

TINJAUAN YURIDIS TERPENUHINYA PRINSIP KEADILAN TERHADAP PENGHAPUSAN SANKSI PAJAK DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2016 TENTANG PENGAMPUNAN PAJAK (*TAX AMNESTY*)

Siska Johan

Achmad Ruslan

Ruslan Hambali

Email : Siskajohan@yahoo.com

Fakultas Hukum, Universitas Hasanuddin

Abstrak

Tujuan Penelitian ini adalah untuk mengetahui (1) terpenuhinya prinsip keadilan terhadap penghapusan sanksi pajak dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*); (2) pengampunan yang menghapuskan sanksi pajak dilihat dari perspektif keadilan. Penelitian ini merupakan tipe penelitian normatif, yaitu suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum dan doktrin-doktrin hukum untuk menjawab permasalahan hukum. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa prinsip keadilan terhadap penghapusan pajak dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*) tidak terpenuhi karena salah satu tolak ukur prinsip keadilan menurut Adam Smith tidak terpenuhi. Menurut Adam Smith terdapat 3 prinsip keadilan yaitu 1) Asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*). Asas *equality* mengandung arti orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama 2) Asas kepastian hukum (*certainty*). Asas ini memberikan jaminan perlindungan hukum terhadap Wajib pajak merupakan tujuan dari setiap undang-undang. 3) Kepatuhan dalam Membayar Pajak setelah berlakunya Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*).

Kata Kunci : Pengampunan Pajak, Asas, Keadilan.

Abstract

The objectives of this research are to know: (1) the fulfillment of the principle of justice for the elimination of tax sanctions in Law number 11 of 2016 concerning tax amnesty; (2) forgiveness which eliminates tax sanctions from a justice perspective. This research is a type of normative research, namely a process to find the rule of law, legal principles and legal doctrines to answer legal problems. The results of this study indicate that the principle of fairness towards the elimination of tax in Law number 11 of 2016 concerning tax amnesty has not been fulfilled because one of the principle of fairness has not fulfilled. The principle of justice according to Adam Smith: 1) Principle of equality and justice (equity). The principle of equality means that people who are in the same condition must be subject to the same tax, 2) Principle of certainty. This principle provides a guarantee of legal protection against taxpayers is the purpose of each law. 3) Compliance with Tax Payments after the enactment of Law number 11 of 2016 concerning tax amnesty.

Keywords : Tax Amnesty, Principle, Justice.

A. Latar Belakang Masalah

Salah satu usaha untuk mewujudkan peningkatan penerimaan untuk pembangunan nasional adalah dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri, yaitu pajak. Secara ekonomi, pemungutan pajak merupakan penerimaan negara yang digunakan untuk meningkatkan taraf kehidupan masyarakat. Pajak yang begitu penting sebagai sumber pembiayaan negara, dalam pemungutannya tidak lepas dari beberapa hambatan. Salah satu hambatan serius dalam pemungutan pajak adalah adanya perlawanan dari Wajib Pajak. Mardiasmo mengelompokkan perlawanan tersebut dalam bentuk “Perlawanan Pasif” dan “Perlawanan Aktif”.¹ Termasuk dalam perlawanan pasif adalah keengganan masyarakat untuk membayar pajak yang disebabkan karena ketidakpahaman masyarakat akan sistem perpajakan yang ada sedangkan perlawanan aktif meliputi semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan untuk menghindari

kewajiban dalam membayar pajak. Bentuk perlawanan aktif ini dapat berupa usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang (*tax avoidance*) serta usaha meringankan beban pajak dengan cara melanggar undang-undang atau penggelapan pajak.²

Bentuk-bentuk perlawanan pajak tersebut tentunya mengakibatkan adanya kerugian negara atau berkurangnya penerimaan negara dari sektor pajak. Berkaitan dengan hal ini Zainal Muttaqin merinci penyebab kerugian negara dari sektor pajak disebabkan antara lain; Pertama, wajib pajak tidak membayar pajak dengan benar atau dengan kata lain tidak melaporkan semua penghasilan yang diterimanya dengan benar. Kedua, wajib pajak melakukan kegiatan ekonomi dengan dengan maksud menghindari kewajiban perpajakan. Ketiga, banyaknya wajib pajak menanamkan modalnya di luar negeri, dengan pertimbangan lebih menguntungkan

¹ Mardiasmo, 2009, *Perpajakan Edisi Revisi 2009*, Andi Yogyakarta, Yogyakarta, hlm. 8.

² *Ibid.*, hlm 9.

dibanding di dalam negeri.³ Tingkat kepatuhan wajib pajak Indonesia dalam kenyataannya dikatakan masih tergolong rendah, hal demikian terlihat dari rendahnya *tax ratio* Indonesia, serta masih rendahnya jumlah wajib pajak yang melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak. Kenyataan juga menunjukkan bahwa banyak warga negara Indonesia yang menyimpan dan menanamkan modalnya di luar negeri. Harta warga negara Indonesia yang tersimpan di luar negeri berdasarkan kajian Bank Indonesia nilainya mencapai Rp.3.147 triliun.⁴ Banyaknya uang warga negara Indonesia yang tersimpan di luar negeri tentunya menimbulkan potensi kerugian penerimaan negara.

Berdasarkan beberapa kenyataan di atas maka melalui instrumen perpajakan pemerintah berupaya meningkatkan penerimaan dari sektor pajak serta menarik kembali minat orang Indonesia untuk mengalihkan dananya yang selama ini tersimpan di negara asing untuk masuk ke dalam

negeri melalui instrumen perpajakan. Pemerintah berusaha mengoptimalkan pajak dalam fungsinya yang lain yaitu fungsi mengatur. Pajak dalam fungsi ini diarahkan sebagai alat untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan pemerintah baik dalam melaksanakan kebijakan sosial dan ekonomi.⁵

Kebijakan pemberian pengampunan pajak (*tax amnesty*) dianggap pemerintah sebagai upaya yang paling tepat untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak serta mampu menarik kembali dana warga negara Indonesia yang tersimpan di luar negeri. Kebijakan penghapusan pajak (*tax amnesty*) sendiri sudah pernah dua kali diberikan yaitu pada tahun 1964 yang didasarkan Penetapan Presiden Nomor 5 tahun 1964 dan tahun 1984 yang didasarkan pada Keputusan Presiden No.26 tahun 1984. Kebijakan *tax amnesty* yang diberikan pada tahun 1964 dan tahun 1984 untuk mengejar penerimaan pajak, perlu didukung situasi sosial ekonomi politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya.

³ Zainal Muttaqin, 2013, *Tax Amnesty di Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 6.

⁴ Chandra Fajrin Ananda, 2016, *Zigzag Penerimaan Pajak*, SINDO, 26 Juni 2016.

⁵ *Op. Cit.*, Mardiasmo, hlm. 1.

Pemerintah tentu diharapkan dapat mempertimbangkan kembali kebijakan perpajakan yang bisa menarik minat masyarakat menjadi wajib pajak. Salah satu kebijakan yang sedang menjadi perbincangan ditengah masyarakat Indonesia tahun 2016 ini adalah penerapan kebijakan *tax amnesty* (pengampunan pajak) setelah pengesahan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Pengampunan pajak diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang bayar, disamping meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin efektifnya pengawasan, didukung semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak.

Kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang diberikan pada tahun 1964 dan tahun 1984 dalam kenyataannya tidak mampu memberi peningkatan penerimaan negara secara signifikan dan dianggap gagal. Hal ini disebabkan karena, pertama, *tax amnesty* tidak dibarengi perbaikan administrasi perpajakan secara menyeluruh. Kondisi tersebut menurunkan kepatuhan Wajib Pajak

karena masyarakat yang merasa taat membayar pajak merasa diperlakukan tidak adil oleh pemerintah, kedua, *tax amnesty* tidak disertai dengan penegakan hukum perpajakan. Oleh karena itu, pada masa lalu *tax amnesty* justru menimbulkan kecemburuan sosial di masyarakat yang merasa telah taat membayar pajak. Paradigma masyarakat akan berpikir bahwa pemerintah sangat lemah dan tidak memiliki ketegasan terhadap mereka yang tidak membayar pajak.

Kebijakan *tax amnesty* meskipun telah dua kali mengalami kegagalan pemerintah tetap mengambil kembali kebijakan *tax amnesty* ini sebagai upaya untuk mengoptimalkan penerimaan negara dengan mengeluarkan Undang-Undang No. 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Program pengampunan pajak ini banyak menimbulkan kontroversi di kalangan masyarakat. Kebijakan ini dikhawatirkan hanya dimanfaatkan lagi wajib pajak nakal dan oleh para pengemplang pajak setelah mendapat pengampunan pajak akan melenggang kembali ke luar negeri setelah mendapat keuntungan dari program

ini. Hal ini juga dianggap justru akan menimbulkan ketidakadilan terhadap wajib pajak patuh. Kebijakan *tax amnesty* memang dianggap menimbulkan ketidakadilan terhadap wajib pajak patuh, mengingat bahwa fasilitas perpajakan *tax amnesty* justru diperuntukkan untuk wajib pajak yang tidak patuh.

Setelah terbitnya Undang-Undang Pengampunan Pajak, Mahkamah Konstitusi sudah mencatat beberapa gugatan yaitu Perkara Nomor 57/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia dan beberapa pemohon perseorangan dan Perkara Nomor 58/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Yayasan Satu Keadilan, Perkara Nomor 59/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Leni Indrawati dkk, Perkara Nomor 63/PUU-XIV/2016, yang diajukan oleh Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia (DPP SBSI), Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia (KSPI), dan Konfederasi

Serikat Pekerja Seluruh Indonesia (KSPSI).⁶

Terkait hal tersebut, perlu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat mengenai justifikasi dari pengampunan pajak yang memberikan perlakuan berbeda berupa pembebasan sanksi dan pidana pajak bagi para Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya dengan benar (*tax evaders*) agar tidak terjadi kesalahpahaman yang berkepanjangan sedangkan kondisi saat ini diduga kuat banyak orang pribadi atau badan yang mempunyai kekayaan yang berasal dari penghindaran atau penggelapan pajak akan melakukan segala upaya untuk menyembunyikan atau menyimpan kekayaannya tersebut baik di dalam dan/atau luar negeri.

Dari uraian-uraian yang telah dijelaskan sebelumnya maka adapun fokus penelitian ini adalah:

1. Apakah prinsip keadilan terhadap penghapusan sanksi pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*tax amnesty*) sudah terpenuhi?

⁶<http://www.mahkamahkonstitusi.go.id/index.php?page=web.Berita&id=13270#.V> diakses pada hari Senin tanggal 28 Agustus 2017.

2. Bagaimana pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang menghapuskan sanksi pajak dilihat dari perspektif keadilan?

B. Metode Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif (*normative legal research*), yaitu penelitian yang dilakukan dengan cara mengkaji peraturan perundang-undangan dan *doktrin* yang diterapkan terhadap suatu permasalahan hukum terkait dengan Notaris sebagai subjek hukum dalam sebuah tuntutan keperdataan. Sehubungan dengan jenis penelitian yang digunakan, yaitu penelitian hukum normatif, maka pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*).

C. Hasil Penelitian dan Pembahasan

1. Terpenuhinya Prinsip Keadilan dalam Pengampunan Pajak

Keadilan merupakan asas yang menjadi substansi utama dalam

pengampunan pajak di samping hukum itu sendiri. Sebagai dasar berpijak, sudah seharusnya asas keadilan tersebut dipegang teguh agar tercapai sistem perpajakan yang baik. Akan tetapi prinsip keadilan adalah sesuatu yang sangat abstrak dan subjektif. Meskipun demikian di dalam Hukum Pajak, keadilan dikemukakan sebagai berikut :⁷ “Asas keadilan mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara”. Jadi asas keadilan dalam Hukum Pajak merupakan kondisi yang sama antara wajib pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama).⁸

Asas Keadilan ini juga menjadi salah satu asas yang menjadi substansi utama dalam penyusunan Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak. Dalam Pasal 2

⁷ Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan, 2005, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, hlm. 119.

⁸ *Ibid.*, hlm. 121.

ayat (1) Undang-Undang ini menyebutkan: “Pengampunan Pajak dilaksanakan berdasarkan asas kepastian hukum, asas keadilan, asas kemanfaatan dan kepentingan nasional. Yang dimaksud Pengampunan Pajak itu sendiri yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap Harta dan membayar Uang Tebusan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak.⁹

Dalam Pasal 3 Undang-Undang ini juga menyebutkan bahwa :

- 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.
- 3) Dikecualikan dari ketentuan

sebagaimana dimaksud pada ayat 1, yaitu Wajib Pajak yang sedang:

- a. dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
 - b. Dalam proses peradilan; atau
 - c. Menjalani hukuman pidana atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- 4) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak.
- 5) Kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) terdiri atas kewajiban:
- a. Pajak Penghasilan; dan
 - b. Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Dalam Pasal 3 ayat (1) diatas yang menjadi Subyek Pengampunan Pajak adalah Setiap Wajib Pajak

⁹ Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan pajak.

melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan berhak mendapatkan Pengampunan Pajak kecuali Wajib Pajak yang sedang :

- 1) Dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
- 2) Dalam proses peradilan; atau
- 3) Menjalani hukuman pidana.

Dari uraian diatas walaupun pengampunan pajak adalah hak yang diberikan kepada setiap Wajib Pajak dan bukan merupakan suatu kewajiban tetapi dalam Pasal 3 ayat (3) diatas diatur tentang pengecualian terhadap Wajib Pajak yang berhak mendapatkan pengampunan pajak. Hal inilah yang menjadi persoalan keadilan dalam Undang-Undang pengampunan pajak ini yang hanya diberikan kepada Wajib Pajak yang telah melakukan pelanggaran atau tidak patuh melaksanakan kewajiban perpajakan. Dengan pengampunan pajak ini maka utang pajak yang tadinya harus dibayar menjadi hapus, dengan kata lain pengampunan mengakibatkan hapusnya kewajiban untuk membayar pajak yang terhutang

sebelumnya.

Apabila hal ini dikaitkan dengan salah satu tolak ukur dalam prinsip keadilan yaitu adanya pemerataan dan perlakuan yang sama maka terdapat 2 (dua) hal yang menyangkut perbedaan perlakuan atas pemberlakuan pengampunan pajak yang berkenaan dengan keadilan di bidang hukum yaitu :¹⁰

Pertama pengampunan hanya diberikan bagi wajib pajak yang jelas-jelas sudah melakukan pelanggaran yaitu : Wajib Pajak yang selama ini belum jujur melaporkan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.

Kedua, pengampunan pajak tidak berlaku bagi Wajib Pajak yang telah melakukan pelanggaran yang pada saat berlakunya Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 sedang dilakukan pemeriksaan atau penyidikan. Jumlah utang pajak dan dendanya yang sudah pasti sebagai hasil pemeriksaan dan penuntutan tetap harus dibayar tanpa adanya keringanan.

Walaupun dari hasil penelitian peneliti dimana banyaknya Wajib Pajak yang mengikuti program tax

¹⁰ Zainal Muttaqin, *Op.Cit*, hlm 91

amnesty ini merasakan bahwa Undang-Undang Tax amnesty ini sudah memberikan kesempatan yang sama bagi semua Wajib Pajak untuk melaporkan Harta miliknya dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang sebelumnya lalai atau lupa untuk melaporkan hartanya.

Dalam perkembangannya akomodasi prinsip keadilan dalam pemungutan pajak adalah adanya jaminan perlindungan kepada rakyat dari tindakan pemerintah dalam pemungutan pajak tersebut. Menurut Mar'ie Muhammad : ¹¹

“...Tetapi yang lebih penting apakah pembayar pajak dilindungi hak-haknya, jadi harus ada keseimbangan antara kewajiban dan hak sebagai pembayar pajak. Melalui Undang-Undang, harus ada garansi objektif bahwa petugas pajak tidak boleh berlaku sewenang-wenang terhadap pembayar pajak yang telah menyetorkan sebagian penghasilannya kepada Pemerintah tanpa diberikan imbalan apapun secara langsung”.

Dari apa yang dikemukakan sebelumnya dapat dipahami bahwa selain pemerataan dan perlakuan yang

sama, parameter terpenuhinya prinsip keadilan dalam Undang-Undang juga terlihat pada adanya jaminan perlindungan terhadap Warga Negara. Undang-Undang Pajak yang baik senantiasa dapat memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak, kapan ia harus membayar, apa hak-hak dan kewajiban mereka, siapa subjek dan objek pajak dan berapa besarnya pajak.

Jaminan perlindungan terhadap Wajib Pajak dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 tentang pengampunan Pajak sendiri dapat dilihat dalam Pasal 11 Undang-Undang ini yang menyatakan bahwa : ¹²

- 1) Wajib Pajak yang telah menyampaikan Surat Pernyataan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1) dan lampirannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9, diberi tanda terima sebagai bukti penerimaan Surat Pernyataan.
- 2) Wajib Pajak yang telah memperoleh tanda terima sebagaimana dimaksud pada

¹¹ Miyasto, 1997, Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, *Pidato Pengukuhan Guru Besar*, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 9.

¹² Undang-Undang nomor 11 tahun 2016.

- ayat (1) tidak dilakukan:
- a. pemeriksaan;
 - b. pemeriksaan bukti permulaan; dan/atau
 - c. penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir.
- 3) Dalam hal Wajib Pajak yang telah memperoleh tanda terima sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sedang dilakukan:
- a. pemeriksaan;
 - b. pemeriksaan bukti permulaan; dan/atau
 - c. penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, terhadap pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dimaksud ditangguhkan sampai dengan diterbitkannya Surat Keterangan.
- 4) Pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dihentikan dalam hal Menteri atau pejabat yang ditunjuk atas nama Menteri menerbitkan Surat Keterangan.
- 5) Wajib Pajak yang telah diterbitkan Surat Keterangan, memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak berupa:
- a. Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;
 - b. Penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga, atau denda, untuk kewajiban perpajakan dalam masa

pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;

- c. Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, atas kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir; dan
- d. Penghentian pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dalam hal Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atas kewajiban perpajakan, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang sebelumnya telah ditangguhkan sebagaimana dimaksud

dalam Pasal 11 ayat (3), yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5).

- e. Penghentian penyidikan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) huruf d dilakukan oleh pejabat di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang melaksanakan tugas dan fungsi penyidikan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dari uraian pasal diatas maka Wajib Pajak yang mengikuti program pengampunan pajak ini akan memperoleh jaminan perlindungan dalam bentuk :

- 1) Tidak dilakukan suatu pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan;
- 2) Penghentian suatu pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dalam hal Wajib Pajak yang

sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Program Pengampunan Pajak (*tax amnesty*) berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 telah berakhir pada tanggal 31 Maret 2017. Realisasi penerimaan *tax amnesty* mencapai Rp134,99 Triliun berupa uang tebusan sebesar Rp 114,23 Triliun, pembayaran tunggakan pajak sebesar Rp 19,02 Triliun dan pembayaran bukti permulaan sebesar Rp1,75 Triliun. Adapun komposisi harta yang diungkapkan adalah deklarasi dalam negeri sebesar Rp 3.697,94 Triliun, deklarasi luar negeri sebesar Rp 1.036,37 Triliun, dan repatriasi sebesar Rp 146,69 T.¹³ Jumlah peserta *tax amnesty* mencapai 972.530 wajib pajak dengan wajib pajak tambahan baru terdaftar sebanyak 52.757.¹⁴

Self assesment system yang diterapkan di Indonesia menuntut peran aktif wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Hal ini menjadikan

kepatuhan pajak sebagai hal yang sangat penting dalam mewujudkan keberhasilan penerimaan pajak. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia dalam Rahayu istilah kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan.¹⁵ Dalam perpajakan kita dapat memberi pengertian bahwa Kepatuhan Perpajakan merupakan ketaatan, tunduk, dan patuh serta melaksanakan ketentuan perpajakan.

Setelah program pengampunan atau amnesti pajak, tingkat kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak semakin meningkat dimana Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan mencatat sampai dengan bulan Oktober 2018 tingkat kepatuhan pajak mencapai 94,65%, jika dibandingkan dengan tahun 2016 kepatuhan Wajib Pajak dalam membayar pajak hanya sebesar 89%. Peningkatan kepatuhan pajak terjadi setelah program amnesti artinya Warga Negara yang merupakan Wajib Pajak sudah mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan sudah memasukkan Surat Pemberitahuan

¹³ <http://www.pemeriksaanpajak.com>

¹⁴ pajak@pemeriksaanpajak.com

¹⁵ *Op. Cit.*, Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan, 2005, hlm. 34.

Tahunan (SPT) dengan benar.

Ada dua macam kepatuhan pajak, yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material. Kepatuhan formal adalah suatu keadaan dimana wajib pajak dapat memenuhi kewajiban perpajakan secara formal dengan ketentuan yang ada di dalam Undang-Undang perpajakan. Misalnya ketentuan batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan. Apabila wajib pajak telah melaporkan surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan (SPT PPh) Tahunan sebelum batas waktu maka dapat dikatakan bahwa wajib pajak telah memenuhi ketentuan formal. Akan tetapi isinya belum memenuhi ketentuan material. Kepatuhan material adalah suatu keadaan dimana wajib pajak secara substantif sudah memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Wajib pajak yang memenuhi kepatuhan material adalah wajib pajak yang mengisi dengan jujur, lengkap, dan benar Surat Pemberitahuan (SPT) sesuai ketentuan dan menyampaikan ke KPP sebelum batas waktu berakhir.

Berdasarkan data diatas terlihat

bahwa dengan adanya program Tax Amnesty berpengaruh terhadap kepatuhan dalam membayar pajak disebabkan adanya keringanan denda perpajakan sehingga meningkatkan kepatuhan pembayaran pajak.

2. Pengampunan Pajak dalam Perspektif Keadilan

Keadilan merupakan salah satu kebutuhan hidup manusia yang bersifat mutlak pada tempat dan situasi apapun di dunia, meskipun konsep dan isinya akan berbeda-beda sesuai dengan nilai-nilai yang diyakini pada kelompok masyarakat tertentu. Oleh karena itu, konsep dan definisi keadilan sangat beraneka ragam.¹⁶ Menurut Soetjipto Rahardjo telah menginventarisir 9 rumusan tentang keadilan sebagai berikut:¹⁷

- a. Memberikan kepada setiap orang apa yang seharusnya diterima;
- b. Memberikan kepada setiap orang yang menurut hukum menjadi haknya;

¹⁶ *Op.Cit.*, Zainal Muttaqin, hlm. 88.

¹⁷ Satjipto Rahardjo, 2000, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 163.

- c. Kebijakan untuk memberikan hasil kepada setiap orang untuk mendapat bagiannya;
- d. Kebebasan untuk melakukan apapun sepanjang tidak melanggar kebebasan orang lain;
- e. memberikan pemuasan kebutuhan semua orang;
- f. persamaan pribadi semua orang;
- g. kemerdekaan setiap orang untuk mengejar kemakmuran;
- h. pemberian peluang kepada setiap orang mencari kebenaran;
- i. kebebasan untuk mengembangkan kepentingan dalam kedudukan yang sama.

Begitu ragamnya pengertian keadilan, analisis terhadap pengampunan pajak akan lebih difokuskan kepada aspek hukum, karena keadilan merupakan salah satu nilai hukum disamping kegunaan dan kepastian. Dengan demikian keadilan dalam hukum tidak hanya sekedar hak dan kewajiban sebagaimana yang

ditentukan atau diperintahkan dalam Undang-Undang, keadilan yang berdiri sendiri terlepas dan nilai-nilai dasar yang lainnya.

Demikian pula tidak dapat diukur dalam konsep keadilan yang dikenal dalam literatur pajak, yaitu keadilan vertikal dan keadilan horizontal, yang menghasilkan tarif progresif semata-mata sebagai wujud dan prinsip semakin besar kemampuan atau daya pikul seseorang semakin besar pajak yang harus di bayar. Inilah konsep daya dikemukakan Adam Smith yang berasal dan prinsip "*ability to pay*".¹⁸

Di awal telah dikemukakan bahwa teori pemungutan pajak hanya mungkin dapat sesuai dan berlaku dalam suatu konsep kenegaraan, konsepsi masyarakat dan konsepsi filsafat hukum tertentu, Oleh karena itu, pertimbangan mengenai teori pajak pada akhirnya merupakan masalah hukum yang mempunyai dimensi nilai. Berdasarkan pada nilai dasar hukum di atas, maka pengampunan pajak dalam perspektif keadilan harus pula memperhatikan nilai-nilai kepastian dan kemanfaatan.

¹⁸ *Op.Cit.*, Zainal Muttaqin, hlm 89.

Mengingat utang pajak merupakan perikatan (yang timbul karena undang-undang), maka hapusnya kewajiban untuk membayar utang (pajak) harus ditinjau dari konsep hukum perdata. Hapusnya kewajiban atau utang yang timbul karena perikatan diatur dalam Pasal 1381 KUHPerdata. Pasal tersebut menentukan 10 (sepuluh) cara hapusnya perikatan yaitu pembayaran, penawaran pembayaran tunai dengan diikuti Penyimpanan atau penitipan, pembaharuan utang (novasi), perjumpaan utang (kompensasi), percampuran utang, pembebasan utang, musnahnya barang yang terutang, kebatalan atau pembatalan, berlakunya suatu syarat batal dan daluwarsa.

Ketentuan semacam itu dapat dibenarkan sepanjang hal tersebut ditetapkan undang-undang, mengenai adil tidaknya materi pengampunan pajak akan ditentukan oleh sikap yang kita ambil terhadap hubungan antara hukum dan keadilan, karena hukum bukanlah keadilan demikian pula sebaliknya keadilan tidak identik dengan hukum. Hal ini diakui oleh Kelsen, yang menyatakan bahwa

pengertian hukum harus dibedakan dari pengertian keadilan. Hukum merupakan peraturan perundang-undangan yang merupakan alat untuk memperoleh keadilan.

Persoalan tentang keadilan, apa yang adil dan tidak adil semakin lama semakin kompleks. Hal ini disebabkan semakin kompleksnya kebutuhan manusia seiring dengan terbatasnya sumber daya yang tersedia untuk memenuhi kehidupan manusia. Keadilan ini akan berpengaruh kepada negara sebagai penyedia kebutuhan hidup masyarakat, berlandaskan pada keadilan. Dalam konteks pajak, keadilan lebih ditekankan pada pembagian beban yang harus ditanggung masyarakat untuk membiayai kebutuhan bersama, sehingga sulit untuk memberikan dasar pembenaran pengampunan pajak dari sudut keadilan pembayar pajak yang jujur, kecuali apabila didasarkan pada asumsi bahwa semua orang tidak suka membayar pajak. Denga rasa tidak suka ini.

Maka orang tidak akan membayar pajak sesuai dengan jumlah utang pajak menurut undang-undang. Dengan demikian pemngampunan

pajak lebih menekankan pada aspek manfaat yang diperoleh negara dan kepastian hukum. Keadilan dalam pengampunan pajak hanya ditemukan pada wajib pajak yang melakukan pelanggaran, dalam bentuk pembebanan uang tebusan sebagai kompensasi dari sanksi berdasarkan berat ringannya pelanggaran yang dilakukan.

Sanksi Administrasi merupakan sanksi yang dikenakan oleh administrasi negara berdasarkan wewenang yang dimilikinya dengan tujuan agar warga mentaati kaidah-kaidah hukum administrasi. Penjatuhan sanksi administrasi yang bersumber dari wewenang pemeritahan dapat dibedakan ke dalam wewenang bebas dan wewenang terikat. Wewenang terikat merupakan wewenang yang diberikan kepada administrasi negara tertentu yang normanya sudah ditentukan dengan tegas dalam norma dasarnya.

Administrasi negara tidak dapat melakukan perbuatan hukum lain, selain tindakan hukum yang sudah ditentukan, Sebaliknya dalam wewenang yang bebas, administrasi memiliki kebebasan untuk memilih

perbuatan hukum apa yang dapat dilakukan berdasarkan kewenangan yang dimilikinya. Dalam hal ini administrasi negara memiliki ruang gerak kebebasan untuk melaksanakan kewenangannya.

Kebebasan penilaian yang subyektif misalnya apabila dalam peraturan dasarnya dirumuskan dengan “dapat”. Perkataan dapat menunjukkan adanya wewenang bebas yang dimiliki administrasi negara untuk melakukan suatu perbuatan tertentu berdasarkan penilaiannya sendiri.

Dalam konteks pengenaan sanksi administrasi dalam pajak, diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang KUP. Dalam semua pasal yang mengatur sanksi administrasi, baik berupa denda, kenaikan maupun bunga tidak ditemukan perkataan “dapat”, sebagaimana dimaksudkan dalam pengertian wewenang bebas sehingga penjatuhan sanksi administrasi dalam Undang-Undang pajak dikategorikan sebagai wewenang terikat, akan tetapi dalam

Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang nomor 6 tahun 1983 memberikan pula wewenang bebas kepada Direktur Jendral Pajak untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi, apabila sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak.

Pasal ini mengatur bahwa “Direktur Jendral Pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal mana sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.”

Hal ini juga diatur dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 yang menyatakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi hanya dapat dilakukan apabila sanksi administrasi yang dikenakan bukan diakibatkan oleh perbuatan wajib pajak yang dilakukan secara sengaja”.

Berdasarkan ketentuan dalam pasal-pasal tersebut diatas maka wewenang menghapuskan sanksi administrasi sebagaimana diatur dalam

Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang tersebut diatas, selain mengandung wewenang bebas, juga mengandung wewenang terikat. yang ditunjukkan dengan adanya syarat bukan dilakukan dengan sengaja (kekhiIafai).

Sampai sejauh mana administrasi negara (fiskus) mempunyai wewenang untuk membebaskan sanksi adminisirasi. Hal ini terkait dengan masalah diskresi yang dimiliki administrasi Negara yaitu suatu kebijakan berdasarkan kebebasan untuk bertindak atau mengambil keputusan atas inisiatif sendiri dalam rangka menyelesaikan berbagai permasalahan yang sulit yang membutuhkan penanganan secara tepat.

Pengenaan denda administrasi terhadap pajak-pajak yang tidak atau kurang dibayar pada tahun-tahun sebelumnya akan menyebabkan hutang pajak yang harus dibayar semakin besar sehingga akan menimbulkan penolakan dan pihak wajib pajak. Dengan menggunakan batas waktu daluwarsa penagihan selama 5 (lima) tahun sebagaimana diatur dalam Pasal 22 Undang-Undang nomor 6 tahun 1983 dimana Wajib

Pajak harus membayar sanksi administrasi selama waktu tersebut.

Hal ini akan memberatkan wajib pajak. Oleh karena itu, kumulasi pengenaan sanksi administrasi untuk beberapa tahun merupakan tindakan yang kurang berdayaguna dan berhasilguna bagi penerimaan negara. Penjelasan pasal diatas menyatakan bahwa penghapusan atau pengurangan dimaksud berlandaskan pada unsur keadilan.

Dalam pengampunan pajak, Keadilan lebih menekankan pada keadilan hukum dalam arti keadilan menurut Undang-Undang, dengan melepaskan wewenang administrasi negara (fiskus) untuk mengenakan sanksi administrasi.¹⁹ Keadilan membebaskan sanksi administrasi lebih menekankan pada kepentingan yang lebih besar daripada sekedar bersifat individual. Wewenang untuk memungut pajak termasuk membebaskan, mengecualikan atau melepaskan hak untuk memungut pajak merupakan kekuasaan yang ada pada negara sebagai wujud dan kedaulatan yang dimiliki Negara. Demikian besarnya kekuasaan yang

ada pada Negara, hukumnya pun dapat diciptakan oleh Negara, melalui administrasi Negara.

Dalam negara hukum Indonesia, wewenang ini harus disertai dengan pengabdian kepada masyarakat dalam upaya menciptakan kesejahteraan umum sehingga menjelma menjadi keadilan. Dalam hubungannya dengan fungsi pajak, maka pembebasan sanksi administrasi merupakan wujud dan fungsi pajak untuk mengatur (*regulerenci*). Pembebasan sanksi administrasi dalam pengampunan pajak sebagai implementasi dari fungsi mengatur, bertujuan untuk memberikan motivasi atau dorongan kepada wajib pajak agar di masa-masa mendatang melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan Undang-Undang.. Hak memungut pajak oleh negara membawa kewajiban kepada negara untuk memajukan kesejahteraan umum.

Sebagaimana diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), penuntutan pidana merupakan tindak lanjut setelah dilakukan penyidikan oleh pihak penyidik (PoLisi), yang sudah menjadi wewenang kejaksaan. Baik penyidikan

¹⁹ *Op.Cit.*, Dr. Zainal Muttaqin, hlm. 94.

maupun penuntutan yang berkaitan dengan tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak, oleh karena itu eksistensi wewenang penyidik maupun penuntut (jaksa) ditentukan oleh perbuatan yang diklasifikasikan sebagai tindak pidana.

Secara sederhana tindak pidana diartikan sebagai perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana. Sanksi pidana dalam pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang KUP, mulai Pasal 38 sampai dengan Pasal 43 A dalam Bab VIII di bawah judul Ketentuan Pidana. Sanksi pidana yang diancamkan berupa penjara, kurungan dan denda. Dengan diberikannya sanksi pidana, maka muncul istilah tindak pidana atau tindak pidana fiskal.

Menurut Sudarto, Hukum pidana fiskal bukanlah hukum pidana khusus melainkan Hukum Administrasi, dan apabila ada segi hukum pidananya, itupun bersifat khas, ialah bersifat administratif, sehingga tindak pidana pajak (fiskal) disebut delik administratif. Pemberian

sanksi pidana dalam pajak dianggap sebagai wujud keadilan retributif, sebagai imbalan atas kejahatan/pelanggaran yang dilakukannya.²⁰

Pengenaan atau ancaman sanksi pidana terhadap pelanggaran norma-norma hukum administratif dapat saja dilakukan sebagaimana yang sering terjadi selama ini (kriminalisasi), sepanjang instrumen yang ada dalam hurkurri administrasi tidak cukup efektif untuk mempertahankan kaidah hukum administratif tersebut. Kebijakan kriminalisasi terhadap perbuatan-perbuatan tertentu menurut Sudarto antara lain harus memperhatikan prinsip-prinsip “biaya dan hasil” (*cost-benefitprinciple*) dan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, jangan sampai melampaui beban tugas penegak hukum (*overbelasting*)²¹.

Dengan kesadaran dan pengetahuan masyarakat Indonesia terhadap kewajiban perpajakan dapat dibayangkan berapa banyak masyarakat Indonesia dipenjara karena

²⁰ Sudarto, 2003, Kapita Selektu Hukum Pidana, Alumni Bandung, cetakan ke-3, hlm. 26.

²¹ Op.Cit., Sudarto, hlm. 62.

kurang atau tidak membayar pajak dengan benar sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Pembebasan terhadap penyidikan dan penuntutan pidana hanya semata-mata menghentikan proses pemeriksaan di depan pengadilan dengan konsekuensi tidak dikenakannya sanksi pidana, sementara perbuatan wajib pajak masih tetap dikualifikasikan sebagai tindak pidana. Penghapusan penyidikan dan penuntutan pidana dalam pengampunan pajak akan cukup memberi dorongan bagi wajib pajak untuk ikut serta dalam program pengampunan pajak, tidak sekedar penghapusan sanksi administrasi saja.

Pengenaan sanksi pidana kepada wajib pajak tidak lebih menguntungkan daripada pengenaan sanksi administrasi (denda, bunga atau kenaikan) karena pengenaan sanksi pidana baik penjara maupun kurungan tidak akan menghasilkan penerimaan Negara, tetapi sebaliknya akan menambah beban negara untuk mengurus wajib pajak yang dipenjara. Dalam sistem hukum yang dianut, pengenaan sanksi pidanapun tidak mengakibatkan utang pajak menjadi

hapus.

D. Kesimpulan

Prinsip Keadilan terhadap penghapusan sanksi Pajak dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 sudah terpenuhi. Untuk menentukan terpenuhinya prinsip keadilan dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 maka harus dilihat dari:

- 1) Pemerataan dan Perlakuan yang sama.;
- 2) Jaminan Perlindungan terhadap Wajib Pajak;
- 3) Kepatuhan dalam membayar Pajak setelah berlakunya Undang-Undang nomor 11 tahun 2016. Setelah program pengampunan atau amnesti pajak, tingkat kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak semakin meningkat dimana Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan mencatat sampai dengan bulan Oktober 2018 tingkat kepatuhan pajak mencapai 94,65%, jika dibandingkan dengan tahun 2016 kepatuhan Wajib Pajak dalam membayar pajak hanya sebesar 89%.
- 4) Pengampunan Pajak apabila ditinjau dari Perspektif Keadilan maka dapat dilihat dari:

- a. Keadilan dalam Pembebasan Utang Pajak. Dalam Undang-Undang nomor 11 tahun 2016 mengatur adanya penghapusan sanksi bagi Wajib Pajak yang mengikuti program pengampunan pajak dengan membayar uang tebusan. Keadilan dalam hal ini dalam bentuk pembebanan uang tebusan sebagai bentuk kompensasi dari Utang Pajak;
- b. Keadilan dalam Pembebasan Sanksi Administrasi. Dalam pengampunan pajak, Keadilan lebih menekankan pada keadilan hukum dalam arti keadilan menurut Undang-Undang, dengan melepaskan wewenang administrasi negara untuk mengenakan sanksi administrasi;
- c. Keadilan dalam Pembebasan Penuntutan Pidana. Pembebasan terhadap penyidikan dan penuntutan pidana hanya semata-mata menghentikan proses pemeriksaan di depan pengadilan dengan konsekuensi tidak dikenakannya sanksi pidana, sementara perbuatan wajib pajak masih tetap dikualifikasikan sebagai tindak pidana.

Daftar Pustaka

A. Buku

- Mardiasmo. 2009. *Perpajakan Edisi Revisi 2009*. Andi Yogyakarta: Yogyakarta.
- Miyasto. 1997. *Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, Pidato Pengukuhan Guru Besar*. Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro: Semarang.
- Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan. 2005. *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*. PT. Raja Grafindo Persada: Jakarta.
- Satjipto Rahardjo. 2000. *Ilmu Hukum*. Citra Aditya Bakti: Bandung.
- Sudarto. 2003. *Kapita Selekta Hukum Pidana*. Alumni Bandung.
- Zainal Muttaqin. 2013. *Tax Amnesty di Indonesia*. Refika Aditama: Bandung.