



PENERAPAN PENGAMPUNAN PAJAK YANG BERBASIS KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK

Angelina Clarabella^a

^aMagister Ilmu Hukum, Universitas 17 Agustus 1945 Semarang, Indonesia

Abstrak

Salah satu kebijakan fiskal yang telah dijalankan yaitu Program Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty* sesuai dengan amanah Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU TA). Latar belakang diselenggarakannya program tersebut yaitu meningkatkan sumber pendapatan nasional dan memotivasi wajib pajak untuk taat pajak terutama yang tidak atau belum patuh. Permasalahan yang dibahas dalam penelitian yaitu hubungan antara pasal-pasal dalam UU TA dengan peraturan perundangan lainnya, implikasi pasal-pasal dalam UU TA terhadap prinsip kepastian hukum dan keadilan, serta perumusan untuk mengantisipasi penghindaran pajak oleh wajib pajak sehingga tidak diberlakukan lagi Pengampunan Pajak. Metode penelitian adalah yuridis normatif dan hasil penelitian menunjukkan bahwa dari segi sanksi, wajib pajak hanya perlu membayar uang tebusan yang lebih rendah dari tarif pajak umum dan dihapuskan dari sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan. Harta yang telah diungkapkan dalam laporan tahunan, kembali dikenai tarif uang tebusan. Bagi wajib pajak yang tidak mengikuti Pengampunan Pajak justru membayar sanksi lebih rendah terhadap harta yang belum atau kurang diungkap. Jadi beberapa pasal dalam UU TA tidak memenuhi prinsip keadilan dan kepastian hukum namun Mahkamah Konstitusi tidak dapat menerima permohonan uji materiil beberapa pasal dalam UU TA terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 melalui Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016 tanggal 23 November 2016. Upaya untuk mengantisipasi dan meminimalisir penghindaran pajak dengan memahami kemampuan masing wajib pajak agar tidak ditekan dengan target fiskus sehingga tercipta penyelenggaraan dan pengawasan perpajakan yang akuntabel.

Kata Kunci: Keadilan, Kepastian hukum, Pengampunan Pajak

Abstract

One of the fiscal policy held was *Tax Amnesty* as regulated in Law No.11 year 2016. The initial background of this program was to increase state income and encourage dutiful taxpayer especially for whom was not fully obey the tax regulation. Proposition from this research are the relationship between articles of Law No.11 year 2016 with other regulation, its implication towards justice and certainty of law, and formulation to anticipate tax avoidance from taxpayer so that *Tax Amnesty* will be needed no more. This research was normative juridical and the research depicts that in respect of sanction, taxpayer only needed to pay for ransom which lower than normal tax and administration or criminal sanction rate. Taxpayer still needed to pay ransom for assets declared on tax report before *Tax Amnesty*. Taxpayer who did not enroll to *Tax Amnesty* will pay lower rate of sanction towards assets not fully or not declared during *Tax Amnesty*. Some articles in Law No.11 year 2016 does not fulfill the justice and certainty of law principal but Constitutional Court could not accept the material test plea of Law No.11 year 2016 about *Tax Amnesty* to constitution law year 1945 as in its verdict No. 63/PUU-XIV/2016 on 23rd November 2016. Regarding to anticipate and minimise tax avoidance is to understand the ability of each taxpayer to pay tax rather than suppress them by target demand, hence there will be accountable establishment and supervision within tax sector.

Keywords: Certainty of Law, Justice, Tax Amnesty

Penulis : ^a angelina.clarabella8@gmail.com

LATAR BELAKANG

Kebijakan fiskal merupakan kebijakan pengelolaan keuangan negara oleh pemerintah yang bertujuan untuk menunjang sektor perekonomian nasional, sebab keuangan negara dengan nominal yang signifikan diperlukan untuk membiayai tugas rutin pemerintah sekaligus mewujudkan proyek pembangunan pemerintah yang mencita-citakan pertumbuhan ekonomi, pemerataan pendapatan, dan kestabilan ekonomi.¹ Salah satu kebijakan fiskal yang telah dijalankan oleh pemerintah adalah Program Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty*.

Pengampunan Pajak menurut Erwin Silitonga² adalah salah satu cara yang inovatif demi meningkatkan penerimaan pajak yang tidak disertai dengan beban pajak baru kepada masyarakat, bidang usaha, dan para pegawai. Pengampunan Pajak yang disusun dan dijalankan secara tepat diharapkan mampu memperbaiki citra buruk aparat pajak yang umumnya dianggap suka memeras warga negara Indonesia. Program *Tax Amnesty* telah dilaksanakan oleh beberapa negara di dunia seperti di Italia. Menteri Keuangan Italia, Giulio Tremonti mencanangkan program *Tax Amnesty* pada bulan November 2001 selama 6 (enam) bulan. Selama program *Tax Amnesty* tersebut berlangsung, terdapat kurang lebih sejumlah 56 (lima puluh enam) miliar euro uang yang dilarikan ke luar negeri dan berhasil dikembalikan ke Italia dan berhasil berkontribusi dalam peningkatan penerimaan pajak negara sebesar 1,4 (satu koma empat) miliar euro atau 0,4% (nol koma empat persen) dari total penerimaan pajak Italia pada masa fiskal yang bersangkutan.³

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty* adalah sebuah peraturan yang diundangkan oleh pemerintah Indonesia dalam usaha meningkatkan penerimaan pajak. Latar belakang diadakannya Pengampunan Pajak yaitu banyaknya wajib pajak yang tidak atau belum sepenuhnya membayar pajak sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku. Program pengampunan pajak atau *tax amnesty* dianggap mampu memungut pajak secara besar-besaran dalam batas waktu tertentu sebagai bentuk pengampunan atas kewajiban membayar pajak yang berkaitan dengan masa atau tahun pajak sebelumnya tanpa tuntutan pidana. Bahwa peraturan perundang-undangan sebelum adanya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, faktanya memberikan hukuman yang lebih berat bagi Wajib Pajak yang terlambat atau tidak menjalankan kewajibannya. Pengampunan pajak yang dimaksud sesuai dengan peraturan perundang-undangan terkait adalah penghapusan pajak terutang, sanksi administrasi termasuk denda, dan penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan atas harta yang diperoleh sebelumnya dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) dengan melunasi seluruh tunggakan pajak dan membayar uang tebusan. Hal ini bertentangan dengan Pasal 32 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang

¹ Gilarso, 2004, *Pengantar Ilmu Ekonomi Makro*, Kanisius, Yogyakarta, hal.148.

² Erwin Silitonga, 2006, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, Paper disampaikan dalam acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Universitas Parahyangan ke 31, Bandung, 11 Februari 2006.

³ Benno Toggler, Christoph A.Schaltegger, 2001, *Tax Amnesties and Political Participation*, Public Finance Review, Vol.33, No.3, hal.403-431.

berbunyi “Tata cara pengenaan pajak dan sanksi-sanksi berkenaan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini dilakukan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Program Pengampunan Pajak terbagi dalam 3 (tiga) periode yakni periode I dimulai dari tanggal diundangkan yakni 01 Juli 2016 hingga 30 September 2016. Berlanjut ke periode II dari tanggal 01 Oktober 2016 hingga 31 Desember 2016. Periode III sebagai periode terakhir berlaku dari tanggal 01 Januari 2017 sampai dengan 31 Maret 2017.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 tentang uji materiil beberapa pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945) berujung pada amar putusannya yang tidak dapat menerima permohonan uji materiil peraturan perundangan tentang Pengampunan Pajak demi merepatisasi dana dari luar negeri, meningkatkan basis perpajakan nasional demi reformasi perpajakan, dan meningkatkan penerimaan pajak. Tindakan dan kesalahan wajib pajak diberi kemudahan dengan tidak dikenai sanksi administratif dan sanksi pidana, bahkan hutang pajaknya dapat ditebus dengan nilai yang jauh di bawah nilai yang seharusnya dibayar menurut ketentuan umum perpajakan. Fakta peristiwa hukum dalam aspek sosial bahwa terdapat kecemburuan sosial dari para Pemohon yang selama ini taat membayar pajak merasa diperlakukan tidak sama di hadapan hukum.

Ruang lingkup obyek penelitian ini adalah Pasal 1 angka 1 dan 7, Pasal 2, Pasal 3 ayat (1) dan (2), Pasal 4, Pasal 6 ayat (1), Pasal 11, dan Pasal 18 dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang tidak sesuai dengan peraturan perundangan perpajakan lainnya yaitu Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Penelitian terhadap pasal-pasal tersebut tidak hanya berfokus pada sanksi administrasi dan sanksi pidana di bidang perpajakan, melainkan juga menelaah terkait harta yang telah diungkapkan dalam Surat Pernyataan Pengampunan Pajak serta perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap bagi wajib pajak yang mengikuti atau tidak mengikuti Pengampunan Pajak. Penelitian akan menjelaskan pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang bertentangan dengan peraturan perundangan lainnya sehingga tidak sesuai dengan prinsip keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak, maka Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 dengan amar putusannya tidak dapat menerima uji materiil beberapa pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah tidak benar

Pajak memiliki berbagai macam definisi dan tidak ada batasan konkrit dari definisi pajak. Prof.Dr.P.J.A Adriani yang sempat menjabat sebagai guru besar Hukum Pajak di Universitas Amsterdam sekaligus pernah menjadi Pemimpin *International Bureau of Fiscal*

Documentation di Amsterdam mengemukakan bahwa “Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”⁴

Definisi pajak oleh Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. adalah “Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.” Penjelasan dapat dipaksakan berarti bila utang pajak tidak dibayar, utang pajak yang bersangkutan dapat ditagih dengan menggunakan surat paksa, sita, dan penyanderaan meskipun terhadap pelaksanaan pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal-balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.

Definisi tersebut kemudian dikoreksi oleh Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. menjadi “Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan ‘surplus’-nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.”⁵

Indonesia selain merupakan negara hukum juga menerapkan ajaran negara kesejahteraan yang mengandung esensi bahwa pemerintah atau negara turut berkewajiban dan bertanggung-jawab untuk mewujudkan dan menjamin kesejahteraan umum. *Welfare state* dapat merepresentasikan intervensi pemerintah melalui kebijakan publik seperti peraturan terkait ketenagakerjaan, peraturan perundang-undangan tentang perpajakan, kebijakan lingkungan, dan lain-lain yang berpusat untuk kesejahteraan masyarakatnya.⁶

Teori keadilan menurut John Rawls⁷ mengungkapkan bahwa prinsip keadilan harus memberi penilaian konkrit mengenai praktik keadilan pada institusi-institusi dan prinsip keadilan harus senantiasa dijunjung dalam mengembangkan kebijakan untuk melakukan koreksi ketidakadilan dalam suatu struktur dasar masyarakat (*Justice is the first virtue of social institutions, as truth is of systems of thought*). Konsekuensi dari penerapan prinsip Rawls adalah hak dan kebebasan yang diacu oleh prinsip tersebut adalah hak dan kebebasan yang didefinisikan oleh aturan dalam struktur dasar tersebut. Kebebasan individu ditentukan oleh hak dan kewajiban yang dibangun oleh institusi sosial utama (*major institution of society*).

Pembatasan atas kebebasan berguna agar tidak saling mencampuri antara hak-hak tersebut. Individu yang dimaksud dalam teori keadilan menurut Rawls adalah individu yang memegang berbagai posisi sosial, jabatan, atau apapun yang telah dikukuhkan oleh struktur dasar dan merujuk pada ekspektasi individu di masa depan sesuai dengan status sosialnya. Ekspektasi seseorang tersebut juga harus melihat kerangka hubungan dengan individu lainnya sebab

⁴ P.J.A Adriani dalam Waluyo, 2013, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, hal. 2.

⁵ Rochmat Soemitro, 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT Enesco, Bandung, hal.5.

⁶ Lindbeck A., 2006, *The Welfare State-Background, Achievements, Problems*, Research Institute of Industrial Economics, hal.2.

⁷ John Rawls dalam Damanhuri Fattah, 2013, *Teori Keadilan Menurut John Rawls*, Jurnal TAPIS volume 9 nomor 2, Juli-Desember 2013, <https://business-law.binus.ac.id/2018/10/17/makna-keadilan-dalam-pandangan-john-rawls/>, hal.35, diakses pada 01 September 2020.

terdapat relasi yang absolut bahwa dengan menaikkan ekspektasi individu di masa depan, maka akan turut menaikkan atau bahkan menurunkan masa depan individu di posisi lainnya.

W.J. De Langen mengemukakan bahwa teori gaya pikul merupakan teori yang terpenting dalam hukum perpajakan meskipun tidak dapat dipungkiri bahwa terdapat teori-teori lainnya. Prinsip yang dikandung dalam teori gaya pikul ini merupakan suatu jelmaan cita-cita untuk mendapatkan tekanan yang sama antara individu, seimbang dengan berbagai ragam pemuasan kebutuhan yang dicapai oleh seseorang. Pemuasan kebutuhan yang memang mutlak harus dipenuhi terlebih dahulu dan sisanya dapat disebut sebagai gaya pikul seseorang. Jadi tabungan yang dimiliki seseorang juga ikut termasuk dalam pengertian gaya pikulnya.

Bila diteliti lebih jauh dan ditinjau menggunakan asas kepastian hukum, peraturan dan praktik perpajakan tentu mengharapkan adanya kepastian hukum. Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 berbunyi "Negara Indonesia adalah negara hukum." Kedua, Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Ketiga, Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 berbunyi "Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya." Pasal 28 F UUD 1945 menyatakan bahwa "Setiap orang berhak untuk berkomunikasi dan memperoleh informasi untuk mengembangkan pribadi dan lingkungan sosialnya, serta berhak untuk mencari, memperoleh, memiliki, menyimpan, mengolah, dan menyampaikan informasi dengan menggunakan segala jenis saluran yang tersedia."

Kepastian hukum krusial bagi wajib pajak sebab dengan adanya kebijakan Pengampunan Pajak, wajib pajak patuh justru dapat termotivasi untuk mengelak membayar pajak atau menggelapkan uang pajak sebab tindakan demikian dapat dimafkan dan merupakan dosa kecil sehingga tidak terdapat beban psikologis bagi wajib pajak patuh untuk menghindari pembayaran pajak. Setelah program Pengampunan Pajak berakhir, wajib pajak patuh dapat berasumsi bahwa kebijakan tersebut akan diulang di masa depan.

Baru beberapa saat yang lalu, terdapat rencana pemberlakuan Pengampunan Pajak jilid kedua. Wajib Pajak diharapkan mengerti dengan benar mekanisme dan ketentuan yang berlaku dalam kebijakan pengampunan pajak beserta konsekuensinya

PERMASALAHAN

1. Bagaimana hubungan antara pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan peraturan perundangan lainnya?
2. Bagaimana implikasi pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak terhadap prinsip kepastian hukum dan keadilan?
3. Bagaimana perumusan untuk mengantisipasi dan meminimalisir penghindaran pajak oleh Wajib Pajak sehingga tidak diberlakukan lagi Pengampunan Pajak?

METODE PENELITIAN

Metode pendekatan penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif⁸ yang dilakukan dengan menelusuri data yang berhubungan satu sama lain melalui studi kepustakaan (*library research*) untuk selanjutnya dikaji, diinterpretasikan, dan dianalisis yang berujung pada kesimpulan terkait dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang berbasis prinsip keadilan dan kepastian hukum.

PEMBAHASAN

1. Regulasi Dan Implementasi Delik Pidana Pertanahan Hubungan Antara Pasal-Pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan Peraturan Perundangan Lainnya

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak berbunyi:

“Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan Harta dan membayar Uang Tebusan sebagaimana di atur dalam Undang-Undang ini.” Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menyatakan bahwa “Uang Tebusan adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan Pengampunan Pajak.”

Tarif uang tebusan yang harus dibayarkan oleh wajib pajak sesuai dengan Pasal 4 ayat (1), (2), dan (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut :

Tabel 1 - Tarif Uang Tebusan sesuai UU Nomor 11 Tahun 2016

Periode	Tarif Uang Tebusan atas Harta		Tarif uang Tebusan bagi Wajib Pajak dengan peredaran usaha lebih atau sampai dengan Rp 4,8 miliar (UMKM)
	Dalam Negeri	Luar Negeri	
I (1 Juli-30 September 2016)	2%	4%	0,5% bagi WP dengan nilai harta hingga Rp 10 miliar. 2% bagi WP dengan nilai harta lebih dari Rp 10 miliar.
II (1 Oktober-31 Desember 2016)	3%	6%	
III (1 Januari-31 Maret 2017)	5%	10%	

Pasal 32 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa

⁸ Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, 2006, *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, hal.15.

“Tata cara pengenaan pajak dan sanksi-sanksi berkenaan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini dilakukan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.”

Hal tersebut berarti Undang-Undang Pengampunan Pajak meniadakan sanksi administrasi sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib pajak hanya perlu membayar uang tebusan atas harta yang diungkapkan dalam program *Tax Amnesty* tersebut untuk menggugurkan sanksi administrasi perpajakan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pasal 13A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbunyi “Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.”

Kemudian dilengkapi dengan Pasal 14 ayat (3), (4), dan (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan:

- (3) Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf b ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.
- (4) Terhadap pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, huruf e, atau huruf f masing-masing selain wajib menyetor pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak.

Terhadap Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf g dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dari jumlah pajak yang ditagih kembali, dihitung dari tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak sampai dengan tanggal penerbitan Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.”

Pasal 15 ayat (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbunyi

“Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak tersebut.”

Uraian di atas merepresentasikan bahwa bila dihitung secara keseluruhan, tarif uang tebusan yang dikenakan kepada wajib pajak untuk dapat mengikuti program *Tax Amnesty* lebih rendah. Hal yang paling signifikan dirasakan oleh wajib pajak yang mengikuti program *Tax Amnesty* adalah penghapusan pajak terutang, sanksi administrasi perpajakan, sanksi pidana di bidang perpajakan.

Harta yang Telah Diungkapkan dalam Surat Pernyataan Pengampunan Pajak
Pasal 3 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak berbunyi:

- (1) Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak.
- (2) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.

Berlanjut ke Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa

“Nilai Harta yang diungkapkan dalam Surat Pernyataan meliputi:

- a. nilai Harta yang telah dilaporkan dalam SPT PPh Terakhir; dan
- b. nilai Harta tambahan yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam SPT PPh Terakhir.”

Adanya ketentuan di atas menunjukkan bahwa untuk harta yang sebelumnya sudah dilaporkan dan lunas pajak terutangnya, harus membayar uang tebusan kembali bila ingin mengikuti program *Tax Amnesty*. Bagi wajib pajak yang taat, hal ini bisa dianggap sebagai pajak berlapis karena harta yang sebelumnya sudah dilaporkan, dilaporkan kembali melalui Program *Tax Amnesty* ditambah harus membayar uang tebusan. Bila menelusuri peraturan perundangan perpajakan lainnya seperti Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh), Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), dan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPN BM), telah jelas mengatur objek pajak dan pengenaan tarif pajak. Adanya Undang-Undang Pengampunan Pajak membebani pajak tambahan bagi pihak yang ingin mengikuti program *Tax Amnesty*.

Dalam negara hukum dan penganut konsep *welfare state*, kemakmuran dan kesejahteraan rakyat sesungguhnya merupakan bentuk kewajiban negara kepada seluruh warganya secara kolektif sebagai kontraprestasi tidak langsung atas kontribusi pajak yang diterima oleh negara. Meskipun begitu, tidak membenarkan pemerintah yang memasang target pajak berdasarkan

kebutuhan negara, tetapi juga harus memperhatikan kemampuan wajib pajak sesuai dengan teori gaya pikul oleh W.J. De Langen⁹.

Perlakuan atas Harta yang Belum atau Kurang Diungkap, Bagi Wajib Pajak yang Ikut Pengampunan Pajak. Pasal 18 ayat (1) dan (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tertulis bahwa:

- (1) Dalam hal Wajib Pajak telah memperoleh Surat Keterangan kemudian ditemukan adanya data dan/atau informasi mengenai Harta yang belum atau kurang diungkapkan dalam Surat Pernyataan, atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud.
- (3) Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar.

Bagi Wajib Pajak yang Tidak Ikut Pengampunan Pajak

Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menuliskan bahwa:

- (2) Dalam hal:
 - a. Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pernyataan sampai dengan periode Pengampunan Pajak berakhir; dan
 - b. Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai Harta Wajib Pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan, atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud, paling lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku.
- (3) Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar.
- (4) Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dikenai pajak dan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dasar hukum tersebut menunjukkan bahwa wajib pajak yang mengikuti program *Tax Amnesty* memiliki potensi untuk dikenai sanksi administrasi sebesar 200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang kurang dibayar. Sedangkan wajib pajak yang tidak mengikuti *Tax*

⁹ R. Santoso Brotodihardjo, 2018, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, hal.76.

Amnesty dikenai sanksi administrasi kurang atau sama dengan 48% (empat puluh delapan persen) dengan perhitungan 2% (dua persen) per bulan maksimal 24 (dua puluh empat) bulan dari Pajak Penghasilan yang kurang dibayar sesuai dengan Pasal 44 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Terlebih lagi bila Direktorat Jenderal Pajak tidak menemukan adanya harta yang belum dilaporkan oleh wajib pajak non-*Tax Amnesty* dalam jangka waktu 3 (tiga) tahun sejak Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak berlaku, maka wajib pajak non-*Tax Amnesty* tidak perlu membayar sanksi administrasi apapun dan tidak akan dikenai pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak atas harta yang belum terlapor sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015. Bagi wajib pajak yang mengikuti *Tax Amnesty* justru terdapat celah untuk diperiksa tidak terbatas oleh waktu sehingga dapat diperiksa kapan saja.

Dapat dipahami jelas bahwa pemerintah memiliki urgensi untuk mendapatkan penerimaan masif dalam waktu yang relatif singkat. Wajib pajak yang telah taat memenuhi kewajiban perpajakannya sebenarnya tidak perlu mengikuti program *Tax Amnesty* karena seluruh hartanya telah dilaporkan ke negara dengan transparan. Justru bila wajib pajak taat memutuskan untuk mengikuti program *Tax Amnesty*, terdapat uang tebusan dengan prosentase tertentu yang harus dibayarkan kembali atas harta yang sudah dilaporkannya dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.

Ketidaktahuan wajib pajak dimanfaatkan oleh pemerintah dalam satu kesempatan melalui pelaksanaan Pengampunan Pajak. Apalagi pemberlakuan *Tax Amnesty* terkesan tergesa-gesa karena pemerintah hendak melakukan reformasi perpajakan dan ingin membawa harta Warga Negara Indonesia yang disimpan dan diinvestasikan di luar negeri untuk dibawa kembali ke tanah air. Kembalinya harta tersebut ke Indonesia akan menambah likuiditas dalam negeri dengan ekspektasi memberikan dorongan pertumbuhan ekonomi. Hal ini telah memungkirkan Pasal 28 F Undang-Undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945 yang berbunyi “Setiap orang berhak untuk berkomunikasi dan memperoleh informasi untuk mengembangkan pribadi dan lingkungan sosialnya, serta berhak untuk mencari, memperoleh, memiliki, menyimpan, mengolah, dan menyampaikan informasi dengan menggunakan segala jenis saluran yang tersedia.”

Sistem hukum nasional Indonesia adalah sistem hukum yang berlaku di seluruh Indonesia yang meliputi seluruh unsur hukum (isi, struktur, budaya, sarana, peraturan perundang-undangan, dan semua sub unsurnya) yang antara satu dengan yang lain saling bergantung dan bersumber dari Pembukaan dan pasal-pasal UUD NRI 1945.¹⁰ Pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak jelas harus mempertimbangkan UUD NRI 1945.

¹⁰ Mudakir Iskandarsyah, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, Sagung Seto, Jakarta, hal. 24.

2. Implikasi Pasal-Pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak terhadap Prinsip Kepastian Hukum dan Keadilan Bagi Wajib Pajak

Melalui pembahasan poin 1 terkait hubungan antara pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan peraturan perundangan lainnya, maka selanjutnya akan dibahas bagaimana pasal-pasal tersebut menimbulkan ketidakpastian dan ketidakadilan bagi wajib pajak. Penjelasan atas implikasi pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bila dihadapkan dengan prinsip kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak.

Sanksi Administrasi Perpajakan dan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan, Wajib pajak yang sebelumnya tidak taat pajak, mendapat fasilitas eksklusif yakni penghapusan pajak terutang, sanksi administrasi perpajakan, dan sanksi pidana di bidang perpajakan. Timbul kecemburuan sosial bagi wajib pajak taat sehingga beberapa pihak sempat mengusulkan permohonan uji materiil terhadap Undang-Undang Pengampunan Pajak yang pada akhirnya tidak diterima oleh Mahkamah

Konstitusi melalui Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016. Wajib pajak yang telah taat pajak mengalami ketidakadilan dari berlakunya Pengampunan Pajak. John Rawls juga mengemukakan bahwa demi terciptanya kehidupan yang memuaskan, perlu direncanakan sebuah skema kerja sama yang membagi keuntungan kepada seluruh pihak yang terlibat termasuk bagi mereka yang kurang beruntung.¹¹

Terlihat bahwa kehendak negara untuk memperoleh penerimaan masif dari bidang perpajakan telah mengakibatkan ketidakadilan bagi wajib pajak. Dalam teori kehendak negara (*The Will of the State Theory*), bila negara ingin mencapai suatu tujuan namun menetapkan suatu kebijakan perpajakan yang tidak berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku maka tujuan negara hanya sebatas cita-cita hukum semata. Tidak terdapat pertanggungjawaban yang akuntabel dari pemerintah sebab adanya uang tebusan dengan prosentase tertentu, seluruh sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan menjadi gugur.

Wajib pajak juga tidak mendapatkan kepastian hukum yang sesungguhnya sebab peraturan perundangan perpajakan lainnya telah mengatur besarnya pajak yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan batas waktu pembayarannya. Lahirnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menimbulkan suatu gunjingan di masyarakat karena wajib pajak taat cemburu atas fasilitas yang didapatkan melalui program *Tax Amnesty*, sedangkan wajib pajak tidak taat akan tergiur untuk mengikuti program *Tax Amnesty*. Direktur Jenderal Pajak bahkan sempat menyebar email himbauan pada masa *Tax Amnesty* untuk mengikuti

¹¹John Rawls dalam Damanhuri Fattah, 2013, *Teori Keadilan Menurut John Rawls*, Jurnal TAPIS volume 9 nomor 2, Juli-Desember 2013, <https://business-law.binus.ac.id/2018/10/17/makna-keadilan-dalam-pandangan-john-rawls/>, hal.35.

Tax Amnesty sambil menyisir wajib pajak yang memiliki potensial harta belum terlapor agar ikut menyukseskan program Pengampunan Pajak tersebut.¹²

Harta yang Telah Diungkapkan dalam Surat Pernyataan Pengampunan Pajak, Adam Smith mengemukakan bahwa penetapan pajak tidak boleh ditentukan secara sewenang-wenang. Wajib pajak diharapkan dapat mengerti besarnya pajak yang terutang, kapan harus membayar, dan batas waktu pembayarannya melalui ketentuan perundangan yang jelas dan sederhana dalam perumusan yuridisnya. Seluruh pungutan pajak harus berdasarkan peraturan perundangan sehingga terdapat pembatasan kewenangan fiskus untuk tidak merampas atau mencuri dana dari masyarakat. Kepastian hukum dalam hal perpajakan menjamin wajib pajak untuk tidak ragu dalam membayar pajak.¹³ Jangan sampai pemerintah yang diwakili oleh pihak fiskus merampas harta masyarakat tanpa peraturan perundangan yang jelas. Seperti yang diungkapkan oleh Lysander Spooner bahwa "*Tax without law is robbery*"¹⁴ yang berarti pajak tanpa hukum yang jelas adalah pencurian kepada masyarakat. Hukum yang jelas dapat meliputi eksistensi peraturan perundangan dan/atau peraturan perundangan yang tidak tumpang tindih

Peraturan perundangan perpajakan telah jelas mengatur objek pajak dan pengenaan tarif pajak. Adanya Undang-Undang Pengampunan Pajak membebani pajak tambahan bagi pihak yang ingin mengikuti program *Tax Amnesty*. Seakan-akan pemerintah melalui Direktur Jenderal Pajak mengancam wajib pajak yang tidak mengikuti *Tax Amnesty* untuk diperiksa di masa yang akan datang.

Perlakuan atas Harta yang Belum atau Kurang Diungkap, Sanksi administrasi bagi wajib pajak non-*Tax Amnesty* lebih rendah, dalam hal terdapat harta yang belum dilaporkan oleh wajib pajak non-*Tax Amnesty* 3 (tiga) tahun pasca Undang-Undang Pengampunan Pajak berlaku maka wajib pajak non-*Tax Amnesty* tidak akan diperiksa oleh Direktur Jenderal Pajak

Bagi wajib pajak yang mengikuti maupun yang tidak mengikuti program *Tax Amnesty* dapat menghindari sanksi administrasi terhadap harta yang belum atau kurang diungkap dalam laporan *Tax Amnesty* atau Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan melalui Pengungkapan Aset Sukarela dengan tarif Final (PAS Final) sepanjang belum diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2). PAS Final tersebut sebetulnya hanya terkait dengan pengungkapan harta yang pada tanggal 31 Desember 2015 masih dimiliki.

¹² Asep Munizat Zatinika, 2016, DJP Sebar Email Himbauan Ikut Tax Amnesty, <https://nasional.kontan.co.id/news/djp-sebar-e-mail-imbauan-ikut-tax-amnesty>, diakses pada 19 Agustus 2020.

¹³ F.C. Susila Adiyanta, 2008, *Penyanderaan Wajib Pajak : Kewenangan Fiskus dan Pertimbangan Penggunaannya untuk Penagihan Pajak*, Adiswara, Semarang, hal.31.

¹⁴ Lysander Spooner, 2011, *No Treason: The Constitution of No Authority*, Volume 6, Kindle, Amerika Serikat, hal. 5-6.

Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 36 tahun 2017 tentang Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih yang Diperlakukan atau Dianggap Sebagai Penghasilan mengenai tarif PAS Final yaitu

“Tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) ditetapkan sebagai berikut:

- a. Wajib Pajak badan sebesar 25% (dua puluh lima persen);
- b. Wajib Pajak orang pribadi sebesar 30% (tiga puluh persen); dan
- c. Wajib Pajak tertentu sebesar 12,5% (dua belas koma lima persen).”

Apabila wajib pajak mengikuti PAS Final maka diwajibkan untuk dilaporkan melalui SPT Masa PPh Final. Peraturan mengenai PAS Final berlaku setelah periode pelaporan *Tax Amnesty* telah usai. Hal ini tentu dapat menjadi pertimbangan bagi para wajib pajak atas peraturan pajak yang begitu fleksibel dan menanyakan keberadaan kepastian hukum dalam hal perpajakan di Indonesia. Layaknya tugas dari hukum pajak, diharapkan fungsi *budgeter* dari pemungutan pajak dapat berjalan dengan baik, dilakukan oleh aparatur petugas yang profesional dan akuntabel, menerapkan manajemen administrasi yang transparan, mencerminkan kepastian hukum dan berkeadilan, serta menyesuaikan antara kebutuhan negara di satu sisi dengan keadaan dan kemampuan warga masyarakat selaku wajib pajak di sisi lainnya.¹⁵

3. Perumusan untuk Mengantisipasi dan Meminimalisir Penghindaran Pajak oleh Wajib Pajak sehingga Tidak Diberlakukan Pengampunan Pajak Kembali

Hukum yang terdiri dari perintah-perintah yang konkrit, aturan, kaidah yang terdiri dari logika dan norma yang melandasi aturan serta menghendaki penerapan yang terarah pada perwujudan yang membentuk suatu sistem yang dapat menyelesaikan setiap masalah dan pertentangan yang terjadi dalam kehidupan bermasyarakat.¹⁶ Dalam rangka pelaksanaan hukum pajak sesuai dengan tujuannya seperti ketertiban, keadilan, kepastian hukum, perlindungan hak dan keadilan, tercipta keteraturan dan menyesuaikan dengan dinamika perubahan serta progresivitasnya dalam mengamankan penerimaan negara, maka tujuan tersebut tidak berhenti dalam tataran ide atau cita-cita semata (*ius constituendum*).¹⁷ Sesuatu yang dicita-citakan tentu harus dirumuskan secara lebih konkrit dalam tatanan norma hukum atau yuridis yang terformulasikan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, agar berlaku menjadi hukum positif (*ius constitutum*).¹⁸

¹⁵ Djamaluddin Gade dan Muhammad Gade, 2004, *Hukum Pajak*, edisi ke-4, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, hal.5.

¹⁶ S.F. Marbun dan Moh.Mahfud M.D., 2006, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Edisi ke-4, Liberty, Yogyakarta, hal.28-29.

¹⁷ Sudikno Mertokusumo, 2006, *Penemuan Hukum : Sebuah Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, hal. 25 dan 120.

¹⁸ Soerjono Soekanto dan Purnadi Purbacaraka, 1994, *Aneka Cara Pembedaan Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hal.160.

Seringkali masyarakat dibuat bingung atas peraturan perpajakan yang senantiasa berganti dan ulah Direktur Jenderal Pajak membuat wajib pajak geram oleh koreksinya yang terkadang terlalu dipaksakan untuk menutupi target mereka. Seperti penjelasan sebelumnya bahwa perlakuan *Tax Amnesty* yang sebenarnya pasal demi pasalnya memiliki pertentangan dengan peraturan perundangan lainnya, kemudian justru ditambah dengan PAS Final yang pada akhirnya sanksi administrasi *Tax Amnesty* bisa dihindari dan membayar sanksi administrasi dengan prosentase lebih rendah. Akibatnya wajib pajak juga tidak memberikan apresiasi kepada Direktur Jenderal Pajak.

Asas Kerahasiaan dalam *Tax Amnesty* membawa pengaruh pada penegakan hukum.¹⁹ Kebijakan kerahasiaan data wajib pajak bertujuan agar mereka tidak ragu-ragu dalam memberikan data atau keterangan dan diharapkan dapat mendorong wajib pajak untuk melaporkan harta kekayaannya meskipun kerahasiaan tersebut dapat memicu adanya praktik *moral hazard* yang berarti penyalahgunaan wewenang yang dilakukan oknum internal Direktorat Jenderal Pajak. Lembaga penegak hukum dan pemeriksa tidak boleh mengusut harta maupun data lainnya milik wajib pajak jika terjadi adanya penyelewengan, proses pemeriksaan, penyelidikan, dan penyidikan.²⁰ Indonesia juga telah menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)* yang di dalamnya mencantumkan komitmen untuk memulai *Automatic Exchange of Information (AEOI)* pada tahun 2018.²¹ *AEOI* adalah program pertukaran informasi keuangan terkait pajak, dilakukan secara berkala, otomatis, dan menyeluruh (*bulk*).²² Melalui perjanjian antar negara tersebut, seluruh data terkait perbankan seperti deposito, investasi, dan instrumen keuangan lainnya dapat diakses oleh otoritas pajak secara global.²³ Akses informasi secara global tersebut dipergunakan untuk meminimalisir wajib pajak bandel yang tidak transparan melaporkan penghasilan maupun harta yang dimiliki demi menghindari membayar pajak.

¹⁹ Budi Ispiyarso, 2019, *Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia*, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, *Administrative Law and Governance Journal*, Volume 2 Issue 1, Maret 2019, hal.48, <https://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/islrev/article/download/38446/15849/>, diakses 29 April 2020.

²⁰ Ibid., hal.48.

²¹ Djangkung Sudjarwadi, 14 Juni 2017, *Sosialisasi Akses Informasi Keuangan Bagi Perpajakan*, Round Table Discussion, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, hal.6.

²² Urinov, Vokhid, 2015, *Developing Country Perspectives on Automatic Exchange of Tax Information*, Law, Social Justice & Global Development Journal, Volume 1, Warwick School of Law Research Paper, 1 November 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2684111, diakses 01 September 2020.

²³ Nufansa Wira Sakti dan Asrul Hidayat, 2016, *Tax Amnesty itu Mudah*, Visimedia, Jakarta, hal.5.

Seperti di awal tahun 2020, Sri Mulyani sempat merancang *Tax Amnesty* jilid 2 untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Presiden Joko Widodo dan Sri Mulyani menyatakan kekecewaan bahwa *Tax Amnesty* hanya diikuti oleh satu juta wajib pajak dan banyak pihak yang menyayangkan tidak mengikuti *Tax Amnesty*.

Wacana tersebut tentu ditentang oleh banyak kalangan sebab pelaksanaan program amnesti pajak dalam waktu yang berdekatan justru hanya akan menggerus kredibilitas pemerintah dan kepatuhan wajib pajak yang telah mengikuti amnesti pajak. Akibatnya dari sisi wajib pajak sendiri akan timbul kesadaran pajak yang rendah karena pajak dianggap sebagai beban dan adanya ketidakpercayaan pada otoritas pajak. Kejujuran dan kepatuhan pajak bagi pihak yang telah taat akan dianggap kurang diapresiasi dan pemerintah yang hanya mengincar target penerimaan negara tidak dapat menjadi justifikasi digelarnya *Tax Amnesty* jilid 2.

Perumusan untuk mengantisipasi dan meminimalisir terjadinya penghindaran pajak yang telah dilakukan oleh pemerintah Indonesia yaitu perjanjian bilateral dengan berbagai negara dalam bentuk persetujuan penghindaran pajak berganda, kesepakatan *Advance Pricing Agreement* (APA), dan penerapan pelaporan *Transfer Pricing Documents* (TP-Doc).

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) merupakan perjanjian bilateral antara Indonesia dengan berbagai negara untuk menghindari pajak ganda yang diterapkan di Indonesia dan negara lain atas suatu objek pajak agar tidak mengganggu iklim perekonomian kedua negara dengan prinsip saling menguntungkan antar kedua negara dan diterapkan oleh subjek antar kedua negara dalam perjanjian tersebut.

Kedua, tujuan diterapkan *Advance Pricing Agreement* (APA) adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* bagi perusahaan multinasional. Kesepakatan harga transfer dibuat oleh wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa

Poin ketiga yaitu *Transfer Pricing Documents* (TP-Doc) yang pada intinya pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

PENUTUP

Kesimpulan

1. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebuah peraturan yang diundangkan oleh pemerintah Indonesia dalam usaha meningkatkan penerimaan pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara pasal-pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan peraturan perundangan lainnya berpegang pada prinsip kepastian hukum dan keadilan bagi wajib pajak, serta mengetahui upaya yang dapat ditempuh untuk mengantisipasi dan meminimalisir penghindaran pajak oleh wajib pajak sehingga tidak diberlakukan lagi Pengampunan Pajak. Obyek penelitian adalah Pasal 1 angka 1 dan 7,

Pasal 2, Pasal 3 ayat (1) dan (2), Pasal 4, Pasal 6 ayat (1), Pasal 11, dan Pasal 18 dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan pasal-pasal pada peraturan perundangan perpajakan lainnya meliputi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

2. Bagi wajib pajak yang tidak mengikuti *Tax Amnesty* justru berpotensi dikenai sanksi administrasi yang lebih rendah dibandingkan dengan wajib pajak terdaftar *Tax Amnesty* dalam hal terdapat harta yang belum atau kurang diungkap. Jadi beberapa pasal dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak memenuhi prinsip keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak bila dilihat dari segi sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, harta yang diungkapkan dalam surat pernyataan *Tax Amnesty*, dan perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap.
3. Meminimalisir Penghindaran Pajak oleh Wajib Pajak sehingga Tidak Diberlakukan Pengampunan Pajak Kembali, Upaya mengantisipasi dan meminimalisir penghindaran pajak oleh wajib pajak adalah memahami kemampuan masing-masing wajib pajak agar tidak ditekan dengan target fiskus dalam penerimaan negara dari sektor perpajakan sehingga tercipta penyelenggaraan dan pengawasan perpajakan yang akuntabel. Akses informasi secara global melalui *Automatic Exchange of Information (AEOI)* dapat dipergunakan untuk meminimalisir wajib pajak bandel yang tidak transparan melaporkan penghasilan maupun harta yang dimiliki demi menghindari membayar pajak.

Saran

1. Pemerintah dapat lebih memperhatikan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebelumnya agar perubahan dan/atau penerbitan suatu peraturan perundangan yang baru tidak tumpang tindih dengan peraturan lainnya sehingga tercipta keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.
2. Fiskus seharusnya bersikap realistis dalam memungut pajak dari wajib pajak demi memenuhi target penerimaan negara. Fiskus tidak diharapkan untuk menekan wajib pajak lebih dari pada kemampuan wajib pajak itu sendiri. Sikap fiskus yang terlalu menekan wajib pajak akan menimbulkan persepsi negatif bagi wajib pajak sebab fiskus hanya dianggap sebagai oknum pemerintah yang memenuhi target sesuai kebutuhan negara semata tanpa mempertimbangkan kemampuan wajib pajak.
3. Wajib pajak diharapkan taat memenuhi kewajiban perpajakannya untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak. Wajib pajak juga harus mengikuti peraturan perpajakan yang seringkali berubah sehingga dapat menjadi wajib pajak yang kompeten dan tidak mudah terjebak oleh koreksi fiskus yang terkadang tidak benar.

DAFTAR PUSTAKA

JURNAL ILMIAH:

- Alfons, A., Mujiburohman, D. A. & Sutaryono (2021). *Penerbitan Dan Pembatalan Sertipikat Hak Atas Tanah Karena Cacat Administrasi*. Jurnal Ilmu Hukum, 10(2), 277-288.
- Afriani, K., & Merita, E. (2019). *Sanksi Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Penyerobotan Tanah*. Jurnal Hukum Tri Pantang, 5(2), 9-18.
- Asep Munazat Zatnika. 2016. *DJP Sebar Email Himbauan Ikut Tax Amnesty*. Available Online from : <https://nasional.kontan.co.id/news/djp-sebar-e-mail-imbauan-ikut-tax-amnesty> .[diakses pada 19 Agustus 2020].
- Budi Ispriyarso. 2019. *Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak*. Administrative Law and Governance Journal (Vol. 2). Fakultas Ilmu Hukum Universitas Diponegoro. Available Online from: ejournal2.undip.ac.id › alj › download. [diakses pada 09 Mei 2020].
- Benno Togler dan Christoph A. Schaltegger. 2001. *Tax Amnesties and Political Participation*. Public Finance Review (Vol. 33, No. 3), 403-431.
- Djangkung Sudjarwadi. 2017. *Sosialisasi Akses Informasi Keuangan Bagi Perpajakan.. Round Table Discussion*. Fakultas Hukum Universitas Diponegoro. Semarang. Available Online from: <https://ejournal2.undip.ac.id/index.php/alj/article/download/5066/2682>. [diakses pada 01 September 2020].
- Erwin Silitonga. 2006. *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, Paper disampaikan dalam acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi Universitas Parahyangan ke 31, Bandung, 11 Februari 2006.
- Lindbeck A. 2006. *The Welfare State-Background, Achievements, Problems, Research* (p.2). Institute of Industrial Economics.
- John Rawls dalam Damanhuri Fattah. 2013. *Teori Keadilan Menurut John Rawls*. Jurnal TAPIs volume 9 nomor 2. Juli-Desember 2013. Available online from: <https://business-law.binus.ac.id/2018/10/17/makna-keadilan-dalam-pandangan-john-rawls/>. [diakses pada 01 September 2020].
- Lysander Spooner. 2011. *No Treason : The Constitution of No Authority* (Volume 6). Amerika Serikat: Kindle.

BUKU

- Mujiburohman, D. A. (2019). *Penegakan Hukum Penertiban dan Pendayagunaan Tanah Terlantar*. Yogyakarta: STPN Press.
- Soerjono Soekanto dan Purnadi Purbacaraka. 1994. *Aneka Cara Pembedaan Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Sudikno Mertokusumo. 2006. *Penemuan Hukum : Sebuah Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.

- Sugiyono.2015. *Metode Penelitian Kombinasi (Mix Methods)* (p.18).Bandung: Alfabeta.
- S.F.Marbun dan Moh.Mahfud M.D.(2006).*Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara* (Edisi ke-4). Yogyakarta: Liberty.
- Rochmat Soemitro.1992. *Pengantar Singkat Hukum Pajak* (p.5). Bandung : PT Enesco.
- Djamaluddin Gade dan Muhammad Gade. 2004. *Hukum Pajak* (edisi ke-4). Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Amiruddin dan Asikin Z. 2012. *Pengantar Metode Penelitian Hukum* (p.118).Jakarta: Rajawali Pers.
- F.C. Susila Adiyanta.2008. *Penyanderaan Wajib Pajak : Kewenangan Fiskus dan Pertimbangan Penggunaannya untuk Penagihan Pajak*. Semarang:Adiswara.

Peraturan Perundangan

- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 yang diputus tanggal 23 November 2016

Internet

- Vokhid Urinov.(2015).*Developing Country Perspectives on Automatic Exchange of Tax Information*. Law, Social Justice & Global Development Journal (Volume 1).Warwick School of Law Research Paper. 1 November 2015. Available online from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2684111. [diakses pada 01 September 2020]