Pajak dengan kriteria TLTB (Tidak Laport-Tidak Bayar) secara teritorial dengan bekerja sama dengan aparat pemerintah daerah setempat.¹²⁶

¹²⁶ Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2017, Op. Cit.*, hlm. 69.

DJP menerapkan strategi ekstensifikasi pasca-Amnesti Pajak, yang secara garis besar dilakukan terhadap dua kelompok Wajib Pajak sebagaimana diuraikan berikut ini.

a. Terhadap Wajib Pajak yang belum ber-NPWP dan tidak ikut Amnesti Pajak:

- 1) Pengawasan berdasarkan kepemilikan harta bersumber dari data internal dan data eksternal serta hasil pengamatan/survei lapangan *geotagging*.
- 2) Diusulkan pemeriksaan tujuan lain untuk menerbitkan NPWP secara jabatan tanpa dilakukan imbauan terlebih dahulu.
- 3) Setelah ber-NPWP, dilanjutkan pemeriksaan data konkrit dalam rangka menerbitkan surat ketetapan pajak (skp) berdasarkan Pasal 18 Undang-Undang Pengampunan Pajak.
- 4) Pemeriksaan bukti permulaan dalam hal terdapat unsur pidana.

b. Terhadap Wajib Pajak yang ber-NPWP:

- 1) Pengawasan berdasarkan kepemilikan harta bersumber dari data internal dan data eksternal serta hasil pengamatan/survei lapangan *geotagging*.
- 2) Dalam hal terdaftar sebelum 2016 maka dilakukan *feeding* data aset ke KPP.

3) Baru terdaftar pada tahun 2016 dan 2017 atau kriteria Wajib Pajak TLTB: a) terhadap yang ikut Amnesti Pajak maka dilakukan pembinaan/edukasi serta imbauan pemenuhan kewajiban perpajakan. Dilakukan pula pemeriksaan data konkrit dalam hal ditemukan kepemilikan harta yang belum dilaporkan dalam SPH; b) terhadap yang tidak ikut Amnesti Pajak maka diusulkan pemeriksaan data konkrit untuk menerbitkan skp berdasarkan Pasal 18 UU Pengampunan Pajak dalam hal ditemukan kepemilikan harta yang belum dilaporkan dalam SPT. Dalam hal belum lapor dan terdapat unsur pidana maka dilakukan pemeriksaan bukti permulaan.¹²⁷

Intensifikasi perpajakan merupakan kegiatan untuk memanfaatkan secara optimal data yang dimiliki dan diperoleh DJP dari internal maupun eksternal dalam rangka mengawasi kepatuhan Wajib Pajak baik formal maupun material. Beberapa kebijakan penggalan potensi dalam ranah intensifikasi pada tahun 2017 meliputi:

- a. pengawasan terhadap penerimaan rutin, antara lain dilakukan melalui kegiatan: 1) pengawasan secara intensif terhadap Wajib Pajak penentu penerimaan, yaitu Wajib Pajak sebagai kontributor 90 persen penerimaan pajak

¹²⁷ *Ibid.*, hlm. 69.

- baik pada skala nasional maupun regional (Kanwil/KPP);
- 2) peningkatan pengawasan terhadap kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara; 3) pengawasan pasca-Amnesti Pajak terhadap Wajib Pajak peserta Amnesti Pajak dalam rangka perluasan basis pajak;
- b. peningkatan kepatuhan formal dan material Wajib Pajak, antara lain dilakukan melalui kegiatan: 1) imbauan kepada Wajib Pajak peserta Amnesti Pajak yang belum melaporkan SPT Tahun Pajak 2016 serta Wajib Pajak UMKM peserta Amnesti Pajak yang belum melakukan pembayaran PPh sesuai ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013 (tarif final 1 persen dari omzet); 2) perluasan basis pengawasan Wajib Pajak berdasarkan segmentasi kepatuhan dan keikutsertaan dalam Amnesti Pajak.¹²⁸

Pengaturan pengampunan pajak menyangkut wajib pajak, objek pajak yang merupakan ketentuan-ketentuan yang termasuk dalam hukum pajak materil, akan memberikan kepastian hukum dan berkaitan pula dengan wewenang fiskus dan penegakan hukum lainnya yang telah diatur dalam undang-undang. Sesuai dengan asas yang dikenal dalam peraturan perundang-undangan dan sistem hukum pada umumnya, pengaturan pengampunan pajak yang tidak tepat akan

¹²⁸ *Ibid.*, hlm. 69.

mengakibatkan tergesernya asas legalitas dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia. Pengampunan pajak seharusnya didasarkan pada pertimbangan kesulitan penerimaan negara/anggaran, penegakkan hukum perpajakan yang tidak berjalan dan kesulitan pertumbuhan ekonomi.¹²⁹

Menurut Mahkamah Konstitusi adalah sumir dan abstrak sehingga tidak dapat ditemukan argumentasi yang valid untuk mendukungnya terhadap dalil yang menyebutkan bahwa menjadikan upaya optimalisasi penerimaan Negara untuk mengadakan pengampunan pajak adalah justru bertentangan dengan semangat konstitusi dan tujuan negara sebagaimana termuat dalam Pembukaan UUD 1945 yang terutama dikaitkan dengan keberadaan pajak sebagai pungutan yang bersifat memaksa sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23A UUD 1945.¹³⁰

Sebagai bagian akhir, penulis sependapat dengan pernyataan yang menyebutkan bahwa,¹³¹ kebijakan pengampunan pajak melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak terlepas dari perencanaan pengeluaran anggaran yang sangat ambisius guna membiayai proyek-proyek infrastruktur yang memerlukan biaya sangat besar yang sulit dicapai dalam situasi ekonomi global dan nasional yang sedang lesu, sementara penerimaan dari sektor pajak melalui intensifikasi dan ekstensifikasi pajak tidak mencapai target yang diharapkan.

Penerimaan pajak merupakan bagian penerimaan terbesar dalam negeri yang tercantum dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara yang setiap tahun

¹²⁹ Agus Iskandar, *Op. Cit.*, hlm. 49.

¹³⁰ Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XIV/2016, hlm. 347.

¹³¹ Selengkapnya lihat: Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016, hlm. 337.

ditetapkan dengan Undang-undang, sekaligus merupakan bagian integral dari proses penerimaan Negara yang bermuara pada APBN sekaligus sebagai kendali kepastian penerimaan negara yang bersumber dari pajak dalam rangka menjalankan roda pemerintahan.¹³²

Dalam kehidupan berbangsa dan bernegara, warga negara yang mampu tetapi tidak berkontribusi dalam pembangunan melalui pembayaran pajak dan hanya mau ikut menikmati hasil pembangunan tidak ada bedanya dengan pendompleng (*free rider*) pembangunan. Jadi, sebagai warga negara yang baik, harus menjaga keseimbangan antara pelaksanaan kewajiban dan penuntutan hak kepada negara.¹³³

¹³² M. Hary Djatmiko, *Op. Cit.*, hlm. 74.

¹³³ Direktorat Jenderal Pajak, *Lebih Dekat dengan Pajak, Op. Cit.*, hlm. 21-22.

BAB IV

PENUTUP

A. Kesimpulan

Kesimpulan dari penelitian ini adalah:

1. Evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia belum baik apabila ditinjau dari aspek konsisten dengan peraturan perundang-undangan lainnya karena tidak memiliki naskah akademis sebagaimana diwajibkan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Sedangkan ditinjau dari substansi yang jelas, sederhana, dan praktis serta regulasi sudah diimplementasikan secara adil dan transparan apabila hal tersebut hanya dikaitkan dengan kepentingan ekonomi nasional, maka kualitas regulasi pengampunan pajak di Indonesia sudah baik.
2. Upaya dalam meningkatkan evaluasi kebijakan regulasi pengampunan pajak di Indonesia pada masa akan datang adalah perubahan judul dan substansi dari undang-undang tersebut. Judul regulasi adalah ditujukan kepada subjek; bukan objek. Selanjutnya, tujuan dari regulasi tersebut adalah bersifat realistik dan diwajibkan (tidak bersifat sukarela) kepada setiap warga negara atau badan hukum yang tidak patuh pajak agar terhindar dari potensi ancaman hukum perpajakan. Apabila masa yang akan datang akan ditetapkan kembali undang-undang tentang pengampunan pajak di Indonesia, maka undang-undang tersebut tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya dan wajib dilakukan sosialisasi sebelum diberlakukan.

B. Saran

Saran dari penelitian ini adalah:

1. Hendaknya pembentuk regulasi pengampunan pajak di masa yang akan datang lebih meningkatkan sosialisasi regulasi kepada masyarakat sehingga regulasi tersebut menjadi berkualitas. Regulasi yang berkualitas tentunya membawa dampak positif berupa tidak akan dilakukan upaya hukum berupa uji materi ke Mahkamah Konstitusi sebagaimana uji materi terhadap Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang telah diajukan uji materi sebanyak 4 (empat) kali.
2. Hendaknya dalam mendukung pembiayaan proyek-proyek infrastruktur yang memerlukan biaya sangat besar yang sulit dicapai dalam situasi ekonomi global dan nasional yang sedang lesu, strategi terpenting dan yang harus dilakukan adalah pemerintah melakukan reformasi regulai di bidang perpajakan terutama regulasi terkait intensifikasi dan ekstensifikasi pajak.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku-buku

- A. Rusdiana, *Kebijakan Pendidikan: Dari Filosofi ke Implementasi*, Pustaka Setia, Bandung, 2015.
- A. Sakti Ramdhon Syah R., *Dasar-dasar Hukum Tata Negara: Suatu Kajian Pengantar Hukum Tata Negara dalam Perspektif Teoritis-Filosofis*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2019.
- Abd. Rahman dan Baso Madiung, *Pendidikan Kewarganegaraan di Perguruan Tinggi*, Celebes Media Perkasa, Makassar, 2017.
- Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum: Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta, 2006.
- Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2008.
- Agus Budiman, *Pajak Itu Gampang, Loh*, Direktorat Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2016.
- Agus Surono, *Fiksi Hukum dalam Pembuatan Peraturan Perundang-undangan*, Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia, Jakarta, 2013.
- Ahmad Syahrizal, *Peradilan Konsitusi*, Pradnya Paramita, Jakarta, 2006.
- Basma I Abdelgafar, *Public Policy: Beyond Traditional Jurisprudence: A Maqasid Approach*, International Institute of Islamic Thought, Herndon, 2018.
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali Press, Jakarta, 2004.
- Diaz Priantara, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2012.
- Dina Susiani, *Buku Ajar Hukum Administrasi Negara*, Pustaka Abadi, Jember, 2019.
- Direktorat Jenderal Pajak, *Direktori Layanan Perpajakan Edisi 2017*, Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta, 2018.

- _____, *Laporan Keuangan Audited 2016*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2017.
- _____, *Laporan Tahunan 2016 – Kontribusi Strategis Membangun Bangsa melalui Amnesti Pajak*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2017.
- _____, *Laporan Tahunan 2017 - Transparansi Membangun Negeri: Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2018.
- _____, *Lebih Dekat dengan Pajak*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat, Jakarta, 2016.
- Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas Direktorat Jenderal Pajak, *Pajak Penghasilan*, Departemen Keuangan Indonesia, Jakarta, 2006.
- Imam Soebechi, *Judicial Review Perda Pajak dan Retribusi Daerah*, Sinar Grafika, Jakarta, 2012.
- Inu Kencana Syafiiie, *Pengantar Ilmu Pemerintahan*, Refika Aditama, Bandung, 2010.
- Ismail Nurdin, *Etika Pemerintahan: Norma, Konsep, dan Praktek bagi Penyelenggara Pemerintahan*, Lintang Rasi Aksara Book, Yogyakarta, 2017.
- Isroah, *Perpajakan*, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta, Yogyakarta, 2013.
- Jandi Mukianto, *Prinsip dan Praktik Bantuan Hukum di Indonesia*, Kencana, Depok, 2017.
- Komisi Pengawas Persaingan Usaha, *Buku Saku Pengadaan Pajak*, Komisi Pengawas Persaingan Usaha, Jakarta, 2012.
- La Ode Husen dan Husni Thamrin, *Hukum Konstitusi: Kesepakatan (Agreement) dan Kebiasaan (Custom) Sebagai Pilar Konvensi Ketatanegaraan*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2017.
- La Ode Husen, *Negara Hukum, Demokrasi dan Pemisahan Kekuasaan*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2019.

- Laurensius Arliman Simbolon, *Lembaga-lembaga Negara (Di dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945)*, Deepublish, Yogyakarta, 2019.
- _____, *Lembaga-Lembaga Negara Independen (Di dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945)*, Deepublish, Yogyakarta, 2019.
- Linda Courtenay Botterill dan Alan Fenna, *Interrogating Public Policy Theory: A Political Values Perspective New Horizons in Public Policy Series*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 2019.
- M. Hary Djatmiko, *Problematik Sengketa Pajak dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia*, Biro Hukum dan Humas Badan Urusan Administrasi Mahkamah Agung Republik Indonesia, Jakarta, 2016.
- Marjan Miharja, *Gesetzgebungswissenschaft: Bahan Ajar Ilmu Perundang-undangan*, Penerbit Qiara Media, Pasuruan, 2019.
- Max Boli Sabon, *Ilmu Negara: Bahan Pendidikan untuk Perguruan Tinggi*, Penerbit Universitas Atma Jaya, Jakarta, 2019.
- Mirna Tanjung, *Buku Ajar Perpajakan*, Fakultas Ilmu-ilmu Sosial Universitas Negeri Padang, Padang, 2003.
- Moermahadi S. Djanegara dan Hastoni, *Tax Amnesty dan PSAK 70: Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak*, Kesatuan Press, Bogor, 2017.
- Moh. Mahfud MD., *Politik Hukum di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010.
- Muhammad Ali, *Kebijakan Pendidikan Menengah dalam Perspektif Governance di Indonesia*, UB Press, Malang, 2017.
- Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2013.
- Ni'matul Huda, *UUD 1945 dan Gagasan Amandemen Ulang*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2008.
- Nurul Qamar, Salle, Amiruddin, Kaharuddin Syah Y. Dt. Amas, Rusli Dg. Palabbi, Andi Suherman, dan Farah Syah Rezah, *Negara Hukum atau Negara Kekuasaan (Rechtsstaat or Machtstaat)*, Social Politic Genius (SIGn), Makassar, 2018.

- OECD, *OECD Regulatory Policy Outlook 2018*, OECD Publishing, Paris, 2018.
- Otoritas Jasa Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Buku 10: Aspek Perpajakan Sektor Jasa Keuangan (Seri Literasi Keuangan Perguruan Tinggi)*, Otoritas Jasa Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2019.
- Otoritas Jasa Keuangan, *Tanya Jawab Pelaksanaan Tax Amnesty*, Otoritas Jasa Keuangan, Jakarta, 2016.
- Retno Widyani, *Hukum Tata Negara Indonesia: Teks dan Konteks*, Deepublish, Yogyakarta, 2015.
- Sahya Anggara, *Kebijakan Publik*, Pustaka Setia, Bandung, 2014.
- Sedarmayanti, *Good Governance: Kepemerintahan yang Baik dalam Rangka Otonomi Daerah: Upaya Membangun Organisasi Efektif dan Efisiensi melalui Restrukturisasi dan Pemberdayaan*, Mandar Maju, Bandung, 2012.
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 2008.
- Sri Warjiyati, *Memahami Dasar Ilmu Hukum: Konsep Dasar Ilmu Hukum*, Prenada Group, Jakarta, 2018.
- Sugianto, *Ilmu Negara: Sebuah Kajian dalam Perspektif Teori Kenegaraan di Indonesia*, Deepublish, Yogyakarta, 2018.
- Sulaiman Tripa, *Rekonseptualisasi Hukum Indonesia*, Bandar Publishing, Banda Aceh, 2019.
- Teuku Saiful Bahri Johan, *Hukum Tata Negara dan Hukum Administrasi Negara dalam Tataran Reformasi Ketatanegaraan Indonesia*, Deepublish, Yogyakarta, 2018.
- Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Materi Terbuka Kesadaran Pajak untuk Perguruan Tinggi*, Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2016.
- Tim Student Center, *Top Skor No.1 Tes CPNS 2017*, Asoka Aksara, Jakarta, 2017.

Zainal Arifin Hoesein, *Judicial Review di Mahkamah Agung Republik Indonesia: Tiga Dekade Pengujian Peraturan Perundang-undangan*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2013.

Zairin Harahap, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2002.

B. Peraturan Perundang-undangan dan Putusan Pengadilan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2008 tentang Tahapan, Tata Cara Penyusunan, Pengendalian dan Evaluasi Pelaksanaan Rencana Pembangunan Daerah.

Peraturan Presiden Nomor 87 Tahun 2014 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang.

Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

Keputusan Presiden Nomor 72 Tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 58/PUU-XIV/2016.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XIV/2016.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016.

C. Kamus, Jurnal, dan Majalah

Agus Iskandar, “Kepastian Hukum dalam Penegakkan Hukum Perpajakan”, *Pranata Hukum Volume 14 Nomor 1 Januari 2019*.

Benny Robby Kurniawan, Bambang Juanda, dan Toni Bakhtiar, “Kajian Kebijakan Pengampunan Pajak dengan Pendekatan Eksperimental”,

Jurnal Ekonomi dan Pembangunan Indonesia Vol. 19 No. 1 Januari 2019: 21–48.

Hernawan dan Mihwar Anshari, “Keberlakuan Normatif Ketentuan Pidana Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak”, *Jurnal Kosmik Hukum Vol. 18 No. 1 Januari 2018.*

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, “*Tax Amnesty*”, *Media Keuangan Volume XI/No.103/April 2016.*

M. Fatkur Fadhilah, “*Tax Amnesty* sebagai Awal Reformasi Pajak”, *InsideTax: Media Tren Perpajakan Edisi 37 | Maret 2016.*

Machmud Aziz, “Aspek-aspek Konstitusional Pembentukan Peraturan Perundang-undangan”, *Jurnal Konstitusi, Volume 3, Nomor 1, September 2006.*

Mia Amalia, “Kebijakan Hukum terhadap Pelaksanaan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) dalam Meningkatkan Kesejahteraan Masyarakat Bangsa Indonesia”, *Mimbar Justitia Vol. 3 No. 1 – Juni 2017 p. 17-34.*

Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Kamus Bahasa Indonesia*, Pusat Bahasa, Jakarta, 2008.

Urip Santoso dan Justina M. Setiawan, “*Tax Amnesty* dan Pelaksanaannya di Beberapa Negara: Perspektif bagi Pebisnis Indonesia”, *Sosiohumaniora, Vol. 11, No. 2, Juli 2009 : 111 – 125.*

D. Internet

Abba Gabrillin, “*PSHK: Selama 2015, DPR Tak Taat Prosedur Legislasi*”, dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2016/01/05/10345371/> .., diakses tanggal 11 Oktober 2019.

Kristian Erdianto, “*Fitra Nilai Dasar Pembentukan UU “Tax Amnesty” Inkonstitusional*”, dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2016/08/31/23254401/>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

Maldin Kurniadireja, “*Mengenal Lebih dalam Kebijakan Tax Amnesty*”, dalam: <https://www.kompasiana.com/>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

Priska Sari Pratiwi, “*Karpet Merah Pengemplang Pajak, UU Tax Amnesty Akan Digugat*”, dalam: <https://www.cnnindonesia.com/nasional/20160710151523-12-143929/>, diakses tanggal 11 Oktober 2019.

Perpustakaan Universitas Islam Riau

Dokumen ini adalah Arsip Milik :

