

**KEADILAN BAGI WAJIB PAJAK YANG PATUH PASCA BERLAKUNYA
UNDANG-UNDANG NOMOR 11 TAHUN 2016
TENTANG PENGAMPUNAN PAJAK**

Edy Gunawan

Universitas Pelita Harapan
edygunawan2001@yahoo.com

Abstract

The norm of the law of Justice for the taxpayer who dutifully post Tax Amnesty can be understood as a form of commutative justice and procedural justice. The parameters of the legal norms of fairness in tax collection can be seen from the existence of equitable and equal treatment against taxpayers as well as the existence of the protection of citizens from the actions of the ruler's reign in the voting to tax itself. The effectiveness of legal norms of fairness for taxpayers who dutifully post Tax Amnesty can be realized by improving and developing the five factors of taxation law enforcement that meets the values of commutative justice that treats everybody the same and as pure procedural justice implementation. Setting fairness with reference to the concept of pure procedural justice and commutative justice, Justice will create legal certainty for a just society associated with tax amnesty, which is national reconciliation to erase past mistakes taxpayers, so that justice and comfort in an effort that is expected to create compliance for taxpayers.

Keywords: Justice, Tax Payers, Tax Forgiveness

Abstrak

Norma hukum keadilan bagi Wajib Pajak yang patuh pasca Pengampunan Pajak dapat dipahami sebagai bentuk keadilan komutatif dan keadilan prosedural. Parameter norma hukum kewajaran dalam pemungutan pajak dapat dilihat dari adanya perlakuan yang adil dan setara terhadap Wajib Pajak serta adanya perlindungan warga negara dari tindakan pemerintahan penguasa dalam pemungutan suara untuk pemungutan pajak itu sendiri. Efektivitas norma hukum keadilan bagi Wajib Pajak yang patuh pasca Pengampunan Pajak dapat diwujudkan dengan meningkatkan dan mengembangkan lima faktor penegakkan hukum perpajakan yang memenuhi nilai-nilai keadilan komutatif yang memperlakukan semua orang sama dan sama seperti pelaksanaan keadilan prosedural murni. Menetapkan keadilan dengan mengacu pada konsep keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif, keadilan akan menciptakan kepastian hukum bagi masyarakat adil yang terkait dengan *tax amnesty* yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu Wajib Pajak, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam upaya yang diharapkan buat kepatuhan bagi Wajib Pajak.

Kata Kunci: Keadilan, WP, Pengampunan Pajak

A. Pendahuluan

Indonesia sebagai negara yang menjunjung tinggi keadilan mempunyai kewajiban untuk menegakkan hukum sesuai dengan prinsip keadilan termasuk keadilan bagi segenap warga masyarakat. Perspektif keadilan dapat juga terjadi pada hak-hak Wajib Pajak (selanjutnya disebut sebagai “WP”) yang patuh dalam menjalankan ketentuan umum perpajakan. Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut sebagai “UU KUP”), Pasal 1 ayat (1), menjelaskan bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Dari pengertian tersebut dapat dianalisis bahwa pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara. Kata wajib artinya bahwa semua warga negara wajib untuk membayar pajak, namun harus berdasarkan Undang-Undang tentang pelaksanaannya, entah proses pemungutannya atau besarnya pungutan pajak tersebut. Kemudian disebutkan juga bahwa pajak tidak akan mendapatkan imbalan langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Walaupun tidak dapat dirasakan langsung, namun pajak seperti yang disebutkan di atas bahwa digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Jadi, jelas bahwa fungsi pajak selain untuk fungsi *budgeter*, yaitu fungsi pajak yang bertujuan untuk memasukan penerimaan uang untuk Kas Negara sebanyak-banyaknya dalam mengisi RAPBN, sesuai dengan penerimaan pajak yang telah ditetapkan.

Pajak juga berfungsi sebagai *regulerend* (mengatur), yaitu fungsi tidak langsung untuk memasukkan uang sebanyak mungkin, tetapi pajak dipakai sebagai alat untuk menggerakkan perkembangan sarana perekonomian yang produktif karena adanya fasilitas-fasilitas pajak, maka hal demikian dapat menumbuhkan objek pajak dan subjek pajak baru yang lebih banyak lagi, sehingga tumbuhnya basis pajak lebih meningkat.

Terkait dengan pajak tidak dapat dilepaskan dari tujuan hukum tersebut, yakni: keadilan (*justice*), kepastian hukum (*certainty atau zekerheid*) dan kegunaan (*utility*). Dalam penelitian ini, Penulis memfokuskan kajian terhadap teori keadilan. Teori keadilan yang akan digunakan

sebagai pisau analisis ialah teori keadilan John Rawls dengan pendekatan dari teori hukum pembangunan Mochtar Kusumatmadja. Persoalan hukum yang dikaji menyangkut efektivitas hukum dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut sebagai “UU Pengampunan Pajak”) dan aspek keadilan bagi WP yang patuh yang tidak mendapatkan pengampunan pajak.

John Rawls berpendapat keadilan adalah *fairness* yang harus bertumpu pada dua kepentingan, yaitu kepentingan individu dan kepentingan bersama, yang tidak harus dilihat sebagai dua hal yang selalu bertolak belakang. Kedua kepentingan tersebut harus mendapat tempat secara proposional. Keadilan sebagai *fairness* mempunyai basis adanya *person* moral, *pertama*, di mana setiap orang memiliki kemampuan untuk mengerti dan bertindak berdasarkan rasa keadilan dan mendorong suatu kerja sama sosial, *kedua*, kemampuan untuk membentuk dan secara rasional mengusahakan terwujudnya hal-hal yang baik yang mendorong agar semua orang mengusahakan terpenuhinya nilai-nilai dan manfaat-manfaat penting dirinya. Berdasarkan prinsip moral ini, maka setiap manusia akan selalu bertindak bukan hanya sesuai prinsip-prinsip keadilan, melainkan juga secara rasional menetapkan cara-cara dan tujuan-tujuan yang tepat bagi dirinya. Di samping keadilan berbasis *person* moral, John Rawls mengemukakan adanya keadilan prosedural murni. Menurut John Rawls, setiap manusia memiliki perbedaan dalam menilai keadilan, namun akan ditemukan kesamaan-kesamaan tertentu. Kesamaan ini dipersatukan melalui peraturan-peraturan yang mengatur hak dan kewajiban bagi segenap anggota masyarakat. Hal itu bisa terlihat dari kenyataan penerimaan publik, di mana masyarakat sebagai keseluruhan walaupun menganut konsep keadilan berbeda-beda, namun berdasarkan peraturan masyarakat dengan jelas dapat membedakan antara yang adil dan yang tidak adil.¹

Penulis menggunakan teori John Rawls dengan memilih keadilan sebagai *fairness* adalah keadilan prosedural murni di mana setiap orang berhak atas keadilan yang berproses dan sekaligus terefleksikan melalui prosedur yang adil. Keadilan prosedural murni bisa

¹ Andre Ata Ujan, *Keadilan dan Demokrasi, Telaah Filsafat Politik John Rawls* (Yogyakarta: Kanisius, 2005), hal. 37-40

digambarkan bahwa setiap manusia akan memperoleh pembagian yang adil sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan dalam suatu peraturan. Peraturan yang ditetapkan harus menjamin cara dan mencapai hasil yang adil. Keadilan prosedural murni dapat dilihat dari dua konsep, yaitu keadilan prosedural sempurna dan keadilan prosedural yang tidak sempurna. Keadilan prosedural yang tidak sempurna dianggap sebagai keadilan yang tidak sesungguhnya, sehingga keadilan prosedural murni dianggap paling memenuhi rasa keadilan, di mana dalam proses perumusan konsep keadilan melalui peraturan hanyalah suatu prosedur yang benar dan adil untuk menjamin hasil akhir yang benar dan adil pula.

Untuk mendukung keadilan prosedural murni sebagai pisau analisis terhadap nilai keadilan yang terdapat dalam UU Pengampunan Pajak bagi WP yang patuh maka digunakan teori keadilan komutatif dari Aristoteles. Keadilan komunitatif adalah keadilan yang berhubungan dengan persamaan yang diterima oleh setiap orang tanpa melihat jasa-jasanya. Intinya harus bersikap sama kepada semua orang dan memperlakukan setiap orang sama sesuai haknya. Nampak teori keadilan komunitatif terletak dalam teori keadilan prosedural murni, di mana setiap orang akan memperlakukan orang lain secara adil agar orang tersebut dapat menerima keadilan. Suatu peraturan dianggap adil apabila peraturan tersebut secara prosedur menempatkan setiap orang untuk memperoleh keadilan yang sama (*perfect procedural justice*).

Suatu peraturan sebagaimana UU Pengampunan Pajak adalah merupakan norma hukum yang wajib memuat nilai adil yang sama yang memperlakukan pihak yang tidak terkena Undang-Undang ini untuk mendapatkan keadilan. Norma hukum harus memuat unsur kepastian hukum dan juga kemanfaatan hukum. Suatu peraturan dapat dikatakan efektif jika menjamin hasil akhir yang benar dan adil melalui prosedur yang benar dan adil.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka beberapa permasalahan pokok yang akan diteliti, antara lain sebagai berikut: bagaimana norma hukum keadilan bagi WP yang patuh pasca *Tax Amnesty*?; bagaimana efektivitas norma hukum keadilan bagi WP yang patuh pasca *Tax Amnesty*?; dan bagaimana sebaiknya pengaturan keadilan yang baik bagi WP yang patuh?

Dalam penelitian ini, Penulis menggunakan penelitian hukum yuridis normatif, yaitu penelitian yang menekankan pada penggunaan norma-norma hukum secara tertulis yang

dikaitkan dengan praktik dan persepsi yang dilakukan narasumber, serta meneliti norma hukumnya, efektivitasnya sebagai suatu manfaat berlakunya UU Pengampunan Pajak terhadap WP dan pendekatan keadilan bagi WP yang patuh.

B. Pembahasan

B. 1. Norma Hukum Keadilan Bagi WP yang Patuh Pasca *Tax Amnesty*

B. 1. 1. Keadilan Bagi WP yang Patuh Pasca *Tax Amnesty*

1) Asas dan Tujuan

Tax Amnesty (selanjutnya disebut sebagai “TA”) dilaksanakan berdasarkan asas: (1) kepastian hukum (pelaksanaan TA harus dapat wujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum), (2) keadilan (TA menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban tiap pihak), (3) kemanfaatan (seluruh pengaturan TA bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum), dan (4) kepentingan nasional (TA utamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya).

Tujuan TA: (1) mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui transfer harta, yang berdampak pada likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi; (2) mendorong reformasi pajak menuju sistem pajak yang lebih berkeadilan (pencegahan dan penindakan ketidakpatuhan), serta perluasan basis data perpajakan yang lebih lengkap dan valid, komprehensif dan terintegrasi, sehingga dapat dipakai untuk pengawasan kepatuhan masal sedini dan secepat mungkin serta penyusunan *pre-populated tax return* semua WP/Pengusaha Kena Pajak (selanjutnya disebut sebagai “PKP”), dan (3) meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain dapat dimanfaatkan guna pembiayaan pembangunan, peningkatan kegiatan dan pertumbuhan ekonomi serta kesejahteraan umum.

2) Subjek dan Objek TA

Setiap WP (yang wajib melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan (selanjutnya disebut sebagai “SPT”) Tahunan Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut sebagai “PPh”) selain WP

Pemotongan dan Pemungutan (selanjutnya disebut sebagai “Pot/Put”) dan bendahara, berhak atas TA, yang belum ber-Nomor Pokok Wajib Pajak (selanjutnya disebut sebagai “NPWP”) wajib mendaftarkan dulu di Kantor Pelayanan Pajak (selanjutnya disebut sebagai “KPP”) tempat tinggal/kedudukan. Semua jumlah nilai harta neto yang tercantum dalam Surat Pernyataan, yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh, sebagai Dasar Pengenaan Uang Tebusan (selanjutnya disebut sebagai “DPUT”). Perkecualian TA berlaku atas WP yang sedang: (i) disidik dan berkas telah lengkap (P21), (ii) proses peradilan, atau (iii) jalani hukuman pidana pajak.

3) *Tarif dan Tata Cara Menghitung Uang Tebusan*

Tarif UT atas harta dalam wilayah atau berada di luar tetapi dialihkan ke dalam (*repatriasi*) wilayah NKRI dan diinvestasikan dalam wilayah NKRI dalam waktu paling singkat 3 tahun sejak dialihkan adalah sebesar: (1) 2% penyampaian deklarasi pada bulan 1 sampai dengan akhir bulan 3 sejak Undang-Undang berlaku; (2) 3% penyampaian deklarasi pada bulan 4 sampai dengan 31 Desember 2016, dan (3) 5% penyampaian deklarasi sejak 1 Januari 2017 sampai dengan 31 Maret 2017. Tarif atas tebusan harta yang berada di luar wilayah dan tidak dialihkan ke dalam wilayah NKRI sebesar: (1) 4% penyampaian deklarasi pada bulan 1 sampai dengan akhir bulan 3 sejak Undang-Undang berlaku; (2) 6% penyampaian deklarasi pada bulan 4 sampai dengan 31 Desember 2016, dan (3) 10% penyampaian deklarasi sejak 1 Januari 2017 sampai dengan 31 Maret 2107. Tarif tebusan WP dengan omzet sampai dengan Rp.4,8 miliar pada tahun terakhir adalah: (1) 0,5% WP yang mengungkap harta sampai dengan Rp.10 miliar; atau (2) 2% WP yang mengungkap harta lebih dari Rp.10 miliar dalam deklarasi. Besaran UT dihitung dengan mengalihkan tarif dengan dasar pengenaan UT (DPUT) dihitung berdasar nilai harta bersih (nilai harta-nilai utang) belum dilaporkan dalam SPT PPh terakhir (mencakup SPT tahun-tahun sebelumnya, menurut Pasal 18 ayat (2) (b) ekspensif sampai dengan 1985 namun beberapa pegawai pajak berpendapat restriktif bahwa yang dapat diampunkan hanya yang tidak dilaporkan dalam SPT PPh 2015 saja).

4) *Tata Cara Penyampaian Deklarasi, Surat Keterangan, dan Amnesti atas Kewajiban Pajak*

Untuk memperoleh TA, WP harus menyampaikan surat pernyataan (ditandatangani WPOP sendiri, pemimpin tertinggi badan sesuai akta, atau penerima kuasa) kepada Menteri Keuangan (selanjutnya disebut sebagai “Menkeu”), WP memenuhi syarat NPWP, membayar Uang Tebusan (selanjutnya disebut sebagai “UT”), melunasi pajak yang tidak/kurang dibayar, melunasi pajak yang seharusnya tidak direstitusi untuk WP yang diperiksa bukti permulaan (sesuai pemeriksa) mati disidik (sesuai penyidik), menyampaikan SPT PPh terakhir, mencabut beberapa permohonan (restitusi-tidak bisa restitusi, pengurangan/hapus sanksi administrasi pajak dalam SKP/STP yang terdapat pokok pajak terutang, ketetapan pajak tidak benar, keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali), dan membayar lunas UT dengan pengajuan TA. Akibatnya WP/PKP: (1) harus melunasi semua tunggakan pajak, (2) membayar UT (3) jika dilakukan pemeriksaan bukti permulaan atau penyidikan atas restitusi, maka restitusi pajak harus dibayar kembali, (4) semua sanksi administrasi dalam Surat Ketetapan Pajak (selanjutnya disebut sebagai “SKP”)/Surat Tagihan Pajak (selanjutnya disebut sebagai “STP”) yang ada pokok pajaknya termasuk yang diampuni sehingga tidak perlu dibayar, (5) pencabutan permohonan pengurangan atau pembatalan SKP tidak benar berimplikasi pembayaran SKP dimaksud, (6) pencabutan keberatan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (selanjutnya disebut sebagai “SKPKB”) berimplikasi bahwa SKP benar dan disetujui, sehingga harus dilunasi tanpa sanksi. Demikian juga dengan pencabutan banding, gugatan atau PK, berarti keputusan keberatan atau putusan pengadilan dianggap diterima WP dan harus dilunasi tanpa sanksi.

5) *Kewajiban Investasi atas Harta yang Diungkapkan dan Pelaporan*

WP dengan pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta, harus melakukan lewat bank persepsi yang ditunjuk paling lambat 31 Desember 2016 bagi mereka yang memilih tarif UT 2 atau 3%, atau sebelum akhir Maret 2017 bagi mereka dengan tarif 5%. Jangka waktu investasi paling singkat 3 tahun sejak harta dialihkan ke Indonesia. Investasi dilakukan dalam bentuk: surat berharga NKRI, obligasi BUMN, obligasi lembaga pembiayaan milik

pemerintah, investasi keuangan pada bank persepsi, obligasi perusahaan swasta dengan perdagangan diawasi OJK, investasi infrastruktur melalui kerja sama pemerintah dengan badan usaha, investasi sektor riil berdasar prioritas pemerintah, dan/atau bentuk investasi lainnya yang sah sesuai Undang-Undang. Atas pelaksanaannya, WP atau kuasanya harus melapor kepada Menkeu. Jika sampai akhir batas waktu belum dilakukan, akan diterbitkan peringatan. Atas pelanggaran penanaman, maka Pasal 13 ayat (4) UU Pengampunan Pajak menyebut bahwa tambahan harta yang disampaikan dalam surat pernyataan dianggap penghasilan tahun 2016 dan dikenai pajak sesuai ketentuan UU KUP, sedang UT dikurangkan dari pajak terutang. Namun demikian, selain penetapan kembali utang pajak seperti mereka yang tidak memohon TA tersebut, Pasal 13 (5) UU Pengampunan Pajak tetap melindungi hak lainnya atas WP yang memperoleh TA, seperti bebas pemeriksaan pajak.

6) *Perlakuan Perpajakan*

WP wajib pembukuan harus membukukan selisih harta bersih yang dilaporkan dalam surat pernyataan dalam SPT PPh terakhir (pembetulan), sebagai tambahannya atas saldo laba dalam neraca. Tambahan harta berupa aktiva tidak berwujud, berbeda dengan perlakuan atas aktiva tersebut dalam Pasal 1 angka 1A Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut sebagai “UU PPh”), Pasal 11 ayat (2) UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa, untuk tujuan perpajakan, tambahan dalam surat pernyataan tersebut tidak dapat diamortisasi, sehingga tidak mengurangi penghasilan kotor tahun setelah TA. Larangan yang sama berlaku untuk aktiva berwujud. Harta berupa tanah, bangunan dan saham yang pada saat pelaporan di atasnamakan orang lain, harus dibalik nama paling lambat 31 Desember 2017 tanpa PPh. Dalam rangka melindungi hak penerimaan negara dan mungkin karena itikad pengampunan adalah menuju kepatuhan yang lebih baik ketimbang masa lalu, Pasal 16 UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa WP penyampai surat pernyataan tidak berhak: (a) kompensasi kerugian fiskal sampai tahun terakhir (ketika TA) atas laba fiskal tahun berikutnya (asumsi bahwa TA 2016 merupakan *all-embracing* TA (amnesti komprehensif) atas hak dan kewajiban perpajakan masa sampai dengan 31 Desember 2015), (b) kompensasi kelebihan

pembayaran PPh, Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut sebagai “PPN”) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (selanjutnya disebut sebagai “PPnBM”) ke masa berikutnya, (c) pengajuan permohonan restitusi PPh dan PPN serta PPnBM sampai dengan 31 Desember 2015, dan (d) melakukan pembetulan atas SPT PPh dan PPN serta PPnBM sampai dengan masa 31 Desember 2015, kecuali atas tambahan harta dalam surat pernyataan TA. Demi kesederhanaan dan kemudahan administrasi pajak serta kepatuhan dengan awal (*better beginning clean slate*) yang lebih baik pada lembaran bersih setelah 31 Desember 2015, semua pembetulan yang telah diajukan WP selama ini dianggap tidak pernah disampaikan (*disregard rule*).

7) *Perlakuan atas Harta yang Belum atau Kurang Diungkap*

Jika atas WP penerima surat keterangan ditemukan harta yang kurang atau belum diungkap, Pasal 18 ayat (1) UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa harta tersebut dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh WP pada saat ditemukan. Paling lama 3 tahun sejak UU Pengampunan Pajak berlaku, atas harta sejak 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 milik WP yang tidak menyampaikan surat pernyataan sampai batas akhir yang ditemukan DJP yang belum dilaporkan dalam SPT, dianggap sebagai tambahan penghasilan dan dikenai PPh sesuai ketentuan berlaku ditambah sanksi kenaikan 200% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar.

8) *Upaya Hukum, Manajemen Data/Informasi dan Perlindungan Hukum*

Segala sengketa terkait pelaksanaan UU Pengampunan Pajak hanya dapat diajukan gugatan di Pengadilan Pajak. Data dan informasi yang bersumber dari surat pernyataan dan lampirannya yang diadministrasikan Kemenkeu atau pihak lain terkait pelaksanaan UU Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana pada WP, Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kemenkeu dan pihak lain terkait pelaksanaan UU Pengampunan Pajak dilarang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan WP kepada pihak lain. Selain atas persetujuan WP sendiri, data tersebut tidak diminta atau diberikan kepada siapapun. Data dan informasi dimaksud dipakai sebagai basis data perpajakan. Untuk memberikan perlindungan hukum kepada aparat pejabat dan pelaksana UU Pengampunan Pajak, seperti

dimaksud dalam Pasal 36A ayat (5) UU KUP, Pasal 22 UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa Menteri, Wakil Menteri dan pegawai Kementerian Keuangan yang melaksanakan UU Pengampunan Pajak berdasar itikad baik dan ketentuan perundang-undangan, tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyelidikan/penyidikan, atau dituntut secara perdata maupun pidana.

9) *Ketentuan Pidana*

Setiap orang yang melanggar Pasal 21 ayat (2) (Menteri, Wakil Menteri pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain terkait pelaksanaan TA), yang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh WP, kepada pihak lain diancam pidana penjara paling lama 5 tahun. Penuntutan atas tindak pidana di atas hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

10) *Ketentuan Pelaksanaan TA*

Dalam rangka efisiensi penyusunan peraturan perundang-undangan Pasal 24 UU Pengampunan Pajak, dengan mengesampingkan struktur hierarki peraturan perundang-undangan, mendelegasikan penerbitan aturan pelaksanaan langsung ke Peraturan Menkeu. Untuk itu, telah terbit PMKI 18/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan UU Pengampunan Pajak. Pengaruh pengampunan sanksi dan hukuman pajak yang kurang rasional.

B. 1. 2. Kelemahan UU Pengampunan Pajak

Sesuai dengan judulnya, “pengampunan” maka tidak membahas *reward* bagi yang sudah melaksanakan kewajiban sesuai dengan ketentuan dan peraturan yang berlaku. Penetapan nilai harta tambahan, disebutkan dengan harga “wajar”, sehingga banyak disalahartikan dalam penerapannya, contoh nilai tanah sekarang adalah Rp.1 miliar, waktu beli hanya Rp.50 juta, dan nilai Pajak Bumi dan Bangunan (selanjutnya disebut sebagai “PBB”) hanya Rp.300 juta, maka WP bebas memilih nilai manapun termasuk salah satu yang disebutkan ini untuk sebagai dasar menghitung nilai harta dan nilai tebusan yang dimaksud.

Dalam ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku, disebutkan bahwa kedaluwarsa penagihan pajak adalah 5 tahun, sedangkan dalam ketentuan UU Pengampunan Pajak ini disebutkan bahwa atas harta dari tahun 1985, di mana kewajiban pajak terutang masih bisa ditagih, terkesan tidak adanya kepastian hukum yang mengikat.

Jadi, jika kita berbicara norma pengaturan aspek keadilan bagi WP yang patuh pasca *tax amnesty* tidak terlepas dari konsep keadilan sebagai tujuan Hukum. Indonesia adalah negara hukum sebagaimana tercantum dalam konstitusi kita, yaitu Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Tahun 1945 (selanjutnya disebut sebagai “UUD 1945”). Hukum sendiri memiliki beberapa tujuan, sebagaimana pendapat dari Gustav Radbruch, yaitu bahwa hukum bertumpu pada 3 (tiga) tujuan, pertama *keadilan (gerechtigkei)*, kedua *kemanfaatan (zweckmassigkeit)*, dan ketiga *kepastian hukum (rechtssicherheit)*. Ketiganya merupakan tujuan akhir yang hendak dicapai oleh hukum secara bersamaan.

Namun, dalam praktik akan jamak sangat terlihat adanya pertentangan antara satu tujuan dengan tujuan lainnya. Menyikapi hal yang demikian, Radbruch mengemukakan bahwa sebagai salah satu tujuan hukum, posisi keadilan sangat dominan jika dibandingkan dengan tujuan hukum lainnya. Dominasi asas keadilan dibanding asas lainnya ini dikemukakannya dalam *asas prioritas baku* yang dijadikan prioritas nomor satu selalu keadilan, kemudian kemanfaatan, dan terakhir barulah kepastian hukum.

Dengan demikian dengan menggunakan pisau analitis teori keadilan distributif dan keadilan komunikatif. Teori keadilan distributif merupakan perlakuan kepada seseorang sesuai dengan jasa-jasa yang telah dilakukan sehingga manfaatnya dapat memberi anggapan yang baik terhadap pelaku karena menganggap jasa-jasanya dihargai. Contohnya: seorang karyawan akan tetap diberikan gaji setiap bulan dengan apa yang sudah menjadi prioritas di perusahaan tersebut, dan juga prestasi yang telah ia berikan terhadap perusahaan itu.

Oleh karena itu, keadilan merupakan suatu keseimbangan antara pelaksanaan kehendak bebas dan kepentingan setiap individu/masyarakat dalam pelaksanaan kehidupan bermasyarakat dan bernegara terutama dalam hal *tax amnesty*.

B. 2. Efektivitas Norma Hukum Keadilan Bagi WP yang Patuh Pasca *Tax Amnesty*

Efektivitas implementasi norma pengaturan aspek keadilan bagi WP yang patuh pasca *tax amnesty* merupakan salah satu upaya yang dilakukan untuk menutup defisit anggaran adalah melalui perangkat fiskal (*fiscal instrument*). Dari instrumen kebijakan fiskal yang ada, kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty policy*) termasuk kebijakan yang sering menimbulkan pro dan kontra, sebab pada umumnya kebijakan perpajakan adalah berupa penegakan peraturan (*law enforcement*), sehingga kebijakan pengampunan pajak terkesan menjadi kutub yang berlawanan.

Hal tersebut di atas dari sisi keadilan distributif dan komunikatif, tidak memberikan keadilan bagi WP yang taat atau patuh melakukan kewajiban membayar pajak karena tidak adanya penghargaan bagi ketaatan WP tersebut, misalnya mendapatkan *discount* pajak atau mendapatkan kebijakan pajak khusus karena taatnya membayar pajak dengan potongan pajak, baik PPh atau pajak lainnya. Dari keadilan sosial, maka berdampak negatif terhadap pemerintah karena nilai sosial tidak diterima secara merata oleh WP patuh sehingga menimbulkan kecemburuan sosial.

Dari sisi tata kelola pemerintahan, kebijakan pengampunan pajak bukan sekadar menyangkut kebijakan ekonomi pemerintah selaku pemegang kendali kebijakan fiskal, melainkan juga bersangkut paut dengan kepentingan politik dari berbagai pihak. Oleh karenanya, tidak mengherankan jika terjadi tarik-ulur tentang pedoman dan pelaksanaannya di lapangan. Politik hukumnya menjadi tidak terarah karena keadilan tidak tercapai atau tidak memperhatikan aspek keadilan bagi WP taat.

Secara umum, *tax amnesty* merupakan kebijakan pemerintah yang dilakukan dengan memberikan “pemutihan” (peniadaan) atas pajak terutang, baik yang tercatat maupun yang tidak tercatat, dengan berlandaskan pada kekuatan hukum. Kebijakan *tax amnesty* harus dibedakan dengan kebijakan pengurangan terhadap sanksi denda dan/atau bunga yang dibebankan kepada WP atas keterlambatan pembayaran dan/atau pelaporan surat pemberitahuan pajak, sebab dasar hukum dan tujuan yang disasarkan memang berbeda.

Kebijakan publik pemerintah dan DPR dalam menerbitkan UU Pengampunan Pajak merupakan politik hukum. Bintang Regen Saragih berpendapat dalam membahas politik hukum maka yang dimaksud dengan hukum di sini adalah hukum positif, yaitu hukum yang berlaku pada waktu sekarang di Indonesia, sesuai dengan asas pertingkatan (hierarki) hukum itu sendiri, atau dengan istilah yang diberikan oleh Logeman, “sebagai hukum yang berlaku disini dan kini”. Sedang hukum positif itu dalam tulisan ini merupakan hukum yang dibuat atau ditetapkan oleh negara melalui lembaga negara atau pejabat yang diberi wewenang untuk menetapkannya. Dari pengertian hukum (positif) seperti itu, maka secara umum dapat dikatakan bahwa politik hukum adalah “kebijakan” yang diambil (ditempuh) oleh negara (melalui lembaganya atau pejabatnya) untuk menetapkan hukum yang mana yang perlu diganti, atau yang perlu diubah, atau hukum yang mana yang perlu dipertahankan, atau hukum mengenai apa yang perlu diatur atau dikeluarkan agar dengan kebijakan itu penyelenggaraan negara dan pemerintahan dapat berlangsung dengan baik dan tertib sehingga tujuan negara (seperti menyejahterakan rakyat) secara bertahap dan terencana dapat terwujud.²

Adapun tujuan yang diharapkan dengan pemberlakuan *tax amnesty* sebagai tujuan dari Negara, maka Penulis berpendapat dengan mengutip doktrin dari Bintang Regen Saragih, di antaranya:

- a. Dengan memberikan pengampunan atas utang-utang pajak, diharapkan menumbuhkan kesadaran WP untuk lebih patuh di masa mendatang;
- b. Untuk meningkatkan jumlah WP, baik secara rasio maupun dalam besaran angka, sehingga secara potensial bisa meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak;
- c. Untuk mengumpulkan pajak-pajak yang belum tertagih di periode-periode sebelumnya;
- d. Untuk meningkatkan pencatatan data dan informasi mengenai WP dan kewajiban perpajakannya, sehingga mampu meningkatkan pengawasan terhadap kemungkinan pelanggaran pajak (*tax evasion*);

² Bintang Regen Saragih, *Politik Hukum* (Bandung: CV. Utomo, 2006), hal. 17

- e. Untuk memberikan kepastian hukum atas kewajiban WP, sehingga bisa mengurangi kekhawatiran akan timbulnya sanksi yang lebih berat di masa mendatang.

Penelitian “Aspek Keadilan Bagi WP Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak” mendukung penelitian terhadap efek atau dampak negatif dari pengampunan pajak, yaitu:

- a. Pengampunan pajak tidak berhasil memperoleh dana repatriasi yang berasal dari luar negeri. Demikian tujuan memperoleh data atau informasi harta kekayaan WP yang tidak patuh diragukan efektivitasnya mengingat banyak WP yang tidak patuh berupa para pengusaha kaya yang belum menyerahkan laporan sesungguhnya mengenai hartanya, sehingga dapat disimpulkan pengampunan pajak tidak efektif. Akibatnya dapat dipastikan WP yang tidak patuh ini akan kembali mengulang ketidakpatuhannya pada periode berikutnya. Pada akhirnya juga tetap yang akan diberlakukan ialah Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan.
- b. Pengampunan pajak berpotensi besar melahirkan WP patuh menjadi WP tidak patuh karena adanya ketidakadilan.

Jadi, dari beberapa pendapat Penulis di atas menunjukkan bahwa pemberlakuan kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) lebih banyak menimbulkan dampak negatif daripada manfaatnya. Selain itu, efektivitas *tax amnesty* ternyata tidak terukur dalam jangka panjang.

Menurut Yon Rizal³, mengenai efektivitas hukum terhadap berlakunya UU Pengampunan Pajak terhadap WP, secara hukum, UU Pengampunan Pajak ini tidak efektif. Hal ini terbukti misalnya, (i) target pemasukan dari pelaksanaan Pengampunan Pajak tidak tercapai, (ii) Pemerintah “menakut-nakuti” WP yang tidak ikut program Pengampunan Pajak.

B. 2. 1. Tingkat Kepatuhan WP di Indonesia

Ukuran kepatuhan adalah dilaksanakannya ketentuan Undang-Undang KUP oleh WP

³ Wawancara dengan Yon Rizal selaku Direktur PT. Soho Industri Pharmasi, Jakarta, 28 Mei 2017

sedemikian rupa, sehingga penerimaan pajak bagi pemerintah telah memenuhi target. Tingkat kepatuhan WP (*tax coverage*) memegang peranan penting terhadap keberhasilan pemerintah dalam menentukan besarnya penerimaan dari sektor pajak. Direktorat Jenderal Pajak mencatat rasio kepatuhan WP (WP) dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan dapat dilihat pada Tabel 1, sebagai berikut :

Tabel 1: Tingkat Kepatuhan WP tahun 2008-2011⁴

Tahun	Tingkat kepatuhan	Total WP Yang Menyampaikan	WP Yang Wajib Menyampaikan SPT	Total WP Terdaftar
2011	*) 62,50	9.033.233	18.116.000	19.410.174
2010	58,16	8.202.309	14.101.933	15.911.576
2009	54,15	5.413.144	10.289.590	15.911.576

Sumber: Ditjen Pajak, dan beberapa sumber, diolah.

Kepatuhan WP di Indonesia setiap tahun mengalami peningkatan seiring dengan bertambahnya jumlah WP. Pertambahan jumlah WP tidak berbanding lurus dengan peningkatan jumlah penerimaan pajak. Namun, peningkatan realisasi kepatuhan pajak memberikan dampak positif terhadap target yang telah ditetapkan.

Di lain sisi, tingkat kepatuhan pembayaran pajak orang kaya sampai saat ini belum maksimal atau masih rendah. Itu sebabnya, upaya-upaya untuk menarik WP orang kaya terus dilakukan termasuk upaya Direktorat Jenderal (selanjutnya disebut sebagai “Ditjen”) Pajak membuat kantor pelayanan khusus bagi WP kaya atau *High Net-Worth Individual (HNWI)*. KPP WP Besar Orang Pribadi (BOP) adalah salah satu kantor pelayanan yang berfungsi menjaring WP orang kaya terutama yang berada Jakarta. KPP WP BOP akan melayani sekitar 1.200 orang kaya dengan kekayaan di atas Rp.100 miliar.

Salah satu target kepatuhan yang perlu dilakukan juga adalah menjaring pajak yang berasal dari kekayaan yang berada di luar negeri. Salah satu upayanya adalah membangkitkan kesadaran WP dan calon/mantan WP melalui pengampunan pajak (*tax amnesty*).

⁴ <http://www.pajak.go.id>, 13 Maret 2017

B. 2. 2. Peluang dan Tantangan Implementasi *Tax Amnesty* di Indonesia

Ada beberapa langkah yang ditempuh pemerintah Indonesia, khususnya Ditjen 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.

Langkah lainnya adalah membenahan internal aparatur dan sistem perpajakan. Demikian juga akan dilakukan kenaikan tarif cukai tembakau mulai tahun 2012 yang rata-rata sebesar 12,2 %. Upaya berikutnya adalah akan dilakukan peningkatan akurasi penelitian nilai pabean dan klasifikasi barang impor serta peningkatan efektivitas pemeriksaan fisik barang, termasuk penyempurnaan implementasi *Indonesia National Single Windows (INSW)* serta pengembangan otomatisasi pelayanan di bidang kepabeanan dan cukai.

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.

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, WP 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.

B. 2. 3. Analisis atas Implementasi *Tax Amnesty* Sejak Berlakunya UU Pengampunan Pajak

Dari uraian tersebut di atas, maka dapat dijelaskan bahwa implementasi Undang-Undang Pengampunan Pajak sejak diberlakukan adalah sebagaimana dijelaskan berikut ini.

1. Sumber daya yang dimiliki pada instansi aparat pajak saat ini sudah memadai yang dapat mendukung diberlakukannya penerapan *tax amnesty*, demikian juga infrastruktur pendukung lainnya. Tercatat pegawai Ditjen Pajak saat ini adalah sebesar 32.000 orang, sehingga bila WP saat ini berjumlah 20 juta orang berarti rasionya adalah 1:625, walaupun ke depan sangat perlu untuk ditambah lagi mengingat WP setiap tahunnya mempunyai tren meningkat.
2. Bila kebijakan perpajakan seperti *tax amnesty* diterapkan, maka akan menciptakan kerelaan masyarakat untuk mendaftarkan diri menjadi WP dan menunaikan kewajiban perpajakannya, seperti yang dilakukan pemerintah sebelumnya dengan *sunset policy* maupun pembebasan pajak fiskal bagi warga negara Indonesia yang hendak berpergian ke luar negeri dengan syarat memiliki NPWP.
3. Kondisi ekonomi nasional saat ini relatif stabil dengan rata-rata pertumbuhan ekonomi di atas 5 %. Hal ini dapat menjamin pemberlakuan *tax amnesty*. Beberapa negara lain seperti Afrika Selatan, Korea Selatan dan lain-lain, memberlakukan *tax amnesty* pada saat ekonomi negara tersebut dalam kondisi stabil.
4. Dengan diadakannya sensus pajak tahun 2011, maka dapat diketahui gambaran mengenai kondisi WP, potensi maupun karakteristik WP yang dapat memberikan masukan bagi pengambil keputusan guna menentukan benar atau tidak implementasi *tax amnesty* dilakukan.

5. Para WP patuh akan mendapat informasi tentang keberadaan aktivitas penggelapan pajak (*tax evasion*) yang dilakukan oleh sebagian WP yang kurang atau tidak patuh terhadap peraturan perpajakan.
6. Para WP patuh akan memandang kebijakan ini mencederai rasa keadilan, dan dapat memotivasi mereka untuk berperilaku kurang atau bahkan tidak patuh dimasa yang akan datang. Dengan pandangan bahwa pengelakan membayar pajak adalah suatu tindakan yang dapat dimaafkan dan hanyalah dosa kecil yang tidak ada artinya. Mereka akan beranggapan bahwa selama ini mereka telah membayar pajak terlalu besar dibandingkan lainnya.

B. 2. 4. *Best Practise* Implementasi *Tax Amnesty* di Beberapa Negara

Berikut adalah *Tax Amnesty* di beberapa negara⁵:

1) *Italia*

Menilik pada sejarahnya, Italia tercatat telah memberikan *tax amnesty* sebanyak 59 kali sejak permulaan abad 20 hingga saat ini (Malherbe, 2011)⁶. Hal ini berarti, secara matematis, Italia telah memberikan *tax amnesty* rata-rata sekali dalam 2 tahun. Fitur *tax amnesty*-nya, terutama di edisi yang disebut "*tax shield*" pada 2001, 2003, dan 2009, umumnya sama. Perbedaannya ada pada persentase tarif "tebusan" terhadap kewajiban pajak yang meliputi bunga, denda, hingga sanksi pidana atas aset atau penghasilan yang dilaporkan (regularisasi) atau direpatriasi. *Tax shield* ditujukan kepada orang pribadi untuk memilih apakah akan melakukan repatriasi asetnya dari luar negeri ke Italia, atau tetap mempertahankan asetnya di luar negeri, namun mendaftarkannya di Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) dan di bank Italia (regularisasi). Memilih salah satu dari dua pilihan tersebut akan memberikan perlindungan (*shield*) dari sanksi yang seharusnya 25% menjadi hanya 2,5% dari jumlah yang direpatriasi

⁵ Tambunan, Anggi P.I. "Pelajaran *Tax Amnesty* di Berbagai Negara, 14 Juni 2017", <http://news.ddtc.co.id/artikel/6549/analisis-pelajaran-tax-amnesty-di-berbagai-negara>, 21 Juli 2017

⁶ Malherbe, Jacques (ed), *Tax Amnesties* (Belanda: Kluwer Law International, 2011), hal. 137

atau diregularisasi. Adapun, *tax shield* kedua (2003) dan ketiga (2009) memiliki fitur yang sama, hanya berbeda tarif menjadi 4% dan 5%.

2) *Argentina*

Terkait tujuan repatriasi modal dalam *tax amnesty*, Argentina menerbitkan *tax amnesty* pertamanya pada tahun 1987. Dengan kebijakan itu, jika WP melaporkan aset maupun penghasilannya di luar negeri, WP hanya akan membayar tarif tebusan dan dibebaskan dari segala sanksi perpajakan. Fitur lainnya, jika WP menunjukkan kepatuhan, maka ada tambahan keuntungan yang diperoleh, seperti tidak dilakukan pemeriksaan dan koreksi. *Tax amnesty* itu ditujukan untuk seluruh jenis pajak. Pada 1995, Argentina kembali merilis *tax amnesty* namun dengan lingkup lebih kecil dari *tax amnesty* 1987. Pada 2009, *tax amnesty* kembali diberikan atas sebagian kewajiban perpajakan saja, dan lebih diarahkan guna menghentikan tuntutan pidana terhadap penyelundup pajak. Dengan kebijakan itu, tuntutan pidana penyelundupan pajak dapat dihentikan, setelah WP membayar sejumlah denda tertentu ke negara.

3) *Meksiko*

Pemerintah Meksiko beberapa kali menerbitkan *tax amnesty*. Pada 2007, *tax amnesty*-nya memiliki fitur pengurangan pajak dan denda dari yang seharusnya berlaku. Pengurangan tarif tersebut berkisar antara 80% hingga 100%, sehingga pada akhirnya tarif efektif yang berlaku jauh lebih kecil dari yang seharusnya. Fitur ini berbeda dengan *tax amnesty* di banyak negara yang mengenakan tarif tebusan bernilai tunggal atau bertingkat. Pada 2009, *tax amnesty* lebih berkonsentrasi pada repatriasi aset, dengan menerapkan tarif tebusan tunggal 4% untuk orang pribadi dan 7% untuk badan hukum.

4) *Portugal*

Portugal memiliki dua edisi *tax amnesty*, yaitu pada 2005 dan 2010 yang pengaturannya mengadopsi pengalaman Italia. *Tax amnesty* edisi pertama menyediakan tarif tebusan repatriasi aset 5%, dan akan berkurang setengahnya apabila aset yang direpatriasi digunakan untuk membeli surat berharga negara. Adapun edisi keduanya, memiliki ketentuan hampir sama. Namun, dalam edisi kedua ini regularisasi tidak berlaku bagi aset yang disimpan di negara-

negara yang telah dicap sebagai negara *non-cooperative* oleh *Financial Action Task Force* (FATF) per 31 Desember 2009.

5) *Yunani*

Sama halnya dengan negara tetangganya seperti Portugal dan Italia, Pemerintah Yunani juga turut memberikan insentif kepada WP yang melakukan repatriasi modal dari luar Yunani dengan hanya membayarkan tarif efektif tebusan sebesar 5% dari total nilai yang direpatriasi. Adapun pemanfaatan fitur ini dapat dilakukan apabila WP menyimpannya di dalam negeri untuk jangka waktu minimal 1 tahun. Di samping itu, apabila WP melaporakan namun memilih untuk tetap menyimpannya di luar Yunani, maka tarif yang berlaku 8%. Menariknya, fitur lain kebijakan *tax amnesty* yang ditawarkan antara lain mencakup ketentuan bahwa Pemerintah Yunani akan mengembalikan pajak yang dibayarkan sebesar 50%, apabila repatriasi yang dilakukan ditanamkan kembali dalam bentuk surat utang negara paling sedikit selama 2 tahun.

B. 3. Pengaturan Keadilan yang Baik Bagi WP yang Patuh

Untuk mengukur pengaturan keadilan yang baik, maka digunakan teori keadilan komutatif dan keadilan prosedural murni. Keadilan komunitatif menyatakan setiap orang harus diperlakukan sama sesuai hak-haknya tanpa membedakan dari segi apapun. Keadilan komunitatif mensyaratkan adanya keseimbangan hak dan kewajiban setiap warga negara. Hak yang diterima tidak boleh kurang dari kewajibannya, sehingga perbuatan yang dilakukan harus mencapai tujuan memperoleh hasil yang baik dan mendapatkan keadilan. Sementara keadilan prosedural murni menentukan bahwa pemerintah yang telah menetapkan prosedur perpajakan wajib dilaksanakan oleh WP agar memperoleh keadilan yang sama terhadap semua yang terkena prosedur tersebut. Apa yang diperoleh oleh setiap warga negara harus sama, sehingga jika warga negara memperoleh pengampunan pajak maka pemerintah harus memberi hadiah bagi warga negara yang tidak memperoleh pengampunan pajak. Program pengampunan atau amnesti pajak (*tax amnesty*) memasuki periode kedua 1 Oktober sampai 31 Desember 2016 (tiga bulan kedua), setelah periode pertama 1 Juli sampai 30 September 2016. Periode ketiga nanti pada 1 Januari sampai 31 Maret 2017. Banyak pengamat menilai periode pertama telah

menunjukkan perkembangan yang menggembirakan, kalau belum bisa disebut “keberhasilan”. Sinyal positif menuju keberhasilan atas gagasan pemerintah dapat dilihat pada jumlah yang signifikan pemasukan “UT” dan “repatriasi atau laporan harta WP” yang dapat menjadi objek pajak.

Indikasi keberhasilan pemerintahan Joko Widodo (Jokowi) dan Jusuf Kalla (JK) dalam amnesti pajak, bukan hanya dilihat pada UT dan repatriasi, melainkan juga tingginya antusias dan partisipasi publik mengikuti amnesti pajak menjelang penutupan periode pertama. Kita berharap agar WP dari kalangan pengusaha kakap dan orang-orang kaya yang menyimpan dananya di luar negeri, secepatnya menarik dananya dan menyimpannya pada bank-bank dalam negeri. Bahkan juga menginvestasikannya agar perekonomian Indonesia semakin membaik.

Berdasarkan data statistik amnesti pajak yang dilansir pada laman resmi Ditjen Pajak untuk periode pertama, jumlah penerimaan UT mencapai Rp.97,1 triliun (58,8%) dari target Rp.165 triliun sampai akhir program pada Maret 2017. Begitu pula laporan harta (repatriasi) mencapai Rp.3.540 triliun dari target Rp.1.000 triliun. Memang untuk repatriasi belum sampai setengah dari target, tetapi indikasi keberhasilan patut diapresiasi.

Repatriasi merupakan surat pernyataan harta untuk pengampunan pajak, seperti dimaksud dalam UU Pengampunan Pajak. Repatriasi atau kewajiban pajak yang harus dilaporkan menurut Pasal 3 Ayat (5) UU Pengampunan Pajak, adalah “kewajiban PPh, PPN, dan PPnBM”. Sedangkan UT (Pasal 1 butir-7 UU Pengampunan Pajak) yaitu sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak.

Kenapa diberi amnesti? Kenapa disebut pengampunan (amnesti)? Hal ini karena harta yang sebetulnya termasuk objek pajak tetapi tidak dilaporkan kepada kantor pajak termasuk tindak pidana pajak. Akan tetapi diampuni atau tidak diproses hukum kalau harta pribadi itu dilaporkan pada masa amnesti pajak dengan membayar UT. Untuk periode pertama, UT hanya sebesar 2% dari yang seharusnya pajak yang dibayar. Pada periode kedua ini, UT sebesar 3% dan periode ketiga meningkat menjadi 5% (Pasal 4 ayat (1) UU Pengampunan Pajak).

Amnesti diatur dalam Pasal 14 Ayat (1) UUD 1945, yaitu hak presiden selaku kepala negara “memberikan pengampunan” terhadap warga negara yang melakukan tindak pidana. Presiden memberikan ampunan dalam bentuk tidak dikenakan proses hukum yang diberikan sebelum kasusnya masuk dalam penyidikan dengan mengikuti syarat yang ditentukan. Memang pada awal program ini banyak kalangan yang meragukan keberhasilannya, bahkan ada yang mengeritik karena dianggapnya melanggar konstitusi.

Sama seperti rencana pemberian amnesti kepada kelompok separatis Aceh pimpinan Nurdin alias Din Minimi untuk tidak diproses hukum. Usulan pemberian amnesti itu, kabarnya akan direalisasi setelah program amnesti pajak rampung sampai periode ketiga. Jaminan hukum yang diberikan dalam amnesti pajak hanya terkait pada pelanggaran administrasi pajak dan tindak pidana perpajakan. Tidak termasuk pada tindak pidana lain seperti korupsi, narkoba, atau terhadap dana yang dialihkan ke pihak lain dalam bentuk pencucian uang.

Data WP yang diserahkan kepada aparat pajak dalam amnesti pajak bersifat rahasia. Tidak boleh dibocorkan kepada pihak lain, termasuk penyidik kepolisian, kejaksaan, dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Itu salah satu bentuk perlindungan bagi WP yang mengikuti amnesti pajak. Tetapi tidak berarti program amnesti pajak mengabaikan penegakan hukum. Penyidikan tetap dapat dilakukan terhadap dana yang diduga hasil korupsi dan pencucian uang dengan mencari alat bukti sendiri.

Oleh karena itu, hasil dari kerja keras pemerintah melalui aparat perpajakan dengan harapan agar pemerintah mampu meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Malah Presiden Jokowi ikut memantau proses amnesti di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak pada hari terakhir. Presiden menegaskan (Media Indonesia, 01/10/2016)⁷, antusiasme masyarakat mengikuti amnesti pajak merupakan bentuk kepercayaan (*trust*) rakyat kepada pemerintah yang harus diapresiasi.

Sasaran menarik aset-aset warga negara Indonesia yang disimpan di luar negeri mulai menunjukkan sinyal menggembirakan. Betapa tidak, aset berupa simpanan dana dan investasi

⁷ Fetry Wuryasti, “Tebusan Periode 2% Lampau Ekspektasi, 01 Oktober 2016”, <https://mediaindonesia.com/read/detail/69758-tebusan-periode-2-lampau-ekspektasi>, 21 Juli 2017

dalam bentuk bisnis dan investasi surat-surat berharga, jika ditanam dalam negeri dapat meringankan beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Dana yang selama ini hanya menguntungkan negara lain, dapat dipartisipasikan dalam pembangunan proyek-proyek infrastruktur yang selama ini digaungkan Presiden Jokowi-JK sebagai salah satu upaya peningkatan perkonomian dan kesejahteraan rakyat.

Tidak bisa dipungkiri kalau amnesti pajak telah memberikan keuntungan sekaligus memotivasi WP untuk membangun negeri sendiri, terutama dana yang disimpan di luar negeri. Di sinilah sikap “nasionalisme WNI” diuji, apakah membangun negeri sendiri dengan menarik dana kembali ke Indonesia yang disimpan di luar negeri, atau justru hanya menguntungkan negara lain. Mari membangun negeri sendiri, semua WP yang belum melaporkan hartanya yang belum terkena pajak kepada kantor pajak. Tidak ada yang berat dalam membangun negeri ini jika dilakukan secara gotong royong, apalagi pajak memberi kontribusi besar terhadap APBN.

Jika pun ada upaya sejumlah bank Singapura yang mencoba mencegah penarikan dana nasabah WNI, tetapi realitasnya tidak membawa pengaruh negatif bagi keberhasilan amnesti pajak. Ini tidak lepas dari kesadaran akan pentingnya membangun negeri sendiri, meski pada awal program ini digulirkan sempat menimbulkan keraguan bagi pengusaha dan orang kaya Indonesia yang menyimpan uangnya di luar negeri. Realitas itu harus dijaga dengan memberikan kepastian hukum dan pelayanan terbaik bagi WP pada periode kedua dan periode ketiga.

Oleh karena itu, pengaturan keadilan yang baik bagi WP yang patuh yaitu dengan memperhatikan hukum positif (hukum yang sedang berlaku) ketika membentuk suatu Undang-Undang, mengimplementasikan prinsip-prinsip konstitusi, serta cita negara hukum dan Pancasila. Negara Indonesia berbeda dengan dengan negara-negara *Common Law* yang dimungkinkan hukumnya bisa diandaikan/diasumsikan, sedangkan Negara hukum Indonesia mengutamakan kepastian hukum untuk menciptakan keadilan. Sehubungan dengan pengaturan keadilan di bidang perpajakan agar WP juga patuh terhadap hukum maka pemerintah juga

harus benar-benar menjamin kedudukan WP di dalam hukum dan tidak menciptakan hukum yang ambigu.

Jadi, sebaiknya pengaturan keadilan dengan merujuk kepada konsep keadilan distributif dan keadilan komutatif, keadilan tersebut akan menciptakan kepastian hukum yang adil bagi masyarakat terkait dengan *tax amnesty* yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu WP, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam usaha yang diharapkan dapat menciptakan kepatuhan bagi WP. Untuk membangun kepatuhan WP melaksanakan kewajiban perpajakannya, diharuskan adanya transparansi penggunaan uang pajak dan alokasi yang tepat sasaran dan berkeadilan. Pengaturan pajak berkonsep keadilan distributif adalah pengaturan yang tidak saja bersifat memaksa namun keadilan yang memberi kewajiban yang sama terhadap seluruh WP, sementara itu pengaturan pajak berkonsep keadilan komutatif adalah pengaturan hukum berlaku terhadap siapa saja tanpa melihat kontribusi warga negara pada negara sehingga hukum tidak memandang apakah dia WP patuh atau tidak diberlakukan secara sama rata.

C. Penutup

C. 1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian pembahasan di atas maka, dapat ditarik kesimpulan, yaitu:

1. Norma hukum keadilan bagi WP yang patuh pasca *tax amnesty* dapat dipahami sebagai sebuah bentuk keadilan komutatif dan keadilan prosedural murni. Parameter norma hukum keadilan tersebut dalam pemungutan pajak terlihat dari adanya pemerataan dan perlakuan yang sama terhadap WP serta adanya perlindungan terhadap warga negara dari tindakan semena-mena penguasa dalam pemungutan pajak itu sendiri. Aristoteles menerapkan keadilan komutatif sebagai keadilan yang harus diterima setiap orang tanpa membedakan kedudukannya. Jika dikaitkan dengan keadilan prosedural murni dari John Rawls maka keadilan komutatif secara prosedural harus diterapkan dalam undang-undang yang menjamin setiap orang memperoleh hasil yang baik dan adil. Keadilan melalui

pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan wujud keadilan prosedural murni.

2. Efektivitas norma hukum keadilan bagi WP yang patuh pasca *tax amnesty* dapat diwujudkan dengan meningkatkan dan mengembangkan lima faktor penegakan hukum perpajakan yang memenuhi nilai-nilai keadilan komutatif yang memperlakukan semua orang sama dan sebagai pelaksanaan keadilan prosedural murni. Pengampunan pajak merupakan salah satu upaya yang dilakukan untuk menutup defisit anggaran melalui perangkat fiskal (*fiscal instrument*). Dari instrumen kebijakan fiskal yang ada, kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty policy*) termasuk kebijakan yang sering menimbulkan pro dan kontra, sebab pada umumnya kebijakan perpajakan adalah berupa penegakan peraturan (*law enforcement*), sehingga kebijakan pengampunan pajak terkesan menjadi kutub yang berlawanan. Hal tersebut di atas dari sisi keadilan prosedural murni dan komutatif tidak memberikan keadilan bagi WP yang taat atau patuh melakukan kewajiban membayar pajak karena tidak adanya penghargaan bagi ketaatan WP tersebut misalnya mendapatkan *discount* pajak atau mendapatkan kebijakan pajak khusus karena taatnya membayar pajak dengan potongan pajak baik PPh atau pajak lainnya. Dari keadilan komutatif maka berdampak negatif terhadap pemerintah karena nilai kebersamaan tidak diterima secara merata oleh WP patuh sehingga menimbulkan kecemburuan sosial. Dari sisi tata kelola pemerintahan, kebijakan pengampunan pajak bukan sekadar menyangkut kebijakan ekonomi pemerintah selaku pemegang kendali kebijakan fiskal, melainkan juga bersangkutan paut dengan kepentingan politik dari berbagai pihak. Oleh karenanya tidak mengherankan jika terjadi tarik-ulur tentang pedoman dan pelaksanaannya di lapangan. Politik hukumnya menjadi tidak terarah karena keadilan tidak tercapai atau tidak memperhatikan keadilan secara komutatif dan prosedural murni bagi WP patuh.
3. Pengaturan keadilan dengan merujuk kepada konsep keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif, keadilan tersebut akan menciptakan kepastian hukum yang adil bagi masyarakat terkait dengan *tax amnesty* yang merupakan rekonsiliasi nasional untuk menghapus kesalahan masa lalu WP, sehingga keadilan dan kenyamanan dalam usaha

yang diharapkan dapat menciptakan kepatuhan bagi WP. Untuk membangun kepatuhan WP melaksanakan kewajiban perpajakannya, diharuskan adanya transparansi penggunaan uang pajak dan alokasi yang tepat sasaran dan berkeadilan. Pengaturan pajak berkonsep keadilan distributif adalah pengaturan yang tidak saja bersifat memaksa namun keadilan yang memberi kewajiban yang sama terhadap seluruh WP, sementara itu pengaturan pajak berkonsep keadilan komutatif adalah pengaturan hukum berlaku terhadap siapa saja tanpa melihat kontribusi warga negara pada negara sehingga hukum tidak memandang apakah dia WP patuh atau tidak diberlakukan secara sama rata.

C. 2. Saran

Berdasarkan kesimpulan di atas, maka sarannya adalah:

1. Disarankan agar pemerintah membuat kebijakan baru dalam bentuk undang-undang atau peraturan pemerintah untuk memberikan penghargaan kepada WP patuh. Seperti misal potongan atau diskon pajak. Hal ini perlu untuk segera dilakukan mengingat keadilan komutatif dan keadilan prosedural murni yang dirasakan WP patuh belum terwujud. Secara komutatif penghargaan ini merupakan bentuk hak asasi manusia yang sepatutnya diterima oleh WP patuh.
2. Disarankan agar pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak di masa yang akan datang memuat norma hukum keadilan dan kemanfaatan bagi seluruh lapisan masyarakat, jangan hanya mementingkan aspek kepastian hukum, karena berlakunya undang-undang bukan hanya untuk golongan tertentu. Undang-undang pengampunan pajak tidak mempunyai nilai efektivitas, karena kesadaran hukum yang diharapkan undang-undang ini belum terwujud. Terbukti dari kurangnya harapan pemerintah terhadap dana repatriasi dan masuknya pendaftaran atau laporan harta kekayaan WP di luar negeri mengingat WP itu bukan saja WP dalam negeri namun juga WP luar negeri. Juga banyak pengusaha dan anggota DPR yang menjadi pengusaha yang dulu mendukung lahirnya UU Pengampunan Pajak namun tidak mengikuti program pengampunan pajak.

3. Disarankan agar pengaturan perpajakan di masa yang akan datang menerapkan keadilan prosedural murni dan keadilan komutatif.

DAFTAR PUSTAKA

Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia 5899

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 18/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 1043

Buku

Saragih, Bintang Regen. *Politik Hukum*. Bandung: CV. Utomo, 2006

Ujan, Andre Ata. *Keadilan dan Demokrasi, Telaah Filsafat Politik John Rawls*. Yogyakarta: Kanisius, 2005

Malherbe, Jacques (ed). *Tax Amnesties*. Belanda: Kluwer Law International, 2011.

Media Internet

<http://www.pajak.go.id>

Tambunan, Anggi P.I. “Pelajaran Tax Amnesty di Berbagai Negara”.
<http://news.ddtc.co.id/artikel/6549/analisis-pelajaran-tax-amnesty-di-berbagai-negara>

Wuryasti, Fetry. “Tebusan Periode 2% Lampau Ekspektasi”.
<https://mediaindonesia.com/read/detail/69758-tebusan-periode-2-lampau-ekspektasi>

Wawancara

Wawancara dengan Yon Rizal selaku Direktur PT. Soho Industri Pharmasi, Jakarta, 28 Mei 2017