

**PENERAPAN PENGAMPUNAN PAJAK (*TAX AMNESTY*) DI
INDONESIA BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NOMOR 11
TAHUN 2016 BESERTA PERMASALAHANNYA**

Isep H. Insan & Tisha Nidia Maghijn

Fakultas Hukum Universitas Pakuan

Jalan Pakuan No. 1 Bogor

e-mail : iseph234@gmail.com

Naskah diterima : 14/10/2018, revisi : 18/10/2018, disetujui
20/10/2018

ABSTRAK

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 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. 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. Penerapan pengampunan pajak (*tax amnesty*) di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 telah berjalan melalui beberapa periode, namun diprediksi dalam pelaksanaannya belum dapat berjalan secara maksimal karena adanya hambatan dari berbagai sisi yang dialami selama pelaksanaannya. Dalam pelaksanaan *tax amnesty*, Direktorat Jenderal Pajak menjalin kerjasama dengan pihak-pihak terkait seperti Kepolisian, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI),

dan lembaga lain. Program ini telah diundangkan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada 1 Juli 2016.

Kata Kunci: Pengampunan Pajak, Penerapan Pengampunan Pajak dan Permasalahan dalam Penerapan Pengampunan Pajak.

I. Latar Belakang

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 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.

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.

Pajak merupakan pendapatan terbesar bagi negara karena hampir semua kegiatan yang dilakukan masyarakat dikenakan pajak.¹ Dengan demikian, 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.

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 antar negara.

¹Neneng Hartati dan Boedi Abdullah, *Pengantar Perpajakan*, (Bandung : Pustaka Setia, 2015), hal. 27.

Dalam jangka pendek, hal ini dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program 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. Dari aspek yuridis, pengaturan kebijakan pengampunan pajak melalui Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan 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.²

Di tahun 2016 pemerintah kembali mengkaji kemungkinan penerapan kemungkinan penerapan kebijakan *tax amnesty*. Harapannya dengan memberikan kebijakan pengampunan pajak ini, pihak-pihak yang menikmati kue pembangunan namun belum memberikan pembayaran pajak dengan benar, akan tertarik untuk

²Suharno, *Panduan Praktis Amnesti Pajak Indonesia*, (Jakarta : Kompas Media Nusantara, 2016), hal. 4.

segera melaksanakannya. Dengan adanya *tax amnesty* tahun 2106 dan seterusnya akan sangat membantu upaya pemerintah memperbaiki kondisi perekonomian, pembangunan dan mengurangi pengangguran, mengurangi kemiskinan serta memperbaiki ketimpangan.

Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati mengklaim setoran uang tebusan peserta Amnesti Pajak di Indonesia merupakan yang tertinggi dibandingkan negara-negara lain yang pernah menerapkan kebijakan serupa. Beliau pun merinci pencapaian kebijakan *tax amnesty* di banyak negara, yang menurutnya hasilnya tidak setinggi Indonesia. Antara lain India dengan jumlah uang tebusan hanya 0,58 persen terhadap PDB, Italia 0,2 persen PDB, Afrika Selatan 0,17 persen PDB, Belgia 0,15 persen PDB, dan Spanyol 0,12 persen PDB.

Secara garis besar, pokok-pokok ketentuan yang diatur dalam undang-undang No. 11 Tahun 2016 tentang pengampunan pajak adalah sebagai berikut: Pengaturan mengenai subjek pengampunan pajak; Pengaturan mengenai objek pengampunan pajak; Pengaturan mengenai tarif dan cara menghitung uang tebusan; Pengaturan mengenai tata cara penyampaian Surat Pernyataan, penerbitan Surat Keterangan, dan pengampunan atas kewajiban perpajakan; Pengaturan mengenai kewajiban atas harta yang diungkapkan dan pelaporan; Pengaturan mengenai perlakuan perpajakan; Pengaturan mengenai perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkapkan; Pengaturan mengenai upaya hukum;

Pengaturan mengenai manajemen data dan informasi; dan
Pengaturan mengenai ketentuan pidana.

II. PEMBAHASAN

A. Penerapan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) sebelum Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Indonesia merupakan salah satu negara di dunia yang pernah melaksanakan pengampunan pajak. Sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2008, tercatat Indonesia telah melakukan tiga kali pengampunan pajak, yaitu pada tahun 1964, tahun 1984, dan tahun 2008.

Sejarah *tax amnesty* di Indonesia dimulai pada tahun 1964 atau 20 tahun setelah Kemerdekaan Indonesia. Kebijakan Pemerintah Indonesia yang terkait pengampunan pajak (*tax amnesty*) ini bertujuan untuk mengembalikan dana revolusi, melalui perangkat Keputusan Presiden Republik Indonesia (Keppres).

Sejarah *tax amnesty* tahun 1964 ini berakhir pada 17 Agustus 1965. Saat itu, Penjelasan oleh Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta Drs. Hussein Kartasasmita yaitu, sampai bulan Juli tahun 1965, jumlah dana yang diterima dari *tax amnesty* hanya sejumlah Rp. 12 miliar. Jumlah tersebut sama jumlahnya dengan penerima dana SWI (Sumbangan Wajib Pajak Istimewa) Dwikora. Hal ini dianggap sangat aneh karena

memang seharusnya penerimaan dana dari *tax amnesty* lebih besar jika dibandingkan dengan dana pungutan SWI Dwikora. Sejarah *tax amnesty* mencatat, rendahnya pemasukan dari dana hasil *tax amnesty* ini akibat dari banyaknya pungutan-pungutan lainnya, yaitu diantaranya Gekerev dan SWI Dwikora. Hal ini berakibat mengurangi daya bayar pajak para wajib pajak.

Target dana yang diterima dari *tax amnesty* ini untuk wilayah Jakarta sendiri berjumlah Rp. 25 miliar. Namun ternyata, dana dari *tax amnesty* yang masuk baru setengahnya. Karena itu, Presiden/Panglima Besar mengeluarkan keputusan yaitu, No.53/Kotoe Tahun 1965 yang isinya memperpanjang masa *tax amnesty*, yang awalnya dalam Perpres Nomor 5 Tahun 1964 batas waktu ditetapkan 17 Agustus 1965 menjadi sampai 10 Nopember 1965. Keputusan tersebut dianggap perlu untuk memberikan kelonggaran waktu kepada para pengusaha/pemilik modal yang mana belum sepenuhnya memenuhi Penpres Nomor 5 Tahun 1964. Namun, sejarah *tax amnesty* tahun 1964 ini tergolong gagal karena adanya Gerakan 30 September PKI atau yang lebih dikenal dengan G30S/PKI.

Sejarah *tax amnesty* tahun 1984 merupakan pelaksanaan kebijakan *tax amnesty* kedua. Sama halnya dengan tahun 1964, pada tahun 1984 Indonesia mencatat sejarah *tax amnesty*. Tetapi, bukan untuk mengembalikan dana revolusi, melainkan untuk mengubah sistem perpajakan di Indonesia dari *official-assesment* (besarnya jumlah pajak ditentukan oleh

pemerintah) diubah ke *self-assesment* (besarnya pajak ditentukan oleh wajib pajak sendiri). Sejarah *tax amnesty* di Indonesia tahun 1984 ini mengalami kegagalan karena memang sistem perpajakan belum terbangun.

Namun ternyata, *tax amnesty* tersebut diperpanjang lagi sampai dengan 30 Nopember 1965. Perpanjangan masa pembayaran *tax amnesty* tersebut, bertujuan memberikan kesempatan lagi kepada para wajib pajak yang memang melakukan kesalahan, utamanya dalam melakukan penghitungan harta kekayaan, seperti contohnya melaporkan harta berdasarkan harga yang tertera/tercantum dalam kwitansi, padahal seharusnya penghitungan berdasarkan harga yang berlaku saat itu.

Indonesia pernah menerapkan pengampunan pajak pada tahun 1984. Demikian juga minimnya keterbukaan dan peningkatan akses informasi. Namun pelaksanaannya belum efektif karena wajib pajak sendiri kurang merespons dan tidak diikuti dengan reformasi sistem administrasi perpajakan secara terpadu dan menyeluruh. Pemberian *tax amnesty* tidak sekedar menghapus hak tagih atas wajib pajak namun yang lebih penting lagi sebenarnya adalah memperbaiki sikap dan perilaku wajib pajak, sehingga diharapkan akan terjadi peningkatan penerimaan negara di masa yang akan datang.

Pada dasarnya pemerintah dapat mencari format terbaik yang bisa diimplementasikan bila *tax amnesty* diterapkan. Pemerintah juga dapat mengkaji dan belajar dari

negara yang telah mengimplementasikan kebijakan pengampunan pajak seperti Afrika Selatan, Italia, India, Korea Selatan dan lain-lain. Pemerintah Afrika Selatan menerapkan strategi melalui “*Pull and Push Strategy*”. Mekanisme strategi *Pull* adalah dengan menarik atau memberikan insentif kepada wajib pajak agar wajib pajak tertarik untuk ikut serta dalam program ini. Salah satu caranya adalah dengan penghapusan denda dan/atau bunga pajak terutang atau pembayaran tebusan dengan tarif yang rendah. *Push*, dimaksudkan memberikan tekanan atau rasa tidak nyaman seandainya wajib pajak tidak mau berpartisipasi.

Di Afrika Selatan banyak warga negara Afrika Selatan sebelumnya yang menyimpan dana atau hartanya di luar negeri dengan berbagai alasan. Bukan saja untuk menghindari ketentuan regulasi terhadap pengawasan nilai tukar (*exchange control regulations*), namun juga kesulitan mengungkapkan sumber-sumber yang diperoleh di dalam dan luar negeri. Tingkat pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh di luar negeri di masa lalu di Afrika Selatan cukup tinggi. Misalnya bunga yang diperoleh dari bank dan rekening kepemilikan atas properti di luar negeri yang harus dikenai pajak. Tujuan utama amnesti pajak di Afrika Selatan antara lain, adalah³:

³<http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/Analisis%20Implementasi%20Tax%20Amnesty%20di%20Indonesia.pdf>, diakses tanggal 30Desember 2016.

- 1. Mewajibkan penduduk Afrika Selatan patuh terhadap ketentuan pengawasan devisa (*exchange control*) dan masalah-masalah perpajakan pada umumnya;**
- 2. Memberi kewenangan bagi *South African Revenue Services (SARS)* dan *Exchange Control Department of the South African Reserve Bank (SARB)* mengawasi aset milik warga Afrika Selatan yang berada di luar negeri;**
- 3. Memfasilitasi pengembalian aset yang berada di luar negeri;**
- 4. Meningkatkan penerimaan pajak di masa yang akan datang.**

Dalam sejarahnya, Afrika Selatan telah melaksanakan amnesti pajak tiga kali, yaitu pada 1995, 1996 dan 2003. Selain itu, pada 2003 diberlakukan *special amnesty*, dimana ruang lingkupnya dibatasi hanya pada pengakuan aset rakyat atau wajib pajak yang ada di luar negeri, juga transaksi yang berkaitan dengan pelanggaran lalu lintas devisa. Secara lebih spesifik, amnesti pajak ini dibatasi hanya kepada mereka yang memiliki aset di luar negeri namun belum membayar pajak di masa lalu. Dalam pengampunan pajak ini, jenis pajak yang diampuni hanya terbatas pada PPh Orang Pribadi (*Personal Income Tax*), termasuk juga pajak atas warisan (*estate duty*). Sedangkan PPN dan *withholding taxes* tidak termasuk dalam program ini. Banyak hal yang dapat menjadi masukan dengan merujuk keberhasilan Afrika Selatan dalam melakukan amnesti pajak. Adanya program amnesti ini sebagai bagian dari program pengelolaan perpajakan secara baik yang merupakan tulang punggung penerimaan negara dalam Anggaran

Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Saat ini penerimaan negara dari sektor perpajakan telah mencapai 70-80% dalam APBN sehingga hal tersebut sudah merupakan masalah nasional, sebagaimana pada penerapan *tax amnesty* tahun 2003 memberikan penghapusan tuntutan tindakan pidana yang terbatas hanya yang menyangkut pidana perpajakan dan peraturan lalu lintas devisa.

Dengan demikian kepemilikan aset di luar negeri yang berasal dari aktivitas ilegal atau kriminal lainnya, seperti hasil korupsi, hasil kejahatan, hasil transaksi narkoba, ataupun hasil pencucian uang (*money laundering*), tidak berhak untuk mendapatkan pengampunan pajak. Khusus bagi aset yang disimpan di dalam negeri dan berasal dari penghasilan dalam negeri namun belum dilaporkan dan dipenuhi kewajiban perpajakannya, tidak akan mendapatkan fasilitas pengampunan ini, SARS tetap akan memberikan fasilitas dalam bentuk penghapusan atas sanksi denda sebesar 200% dan juga pemberian kelonggaran dalam mencicil kewajibannya. Di sini SARS tidak memberikan fasilitas penghapusan maupun pengurangan hutang pokok pajak dan bunganya.

Dalam kasus *tax amnesty* negara Afrika Selatan, antusias masyarakat Afrika Selatan dengan adanya fasilitas amnesti ini sangat besar, terlihat dari *trend* pendaftaran secara eksponal dimana proporsi jumlah wajib pajak dan masyarakat yang mendaftar saat menjelang *deadline* melonjak secara drastis. Bagi wajib pajak yang diterima permohonannya harus

membayar uang tebusan dalam jangka waktu tiga bulan terhitung sejak tanggal persetujuan aplikasi amnestinya. Ada beberapa kondisi amnesti pajak sebagaimana yang dijalankan pemerintah Afrika Selatan dapat diterapkan di Indonesia, setidaknya dijadikan bahan pertimbangan dan masukan informasi pengampunan pajak. Perlu diperhatikan ada beberapa persyaratan mendasar yang harus dipenuhi pemohon sebelum menjalankan program *tax amnesty* di Afrika Selatan. Beberapa hal penting yang menjadi acuan atau langkah-langkah implementasi program *tax amnesty*, antara lain⁴ :

- 1. Penelitian dan pengumpulan data sebelum pelaksanaan program pengampunan pajak sangat diperlukan;**
- 2. Optimalisasi strategi "pull and push";**
- 3. Mendefinisikan dan mengkomunikasikan, maksud dan tujuan dari program secara tepat dengan baik;**
- 4. Mendapatkan persetujuan dan komitmen yang kuat dari seluruh jajaran organisasi;**
- 5. Mendapatkan persetujuan dan dukungan yang kuat dari parlemen;**
- 6. Tidak melakukan perubahan persyaratan administrasi di tengah jalan, misalnya perubahan bentuk dan isi formulir, setelah program diumumkan;**
- 7. Pastikan bahwa program amnesti memberi manfaat sekaligus kenyamanan bagi yang berpartisipasi, sebaliknya menimbulkan rasa was-was yang tinggi bila tidak berpartisipasi;**

⁴ Harry Yusuf A, www.pajak2000.com/newsprint.php?id=307, diakses tanggal 30 Desember 2016.

8. **Meminimalisasi persyaratan yang sifatnya kurang jelas;**
9. **Melibatkan kalangan profesional sebanyak mungkin seperti akuntan, pengacara, konsultan pajak, dunia perbankan, kalangan akademisi, pengamat, Lembaga Swadaya Masyarakat dan lain-lain;**
10. **Segera umumkan ke masyarakat luas jika pemerintah dan parlemen telah memutuskan untuk melaksanakan program amnesti ini;**
11. **Lakukan program sosialisasi ke seluruh lapisan masyarakat luas dengan strategi yang tepat dan terarah;**
12. **Seharusnya konsep amnesti pajak perlu dipikirkan secara mendalam karena didalamnya tidak termasuk kewajiban membayar denda atau sanksi. Yang dipersoalkan hanya harta kekayaan (aset) yang belum dilaporkan di Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) wajib pajak baik yang berada di dalam negeri maupun di luar negeri. Namun catatan mengenai besarnya pajak yang belum dibayarkan atau masih kurang bayar tetap harus dibayar oleh wajib pajak;**
13. **Rencana pemberian pengampunan pajak juga memiliki konsekuensi akan hilangnya hukuman sandera badan (*gijzeling*) bagi penunggak pajak, sehingga perlu kajian mendalam aspek yuridis berkaitan dengan wajib pajak bermasalah khususnya penunggak pajak besar;**
14. **Kelemahan lain dari pengampunan pajak ini bisa menjadi motivator bagi wajib pajak untuk tidak membayar pajak (menunda melunasi hutang pajaknya). Karena yang bersangkutan berpandangan akan mendapat pengampunan pajak lagi;**
15. **Penerapan pengampunan pajak ini harus menjadi bagian dari reformasi perpajakan dan bukan terpisah (komprehensif), yang dapat berdampak pada kontraproduktif;**
16. **Diwaspadai dalam penerapan pengampunan pajak ini, adanya kepentingan tertentu dari segelintir**

pengusaha besar yang bermasalah. Maka dari itu, idealnya *tax amnesty* ini dapat berlaku untuk semua orang tanpa diskriminasi, bukan hanya untuk segelintir pengusaha saja.

Secara teori, suatu negara cukup sekali memberlakukan pengampunan pajak agar bisa menghasilkan dampak maksimal. Namun, dalam praktiknya banyak negara yang menerapkan pengampunan pajak berkali-kali.

Sebagai gambaran, India telah membuat pengampunan pajak sebanyak 12 kali hingga tahun 1997. Akan tetapi sekarang ini Pemerintahan Narendra Modi memberi waktu 4 bulan terhitung sejak 1 Juni 2016, kepada warga India untuk meningkatkan kepatuhan pajaknya⁵.

Kemudian, 45 negara bagian Amerika Serikat telah menjalankan 111 pengampunan pajak sepanjang 1982-2011. Jika dirata-rata, setiap negara bagian menjalankan dua kali pengampunan pajak. Sementara, Indonesia telah melaksanakan empat kali pengampunan pajak. Sebelum tahun ini, amnesti pajak diberlakukan pada 1964, 1984, dan 2008⁶.

Beda dengan sebelumnya, pengampunan pajak tahun ini juga menyasar harta konglomerat Indonesia di luar negeri. Jumlahnya diperkirakan mencapai sekitar Rp. 4 ribu triliun. Direktur Jenderal Pajak Ken Dwijugiasteady mengatakan,

⁵[Http://www.pajak.go.id/content/amnesti-pajak](http://www.pajak.go.id/content/amnesti-pajak), diakses tanggal 30Desember 2016.

⁶*Ibid.*, diakses tanggal 30 Desember 2016.

pengampunan pajak tak semata-mata bertujuan untuk meningkatkan penerimaan negara dalam jangka pendek. Tapi juga memperluas basis pajak. “Kami tidak hanya fokus pada uang tebusan yang sebesar Rp. 165 triliun. Ada juga repatriasi, deklarasi, dan kewajiban membayar tunggakan pajak”, katanya saat konferensi pers, Selasa (6/9). “Tujuan amnesti pajak adalah mendapatkan basis pajak yang baru”.

Berikut adalah jalan panjang pengampunan pajak di Indonesia, yaitu :

1. Pengampunan Pajak 1964

Pengampunan pajak pertama kali diadakan di Indonesia diberlakukan di masa pemerintahan Presiden Soekarno. Penetapan kebijakan ini dilakukan dengan penerbitan Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 tentang Peraturan Pengampunan Pajak. Pemerintah memiliki tiga alasan yang kuat untuk mengeluarkan peraturan pengampunan pajak, yaitu:⁷

- a. Keadaan ekonomi pada saat itu tidak begitu baik dimana inflasi berkembang dari tahun ke tahun. Hal tersebut mudah untuk dijadikan alasan bagi para wajib pajak untuk menghindarkan sebagian besar laba, pendapatan dan kekayaannya dari peraturan-peraturan pajak atas laba, pendapatan dan kekayaan yang saat itu berlaku;**
- b. Sistem pembukuan yang lengkap dan benar pada saat itu tidak mudah untuk dilaksanakan.**

⁷ Aviliani, “Amnesti Pajak perlu Prasyarat Tax Reform”, 2004, www.indef.or.id, diakses tanggal 30 Desember 2016.

- Indonesia menganut sistem laba fiskal, yang meliputi pula laba inflasi. Hal tersebut memberikan dorongan bagi wajib pajak untuk melanggar peraturan pajak;**
- c. Tarif pajak pendapatan pada saat itu merupakan tarif progresif yang dianggap sangat berat atau tinggi oleh wajib pajak. Hal tersebut dianggap oleh masyarakat sebagai hukuman berat. Pendapatan yang diperoleh sebagai hasil kerja keras wajib pajak tidak terlalu bisa dirasakan manfaatnya karena faktor inflasi. Selain itu, terdapat proporsi tertentu dari pendapatan yang harus diserahkan kepada negara dalam bentuk pajak pendapatan. Hal ini dapat memotivasi wajib pajak untuk mengelak dari kewajiban perpajakannya;**
 - d. Negara Kesatuan Republik Indonesia pada saat itu memerlukan dana yang besar untuk membiayai “Revolusi Nasional Indonesia”, pelaksanaan Dwikora, dan melanjutkan Pembangunan Nasional Semesta Berencana yang menjadi salah satu konsep dalam pemerintahan Soekarno.**

Kebijakan pengampunan pajak digunakan oleh pemerintah pada tahun 1964 untuk menarik dana dari masyarakat yang potensial tetapi belum dikenai pajak. Pada saat yang sama dengan ditetapkannya pengampunan pajak, dikeluarkan paket kebijaksanaan ekonomi dan keuangan atau fiskal di bawah kendali Komando Tertinggi Operasi Ekonomi (KOTOE). Subjek pengampunan pajak adalah wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Objek pengampunan pajak adalah pajak pendapatan, pajak kekayaan, pajak perseroan, dan bea meterai modal (atas

penempatan modal dalam perseroan yang belum dilaporkan). Pengampunan diberikan dengan membayar sejumlah uang tebusan dengan presentase 10% dari nilai kekayaan yang diampunkan dan terdapat tarif reduksi 5% yang merupakan perangsang jika kekayaan yang diampunkan ditanamkan baik pada usaha-usaha baru, maupun usaha-usaha yang sudah ada yang dapat mempertinggi produksi dalam lapangan⁸:

- a. Pertanian, perikanan, peternakan;**
- b. Pertambangan;**
- c. Perindustrian;**
- d. Pengangkutan.**

Berdasarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor Instruksi. 2/KOTOE Tahun 1962 dan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor Instruksi 6/KOTOE Tahun 1962, pemerintah menjamin bahwa daya beli/modal yang disalurkan untuk usaha produktif dibebaskan dari tuntutan pajak. Selain itu pemerintah menginstruksikan instansi-instansi pemerintah yang bertugas di bidang fiskal atau pidana untuk tidak mengadakan suatu pertanyaan, penyelidikan, dan pemeriksaan tentang asal-usul kekayaan tersebut. Masa pengampunan kurang lebih satu tahun terhitung sejak tanggal berlakunya peraturan sampai dengan tanggal 17 Agustus 1965. Bentuk pengampunan pajak pada tahun

⁸*Ibid.*, diakses tanggal 30 Desember 2016.

1964 adalah pengampunan pajak tipe *investigation amnesty*. *Investigation amnesty* menurut Sawyer adalah Pengampunan yang menjanjikan tidak akan menyelidiki sumber penghasilan yang dilaporkan pada tahun-tahun tertentu dan terdapat sejumlah “uang pengampunan” (*amnesty fee*) yang harus dibayar. Sesuai dengan konsep tersebut, pengampunan pajak tahun 1964 mewajibkan subjek pengampunan untuk membayar uang tebusan sejumlah 10% dan/atau 5% (tarif reduksi). Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pelaksanaan pengampunan pajak, yaitu: perangkat hukum, kampanye tentang pengampunan pajak, adanya jaminan kerahasiaan atas data yang diungkapkan, dan perbaikan struktural. Dari sisi perangkat hukum, pengampunan pajak yang diadakan tahun 1964 memiliki dasar hukum dalam bentuk penetapan Presiden. Jika dibandingkan dengan dasar hukum pengampunan pajak yang dilaksanakan tahun 2008 melalui undang-undang, dasar hukum pengampunan pajak tahun 1964 berada pada hierarki yang lebih rendah. Dasar hukum dengan hierarki yang tinggi akan memiliki daya tarik yang lebih bagi wajib pajak. Namun, hal tersebut relatif tidak berlaku pada pelaksanaan pengampunan pajak tahun 1964. Suasana demokrasi pada saat itu tidak sekental tahun 2008, dimana pada tahun 1964 Presiden merupakan otoritas pembuat keputusan yang kuat. Untuk membuat suatu kebijakan seperti

pengampunan pajak, dasar hukumnya tidak perlu harus melalui perumusan yang panjang bersama Dewan Perwakilan Rakyat.

Dari sisi kerahasiaan data, pengampunan pajak 1964 memungkinkan kerahasiaan data dapat tercapai. Hal tersebut dapat terlihat dari klausa dalam pengampunan pajak dimana tidak akan diajukan pertanyaan, penyelidikan, dan pertanyaan mengenai asal-usul kekayaan yang diungkapkan (*disclose*). Hal ini dapat diartikan jika wajib pajak telah mengungkapkan kewajiban perpajakannya dengan benar, terdapat pengampunan di bidang pidana yang mengakibatkan tidak timbulnya tuntutan hukum terhadap wajib pajak tersebut. Dari sisi perbaikan struktural yang dilakukan, pengampunan pajak tahun 1964 dapat dikatakan tidak berhasil. Perbaikan struktural mencakup sistem perpajakan dan monitoring terhadap kepatuhan wajib pajak, serta penerapan *law enforcement*.

Pada saat pengampunan pajak ini selesai, tidak ada upaya penegakan hukum. Ketika itu, kondisi administrasi perpajakan masih belum tertata dan aparat pajak masih erat dengan penyuapan, oleh karena itu penegakan hukum tidak dilakukan. Pengadministrasian data tentang kewajiban perpajakan yang dilaporkan ketika pengampunan pajak tidak dilakukan dengan baik. Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang dilaporkan diterima

begitu saja, tanpa ada tindakan dengan tujuan verifikasi lebih lanjut. SPT yang dimasukkan dianggap telah sesuai dengan perundang-undangan tanpa ada upaya pengecekan. Hal tersebut dapat berpengaruh pada kepatuhan perpajakan pada jangka panjang. Untuk membuat suatu pengampunan pajak berhasil dalam meningkatkan kepatuhan perpajakan perlu ditingkatkan penegakan hukum pajak setelah pengampunan. Tidak adanya penegakan hukum setelah pengampunan pajak di tahun 1964 mengindikasikan kepatuhan perpajakan yang menurun untuk jangka panjang. Pengampunan pajak tahun 1964 dikatakan oleh banyak pihak tidak sesuai dengan target dan harapan pemerintah. Jumlah dana yang dihasilkan tidak cukup dan program pengampunan pajak dirancang tanpa melalui suatu pemikiran yang matang. Berdasarkan hal di atas dapat dikatakan bahwa pengampunan pajak tahun 1964 tidak berhasil. Ketidakberhasilan tersebut terlihat dari jumlah dana yang dihasilkan tidak cukup. Hal ini mengindikasikan kurangnya kegiatan kampanye pengampunan pajak yang dilakukan pemerintah. Ketidakberhasilan pengampunan pajak tahun 1964 dikarenakan tidak adanya perbaikan struktural pasca pengampunan pajak.

2. Pengampunan Pajak 1984

Pengampunan pajak pada tahun 1984 diberlakukan pada saat Presiden Soeharto menjadi kepala pemerintahan di Indonesia. Pemberlakuan pengampunan pajak pada saat itu diperintahkan secara langsung oleh Presiden dengan penerbitan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984. Berturut-turut setelah itu dibuat peraturan pelaksana berupa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 345/KMK.04/1984 tentang Pelaksanaan Pengampunan Pajak jo. Keputusan Menteri Keuangan No 966/KMK.04/1983 tentang Faktor Penyesuaian Untuk Penghitungan Pajak Penghasilan. Pengampunan pajak tahun 1984 ditetapkan sebagai pelengkap dari pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan Nomor 6, 7, dan 8 Tahun 1983.

Latar belakang pemerintah dalam menetapkan kebijakan pengampunan pajak tahun 1984 adalah:⁹

- a. Sehubungan dengan diberlakukannya sistem perpajakan yang baru. Oleh karena itu pemerintah mengharapkan peningkatan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional;**
- b. Diperlukan adanya pangkal tolak yang bersih berdasarkan kejujuran dan keterbukaan dari masyarakat, namun keinginan wajib pajak untuk membuka diri tampaknya masih diliputi oleh**

⁹ Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak (KP.P.I) Dilengkapi Tata Cara Permohonan dan Fasilitas Penanaman Modal yang Berkaitan dengan Pengampunan, Penghapusan, Penyusutan, Pembebasan, dan Penghentian Pajak, Cetakan ke I, (Surabaya: Sinar Wijaya, 1984), hal 3.

- keraguan terhadap akibat hukum yang mungkin timbul;**
- c. Diperlukan dukungan sepenuhnya dari masyarakat, baik yang telah terdaftar maupun yang selama ini belum memunculkan diri sebagai wajib pajak.**

Wajib pajak yang melapor untuk mendapatkan pengampunan pajak, dibebaskan dari pengusutan fiskal dan laporan tentang kekayaan dalam rangka pengampunan pajak tidak akan dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap wajib pajak. Subjek pengampunan pajak adalah semua orang pribadi/perseorangan atau badan usaha, baik yang telah terdaftar sebagai wajib pajak maupun yang belum pernah mendaftarkan diri pada Kantor Inspeksi Pajak. Pajak yang dapat dimintakan pengampunan adalah pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut, sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak yang berlaku. Meskipun ketetapan pajak telah diterbitkan namun apabila surat pemberitahuan atau informasi yang menjadi dasar penetapan tersebut tidak sepenuhnya benar, wajib pajak masih diberikan kesempatan untuk mengajukan pengampunan terhadap jumlah pajak yang belum sepenuhnya dikenakan. Pajak yang telah dikeluarkan ketetapannya namun belum pernah atau belum

sepenuhnya dibayar tetap harus dilunasi oleh wajib pajak.

Objek pengampunan pajak pada tahun 1984 adalah¹⁰:

- 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 royalti yang terhutang atas bunga, dividen dan royalti 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.**

Subjek pengampunan pajak diharuskan membayar sejumlah uang tebusan. Dasar penghitungan uang tebusan adalah selisih nilai kekayaan bersih berdasarkan Keppres No. 26/1984 dengan nilai kekayaan bersih menurut Surat Pemberitahuan (SPT). Tarif uang tebusan adalah 1% untuk wajib pajak yang telah memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984 selambat-lambatnya

¹⁰<http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/Analisis%20Implementasi%20Tax%20Amnesty%20di%20Indonesia.pdf>, diakses pada tanggal 30Desember 2016.

pada 18 April 1984 atau 10% untuk wajib pajak yang belum memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984 selambat-lambatnya pada 18 April 1984 dari jumlah kekayaan bersih yang dijadikan dasar penghitungan uang tebusan. Secara singkat dapat dikatakan bahwa uang tebusan adalah tarif pengampunan pajak dikalikan dengan nilai kekayaan bersih. Kewajiban perpajakan untuk tahun 1984 sampai 1987 harus dilaksanakan secara benar barulah pengampunan pajak dapat diberikan.

Pengampunan pajak tahun 1984 memiliki bentuk yang sama dengan pengampunan pajak tahun 1964, yaitu *investigation amnesty*. Pengampunan pajak tahun 1984 memungkinkan wajib pajak bebas dari pengusutan fiskal dan laporan tentang kekayaan dalam rangka pengampunan pajak tidak akan dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap wajib pajak. Selain itu, mekanisme untuk mendapatkan pengampunan mewajibkan wajib pajak untuk membayar sejumlah uang tebusan.

Terdapat beberapa aspek yang harus diperhatikan dalam menetapkan kebijakan pengampunan pajak, yaitu *eligibility, coverage, incentives, duration*. Faktor *eligibility* mengharuskan suatu pengampunan pajak untuk menentukan siapa atau wajib pajak mana yang dapat

menikmati pengampunan pajak. Mengacu pada hal ini, pengampunan pajak tahun 1984 memberikan kesempatan kepada semua orang pribadi/perorangan atau badan usaha, baik yang telah terdaftar sebagai wajib pajak maupun yang belum pernah mendaftarkan diri pada Kantor Inspeksi Pajak untuk dapat mengikuti pengampunan pajak. Setelah masa pengampunan pajak berakhir tercatat sejumlah 182.114 wajib pajak perorangan dan wajib pajak badan sebanyak 22.748 yang terdaftar dalam program tersebut. Berdasarkan hal tersebut, pengampunan pajak telah memberikan kesempatan kepada wajib pajak baik orang pribadi, maupun badan untuk membetulkan kewajiban perpajakannya. Jumlah keseluruhan wajib pajak perorangan dan badan yang tercatat pada tahun 1985 adalah 1.035.989 wajib pajak orang pribadi dan badan. Persentase wajib pajak yang mengikuti program pengampunan pajak dibandingkan dengan keseluruhan wajib pajak yang terdaftar adalah kurang lebih 20%. Mengacu pada hal tersebut program pengampunan pajak tahun 1984 cukup efektif karena dimanfaatkan oleh hampir 20% dari keseluruhan populasi wajib pajak.

Faktor *coverage* mengacu pada jenis pajak apa yang boleh diberikan pengampunan. Pembatasan yang dilakukan pada jenis pajak yang dapat diampunkan berimplikasi pada pembatasan wajib pajak yang dapat

berpartisipasi. Pengampunan pajak tahun 1984 memberikan pengampunan terhadap pajak secara menyeluruh. Melalui pemberlakuan ini seharusnya pajak dapat dihimpun secara optimal karena otomatis semua wajib pajak dapat dicover. Namun, setelah pengampunan pajak selesai dilaksanakan tercatat nilai uang tebusan Rp. 45,6 milyar yang berasal dari wajib pajak orang pribadi dan Rp. 22,2 milyar yang berasal dari wajib pajak badan. Penerimaan negara pada periode 1985/1986 tercatat sejumlah Rp. 6.616,9 milyar. Berarti penerimaan dari pengampunan pajak mengambil proporsi sebesar kurang lebih 1% dari total penerimaan pajak. Hal tersebut mengindikasikan kebijakan pengampunan pajak tidak memberikan kontribusi yang cukup signifikan dalam penerimaan pajak tahun 1985 walaupun pengampunan pajak dilaksanakan secara menyeluruh dengan memberikan pengampunan pada semua jenis pajak.

Faktor *incentives* mengacu pada sisi daya tarik pengampunan pajak jika dilihat oleh wajib pajak. Hal ini mencakup unsur apa saja yang dapat diampunkan dalam pengampunan pajak, yaitu pajaknya, sanksi bunga, sanksi denda, atautkah sanksi pidana. Pengampunan pajak tahun 1984 memberikan pengampunan pajak terhadap pajak yang terutang, sanksi bunga, dan sanksi denda dengan pembayaran uang tebusan. Selain itu, sanksi pidana dalam bentuk apapun, yang berarti pidana pajak dan pidana lain

juga merupakan hal yang diampuni. Jika dilihat dari faktor *incentives*, pengampunan pajak tahun 1984 mempunyai daya tarik yang cukup besar terhadap wajib pajak. Akan tetapi, seperti yang telah dikatakan sebelumnya penerimaan pajak dari penerapan program pengampunan pajak tidak memberikan kontribusi yang cukup signifikan terhadap penerimaan pajak secara keseluruhan.

Faktor *duration* mencakup jangka waktu pemberian pengampunan. Pengampunan pajak dapat berupa *temporary amnesty* yang hanya memberikan satu kali kesempatan untuk mengikuti pengampunan dalam jangka waktu tertentu. Pada umumnya pengampunan di berbagai negara memberikan pengampunan dalam periode 2 (dua) bulan sampai dengan 1 (satu) tahun. Namun, terdapat pengampunan yang disebut dengan *permanent amnesty*, dimana pengampunan dapat diberikan kapan saja. Contohnya, Amerika Serikat yang memberikan pengampunan pajak penghasilan pada tahun 1919 sampai dengan 1952. Pengampunan pajak tahun 1984 termasuk dalam *temporary amnesty* yang memberikan pengampunan dalam periode pengampunan pajak dari 18 April 1984 sampai 30 Juni 1985. Periode tersebut sebenarnya telah diperpanjang, sebelumnya periode tersebut hanya sampai dengan 31 Desember 1984. Periode pengampunan pajak tahun 1984 cukup panjang,

yaitu 14 bulan. Namun, penerimaan pajak yang dihasilkan tidak signifikan.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat dikatakan bahwa pengampunan pajak tahun 1984 telah dirancang cukup baik. Namun, pengampunan pajak tersebut tidak cukup berhasil sebagai instrumen penarikan pajak. Sosialisasi mengenai tata cara dan prosedur untuk mendapatkan pengampunan pajak relatif terbatas. Wajib pajak pada waktu itu banyak yang masih “buta” terhadap pajak dan tidak mengetahui seluk beluk perpajakan. Kurangnya sosialisasi mengenai perpajakan dan prosedur pengampunan pajak membuat wajib pajak melakukan hal yang merugikan. Hal tersebut ditunjukkan dari adanya wajib pajak, maupun calon wajib pajak yang datang untuk mencatatkan diri lalu kemudian mundur dan tidak mengisi tiga berkas serta tidak mengembalikan tiga berkas yang harus diisi untuk mendapatkan pengampunan pajak. Prosedur penghitungan kekayaan untuk mengitung uang tebusan relatif sulit dan rumit. Hal tersebut menyebabkan wajib pajak tidak mau “ambil pusing”. Para wajib pajak tersebut, walaupun telah mengambil formulir pengampunan pajak, SPT Pajak Pendapatan 1983 dan SPT Pajak Kekayaan 1984, tidak jadi turut berpartisipasi dalam program pengampunan pajak. Terdapat pula wajib pajak yang meminta tolong petugas pajak untuk membantu mengisi berkas tersebut dan petugas pajak akan meminta

imbangan tertentu yang dapat menimbulkan transaksi tawar menawar pengampunan pajak yang seharusnya menjadi suatu kebijakan yang dapat mengatasi penyimpangan pajak. Karena itu, pada tahun 1984 justru menjadi ajang yang dapat dimanfaatkan petugas pajak dan wajib pajak untuk melakukan penyimpangan pajak baru.

Suatu hal yang kurang disadari oleh pemerintah pada saat pengampunan pajak tahun 1984 adalah perlu adanya suatu ide untuk dapat menanamkan kesadaran perpajakan didorong dengan adanya lingkungan yang menopang, sarana dan prasarana pelayanan wajib pajak yang memadai, program penerangan yang jelas, penanaman komitmen pada wajib pajak dan fiskus bahwa pajak adalah kewajiban. Tidak adanya penanaman komitmen dan lemahnya penegakan hukum terhadap berbagai penyimpangan yang dilakukan dengan melibatkan petugas dan wajib pajak menyebabkan timbulnya transaksi kecurangan pajak baru dalam pelaksanaan program pengampunan pajak. Pengampunan pajak tahun 1984 syarat dengan ketidakconsistenan dalam pelaksanaan dan upaya penegakan hukum sebagai upaya lanjutan. Hal ini menyebabkan pengampunan pajak tidak efektif untuk dilaksanakan sebagai kebijakan dalam rangka meningkatkan kepatuhan perpajakan.

3. *Sunset Policy* 2008

Pada tahun 2008 Indonesia menyelenggarakan kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Pemerintah Indonesia yang diwakili oleh Direktorat Jenderal Pajak mengesahkan kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi pada tanggal 17 Juli 2007 dengan ditandatanganinya Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP Nomor 28 Tahun 2007) oleh Presiden Republik Indonesia. Kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi terintegrasi dalam UU KUP Nomor 28 Tahun 2007. Kebijakan ini diatur dalam Pasal 37A dan mulai berlaku sejak 1 Januari 2008. Pemerintah mengeluarkan peraturan pelaksanaan yang mengatur lebih lanjut mengenai tata cara diberikannya pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Peraturan pelaksanaan tersebut, berupa Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disingkat PP No. 80 Tahun 2007). PP No. 80 Tahun 2007 disahkan tanggal 28 Desember 2007. Pasal yang mengatur mengenai kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi pada PP No. 80 Tahun 2007 adalah

Pasal 33 ayat (1) sampai dengan ayat (6). Selanjutnya pemerintah mengeluarkan peraturan pelaksana berupa Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 18/PMK.03/2008 tentang Penghapusan Sanksi Administrasi atas Keterlambatan Pelunasan Kekurangan Pembayaran Pajak Sehubungan dengan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak 2007 dan Sebelumnya serta Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan untuk Tahun Pajak Sebelum Tahun Pajak 2007 (selanjutnya disingkat PMK No. 18/PMK.03/2008). PMK No. 18/PMK.03/2008 tersebut ditetapkan pada tanggal 6 Februari 2008. Pada tanggal 29 April 2008 pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Penyampaian atau Pembetulan Surat Pemberitahuan dan Persyaratan Wajib Pajak yang dapat Diberikan Penghapusan Sanksi Administrasi dalam rangka penerapan Pasal 37A Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disingkat dengan PMK No. 66/PMK.03/2008). Dengan diberlakukannya PMK No. 66/PMK.03/2008, maka PMK No.18/PMK.03/2008 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku. Pasal 37A UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 terdiri dari dua ayat yang ditujukan bagi dua jenis wajib pajak, yaitu:

- (1) Ayat pertama Pasal 37A UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 ditujukan bagi wajib pajak yang telah terdaftar, baik wajib pajak orang pribadi, maupun wajib pajak badan.**
- (2) Ayat kedua Pasal 37A UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 ditujukan bagi wajib pajak orang pribadi yang belum mendaftarkan diri dan belum mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).**

Kedua jenis wajib pajak tersebut dapat diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga. Bagi wajib pajak yang telah terdaftar, baik wajib pajak orang pribadi, maupun badan yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 dan sebelumnya yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar, diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak. Termasuk dalam lingkup pembetulan SPT Tahunan PPh meliputi pembetulan SPT PPh yang terkait dengan pembayaran PPh Pasal 29; PPh Pasal 4 ayat (2); dan atau PPh Pasal 15. Bagi wajib pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dalam tahun 2008 dan menyampaikan SPT tahunan wajib pajak orang pribadi untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya, diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar. Termasuk dalam lingkup penyampaian SPT PPh wajib

pajak orang pribadi meliputi penyampaian SPT Tahunan PPh yang terkait dengan pembayaran PPh Pasal 29; PPh Pasal 4 ayat (2); dan/atau PPh Pasal 15. Persyaratan untuk dapat diberikan penghapusan sanksi administrasi bagi wajib pajak orang pribadi yang belum mendaftarkan diri dan mendapatkan NPWP pada tahun 2008 adalah¹¹:

- a. **Secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dalam tahun 2008;**
- b. **Tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, penuntutan, atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan;**
- c. **Menyampaikan SPT Tahunan Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya terhitung sejak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif paling lambat tanggal 31 Maret 2009, dan**
- d. **Melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian SPT Tahunan PPh, sebelum SPT Tahunan PPh disampaikan.**

Persyaratan yang harus dipenuhi wajib pajak orang pribadi maupun badan yang telah terdaftar untuk diberikan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga adalah¹²:

- a. **Telah memiliki NPWP sebelum tanggal 1 Januari 2008;**
- b. **Terhadap SPT Tahunan pph yang dibetulkan belum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP);**

¹¹*Ibid.*, diakses pada tanggal 31 Desember 2016.

¹²*Ibid.*, diakses pada tanggal 31 Desember 2016.

- c. Terhadap SPT pph yang dibetulkan belum dilakukan pemeriksaan atau dalam hal sedang dilakukan pemeriksaan, pemeriksa pajak belum menyampaikan surat pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP);
- d. Telah dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, tetapi pemeriksaan bukti permulaan tersebut tidak dilanjutkan dengan tindakan penyidikan karena tidak ditemukan adanya bukti permulaan tentang tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. Tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, penuntutan, atau pemeriksaan di pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan;
- f. Menyampaikan SPT Tahunan Tahun Pajak 2006 dan sebelumnya paling lambat 31 Desember 2008; dan
- g. Melunasi seluruh pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari penyampaian SPT Tahunan pph sebelum SPT Tahunan pph disampaikan.

Jika wajib pajak yang membetulkan SPT PPh sedang dilakukan pemeriksaan, namun pemeriksa pajak belum menyampaikan SPHP dan pemeriksaan dilakukan meliputi jenis pajak lain, maka¹³:

- a. Pemeriksaan tersebut dihentikan kecuali untuk pemeriksaan terhadap SPT atas pajak lain yang menyatakan lebih bayar; atau
- b. Pemeriksaan tersebut dilanjutkan berdasarkan pertimbangan Direktur Jenderal Pajak.

¹³*Ibid.*, diakses pada tanggal 31 Desember 2016.

Jika pada saat membetulkan SPT Tahunan PPh wajib pajak orang pribadi dan badan tidak sedang dilakukan pemeriksaan, tetapi atas SPT jenis pajak lain di periode yang sama sedang dilakukan pemeriksaan, maka¹⁴:

- a. Pemeriksaan tersebut dihentikan kecuali pemeriksaan atas pajak lain tersebut menyatakan lebih bayar;**
- b. Pemeriksaan tersebut dilanjutkan berdasarkan pertimbangan Direktur Jenderal Pajak.**

Data dan informasi yang tercantum dalam pembetulan SPT yang disampaikan wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menerbitkan SKP atas pajak lainnya. Hal itu juga berlaku bagi wajib pajak orang pribadi yang baru mendaftarkan diri secara sukarela dalam tahun 2008. Bagi wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan yang membetulkan SPT Tahunan PPh tidak akan dilakukan pemeriksaan juga, sama halnya dengan wajib pajak orang pribadi yang baru mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP di tahun 2008, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa pembetulan SPT PPh tersebut tidak benar. Jika pembetulan SPT PPh yang telah disampaikan dilakukan pemeriksaan karena terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa pembetulan SPT

¹⁴ *Ibid.*, diakses pada tanggal 31 Desember 2016.

PPh tersebut tidak benar, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKP dan/atau STP atas seluruh kewajiban perpajakan. Jika SPT Pembetulan menyatakan lebih bayar, pembetulan SPT PPh dianggap sebagai pencabutan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang tercantum dalam SPT PPh yang dibetulkan.

B. Penerapan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Negara Indonesia adalah negara hukum. Unsur-unsur negara hukum Indonesia sebagai sebuah konsep nilai yang dipetik dari seluruh proses lahirnya negara Indonesia, dasar falsafah serta cita hukum negara Indonesia. Sesuai dengan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Tahun 1945, maka konsekuensinya segala warga negara harus menjunjung tinggi hukum dengan tanpa terkecuali. Dalam tingkat implementatif, bagaimana kongkritnya negara hukum Indonesia dalam kehidupan bernegara harus dilihat pada pasal-pasal Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Kaedah-kaedah yang terkandung dalam pasal-pasal undang-undang dasarlah yang menjadi kaedah penuntun bagi pelaksanaan pemerintahan negara yang lebih operasional. Konsistensi melaksanakan ketentuan-ketentuan konstitusi itulah yang dikenal dengan prinsip konstitusionalisme. Karena itu, jika konsep negara hukum bersifat abstrak maka konsep konstitusionalisme harus

menjadi lebih nyata dan jelas. Dengan adanya hukum diharapkan mampu mengendalikan segala aktivitas negara maupun organ-organ negara yang menjalankan kekuasaan negara sehingga tujuan hukum pun terwujud. Tujuan hukum tersebut yakni : keadilan (*justice*), kepastian hukum (*certainty atau zekerheid*) dan kegunaan (*utility*)¹⁵.

Secara sederhana, paham negara hukum di Indonesia bukan hukum yang melegalkan segala cara untuk kepentingan negara semata-mata tetapi hukum yang berdasarkan Pancasila, dimana untuk mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Negara sebenarnya merupakan konstruksi yang diciptakan oleh umat manusia (*human creation*) tentang pola hubungan manusia dalam kehidupan bermasyarakat yang diorganisasikan sedemikian rupa untuk maksud memenuhi kepentingan dan tujuan bersama¹⁶. Karena itu dalam organisasi (negara) terdapat unsur pimpinan yang lazim disebut penguasa. Di tempat terpisah Sudikno Mertokusumo mengatakan penguasa mempunyai kekuasaan untuk memaksakan sanksi terhadap pelanggaran kaidah hukum¹⁷. Menurutnya, hukum ada karena kekuasaan yang sah. Kekuasaan yang sahlah yang menciptakan hukum, kalau dikatakan hukum itu kekuasaan tidak berarti bahwa kekuasaan itu hukum¹⁸. Sangat jelas

¹⁵ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, (Jakarta : Raja Wali Pers, 2014), hal.119.

¹⁶*Ibid.*, hal. 11.

¹⁷Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, (Yogyakarta : Cahaya Atma Pustaka, 2010), hal. 25.

¹⁸*Ibid.*, hal. 26.

kiranya hubungan konseptual antara tujuan hukum dan tujuan negara Indonesia sebagaimana yang termaktub dalam Pancasila menurut para pakar tersebut di atas.

Selanjutnya, dalam kehidupan bernegara, negara bertanggung jawab penuh atas keberlangsungan hidup rakyatnya. Pemerintah atas nama negara mengusahakan agar kehidupan rakyat bisa sejahtera sesuai dengan tujuan negara Indonesia, oleh karenanya negara membutuhkan dana. Memerlukan dana yang memadai untuk membiayai jalannya pemerintahan supaya hal-hal yang bersifat pelayanan terhadap masyarakat tidak terkendala oleh karena alasan kekurangan anggaran.

Di Indonesia, sumber utama dari penerimaan keuangan negara ialah pajak. Sekarang ini pajak merupakan sumber penerimaan yang dominan dalam struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Hampir 70% penerimaan berasal dari sektor pajak. Bahkan pada tahun sekarang (2016), pendapatan negara Indonesia di sektor perpajakan mencapai 74,6% dari persentase keseluruhan pendapatan negara.

Dalam negara hukum lazimnya segala kebijakan pemerintah harus berdasarkan hukum. Pemerintah pun membentuk aturan untuk dijadikan sebagai dasar atau penuntun pengambilan kebijakan di bidang perpajakan. Pemerintah selalu berupaya untuk menjadikan sistem perpajakan di Indonesia menjadi lebih baik. Perubahan sistem perpajakan dari tahun ke tahun juga merupakan salah satu upaya untuk menelaah keefektivitasan sistem tersebut dalam meningkatkan penerimaan pajak setiap tahunnya, maka dari

itu undang-undang tentang perpajakan selalu berubah setiap saat. Salah satu langkah konkret pemerintah dalam bidang pajak pada tahun 2016 ialah program *tax amnesty* (pengampunan pajak) yang dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang *Tax Amnesty*. Kebijakan ini pun langsung menimbulkan pro dan kontra bagi beberapa pihak karena mengingat pelaksanaan program *tax amnesty* pada tahun 1984 dan 2008 tidak menimbulkan efek yang signifikan bagi peningkatan kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Selain itu banyak pihak yang kontra karena kebijakan ini perlu kajian yang mendalam untuk dilakukan seperti kekuatan hukum, sistem administrasi yang harus memadai untuk mendorong wajib pajak lebih mudah membayar pajak, dan kajian lainnya. Kebijakan *tax amnesty* harus dilihat sebagai kebijakan ekonomi yang bersifat mendasar, jadi tidak semata-mata kebijakan terkait fiskal apalagi khususnya pajak. Jadi ini kebijakan yang dimensinya lebih luas, kebijakan ekonomi secara umum, karena dari sisi pajaknya sendiri, dengan adanya *tax amnesty* maka ada potensi penerimaan yang akan bertambah dalam APBN baik di tahun ini atau tahun-tahun sesudahnya.

Jadi dari satu sisi adanya *tax amnesty* tahun ini dan seterusnya akan sangat membantu upaya pemerintah memperbaiki kondisi perekonomian, pembangunan dan mengurangi pengangguran, mengurangi kemiskinan serta memperbaiki ketimpangan. Tetapi di sisi lain, di sisi yang di luar fiskal atau pajaknya, dengan kebijakan amnesti ini yang diharapkan dengan diikuti repatriasi sebagian atau keseluruhan aset orang Indonesia di

luar negeri maka akan sangat membantu stabilitas ekonomi makro. Apakah itu dilihat dari nilai tukar rupiah, apakah itu dilihat dari cadangan devisa, apakah itu dilihat dari neraca pembayaran atau bahkan sampai kepada likuiditas dari perbankan. Jadi kebijakan ini sangat strategis karena dampak yang sifatnya makro, menyeluruh dan fundamental bagi perekonomian Indonesia. Catatan dirjen pajak, Kementerian Keuangan dalam situs resminya mengatakan, latar belakang *tax amnesty* antara lain¹⁹:

- a. **Pertumbuhan ekonomi Indonesia mengalami perlambatan.**
- b. **Kepatuhan wajib pajak rendah karena :**
 - **Marak aktivitas ekonomi di dalam negeri yang belum dilaporkan kepada otoritas pajak.**
 - **Masih banyak harta warga negara Indonesia yang berada di luar negeri yang belum dilaporkan.**
- c. **Perlu terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke Indonesia dan peran serta masyarakat untuk membayar pajak secara merata tanpa ada pembeda.**

Sedangkan menurut konsideran bagian menimbang Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menyebutkan²⁰ :

- a. **“Bahwa pembangunan Negara Kesatuan Republik Indonesia bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar bersumber utama dari pajak”.**
- b. **“Bahwa untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan**

¹⁹Paparan Tax Amnesty,
<https://diplomasiekonomi.kemlu.go.id/images/taxamnesty/Paparan%20Tax%20Amnesty.pdf>, diakses tanggal 31Desember 2016.

- kepatuhan masyarakat dengan mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya yang ada”.
- c. “Bahwa 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 pajak penghasilan”.
 - d. “Bahwa untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan pengampunan pajak”.

Atas dasar pemikiran seperti tersebut di atas maka diterbitkanlah oleh pemerintah kebijakan pengampunan pajak dan dituangkan dalam undang-undang.

C. Persamaan dan Perbedaan Penerapan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Sebelum dan Sesudah berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Undang-undang *tax amnesty* 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 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.

Persamaan penerapan *tax amnesty* sebelum dan sesudah berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang *Tax Amnesty* yaitu :

1. 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;
2. Meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Perbedaan penerapan *tax amnesty* sebelum dan sesudah berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang *Tax Amnesty* yaitu :

1. Lebih mengatur mengenai subjek pengampunan pajak;
2. Lebih mengatur mengenai objek pengampunan pajak;
3. Lebih mengatur mengenai tarif dan cara menghitung uang tebusan;
4. Lebih mengatur mengenai tata cara penyampaian surat pernyataan, penerbitan surat keterangan, dan pengampunan atas kewajiban perpajakan;
5. Lebih mengatur mengenai kewajiban investasi atas harta yang diungkapkan dan dilaporkan;
6. Lebih mengatur mengenai perlakuan perpajakan;

7. Lebih mengatur mengenai perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap;
8. Lebih mengatur mengenai upaya hukum;
9. Lebih mengatur mengenai manajemen data dan informasi; dan
10. Lebih mengatur mengenai ketentuan pidana.

D. Penerapan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) di Indonesia

Adapun yang menjadi penunjang atau pendukung atas teori hukum yang dapat merekayasa masyarakat (*law as a tool social engineering*) yang dikemukakan oleh Roscoe Pound adalah teori tentang efektivitas dan validitas hukum dimana menurut Hans Kelsen, jika berbicara tentang efektivitas hukum, dibicarakan pula tentang Validitas hukum. Validitas hukum berarti bahwa norma-norma hukum itu mengikat, bahwa orang harus berbuat sesuai dengan yang diharuskan oleh norma-norma hukum, bahwa orang harus mematuhi dan menerapkan norma-norma hukum. Efektifitas hukum berarti bahwa orang benar-benar berbuat sesuai dengan norma-norma hukum sebagaimana mereka harus berbuat, bahwa norma-norma itu benar-benar diterapkan dan dipatuhi.

Berdasarkan dengan adanya teori perpajakan yang berlaku di Indonesia, terdapat teori daya pikul. Teori ini mengemukakan bahwa semua orang dalam pembebanan pajak harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayarkan sesuai dengan daya pikul tiap-tiap individu. Untuk mengukur daya pikul digunakan pendekatan yaitu²¹ :

²¹ Neneng Hartati dan Boedi Abdullah, *Op. Cit.*, hal. 11.

- 1. Unsur objekif, yaitu dengan besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang;**
- 2. Unsur subjektif, yaitu dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materil yang harus dipenuhi.**

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang baik, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban. Teori ini disebut dengan teori kewajiban mutlak atau teori bakti.

Teori ini berpendirian bahwa tanpa negara, individu tidak mungkin hidup bebas berusaha di negara. Oleh karena itu, negara mempunyai hak mutlak untuk memungut pajak. Tanpa negara, individu pun tidak ada, dan pembayaran pajak oleh individu kepada negara dipandang sebagai tanda pengorbanan atau tanda buktinya kepada negara.

Teori ini terlalu menitikberatkan kepada negara, yaitu individu seolah-olah tidak dapat hidup tanpa negara, tetapi negara dapat hidup tanpa individu. Padahal, realitasnya tidak demikian sebab negara pun tidak mungkin hidup atau ada tanpa individu.

Berdasarkan teori asas Negara Konstitusional (*constitutional states*), pembentukan undang-undang harus didasarkan pada prinsip konstitusional, terutama berkenaan dengan sifat peraturan perundang-undangan yang tertulis sebagai sumber hukum utama dan yang terutama. Undang-undang tersebut bisa saja diamanatkan langsung oleh konstitusi/Undang-Undang Dasar Tahun 1945 atau perlu diatur selanjutnya oleh karena

kebutuhan rakyat meskipun tidak diatur dalam konstitusi/Undang-Undang Dasar 1945 secara abstrak tetapi rakyat membutuhkannya. Dalam kepustakaan hukum di Indonesia, dikenal beberapa prinsip pembentukan peraturan perundang-undangan, namun dapat bulatkan saja dalam dua prinsip dasar yaitu : konstitusional formil dan konstitusional materil. Konstitusional formil memberikan legitimasi terhadap lembaga mana yang berwenang membentuk undang-undang berdasarkan kewenangan yang diberikannya, sedangkan konstitusional materil berkaitan dengan materi apa yang diatur oleh undang-undang berkaitan guna dikonkretkan lebih lanjut.

Sejalan dengan itu, Maria Farida S. mengatakan Undang-Undang Dasar Tahun 1945 menetapkan mengenai siapa pembentuk undang-undang²². Sedangkan apabila dilihat dari Pasal-pasal Undang-Undang Dasar Tahun 1945 maka ada 18 Pasal yang harus diatur lebih lanjut dalam ketentuan perundang-undangan²³. Artinya, memisahkan antara dasar konstitusional pembentuk undang-undang dengan muatan materi dari suatu undang-undang meskipun tidak secara tegas menyebutkannya. Dipertegas lagi oleh Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Pasal 1 angka 3 menyebutkan :

“Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan persetujuan bersama Presiden”.

²²Maria Farida Indrati S, *Ilmu Perundang-Undangan*, (Jogyakarta : Kanisius, 2007), hal. 235.

²³*Ibid.*, hal. 237.

Pasal 10 ayat (1) :

“Materi muatan yang harus diatur dengan Undang-Undang berisi :

- 1. Pengaturan lebih lanjut mengenai ketentuan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;**
- 2. Perintah suatu undang-undang untuk diatur dengan undang-undang;**
- 3. Pengesahan perjanjian internasional tertentu;**
- 4. Tindak lanjut atas putusan Mahkamah Konstitusi; dan/atau**
- 5. Pemenuhan kebutuhan hukum dalam masyarakat.”**

Pasal ini memberi petunjuk mengenai materi muatan dari suatu undang-undang. Poin (a) menegaskan pengaturan lanjut dari Undang-Undang Dasar Tahun 1945, poin (b) memberi dasar hukum oleh undang-undang untuk diatur selanjutnya dengan undang-undang, demikian selanjutnya. Bertalian dengan itu, sebenarnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak secara hukum telah memenuhi asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan²⁴, dan juga menggunakan prinsip konstitusional formil, hal mana dapat dilihat dalam bagian mengingat undang-undang tersebut.

²⁴Pasal 5 Undang-Undang No. 12 Tahun 2011 yang menyebutkan *“Dalam membentuk Peraturan Perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik, yang meliputi: a.) kejelasan tujuan; b.) kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat; c.) kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; d.) dapat dilaksanakan; e.) kedayagunaan dan kehasilgunaan; f.) kejelasan rumusan; dan g.) keterbukaan”*.

Undang-Undang Dasar Tahun 1945 tidak secara tegas memerintahkan harus atau tidak seharusnya diatur lebih lanjut dalam ketentuan perundang-undangan lainnya seperti halnya undang-undang memerintah pengaturan teknis diatur oleh peraturan menteri. Hal yang sama juga dikatakan oleh Maria Farida S. bahwa Undang-Undang Dasar Tahun 1945 tidak pernah menyebut mengapa sesuatu masalah harus diatur dengan undang-undang sedangkan masalah yang lainnya tidak perlu²⁵. Namun mengatakan didalamnya ada petunjuk-petunjuk yang dapat dipakai untuk mencari dan menemukannya, caranya²⁶:

1. Dari ketentuan batang tubuh Undang-Undang Dasar Tahun 1945;
2. Berdasarkan wawasan negara berdasar atas hukum;
3. Berdasarkan wawasan pemerintahan berdasarkan sistem konstitusi.

Jika dibandingkan dengan pengertian pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan umum Perpajakan, dapat dirasakan bagaimana perbedaan makna pengertian pajak antara kedua Undang-Undang Perpajakan ini. Sangat jelas, sebab makna pajak dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak dipengaruhi oleh variabel pengampunan.

²⁵Maria Farida Indrati S, *Op. Cit.*, hal. 235.

²⁶*Ibid.*, hal. 236.

Betapapun kata pengampunan digunakan namun perlu dicermati bahwa Pasal 23A Undang-Undang Dasar Tahun 1945 menggunakan frasa “pajak dan pungutan lain bersifat memaksa”. Pengertian “memaksa” dimaknai dalam kamus besar bahasa Indonesia adalah memperlakukan, menyuruh, meminta dengan paksa.

Akan tetapi, pengertian frasa “pengampunan” pada Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah pembebasan dari hukuman atau tuntutan. Kata memaksa, berarti dapat dipaksakan jika dilanggar harus dikenakan sanksi. Seperti yang dikatakan oleh Nomensen Sinamo hukum yang memaksa (*dwingen recht*), yaitu aturan hukum yang tidak dapat dikesampingkan, sebagian besar merupakan hukum publik berbeda dengan hukum privat hanya sebagai hukum pelengkap (*regelen recht*) yang dapat dikesampingkan khususnya dalam Buku III KUHperdata tentang perikatan²⁷.

Terlepas dari ketidakjelasan Pasal 1 poin 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, terdapat pula pasal-pasal yang bersifat kontroversial, yakni Pasal 3 ayat (3), Pasal 21 ayat (2) dan ayat (3), dan Pasal 22. Bunyi pasal-pasal tersebut antara lain :

Pasal 3 ayat (3) :

“Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), yaitu wajib pajak yang sedang:

²⁷Nomensen Sinamo, *Pengantar Hukum Indonesia*, (Jakarta : BIS, 2011), hal. 13.

- 1. Dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh kejaksaan;**
- 2. Dalam proses peradilan; atau**
- 3. Menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana perpajakan”.**

Pasal 21 ayat (2) :

“Menteri, wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pengampunan pajak, dilarang membocorkan, menyebarkan dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan wajib pajak kepada pihak lain”.

Ayat (3) :

“Data dan informasi yang disampaikan wajib pajak dalam rangka pengampunan pajak tidak dapat diminta oleh siapapun atau diberikan kepada pihak manapun berdasarkan peraturan perundang-undangan lain, kecuali atas persetujuan Wajib Pajak Sendiri”.

Pasal 22 :

“Menteri, wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pengampunan pajak, tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyelidikan, dilakukan penyidikan, atau dituntut baik secara perdata maupun pidana jika dalam melaksanakan tugas didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan”.

Pasal-pasal di atas harus dipandang sebagai hukum, artinya hukum tertulis yang dibuat oleh Presiden bersama Dewan Perwakilan Rakyat atau oleh Undang-Undang Dasar Tahun 1945 dan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 menyebutkannya sebagai undang-undang. Pengertian ini jika dikaitkan dengan paham negara hukum demokrasi maka Jimly Assidhique

berpendapat undang-undang merupakan produk demokrasi atau produk kehendak orang banyak, jika undang-undang telah dibahas dan disetujui bersama Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden kemudian disahkan dan berlaku sebagaimana mestinya, berarti undang-undang yang bersangkutan telah mencerminkan kehendak politik mayoritas rakyat yang diwakili oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan aspirasi rakyat yang pemilih presiden yang mendapat dukungan mayoritas suara rakyat melalui pemilihan umum²⁸. Namun di sisi lain, mengatakan suara mayoritas rakyat yang tercermin dalam undang-undang tidaklah identik dengan suara seluruh rakyat yang tercermin dalam Undang-Undang Dasar Tahun 1945, suara mayoritas rakyat tidak selalu identik dengan suara keadilan dan kebenaran konstitusi²⁹. Ini berarti undang-undang merupakan pengaturan lebih lanjut untuk menjalankan amanat konstitusi/Undang-Undang Dasar Tahun 1945, undang-undang mempunyai kekuatan mengikat dan dapat dipaksakan keberlakuannya namun tidak berarti undang-undang harus bertentangan dengan keadilan dan kebenaran Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Dalam tingkat implementatif, bagaimana kongkritnya negara hukum Indonesia dalam kehidupan bernegara harus dilihat pada Pasal-Pasal Undang-Undang Dasar. Kaedah-kaedah yang terkandung dalam Pasal-Pasal Undang-Undang Dasar Tahun 1945 yang menjadi kaedah penuntun bagi pelaksanaan pemerintahan negara yang lebih operasional. Konsistensi

²⁸ Jimly Asshiddiqie, *Op. Cit.*, hal. 270.

²⁹ *Ibid.*, hal. 270.

melaksanakan ketentuan-ketentuan konstitusi itulah yang dikenal dengan prinsip konstitusionalisme³⁰.

Demikian halnya dengan Pasal 3 ayat (3), Pasal 21 ayat (2) dan ayat (3), dan Pasal 22 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, bagaimana ukurannya agar pasal-pasal ini dapat disebut hukum atau undang-undang yang mengikat umum dan berlaku diseluruh wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sedangkan substansinya tidak dapat diterima secara konstitusional. Bagaimana kita dapat mengetahui bahwa itu tidak dapat diterima secara konstitusional, tentu harus ditafsirkan terhadap Undang-Undang Dasar Tahun 1945 sebagai hukum tertinggi (*grundnorm*) dalam hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia. Sebab, jika undang-undang bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Tahun 1945, undang-undang itu tidak baik sebagian materinya atau seluruhnya dapat dinyatakan tidak mengikat umum³¹.

Lebih lanjut bila dilihat beberapa pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang *tax amnesty* dengan tata cara pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik berdasarkan Undang-Undang Dasar Tahun 1945/prinsip konstitusionalisme dan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang. Sebab

³⁰Hamdan Zoelva, "Negara Hukum dalam Perspektif Pancasila", <https://hamdanzoelva.wordpress.com/2009/05/30/negara-hukum-dalam-perspektif-pancasila/>, diakses tanggal 31Desember 2016.

³¹ Jimly Asshiddiqie, *Op. Cit.*, hal. 270.

undang-undang sebagaimana kaedah pada umumnya adalah untuk melindungi kepentingan manusia. Oleh karena itu, harus dilaksanakan atau ditegakkan. Namun bagaimana jadinya jika dalam negara hukum demokrasi dengan sistem pemerintahan konstitusionalisme seperti Indonesia justru sebaliknya. Sudikno Mertokusumo juga mengatakan kejelasan undang-undang ini sangat penting, oleh karena itu, setiap undang-undang selalu dilengkapi dengan penjelasan yang dimuat dalam Tambahan Lembaga Negara. Sekalipun namanya serta maksudnya sebagai penjelasan seringkali terjadi bahwa penjelasan itu tidak memberi kejelasan, karena hanya diterangkan “cukup jelas”, padahal teks undang-undangnya tidak jelas dan masih memerlukan penjelasan³².

Bolehlah dikatakan bahwa setiap ketentuan undang-undang perlu dijelaskan, perlu ditafsirkan lebih dulu untuk dapat diterapkan. Menjelaskan ketentuan undang-undang akhirnya merealisasikan fungsi agar hukum positif itu berlaku³³. Dalam literatur terdapat beberapa metode penafsiran. Menurut Jimly Asshiddiqie banyak sarjana hukum yang membagi metode penafsiran ke dalam lima macam metode penafsiran, dan tiga macam metode konstruksi³⁴. Berkaitan dengan itu, pasal-pasal tersebut dapat dipakai metode penafsiran (interpretasi) sistematis, metode argumentasi *a contrario* dan teori penafsiran filosofis.

³² Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hal. 217.

³³ *Ibid.*, hal. 219.

³⁴ Jimly Asshiddiqie, *Op. Cit.*, hal. 219.

Menurut Visser't Hoft sebagaimana yang dikutip oleh Jimly Asshiddiqe dalam bukunya pengantar ilmu hukum tata negara mengatakan makna formulasi sebuah kaidah hukum atau makna dari sebuah istilah yang ada didalamnya ditetapkan lebih jauh dengan mengacu pada hukum sebagai sistem, langkah yang dilakukan yaitu mencari makna kata-kata yang terdapat dalam suatu peraturan yang ada kaitannya dan melihat pula pada kaidah-kaidah lainnya. Menurut Visser't ketentuan-ketentuan yang ada didalamnya saling berhubungan dan sekaligus keterhubungan tersebut dapat menentukan suatu makna³⁵. Pendapat yang sama juga di kemukakan oleh Sudikno Mertokusumo, Sudikno mengatakan terjadinya suatu undang-undang selalu berkaitan dan berhubungan dengan undang-undang lain, dan tidak ada undang-undang yang berdiri sendiri, lepas sama sekali dari keseluruhan perundang-undangan³⁶.

Dari teori penafsiran sistematis di atas, meskipun dikatakan teori penafsiran ini dipakai hanya untuk menafsirkan suatu ketentuan undang-undang yang tidak mengatur peristiwanya, namun dalam pembentukan suatu undang-undang harus dipandang bahwa undang-undang tersebut merupakan suatu sistem artinya suatu kesatuan yang utuh dan tidak bisa berdiri sendiri. Hal mana, juga dapat temukan dalam Pasal 2, Pasal 3, dan Pasal 7 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2012 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yang merupakan sebuah sistem dalam hal

³⁵*Ibid.*, hal. 227.

³⁶ Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hal. 222.

pembentukan peraturan perundang-undangan. Jika Pasal 3 ayat (3), Pasal 21 ayat (2) dan ayat (3), dan Pasal 22 Undang –Undang Nomor 11 Tahun 2016 ditafsirkan secara sistematis dengan memperhatikan makna frasa “atas tindak pidana perpajakan” (Pasal 3 ayat (3)), “dilarang membocorkan, menyebarluaskan dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan wajib pajak kepada pihak lain” (Pasal 21 ayat (2)), “tidak dapat diminta oleh siapapun atau diberikan kepada pihak manapun berdasarkan peraturan perundang-undangan lain” (Pasal 21 ayat (3)), “Menteri, wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pengampunan pajak, tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyelidikan, dilakukan penyidikan, atau dituntut baik secara perdata maupun pidana jika dalam melaksanakan tugas didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan” (Pasal 22). Hendaknya pada Pasal 3 ayat (3) perumusannya harus memperhatikan ketentuan pengertian “tindak pidana” selain tindak pidana perpajakan dengan merujuk pada ketentuan undang-undang pidana lainnya. Sebab tindak pidana lainnya pun bisa saling berkaitan dengan tindak pidana perpajakan dalam sistem hukum pidana dan asas-asas hukum pidana positif.

Dengan pengecualian subjek norma (wajib pajak) dalam tindak pidana tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3), maka timbul pertanyaan bagaimana jika seseorang yang berstatus tersangka pada tindak pidana korupsi lalu (tersangka) mengajukan diri untuk ikut program pengampunan pajak

sedangkan pada bagian lain, undang-undang ini melarang Kementerian Keuangan untuk membocorkan dan/atau memberitahu data wajib pajak kepada pihak lain meskipun atas perintah undang-undang ? demikian halnya, dipahami secara *a contrario* maka itu dilegalkan secara hukum. Tetapi secara konstitusional hal demikian menabrak asas negara hukum (Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Tahun 1945) dan *asas equality before the law* (Pasal 27 ayat (1)).

Frasa “tidak dapat” dalam Pasal 22 memberikan hak kekebalan hukum (imunitas) kepada Menteri, wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan dan pihak lain yang berkaitan. Bilamana ditafsirkan secara filosofis, maka yang dijadikan patokan untuk itu adalah Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Jimly Asshiddique mengatakan panafsiran dengan aspek filosofis berarti ide Negara hukum dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Tahun 1945³⁷. Sangatlah jelas, oleh sebab Undang-Undang Dasar 1945 tidak memberikan hak kekebalan hukum tersebut kepada Kementerian Negara sebagaimana tercantum dalam Pasal 17 Undang-Undang Dasar Tahun 1945.

Seyogyanya pembentuk undang-undang harus memperhatikan hukum positif (hukum yang sedang berlaku) ketika membentuk suatu undang-undang, mengimplementasikan prinsip-prinsip konstitusi, serta cita negara hukum dan Pancasila. Negara berbeda dengan dengan negara-negara *Common Law* yang

³⁷ Jimly Asshiddique, *Op. Cit.*, hal. 222.

dimungkinkan hukumnya bisa diandaikan/diasumsikan, sedangkan negara hukum Indonesia mengutamakan kepastian hukum untuk menciptakan keadilan. Sehubungan dengan bagaimana efektifnya peraturan di bidang perpajakan agar wajib pajak juga patuh terhadap hukum maka pemerintah juga harus benar-benar menjamin kedudukan wajib pajak di dalam hukum dan tidak menciptakan hukum yang ambigu.

Penerapan undang-undang pengampunan pajak atau *tax amnesty* diyakini dapat berdampak pada peningkatan nilai investasi di Indonesia. Pada tahun 2016, Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) menargetkan nilai investasi dapat meningkat hingga mencapai lebih dari Rp. 500 triliun. Sedangkan, pada tahun 2017, nilai investasi ini ditargetkan juga meningkat hingga Rp. 670 triliun. Untuk menampung aliran dana investasi yang masuk ke Indonesia, BKPM juga membentuk unit pelayanan khusus. Unit pelayanan ini bertugas untuk mengawasi pemanfaatan aliran dana pengampunan pajak agar tidak melenceng pada sektor nonprioritas. BKPM juga sedang mempersiapkan untuk menampung dana dari *tax amnesty*. Adanya unit khusus menangani dana dan untuk melayani peserta *tax amnesty*. Aliran dana ini ditargetkan akan mengalir ke sektor infrastruktur, terutama di luar Pulau Jawa. BKPM pun menargetkan aliran dana ini juga dapat meningkatkan nilai realisasi investasi di Pulau Sumatera yang saat ini tengah dikembangkan beberapa kawasan ekonomi khusus. Melihat keseluruhan sampai Maret lalu ada Rp. 145 triliun, ini naik 17,6 persen dari (periode yang sama) tahun lalu.

Salah satu tugas penting saat ini adalah bagaimana pembangunan infrastruktur dipercepat, diketahui juga ada tol laut dan juga ada jalan baru. Dengan aliran dana ini tentunya dapat mempercepat pembangunan. Program *tax amnesty* harus berhasil sebab ini yang terakhir. Keberhasilan program ini merupakan harga mati, sehingga ke depan tidak akan ada *tax amnesty* berikutnya. Data *tax amnesty* itu mengikat dan dijaga kerahasiaannya, sebab yang dimasalahkan dari *tax amnesty* ini bukanlah sampai kapan penerapannya tapi seberapa besar datanya. Sampai kapanpun data tersebut tidak boleh dibocorkan sama sekali.

Pelaksanaan program pengampunan pajak, Direktorat Jenderal Pajak menggandeng seluruh pihak eksternal, diantaranya Kepolisian, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI), dan lembaga lain. Pihaknya meminta kepada semua pihak tidak melakukan tindakan atau menjanjikan apapun yang dapat merugikan Direktorat Jenderal Pajak dan menggagalkan eksekusi *tax amnesty* di Indonesia. Direktorat Jenderal Pajak terus akan sosialisasi, untuk kelancaran program ini.

Program ini telah diundangkan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada 1 juli 2016. Pengampunan pajak ini untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harga, yang antara lain berdampak terhadap peningkatan *liquiditas* domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi. Oleh karena itu wajib pajak tidak perlu ragu-

ragu untuk ikut serta dalam program pengampunan pajak karena undang-undang memberikan payung hukum yang jelas.

Selain itu, mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta peluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi dan meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain digunakan untuk pembiayaan pembangunan. Manfaat pengampunan pajak sekarang, sebelum berlaku *Automatic Exchange of Information* (AEOI) yang akan diberlakukan paling lambat mulai 2018 dan revisi Undang-Undang Perbankan untuk keterbukaan data bagi perpajakan, dimana wajib pajak tidak akan bisa lagi menyembunyikan asetnya (dimanapun) dari otoritas pajak. Bagi wajib pajak yang tidak memanfaatkan kesempatan mendapatkan *tax amnesty* sampai dengan 31 Maret 2017, atas harta yang belum dilaporkan sejak 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dianggap sebagai penghasilan pada saat ditemukan data/informasi harta tersebut, paling lama 3 (tiga) tahun sejak Undang-Undang Pengampunan Pajak berlaku. Atas tambahan penghasilan tersebut dikenai pajak dan sanksi sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-Undangan dibidang perpajakan. Dengan memanfaatkan *tax amnesty*, wajib pajak melaporkan seluruh kekayaan yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh terakhir dalam surat pernyataan, kemudian melakukan pembayaran dengan uang tebusan dan wajib pajak bisa merasa lega manakala telah memanfaatkan *tax amnesty*.

Menteri Keuangan, Sri Mulyani Indrawati mengatakan dengan adanya undang-undang ini minimal segi penerimaan pajak dapat mencapai angka 100 triliun. Hal ini didasari fakta bahwa potensi uang orang Indonesia di luar negeri sangat banyak karena berbagai macam data menunjukkan dan mengindikasikan, meskipun uangnya itu berasal dari Indonesia tetapi disimpannya lebih di luar negeri. Sementara itu, hingga 1 April 2017, potensi dana repatriasi *tax amnesty* mencapai Rp. 1.000 triliun. Dari dana tersebut diperkirakan sekitar Rp. 500 triliun hingga Rp. 600 triliun akan masuk ke perbankan dan sisanya akan masuk ke instrumen lainnya.³⁸

Perkiraan dana repatriasi sebesar itu tentunya akan membawa dampak positif terhadap perekonomian dalam negeri. Namun, melihat besarnya dana yang berasal dari luar negeri ini bukan tidak mungkin jika di sisi lain dari hal itu justru mendatangkan pergolakan yang bersumber dari pihak asing. Hal ini dapat terjadi lantaran banyaknya pengusaha asal Indonesia yang meletakkan uangnya di negara lain. Sementara dengan diberlakukannya Undang-Undang Pengampunan Pajak ini memunculkan niatan dari para pengusaha Indonesia yang memiliki uang di luar negeri untuk menarik kembali uangnya dan mengalihkan ke investasi dalam negeri. Semua ini tentunya tidak lepas dari besarnya potongan pajak yang diberlakukan oleh pemerintah dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak tersebut.

³⁸ Anonim, "Penerapan Tax Amnesty di Indonesia", tersedia di www.pajak.go.id, diakses pada tanggal 31Desember 2016.

Seperti yang dikemukakan oleh Menteri Keuangan bahwa tidak bisa dipungkiri adanya kepentingan asing yang menjadi hambatan dan tantangan, karena jika Indonesia melakukan *tax amnesty* apalagi cukup banyak dana repatriasi maka akan ada beberapa negara yang selama ini diuntungkan dengan adanya uang Indonesia di luar negeri dan kemudian harus mengalami kerugian atau dampak negatif dari adanya *tax amnesty*. Salah satu negara yang merasa terancam perekonomiannya dengan adanya pengampunan pajak di Indonesia ini adalah Singapura. Negara Singapura merupakan salah satu negara tujuan paling favorit bagi para pengusaha Indonesia untuk menyimpan uangnya. Hal ini karena Singapura berani menawarkan jaminan pajak yang rendah. Dengan diberlakukannya Undang-Undang Pengampunan Pajak di Indonesia ini maka dapat diprediksi bahwa banyak uang yang akan ditarik oleh para pengusaha Indonesia yang menyimpan uangnya di Singapura. Tentunya dengan langkah tersebut Singapura akan kehilangan sumber dana yang cukup besar. Bahkan hal ini dapat melumpuhkan perekonomian Singapura.

Tetapi, hal ini justru menguntungkan bagi Indonesia. Pasalnya dengan dana repatriasi yang besar ini akan mampu memperkuat perekonomian Indonesia. Dengan kondisi perekonomian yang kuat Indonesia mampu menyusul kekuatan ekonomi negara asing lainnya, terkhusus di kawasan *Association Of South East Asia Nations* (ASEAN). Cukup sudah orang Indonesia membangun negara lain. Sekaranglah waktu yang tepat bagi orang Indonesia untuk membangun negara sendiri. Dari perkiraan-

perkiraan yang akan terjadi sebagai dampak penerapan *tax amnesty* di Indonesia, sebenarnya terdapat satu poin penting dari penerapan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini, yaitu bagaimana sensitifnya kebijakan pengampunan pajak yang diterapkan Indonesia sehingga memunculkan daya saing antar negara kawasan ASEAN. Daya saing yang kemudian muncul ini dapat meningkatkan nilai tawar Indonesia, terkhusus dalam pelaksanaan kebijakan masyarakat ekonomi ASEAN yang telah disepakati oleh seluruh negara anggota ASEAN.

Indonesia akan menjadi pusat ekonomi yang sangat menarik bagi investor-investor asing yang mencari tempat menanamkan modalnya. Dengan nilai investasi yang cukup besar maka pertumbuhan ekonomi Indonesia akan terdongkrak naik. Kondisi tersebut tentunya membuat Indonesia tidak perlu membutuhkan waktu yang lama untuk melaksanakan program pro rakyat. Yaitu program yang selama ini digadang-gadang oleh pemerintah setiap periodenya. Sekarang dapat bayangkan suatu kondisi dimana semua warga negara Indonesia yang menyimpan dan menanamkan dananya di luar negeri menarik seluruh modalnya dan mengalihkannya ke investasi dalam negeri. Betapa akan luar biasanya kondisi ekonomi Indonesia. Indonesia akan mampu kembali menjadi macan asia yang disegani dan diperhitungkan dalam perekonomian dunia. Indonesia akan mampu mewujudkan kesejahteraan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia sesuai dengan amanat konstitusi.

Itu semua tergantung dari pribadi masing-masing para pengusaha yang katanya warga negara Indonesia. Dari pada kaya tetapi mengkayakan negara lain alangkah lebih baiknya jika kita kaya dan mengkayakan negara sendiri. Menjadi bagian dalam membangun kemajuan negara adalah pencapaian yang luar biasa bagi setiap warga negara.

E. Permasalahan Dalam Penerapan Pengampunan Pajak dan Upaya Penyelesaiannya

Dalam pelaksanaan penerapan *tax amnesty* di Indonesia ada beberapa kendala yang dirasakan, diantaranya:

1. *Tax amnesty* dianggap mencederai keadilan bagi masyarakat yang selama ini patuh membayar pajak. Apalagi pada tahun 1964 dan 1984, *tax amnesty* berjalan tidak efektif karena minimnya ketersediaan data perpajakan. Tidak ada lengkapnya basis data perpajakan membuka kemungkinan petugas pajak untuk mendeteksi kekayaan yang tak dilaporkan. Pengemplang pajak pun tak perlu khawatir akan tertangkap. Terlebih, kekayaan yang tidak dilaporkan pada umumnya berada di luar negeri sehingga benar-benar jauh dari jangkauan petugas pajak.
2. Banyak yang menilai jika kekurangan penerimaan pajak tidak hanya bisa diselesaikan dengan kebijakan pengampunan pajak tersebut. Belum adanya kejelasan mengenai kewajiban bagi wajib pajak untuk menempatkan kekayaannya di dalam negeri, besar kemungkinan individu-individu yang meminta

pengampunan pajak akan menyembunyikan kembali kekayaan mereka di luar negeri ketika manfaat *tax amnesty* tak lagi diberikan.

3. *Tax amnesty* dalam Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RAPBN) 2016 dianggap sebagian orang bukan untuk kepentingan masyarakat. Mereka menilai, *tax amnesty* hanya untuk kepentingan pengusaha yang memiliki dana besar di luar negeri. *Tax amnesty* hanya akan menjadi karpet merah untuk koruptor dan konglomerat yang mendapat keuntungan di Indonesia. Menurut mereka, *tax amnesty* hanya dijadikan bahasa kampanye oleh politisi untuk memuluskan proyek-proyek swasta. 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. Selain itu salah satu bentuk upaya atau inovasi lain dalam sistem perpajakan yang berguna meningkatkan penerimaan pajak tanpa menambah beban baik jenis pajak baru maupun persentase pajak yang sudah ada kepada masyarakat, dunia usaha dan para pekerja adalah melalui program *tax amnesty*. Salah satu tujuan pengampunan pajak ini diharapkan dapat mengurangi citra negatif pada aparat perpajakan yang selalu dipersepsikan selalu bersikap sewenang-wenang dan harus

selalu dihindari, berubah menjadi hubungan yang lebih “friendly.” Pada dasarnya inovasi atau upaya ini dapat diterapkan di Indonesia. Keunggulan yang diharapkan bila kebijakan *tax amnesty* diimplementasikan yaitu akan dapat mendorong masuknya dana-dana dari luar negeri yang dalam jangka panjang dapat digunakan sebagai pendorong investasi yang pada gilirannya bermanfaat untuk menstimulasi perekonomian nasional.

4. Kurangnya kesadaran masyarakat dalam membayar pajak.

Hal ini dapat dilihat dari beberapa kali periode pengampunan pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak hingga yang terakhir pada tanggal 31 Maret 2017 yang kemudian diperpanjang menjadi tanggal 21 April 2017. Masyarakat sudah banyak yang mengunjungi kantor pajak untuk melaksanakan kewajiban pajak namun masih banyak yang belum sadar akan kewajiban tersebut.

Di sisi lain kelemahannya bila diterapkan pengampunan pajak adalah tidak serta merta menjamin peningkatan kinerja setoran pajak ke kas negara. Hal ini bisa sebaliknya berpotensi terjadinya penyelewengan, manipulasi dan tindakan *moral hazard* lainnya. Para pengusaha yang memperoleh pemutihan pajak akan melakukan penggelapan kewajiban pajaknya. Kecuali bila diberlakukan pengampunan pajak bersyarat. Contohnya pengampunan pajak bersyarat, wajib pajak harus transparan terhadap aset-aset dan penghasilan mereka. Hal ini guna menghindari kekeliruan yang sama tahun 1984 tidak terulang

kembali yaitu minimnya akses informasi terhadap masyarakat dan minimnya keterbukaan/transparansi serta sosialisasi kebijakan ini.

Adapun beberapa tata cara yang dapat dilakukan guna meminimalisir permasalahan yang ada yaitu:

1. Penggunaan dana pajak direalisasikan bagi kepentingan masyarakat luas dan pembangunan negara sehingga hasil yang didapat dari *tax amnesty* dapat dirasakan secara adil oleh seluruh lapisan masyarakat.
2. Pelaksanaan *tax amnesty* dengan sistem yang lebih akurat dengan pelaporan kekayaan pajak bagi wajib pajak dengan kekayaan mereka baik yang ada di dalam negeri ataupun di luar negeri sehingga dapat dicapai hasil yang maksimal.
3. Seluruh wajib pajak dikenakan pajak sesuai dengan kewajiban masing-masing tanpa mementingkan salah satu kalangan, sehingga tidak adanya anggapan bahwa hanya mementingkan salah satu kalangan.
4. Sosialisasi secara menyeluruh kepada wajib pajak untuk membayar pajak agar meningkatkan kesadaran wajib pajak bahwa pembayaran pajak digunakan untuk kepentingan bersama.

III KESIMPULAN

Penerapan pengampunan pajak (*tax amnesty*) di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 akan berjalan melalui beberapa periode hingga, namun dalam pelaksanaannya

diperkirakan belum dapat berjalan secara maksimal karena adanya hambatan dari berbagai sisi yang dialami selama pelaksanaannya. Dalam pelaksanaan *tax amnesty*, Direktorat Jenderal Pajak menjalin kerjasama dengan pihak-pihak terkait seperti Kepolisian, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI), dan lembaga lain. Program ini telah diundangkan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada 1 Juli 2016. Pengampunan pajak ini untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harga, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan *liquiditas* domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi. Oleh karena itu wajib pajak tidak perlu ragu-ragu untuk ikut serta dalam program pengampunan pajak karena undang-undang memberikan payung hukum yang jelas.

Permasalahan mengenai penerapan pengampunan pajak (*tax amnesty*) di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 beserta upaya penyelesaiannya, yaitu: *Tax amnesty* dianggap mencederai keadilan bagi masyarakat yang selama ini patuh membayar pajak. Apalagi pada tahun 1964 dan 1984, *tax amnesty* berjalan tidak efektif karena minimnya ketersediaan data perpajakan. Tidak ada lengkapnya basis data perpajakan membuka kemungkinan petugas pajak untuk mendeteksi kekayaan yang tak dilaporkan. Pengemplang pajak pun tak perlu khawatir akan tertangkap. Terlebih, kekayaan yang tidak dilaporkan pada umumnya berada di luar negeri sehingga benar-benar jauh dari

jangkauan petugas pajak. Banyak yang menilai jika kekurangan penerimaan pajak tidak hanya bisa diselesaikan dengan kebijakan pengampunan pajak tersebut. Belum adanya kejelasan mengenai kewajiban bagi wajib pajak untuk menempatkan kekayaannya di dalam negeri, besar kemungkinan individu-individu yang meminta pengampunan pajak akan menyembunyikan kembali kekayaan mereka di luar negeri ketika manfaat *tax amnesty* tak lagi diberikan. *Tax amnesty* dalam rancangan anggaran pendapatan dan belanja negara (RAPBN) 2016 dianggap sebagian orang bukan untuk kepentingan masyarakat. Mereka menilai, *tax amnesty* hanya untuk kepentingan pengusaha yang memiliki dana besar di luar negeri.

Adapun upaya penyelesaian yang dilakukan : Penggunaan dana pajak direalisasikan bagi kepentingan masyarakat luas dan pembangunan negara sehingga hasil yang didapat dari *tax amnesty* dapat dirasakan secara adil oleh seluruh lapisan masyarakat. Pelaksanaan *tax amnesty* dengan sistem yang lebih akurat dengan pelaporan kekayaan pajak bagi wajib pajak dengan kekayaan mereka baik yang ada di dalam negeri ataupun di luar negeri sehingga dapat dicapai hasil yang maksimal. Seluruh wajib pajak dikenakan pajak sesuai dengan kewajiban masing-masing tanpa mementingkan salah satu kalangan, sehingga tidak adanya anggapan bahwa hanya mementingkan salah satu kalangan. Pelaksanaan *tax amnesty* yang diperpanjang selama beberapa periode dan sosialisasi secara menyeluruh kepada wajib pajak untuk membayar pajak agar meningkatkan kesadaran wajib pajak bahwa pembayaran pajak digunakan untuk kepentingan bersama.

DAFTAR PUSTAKA

A. Peraturan Perundang-undangan

Indonesia . *Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak* UU No. 11 tahun 2016 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131.

_____. *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* UU No. 28 tahun 2007 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.

_____. *Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan* UU No. 12 tahun 2011 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82.

B. Buku

Asshiddiqie, Jimly. *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*. Jakarta: Raja Wali Pers, 2014.

Hartati, Neneng dan Boedi Abdullah. *Pengantar Perpajakan*. Bandung: Pustaka Setia, 2015.

Indrati S, Maria Farida. *Ilmu Perundang-Undangan*. Yogyakarta: Kanisius, 2007.

Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2010.

Sinamo, Nomensen. *Pengantar Hukum Indonesia*. Jakarta: BIS, 2011.

Suharno. *Panduan Praktis Amnesti Pajak Indonesia*. Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2016.

C. Lain-lain

Anonim, "Penerapan Tax Amnesty di Indonesia", tersedia di www.pajak.go.id, diakses pada tanggal 31 Desember 2016.

Aviliani, "Amnesti Pajak perlu Prasyarat Tax Reform", 2004, www.indef.or.id, diakses tanggal 30 Desember 2016.

Hamdan Zoelva, *"Negara Hukum dalam Perspektif Pancasila"*, <https://hamdanzoelva.wordpress.com/2009/05/30/negara-hukum-dalam-perspektif-pancasila/>, diakses tanggal 31Desember 2016.

<Http://www.pajak.go.id/content/amnesti-pajak>, diakses tanggal 30 Desember 2016.

Harry Yusuf A, www.pajak2000.com/news_print.php?id=30Z, diakses tanggal 30Desember 2016.

<Http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/Analisis%20Implementasi%20Tax%20Amnesty%20di%20Indonesia.pdf>, diakses tanggal 30Desember 2016.

Paparan Tax Amnesty, <https://diplomasiekonomi.kemlu.go.id/images/taxamnesty/Paparan%20Tax%20Amnesty.pdf>, diakses tanggal 31desember 2016.

Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak (KP.P.I) Dilengkapi Tata Cara Permohonan dan Fasilitas Penanaman Modal yang Berkaitan dengan Pengampunan, Penghapusan, Penyusutan, Pembebasan, dan Penghentian Pajak, Cetakan ke I, Surabaya: Sinar Wijaya, 1984.