



Muh. Najib

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia  
Jalan Gatot Subroto Kav 31, Jakarta Pusat  
muhnajib.sh@gmail.com



## OBSERVING THE TAX AMNESTY POLICY ACCORDING TO THE THEORY OF ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

## MENEROPONG KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK MENURUT TEORI ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

ABSTRACT / ABSTRAK

*The Government's policy on tax amnesty has raised controversy in society. Within a month since its enactment, the Tax Amnesty Law has been filed four times with a judicial review to the Constitutional Court of Indonesia, but nothing is granted. This paper explains how the concept of tax amnesty policy, which has been analyzed according to theory of Economic Analysis of Law. The methodology that used in this paper is juridical normative with theoretical approach, which is describing the concept of tax amnesty policy which then analyzed based on legal theory. This paper concludes that the establishment of tax amnesty policy is intended to optimize state revenue and increase economic growth, by freeing the taxpayer from obligation to pay the tax due along with the penalty and criminal sanctions, if the taxpayer is willing to reveal his property and pay the redemption money. The tax amnesty policy is the best option at the time to achieve the objectives expected by the Government and the most favorable solution for all parties, in accordance with the fundamental concept of Economic Analysis of Law theory, which is maximization, equilibrium, and efficiency.*

Kebijakan pemerintah mengenai pengampunan pajak (*tax amnesty*), telah memunculkan kontroversi di masyarakat. Dalam waktu sebulan sejak pemberlakuannya, Undang-Undang Pengampunan Pajak telah dimohonkan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi sebanyak empat kali, namun tidak ada satupun permohonan yang dikabulkan. Penelitian ini menjelaskan bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak, yang kemudian dianalisis menurut teori *Economic Analysis of Law*. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif dengan pendekatan teoretis, yaitu dengan memaparkan konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan yang kemudian dianalisis berdasarkan teori hukum. Penelitian ini menyimpulkan bahwa lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan meningkatkan pertumbuhan perekonomian, dengan cara membebaskan wajib pajak dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila wajib pajak tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan sebagaimana yang ditetapkan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah, dan solusi yang paling menguntungkan bagi semua pihak, sesuai dengan konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi, keseimbangan, dan efisiensi.

**KEYWORDS:**

*tax amnesty; economic analysis; legal theory*

**KATA KUNCI:**

*pengampunan pajak; analisis ekonomi; teori hukum*

**SEJARAH ARTIKEL:**

Diterima pertama: 27 Maret 2018

Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

## PENDAHULUAN

Persoalan pengampunan pajak atau *tax amnesty* menjadi topik pembicaraan yang hangat di beberapa media pada pertengahan tahun 2016 sampai saat ini. Hal tersebut, ditengarai oleh terbitnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UUPP) pada tanggal 1 Juli 2016, yang memunculkan pro dan kontra di masyarakat. Ada yang berpendapat bahwa UUPP tersebut merugikan rakyat menengah ke bawah dan dinilai telah membahayakan usaha kecil-menengah (Kompas, 2016a). Ada juga yang berpendapat pengampunan pajak hanya untuk melindungi kejahatan ekonomi trans-nasional saja. Namun pendapat tersebut dibantah oleh pemerintah, yang menjelaskan bahwa dana yang didapat dari kebijakan pengampunan pajak juga digunakan untuk kepentingan rakyat, seperti pembangunan infrastruktur yang dapat menumbuhkan perekonomian negara (Kompas, 2016b).

Pengampunan pajak adalah sebuah program penghapusan pajak yang seharusnya terutang, yang berlaku secara terbatas (limitatif waktu pemberlakuannya), dengan tidak dikenakan sanksi administrasi perpajakan (baik berupa denda, bunga dan kenaikan), dan bahkan tidak dikenakan sanksi pidana di bidang perpajakan (termasuk proses pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan). Cara yang harus dilakukan adalah dengan mengungkapkan harta dan utang yang belum terungkap, baik yang pernah dilaporkan dalam tahun-tahun sebelumnya (persyaratan minimal untuk Tahun Pajak 2015) maupun yang baru diungkapkan wajib pajak karena baru mulai terdaftar saat implementasi UUPP [tanpa perlu melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) tahun 2015 dan sebelumnya], dengan cara membayarkan kepada kas negara sejumlah uang yang disebut sebagai uang tebusan (Faisal & Akhiatri, 2016). Berdasarkan

ketentuan UUPP, program pengampunan pajak diberlakukan sejak tanggal 1 Juli 2016 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.

Lahirnya UUPP memunculkan berbagai kontroversi di masyarakat, mengingat konsepsi “Pengampunan Pajak” tidak dikenal dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam waktu satu bulan sejak pemberlakuannya, UUPP ini telah dimohonkan uji materi di Mahkamah Konstitusi sebanyak empat kali, namun tidak ada satupun permohonan yang dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi. Adapun rincian permohonan uji materi atas UUPP dapat dilihat dalam tabel 1.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Adam, dkk., program pengampunan pajak tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas penerimaan pajak Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Indonesia. Berdasarkan hasil yang diperoleh dari 341 KPP, yang tingkat efektivitas penerimaan pajaknya dapat dikatakan efektif hanya diraih oleh 53 KPP atau sebanyak 16% KPP, sedangkan sebagian besarnya sebanyak 288 KPP lainnya atau sebesar 84% belum dapat mencapai efektif. Hal yang menyebabkan tidak tercapainya penerimaan pajak yang efektif dikarenakan melonjaknya target penerimaan pajak yang ditetapkan oleh masing-masing KPP sehingga belum dapat mencapai target yang diinginkan (Adam, 2017). Setelah program pengampunan pajak berakhir per 31 Maret 2017, hasilnya dinilai masih belum memuaskan. Dari sisi tingkat partisipasi, per 31 Maret 2017, jumlah Wajib Pajak (WP) yang mengikuti program pengampunan pajak hanya mencapai sekitar 956 ribu WP. Jumlah ini berbeda jauh dibanding WP yang menyampaikan SPT sebanyak 20,1 juta dan WP yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), yaitu 32,7 juta.

**Tabel 1.** Daftar Permohonan Uji Materi atas UUPP ke Mahkamah Konstitusi

No.	Nomor & tanggal Putusan	Permohonan			Amar Putusan
		Tanggal	Pemohon	Materi Pengujian	
1.	57/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	13 Juli 2016	Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Frase “Pengampunan Pajak” dalam Pasal 1 angka 1, Pasal 3 ayat (1), Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 23A UUD 1945.</li> <li>2) Frase “Uang Tebusan” dalam Pasal 1 angka 7, Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.</li> <li>3) Pasal 11 ayat (2), ayat (3), ayat (5), Pasal 20 Penjelasan dan Pasal 22 UUPP terhadap Pasal 27 ayat (1) UUD 1945.</li> <li>4) Pasal 19 ayat (1) dan ayat (2) UUPP terhadap Pasal 24 ayat (1) UUD 1945.</li> <li>5) Pasal 21 ayat (2) jo. Pasal 22 dan Pasal 23 UUPP terhadap Pasal 28F UUD 1945.</li> </ol>	Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.
2.	58/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	13 Juli 2016	Yayasan Satu Keadilan	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Frase “Pengampunan Pajak” dalam Pasal 1 angka 1, Pasal 1 angka 7, dan Pasal 3 ayat (1) UUPP terhadap Pasal 23A UUD 1945.</li> <li>2) Frase “Uang Tebusan” dalam Pasal 1 angka 7, Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.</li> <li>3) Frase “Tidak Dapat” dalam Pasal 20 dan frase “Tindak Pidana Lain” pada penjelasan Pasal 20 UUPP terhadap Pasal 24 ayat (1) UUD 1945.</li> <li>4) Frase “tidak dapat” dalam Pasal 22 UUPP terhadap Pasal 27 ayat (1) UUD 1945.</li> </ol>	Permohonan Pemohon tidak dapat diterima.
3.	59/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	14 Juli 2016	Leni Indrawati, Hariyanto dan Wahyu Mulyana Putra	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) UUPP bertentangan dengan UUD 1945.</li> <li>2) UUPP tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. (menurut pemohon, konsideran UUPP inkonstitusional)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Menolak permohonan para Pemohon mengenai konsideran UUPP;</li> <li>2) Menyatakan tidak dapat diterima untuk permohonan para Pemohon selain dan selebihnya.</li> </ol>
4.	63/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	28 Juli 2016	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia (DPPSBSI)</li> <li>2. Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia (KSPI)</li> <li>3. Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh (DPP PB)</li> </ol>	<p>Pasal 1 angka 1, Pasal 3 ayat (1), ayat (2), ayat (3), ayat (4), dan ayat (5), Pasal 4 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3), Pasal 21 ayat (2), dan ayat (3), Pasal 22 dan Pasal 23 ayat (1) dan ayat (2) UUPP terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 27 ayat (1) dan Pasal 28F UUD 1945.</p>	Permohonan para Pemohon tidak dapat diterima.

Sumber: Putusan MK Nomor 57/PUU-XIV/2016, 58/PUU-XIV/2016, 59/PUU-XIV/2016 dan 63/PUU-XIV/2016

Dari sisi komitmen repatriasi hanya mencapai Rp147 triliun atau sekitar tiga persen dari total komposisi harta yang dilaporkan yang sebesar Rp4.854,63 triliun atau 14,7% dari target Rp1.000 triliun (Safyra, 2017b). Dari sisi uang tebusan, jumlah yang diterima negara hanya sebesar Rp114,02 triliun atau sekitar 69% dari target yang ditetapkan, yakni Rp165 triliun (Safyra, 2017a).

Meskipun program pengampunan pajak telah berakhir, namun kewajiban dari peserta pengampunan pajak tidaklah berakhir. Wajib pajak yang telah mengungkapkan harta tambahan yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI), atau mengungkapkan hartanya di luar wilayah NKRI yang dialihkan ke dalam wilayah NKRI dan diinvestasikan di dalam wilayah NKRI, harus menyampaikan laporan penempatan harta tambahan dan/atau pengalihan dan realisasi investasi harta tambahan, secara berkala setiap tahun selama tiga tahun. Hal tersebut sesuai ketentuan Perdirjen Pajak Nomor PER-03/PJ/2017 tentang Tata Cara Pelaporan dan Pengawasan Harta Tambahan Dalam Rangka Pengampunan Pajak, yang telah diubah dengan Perdirjen Pajak Nomor PER-07/PJ/2018. Apabila kewajiban penyampaian laporan tersebut tidak dipatuhi, maka Kepala KPP tempat wajib pajak terdaftar, dapat menerbitkan surat peringatan. Dalam hal wajib pajak tidak menanggapi surat peringatan tersebut dalam jangka waktu 14 hari kerja sejak tanggal surat peringatan dikirim, maka wajib pajak dapat dilakukan pemeriksaan.

Dalam sistem pemerintahan Indonesia, lahirnya suatu produk hukum, dalam arti hukum positif, tidak terlepas dari pengaruh sistem politik yang berlaku pada masa itu. Pengaruh sistem politik terhadap lahirnya produk hukum tersebut menimbulkan suatu tesis yang menyatakan bahwa “hukum merupakan produk politik”. Begitu pula dalam perumusan kebijakan pengampunan pajak

yang dimuat dalam UUPP, tidak terlepas dari politik hukum yang ada pada saat itu. Adanya pro dan kontra di masyarakat dalam pelaksanaan UUPP sebagaimana diuraikan di atas, menimbulkan pertanyaan yang menarik untuk dikaji, yaitu apakah pembentukan UUPP dimaksudkan untuk kepentingan negara atautkah hanya semata-mata memberikan keuntungan bagi para wajib pajak yang mencoba menghindari kewajiban perpajakan? Untuk menganalisis permasalahan ini, penulis akan menggunakan pendekatan teori *Economic Analisis of Law*, karena teori ini berupaya menundukkan doktrin hukum kepada analisis biaya dan keuntungan (*cost and benefit analysis*).

Berangkat dari latar belakang di atas, maka penelitian ini akan membahas dua permasalahan. Pertama, bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016? Kedua, bagaimana analisis kebijakan pengampunan pajak menurut teori *Economic Analisis of Law*? Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dan meneropong pihak yang diuntungkan atau dirugikan dari kebijakan tersebut.

Penelitian ini bersifat analisis deskriptif dengan menggunakan metode yuridis normatif dan pendekatan teoretis (*theoretical approach*), yaitu dengan memaparkan konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak yang termuat dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, kemudian dianalisis berdasarkan teori hukum *Economic Analisis of Law*. Sumber data yang digunakan adalah Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 beserta peraturan pelaksanaannya, Putusan Mahkamah Konstitusi, buku literatur, dan beberapa artikel dari media cetak maupun elektronik.

## PEMBAHASAN

### Konsepsi Lahirnya Kebijakan Pengampunan Pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016

Kebijakan (*policy*) adalah sebuah instrumen pemerintahan, bukan saja dalam arti *government* atau hanya menyangkut aparatur negara, melainkan pula *governance* yang menyentuh berbagai bentuk kelembagaan, baik swasta, dunia usaha maupun masyarakat madani (*civil society*). Kebijakan merupakan hasil dari adanya sinergi, kompromi, atau bahkan kompetisi antara gagasan, teori, ideologi, dan kepentingan-kepentingan yang mewakili sistem politik suatu negara (Lutfi & Kurniawan, 2011). Kebijakan yang diambil oleh negara atau pemerintah untuk seluruh masyarakat atau yang disebut dengan kebijakan publik (*public policy*), pada umumnya dituangkan dalam bentuk produk hukum, dengan tujuan untuk menjamin legalitasnya di lapangan. Dalam hal ini, hubungan antara hukum dan kebijakan publik seiring sejalan dengan prinsip saling mengisi. Sebuah produk hukum tanpa adanya proses kebijakan publik maka produk hukum tersebut dapat kehilangan makna substansinya. Sebaliknya, sebuah proses kebijakan publik tanpa adanya legalisasi dari hukum, maka dimensi operasionalnya akan menjadi lemah (Lutfi & Kurniawan, 2011).

Salah satu kebijakan publik yang diambil oleh pemerintah bersama dengan DPR adalah kebijakan pengampunan pajak, yang kemudian dituangkan dalam bentuk undang-undang, yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Menurut ketentuan Pasal 1 angka 1 UUPP, yang dimaksud dengan pengampunan pajak adalah 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

UUPP. Subjek dari program pengampunan pajak ini adalah seluruh wajib pajak yang mempunyai kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT PPh), kecuali wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh kejaksaan, dalam proses peradilan, atau menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana di bidang perpajakan. Sedangkan yang menjadi objek pengampunan pajak adalah pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh wajib pajak, terdiri atas kewajiban:

- a. Pajak Penghasilan; dan
- b. Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Lahirnya kebijakan pengampunan pajak sebagaimana diatur dalam UUPP tentunya tidak terlepas dari politik hukum yang mendasarinya. Menurut Prof. Dr. Moh. Mahfud M. D., politik hukum diartikan sebagai *legal policy* atau garis (kebijakan) resmi tentang hukum yang akan diberlakukan baik dengan pembuatan hukum baru maupun dengan penggantian hukum lama, dalam rangka mencapai tujuan negara (Mahfud, 2017). Politik hukum itulah yang nantinya akan menentukan apa yang berlaku sebagai hukum positif itu sendiri, sebagaimana yang tertuang dalam suatu undang-undang. Oleh karena itu, untuk mengetahui konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak, kita dapat menganalisis dari politik hukum yang tercermin dalam pembentukan UUPP tersebut. Pada umumnya, politik hukum suatu pemerintahan atau rezim biasanya dapat diamati dari (Saragih, 2006):

1. Program kabinet yang dibentuk itu;
2. Pertimbangan yang dirumuskan dalam setiap peraturan perundang-undangan yang dihasilkan, terutama undang-undang;

3. Penjelasan umum dari setiap peraturan perundang-undangan yang dihasilkan, terutama undang-undang.

Berdasarkan penjelasan umum UUPP, lahirnya kebijakan pengampunan pajak dilatarbelakangi oleh lambatnya pertumbuhan ekonomi nasional dalam beberapa tahun terakhir yang berdampak pada turunya penerimaan pajak dan juga telah mengurangi ketersediaan likuiditas dalam negeri yang sangat diperlukan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia. Di sisi lain, banyak harta warga negara Indonesia yang ditempatkan di luar wilayah NKRI, baik dalam bentuk likuid maupun nonlikuid, yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk menambah likuiditas dalam negeri yang dapat mendorong pertumbuhan ekonomi nasional. Untuk itu, diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah NKRI sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk pengampunan pajak.

Dalam penjelasan umum UUPP, disebutkan bahwa *“Kebijakan pengampunan pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika wajib pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya”*. Apabila ketentuan tersebut dicermati, maka terlihat adanya semacam barter antara hak negara untuk menagih pajak dengan pembayaran uang tebusan. Dalam hal ini, negara akan membebaskan wajib pajak dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila wajib pajak tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang

tebusan. Uang tebusan menurut UUPP adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak (Pasal 1 angka 7 UUPP). Berdasarkan ketentuan Pasal 5 UUPP, besarnya uang tebusan dihitung dengan cara mengalikan tarif uang tebusan dengan dasar pengenaan uang tebusan. Dasar pengenaan uang tebusan dihitung berdasarkan nilai harta bersih yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam SPT PPh terakhir. Nilai harta bersih tersebut merupakan selisih antara nilai harta dikurangi nilai utang. Tarif uang tebusan yang ditetapkan untuk wajib pajak pribadi dan badan disajikan dalam tabel 2 (Djanegara & Hastoni, 2017).

**Tabel 2.** Tarif dan Periode Penyampaian Pengampunan Pajak

Periode Penyampaian	Harta Dalam Negeri	Harta Luar Negeri	
		Non-repatriasi	Repatriasi
Periode I (1 Juli – 30 Sept 2016)	2%	4%	2%
Periode II (1 Okt – 31 Des 2016)	3%	6%	3%
Periode III (1 Jan – 30 Mar 2017)	5%	10%	5%

Sedangkan tarif untuk Usaha Menengah dan Kecil Menengah (UMKM), dengan peredaran usaha kurang dari Rp4,8 miliar dapat dilihat pada tabel 3.

Tujuan dari pengampunan pajak dijelaskan dalam Pasal 2 ayat (2) UUPP, yaitu untuk:

1. mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;

2. mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
3. meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

**Tabel 3.** Tarif Uang Tebusan untuk UMKM

Jumlah Harta	Tarif
Kurang dari Rp10 miliar	0,5%
Lebih dari Rp10 miliar	2%

Sumber: Djanegara & Hastoni, 2017

Selain dari penjelasan umum UUPP tersebut di atas, untuk melihat bagaimana politik hukum lahirnya kebijakan pengampunan pajak, dapat dilihat juga dalam rumusan konsideran atau pertimbangan hukum yang dimuat dalam UUPP. Konsideran UUPP menyatakan bahwa:

1. pembangunan nasional NKRI yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, **memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak;**
2. untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan **mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya** yang ada;
3. **kesadaran dan kepatuhan masyarakat** dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih **perlu ditingkatkan** karena terdapat harta, baik di dalam maupun di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;
4. **untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan,** perlu

menerbitkan kebijakan pengampunan pajak.

Apabila rumusan dalam konsideran dan penjelasan umum UUPP dicermati, terlihat bahwa politik hukum lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan pertumbuhan ekonomi yang cenderung menurun, dengan cara meningkatkan kembali kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak melalui program “Pengampunan Pajak”. Maksud semacam ini secara yuridis tidak salah, karena pada prinsipnya negara dapat memaksakan warganya untuk membayar pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23A UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Selain itu, tujuan *tax amnesty* untuk meningkatkan penerimaan negara ini sesuai dengan Asas Politik Finansial, yang dikemukakan oleh Adolf Wagner dalam Bohari (2012), yang meliputi:

1. Perpajakan hendaknya menghasilkan jumlah penerimaan yang memadai, dalam arti cukup untuk menutup biaya pengeluaran negara.
2. Pajak hendaknya bersifat dinamis, artinya penerimaan negara dari pajak diharapkan selalu meningkat mengingat kebutuhan penduduknya selalu meningkat, baik secara kualitatif maupun secara kuantitatif.

Kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP dilaksanakan berdasarkan asas:

1. **Kepastian hukum**, yaitu pelaksanaan pengampunan pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum;
2. **Keadilan**, yaitu pelaksanaan pengampunan pajak menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat;

3. **Kemanfaatan**, yaitu seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum; dan
4. **Kepentingan nasional**, yaitu pelaksanaan pengampunan pajak mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

Selain di Indonesia, kebijakan pengampunan pajak juga telah diterapkan di berbagai negara. Menurut informasi yang diberitakan oleh *bisnis.com* pada tanggal 1 September 2016, sebanyak 38 negara di dunia ternyata sudah menerapkan kebijakan pengampunan pajak. Sayangnya, jika merunut pada sejarah masa lalu, pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak baik di dalam maupun di luar negeri sulit menemukan cerita yang berakhir manis, bahkan kisah-kisah kegagalan tersebut selalu berulang. Meskipun demikian, ada beberapa negara yang dianggap sukses melaksanakan kebijakan pengampunan pajak (Djanegara & Hastoni, 2017). Berdasarkan hasil studi kepustakaan yang dilakukan oleh Santoso & Setiawan (2009), negara yang berhasil dalam melaksanakan kebijakan pengampunan pajak yaitu Afrika Selatan (2003), Irlandia (1988) dan India (1997).

Keberhasilan pengampunan pajak di Afrika Selatan pada tahun 2003 berasal dari kebijakan *amnesty* berupa pengontrolan devisa untuk mengembalikan dana yang diparkir di luar negeri dengan diskon tarif *amnesty* yang menarik. Dalam program *tax amnesty* tersebut, penduduk Afrika Selatan dilarang mentransfer devisa ke luar negeri di atas 750.000 Rand atau sekitar Rp1.250.000.000,00. Harta di atas jumlah tersebut yang ada di luar negeri bilamana dibawa kembali dan dimohonkan *amnesty* akan dikenakan tarif diskon 50% dibanding bila dana tersebut tetap di luar negeri dan dikenakan tarif tambahan 2%, tuntutan pidana

dibatasi pada pidana pajak dan peraturan lalu lintas devisa. Selain itu, Kantor Pajak Afrika Selatan (SARS) juga melakukan pendekatan yang bersahabat dengan wajib pajak dalam program kampanye taat pajak (Santoso & Setiawan, 2009). Alhasil, kebijakan pengampunan pajak yang dilaksanakan oleh Negara Afrika Selatan pada tahun 2003 tersebut mampu meraup dana hingga sebesar 2,2 miliar Rand atau sekitar 0,7% dari total produk domestik bruto (PDB) (Djanegara & Hastoni, 2017).

Kebijakan pengampunan pajak di Irlandia pada tahun 1988 dapat berhasil karena pemerintah saat itu telah siap dengan kebijakan pendukung pasca *tax amnesty* untuk meningkatkan *law enforcement*. Pemerintah Irlandia menambah jumlah pemeriksa pajak dan memberlakukan sistem perpajakan yang baru pasca *amnesty*, dengan ancaman sanksi sampai penyitaan aset dan pembekuan rekening bank bagi penyelundup pajak. Irlandia sebelumnya tidak pernah menempuh kebijakan pengampunan pajak dan program ini merupakan yang pertama dan terakhir bagi wajib pajak (Santoso & Setiawan, 2009). Dana yang didapatkan oleh Pemerintah Irlandia mencapai USD 750 juta, jauh di atas target awal sebesar USD 50 juta (Djanegara & Hastoni, 2017).

India merupakan salah satu negara yang sering menerapkan kebijakan pengampunan pajak, namun hasilnya selalu gagal, karena pelaksanaan kebijakan tersebut tidak diiringi dengan peningkatan *tax enforcement*, dan tidak ada langkah memperkuat undang-undang perpajakan atau perubahan struktur lain dalam sistem perpajakan (Djanegara & Hastoni, 2017). Namun kebijakan pengampunan pajak yang dilakukan pada tahun 1997 dapat berhasil menaikkan basis pajak karena program ini ditegaskan sebagai program *amnesty* yang terakhir dan ditawarkan di tengah inflasi yang terjadi

(Santoso & Setiawan, 2009). Saat itu pemerintah India berhasil memperoleh tambahan penerimaan pajak hingga US\$2,5 miliar atau sekitar Rp25 triliun. Jumlah ini masih tergolong kecil, karena sedikitnya jumlah wajib pajak yang mengikuti program *tax amnesty*, namun apabila dibandingkan dengan hasil *tax amnesty* pada tahun-tahun sebelumnya, maka program *tax amnesty* tahun 1997 tersebut cukup sukses.

Apabila dibandingkan dengan negara-negara yang telah sukses melaksanakan kebijakan

pengampunan pajak, maka hasil dari kebijakan pengampunan pajak yang dilaksanakan oleh Pemerintah Indonesia pada tahun 2016 tergolong paling sukses, meskipun hasil tersebut masih di bawah target yang diharapkan. Menurut data Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA) yang dipublikasikan pada tanggal 20 Oktober 2016, deklarasi amnesti pajak di Indonesia sampai dengan 30 September 2016 merupakan yang tertinggi di dunia, sebagaimana ditunjukkan dalam gambar 1.



Gambar 1. Perbandingan Deklarasi Harta Pengampunan Pajak di Berbagai Negara

Sumber: <https://cita.or.id/news/citax/serial-tax-amnesty-infografis-menengok-keberhasilan-tax-amnesty-periode-i>.

Berdasarkan gambar 1, terlihat bahwa total deklarasi harta pengampunan pajak di Indonesia menduduki peringkat pertama. Padahal angka tersebut merupakan angka sementara per 30 September 2016, dimana hasil akhir dari pengampunan pajak per 31 Maret 2017 menunjukkan angka sebanyak Rp4.854,63 triliun atau sekitar 40% dari PDB. Posisi kedua, ditempati oleh Italia yang berhasil menambah basis aset kena pajak

sebesar Rp1.179 triliun pada 2009 lalu. Selanjutnya, posisi ketiga, diduduki oleh Chili sebesar Rp263 triliun dari amnesti pajak yang dilakukan tahun 2015 lalu. Keberhasilan Indonesia dalam pelaksanaan pengampunan pajak tahun 2016 menunjukkan bahwa konsepsi kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP telah dirumuskan secara matang, tentunya juga sudah mempertimbangkan praktik pengampunan

pajak di berbagai negara. Selain itu, sistem politik yang ada pada saat itu juga mendukung dalam perumusan kebijakan pengampunan pajak dalam UUPP, sehingga pembentukan dan pelaksanaan UUPP tidak banyak mengalami hambatan.

### **Analisis Kebijakan Pengampunan Pajak menurut Teori *Economic Analysis of Law***

Kebijakan pengampunan pajak ini sangat tepat jika dianalisis menggunakan teori *Economic Analysis of Law (EAoL)*. Konsep EAoL diperkenalkan oleh Ronald H. Coase pada tahun 1960-an, yang menulis artikel tentang Biaya Sosial (*The Problem of Social Cost*) dan Guido Calabresi, yang membahas tentang Perbuatan Melawan Hukum (*torts*). Analisis ekonomi diterapkan secara sistematis pada masalah-masalah hukum yang tidak berhubungan sama sekali dengan masalah ekonomi. Pendekatan ini kemudian menjadi sebuah teori dalam Ilmu Hukum setelah Richard Posner menerbitkan buku "*Economic Analysis of Law*" pada tahun 1986 (Conboy & Adji, 2015).

Richard Posner menegaskan bahwa prinsip-prinsip ekonomi harus diikutsertakan dalam pembentukan legislasi. EAoL merupakan metode yang paling penting di semua aspek hukum dan pelaksanaannya dalam suatu masyarakat modern. Setiap undang-undang yang akan menciptakan biaya lebih besar daripada manfaat bagi masyarakat akan dianggap tidak efisien. Ketidakefisienan dalam setiap peraturan perundang-undangan atau kebijakan adalah tidak adil dan akibatnya menghasilkan ketidakadilan bagi masyarakat (Conboy & Adji, 2015).

Teori ini juga digunakan oleh Dr. Maruarar Siahaan, S. H., sebagai salah satu ahli pemerintah, dalam sidang uji materi UUPP di Mahkamah Konstitusi, yang juga menjadi salah satu pertimbangan Mahkamah dalam

memutus uji materi UUPP tersebut. Menurut Dr. Maruarar Siahaan, S. H., pendekatan yang dipergunakan dalam studi EAoL, maupun studi komparatif hukum dan ekonomi, berupaya menundukkan doktrin hukum kepada analisis biaya dan keuntungan (*cost and benefit analysis*) serta pada konsep efisiensi ekonomi, yang memberi kemungkinan untuk menarik kesimpulan tertentu mengenai konsekuensi dan nilai sosial dari aturan tertentu (MK, 2016a, 2016b, 2016c & 2016d).

Robert Coorter dan Thomas Ulen mengungkapkan bahwa EAoL memiliki tiga konsep fundamental, yaitu maksimalisasi (*maximization*), keseimbangan (*equilibrium*) dan efisiensi (*efficiency*) (Coorter & Ulen, 2000). Tiga konsep dasar inilah yang akan digunakan sebagai pisau analisis atas kebijakan pengampunan pajak dalam penelitian ini.

#### 1. Maksimalisasi (*maximization*)

Pada dasarnya setiap orang harus memaksimalkan sesuatu, contoh: manfaat oleh konsumen, profit oleh perusahaan, suara oleh politisi dan pendapatan oleh birokrat. Konsep ini berangkat dari asumsi "*man is a rational maximiser of his satisfactions*" atau manusia sebagai *maximizer* yang rasional dari kepuasan dirinya. Orang berakal pasti memilih opsi terbaik dan memaksimalkan kegunaan yang dimungkinkan faktor kendalanya (Gaffar, 2014).

Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik untuk memaksimalkan penerimaan negara guna meningkatkan pertumbuhan ekonomi, yang pada saat itu terkendala oleh banyaknya wajib pajak yang tidak melaporkan seluruh hartanya dalam SPT PPh untuk membayar pajak sesuai perhitungan yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan, dengan ancaman sanksi administrasi dan/atau pidana, namun cara ini

membutuhkan banyak tenaga, biaya dan waktu yang lama, karena pada umumnya setiap orang memiliki kecenderungan menghindari pajak. Menurut R. Santoso Brotodiharjo (1993), pada dasarnya terdapat dua bentuk perlawanan pajak yang dilakukan oleh warga negara, yaitu perlawanan pasif dan perlawanan aktif (dalam Pohan, 2011).

- a. Perlawanan pasif, meliputi hambatan-hambatan yang mempersulit pemungutan pajak yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk serta sistem dan cara pemungutan pajak itu sendiri. Sebagai contoh: wajib pajak dituntut untuk menghitung sendiri pendapatannya. Untuk itu, wajib pajak harus membuat pembukuan. Kewajiban ini akan sangat sulit dilakukan oleh masyarakat agraris, karena selain pencatatan pendapatan yang akurat sulit dilakukan, mereka juga tidak mampu melakukan pembukuan (Sumarsan, 2012).
- b. Perlawanan aktif, meliputi semua usaha dan perbuatan yang langsung ditujukan kepada fiskus dan bertujuan untuk menghindari pajak. Ada tiga cara perlawanan aktif terhadap pajak, yaitu: penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan pajak (*tax evasion*), dan melalaikan pajak (Sumarsan, 2012). Penghindaran pajak (*tax avoidance*) terjadi sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) keluar. Dalam penghindaran pajak ini, wajib pajak tidak secara jelas melanggar undang-undang sekalipun kadang-kadang dengan jelas menafsirkan undang-undang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat undang-undang. Penghindaran pajak ini dilakukan dengan cara: (1) menahan diri, yaitu dengan tidak melakukan sesuatu yang bisa dikenai

pajak; atau (2) memindahkan lokasi usaha atau domisili dari yang tarif pajaknya tinggi ke lokasi yang tarif pajaknya rendah. Pengelakan pajak (*tax evasion*) merupakan pelanggaran terhadap undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Sedangkan melalaikan pajak adalah tidak melakukan kewajiban perpajakan yang seharusnya dilakukan.

Dengan adanya kemungkinan-kemungkinan munculnya perlawanan pajak yang dapat menghambat penerimaan negara, maka pemerintah harus mencari strategi untuk dapat mengoptimalkan penerimaan pajak apabila WP mempunyai kecenderungan melakukan perlawanan. Oleh karena itu kebijakan pengampunan pajak menjadi pilihan terbaik saat itu. Kebijakan pengampunan pajak tidak hanya dimaksudkan untuk memungut pajak atas harta WP yang belum dilaporkan, melainkan lebih dari itu, yaitu untuk mendorong pengalihan harta WP yang selama ini disembunyikan di luar negeri, ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Dengan demikian, seluruh data dan informasi atas harta yang telah diungkapkan oleh WP, akan masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang.

Dalam program pengampunan pajak, WP yang bermaksud mengalihkan harta ke dalam wilayah NKRI, harus melampirkan surat pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah NKRI paling singkat selama jangka waktu tiga tahun terhitung sejak dialihkan (Pasal 9 ayat (3) UUPP). Sedangkan WP yang mengungkapkan harta yang berada dan/atau ditempatkan di dalam wilayah NKRI, harus

melampirkan surat pernyataan tidak mengalihkan harta ke luar wilayah NKRI paling singkat selama jangka waktu tiga tahun terhitung sejak diterbitkannya Surat Keterangan (Pasal 9 ayat (4) UUPP). Dengan demikian, negara tidak hanya memperoleh tambahan penerimaan pajak berupa uang tebusan, melainkan juga akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah NKRI tersebut, minimal dalam jangka waktu tiga tahun ke depan.

## 2. Keseimbangan (*equilibrium*)

Konsep keseimbangan adalah simpul titik temu dari interaksi antar pelaku yang melakukan maksimalisasi. Keseimbangan adalah pola interaksi yang bertahan kecuali ada gangguan oleh kekuatan luar (Coorter & Thomas, 2000). Pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara yang hasilnya juga akan dikembalikan kepada masyarakat. Oleh sebab itu, pemungutan pajak harus mendapatkan persetujuan dari rakyat. Proses persetujuan rakyat dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang (Ilyas, & Burton, 2007).

Apabila pajak telah diatur dalam undang-undang, berarti undang-undang pajak tersebut harus dilaksanakan sebagaimana mestinya dan tidak boleh dilanggar. Sekalipun harus dilaksanakan dan ditaati, undang-undang pajak harus berasaskan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, sehingga terjelmalah pertautan antara kedaulatan hukum dan kedaulatan rakyat dalam konstelasi undang-undang pajak (Saidi, 2007).

Kebijakan pengampunan pajak lahir sebagai titik temu antara kepentingan negara dengan kepentingan WP. Di satu sisi, negara ingin memaksimalkan penerimaan negara melalui hak memungut pajak. Di sisi lain, WP tidak

ingin dibebani kewajiban membayar pajak yang terlalu besar termasuk sanksi administrasi dan sanksi pidana, sehingga ia berusaha untuk menyembunyikan hartanya. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak merupakan solusi yang dapat menguntungkan kedua belah pihak.

Keuntungan yang akan diperoleh oleh negara dari kebijakan pengampunan pajak termuat dalam penjelasan umum UUPP, paragraf keenam, yang menyatakan:

*“Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia”.*

Keuntungan negara ini pada akhirnya akan kembali ke rakyat, karena penerimaan pajak harus digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat Indonesia. Hal ini sesuai dengan “asas kemanfaatan” yang diatur dalam UUPP, yaitu seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.

Sedangkan keuntungan bagi wajib pajak yang mengikuti program *tax amnesty* ini, antara lain (Faisal & Akhiatri, 2016):

- a. Penghapusan pajak yang seharusnya terutang.
- b. Tidak dikenai sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan.
- c. Tidak dilakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan.

- d. Penghentian proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan.
- e. Jaminan rahasia data pengampunan pajak tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan dan penyidikan tindak pidana apapun.
- f. Pembebasan pajak penghasilan untuk balik nama harta tambahan yang masih diatasnamakan pihak lain (*nominee*) hingga 31 Desember 2017.

Dalam suatu penelitian yang dilakukan oleh Sa'adah (2017), diungkapkan bahwa kebijakan pengampunan pajak meskipun disatu sisi dianggap mencederai keadilan terhadap wajib pajak patuh, tetapi kebijakan tersebut harus dipandang dari asas manfaat, bahwa tujuan pengampunan pajak dalam jangka panjang adalah peningkatan penerimaan negara dari sektor pajak melalui perluasan wajib pajak dan penataan basis administrasi pajak. Pelaksanaan pengampunan pajak agar mampu memberi keadilan dan kepastian hukum bagi masyarakat sudah barang tentu dibutuhkan komitmen yang tinggi dari fiskus untuk mengawal program ini, melalui pelaksanaan pengadministrasian yang baik serta *law enforcement* yang tegas atas setiap pelanggaran perpajakan.

### 3. Efisiensi (*efficiency*)

Terminologi ini sering merujuk kepada hasil dengan biaya serendah mungkin, yang disebut efisiensi produksi. Proses produksi dikatakan efisien hanya bila memenuhi dua kondisi: (1) tidak mungkin menghasilkan output yang sama, dengan input yang rendah, dan (2) tidak mungkin menghasilkan output yang lebih, dengan input yang sama. Kebijakan pengampunan pajak dapat dianalisis berdasarkan konsep efisiensi, dengan mempertimbangkan *cost and benefit*.

Dalam masalah perpajakan, tidak dapat dipungkiri bahwa seseorang atau wajib pajak memiliki kecenderungan untuk menghindari kewajiban perpajakan, karena pajak dianggap

sebagai beban atau biaya yang harus dikeluarkan. Orang tidak akan menghindari pajak, jika keuntungan yang diharapkan dari kepatuhan membayar pajak akan lebih besar dibanding biaya (*cost*) yang timbul. Menurut Dr. Maruarar Siahaan, S.H., terdapat dua *cost* yang timbul jika wajib pajak menghindari pajak dan melarikannya ke luar negeri, yaitu:

- a. Kemampuan aparat untuk menegakkan hukumnya dan memaksa pembayar pajak memenuhi kewajibannya = P (*Probability to adjudicate*).
- b. Hukuman (denda) maksimum yang diharapkan = S (*Sanction*).

Perkalian dua faktor inilah yang membentuk biaya ( $C = Cost$ ), yang diperhitungkan wajib pajak apabila ingin menghindari pajak ( $C = P \times S$ ). Berdasarkan rumus tersebut, maka dalam kondisi pendapatan yang diinvestasikan di luar wilayah NKRI, menjadikan di luar kompetensi aparat pajak untuk memaksakan dan menegakkan sanksi, sehingga dengan rumus  $C = P \times S$  mendapatkan hasil 0 (nol), artinya wajib pajak tetap diuntungkan jika terus menempatkan uangnya di luar wilayah NKRI, karena aman dari jangkauan hukum Indonesia. Dengan kebijakan *tax amnesty* yang memberikan kemudahan dan jaminan hukum di Indonesia jika modal tersebut direpatriasi, dengan pengenaan uang tebusan yang sangat rendah, maka dari analisis *cost and benefit*, respons wajib pajak yang di luar jangkauan hukum pajak Indonesia, dengan rasionalitas sebagai *maximizer of benefit*, akan berubah sikap karena akan meningkatkan kepuasannya atas *benefit* yang diperoleh (MK, 2016a).

Terdapat berbagai manfaat yang diperoleh baik dalam jangka pendek maupun jangka menengah, wajarlah para pembuat kebijakan memandang pengampunan pajak sebagai alat yang efisien karena mampu meningkatkan pendapatan pajak tanpa harus mengubah struktur pajak (tarif pajak maupun dasar

perhitungannya). Disamping itu, pembuat kebijakan juga melihat pengampunan pajak sebagai instrumen yang adil karena penghasilan yang didapat dari penghindar pajak mengurangi atau meniadakan disparitas pajak (Djanegara & Hastoni, 2017).

Meskipun melalui kebijakan pengampunan pajak ini, negara “merelakan” potensi penerimaan pajak dan sanksi denda, namun jumlah tersebut masih lebih kecil dibandingkan dengan keuntungan negara berupa besarnya uang tebusan dan peluang penerimaan pajak pada masa mendatang dari harta wajib pajak yang berhasil diungkap melalui pengampunan pajak. Hal ini sejalan dengan penjelasan umum UUPP, paragraf keenam, sebagaimana telah dijelaskan diatas. Konsep ini sesuai dengan salah satu dari 4 asas pemungutan pajak (*four canons of taxation*) yang dikemukakan oleh Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *Wealth of Nations*, yaitu asas *Low Cost of Collection* (asas efisiensi). Asas ini menekankan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih dari hasil pajak yang akan diterima (Bohari, 2012).

Berdasarkan analisis diatas, terlihat bahwa kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP telah sejalan dengan tiga konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi (*maximization*), keseimbangan (*equilibrium*) dan efisiensi (*efficiency*). Adapun penerapan tiga konsep dasar teori *Economic Analysis of Law* tersebut dalam UUPP tercermin dalam konsideran, batang tubuh dan penjelasan umum UUPP sebagai berikut:

#### 1. Maksimalisasi (*maximization*)

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Ketujuh:

“Undang-Undang ini dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas

*harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang”.*

Pasal 9 ayat (3):

“Dalam hal wajib pajak bermaksud mengalihkan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (6), selain melampirkan dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib pajak harus melampirkan surat pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan”.

Pasal 9 ayat (4):

“Dalam hal wajib pajak mengungkapkan harta yang berada dan/atau ditempatkan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (7), selain melampirkan dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib pajak harus melampirkan surat pernyataan tidak mengalihkan harta ke luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak diterbitkannya Surat Keterangan.”

#### 2. Keseimbangan (*equilibrium*)

Pasal 1 angka 1:

“Pengampunan Pajak adalah 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 Undang-Undang ini”.

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Kelima:

*“Kebijakan Pengampunan Pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika wajib pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya”.*

Keuntungan bagi negara:

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Keenam:

*“Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia”.*

Keuntungan bagi wajib pajak:

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

Pasal 15 ayat (2) dan (3):

Pembebasan Pajak Penghasilan (PPh) untuk balik nama harta tambahan yang masih diatasmamakan pihak lain (*nominee*) hingga 31 Desember 2017.

Pasal 20:

*“Data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan dan lampirannya yang diadministrasikan oleh Kementerian Keuangan atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak”.*

Pasal 21 ayat (2) dan (3):

Jaminan kerahasiaan data pengampunan pajak.

### Keuntungan bagi rakyat:

Konsideran “menimbang” huruf a.:

*“bahwa pembangunan nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak”.*

Pasal 2 ayat (1) huruf c.:

*“Pengampunan Pajak dilaksanakan berdasarkan asas kemanfaatan”.*

Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf c.:

*“Yang dimaksud dengan “asas kemanfaatan” adalah seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum”.*

### 3. Efisiensi (*efficiency*)

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Keempat:

*“Untuk itu, perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk pengampunan pajak. Terobosan kebijakan berupa pengampunan pajak atas pengalihan harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara”.*

Melalui kebijakan pengampunan pajak, meskipun negara “merelakan” potensi penerimaan pajak dan sanksi denda, namun jumlah tersebut masih lebih kecil

dibandingkan dengan keuntungan negara berupa besarnya uang tebusan dan peluang penerimaan pajak pada masa mendatang dari harta WP yang berhasil diungkap melalui pengampunan pajak, sebagaimana tercermin dalam penjelasan umum UUPP paragraf keenam.

Namun demikian, penelitian ini hanya menggambarkan analisis kebijakan pengampunan pajak secara yuridis normatif semata. Untuk memperoleh data yang akurat mengenai efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak ini, maka perlu dilakukan pemeriksaan lebih lanjut. Oleh karena hak untuk memungut pajak merupakan bagian dari keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, maka pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban pemungutan pajak dilakukan oleh BPK sesuai ketentuan Pasal 3 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang menyatakan bahwa *“Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara”.* Dalam hal ini, BPK dapat melakukan pemeriksaan kinerja atas efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak, maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu untuk menilai kepatuhan dalam pelaksanaan UUPP. Dengan pemeriksaan BPK tersebut, diharapkan penerimaan negara yang berasal dari kebijakan pengampunan pajak tersebut dapat dilakukan secara optimal, efisien dan efektif serta tidak terjadi penyalahgunaan atau ketidakpatuhan, baik oleh fiskus maupun WP, dalam pelaksanaan UUPP.

## KESIMPULAN

Berdasarkan konsideran dan penjelasan umum UUPP, diketahui bahwa konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian yang semakin menurun, dengan cara meningkatkan kembali kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak melalui program "Pengampunan Pajak". Melalui program ini, negara akan membebaskan WP dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila WP tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan.

Kebijakan pengampunan pajak tersebut merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah, sesuai dengan konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi, keseimbangan, dan efisiensi. Dalam hal ini, kebijakan pengampunan pajak merupakan solusi yang dapat menguntungkan bagi semua pihak, baik negara, WP maupun Rakyat Indonesia. Negara dapat mengoptimalkan penerimaan pajak, WP mendapatkan keringanan dalam membayar pajak dan rakyat dapat menikmati hasil dari pengampunan pajak melalui pembangunan.

Namun demikian, untuk dapat memastikan bahwa kebijakan pengampunan pajak dilaksanakan secara efisien dan efektif serta taat pada peraturan perundang-undangan, maka perlu dilakukan pemeriksaan. Dalam hal ini BPK sebagai lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dapat melakukan pemeriksaan kinerja atas efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak, maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu untuk menilai kepatuhan dalam pelaksanaan UUPP.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam, O., dkk. (2017). Pengaruh program pengampunan pajak terhadap efektivitas penerimaan pajak di Indonesia. *Akuntabilitas: Jurnal Ilmu Akuntansi*, 10(1), 61 – 70.
- Bisnis.com. (2016). *Pengampunan pajak: 38 negara sudah terapkan tax amnesty*. Diakses 1 September 2016 dari <http://finansial.bisnis.com/read/20160901/10/580310/pengampunan-pajak-38-negara-sudah-terapkan-tax-amnesty>.
- Bohari. (2012). *Pengantar hukum pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa.
- CITA. (2016, Oktober 20). Serial tax amnesty: Infografis menengok keberhasilan tax amnesty periode I. *Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA)*. Diakses dari <https://cita.or.id/news/citax/serial-tax-amnesty-infografis-menengok-keberhasilan-tax-amnesty-periode-i>.
- Conboy, M. G. S. S., & Adji, I. S. (2015). *Economic analysis of law: Krisis keuangan dan kebijakan pemerintah*. Jakarta: Diadit Media.
- Coorter, R., & Ulen, T. (2000). *Law and economics (3rd ed.)*. USA: Addison Wesley Longman, Inc.
- Djanegara, M. S., & Hastoni. (2017). *Tax amnesty dan PSAK 70: Akuntansi aset dan liabilitas pengampunan pajak*. Bogor: Kesatuan Press.
- Faisal, E., & Akhiatri, R. (2016). *Memahami amnesti pajak dengan cerdas dan lengkap*. Jakarta: PT Buku Pintar Indonesia.
- Gaffar, F. (2014, Desember 29). Meneropong lembaga non-struktural. Media Kontan.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2007). *Hukum pajak (edisi 3)*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

- Kemenkeu. (2018). Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2017 tentang Tata Cara Pelaporan dan Pengawasan Harta Tambahan Dalam Rangka Pengampunan Pajak, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2018.
- Kompas. (2016a, Agustus 31). Implementasi UU "Tax Amnesty" dinilai telah membahayakan usaha kecil-menengah. *Kompas*. Diakses dari <http://nasional.kompas.com/read/2016/08/31/19171261/implementasi.uu.tax.amnesty.dinilai.telah.membahayakan.usaha.kecil-menengah>.
- Kompas. (2016b, Juli 4). "Tax Amnesty" untuk koruptor atau perekonomian?. *Kompas*. Diakses dari <http://ekonomi.kompas.com/read/2016/07/04/173451726/.tax.amnesty.untuk.koruptor.atau.perekonomian>.
- Lutfi, M., & Kurniawan, L. J. (2011). *Perihal negara, hukum dan kebijakan publik: Perspektif politik kesejahteraan, kearifan lokal, yang pro civil society dan gender*. Malang: Setara Press.
- Mahfud, M. (2017). *Politik hukum di Indonesia-Edisi revisi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- MK. (2016a). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- MK. (2016b). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 58/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- MK. (2016c). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- MK. (2016d). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- Pohan, C. A. (2011). *Optimizing corporate tax management: Kajian perpajakan dan tax planning-nya terkini*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Sa'adah, N. (2017). Kebijakan pengampunan pajak (tax amnesty) berdasarkan keadilan yang mendukung iklim investasi Indonesia. *Masalah-Masalah Hukum*, 46(2), 182-189.
- Safyra, P. (2017a, April 1). Tax amnesty kelar, Sri Mulyani akui tak puas. *CNN Indonesia*. Diakses dari <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170401033621-78-204214/tax-amnesty-kelar-sri-mulyani-akui-tak-puas>.
- Safyra, P. (2017b, April 3). CORE: Hasil tax amnesty jauh dari ekspektasi. *CNN Indonesia*. Diakses dari <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170403103842-78-204494/core-hasil-tax-amnesty-jauh-dari-ekspektasi>.
- Saidi, M. D. (2007). *Perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Santoso, U., & Setiawan, J. M. (2009). *Tax amnesty dan pelaksanaannya di beberapa negara: Perspektif bagi pebisnis Indonesia*. *Sosiohumaniora*, 11(2), 111-125.
- Saragih, B. R. (2006). *Politik hukum*. Bandung: CV. Utomo.
- Sumarsan, T. (2012). *Perpajakan Indonesia edisi 2: Pedoman perpajakan yang lengkap berdasarkan undang-undang terbaru*. Jakarta: PT. Indeks.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004  
tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan  
Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016  
tentang Pengampunan Pajak.



**amnesti pajak**  
*ungkap . tebus . lega*

