

KAJIAN HUKUM TENTANG TAX AMNESTY

A LEGAL STUDY ON TAX AMNESTY

Fiorida Mathilda, Carolina M Lasambouw

UP MKU Politeknik Negeri Bandung

fiorida.mathilda@polban.ac.id

ABSTRAK

Program *tax amnesty* (pengampunan pajak) yang dilaksanakan pemerintah diharapkan mampu meningkatkan penerimaan negara pada sektor pajak secara signifikan sehingga diperlukan upaya yang terus-menerus dan sistematis terkait peningkatan kesadaran dan kepatuhan subjek pajak. Sebagai bagian dari sosialisasi dan upaya peningkatan kesadaran kewajiban membayar pajak, artikel ini berupaya mengidentifikasi aspek hukum kebijakan *tax amnesty* yang dilakukan dengan menggunakan metode yuridis normatif terhadap Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Kajian ini berusaha mendeskripsikan secara analitis kebijakan tersebut berdasarkan data-data hukum primer maupun sekunder yang berhasil diinventarisasi menjadi suatu deskripsi yang logis dan saling berkaitan. Berdasarkan kajian yang dilakukan dapat disimpulkan bahwa lingkup hukum *tax amnesty* meliputi subjek pajak, objek pajak, jenis pajak, jumlah pajak, dan sanksi administrasi. Hasil kajian diharapkan bermanfaat sebagai pengayaan materi hukum pajak terutama bagi mahasiswa yang sedang mempelajari mata kuliah hukum bisnis.

Kata Kunci: Hukum Pajak, *Tax Amnesty*, Hukum Bisnis

ABSTRACT

Tax amnesty program implemented by the government is expected to increase state revenues in the tax sector significantly so that required continuous and systematic efforts related to awareness and compliance from tax subjects. As part of those matters, this article seeks to identify the legal aspects of tax amnesty policies adopted by using the normative juridical method against Undang-Undang No. 11 of 2016 on Forgiveness of Taxes by attempting to describe analytically the policy based on primary and secondary legal data successfully inventoried into a logical and interrelated description. Based on the review, it can be concluded that the scope of tax amnesty covers about tax subject, tax object, tax type, tax amount, and administrative sanction. The results of the study are expected to be useful as an enrichment of tax law material especially for students whose studying business law courses

Keywords: *Tax Law, Tax Amnesty, Business Law*

PENDAHULUAN

Pembangunan nasional yang selama ini dilaksanakan adalah kegiatan yang berlangsung terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat baik

materiil dan spiritual. Untuk dapat merealisasikan tujuan tersebut harus memperhatikan masalah pembiayaan pembangunan. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian bangsa atau negara dalam hal pembiayaan

pembangunan adalah menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak. P.J.A. Andriani dalam (Brotodihardjo R. Santoso, 1998) menyebutkan bahwa:

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung ditunjuk, danyang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan.”

Pajak mempunyai dua fungsi utama, yaitu fungsi penerimaan (*budgetair*) dan fungsi mengatur (*reguler*) (Waluyo, 2005).

Tax amnesty adalah suatu kesempatan waktu yang terbatas pada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah tertentu dan dalam waktu tertentu berupa pengampunan kewajiban pajak (termasuk bunga dan denda) yang berkaitan dengan masa pajak sebelumnya atau periode tertentu tanpa takut hukuman pidana (Baer and Leborgne, 2008). Kebijakan *tax amnesty* memberikan beberapa manfaat yang dapat dirasakan terutama untuk perekonomian Indonesia. Pada hakikatnya implementasi *tax amnesty* secara psikologis sangat tidak memihak pada wajib pajak yang selama ini taat membayar pajak. Pertanyaan yang muncul kemudian adalah, apakah karakteristik wajib pajak memang banyak yang tidak patuh, sehingga *tax amnesty* tidak akan menyinggung para wajib pajak yang taat membayar pajak.

Secara umum program *tax amnesty* berlangsung dalam suatu kurun waktu tertentu dan umumnya berjalan selama dua bulan hingga satu tahun. Hal yang perlu ditekankan adalah luasnya publisitas dan

promosi program *tax amnesty* serta tersampainya pesan bahwa wajib pajak hanya memiliki kesempatan sekali ini saja untuk memperoleh pengampunan atas pajak yang terutang, bunga, dan/atau sanksi administrasi (Baer and Leborgne, 2008). Program *tax amnesty* ini ditujukan kepada wajib pajak yang telah berada dalam sistem administrasi perpajakan dan wajib pajak yang belum masuk dalam sistem administrasi perpajakan. Perlakuan yang berbeda dimungkinkan ketika wajib pajak yang hendak berpartisipasi dalam program *tax amnesty* telah diperiksa atau sedang dalam proses pemeriksaan.

Pada umumnya pajak yang diberikan ampunan hanya bersumber dari satu jenis pajak atau satu kategori subjek pajak saja, misalnya *tax amnesty* hanya diberikan pada pajak penghasilan orang pribadi saja tidak termasuk pajak penghasilan, badan, atau dikhususkan pada pajak bumi dan bangunan saja (Baer and Leborgne, 2008). Perkembangan terkini di beberapa negara menunjukkan program *tax amnesty* juga diberikan secara spesifik kepada harta kekayaan yang ditempatkan di luar negeri yang belum dilaporkan oleh wajib pajak. Termasuk harta kekayaan yang direpatriasi ke dalam negeri.

Secara teori pemungutan pajak tidak terlepas dari rasa keadilan, sebab keadilan dapat menciptakan keseimbangan sosial yang sangat penting untuk kesejahteraan masyarakat. Dalam penetapan tarifnya pun harus berdasarkan pada prinsip-prinsip keadilan. Dalam penghitungan pajak yang terutang digunakan tarif pajak. Tarif pajak dimaksud adalah tarif untuk menghitung besarnya pajak terutang (pajak yang harus dibayar). Besarnya tarif pajak dapat dinyatakan dalam persentase. Apabila melihat timbulnya utang pajak, bahwa utang pajak timbul karena Surat Keputusan Pajak (ajaran formal), ajaran ini diterapkan pada

official assessment system. Perbedaan dengan ajaran materiil bahwa utang pajak timbul karena undang-undang. Ajaran ini diterapkan pada *self assessment system*. Hapusnya utang pajak disebabkan antara lain pembayaran; kompensasi; daluwarsa; pembebasan; penghapusa (Waluyo, 2005).

Bagi banyak negara, pengampunan pajak (*tax amnesty*) seringkali dijadikan alat untuk menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak (*tax revenue*) secara cepat dalam jangka waktu yang relatif singkat. Program *tax amnesty* ini dilaksanakan karena semakin parahnya upaya penghindaran pajak. Kebijakan ini dapat memperoleh manfaat perolehan dana, terutama kembalinya dana yang disimpan di luar negeri, dan kebijakan ini dalam mempunyai kelemahan dalam jangka panjang dapat berakibat buruk berupa menurunnya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dari wajib pajak patuh, bilamana *tax amnesty* dilaksanakan dengan program yang tidak tepat.

Besarnya persentase kegiatan ekonomi bawah tanah (*underground economy*) di negara maju dapat mencapai 14 – 16 persen dari Produk Domestik Bruto (PDB), sedangkan di negara berkembang dapat mencapai 35 – 44 persen dari PDB (Baer and Leborgne, 2008). Kegiatan ekonomi bawah tanah ini tidak pernah dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir surat pemberitahuan tahunan (SPT) Pajak Penghasilan, sehingga masuk dalam kriteria penyelundupan pajak (*tax evasion*). Penyelundupan pajak mengakibatkan beban pajak yang harus dipikul oleh para wajib pajak yang jujur membayar pajak menjadi lebih berat, dan hal ini mengakibatkan ketidakadilan yang tinggi. Peningkatan kegiatan ekonomi bawah tanah yang bersamaan dengan penyelundupan pajak ini sangat merugikan negara karena berarti hilangnya penerimaan pajak yang sangat dibutuhkan untuk

membayai program pendidikan, kesehatan dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Oleh sebab itu, timbul pemikiran untuk mengenakan kembali pajak yang belum dibayar dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut melalui program khusus yakni pengampunan pajak (*tax amnesty*) (Silitonga, 2006).

Kajian mengenai pajak merupakan bahasan yang sangat penting bagi mahasiswa yang mendapat mata kuliah hukum bisnis. Mahasiswa perlu mengetahui pandangan hukum pada implementasi *tax amnesty* yang saat ini diterapkan oleh pemerintah Indonesia. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi aspek hukum yang dicakup oleh kebijakan tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*) dan pengayaan materi pembelajaran hukum bisnis pada topik hukum pajak.

Penyelenggaraan program *tax amnesty* sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 bukanlah program yang pertama kali dilakukan oleh pemerintah, mengingat sebelumnya juga pernah dilakukan melalui Keppres. No. 26 tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak atau melalui program sejenis yang dinamakan *sunset policy*. Regulasi perihal pajak secara normatif telah jelas diatur dalam banyak peraturan perundang-undangan tentang perpajakan, namun cenderung kurang dipahami oleh banyak pihak. Untuk itu, artikel ini berupaya untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah yang menjadi asas/prinsip diselenggarakannya pengampunan pajak?
2. Bagaimanakah praktik penyelenggaraan pengampunan pajak?

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif, yaitu penelitian hukum yang menjadikan data kepustakaan (*documentary study*) sebagai tumpuan utama. Cara yang dilakukan ialah dengan menginventarisasi, mengkaji aspek-aspek hukum, kaidah-kaidah hukum positif yang terdapat dalam berbagai peraturan perundang-undangan tentang hukum pajak dan *tax amnesty*. Pendekatan penelitian yuridis normatif tersebut menggunakan metode kualitatif, karena data dan informasi yang dicari berkaitan dengan kualitas tertentu dari isi suatu peraturan atau kebijakan. Objek penelitian ini adalah manfaat aspek hukum yang dicakup pada kebijakan tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*). Adapun data yang diperoleh dapat bersumber dari buku, kitab undang-undang, koran, jurnal ilmiah, dan artikel baik dalam bentuk jurnal maupun internet. Dalam pengumpulan data digunakan teknik kaji pustaka, yaitu suatu teknik pengumpulan data dengan menghimpun dan menganalisa dokumen-dokumen, baik dokumen tertulis maupun elektronik. Pertama-tama dilakukan kajian tentang aspek-aspek hukum yang tertuang pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 sebagai dokumen utama. Selanjutnya, hasil kajian tersebut dibandingkan dengan hasil kajian terhadap artikel-artikel yang berkaitan dengan kebijakan pengampunan pajak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kajian Teoretis

Pengertian pajak memiliki dimensi yang berbeda-beda. Menurut Mangkoesobroto (1998), pajak adalah suatu pungutan yang merupakan hak prerogatif pemerintah dimana pungutan tersebut didasarkan pada Undang-Undang,

pemungutannya dapat dipaksakan kepada subjek pajak dengan tidak ada balas jasa yang langsung dapat ditunjukkan penggunaannya. Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa: pertama, yang berhak memungut pajak adalah negara (pemerintah). Kedua, pajak dipungut berdasarkan undang-undang dan aturan pelaksanaannya yang dapat dipaksakan kepada subjek pajak. Ketiga, dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual dari pemerintah. Lebih lanjut, Weber (1962), mendefinisikan negara sebagai lembaga kemasyarakatan yang (berhasil) memiliki monopoli hukum untuk menggunakan kekerasan fisik di suatu daerah tertentu. Untuk itu negara harus selalu sah agar tidak jatuh menjadi kelompok kekerasan atau penjahat yang hanya bisa melakukan tindakan kekerasan kepada warganya. Negara memiliki otoritas yang besar karena hanya negara yang patut ditaati aturan hukumnya, hanya negara yang dapat membuat kerangka dan batas bagi kehidupan masyarakat.

Menurut Musgrave (1997), fungsi pajak dalam pembangunan ekonomi dapat dibedakan atas dua macam, yakni fungsi anggaran (*budgetary*) dan fungsi pengaturan (*regulatory*). Fungsi anggaran berarti pajak merupakan salah satu sumber penerimaan dalam negeri suatu negara yang jumlahnya setiap tahunnya semakin bertambah. Sedangkan fungsi pengaturan berarti pajak dapat digunakan oleh pemerintah untuk mengatur variabel-variabel ekonomi makro untuk mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi sebagaimana yang ditargetkan, memperbaiki distribusi pendapatan dan menjaga stabilitas ekonomi melalui pengaturan konsumsi dan investasi masyarakat. Penjelasan lebih lanjut mengenai fungsi pajak adalah sebagai berikut:

1. Fungsi anggaran

Untuk memenuhi fungsi budgeter, pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan uang ke kas negara. Uang tersebut kemudian digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin atau pembangunan yang dilakukan oleh pemerintah. Fungsi mengatur dari pajak merupakan bagian dari kebijakan fiskal pemerintah. Sementara itu, kebijakan fiskal pemerintah mempunyai dua sisi, yaitu sisi penerimaan dan sisi pengeluaran. Sisi penerimaan berkaitan dengan kebijakan-kebijakan perpajakan itu sendiri.

2. Fungsi mengatur

Fungsi mengatur pada sisi ini berkaitan dengan kebijakan-kebijakan di bidang perpajakan untuk mengarahkan kegiatan perekonomian agar sesuai dengan tujuan pemerintah. Kebijakan insentif pajak (*tax allowance*), pembebasan pajak (*tax holiday*) dan penggunaan tarif khusus merupakan beberapa implementasi dari fungsi mengatur pada sisi penerimaan. Di sisi pengeluaran, fungsi mengatur berkaitan dengan penggunaan dana pajak. Seperti telah diuraikan sebelumnya, di samping untuk membiayai kebutuhan rutin yang berhubungan dengan pelaksanaan administrasi negara, uang pajak juga dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran pembangunan. Fungsi mengatur dari pajak dapat dilihat dari arah dan sifat penggunaan uang pajak tersebut, misalkan uang hasil pemungutan pajak digunakan untuk mempengaruhi kegiatan ekonomi masyarakat. Pada saat terjadi resesi maka hasil pajak dapat digunakan sebagai stimulus bagi kegiatan ekonomi masyarakat. Dana pajak juga dapat digunakan untuk pengembangan sektor-sektor tertentu yang menjadi prioritas pemerintah (*ear-marking*).

3. Fungsi alokasi

Pajak juga mempunyai fungsi alokasi dimana penggunaan sumber daya ekonomi nasional untuk tujuan penyediaan barang-barang publik dan barang-barang privat. Pengalokasian penggunaan sumber daya ekonomi untuk penyediaan barang publik dan barang privat juga berarti penentuan pihak yang harus menyediakan barang-barang tersebut.

4. Fungsi distribusi

Pajak juga memiliki fungsi distribusi, salah satu tugas pemerintah adalah menciptakan distribusi pendapatan dan kekayaan yang merata. Konsep pemerataan hasil pembangunan merupakan dasar dari tugas ini. Banyak faktor yang menyebabkan ketimpangan dalam distribusi pendapatan dan kekayaan diantaranya adalah perbedaan tingkat pendidikan, keahlian serta kesempatan. Di samping itu, kondisi awal kepemilikan kekayaan (*capital endowment*) juga berbeda antara satu orang dengan yang lainnya. Ada orang yang pada awalnya telah memiliki kekayaan yang melimpah karena faktor keturunan. Pemilikan kekayaan awal yang berbeda tersebut, pada gilirannya mempengaruhi kemampuan menghasilkan pendapatan dikemudian hari.

5. Fungsi stabilitas

Pertumbuhan ekonomi merupakan salah satu tujuan dari pembangunan di samping pemerataan. Pemerintah akan selalu berusaha untuk mencapai pertumbuhan ekonomi tertentu dari tahun ke tahun. Di samping itu, penyediaan lapangan kerja yang cukup juga merupakan sisi lain dari pembangunan ekonomi. Faktor-faktor lain yang tak kalah pentingnya adalah stabilitas harga serta keseimbangan neraca perdagangan dan neraca pembayaran. Dalam hubungannya dengan sistem, Jhingan menjelaskan bahwa

dalam usaha meningkatkan penerimaan pajak seiring dengan kemajuan kegiatan ekonomi diperlukan suatu sistem perpajakan yang dapat menjadi pendukung utama perekonomian. Oleh karena itu fungsi pajak adalah (Irianto, 2013):

1. Menciptakan kondisi ekonomi yang mampu memberi stimulus terhadap peningkatan produksi sektor-sektor riil dalam rangka menghasilkan peningkatan tingkat pendapatan per kapita masyarakat;
2. Menekan kesenjangan ekonomi terutama dalam mengurangi ketimpangan pendapatan (*undistributed income*) masyarakat;
3. Menggerakkan sumber-sumber ekonomi masyarakat sehingga dapat ditransfer menjadi penerimaan negara sehingga dapat meningkatkan investasi;
4. Menata pengelolaan investasi yang produktif sehingga dapat meningkatkan produktivitas sektor-sektor ekonomi;
5. Memperlambat peningkatan konsumsi masyarakat sehingga dapat meningkatkan investasi;
6. Meningkatkan hasrat menabung masyarakat yang selanjutnya dapat menjadi tambahan investasi.

Sedangkan Miyasto secara rinci mengemukakan bahwa fungsi utama pajak adalah untuk mengatur perekonomian untuk mencapai (Agung, 2007):

1. Tingkat pertumbuhan ekonomi yang cepat;
2. Alokasi-alokasi sumber-sumber ekonomi ke arah yang direncanakan;
3. Redistribusi pendapatan;
4. Stabilisasi ekonomi;
5. Pola konsumsi yang lebih efisien;
6. Posisi neraca pembayaran yang lebih menguntungkan

Perbedaan pandangan tentang fungsi pajak antara Jhingan dan Miyasto terletak pada fungsi investasi. Jhingan berpendapat bahwa salah satu fungsi pajak

adalah fungsi investasi, namun Miyasto tidak memasukkan fungsi investasi sebagai bagian dari fungsi pajak. Sebagai gantinya, Miyasto berpendapat pada pentingnya posisi neraca pembayaran sebagai fungsi pajak.

Kajian Terhadap Asas/Prinsip yang terkait dengan Pengampunan Pajak

Asas pemungutan pajak yang lazim digunakan adalah sebagai berikut (Brotodihardjo, 1998):

1. Asas Domisili (*resident principle*)
 Pengenaan pajak berdasarkan tempat tinggal (domisili) Pembayar Pajak, karena Pembayar Pajak tinggal di suatu negara dalam periode waktu tertentu maka negara tersebut berhak mengenakan pajak atas objek pajak yang dimiliki oleh Pembayar Pajak, Negara menggunakan *personal attachment* dan *legal connections* antara negara dan Pembayar Pajak sebagai pembenaran untuk memungut pajak. Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia, Pembayar Pajak dalam negeri yang bertempat tinggal di Indonesia dikenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diterima atau diperolehnya dari dalam maupun luar negeri.
2. Asas Sumber (*source principle*)
 Cara pemungutan pajak yang bergantung pada sumber diperolehnya objek pajak. Jika di suatu negara terdapat sumber penghasilan maka negara tersebut berhak memungut pajak tanpa mempertimbangkan tempat tinggal Pembayar Pajak. Negara menggunakan *economic connections* antara negara dan Pembayar Pajak sebagai pembenaran untuk memungut pajak. Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia, Pembayar

Pajak baik dalam negeri maupun luar negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia, akan dikenakan pajak di Indonesia.

3. Asas kebangsaan (*nationality principle*) Asas kebangsaan atau asas nasional adalah asas yang menganut cara pemungutan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan dari suatu negara.

Lebih lanjut, Stiglitz berpendapat bahwa sistem perpajakan yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut (Leandra, 2012):

1. Efisiensi ekonomi (*economic efficiency*), dimana sistem perpajakan sedapat mungkin tidak mempengaruhi alokasi sumber daya ekonomi yang efisien;
2. Kesederhanaan dalam pengadministrasian (*administrative simplicity*), dimana sistem perpajakan harus mudah, sederhana dan relatif murah dalam pengadministrasiannya;
3. Fleksibilitas (*flexibility*), dimana sistem perpajakan harus sedemikian fleksibel untuk menyesuaikan dengan kondisi perekonomian suatu negara;
4. Diterima secara politis (*political responsibility*), dimana sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa sehingga terdapat kepastian tentang seberapa besar masing-masing jenis pajak yang harus ditanggung oleh seseorang yang merefleksikan keinginan masing-masing individu dalam masyarakat;
5. Kejujuran (*fairness*), dimana sistem perpajakan harus mencerminkan keadilan terhadap masing-masing individu dalam masyarakat.

Dikaitkan dengan pedoman-pedoman sebagaimana tersebut di atas, Pengampunan Pajak dapat dipandang merupakan bagian dari cara alternatif dalam menghapus utang pajak. Hapusnya

utang pajak menurut Mulyo Agung (2007), dalam hasil penelitian yang ditulis oleh Ragimun, dapat disebabkan antara lain oleh:

1. Pembayaran
Utang pajak yang melekat pada Wajib Pajak akan hapus karena pembayaran yang dilakukan ke Kas Negara.
2. Kompensasi
Keputusan yang ditunjukkan kepada kompensasi utang pajak dengan tagihan seseorang di luar pajak tidak diperkenankan. Oleh karena itu, kompensasi terjadi apabila Wajib Pajak mempunyai tagihan berupa kelebihan pembayaran pajak.
3. Daluwarsa
Daluwarsa diartikan sebagai daluwarsa penagihan. Hak untuk melakukan penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu lima tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan. Hal ini untuk memberikan kepastian hukum kapan uang pajak tidak dapat ditagih lagi.
4. Pembebasan
Utang pajak tidak berakhir dalam arti yang semestinya tetapi karena ditiadakan. Pembebasan pada umumnya tidak diberikan terhadap pokok pajaknya, tetapi diberikan terhadap sanksi administrasinya.
5. Penghapusan
Penghapusan utang pajak ini sama sifatnya dengan pembebasan, tetapi diberikan karena keadaan keuangan Wajib Pajak.

Atas pengampunan pajak terjadi pertentangan pendapat antara kelompok yang mendukung maupun yang menentang metode alternatif peningkatan penerimaan pajak ini, yaitu sebagai berikut:

Kelompok yang mendukung berargumen antara lain karena Pengampunan Pajak dapat memberikan dampak sebagai berikut:

1. peningkatan penerimaan pajak yang signifikan;
2. mendorong kepatuhan wajib pajak;
3. menambah informasi mengenai daftar kekayaan Wajib Pajak.

Sedangkan kelompok yang menentang mengajukan argumen bahwa sisi lain dari pemberian Pengampunan Pajak adalah timbulnya:

1. ketidakadilan (*inequity*) bagi wajib pajak patuh (*honest taxpayers*);
2. risiko *moral hazard* wajib pajak untuk memanfaatkan;
3. pengampunan;
4. potensi pajak yang hilang.

Pengampunan Pajak dapat diterapkan dengan berbagai macam bentuk tergantung kondisi sosial, politik, hukum, serta kepentingan ekonomi masing-masing negara. Pengampunan Pajak dapat meliputi pokok pajak, sanksi administrasi, dan pidana dibidang perpajakan. Pengampunan Pajak diberikan jika Wajib Pajak membayar uang tebusan atas Pengampunan yang diberikan.

Kajian Terhadap Praktik Penyelenggaraan Pengampunan Pajak

Hal yang paling utama dari Pengampunan Pajak adalah adanya kemauan untuk memaafkan atau mengampuni dari sisi Pemerintah kepada Wajib Pajak atas kesalahan di masa lalu. Upaya memaafkan tersebut hanya diberikan jika Wajib Pajak menuruti atau mau 'menebusnya' dengan suatu jumlah yang telah ditentukan (*exchange*). Bentuk pengampunan yang diberikan Pemerintah dapat saja berupa pengurangan ataupun penghapusan pajak terutang maupun sanksi administrasi dan pidana dibidang perpajakan (Jones, 1993).

Pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak memiliki setidaknya empat tujuan: Pertama, mendorong repatriasi harta yang berada di luar negeri. Hal ini diperlukan guna memperbaiki struktur ekonomi melalui peningkatan pembentukan modal di dalam negeri. Salah satu syarat pertumbuhan ekonomi adalah adanya kapital (modal) yang memadai dalam rangka produksi barang atau jasa dalam suatu negara. Untuk itu, atas harta yang telah direpatriasi perlu untuk tetap berada di dalam negeri selama jangka waktu tertentu (*holding period*). Dengan adanya klausul *holding period* diharapkan akan dapat mendukung proses pertumbuhan ekonomi di masa depan.

Kedua, meningkatkan penerimaan dalam jangka pendek untuk menutup kebutuhan anggaran negara. Permasalahan penerimaan pajak yang stagnan atau cenderung menurun seringkali menjadi faktor pendorong diberikannya Pengampunan Pajak. Hal ini berdampak pada keinginan Pemerintah yang berkuasa untuk memberikan Pengampunan Pajak dengan harapan pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak selama program Pengampunan Pajak akan meningkatkan penerimaan pajak. Penerimaan yang meningkat ini berasal dari bertambahnya jumlah basis pajak yang berasal dari kemauan Wajib Pajak yang sebelumnya tidak patuh untuk berpartisipasi dalam Pengampunan Pajak.

Ketiga, meningkatkan kepatuhan pajak di masa yang akan datang. Permasalahan kepatuhan pajak merupakan salah satu pertimbangan pemberian Pengampunan Pajak. Para pendukung program ini umumnya berpendapat bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah Pengampunan Pajak dilakukan. Hal ini didasari pada harapan bahwa setelah Pengampunan Pajak dilakukan, Wajib Pajak atau penghasilan dan kekayaannya yang sebelumnya berada di luar sistem

administrasi perpajakan akan masuk menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan. Dengan menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan, maka Wajib Pajak tersebut tidak akan bisa mengelak dan menghindar dari kewajiban perpajakannya.

Keempat, transisi ke era yang baru. Pengampunan Pajak dapat dijustifikasi ketika digunakan sebagai alat transisi menuju rekonsiliasi perpajakan nasional termasuk sistem perpajakan yang baru. Dalam konteks ini, Pengampunan Pajak menjadi instrumen dalam rangka memfasilitasi rekonsiliasi perpajakan nasional. Adanya transisi ini juga dapat memberikan ruang penyesuaian bagi Masyarakat Indonesia khususnya Wajib Pajak sebelum memasuki era baru.

Dengan Pengampunan Pajak, muncul harapan dimulainya suatu hubungan atau permulaan yang baru. Meminjam istilah yang dipergunakan Kellner, semua pihak akan mulai dengan piring yang bersih (*clean plate*). Pengampunan Pajak diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang dibayar, disamping meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin efektifnya pengawasan karena semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak. Untuk masa selanjutnya, para wajib pajak yang belum atau kurang patuh dapat membayar pajak dengan lebih tenang, terlepas dari rasa ketakutan yang selama ini menghantuinya, karena *track record* penghasilannya yang hitam atau kelabu telah diputihkan.

1. Subjek Pengampunan Pajak

Secara umum, setiap Wajib Pajak baik wajib pajak pribadi maupun wajib pajak badan yang belum menunaikan kewajiban perpajakannya (tidak patuh) diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam

program ini. Artinya, Pengampunan Pajak ditujukan kepada Wajib Pajak yang telah berada dalam sistem administrasi perpajakan dan Wajib Pajak yang belum masuk dalam sistem administrasi perpajakan (Joshua, 2009). Wajib pajak badan yang mengajukan pengampunan pajak maka prosedurnya diwakili oleh Pengurus Perlakuan yang berbeda (suatu pengecualian) dimungkinkan ketika Wajib Pajak yang hendak berpartisipasi dalam program Pengampunan Pajak telah dilakukan penuntutan, proses peradilan, atau sedang menjalani hukuman tindak pidana di bidang perpajakan.

2. Objek Pengampunan Pajak

Pengampunan Pajak diberikan berdasarkan Harta yang dilaporkan oleh subjek Pengampunan Pajak, baik yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia maupun di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Harta yang berada di dalam wilayah NKRI adalah harta yang dikenai pajak yang diadministrasikan oleh pemerintah pusat yaitu (Waluyo, 2005):

- 1) Pajak Penghasilan;
- 2) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
- 3) Bea Meterai; dan
- 4) Pajak Bumi dan Bangunan di sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan.

Pengkhususan jenis pajak pusat sebagaimana dimaksud diatas bertujuan untuk memberikan kepastian hukum bahwa penerimaan dari hasil program pengampunan pajak masuk dalam penerimaan negara dari sektor pajak dan untuk menegaskan bahwa yang dimaksud dengan penerimaan negara sektor pajak adalah penerimaan pemerintah pusat sehingga penerimaan tersebut bukan merupakan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) maupun penerimaan

pemerintah daerah. Lebih lanjut, harta yang dilaporkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak meliputi (Ilyas, 2007):

- 1) seluruh harta yang telah dilaporkan di Surat Pemberitahuan Tahunan
- 2) seluruh harta tambahan yang dimohonkan pengampunan pajak. Jadi harta yang dilaporkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak merupakan akumulasi dari harta-harta sebelumnya yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan, termasuk harta yang belum dilaporkan (harta tambahan) dan akan dimohonkan untuk mendapatkan pengampunan pajak.

3. Durasi Pengampunan Pajak

Mengenai Konsep Pengampunan Pajak, secara umum program Pengampunan Pajak berlangsung dalam suatu kurun waktu tertentu, dan umumnya berjalan selama 2 (dua) bulan hingga 1 (satu) tahun (Agung, 2007). Sebagai contoh, rata-rata durasi program Pengampunan Pajak yang diberikan oleh 45 (empat puluh lima) negara bagian di Amerika Serikat adalah selama 76 (tujuh puluh enam) hari. Dalam konteks Indonesia, pengampunan pajak dapat diberikan untuk kurun waktu kurang lebih 12 (dua belas) bulan. Hal ini dipandang cukup untuk memberikan waktu kepada Wajib Pajak dalam mempertimbangkan secara matang apakah mereka akan ikut program pengampunan pajak atau tidak.

4. Tata Cara Pemberian Pengampunan Pajak

Wajib Pajak menyampaikan Surat Permohonan Pengampunan Pajak kepada Menteri Keuangan melalui Kantor Pelayanan Pajak di tempat domisili Wajib Pajak terdaftar. Surat Permohonan Pengampunan Pajak tersebut ditandatangani oleh Wajib Pajak Orang

Pribadi atau dalam hal Wajib Pajak Badan diwakili oleh Pengurus sebagai bentuk pertanggungjawaban Wajib Pajak atas kebenaran data yang disampaikan dalam rangka mengikuti program pengampunan pajak. Syarat untuk mendapatkan Pengampunan Pajak meliputi antara lain (Waluyo, 2005):

- 1) memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak; Untuk Wajib Pajak lama, hal ini bertujuan untuk memudahkan dalam pengawasan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Untuk Wajib Pajak baru, hal ini bertujuan untuk memperluas basis data pemajakan guna menjangkau para warga negara yang mampu secara ekonomis namun belum terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak.
- 2) membayar Uang Tebusan; Oleh karena program pengampunan pajak pada dasarnya mengampuni tindak pidana perpajakan, maka sudah sewajarnya bila Wajib Pajak membayar uang tebusan atas pengampunan yang diperolehnya. Selain itu, pembayaran uang tebusan akan meningkatkan penerimaan negara.
- 3) melunasi seluruh Tunggakan Pajak; Untuk memenuhi rasa keadilan, untuk mendapatkan pengampunan Wajib Pajak wajib melunasi terlebih dahulu seluruh tunggakan pajaknya. Hal ini juga untuk mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Disamping itu, persyaratan tambahan yang dapat diterapkan adalah pengalihan Harta Wajib Pajak yang berupa kas atau setara kas yang berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia pada Bank Persepsi bagi Wajib Pajak yang memiliki Harta di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (Repatriasi). Repatriasi harta akan

mendorong pembentukan modal dalam negeri dan dalam jangka panjang akan dapat mendorong pertumbuhan ekonomi. Persyaratan repatriasi ini dapat diberikan secara opsional, dalam arti Wajib Pajak yang melakukan repatriasi dapat memperoleh insentif berupa tarif tebusan yang lebih rendah daripada jika Wajib Pajak tidak melakukan repatriasi. Repatriasi Harta Wajib Pajak dilakukan dalam rangka memperkuat struktur ekonomi melalui pembentukan modal di dalam negeri.

Pengampunan Pajak ini menjadi salah satu pendorong agar Wajib Pajak mau melakukan Repatriasi hartanya ke dalam negeri. Atas harta yang telah dialihkan tersebut wajib diinvestasikan dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak Wajib Pajak memperoleh tanda terima atas Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Jangka waktu tersebut dianggap cukup bagi Wajib Pajak untuk menentukan bentuk investasi. Investasi dimaksud wajib dilakukan dengan cara (Silitonga, 2006):

1. Pembelian obligasi Pemerintah
2. Penempatan dalam bentuk tabungan atau deposito;
3. Penempatan dalam bentuk reksa dana atau saham;
4. Usaha di sektor produktif; atau
5. Penempatan modal pada kontrak Investasi Kolektif dalam Dana Investasi Real Estate.

Selain itu, dapat diatur bahwa investasi-investasi tersebut harus tetap berada di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu tertentu. Hal ini dimaksudkan agar ada waktu yang cukup untuk mendorong pembentukan modal dalam negeri yang diperlukan dalam rangka pembangunan ekonomi Indonesia.

SIMPULAN

Lingkup hukum *amnesty* pajak meliputi subjek pajak, objek pajak, jenis pajak, jumlah pajak, dan sanksi administrasi yang diberikan ampunan. Kajian mengenai *tax amnesty* merupakan bahasan yang sangat penting bagi mahasiswa yang mendapat mata kuliah hukum bisnis.

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, M. 2007. *Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Dinamika Ilmu.
- Baer, K and LeBorgne, E. 2008. *Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives*. Washington: International Monetary Fund.
- Brotodihardjo R. S. 1998. *Pengantar Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Ilyas, B dan Wirawan, S. R. 2007. *Panduan Komprehensif dan Praktis Pajak Penghasilan*. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI.
- Irianto, E. S. 2013. An Empirical Study of Tax as an Instrument of Democratization. *Bisnis & Birokrasi Journal* 19.
- Jones, S M., and Ray M. S. 1993. *Federal taxes and management decisions*. Richard d Irwin.
- Joshua, D. B. 2009. What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review* Vol. 62: 554.
- Leandra, L. 2012. The Use of Voluntary Disclosure Initiatives in Battles Against Offshore Tax Evasion. *Villanova Law Review* Vol. 57 : 499 – 528.

Mangkoesobroto. 1998. *Teori Ekonomi Makro*. STIE YKPN.

Musgrave, R. A. 1997. Devolution, grants, and fiscal competition. *The Journal of Economic Perspectives*: 65-72.

Santoso, Urip dan Justina, S. 2009. *Tax amnesty dan Pelaksanaanya di Beberapa Negara : Perspektif Bagi Pebisnis Indonesia*. *Kopertis* 11(2).

Silitonga, E. 2006. *Ekonomi bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referandum*.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2013 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Waluyo. 2005. *Perpajakan Indonesia*. Ed 10th. Jakarta: Salemba Empat.

Weber, M. 1962. *Basic Concepts in Sociology*. Greenwood Press.