

BAB II

RATIO LEGIS PEMBENTUKAN UNDANG-UNDANG PENGAMPUNAN PAJAK

2.1. *Ratio Legis* Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 menyebutkan bahwa Indonesia adalah negara hukum (*rechtstaat*). Negara dengan prinsip negara hukum, selalu menjalankan segala sesuatunya sesuai dengan kaidah hukum yang berlaku. Hal ini sesuai dengan adegium terkenal yang berbunyi “*the states not governed by men, but by law*”. Oleh karena itu, pembentukan sebuah hukum dalam suatu negara menjadi bagian terpenting dalam menjalankan roda pemerintahan.

Suatu aturan hukum tidak lahir begitu saja atas keinginan penguasa sebuah negara, melainkan berdasarkan sebuah kesepakatan antara pemerintah dengan rakyat. Kewenangan untuk mengatur atau membuat undang-undang pada dasarnya merupakan kewenangan eksklusif para wakil rakyat (legislatif). Namun demikian, cabang kekuasaan eksekutif dapat menetapkan peraturan yang mengikat umum, apabila wakil rakyat sendiri telah memberikan persetujuannya dalam pengesahan undang-undang.

Meskipun disadari bahwa setiap undang-undang yang dibentuk merupakan produk kompromi politik antar berbagai kepentingan, tetapi pada dasarnya setiap undang-undang yang disusun diharapkan membawa perbaikan dalam sistem hukum yang akan diberlakukan untuk umum. Oleh karena itu, sangat penting bagi pembentuk undang-undang untuk memahami benar prinsip-prinsip umum yang berlaku dan hendak dituangkan menjadi norma hukum dalam undang-undang.

Pembentuk undang-undang harus mengerti betul garis besar kebijakan yang akan dituangkan dalam sebuah undang-undang. Perlu disadari pula bahwa tujuan/landasan/roh/*ratio legis* untuk membentuk suatu undang-undang haruslah jelas, sehingga nantinya materi muatan yang akan dibentuk juga akan jelas. Hal ini dikarenakan penyusunan materi muatan harus mengacu kepada kebutuhan untuk memenuhi tujuan undang-undang yang telah dirumuskan.

Ratio legis adalah pemikiran hukum menurut akal sehat, akal budi/nalar yang merupakan alasan atau tujuan dari lahirnya peraturan hukum. Berdasarkan pengertian tersebut, dalam kaitannya sebuah undang-undang, maka harus dipahami juga bahwa *ratio legis* hampir sama dengan pengertian hakikat hukum yaitu merupakan intisari atau dasar undang-undang.

Sebagai upaya mengetahui *ratio legis* (dasar pemikiran) pembentukan sebuah undang-undang dapat diketahui dengan membaca naskah akademis yang sebelumnya telah disusun. Naskah akademis disusun dalam sebuah kegiatan penelitian ilmiah menghasilkan pemikiran rasional, kritis, dan objektif. Oleh karena itu, adanya naskah akademis penting untuk menguraikan pemikiran-pemikiran yang

mendalam, sebelum akhirnya pemikiran tersebut disusun dalam sebuah naskah undang-undang.

Pembentukan peraturan perundang-undangan harus mengacu pada landasan pembentukan peraturan perundang-undangan atau ilmu perundang-undangan (*gesetzgebungslehre*). Hal ini menjelaskan bahwa sebuah undang-undang tidaklah disusun karena kepentingan sesaat ataupun kebutuhan yang mendadak. Bagir Manan menyatakan agar dalam pembentukan undang-undang dapat menghasilkan suatu undang-undang yang tangguh dan berkualitas, undang-undang tersebut harus berlandaskan pada landasan filosofis (*philosophical gelding*), landasan sosiologis (*sociologische gelding*), dan landasan yuridis (*juridische gelding*).⁹²

Landasan filosofis diartikan bahwa hukum mempunyai kekuatan apabila hukum tersebut sesuai dengan cita-cita hukum (*rechtsidee*) sebagai nilai positif yang tertinggi.⁹³ Landasan filosofis dimuat dalam pokok pikiran pada konsiderans undang-undang, peraturan daerah provinsi, atau peraturan daerah kabupaten/kota. Landasan filosofis yaitu landasan yang berisi filsafat atau ide yang dijadikan dasar dalam pembuatan suatu peraturan perundang-undangan. Landasan filosofis tersebut menjadi pertimbangan dan alasan pembentukannya yang penulisannya ditempatkan secara berurutan dari filosofis, sosiologis, dan yuridis.

Unsur filosofis diartikan sebagai pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk mempertimbangkan pandangan hidup, kesadaran, dan cita hukum yang meliputi suasana kebatinan serta falsafah bangsa Indonesia yang bersumber dari Pancasila dan Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945).⁹⁴ Oleh karena itu, cita-cita filosofis yang terkandung dalam undang-undang itu hendaklah mencerminkan cita-cita filosofis yang dianut masyarakat bangsa yang bersangkutan itu sendiri.

Jimly Asshiddiqie berpendapat bahwa dalam pembentukan undang-undang di Republik Indonesia haruslah mencerminkan nilai-nilai dalam Pancasila sebagai falsafah negara.⁹⁵ Artinya jangan sampai cita-cita filosofis yang terkandung di dalam undang-undang tersebut justru mencerminkan falsafah kehidupan bangsa lain yang tidak cocok dengan cita-cita filosofis bangsa sendiri. Dengan demikian, Pancasila menjadi landasan semua produk perundang-undangan di Indonesia.

⁹² Bagir Manan, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-undangan Nasional*, Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang, 1994, h. 13-21.

⁹³ J.J. H. Bruggink, alih bahasa oleh B. Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Hukum – Pengertian-Pengertian Dasar Tentang Teori Hukum*, Citra Aditia Bakti, Cet. 3, Bandung, 2011, h. 147-158.

⁹⁴ Hukum Online, *Arti Landasan Filosofis, Sosiologis dan Yuridis*, <https://www.hukumonline.com/klinik/detail/lt59394de7562ff/arti-landasan-filosofis--sosiologis--dan- yuridis/>, Di akses Tanggal 9 Januari 2019.

⁹⁵ Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010, h. 170.

Menurut Rescoe Pound sebagaimana dikutip Zainal Arifin Hoesein secara sosiologis, hukum merupakan refleksi dari tata nilai yang diyakini masyarakat sebagai suatu pranata dalam kehidupan pribadi, bermasyarakat, berbangsa dan bernegara. Dalam perspektif ini, maka hukum dapat dijadikan sebagai acuan pembaruan masyarakat sebagaimana konsep *Roscoe Pound* tentang *law as a tool of social engeneering*.⁹⁶ Materi muatan hukum selayaknya mampu menangkap aspirasi masyarakat yang tumbuh dan berkembang bukan hanya yang bersifat kekinian, melainkan sebagai acuan dalam mengantisipasi perkembangan sosial, ekonomi, budaya, dan politik di masa depan.⁹⁷

Sejalan dengan konsep *Roscoe Pound* di atas landasan sosiologis juga termuat dalam pokok pikiran pada konsiderans undang–undang, peraturan daerah provinsi, atau peraturan daerah kabupaten/kota. Landasan sosiologis yaitu mencerminkan keadaan masyarakat atau kenyataan yang ada dalam pergaulan masyarakat. Landasan sosiologis menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berbagai aspek. Landasan sosiologis sesungguhnya menyangkut fakta empiris mengenai perkembangan masalah dan kebutuhan masyarakat dan negara.⁹⁸

Unsur sosiologis diartikan sebagai pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan atau memberikan manfaat kepada masyarakat dalam berbagai aspek. *Ratio legis* pembentukan peraturan perundang–undangan dari perspektif sosiologis menekankan bahwa peraturan yang dibentuk adalah untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dan negara. *Ratio legis* pembentukan peraturan perundang–undangan dalam perspektif sosiologis ini diterapkan dalam peraturan perundang–undangan dengan memperhatikan kebutuhan masyarakat Indonesia sesuai dengan fakta yang sedang terjadi dalam masyarakat. Dengan demikian, norma hukum yang tertuang dalam undang–undang kelak dapat dilaksanakan dengan sebaik-baiknya di masyarakat.

Bahwa dalam membentuk suatu peraturan perundang–undangan disamping landasaan filosofis dan landasan sosiologis juga termuat landasan yuridis. Landasan yuridis yaitu berupa ketentuan hukum yang dijadikan dasar dalam pembuatan suatu peraturan. Landasan yuridis merupakan pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk mengatasi permasalahan hukum atau mengisi kekosongan hukum dengan mempertimbangkan aturan yang telah ada, yang akan diubah, atau yang akan dicabut guna menjamin kepastian hukum dan rasa keadilan masyarakat.

⁹⁶ Zainal Arifin Hoesein, *Pembentukan Hukum Dalam Perspektif Pembaruan Hukum (Law Making on the Perspective of Legal Reformation)*, Jurnal Rechts Vinding Vol. 1 No. 3, Universitas Sebelas Maret Surakarta, Desember 2012, h. 308.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Ibid.*

Landasan yuridis menyangkut persoalan hukum yang berkaitan dengan substansi atau materi yang diatur sehingga perlu dibentuk peraturan perundang-undangan yang baru. Beberapa persoalan hukum itu antara lain, peraturan yang sudah ketinggalan, peraturan yang tidak harmonis atau tumpang tindih, jenis peraturan yang lebih rendah dari undang-undang sehingga daya berlakunya lemah, peraturannya sudah ada tetapi tidak memadai, atau peraturannya memang sama sekali belum ada.

2.2. Proses Pembentukan Undang-Undang di Indonesia

Bagir Manan, peraturan perundang-undangan adalah setiap putusan tertulis yang dibuat, ditetapkan dan dikeluarkan oleh lembaga dan atau pejabat negara yang mempunyai (menjalankan) fungsi legislatif sesuai dengan tata cara yang berlaku.⁹⁹ Undang-undang adalah produk hukum yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan Presiden, serta untuk undang-undang (UU) tertentu melibatkan Dewan Perwakilan Daerah (DPD). Dari pengertian di atas dapat digambarkan bahwa pembentukan undang-undang merupakan salah satu bagian dari pembentukan peraturan perundang-undangan.

Sebelum Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 diundangkan, Indonesia telah memiliki Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang. Perubahan undang-undang pembentukan terakhir diubah melalui Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang. Berlakunya Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 bersifat menyempurnakan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 salah satunya mengatur tentang Rancangan Undang-Undang (RUU) yang belum selesai pembahasannya pada masa periode keanggotaan DPR saat ini dapat dilanjutkan pembahasannya pada keanggotaan DPR periode berikutnya (*carry over*).

Proses pembentukan undang-undang secara garis besar diatur dalam UUD NRI 1945 yaitu dalam Pasal 5 ayat (1) yang menentukan Presiden berhak mengajukan Rancangan Undang-Undang kepada DPR dan Pasal 20 ayat (1) menentukan DPR memegang kekuasaan untuk membentuk undang-undang. Selanjutnya, di dalam Pasal 20 ayat (2) UUD NRI 1945 diatur bahwa setiap Rancangan Undang-Undang dibahas oleh DPR dan Presiden untuk mendapatkan persetujuan bersama.

Usulan pembentukan undang-undang dapat diajukan oleh Pemerintah atau DPR melalui prosedur yang telah diatur dalam peraturan perundang-undangan.

⁹⁹ Bagir Manan, *Peranan Peraturan Perundang-undangan Dalam Pembinaan Hukum Nasional*, Armico, Bandung, 1987, h. 13.

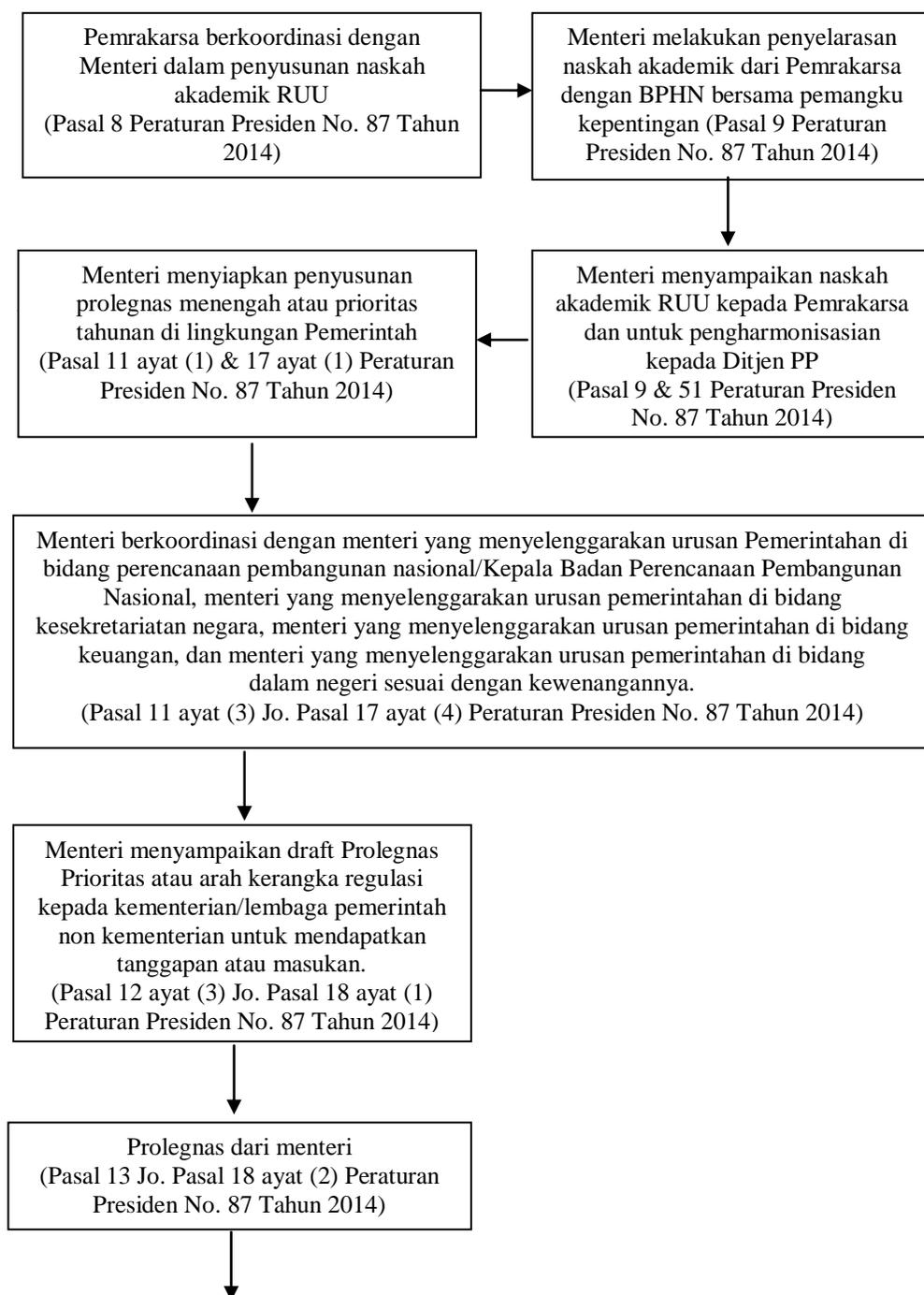
undang-undang yang berdasarkan usul dari Pemerintah mengacu pada Peraturan Presiden Nomor 87 Tahun 2014 Tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sedangkan undang-undang yang berdasarkan usul dari DPR mengacu pada Peraturan Dewan Perwakilan Rakyat Nomor 1 Tahun 2014 Tentang Tata Tertib.

Atas usulan dari Pemerintah, perencanaan penyusunan undang-undang dilakukan dalam prolegnas (program legislasi nasional) yang diusulkan oleh pemrakarsa yaitu menteri atau pimpinan lembaga pemerintah non kementerian. Prolegnas ditetapkan untuk jangka menengah dan prioritas tahunan. Penyusunan prolegnas di lingkungan Pemerintah dikoordinasikan oleh menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang hukum. Hal ini juga sesuai yang disampaikan oleh Tongam Renikson Silaban, bahwa prolegnas atas usul Pemerintah dikoordinasikan oleh Kementerian Hukum dan HAM.¹⁰⁰

Dalam prolegnas tersebut terdapat lembaga-lembaga terkait yang ikut dalam proses legislasi suatu undang-undang diantaranya adalah pemrakarsa baik menteri atau pimpinan lembaga pemerintah non kementerian, Menteri Hukum dan HAM, Badan Pembina Hukum Nasional (BPHN), Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan (Ditjen PP) serta lembaga lain yang terkait.

¹⁰⁰ Wawancara dengan Tongam Renikson Silaban, tanggal 12 Maret 2019 di BPHN, Jakarta.

Bagan 1 Penyiapan RUU Atas Usul Pemerintah



Menteri berkoordinasi dengan menteri yang menyelenggarakan urusan Pemerintahan di bidang perencanaan pembangunan nasional/Kepala Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang kesekretariatan negara, menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan, dan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang dalam negeri sesuai dengan kewenangannya.
(Pasal 11 ayat (3) Jo. Pasal 17 ayat (4) Peraturan Presiden No. 87 Tahun 2014)

Prolegnas dari menteri
(Pasal 13 Jo. Pasal 18 ayat (2)
Peraturan Presiden No. 87 Tahun
2014)

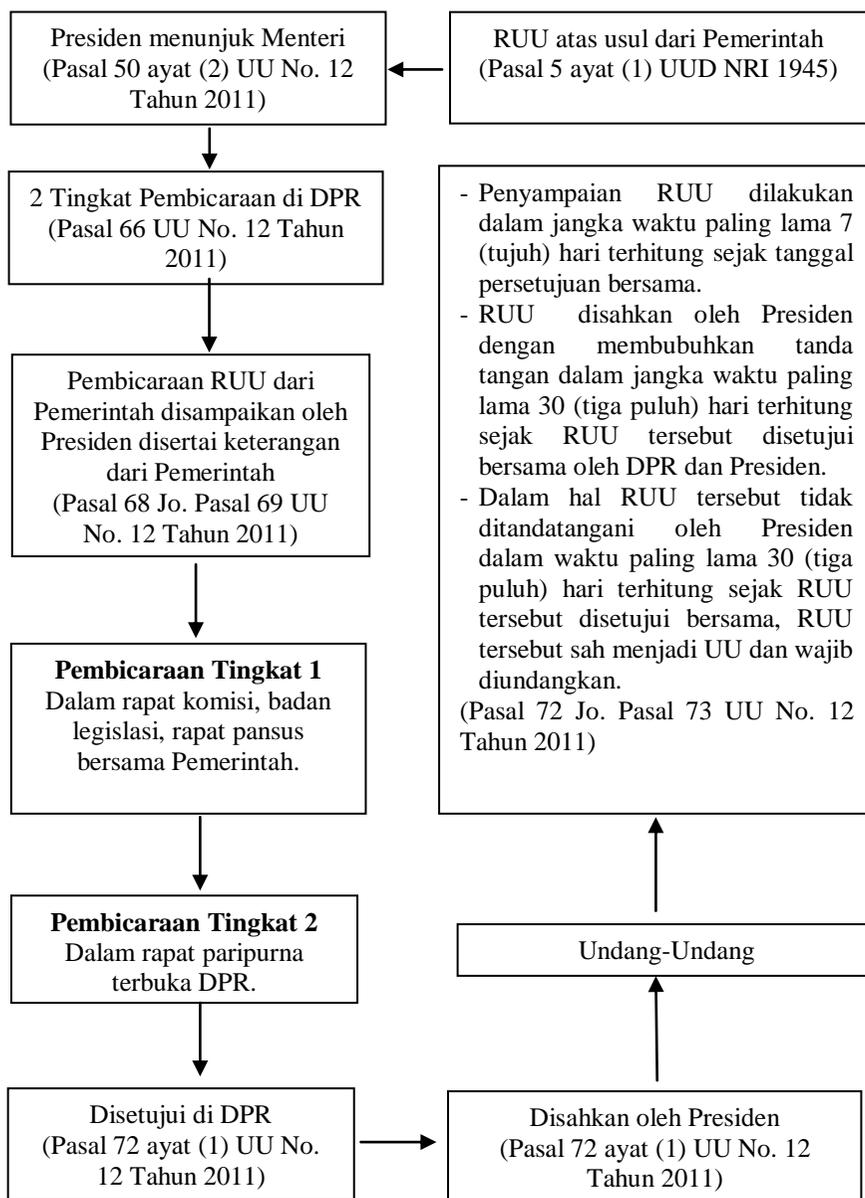
Menteri menyampaikan prolegnas
kepada Presiden
(Pasal 14 Jo. Pasal 20 Peraturan
Presiden No. 87 Tahun 2014)

Presiden setuju

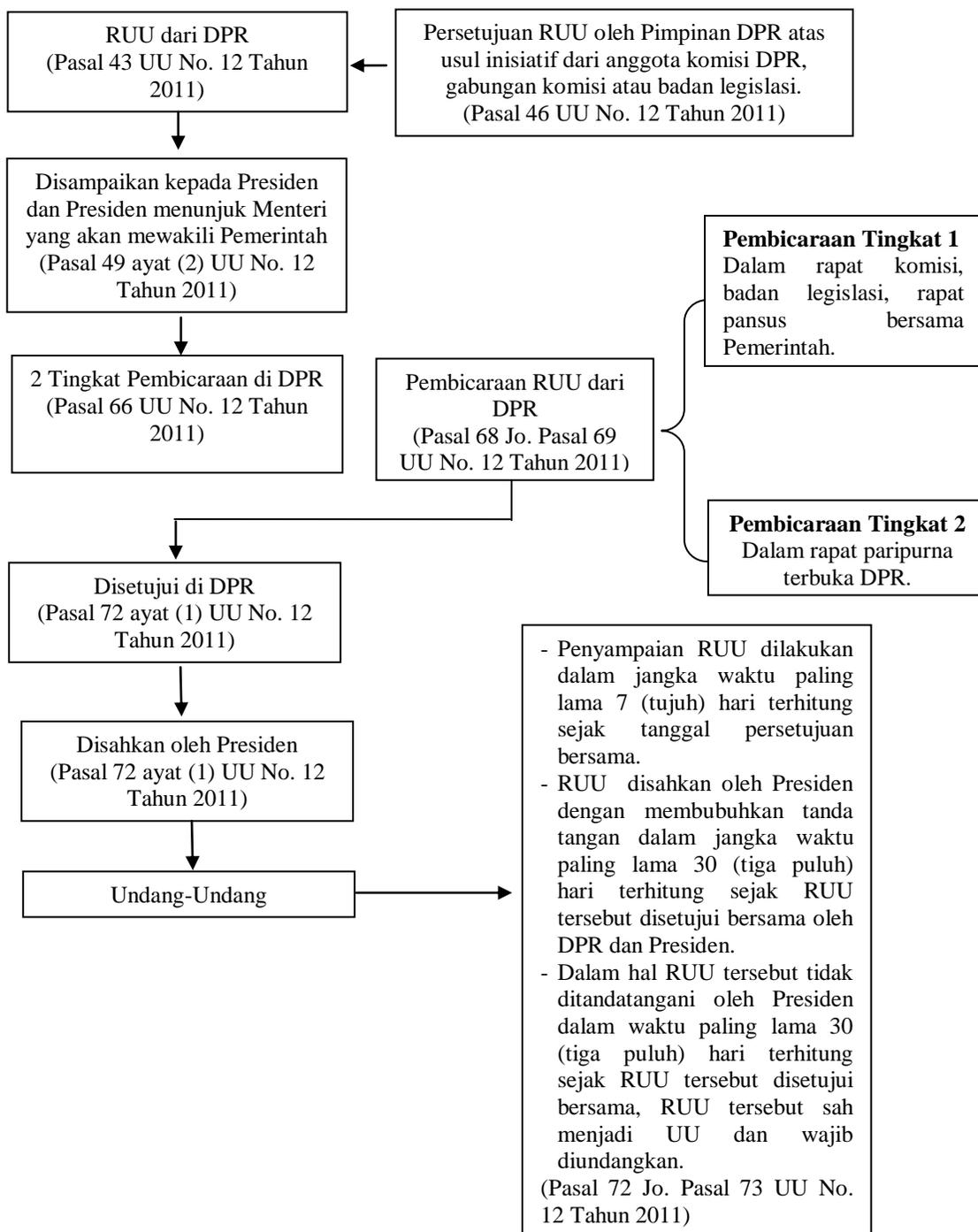
Menteri menyampaikan prolegnas
kepada DPR melalui Baleg
(Pasal 16 ayat (5) Jo. Pasal 20 ayat
(2) Peraturan Presiden No. 87
Tahun 2014)

Dalam proses penyelarasan naskah akademik dilakukan oleh Badan Pembina Hukum Nasional (BPHN), sedangkan dalam proses pengharmonisasian RUU dilakukan oleh Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan (Ditjen PP).

Bagan 2 Proses Pembentukan Undang-Undang Atas Usul Pemerintah



Bagan 3 Proses Pembentukan Undang-Undang Atas Usul DPR



Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, secara garis besar proses pembentukan undang-undang terbagi menjadi 5 (lima) tahap, yakni perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan dan pengundangan.¹⁰¹

Tabel 1 Proses Pembentukan Undang-Undang

No	Proses	Keterangan
1	Perencanaan	Proses pembuatan daftar RUU yang akan disusun untuk waktu 5 tahun dan tiap tahun oleh DPR dan Pemerintah
2	Penyusunan	Pembuatan Naskah Akademik, Naskah RUU, serta harmonisasi, pembulatan dan pematapan konsepsi
3	Pembahasan	Pembahasan daftar inventarisasi masalah
4	Pengesahan	Penandatanganan Presiden pada Naskah RUU yang telah disepakati bersama antara DPR dan Presiden
5	Pengundangan	Penempatan UU yang telah disahkan dalam Lembaran Negara

2.2.1. Perencanaan

Perencanaan adalah tahap dimana DPR dan Presiden (serta DPD terkait RUU tertentu) menyusun daftar RUU yang akan disusun. Proses ini umumnya di kenal dengan istilah penyusunan Program Legislasi Nasional (Prolegnas). Hasil pembahasan tersebut kemudian dituangkan dalam Keputusan DPR. Dalam penyusunan Prolegnas, penyusunan daftar Rancangan Undang-Undang didasarkan atas: a. Perintah Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; b. Perintah Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat; c. Perintah undang-undang lainnya; d. Sistem perencanaan pembangunan nasional; e. Rencana pembangunan jangka panjang nasional; f. Rencana pembangunan jangka menengah; g. Rencana kerja pemerintah dan rencana strategis DPR; dan h. Aspirasi dan kebutuhan hukum masyarakat.

Ada dua jenis Prolegnas, yaitu yang disusun untuk jangka waktu 5 tahun (Prolegnas Jangka Menengah) dan tahunan (Prolegnas Prioritas Tahunan). Tongam Renikson Silaban menyampaikan, untuk prolegnas jangka menengah berdasarkan konsepsi hasil penelitian pemrakarsa.¹⁰² Sebelum sebuah RUU dapat masuk dalam Prolegnas tahunan, DPR dan atau Pemerintah sudah harus menyusun terlebih dahulu naskah akademik dan RUU tersebut. Secara umum, ada 5 tahap yang dilalui dalam

¹⁰¹ Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, *Proses Pembentukan Undang-Undang*, http://peraturan.go.id/welcome/index/prolegnas_pengantar.html, Di akses tanggal 9 Januari 2019.

¹⁰² Wawancara dengan Tongam Renikson Silaban, *Loc. Cit.*

penyusunan Prolegnas: a. Tahap mengumpulkan masukan; b. Tahap penyaringan masukan; c. Tahap penetapan awal; d. Tahap pembahasan bersama; dan e. Tahap penetapan prolegnas.

Pada tahap mengumpulkan masukan, Pemerintah dan DPR secara terpisah membuat daftar RUU, baik dari kementerian/lembaga, anggota DPR/DPD, fraksi, serta masyarakat. Hasil dari proses pengumpulan tersebut kemudian disaring dan dipilih untuk kemudian ditetapkan oleh masing-masing pihak (Presiden dan DPR). Tahap selanjutnya adalah pembahasan masing-masing usulan dalam forum bersama antara Pemerintah dan DPR. Dalam tahap inilah seluruh masukan tersebut diseleksi dan kemudian setelah ada kesepakatan bersama, ditetapkan oleh DPR melalui Keputusan DPR.

Namun dalam keadaan tertentu, DPR atau Presiden dapat mengajukan rancangan undang-undang di luar prolegnas mencakup: a. untuk mengatasi keadaan luar biasa, keadaan konflik, atau bencana alam; dan b. keadaan tertentu lainnya yang memastikan adanya urgensi nasional atas suatu Rancangan Undang-Undang yang dapat disetujui bersama oleh alat kelengkapan DPR yang khusus menangani bidang legislasi dan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang hukum.

2.2.2. Penyusunan

Tahap penyusunan RUU merupakan tahap penyiapan sebelum sebuah RUU dibahas bersama antara DPR dan Pemerintah. Tahap ini terdiri dari pembuatan naskah akademik, penyusunan rancangan undang-undang; dan Harmonisasi, pembulatan, dan pematapan konsepsi.

Naskah akademik adalah naskah hasil penelitian atau pengkajian hukum dan hasil penelitian lainnya terhadap suatu masalah tertentu yang dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah mengenai pengaturan masalah tersebut dalam suatu rancangan peraturan sebagai solusi terhadap permasalahan dan kebutuhan hukum masyarakat. Menurut Aan Seidman, dalam suatu naskah akademik terdapat 7 (tujuh) indikator dan/atau faktor yang harus ada, yang dikenal dengan istilah ROCCIPI (*rules, opportunity, capacity, communication, interest, proses* dan *ideology*). Dari tujuh indikator tersebut dibagi menjadi indikator subjektif dan indikator objektif. Termasuk dalam indikator dan/atau faktor subjektif ini adalah *interest* dan *ideology*:

- a. *Interest*, terkait dengan pandangan tentang manfaat bagi pelaku peran (pembuat undang-undang maupun yang terkena atau masyarakat yang diaturnya).
- b. *Ideology*, terkait dengan masalah yang lebih luas cakupannya yaitu nilai, sikap, selera, bahkan mitos-mitos dan asumsi-asumsi tentang dunia, agama, kepercayaan, politik, sosial, dan ekonomi.

Sedangkan yang termasuk indikator dan/atau faktor objektif adalah *rules*, *opportunity*, *capacity*, *communication* dan *procces*:

- a. *Rules*, adalah faktor bahwa orang berperilaku tidak hanya dalam satu peraturan, tetapi dalam kerangka peraturan perundang-undangan yang sering saling terkait. Oleh sebab itu, pembuatannya harus selalu mengingat peraturan perundang-undangan lain yang mungkin ada kaitannya baik secara vertikal maupun horisontal. Kalau ini diabaikan maka bisa timbul penolakan bahkan digugat secara hukum untuk dibatalkan melalui *judicial review*.
- b. *Opportunity*, adalah faktor lingkungan (eksternal) dari pihak-pihak yang akan dituju yang juga harus diketahui secara jelas sehingga memungkinkan mereka berperilaku sesuai dengan perintah atau larangan peraturan perundang-undangan yang akan dibuat. Faktor ini menuntut pembuat peraturan perundang-undangan memahami tentang konfigurasi dan keadaan riil masyarakat yang akan dikenakan peraturan yang akan dibuat sebab hukum yang tak berpijak pada realitas sosial tak akan dapat bekerja secara efektif.
- c. *Capacity*, adalah faktor yang terkait dengan ciri-ciri pelaku (internal) yang mungkin punya masalah yang bisa mendorong mereka atau menyulitkan mereka atau tidak memungkinkan mereka untuk menaati peraturan perundang-undangan.
- d. *Communication*, adalah faktor peran pihak yang berwenang atau aparat dalam mengambil langkah-langkah, apakah sudah memadai atau belum, untuk mengomunikasikan peraturan perundang-undangan kepada pihak yang dituju. Pihak yang dituju untuk berlakunya peraturan perundang-undangan itu, harus mendapat informasi yang jelas juga, bukan hanya kita yang harus mendapat informasi tentang mereka, tetapi juga mereka harus mendapat informasi dari kita tentang peraturan perundang-undangan yang akan dibuat. Oleh sebab itu, komunikasi dan publikasi melalui media masa menjadi sangat penting.
- e. *Procces*, adalah prosedur bagi pelaku peran untuk memutuskan apakah akan memenuhi (mematuhi) atau tidak akan mematuhi terhadap peraturan perundang-undangan. Dari faktor ini terkandung juga keharusan agar pembentukan peraturan perundang-undangan harus melalui prosedur dan mekanisme yang berlaku untuk itu yang jika tidak diperhatikan produknya dapat terkena pengujian yudisial (*judicial review*) secara formal.

Setidaknya, dengan adanya tujuh indikator dan/atau faktor tersebut terdapat dalam naskah akademik rancangan peraturan perundang-undangan, maka masyarakat akan dapat melaksanakannya dengan suka rela dan bertanggungjawab. Dalam perancangan peraturan perundang-undangan ada beberapa hal yang penting, yakni menyangkut penelitian dan penuangan. Dalam penelitian, ada teori pemecahan masalah Aan Seidman ROCCIPI yang digunakan untuk meneliti suatu peraturan perundang-undangan. Teori pemecahan masalah Aan Seidman ROCCIPI ini

menyangkut hal: mengenali permasalahan, mencari penyebab perilaku bermasalah, menyusun solusi, dan pemantauan dalam pelaksanaan.

Penyusunan RUU adalah pembuatan rancangan peraturan pasal demi pasal dengan mengikuti ketentuan dalam lampiran II UU No. 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Harmonisasi, pembulatan, dan pemantapan konsepsi adalah suatu tahapan untuk memastikan bahwa RUU yang disusun telah selaras dengan Pancasila, UUD NRI 1945, dan undang-undang lain serta teknik penyusunan peraturan perundang-undangan menghasilkan kesepakatan terhadap substansi yang diatur dalam RUU.

2.2.3. Pembahasan

Pembahasan rancangan undang-undang dilakukan oleh DPR bersama Presiden atau menteri yang ditugasi. Pengaturan sebelum adanya Putusan Mahkamah Konstitusi No. 92/PUU-X/2012 hanya “mengizinkan” DPD untuk ikut serta dalam pembahasan tingkat 1, namun setelah Putusan Mahkamah Konstitusi No. 92/PUU-X/2012, DPD ikut dalam pembahasan tingkat 2. Namun peran DPD tidak sampai kepada ikut memberikan persetujuan terhadap suatu RUU. Pembahasan rancangan undang-undang yang dilakukan dengan mengikut sertakan DPD adalah terbatas hanya:

- a. Otonomi daerah;
- b. Hubungan pusat dan daerah;
 - a) Pembentukan, pemekaran, dan penggabungan daerah;
 - b) Pengelolaan sumber daya alam dan sumber daya ekonomi lainnya; dan
 - c) Perimbangan keuangan pusat dan daerah.

Pembahasan materi RUU antara DPR dan Presiden melalui 2 tingkat pembicaraan. Tingkat 1 adalah pembicaraan dalam rapat komisi, rapat gabungan komisi, rapat badan legislasi, rapat badan anggaran atau rapat panitia khusus. Tingkat 2 adalah pembicaraan dalam rapat paripurna. Pembicaraan tingkat 1 dilakukan dengan kegiatan pengantar musyawarah, pembahasan daftar inventarisasi masalah dan penyampaian pendapat mini. Pembicaraan tingkat 2 merupakan pengambilan keputusan dalam rapat paripurna dengan kegiatan penyampaian laporan yang berisi proses, pendapat mini fraksi, pendapat mini DPD dan hasil pembicaraan tingkat I, pernyataan persetujuan atau penolakan dari tiap-tiap fraksi dan anggota secara lisan yang diminta oleh pimpinan rapat paripurna dan penyampaian pendapat akhir Presiden yang dilakukan oleh menteri yang ditugasi.

Persetujuan bersama terhadap suatu RUU tetap menjadi kewenangan Presiden dan DPR. Pada umumnya pada tahap pembahasan adalah “saling kritik” terhadap suatu RUU. Jika RUU tersebut berasal dari Presiden, maka DPR akan memberikan pendapat dan masukannya. Jika RUU tersebut berasal dari DPR, maka Presiden akan memberikan pendapat dan masukannya.

Di samping itu, dalam pembahasan pembentukan undang-undang, masyarakat berhak memberikan masukan secara lisan dan/atau tertulis dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Masukan secara lisan dan/atau tertulis dapat dilakukan melalui: rapat dengar pendapat umum; kunjungan kerja; sosialisasi; dan/atau seminar, lokakarya, dan/atau diskusi.

Untuk memudahkan masyarakat dalam memberikan masukan secara lisan dan/atau tertulis yang mempunyai kepentingan atas substansi rancangan peraturan perundang-undangan, setiap rancangan peraturan perundang-undangan harus dapat diakses dengan mudah oleh masyarakat. Partisipasi dari masyarakat tersebut juga harus bersumber dari para pihak yang memiliki pengetahuan yang cukup di bidangnya agar dapat memberikan saran dan masukan dalam pembahasan rancangan undang-undang.

2.2.4. Pengesahan

Setelah ada persetujuan bersama antara DPR dan Presiden terkait RUU yang dibahas bersama, Presiden mengesahkan RUU tersebut dengan cara membubuhkan tanda tangan pada naskah RUU. Penandatanganan ini harus dilakukan oleh Presiden dalam jangka waktu maksimal 30 hari terhitung sejak tanggal RUU tersebut disetujui bersama oleh DPR dan Presiden. Jika Presiden tidak menandatangani RUU tersebut sesuai waktu yang ditetapkan, maka RUU tersebut otomatis menjadi UU dan wajib untuk diundangkan. Segera setelah Presiden menandatangani sebuah RUU, Menteri Sekretaris Negara memberikan nomor dan tahun pada UU tersebut.

2.2.5. Pengundangan

Pengundangan adalah penempatan UU yang telah disahkan ke dalam Lembaran Negara (LN), yaitu untuk batang tubuh UU, dan Tambahan Lembaran Negara (TLN) yaitu untuk penjelasan UU dan lampirannya jika ada. Sebelum sebuah UU ditempatkan dalam LN dan TLN, Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia terlebih dahulu membubuhkan tanda tangan dan memberikan nomor LN dan TLN pada naskah UU. Tujuan dari pengundangan ini adalah untuk memastikan setiap orang mengetahui UU yang akan mengikat masyarakat.

Selain itu, untuk penyebarluasan dilakukan oleh DPR dan Pemerintah sejak penyusunan prolegnas, penyusunan rancangan undang-undang, pembahasan rancangan undang-undang, hingga pengundangan undang-undang. Penyebarluasan ini dilakukan untuk memberikan informasi dan/atau memperoleh masukan masyarakat serta para pemangku kepentingan.

2.3. Dasar Filosofis bagi Paradigma Baru Kebijakan Pajak di Indonesia

Pajak merupakan sumber penerimaan negara terbesar bagi Indonesia. Penerimaan perpajakan mencapai 75% dari total penerimaan APBN. Vito Tanzi

bahkan menegaskan bahwa di abad ke-21 pajak akan menjadi andalan negara seiring dengan meningkatnya peran negara dalam tata ekonomi politik dunia.¹⁰³ Mengingat pentingnya pajak bagi keberlangsungan negara dan pemerintahan, merancang kebijakan pajak yang baik menjadi keniscayaan. Keberhasilan pembangunan sangat ditentukan tingkat penerimaan pajak. Atau dengan kata lain, membangun sistem perpajakan yang baik merupakan prasyarat bagi keberhasilan pencapaian target penerimaan. Kebijakan pajak merupakan pandu yang akan menentukan arah dan tujuan sistem perpajakan, apakah selaras dengan cita-cita atau ideal atau justru menyimpang.

Sekalipun peran pajak bagi sebuah negara begitu penting, namun pertanyaan mengenai mengapa kita wajib membayar pajak menjadi isu filosofis yang terus dipertanyakan bagi kebanyakan orang. Salah satunya Charles Tilly, seorang terotikus demokratis, mengajukan sebuah pertanyaan menantang, yaitu: "Meskipun sebagian besar dari kita merasakan seperti dirampok pemerintah dengan alasan yang tidak jelas, mengapa kita tetap membayar pajak, pula para leluhur kita?"¹⁰⁴

Joseph A. Schumpeter, menjawab pertanyaan tersebut melalui tulisannya: "Spirit sebuah bangsa, tingkat budaya, struktur sosial, dan pelaksanaan kebijakannya, semuanya ini tertulis dalam sejarah perpajakannya. Ia yang paham bagaimana mendengar pesan ini akan mampu menemukan guntur peradaban yang lebih nyaring daripada di tempat mana pun".¹⁰⁵ Jawaban tersebut dicermati dari zaman dahulu sampai sekarang, sebuah negara memerlukan anggaran untuk tetap bertahan dan karenanya pajak menjadi penting. Lebih lanjut, Schumpeter menjelaskan bahwa negara di era modern adalah *tax state*, yakni negara yang disangga oleh sistem perpajakan dan bergantung pada kemampuan memungut pajak.

Ditinjau dari sisi teologis, pada Alkitab dapat ditemukan ayat-ayat yang menuliskan perihal membayar pajak, salah satu yang sering dikutip adalah Matius 22:15-21. Secara sederhana kutipan ayat tersebut menggambarkan peristiwa orang-orang Farisi bersama orang-orang Herodian mengajukan pertanyaan kepada Yesus tentang hukum membayar pajak kepada kaisar. Dalam Matius 22:21 Yesus menjawab pertanyaan tersebut: "Berikanlah kepada Kaisar apa yang wajib kamu berikan kepada Kaisar dan kepada Allah apa yang wajib kamu berikan kepada Allah."

¹⁰³ Vito Tanzi, *Government vs Market: the Changing Economic Role of the State*, Cambridge University Press:2011.

¹⁰⁴ Charles Tilly, "Foreword", dalam Isaac William Martin, Ajay K. Mehrotra, and Monica Prasad (eds.), *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*, Cambridge University Press, 2009, hlm. Xii.

¹⁰⁵ Richard Swedberg (ed.), Joseph A. Schumpeter: *The Economics of Sociology of Capitalism*, Princeton University Press, 1991, h. 99-131.

Jawaban tersebut adalah suatu ultimatum bahwa membayar pajak adalah suatu kewajiban setiap individu/badan dalam suatu negara sebagaimana negara mengaturnya. Sekalipun pemerintah mungkin melakukan hal yang kurang pantas atas uang negara, akan tetapi Yesus menekankan bahwa sebagai warga negara, harus patuh kepada pemerintah sebagaimana juga dijelaskan dalam Roma 13: 1 yang menyebutkan bahwa “Tiap-tiap orang harus takluk kepada pemerintah yang di atasnya, sebab tidak ada pemerintah, yang tidak berasal dari Allah; dan pemerintah-pemerintah yang ada, ditetapkan oleh Allah.”

Ayat yang mengatur tentang perpajakan di dalam Alkitab juga terdapat pada 2 Korintus 8:12-15 disebutkan:

"Sebab jika kamu rela untuk memberi, maka pemberianmu akan diterima, kalau pemberianmu itu berdasarkan apa yang ada padamu, bukan berdasarkan apa yang tidak ada padamu. Sebab kamu dibebani bukanlah supaya orang-orang lain mendapat keringanan, tetapi supaya ada keseimbangan. Maka hendaklah sekarang ini kelebihan kamu mencukupkan kekurangan mereka, agar kelebihan mereka kemudian mencukupkan kekurangan kamu, supaya ada keseimbangan. Seperti ada tertulis: “Orang yang mengumpulkan banyak, tidak kelebihan dan orang yang mengumpulkan sedikit, tidak kekurangan.”

Ajakan untuk saling memberi dan mengisi kekuarangan satu sama lain secara tersirat disampaikan dalam ayat tersebut. Berdasarkan hal itu, pajak dapat diartikan sebagai sarana membantu orang lain dengan pengelolaan oleh negara, Alkitab juga mengajarkan bahwa pemungutan pajak bertujuan untuk menciptakan keseimbangan dan keadilan.

Bagian sebelumnya sedikit banyak telah menyodorkan perspektif untuk menjawab pertanyaan mengapa warga negara wajib membayar pajak. Sebagaimana dijelaskan Charles Tilly, hampir semua manusia sepanjang peradaban setuju membayar pajak. Namun persetujuan itu segera membuka ruang perdebatan baru ketika mempersoalkan prinsip-prinsip pemungutan pajak. Secara umum kita menerima *canon of taxation* yang masyhur dari Adam Smith, bahwa asas pemungutan pajak yang adil harus memperhatikan prinsip keadilan (*equity*), kepastian hukum (*legal certainty*), prinsip kenyamanan (*convenience of payment*), dan efisiensi.¹⁰⁶ Prinsip yang dikemukakan oleh Adam Smith tersebut nantinya akan dibuat dalam bentuk peraturan dan disusun dalam jangka panjang dalam sebuah agenda reformasi perpajakan.

2.4. Agenda Reformasi Sistem Perpajakan Indonesia di Masa Mendatang

Sebelum reformasi pajak tahun 1983, besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak ditetapkan oleh negara melalui Kantor Inspeksi Pajak, atau dikenal dengan

¹⁰⁶ Adam Smith, *The Wealth of Nations*, book V, chapter 2, part II (1776).

sistem *official assessment*. Konsekuensi dari penerapan sistem ini, maka pemerintah yang bertanggung jawab atas besaran pajak yang dikenakan kepada wajib pajak, sehingga segala resiko pajak yang akan timbul menjadi tanggung jawab fiskus.

Seiring dengan berjalannya waktu, penerapan sistem *official assessment* dinilai tidak berjalan efektif dikarenakan persepsi bahwa sistem ini merupakan peninggalan pemerintahan kolonial, selain itu semakin bertambahnya jumlah wajib pajak juga berpengaruh pada kinerja dari fiskus yang tidak optimal. Hal ini mengakibatkan terjadi reformasi perpajakan atas sistem *official assessment* menjadi sistem *official assessment*.

Pada prinsipnya sistem *self assessment* merupakan mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakan yang menuntut wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang secara mandiri. Dalam penerapan sistem *self assessment* memungkinkan wajib pajak untuk melakukan manipulasi data atas penghasilan mereka, karena fiskus tidak ikut campur dalam proses perhitungan pajak penghasilan wajib pajak. Oleh karena itu penerapan sistem *self assessment* perlu diimbangi dengan mekanisme pengawasan.

Selain sistem *self assessment*, salah satu sistem pemungutan pajak yang diterapkan di Indonesia adalah *Withholding Tax System* (pemotongan/pemungutan pajak). Dalam sistem ini, pihak ketiga diberikan kepercayaan untuk melaksanakan kewajiban memotong atau memungut pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada penerima penghasilan sekaligus menyetorkannya ke kas negara. Di akhir tahun pajak, pajak yang telah dipotong atau dipungut dan telah disetorkan ke kas negara akan menjadi pengurang pajak atau kredit pajak bagi pihak yang dipotong dengan melampirkan bukti pemotongan atau pemungutan.

Berdasarkan ketentuan pajak di Indonesia, *withholding tax* diterapkan pada jenis pajak tertentu, antara lain pajak penghasilan (PPh) atas transaksi yang dikenakan pajak yang bersifat final (PPh Pasal 4 ayat 2), PPh karyawan (PPh Pasal 21), dan PPh atas transaksi pembelian barang impor yang dilakukan pemungut pajak antara lain, bendahara pemerintah dan badan-badan tertentu (PPh Pasal 22). Selain itu, ada pula pengenaan *withholding tax* atas pembayaran bunga, dividen, royalti, dan jasa-jasa kepada wajib pajak dalam negeri (PPh Pasal 23), dan PPh atas pembayaran bunga, dividen, royalti, dan jasa-jasa kepada wajib pajak luar negeri (PPh pasal 26).

Sistem *withholding tax* memiliki beberapa kelebihan, di antaranya ketepatan waktu penyetoran, kemudahan, kesederhanaan, dan biaya pemungutan pajak yang lebih murah (BPPK Kemenkeu). Hal ini memberi keuntungan bagi otoritas pajak karena secara tidak langsung sebagian tugas pemungutan pajak sudah diwakili oleh wajib pajak sendiri. Akan tetapi, pelaksanaan *withholding tax* memiliki risiko terkena sanksi administrasi jika melakukan kesalahan, seperti terlambat setor atau lapor. Oleh karenanya pelaksanaan *withholding tax* perlu diterapkan secara hati-hati.

Reformasi pajak memiliki makna yang luas dan terus berkembang. Williamson dalam Mas'ood menyatakan bahwa reformasi perpajakan meliputi perluasan basis perpajakan, perbaikan administrasi perpajakan, mengurangi terjadinya penghindaran dan manipulasi pajak, serta mengatur pengenaan pada asset yang berada di luar negeri. Lebih lanjut, Anggito Abimanyu menyebutkan bahwa reformasi perpajakan adalah perubahan mendasar di segala aspek perpajakan yang memiliki 3 (tiga) tujuan utama, yaitu tingkat kepatuhan sukarela yang tinggi, kepercayaan terhadap administrasi perpajakan yang tinggi dan dan produktivitas aparat perpajakan yang tinggi.

Melalui reformasi pajak secara menyeluruh diharapkan jumlah wajib pajak semakin meningkat dan meluas serta beban pajak semakin merata, adil dan wajar, sehingga menimbulkan iklim kepercayaan dari wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya. Disamping itu menjauhkan dari aparat yang melakukan tindakan-tindakan yang menguntungkan dan mementingkan diri sendiri.¹⁰⁷ Untuk mencapai hal tersebut tentu saja tidak dapat diperoleh dalam waktu yang singkat, melainkan melalui proses yang panjang.

Reformasi perpajakan tahun 1983 bukanlah akhir, melainkan awal dari reformasi perpajakan yang sampai sekarang masih berlangsung. Secara ringkas perjalanan reformasi perpajakan yang dilalui di Indonesia, dimulai pada tahun 1983 dengan mulai diberlakukannya sistem *self assessment*, dilanjutkan dengan kebijakan simplikasi jenis pajak pada tahun 1991-200, kemudian dari segi aparatur negara diberlakukan reformasi birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak pada tahun 2000-2001, setelah itu pada tahun 2008 mulai ada moderenisasi administrasi pajak dan revisi undang-undang pajak, kemudian pada tahun 2009-2014 pemerintah konsen untuk memperbaiki pengawasan internal, dan terakhir pada tahun 2016 keluarlah kebijakan pengampunan pajak.¹⁰⁸

Momentum reformasi perpajakan yang dicanangkan setelah program pengampunan pajak membuka peluang perbaikan sistem perpajakan Indonesia secara menyeluruh. Melanjutkan reformasi perpajakan yang masih terus berlangsung, Menteri Keuangan Sri Mulyani menyampaikan 5 (lima) pilar yang perlu diperbaiki dalam reformasi perpajakan, diantaranya adalah: organisasi, sumber daya manusia, sistem informasi data, proses bisnis, peraturan perundang-undangan.

Robert Pakpahan menjelaskan bahwa langkah pertama reformasi perpajakan adalah dengan melakukan perbaikan pelayanan, baik untuk melaporkan maupun untuk membayar pajak. Lebih lanjut, reformasi perpajakan juga akan ditempuh melalui perbaikan perangkat sistem informasi dan pengelolaan basis data perpajakan

¹⁰⁷ Gunawan Setiyaji dan Hidayat Amir, Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia, Jurnal Ekonomi Universitas Indonusa Esa Unggul, Jakarta, November 2005.

¹⁰⁸ DDTc, "Mengawal Reformasi Pajak" Inside Tax, Edisi 39, 2017, h.10.

terkait dengan pelaksanaan *Automatic Exchange of Information* (AEOI) yang telah efektif sejak tahun 2018.¹⁰⁹

Sejalan dengan pendapat Robert Pakpahan, M. Sarmuji menyatakan bahwa penyelesaian program pengampunan pajak telah memberikan momentum dilaksanakannya reformasi perpajakan secara menyeluruh. Pengampunan pajak menjadi pintu masuk untuk terlaksananya reformasi perpajakan, oleh karenanya keberlakuan pengampunan pajak sangat esensial. Fokus keberadaan pengampunan pajak harus jelas diawal pembentukannya untuk mendukung reformasi perpajakan atau hanya sekedar untuk menaikkan penerimaan pajak.

Pembentuk UU Pengampunan Pajak harusnya mengetahui bahwa kebijakan ini tidak dapat diberlakukan terus-menerus untuk mencapai target penerimaan pajak. Sebaliknya, pengampunan pajak yang diberlakukan berulang-ulang berakibat pada semakin berkurangnya tingkat kepatuhan wajib pajak. Tentu saja, hal ini tidak sejalan dengan semangat reformasi perpajakan yang mengharapkan tercapainya tingkat kepatuhan sukarela yang tinggi, institusi perpajakan yang kredibel dan akuntabel untuk menghasilkan penerimaan negara yang optimal.

2.5. Proses Pembentukan Undang- Undang Pengampunan Pajak

Pada awalnya UU Pengampunan Pajak yang merupakan usulan dari pemerintah tidak termasuk dalam program legislasi tahun 2015-2019 yang pembahasannya dilakukan oleh komisi XI Dewan Perwakilan Rakyat. Namun pada tahun 2016 UU Pengampunan Pajak dimasukkan ke dalam prolegnas prioritas pada tahun 2016 yang kemudian baru di masukan dalam daftar program legislasi tahun 2015-2019, seperti yang disampaikan oleh Tongam Renikson Silaban.¹¹⁰ Menurut Sigit Danang Joyo, pengampunan pajak merupakan pintu masuk Direktorat Jenderal Pajak untuk mereformasi perpajakan dari segi regulasi, kelembagaan dan sumber daya manusia dan setelah itu barulah penegakan hukum yang tegas.¹¹¹

Menurut Tongam Renikson Silaban, BPHN dan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia (Kemenkumham) dan kementerian lain bersama-sama dilibatkan sekaligus dalam penyusunan Undang-Undang Pengampunan Pajak.¹¹² Dalam proses pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku khususnya Undang-Undang No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Alur proses pembentukan UU Pengampunan Pajak dimulai dari tahap perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan dan pengundangan. UU Pengampunan Pajak ini muncul atas pemrakarsa dari Pemerintah Indonesia sesuai

¹⁰⁹ *Ibid.* h. 9.

¹¹⁰ Wawancara dengan Tongam Renikson Silaban, *Loc. Cit.*

¹¹¹ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, *Loc. Cit.*

¹¹² *Ibid.*

amanat Pasal 5 ayat (1) UUD NRI 1945. Sebagai peraturan pelaksana Undang-Undang No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Pemerintah dengan Peraturan Presiden Nomor 87 Tahun 2014 telah mengatur tentang peraturan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011.

Sebelum RUU Pengampunan Pajak dapat masuk dalam prolegnas tahunan, pemerintah sudah harus menyusun terlebih dahulu naskah akademik dan RUU Pengampunan Pajak tersebut. Perencanaan penyusunan RUU Pengampunan Pajak oleh pemerintah diusulkan melalui pemrakarsa Menteri Keuangan dan dalam hal ini pemerintah membentuk panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian serta menugaskannya kepada Direktorat Jenderal Pajak. Sigit Danang Joyo menyatakan, Panitia Antar Kementerian (PAK) dalam penyusunan RUU Pengampunan Pajak terdiri dari Kemenkumham, Kementerian Sekretariat Negara, dan Kementerian Perekonomian serta kementerian lain yang terlibat.¹¹³

Kepala biro hukum atau kepala satuan kerja yang menyelenggarakan fungsi di bidang peraturan perundang-undangan pada lembaga pemrakarsa, secara fungsional bertindak sebagai sekretaris panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian. Sekretaris panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian bertugas dan bertanggung jawab melakukan penyiapan naskah rancangan undang-undang, naskah akademik, dan materi pendukung lainnya sebagai bahan pembahasan panitia antarkementerian dan/atau antar non kementerian.

Naskah Akademik RUU Pengampunan Pajak yang disusun oleh Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia berguna untuk memberikan justifikasi secara akademis dan sebagai landasan pemikiran atas materi pokok RUU Pengampunan Pajak. Naskah akademik tersebut berisikan dasar-dasar pertimbangan dalam pelaksanaan pengampunan pajak, dilihat dari dimensi teoritik maupun normatif dengan mempertimbangkan kebutuhan pembiayaan negara dari sektor pajak di masa kini dan yang akan datang.¹¹⁴

Berdasarkan Naskah Akademik RUU Pengampunan Pajak yang diusulkan oleh pemerintah, Menteri Hukum dan HAM melakukan penyelarasan Naskah Akademik RUU Pengampunan Pajak terhadap sistematika dan materi muatan yang diterima bersama BPHN dan pemangku kepentingan. Dalam proses penyelarasan naskah akademik dan RUU Pengampunan Pajak dilakukan oleh BPHN, seperti yang disampaikan oleh Tongam Renikson Silaban.¹¹⁵ Hasil penyelarasan dan penjelasan terhadap sistematika dan materi muatan Naskah Akademik RUU Pengampunan Pajak tersebut disampaikan oleh Menteri Hukum dan HAM kepada Menteri Keuangan. Menurut Tongam Renikson Silaban dalam proses penyelarasan naskah

¹¹³ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, *Loc. Cit.*

¹¹⁴ Direktorat Jenderal Pajak, Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Pengampunan Pajak, Jakarta, 2016, h. ii.

¹¹⁵ Wawancara dengan Tongam Renikson Silaban, *Loc. Cit.*

akademik, BPHN memberikan beberapa catatan dalam penyusunan naskah akademik seperti latar belakang, pendekatan yang digunakan dan hal apa yang perlu diatur sedangkan untuk materi muatan BPHN tidak berwenang memberikan masukan tetapi dibahas sendiri oleh pemrakarsa.¹¹⁶

Berdasarkan rapat panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian, Menteri Keuangan menyampaikan permohonan secara tertulis terkait pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi rancangan undang-undang yang telah mendapatkan paraf persetujuan anggota panitia antarkementerian dan/atau antar non kementerian pada setiap lembar naskah RUU Pengampunan Pajak yang disertai dengan penjelasan atau keterangan secukupnya kepada Menteri Hukum dan HAM dengan tembusan kepada Direktur Jenderal dalam hal ini Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan (Ditjen PP). Permohonan tersebut disertai dengan dokumen: a. naskah akademik; b. penjelasan mengenai urgensi dan pokok-pokok pikiran; c. keputusan mengenai pembentukan panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian; d. RUU yang telah mendapatkan paraf persetujuan seluruh anggota panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian; dan e. izin prakarsa dalam hal rancangan undang-undang tidak masuk dalam daftar prolegnas.

Selanjutnya, pengharmonisasian konsepsi rancangan peraturan perundang-undangan dilakukan melalui tahapan permohonan pengharmonisasian konsepsi rancangan peraturan perundang-undangan; pemeriksaan administratif; analisis konsepsi; rapat pengharmonisasian konsepsi rancangan peraturan perundang-undangan; paraf persetujuan; dan berakhir pada penyampaian hasil pengharmonisasian konsepsi rancangan peraturan perundang-undangan.

Pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi RUU Pengampunan Pajak, dimaksudkan untuk menyelaraskan RUU Pengampunan Pajak dengan: Pancasila, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dan undang-undang lain dan teknik penyusunan peraturan perundang-undangan. Selain itu bertujuan untuk menghasilkan kesepakatan terhadap substansi yang diatur dalam RUU Pengampunan Pajak.

Bahwa jika dilihat maksud dari pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi RUU Pengampunan Pajak di atas, pada dasarnya materi muatan RUU Pengampunan Pajak terdapat perbedaan pengaturan dengan undang-undang lain yang telah di atur dalam UU KUP dan UU Pengadilan Pajak, tetapi mengingat tujuan pemberlakuan RUU Pengampunan Pajak mendasarkan pada kemanfaatan untuk mencapai penerimaan pajak dan kesejahteraan masyarakat maka terdapat pengecualian pada UU Pengampunan Pajak.

¹¹⁶ *Ibid.*

Menteri Hukum dan HAM dalam melakukan rapat pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi RUU Pengampunan Pajak melibatkan wakil dari Menteri Keuangan, kementerian/lembaga pemerintah non kementerian, dan/atau lembaga lain terkait dapat mengikutsertakan peneliti dan tenaga ahli termasuk dari lingkungan perguruan tinggi untuk dimintakan pendapat dalam mengambil keputusan.

Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang telah disepakati dalam rapat pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi disampaikan kepada Menteri Hukum dan HAM atau pimpinan lembaga pemerintah non kementerian dan/atau pimpinan lembaga terkait untuk mendapatkan paraf persetujuan pada setiap lembar naskah RUU Pengampunan Pajak. Menteri Hukum dan HAM menyampaikan kepada Menteri Keuangan hasil pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi RUU Pengampunan Pajak yang telah mendapatkan paraf persetujuan untuk disampaikan kepada Presiden untuk selanjutnya Menteri Hukum dan HAM menyiapkan penyusunan prolegnas prioritas tahunan untuk tahun 2016.

Menteri Hukum dan HAM menyiapkan penyusunan prolegnas prioritas tahunan RUU Pengampunan Pajak di lingkungan pemerintah berupa daftar RUU yang disusun berdasarkan prolegnas jangka menengah. Dalam menyiapkan penyusunan prolegnas prioritas tahunan Menteri Hukum dan HAM berkoordinasi dengan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang perencanaan pembangunan nasional/Kepala Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang kesekretariatan negara, menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan, dan menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang dalam negeri sesuai dengan kewenangannya.

Menteri Hukum dan HAM menyampaikan daftar prolegnas prioritas tahunan RUU Pengampunan Pajak yang telah dikoordinasikan sebelumnya kepada Menteri Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak/lembaga pemerintah non kementerian untuk mendapatkan tanggapan atau masukan. Selanjutnya Menteri Keuangan/lembaga pemerintah non kementerian menyampaikan tanggapan atau masukan atas daftar prolegnas prioritas tahunan tersebut kepada Menteri Hukum dan HAM. Tanggapan atau masukan dari Menteri Keuangan/lembaga pemerintah non kementerian menjadi bahan dalam finalisasi rancangan prolegnas prioritas tahunan RUU Pengampunan Pajak.

Menteri Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak mengusulkan daftar RUU Pengampunan Pajak dalam prolegnas jangka menengah tahun 2015-2019 yang berasal dari prolegnas prioritas tahunan untuk tahun 2016 dengan dilampiri:

- a. naskah akademik;
- b. surat keterangan penyelarasan naskah akademik dari Menteri Hukum dan HAM;

- c. RUU Pengampunan Pajak;
- d. surat keterangan telah selesainya pelaksanaan rapat panitia antar kementerian dan/atau antar non kementerian dari pemrakarsa; dan surat keterangan telah selesainya pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi RUU Pengampunan Pajak dari Menteri Hukum dan HAM;
- e. surat keterangan telah selesainya pengharmonisasian, pembulatan, dan pemantapan konsepsi Rancangan Undang-Undang dari Menteri Hukum dan HAM.

Menteri Hukum dan HAM menyampaikan hasil penyusunan prolegnas prioritas tahunan kepada Presiden untuk mendapatkan persetujuan. Prolegnas prioritas tahunan RUU Pengampunan Pajak yang telah mendapatkan persetujuan Presiden, maka Menteri Hukum dan HAM menyampaikan prolegnas tersebut kepada DPR melalui Badan Legislasi untuk dibahas lebih lanjut di tingkat DPR. RUU Pengampunan Pajak atas usul Presiden diajukan melalui Surat Presiden No. R13/Pres/02/2016 tanggal 15 Februari 2016 kepada pimpinan DPR dengan memuat penunjukan Menteri Keuangan yang ditugaskan mewakili Presiden dalam melakukan pembahasan RUU Pengampunan Pajak bersama DPR.

Dalam Keputusan DPR Republik Indonesia Nomor: 1B/DPR RI/III/2015-2016 tentang Penetapan 1 (satu) Rancangan Undang-Undang Tambahan dan 1 (satu) Rancangan Undang-Undang Perubahan Pengusul Dalam Program Legislasi Nasional Rancangan Undang-Undang Prioritas Tahun 2015, DPR mulai membahas RUU Pengampunan Pajak dalam jangka waktu paling lama 60 (enam puluh) hari terhitung sejak surat Presiden diterima. Pembahasan RUU Pengampunan Pajak dilakukan oleh DPR bersama Menteri Keuangan dengan melalui 2 (dua) tingkat pembicaraan. Dua tingkat pembicaraan tersebut terdiri atas:

- a. pembicaraan tingkat I dalam rapat komisi, rapat gabungan komisi, rapat badan legislasi, rapat badan anggaran, atau rapat panitia khusus; dan
- b. pembicaraan tingkat II dalam rapat paripurna.

Pembicaraan tingkat I dilakukan dengan kegiatan pengantar musyawarah, pembahasan daftar inventarisasi masalah dan penyampaian pendapat mini. Dalam pengantar musyawarah, Presiden memberikan penjelasan dan fraksi memberikan pandangannya terhadap RUU Pengampunan Pajak atas usul dari pemerintah. Daftar inventarisasi masalah RUU Pengampunan Pajak diajukan oleh DPR. Penyampaian pendapat ini disampaikan pada akhir pembicaraan tingkat I oleh fraksi dan Presiden.

Menurut Sigit Danang Joyo, dalam pembahasan daftar inventarisasi masalah sudah ada pembahasan materi UU Pengampunan Pajak di internal pemerintah khusus aspek pajak. Dalam hal tarif dan periode pengampunan pajak di dalam UU Pengampunan Pajak merupakan usul dari pimpinan yaitu menteri dan Presiden yang

di bahas di DPR serta disetujui bersama.¹¹⁷ Bahwa pada dasarnya dalam penyusunan RUU Pengampunan Pajak, Panitia Antar Kementerian bertugas untuk membentuk RUU Pengampunan Pajak secara bersama-sama baik dari sisi formil dan materinya dengan menyebutkan dasar dan alasan-alasannya.

Dalam proses pembentukan peraturan perundang-undangan dalam hal ini RUU Pengampunan Pajak sesuai Pasal 96 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mengatur, masyarakat memiliki hak untuk memberikan masukan secara lisan dan/atau tertulis melalui: rapat dengar pendapat umum; kunjungan kerja; sosialisasi; dan/atau seminar, lokakarya, dan/atau diskusi.

Kunjungan kerja yang dilakukan oleh pemerintah untuk mesosialisasikan RUU Pengampunan Pajak yang dilakukan di beberapa daerah di Indonesia seperti di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta pada tanggal 21-23 April 2016, Provinsi Sulawesi Selatan pada tanggal 21-23 Juli 2016, Provinsi Jawa Tengah pada tanggal 25 – 27 April 2016, dan daerah lainnya juga belum dapat secara maksimal diketahui dan dipahami oleh masyarakat. Sosialisasi yang dilakukan pemerintah untuk mendapatkan saran dan masukan dari masyarakat dapat lebih optimal jika turut melibatkan akademisi dan praktisi serta organisasi profesi yang memiliki pengetahuan yang cukup dalam bidang perpajakan.

Selanjutnya, pada proses Rapat Dengar Pendapat (RDP) yang dilakukan oleh DPR dalam pembahasan RUU Pengampunan Pajak dapat dilihat bahwa terdapat beberapa lembaga kementerian dan non kementerian yang telah didengar pendapatnya oleh DPR dalam Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI, diantaranya adalah:

- a. Menteri Keuangan;
- b. Menteri Hukum dan HAM;
- c. Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN);
- d. Himpunan Pengusaha Muda Indonesia (HIPMI);
- e. Asosiasi Pengusaha Indonesia;
- f. Pakar ekonomi dan perpajakan;
- g. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK);
- h. Kepolisian Negara Republik Indonesia (POLRI);
- i. Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK);
- j. Kejaksaan Agung;
- k. Direktur Utama Bursa Efek Indonesia (BEI);
- l. Forum Pajak Berkeadilan;
- m. Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi dan lembaga lainnya yang terkait.

¹¹⁷ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, *Loc. Cit.*

Tabel 2 Rapat Dengan Pendapat DPR Atas RUU Pengampunan Pajak

Tanggal	Agenda	Pejabat/Akademisi/Praktisi	Pendapat
12 April 2016	Penjelasan pemerintah dan pandangan fraksi terhadap RUU Pengampunan Pajak	1. Menteri Keuangan 2. Menteri Hukum dan HAM	Setuju, karena penerimaan pajak masih belum optimal.
19 April 2016	Mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak.	1. KADIN Indonesia 2. HIPMI 3. APINDO	Setuju, namun dengan tetap memberikan kepastian hukum serta sosialisasi kepada masyarakat lebih baik. Setuju, namun juga harus memberikan keadilan bagi sektor UKM dan kepastian hukum tentang beberapa ketentuan <i>tax amnesty</i> . Setuju, namun untuk jangka waktu cut off tax amnesty untuk tidak di bulan Desember tahun 2014.
20 April 2016	Mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak	1. Dr. Anggito Abimanyu	Setuju, karena tersedianya informasi perpajakan yang dapat di akses oleh negara. Selain itu diharapkan tax amnesty sebaiknya dapat dilakukan sekali saja.

		2. Yustinus Prastowo	Setuju, Yustinus Prastowo menempatkan <i>tax amnesty</i> sebagai tujuan dan <i>komprehensiv tax reform</i> .
		3. Prof. Hikmahanto Juwana	Setuju, dengan tetap memperhatikan penyusunan kalimat dan bahasa hukum yang tepat.
26 April 2016	Mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak	1. PPATK 2. KPK 3. POLRI	Setuju, namun perlu ada kepastian terutama dari sisi pidana pajak dan tidak ada ketentuan dalam UU Pengampunan Pajak yang multi tafsir. Dalam posisi netral, karena sebagai lembaga penegak hukum. Kebijakan pengampunan pajak pada dasarnya sulit untuk diterima karena kebijakan ini mengecualikan beberapa kejahatan yang tidak dapat diterima. Setuju, namun terdapat ketentuan dalam RUU Pengampunan Pajak yang perlu

		4. Kejaksaan Agung	diperhatikan. Setuju, namun terdapat ketentuan dalam RUU Pengampunan Pajak yang perlu diperhatikan.
27 April 2019	Mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak	1. Direktur Utama Bursa Efek Indonesia 2. Forum Pajak Berkeadilan	Setuju, kebijakan pengampunan pajak diharapkan dapat membawa stabilitas politik, keamanan dana mereka dan konstruksi hukum yang baik. Setuju, untuk menunjang kebijakan pengampunan pajak juga dibutuhkan perubahan pada UU KUP.
8 Juni 2016	Penjelasan Pemerintah terhadap RUU KUP	1. Menteri Keuangan 2. Menteri Hukum dan HAM 3. Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi	Selain pemberlakuan UU Pengampunan Pajak, Pemerintah juga telah menyampaikan RUU KUP.

Pada tanggal 12 April 2016, DPR mengundang Menteri Keuangan dan Menteri Hukum dan HAM dalam acara penjelasan pemerintah dan pandangan fraksi terhadap RUU Pengampunan Pajak. Dalam rapat ini Menteri Keuangan menyampaikan latar belakang mengenai pentingnya kebijakan pengampunan pajak untuk segera diundangkan. Menteri Keuangan berpendapat dalam beberapa tahun terakhir ini penerimaan pajak di Indonesia belum optimal dengan ditandai *tax ratio* atau pajak per Produk Domesik Bruto (PDB) yang tergolong rendah jika dibandingkan dengan rata-rata *tax ratio* negara berpendapatan menengah lainnya.

Indonesia saat ini memiliki *tax ratio* pada kisaran angka 12% apabila memasukan pajak pusat, daerah dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) migas

dibandingkan dengan PDB. Apabila dibandingkan dengan negara tetangga seperti Malaysia 16,1%, Singapura 13,97%, Filipina 12,88%, Thailand 16,5% dan yang lainnya tentu hal tersebut tidak cukup memuaskan dimana Indonesia masih termasuk kelompok negara yang memiliki *tax ratio* rendah. Apabila menggunakan indikator penerimaan pajak aktual terhadap potensinya maka Indonesia hanya memiliki kurang lebih setengah dari apa yang menjadi potensinya. Kondisi ini didasarkan pada hal-hal sebagai berikut:

- a. Banyaknya wajib pajak yang belum melaporkan hartanya didalam dan luar negeri serta belum dikenai pajak di Indonesia.
- b. Rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan kewajiban perpajakannya.
- c. Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan yang terbatas terhadap akses data perbankan.

Menteri Keuangan berpendapat kedudukan kebijakan pengamanan pajak ini sangat strategis serta memegang peran penting untuk kelanjutan penyempurnaan kebijakan dibidang perpajakan lainnya di kemudian hari. Namun demikian rencana kebijakan pengampunan pajak ini apabila tidak segera mendapat kepastian akan berpotensi untuk mengganggu pencapaian penerimaan pajak tahun 2016 serta kelancaran penyempurnaan regulasi lainnya.¹¹⁸

Untuk menjamin kepastian dan keadilan di masa yang akan datang maka kebijakan pengampunan pajak akan diikuti dengan penyerpurnaan regulasi-regulasi dibidang perpajakan lainnya antara lain perubahan Undang-Undang PPh, Undang-Undang PPN, Undang-Undang KUP dan juga undang-undang dibidang perbankan. Namun sampai saat ini belum ada regulasi-regulasi dibidang perpajakan yang telah dilakukan penyempurnaan. Hal ini jelas berdampak pada tidak terjaminnya kepastian dan keadilan pada masyarakat. Bahwa hal tersebut juga diakui oleh Menteri Keuangan, sebelumnya dalam pembahasan yang telah dilakukan oleh Menteri Keuangan telah dipertimbangkan pro dan kontra dari berbagai aspek salah satunya adalah pendapat sebagian masyarakat yang menyatakan bahwa kebijakan pengampunan pajak adalah kebijakan yang tidak mencerminkan keadilan terutama bagi wajib pajak yang selama ini telah menjalankan kewajiban perpajakannya dengan baik.

Pada tanggal 19 April 2016, DPR mengundang KADIN Indonesia, HIPMI, dan APINDO dalam agenda mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak. Dalam rapat ini, KADIN pada prinsipnya mendukung kebijakan pengampunan pajak dan adanya kepastian hukum agar tidak ada masalah yang timbul dikemudian hari. KADIN menyarankan agar pemerintah

¹¹⁸ Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan Menteri Keuangan dan Menteri Hukum dan HAM*, Tanggal 12 April 2016, h. 9.

mensosialisasikan kebijakan pengampunan pajak ke publik untuk lebih baik dan sederhana, hal ini terlihat dari pendapat Ketua KADIN yang pada saat pembahasan belum menerima draft RUU Pengampunan Pajak. Publikasi kebijakan pengampunan pajak yang tidak maksimal tersebut terlihat dari draft RUU Pengampunan Pajak yang masih sulit diakses oleh masyarakat termasuk oleh Ketua KADIN dalam rapat dengar pendapat di DPR.

KADIN berharap untuk *tax amnesty* tidak hanya untuk repatriasi dari luar negeri tetapi juga basis dari dalam negeri. Jadi yang di ampunkan adalah harta yang di dalam negeri maupun yang di luar negeri. KADIN menitikberatkan pada beberapa poin diantaranya adalah tidak adanya suatu kepastian pengampunan ini akan langsung disetujui. KADIN mengusulkan pengampunan pajak mencakup utang pajak yang lama yang sudah ada ketetapan pajaknya namun tidak dapat di tagih, jadi ada satu media, ada satu *instrument* bagi DJP yang diusulkan oleh KADIN untuk menghapuskan undang-undang pajak yang tidak jelas. Selain sosialisasi yang lebih baik, KADIN juga berharap administrasi yang lebih sederhana.

Pendapat yang sama juga disampaikan oleh HIPMI yang mendukung kebijakan pengampunan pajak yang berkeadilan dalam penerapannya disemua sektor termasuk sektor Usaha Kecil dan Menengah (UKM). HIPMI berpendapat sebagai pengusaha memandang dua hal utama yang perlu di tekankan untuk sebuah produk hukum yaitu masalah keadilan dan kepastian hukum. Dalam pembahasan bersama DPR RI, HIPMI sudah menginventarisir dari DIM (Daftar Inventaris Masalah) yang ada. Pertama adalah DIM nomor 29, terkait Pasal 2 tentang subjek pajak dan objek. Sebagai pengusaha memandang ada dua hal utama yang perlu di tekankan untuk sebuah produk hukum yaitu masalah berkeadilan dan kepastian hukum. HIPMI memberikan pendapatnya terhadap objek pajak. HIPMI mengajukan usulan bahwa setiap himbauan, setiap pemeriksaan ataupun penagihan yang sedang berlangsung maka kembali harus di hitung ulang sesuai dengan kebijakan dan tarif yang ada. Sehingga usulan kongkrit HIPMI adalah semua himbauan, pemeriksaan, dan bahkan penagihan, dihitung ulang. HIPMI tidak meminta di hapus tetapi hanya meminta di hitung ulang sesuai *free filles* dan *tariff* yang berlaku di Undang-Undang Pengampunan Pajak dan baru dapat dikatakan berkeadilan. Selanjutnya adalah masalah Undang-Undang Pengampunan Pajak yang berlaku sama rata bagi seluruh warga yang ada baik itu orang pribadi ataupun badan. Selain itu HPMI perlu mengetahui secara detail dalam DIM nomor 93 ayat 2 dalam penjelasan bahwa dalam hal harta yang di ungkapkan dalam surat permohonan pengampunan pajak berada dan atau di tempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan atas harta tersebut di alihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia serta di investasikan dalam jangka waktu tertentu di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia tarif uang tebusan yang harus dibayar kas

negara atas harta yang di ungkapkan tersebut adalah sebagai berikut; 1%, 2%, 3% dan seterusnya.

APINDO dalam pendapatnya juga mendukung RUU Pengampunan Pajak agar dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan untuk meningkatkan pendapatan negara.¹¹⁹ Menurut APINDO, *tax amnesty* ini memang pernah di lakukan 2 kali namun waktu pemberlakuannya tidak mendukung, akan tetapi pemberlakuan *tax amnesty* saat ini adalah paling tepat karena masih banyak pengusaha-pengusaha yang belum bayar pajak sama sekali, atau ada orang yang sudah membayar pajak tapi belum maksimal. Pada awalnya RUU Pengampunan Pajak akan diberlakukan pada tahun 2015, oleh karena hal tersebut APINDO menyarankan untuk masa *cut off tax amnesty* tidak di bulan Desember tahun 2014 tetapi menyesuaikan dengan waktu diberlakukannya *tax amnesty*.

Pada tanggal 20 April 2016, DPR mengundang pakar ekonomi dan perpajakan dalam agenda mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak. Dalam rapat ini, Dr. Anggito Abimanyu berpendapat bahwa RUU Pengampunan Pajak ini merupakan sangat spesialis dan pembahasan tentang filosofi mengenai masalah-masalah politik. Berdasarkan pengalaman negara-negara yang melaksanakan *tax amnesty*, belum ada satupun negara yang berhasil melaksanakan *tax amnesty* untuk mendapatkan tujuan memperluas *tax base* dan juga mendapatkan penerimaan negara. Menurut Dr. Anggito Abimanyu dalam Naskah Akademik Pengampunan Pajak tidak memberikan kesimpulan apakah lebih banyak manfaat yang di dapat atau kerugiannya. Selain itu, Dr. Anggito Abimanyu juga menekankan bahwa *tax amnesty* jika harus dilakukan cukup sekali saja, dan tidak dilakukan berulang kali seperti negara Italia yang tidak ada kredibelitasnya. Dr. Anggito Abimanyu menyatakan Undang-Undang Pengampunan Pajak sebetulnya sangat mudah dan sangat sederhana karena sebetulnya hanya ada tarif dan yang ke dua adalah prosedur. Sebetulnya prosedur tidak lazim di undang-undang, Undang-Undang Pengampunan Pajak ini bahkan memerintahkan kepada unit kerja di DJP, sebetulnya apabila undang-undang itu hanya *guidance policy* besarnya saja.

Yustinus Prastowo dalam pendapatnya juga mendukung kebijakan pengampunan pajak walaupun kebijakan pengampunan pajak dinilai masih ada ketidakadilan dalam masyarakat. Dalam pembahasan bersama DPR RI, Yustinus Prastowo pada dasarnya setuju bahwa semua literatur mengatakan *tax amnesty* tidak adil, tetapi apabila dicermati secara terbalik, akan terlihat bagaimana skema pengampunan pajak memberikan hadiah keadilan kepada pembayar pajak. Selain itu dalam rangka menempatkan *tax amnesty* secara komprehensif juga dibutuhkan *tax reform* UU KUP sebagai sistem baru perpajakan. Yustinus Prastowo juga

¹¹⁹ Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan KADIN, HIPMI, dan APINDO*, Tanggal 19 April 2016, h. 4-14.

menitikberatkan pada belum adanya pengaturan pada RUU Pengampunan Pajak tentang data informasi tidak dapat dijadikan dasar menurut Yustinus Prastowo rumusan ini terlalu *progressive* ada kemungkinan konotasinya adalah melemahkan penegakan hukum yang lain karena dikatakan tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan, penyidikan, atau penuntutan, pidana lainnya mungkin lebih baik disebut perlindungan hukum bagi *tax amnesty*. Berdasarkan pendapat Yustinus Prastowo dapat dilihat bahwa Yustinus Prastowo membenarkan bahwa pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak mencerminkan ketidakadilan pada masyarakat tetapi jika dilihat secara terbalik dasar tujuan utama Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah memberikan manfaat kepada negara dan pembayar pajak.

Prof. Hikmahanto Juwana juga mendukung kebijakan pengampunan pajak dan peraturan pelaksanaannya harus cepat dikeluarkan dan tidak menunggu terlalu lama selain itu kesempatan kebijakan pengampunan pajak ini seharusnya hanya satu kali diberlakukan.¹²⁰ Sebagai masukan, Prof. Hikmahanto Juwana berpendapat agar uang hasil tindak pidana korupsi atau kejahatan yang dilakukan kerah putih tidak dapat masuk dalam lingkup pengampunan pajak.

Pada tanggal 26 April 2016, DPR mengundang KPK, POLRI, PPATK, dan Kejaksaan Agung dalam agenda mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak. Dalam rapat ini PPATK pada prinsipnya mendukung pemberlakuan RUU Pengampunan Pajak dan melaksanakan segala aturan yang tercantum dalam RUU Pengampunan Pajak. Dalam pemberlakuan UU Pengampunan Pajak diharapkan adanya jaminan dalam ketentuan UU Pengampunan Pajak yang tidak multi interpretasi untuk memberikan kepastian hukum khususnya terkait pidana pajak seperti bagi wajib pajak yang memiliki uang tentu perlu ada kepastian. Misalnya KPK tidak akan ikut campur, perlu ada *declare* dari KPK, dari Kejaksaan, dari Polri bahwa mereka tidak akan di periksa. Sebab apabila tidak ada *declare* mungkin wajib pajak akan ragu-ragu untuk mengikuti *tax amnesty*.

KPK pada dasarnya dalam posisi yang netral sebagai lembaga penegak hukum terhadap pemberlakuan kebijakan pengampunan pajak. Walaupun demikian KPK mendukung kebijakan pemerintah untuk menyejahterakan masyarakat. KPK dalam pendapatnya menyampaikan bahwa pada saat rapat tersebut KPK belum menerima secara resmi draft RUU Pengampunan Pajak dan informasi yang dapat disampaikan oleh KPK pada saat rapat adalah informasi dari berbagai sumber yang ada. KPK berpendapat kebijakan pengampunan pajak pada dasarnya sulit untuk diterima karena kebijakan ini mengecualikan beberapa kejahatan yang tidak dapat diterima. Terdapat beberapa hal yang perlu di kecualikan di dalam RUU Pengampunan Pajak, salah satunya bahwa semua kasus yang sedang di teliti dan diperiksa oleh

¹²⁰ Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan Pakar Ekonomi dan Perpajakan*, Tanggal 20 April 2016, h. 6-26

Kepolisian, Kejaksaan, KPK sendiri yang sedang berjalan tentunya tidak bisa di kecualikan. Selanjutnya adalah bahwa *tax amnesty* juga harus mengecualikan beberapa kejahatan yang dirasakan memang sulit untuk diterima oleh masyarakat Indonesia, seperti contoh kejahatan terorisme dan kejahatan narkoba, menurut KPK kejahatan-kejahatan tersebut perlu dikecualikan. KPK menyatakan bahwa *tax amnesty* ini dilakukan adalah sebagai upaya terpaksa dari bangsa. Oleh karena itu, setelah adanya undang-undang ini yang berlaku masanya di tentukan maka undang-undang ini juga KPK mengharapkan mencantumkan ketentuan-ketentuan untuk memerintahkan kepada Pemerintah khususnya Kementerian Keuangan dan DJP untuk memperbaiki dan mereformasi DJP dengan baik agar *tax ratio* yang masih rendah saat ini yang targetnya sudah minimum tidak bisa di dapatkan, sehingga hal ini perlu jangan sampai terulang kembali.

POLRI pada prinsipnya mendukung kebijakan pengampunan pajak ini, namun terdapat beberapa masukan dalam beberapa pasal dalam RUU Pengampunan Pajak untuk dijadikan bahan pertimbangan dalam pemberlakuan RUU Pengampunan Pajak. Ketentuan Pasal 22 ayat 2 dan ayat 3 RUU Pengampunan Pajak. Pasal 22 ayat 2 menyatakan, setiap pejabat yang terkait dengan pelaksanaan undang-undang ini dilarang memberitahukan data dan informasi yang di ketahui atau diberitahukan oleh wajib pajak pada pihak lain. Pasal 22 ayat 3 menyatakan, data dan informasi yang di sampaikan wajib pajak dalam rangka pengampunan pajak tidak dapat diminta atau diberikan oleh pihak lain berdasarkan peraturan perundang-undangan lain kecuali atas persetujuan wajib pajak sendiri.

Bahwa menurut POLRI ketentuan Pasal 22 ayat (2) dan ayat (3) RUU Pengampunan Pajak pada pelaksanaannya akan berpotensi menimbulkan ketidaksinkronan dengan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yaitu Pasal 34 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ke tiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan atau UU KUP.

POLRI memberikan saran terhadap RUU Pengampunan Pajak, mengingat implementasi Pasal 22 ayat (2) dan ayat (3) RUU Pengampunan Pajak berpotensi menimbulkan ketidaksinkronan dengan ketentuan dalam Undang-Undang KUP, Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU), dan Undang-Undang Perbankan. Maka diharapkan kepada *steak holder* yang terkait dengan undang-undang tersebut dapat memahami bahwa keberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak pada waktu tertentu, dapat memahami bahwa keberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini bersifat *lex specialis* sehingga mengesampingkan Pasal 34 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) Undang-Undang KUP Pasal 41 ayat (1) huruf (a) Undang-Undang TPPU, dan Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang Perbankan.

Kejaksaan Agung pada pandangannya memiliki pendapat yang sama dengan POLRI yaitu mendukung kebijakan pengampunan pajak namun memberikan masukan terhadap beberapa pasal dalam RUU Pengampunan Pajak untuk dijadikan bahan pertimbangan.¹²¹ Ketentuan Pasal 23 RUU Pengampunan Pajak di kecualikan dalam ketentuan ayat (1), yang menyatakan wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan berkas penyidikan telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan sedang dalam proses peradilan. Kejaksaan Agung menyarankan bahwa kata “proses peradilan” ini dikhawatirkan bias, maka di usulkan kalimatnya menjadi “proses pemeriksaan di persidangan”.

Ketentuan Pasal 14 ayat (2) RUU Pengampunan Pajak menyatakan “penghentian penyidikan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf (d) dilakukan oleh kepala unit yang melaksanakan tugas dan fungsi penyidikan di Direktorat Jendral Pajak”. Mengingat ketentuan mengenai penghentian penyidikan dalam tindak pidana perpajakan juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yaitu Pasal 44A, yang menyatakan penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (1) menghentikan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) huruf (j) dalam hal tidak terdapat cukup bukti dan peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan atau penyidikan dihentikan karena peristiwa yang sudah kadaluwarsa atau tersangka meninggal dunia.

Selanjutnya, ketentuan Pasal 44B UU KUP untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan paling lama jangka waktu 6 bulan sejak tanggal surat permintaan. Penghentian penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan sebagaimana dimaksud ayat 1 diatas hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak di kembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan. Berdasarkan hal ini Kejaksaan Agung menyarankan bahwa RUU Pengampunan Pajak berkaitan erat dengan kepentingan penerimaan negara maka di pandang perlu agar ketentuan Pasal 14 ayat (2) RUU Pengampunan Pajak tersebut di harmonisasikan dengan ketentuan Pasal 44B.

Pada tanggal 27 April 2019, DPR mengundang Direktur Utama Bursa Efek Indonesia dan Forum Pajak Berkeadilan dalam agenda mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU Pengampunan Pajak. Dalam rapat ini Direktur Utama Bursa Efek

¹²¹ Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan KPK, POLRI, PPATK dan Kejaksaan Agung*, Tanggal 26 April 2016, h. 9-15.

Indonesia mendukung penuh kebijakan pengampunan pajak asalkan tidak merugikan mata uang Indonesia dan meningkatkan investasi di Indonesia. Bahwa sebagai pengusaha dengan adanya pengampunan pajak pada dasarnya untuk membawa uang masuk ke dalam Indonesia para pengusaha memperhatikan stabilitas politik, keamanan dana mereka dan konstruksi hukum. Forum Pajak Berkeadilan berpendapat kebijakan pengampunan pajak merupakan hal yang penting namun terdapat hal lain yang dapat dimaksimalkan diantaranya adalah merevisi UU KUP.¹²²

Pada tanggal 8 Juni 2016, DPR mengundang Menteri Keuangan, Menteri Hukum dan HAM, dan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi dengan agenda Penjelasan Pemerintah terhadap RUU KUP. Menteri Keuangan menyampaikan RUU KUP ini merupakan bagian dari rangkaian reformasi perpajakan yang telah didahului dengan pengajuan RUU Pengampunan Pajak. Kebijakan pengampunan pajak ini juga dilatar belakangi akan diberlakukannya era *Automatic Exchange of Information* (AEOI) di tahun 2018 maka Pemerintah perlu melakukan reformasi pajak secara menyeluruh.¹²³

Indonesia sendiri ikut berperan dengan terbentuknya AEOI ini dengan bergabung menjadi salah satu anggota *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose* (Global Forum) pada September 2009. Pemerintah Indonesia telah berkomitmen akan memulai AEOI pada bulan September 2018 dengan menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA).

Setelah pembicaraan RUU Pengampunan Pajak pada tingkat I selesai dilakukan, DPR melanjutkan pembicaraan ke tingkat II untuk pengambilan keputusan dalam rapat paripurna dengan kegiatan:

- a. penyampaian laporan yang berisi proses, pendapat mini fraksi, dan hasil pembicaraan tingkat I;
- b. pernyataan persetujuan atau penolakan dari tiap-tiap fraksi dan anggota secara lisan yang diminta oleh pimpinan rapat paripurna; dan
- c. penyampaian pendapat akhir Presiden yang dilakukan oleh Menteri Keuangan.

Selanjutnya atas persetujuan pengesahan RUU Pengampunan Pajak yang dicapai secara musyawarah untuk mufakat, pengambilan keputusan dilakukan berdasarkan suara terbanyak. Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang telah disetujui DPR dan Presiden disampaikan oleh Pimpinan DPR kepada Presiden

¹²² Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan Direktur Utama BEI dan Forum Pajak Berkeadilan*, Tanggal 26 April 2016, h. 6-18.

¹²³ Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, *Risalah Rapat Kerja Komisi XI DPR RI Dengan Menteri Keuangan, Menteri Hukum dan HAM dan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi*, Tanggal 8 Juni 2016, h. 4-6.

untuk disahkan menjadi Undang-Undang. Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak disahkan oleh Presiden dengan membubuhkan tanda tangan dalam jangka waktu paling lama 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak RUU Pengampunan Pajak disetujui bersama oleh DPR dan Presiden. Menteri Sekretaris Negara memberikan nomor dan tahun pada Undang-Undang Pengampunan Pajak yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak untuk selanjutnya diundangkan dan disahkan ke dalam Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5899. Undang-Undang Pengampunan Pajak disahkan dan diundangkan di Jakarta pada tanggal 1 Juli 2016.

Proses pembentukan Undang-Undang Pengampunan yang telah dijabarkan di atas perlu dilakukan analisis berdasarkan kriteria pembentukan undang-undang yang baik. Penganalisisan suatu undang-undang penting dilakukan untuk mengetahui keberlakuan undang-undang tersebut mengalami cacat hukum baik dari segi formil maupun materiil atau tidak. Hasil dari analisis undang-undang juga berguna bagi penilaian terhadap undang-undang tersebut dan sebagai pembelajaran dalam pembuatan undang-undang di masa yang akan datang.

Mengutip pendapat dari Lon Luvois Fuller dalam bukunya yang berjudul “The Morality of Law”, terdapat 8 (delapan) jalan menuju kegagalan dalam pembentukan undang-undang (eight ways to fail to make law) antara lain:¹²⁴

- 1) Tidak ada aturan atau hukum yang menimbulkan ketidakpastian
- 2) Kegagalan untuk mempublikasikan atau memperkenalkan aturan hukum kepada masyarakat
- 3) Aturan berlaku surut yang diterapkan secara tidak pantas
- 4) Kegagalan menciptakan hukum yang bersifat komprehensif
- 5) Pembentukan aturan yang kontradiksi satu sama lain
- 6) Pembentukan aturan yang mencantumkan persyaratan yang mustahil dipenuhi
- 7) Perubahan aturan secara cepat sehingga menimbulkan ketidakjelasan
- 8) Adanya ketidaksinambungan antara aturan dengan penerapannya

Bahwa dapat diperhatikan proses pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak terdapat beberapa masalah dalam pembentukan undang-undang tersebut, diantaranya:

- a. Tidak ada aturan atau hukum yang menimbulkan ketidakpastian;

Berlakunya Undang-Undang Pengampunan Pajak berakibat pada kedudukan hukum atas undang-undang perpajakan yang sebelumnya telah berlaku menjadi tidak jelas kepastian hukumnya, seperti pengaturan dalam UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Pengesampingan aturan yang telah diatur dalam undang-undang

¹²⁴ Hilaire McCoubrey, Nigel D. White, *Textbook on Jurisprudence*, Edisi ke 2, Blackstone Press Limited, London, 1996, h. 89-90.

yang lain menimbulkan permasalahan dalam penerapannya. Tidak hanya bagi pejabat yang menerapkan aturan tersebut, namun juga akan memberikan kebingungan bagi masyarakat. Pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang lebih menitikberatkan pada nilai kemanfaatan dan mengesampingkan nilai kepastian hukum sebagai *lex specialis*.

Selain itu, seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa kebijakan pengampunan pajak bukanlah suatu kebijakan yang baru. Mulai dari kebijakan *Sunset Policy* (2007), *Reinventing Policy* (2015), *Tax Amnesty* (2016) dan *Pas Final* (2017), serta adanya wacana *Tax Amnesty* jilid kedua memberikan gambaran ketidakmampuan pemerintah untuk berlaku tegas kepada wajib pajak yang tidak patuh. Akibatnya, kebijakan serupa dikhawatirkan akan terus berulang dilakukan sehingga menimbulkan ketidakpastian dan kejelasan sikap pemerintah.

b. Kegagalan untuk mempublikasikan atau memperkenalkan aturan hukum kepada masyarakat

Proses pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang relatif cepat dan terkesan tertutup mengakibatkan masyarakat kurang memahami materi muatan dalam undang-undang tersebut. Hal ini diperburuk dengan sosialisasi yang diselenggarakan pemerintah belum secara menyeluruh di seluruh wilayah Indonesia dan belum tertuju kepada pihak yang berkepentingan dan memiliki pengetahuan yang cukup di bidangnya. Sebaliknya, dalam sosialisasi yang diselenggarakan oleh pemerintah hanya pihak-pihak tertentu saja yang diundang yang belum optimal memberikan masukan terhadap Undang-Undang Pengampunan Pajak. Publikasi Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang tidak optimal juga terlihat dari Ketua KADIN pada rapat dengar pendapat di DPR yang belum menerima draft Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Apabila mengacu pada salah satu asas pembentukan peraturan negara yang baik menurut I.C. Van Der Vlies dalam bukunya yang berjudul *Het wetsbeghrip en beginselen van behoorlijke regelgeving* adalah asas dapat dikenali (*het beginsel van de kenbaarheid*).¹²⁵ Apabila suatu peraturan perundang-undangan tidak dikenali dan diketahui oleh setiap orang, terlebih oleh yang berkepentingan, maka ia akan kehilangan tujuannya sebagai peraturan. Sedangkan peraturan perundang-undangan merupakan kaidah hukum yang mudah dikenali (diidentifikasi), mudah diketemukan kembali dan mudah ditelusuri.

Asas dapat dikenali sangat erat hubungannya dengan asas formil pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu asas konsensus. Hukum dibuat oleh dan untuk masyarakat sehingga pemerintah memerlukan kesepakatan dari masyarakat untuk membuat suatu peraturan perundang-undangan. Menurut Sigit Danang Joyo, alasan mengapa dalam proses pembentukan Undang-Undang

¹²⁵ Maria Farida, *Op. Cit.*, h. 254.

Pengampunan Pajak tertutup adalah karena dikhawatirkan wajib pajak akan mengelembungkan harta di SPT. Penyusunan Undang-Undang Pengampunan Pajak pada dasarnya dilakukan secara terbuka tetapi terbatas dan proses yang cepat karena untuk menghindari pengelembungan pajak (*moral hazard*).¹²⁶ Apabila terdapat suatu peraturan yang akan diterapkan maka terhadap peraturan tersebut harus dikenali oleh masyarakat sebelum diberlakukan sehingga masyarakat dapat memberikan persetujuan terhadap peraturan tersebut.

Masyarakat adalah orang perseorangan atau kelompok orang yang mempunyai kepentingan atas substansi RUU Pengampunan Pajak. Untuk memudahkan masyarakat dalam memberikan masukan secara lisan dan/atau tertulis, baik naskah akademik maupun RUU Pengampunan Pajak harus dapat diakses dengan mudah oleh masyarakat. Namun kenyataannya hal itu tidak semudah yang diharapkan, hal ini terbukti pada saat proses pembentukan UU Pengampunan Pajak sulit untuk mendapatkan salinan naskah akademik maupun RUU Pengampunan Pajak yang seharusnya dapat mudah diakses oleh masyarakat melalui website, media sosial dan media lainnya. Menurut Sigit Danang Joyo, dalam mengunggah draft peraturan perundang-undangan di website DJP untuk tarif pajak memang tidak dicantumkan karena merupakan hal yang sensitif dan harus berdasarkan kesepakatan terlebih dahulu oleh lembaga-lembaga yang berkepentingan yaitu DJP, PAK, Setneg dan lembaga lainnya. Sedangkan secara terbuka dan lengkap akan di publikasikan jika sudah dalam bentuk RUU.¹²⁷

RUU Pengampunan Pajak yang akan diberlakukan seharusnya lebih banyak melibatkan masyarakat dalam proses penyusunan hal ini tidak lain karena masyarakat adalah juga merupakan wajib pajak yang berpartisipasi dalam kebijakan pengampunan pajak tersebut. Hal ini sejalan dengan asas material pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu asas tentang dapat dikenali (*het beginsel van kenbaarheid*), apabila suatu peraturan perundang-undangan tidak dikenali dan diketahui oleh setiap orang, lebih-lebih oleh yang berkepentingan, maka akan kehilangan tujuannya sebagai peraturan.¹²⁸

Hal ini juga sejalan dengan teori demokrasi partisipatif (*participatory democracy*) yang menjelaskan bahwa hakikat demokrasi adalah untuk menjamin bahwa keputusan-keputusan yang dibuat oleh pemerintah dengan menyertakan masyarakat yang mungkin terkena dampak dari keputusan-keputusan itu. Teori ini menjelaskan bahwa dalam suatu pemerintahan tidak hanya menginginkan

¹²⁶ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, *Loc. Cit.*

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ Mukhlis Taib, *Dinamika Perundang-undangan di Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2017, h. 62.

pemerintahan yang demokratis (*democratic governments*) tetapi juga masyarakat yang demokratis (*democratic societies*).¹²⁹

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, bahwa partisipasi masyarakat merupakan perwujudan dari asas keterbukaan yang terdapat dalam Pasal 5 huruf g Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Sebagai persyaratan yang harus dipenuhi dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik partisipasi masyarakat akan memberikan manfaat penting yaitu peraturan perundang-undangan akan memiliki kelebihan dalam hal efektivitas keberlakuan di dalam masyarakat.

Partisipasi publik dalam proses pengambilan kebijakan yang mengikat seluruh warga adalah cara efektif untuk mencapai pola hubungan setara antara pemerintah dan rakyat. Terdapat 4 (empat) konsep terkait partisipasi publik dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, yaitu:

- 1) Partisipasi sebagai kebijakan. Konsep ini memandang partisipasi sebagai prosedur konsultasi para pembuat kebijakan kepada masyarakat sebagai subjek peraturan;
- 2) Partisipasi sebagai strategi. Konsep ini melihat partisipasi sebagai salah satu strategi untuk mendapatkan dukungan masyarakat demi kredibilitas kebijakan yang dikeluarkan pemerintah;
- 3) Partisipasi sebagai alat komunikasi. Konsep ini melihat partisipasi sebagai alat komunikasi bagi pemerintah (sebagai pelayan rakyat) untuk mengetahui keinginan; dan
- 4) Partisipasi sebagai alat penyelesaian sengketa. Partisipasi sebagai alat penyelesaian sengketa dan toleransi atas ketidakpercayaan dan kerancuan yang ada di masyarakat.

Koesnadi Hardjosoemantri mengemukakan bahwa peran serta masyarakat berguna untuk membantu negara dan lembaga-lembaganya untuk melaksanakan tugas-tugas dengan cara yang lebih efektif dan dapat diterima.¹³⁰ Selain itu, partisipasi masyarakat akan menciptakan masyarakat yang lebih inklusif dan *equitable* serta memperkuat lembaga demokrasi. Manfaat lain yang diperoleh dengan partisipasi masyarakat dalam pembentukan peraturan perundang-undangan adalah:¹³¹

- 1) meningkatkan letigimasi dan kualitas peraturan perundang-undangan yang dihasilkan;
- 2) meningkatkan peluang untuk keberhasilan dalam penerapannya;

¹²⁹ Yuliandri, *Op. Cit.*, h. 188-190.

¹³⁰ *Ibid.*, h. 185.

¹³¹ Direktorat Harmonisasi Peraturan Perundang-Undang, *Panduan Pengharmonisasian, Pembulatan, dan Pemantapan Konsepsi Rancangan Peraturan Perundang-Undang*, Kementerian Hukum dan HAM dan UNDP, Jakarta, 2010, h.. 69.

- 3) meningkatkan ketaatan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan tersebut secara sukarela; dan
- 4) memperluas bentuk *partnership* dengan warga negara. Sedangkan dalam konteks pembuatan kebijakan publik.

Lebih lanjut, Sad Dian Utomo menyatakan bahwa manfaat partisipasi adalah:¹³²

- 1) Memberikan landasan yang lebih baik untuk pembuatan kebijakan publik.
- 2) Memastikan adanya implementasi yang lebih efektif karena warga mengetahui dan terlibat dalam pembuatan kebijakan publik.
- 3) Meningkatkan kepercayaan warga kepada eksekutif dan legislatif.
- 4) Efisiensi sumber daya, sebab dengan keterlibatan masyarakat dalam pembuatan kebijakan publik dan mengetahui kebijakan publik, maka sumber daya yang digunakan dalam sosialisasi kebijakan publik dapat dihemat.

Partisipasi masyarakat sangat jelas dibutuhkan untuk mewujudkan demokrasi perwakilan yang substansial khususnya menghasilkan undang-undang yang mengakomodasi aspirasi dan kepentingan rakyat. Merujuk ke Pasal 96 ayat (1) UU Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, masyarakat berhak memberikan masukan secara lisan dan/atau tertulis dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Dalam Peraturan Tata Tertib DPR RI juga diatur mengenai partisipasi masyarakat tepatnya dalam Bab XIV tentang Representasi Rakyat dan Partisipasi Masyarakat. Dalam ketentuan tata tertib ini juga disebutkan bahwa masyarakat dapat menyampaikan masukan kepada DPR (anggota maupun badan/alat kelengkapan) langsung maupun tertulis dalam hal:

- i. penyusunan dan penetapan prolegnas;
- ii. penyiapan dan pembahasan rancangan undang-undang;
- iii. pembahasan RUU APBN;
- iv. pengawasan pelaksanaan undang-undang; dan
- v. pengawasan pelaksanaan kebijakan pemerintah. Di lain pihak, anggota DPR dapat menyerap aspirasi konstituennya melalui kunjungan kerja ataupun pembentukan rumah aspirasi di daerah pemilihannya (tempat konstituen mereka berada).

Mengacu pada UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Tata Tertib DPR, mekanisme pelibatan masyarakat hanya ditafsirkan melalui kunjungan kerja, rapat dengar pendapat, lokakarya, rumah aspirasi saat masa reses, dan sejenisnya. Mekanisme partisipasi yang ditawarkan ini bentuknya belum secara substansif mewakili kepentingan masyarakat. Menurut Sherry Arnstein,

¹³² Griadhi dan Sri Utari, *Partisipasi Masyarakat dalam Pembentukan Peraturan Daerah*, <http://ojs.unud.ac.id/index.php/kerthapatrika/article/view/3257/2336>, diakses tanggal 1 Juni 2019.

dalam bukunya *A Ladder of Participation* (1969) beberapa model partisipasi yang harus diwaspadai antara lain:¹³³

- a. Partisipasi yang sifatnya manipulatif, yang hanya menempatkan elemen masyarakat dalam kerjasama yang sifatnya pembinaan atau kehumasan belaka.
- b. Partisipasi yang menempatkan warga sebagai pihak yang harus diterapi karena kurangnya kapasitas diri dan aksesnya terhadap informasi. Misalnya warga yang melaporkan dampak kebijakan tertentu, alih-alih diselesaikan laporannya malah dirujuk ke institusi lain yang tugasnya mengelola pengaduan.
- c. Partisipasi yang menempatkan warga sebagai target informasi. Meski inisiatif penginformasian harus diapresiasi, tetapi mekanismenya masih satu arah dan tidak bersifat dialogis. Informasi yang diberikan sifatnya masih pada permukaan belaka belum mengupayakan pemecahan masalah yang dialami warga.
- d. Partisipasi sebagai salah satu model konsultasi publik. Dalam proses pengambilan keputusan, masyarakat sudah dilibatkan meski tidak ada jaminan masukan dari masyarakat akan dipertimbangkan dalam kebijakan yang diambil.

Sering sekali *das sein* (kenyataan) tidak sesuai dengan tatanan ideal, sosialisasi yang dilakukan pemerintah dalam bentuk fokus grup diskusi, lokakarya dan lain sebagainya yang diadakan di beberapa daerah dengan mengundang berbagai pihak merupakan formalitas prosedur yang harus dilakukan oleh pemerintah. Selanjutnya, mengambil contoh RDPU (Rapat Dengar Pendapat Umum), RDPU tidak memiliki mekanisme yang jelas mengenai tindak lanjut dari masukan yang diberikan masyarakat mengenai suatu undang-undang. Mekanisme lain bagi masyarakat untuk berpartisipasi seperti kunjungan kerja, sosialisasi dan lokakarya sangat jarang dilakukan. Sehingga alat kelengkapan aspirasi masyarakat dalam pembentukan peraturan perundang-undangan hanya sebagai formalitas prosedur saja dalam pembentukan peraturan perundang-undangan.

Dalam kaitannya dengan UU Pengampunan Pajak, Menurut Sigit Danang Joyo, alasan kenapa dalam proses pembentukan UU Pengampunan Pajak tertutup adalah karena dikhawatirkan wajib pajak akan mengelembungkan harta di Surat Pemberitahuan (SPT). Penyusunan Undang-Undang Pengampunan Pajak pada dasarnya dilakukan secara terbuka tetapi terbatas dan proses yang cepat karena untuk menghindari pengelembungan pajak (*moral hazard*).¹³⁴ Dalam mengunggah draft peraturan perundang-undangan di website Direktorat Jenderal Pajak untuk tarif pajak memang tidak dicantumkan karena merupakan hal yang sensitif dan harus berdasarkan kesepakatan terlebih dahulu oleh lembaga-lembaga yang berkepentingan yaitu Direktorat Jenderal Pajak, Panitia Antar Kementerian,

¹³³ M. Nur Sholikin et al., *Awasi Perda, Berdayakan Daerah Seri Panduan Pemantauan Legislasi Daerah*, Pusat Studi Hukum dan Kebijakan Indonesia, Jakarta, 2009, h. 31-32.

¹³⁴ Wawancara dengan Sigit Danang Joyo, *Loc, Cit*.

Kementerian Sekretariat Negara dan lain-lain. Sedangkan secara terbuka dan lengkap akan dipublikasikan jika sudah dalam bentuk RUU.¹³⁵

Kurang terbukanya akses masyarakat dalam memberikan pendapat dan masukan kepada pemerintah merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi dalam pembentukan undang-undang sebagaimana menurut Lon Luvois Fuller yaitu untuk mempublikasikan atau memperkenalkan aturan hukum kepada masyarakat.

Ketidaktahuan masyarakat terhadap peraturan yang tidak terbuka sering dibenturkan dengan teori fiksi hukum. Menurut, Saefuddin bahwa teori/asas fiksi hukum diperlukan untuk mengantisipasi ketika peraturan perundang-undangan itu diberlakukan terhadap seseorang yang belum mengetahui adanya suatu peraturan perundang-undangan. Tanpa adanya teori/asas fiksi hukum memungkinkan banyak orang yang akan lolos dari jeratan peraturan perundang-undangan.¹³⁶ Akan tetapi dalam praktiknya ketidaktahuan masyarakat tidak menutup kemungkinan dapat digunakan aparat penegak hukum untuk mencapai suatu keadaan yang diinginkannya dengan sewenang-wenang.

Partisipasi masyarakat dalam proses pembentukan undang-undang menurut Yuliandri harus berkelanjutan dan partisipatif. Lebih lanjut menurut Yuliandri perlu dilakukan upaya-upaya yang dapat ditempuh yaitu:¹³⁷ 1) perlunya perencanaan pembentukan undang-undang melalui penyusunan naskah akademik; 2) adanya partisipasi masyarakat atau publik dalam pembentukan peraturan perundang-undangan; dan 3) perlu kesesuaian antara materi muatan dengan persyaratan pembentukan peraturan perundang-undangan.

Menurut pendapat Yuliandri tersebut partisipasi masyarakat harus dimulai dari awal pembentukan undang-undang. Hal ini dapat diwujudkan apabila dari awal informasi rencana pembentukan undang-undang telah disebarluaskan kepada masyarakat. Dalam penjelasan Pasal 88 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 disebutkan bahwa yang dimaksud penyebarluasan adalah:

Kegiatan menyampaikan informasi kepada masyarakat mengenai prolegnas, rancangan undang-undang yang sedang disusun, dibahas dan telah diundangkan agar masyarakat dapat memberikan masukan atau tanggapan terhadap peraturan perundang-undangan tersebut atau memahami peraturan perundang-undangan yang telah diundangkan. Penyebarluasan peraturan perundang-undangan tersebut dilakukan, misalnya melalui media elektronik dan/atau media cetak.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa penyebarluasan undang-undang dilakukan oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan pemerintah sejak penyusunan prolegnas, penyusunan

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ Saefuddin, *Partisipasi Publik dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, FH UII Press, Yogyakarta, 2009, h. 80.

¹³⁷ Yuliandri, *Op.. Cit.*, h. 168.

rancangan undang-undang, pembahasan rancangan undang-undang hingga pengundangan undang-undang. Penyebarluasan undang-undang dapat juga dilakukan oleh Dewan Perwakilan Daerah khusus untuk undang-undang yang berkaitan dengan fungsi Dewan Perwakilan Daerah. Di tingkat daerah, penyebarluasan peraturan daerah baik peraturan daerah provinsi maupun peraturan daerah kabupaten/kota dilakukan oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah dan pemerintah provinsi atau kabupaten/kota.

Ketentuan tentang penyebarluasan peraturan perundang-undangan dalam UU No. 12 Tahun 2011 ini dilakukan untuk lebih memperbaiki mekanisme dalam memberikan informasi dan/atau memperoleh masukan masyarakat serta para pemangku kepentingan dalam proses pembentukan peraturan perundang-undangan.¹³⁸ Dari ketentuan ini dapat di lihat bahwa penyebarluasan seharusnya dilakukan mulai dari tahap paling awal yaitu ketika menyusun program legislasi baik program legislasi nasional maupun program legislasi daerah. Masyarakat seharusnya sudah dapat mengetahui peraturan perundang-undangan apa saja yang akan dibentuk untuk masa satu tahun. Sehingga masyarakat dapat menilai peraturan perundang-undangan apa saja yang memang sangat diperlukan dan mendesak dan apa saja yang dapat ditunda. Demikian juga setelah berbentuk rancangan undang-undang, wajib juga disebarluaskan kepada masyarakat.

c. Aturan berlaku surut yang diterapkan secara tidak pantas

Bahwa dalam Pasal 18 ayat (2) huruf b Undang-Undang Pengampunan Pajak menentukan:

Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai harta wajib pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan, atas harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai harta dimaksud, paling lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak undang-undang ini mulai berlaku.

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut yang memperbolehkan Undang-Undang Pengampunan Pajak untuk berlaku surut sampai tahun 1985 berlawanan dengan asas non-retroaktif, yaitu asas yang melarang keberlakuan surut dari suatu undang-undang. Secara yuridis penerapan asas tersebut terkandung dalam Pasal 28I UUD NRI 1945 yang pada pokoknya menyatakan bahwa "... dan hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun".

¹³⁸ Yani, Ahmad, *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Responsif; Catatan atas UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, Konstitusi Press, Jakarta, 2013, h. 91.

Penarapan asas ini sangat penting untuk kepastian hukum. Pemikiran tersebut dikarenakan menjadi tidak adil apabila seseorang dihukum karena perbuatan yang pada saat dilakukan tersebut pemerintah tidak mengetahuinya. Sehingga pemberlakuan hukum yang berlaku surut memberikan peluang kepada rezim penguasa untuk menggunakan hukum sebagai sarana balas dendam.

d. Kegagalan menciptakan hukum yang bersifat komprehensif

Bahwa dengan berlakunya Undang-Undang Pengampunan Pajak yang diharapkan pemerintah dapat membuat sistem perpajakan menjadi adil, pasti dan memberi manfaat justru berbanding terbalik. Masyarakat yang tidak puas atas pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak mengajukan uji materil ke Mahkamah Konstitusi diantaranya: Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, Nomor 58/PUU-XIV/2016, Nomor 59/PUU-XIV/2016, dan Nomor 63/PUU-XIV/2016.

Tabel 3 Daftar Putusan Mahkamah Konstitusi Terhadap Uji Materil Undang-Undang Pengampunan Pajak

Nomor	Pemohon	Pasal Yang Di Uji Materil	Amar Putusan
57/PUU-XIV/2016	Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia	Pasal 1 angka (1) dan (7), Pasal 3 ayat (1), Pasal 4, dan Pasal 5, Pasal 11 ayat (2), (3) dan (5), Pasal 19 ayat (1) dan (2), Pasal 20, Pasal 21 ayat (2), Pasal 22 dan Pasal 23.	Menolak Permohonan Pemohon Untuk Seluruhnya
58/PUU-XIV/2016	Yayasan Satu Keadilan	Pasal 1 angka (7), Pasal 4, Pasal 5, Pasal 20, Pasal 22	Menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima
59/PUU-XIV/2016	Leni Indrawati, Hariyanto dan Wahyu Mulyana Putra	Pasal 1 angka (1) dan (7), Pasal 3 ayat (1), Pasal 4, Pasal 5, dan Pasal 11	Menolak Permohonan Para Pemohon mengenai konsiderans UU Pengampunan Pajak dan menyatakan tidak dapat diterima untuk permohonan para

			Pemohon selain dan selebihnya.
63/PUU-XIV/2016	Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia, dan Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh	Pasal 1 angka (1), Pasal 4 ayat (1), (2) dan (3), Pasal 21 ayat (2) dan (3), Pasal 22, Pasal 23 ayat (1) dan (2)	Menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima

Walaupun dalam putusannya Mahkamah Konstitusi menolak seluruh permohonan yang diajukan oleh pemohon dan menyatakan ketentuan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah tidak bertentangan dengan UUD NRI 1945, namun dalam praktiknya pemberlakuan undang-undang ini menciptakan situasi hukum yang tidak komprehensif jika dilihat berdasarkan undang-undang perpajakan lainnya.

e. Pembentukan aturan yang kontradiksi satu sama lain

Bahwa pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak menimbulkan kontradiksi aturan dengan undang-undang perpajakan lainnya yaitu terhadap UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Hal ini dapat dilihat dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1), Pasal 11 ayat (4), Pasal 17 ayat (3), Pasal 18 ayat (2) huruf b, Pasal 19 Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Apabila dilihat dari sejarah pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak dalam Daftar Inventaris Masalah (DIM) dari DPR terdapat beberapa pasal-pasal dalam DIM yang pada saat pemberlakuan UU Pengampunan Pajak diajukan uji materi seperti pada Tabel 3 Daftar Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap uji materil Undang-Undang Pengampunan Pajak diantaranya adalah:

a. Pasal 1 angka 1 draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:

“Pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.”

Menurut Fraksi Demokrat, bahwa perlu definisi yang lebih jelas tentang batasan pengampunan pajak. Sedangkan menurut Fraksi Partai Kebangkitan

Bangsa, perlu ada penambahan substansi dalam jangka waktu yang terbatas, maksimal satu tahun. Oleh karena itu kebijakan pemerintah terkait *Pas Final* yang diberlakukan setelah berakhirnya periode pengampunan Pajak seharusnya tidak dilakukan karena tidak mencerminkan kepastian hukum bagi wajib pajak.

- b. Pasal 3 ayat (1) draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:

“Tarif uang tebusan yang harus dibayar ke kas negara atas harta yang diungkapkan dalam surat permohonan pengampunan pajak adalah sebagai berikut.”

Menurut Fraksi Demokrat, bahwa pemerintah perlu menjelaskan tentang dasar penetapan, metode penetapan tarif uang tebusan. Hal yang sama juga diungkapkan oleh Fraksi Nasional Demokrat, bahwa perlu adanya penyempurnaan redaksional perubahan jumlah besaran tarif tebusan dan masa pengajuan permohonan. Bahwa perlu adanya dasar dan alasan yang jelas bagi pemerintah untuk menentukan tarif dan periode pengampunan pajak agar dapat diterima oleh seluruh wajib pajak.

- c. Pasal 4 ayat (1) draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:

“Besarnya uang tebusan dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 dengan dasar pengenaan uang tebusan.”

Menurut fraksi Demokrat, bahwa sebelum menghitung besarnya uang tebusan yang harus dibayar wajib pajak, diperlukan klarifikasi riwayat harta yang masuk dari luar negeri. Dalam praktiknya ada tiga kemungkinan riwayat harta yang masuk ke dalam negeri : 1) uang hasil usaha dan bisnis orang Indonesia di beberapa negara yang masuk kembali ke Indonesia, 2) uang yang pernah keluar dari Indonesia karena situasi politik dan ekonomi yang tidak stabil, 3) uang yang berasal dari praktik korupsi, bisnis narkoba, perdagangan manusia dan pencucian uang dan disimpan di luar negeri.

- d. Pasal 19 ayat (1) draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:

“Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Gugatan, dan/atau Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak sebelum 1 Januari 2016, yang terbit setelah wajib pajak mengajukan surat permohonan pengampunan pajak, tidak dapat dijadikan dasar bagi.”

Menurut fraksi Demokrat, bahwa perlu pengaturan yang lebih tegas dan mempunyai kepastian hukum bahwa surat ketetapan pajak dan yang lainnya tidak dapat dijadikan dasar untuk melakukan penagihan pajak setelah permohonan pengampunan pajak disetujui oleh Dirjen Pajak.

- e. Pasal 20 ayat (1) draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:
 “Dalam hal wajib pajak telah memperoleh pengampunan pajak kemudian ditemukan adanya data dan/atau informasi mengenai harta yang belum atau kurang dilaporkan maka atas harta yang belum atau kurang dilaporkan tersebut tidak berlaku ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14, Pasal 15, dan Pasal 17.”

Menurut Fraksi Demokrat, bahwa perlu ada pengaturan dan sanksi terhadap wajib pajak yang telah memperoleh pengampunan pajak, namun kemudian ditemukan adanya informasi mengenai harta yang belum dilaporkan pada saat mengikuti program pengampunan pajak.

- f. Pasal 22 ayat (2) draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:
 “Setiap pejabat yang terkait dengan pelaksanaan undang-undang ini dilarang memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh wajib pajak kepada pihak lain.”

Menurut fraksi Demokrat, bahwa perlu pengaturan tentang sanksi bagi pejabat yang memberitahukan data dan informasi kepada pihak lain dalam pelaksanaan undang-undang ini. Bahwa dengan ini akan menjamin perlindungan keamanan informasi dan kepastian hukum bagi wajib pajak.

- g. Pasal 23 draft asli RUU Pengampunan Pajak menentukan:
 “Pegawai Kementerian Keuangan Republik Indonesia tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyidikan, atau dituntut baik secara perdata maupun pidana apabila dalam melaksanakan tugas didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan ini.”

Fraksi Gerindra menambahkan, bahwa dalam melaksanakan tugas dilakukan sesuai dengan prosedur dan ketentuan dalam perpajakan. Sedangkan Fraksi Demokrat perlu ada pendalaman terhadap pasal tersebut.

Bahwa berdasarkan penjelasan diatas dapat dilihat bahwa pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak masih terdapat beberapa masalah dalam pembentukan undang-undang. Beberapa masalah dalam pembentukan undang-undang ini tidak terlepas dari tidak berpedoman pada peraturan perundang-undangan yang ada. *Stufen Theory* pada dasarnya dalam struktur peraturan perundang-undangan, undang-undang sebagai *formel gesetz* harus berpedoman pada *staatsfundamental norm* yaitu Pancasila dan UUD NRI 1945 yang harus mendasari pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Stufen theory pada dasarnya digunakan untuk meminimalkan terjadinya konflik norma yang terjadi antara suatu undang-undang dengan undang-undang yang lain. *Stufen theory* adalah teori hierarki norma hukum dan rantai validitas yang membentuk piramida hukum yang menempatkan Pancasila dan UUD NRI 1945 sebagai pedoman dalam pembentukan undang-undang, sehingga produk undang-

undang yang dihasilkan tidak ditemukan adanya masalah dalam pembentukan undang-undang.

Tujuan pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang lebih berfokus pada kemanfaatan penerimaan negara dan kesejahteraan masyarakat. Pada teori dan praktiknya memiliki masalah dalam proses pembentukannya tetapi untuk kepentingan negara dan masyarakat luas tetap diakui keabsahannya sebagai suatu undang-undang. Tujuan hukum dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak yaitu untuk meningkatkan penerimaan negara untuk menyejahterakan masyarakat dianggap dapat memberikan jaminan kebahagiaan kepada banyak orang "*the greatest happiness of the greatest number*" (kebahagiaan yang sebesar-besarnya dari sebanyak-banyaknya orang).

2.6. Keterbukaan sebagai *Ratio Legis* Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak

Pembentukan suatu undang-undang tidak lahir dengan seketika, melainkan melalui dasar pemikiran yang matang untuk menyelesaikan suatu permasalahan. Agar suatu undang-undang dapat dilaksanakan harus memperhitungkan efektivitas undang-undang tersebut. Suatu undang-undang dapat dikategorikan efektif apabila tujuan dari undang-undang tersebut tercapai sesuai dengan yang dikehendaki.

Berkaitan dengan hal tersebut efektivitas pengampunan pajak dapat dikaji salah satunya melalui dasar pembentukannya. Sebagai upaya mengetahui dasar pemikiran pembentukan UU Pengampunan Pajak dapat ditemukan melalui konsideran, penjelasan umum, dan secara lengkap dalam naskah akademik UU Pengampunan Pajak, yang berisikan landasan filosofis, sosiologis, dan yuridis sebagai dasar pembentukan undang-undang.

Landasan filosofis pembentukan UU Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa tujuan dibentuknya undang-undang ini untuk memajukan kesejahteraan umum. Salah satunya tercermin dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang di dalamnya memuat Pendapatan Negara dan Belanja Negara. Dalam APBN, unsur Pendapatan Negara, Penerimaan Perpajakan yang menjadi komponen terbesar dalam sumber pendapatan negara. Dalam rangka menghimpun penerimaan perpajakan, negara melakukan pemungutan pajak dari masyarakat.¹³⁹

Dengan demikian terdapat hubungan yang sangat erat antara pajak dengan aspek-aspek mendasar kehidupan berbangsa dan bernegara. Oleh karenanya tidak berlebihan apabila kebijakan-kebijakan strategis dalam bidang perpajakan termasuk Pengampunan Pajak, secara filosofis dapat dipergunakan sebagai media pembaharuan sosial, administrasi perpajakan, atau bahkan rekonsiliasi perpajakan nasional.

¹³⁹ Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak, 2016, h. 69.

Berdasarkan landasan sosiologis, pembenukan Undang-Undang Pengampunan Pajak dimaksudkan untuk tujuan kemanfaatan hukum dalam pelaksanaan pemberian fasilitas pengampunan pajak oleh pemerintah. Kemanfaatan hukum haruslah diperhatikan karena masyarakat mengharapkan adanya manfaat yang dapat dirasakan baik secara langsung maupun dirasakan kemudian setelah pelaksanaan suatu kebijakan yang dituangkan dalam peraturan perundang-undangan, dalam hal ini UU Pengampunan Pajak.

Kajian Sosiologis ini juga untuk menghindari jangan sampai kebijakan Pengampunan Pajak justru menimbulkan penolakan dari masyarakat sehingga menjadi kontraproduktif. Pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak semata-mata dilaksanakan untuk memulai tatanan baru dalam bidang perpajakan, meningkatkan sistem perpajakan nasional, mendorong penerimaan pendapatan Negara, serta mendorong kemajuan ekonomi dan pembangunan nasional. Pelaksanaan Pengampunan Pajak diharapkan bukan hanya memperhatikan kepentingan pemerintah dalam rangka mengumpulkan sebesar-besarnya penerimaan negara, melainkan juga memperhatikan kepentingan masyarakat serta manfaat dari pajak tersebut untuk masyarakat. Disamping itu, pengampunan pajak didasarkan pada kebutuhan yang mendesak demi terciptanya tatanan sistem administrasi perpajakan yang baru dalam rangka rekonsiliasi perpajakan nasional serta kelangsungan penerimaan negara jangka panjang.¹⁴⁰

Landasan sosiologis meninjau Pengampunan Pajak dari segi masyarakat terkait akibat dari pemberian fasilitas Pengampunan Pajak dan atas manfaat yang dapat dinikmati masyarakat atas pemberian Pengampunan Pajak. Pajak tidak hanya untuk membiayai pengeluaran rutin pemerintah, tetapi sangat diharapkan juga untuk membiayai seluruh kegiatan pembangunan nasional. Pajak memberikan kontribusi terbesar dalam persentase penerimaan nasional. Ketersediaan keuangan negara berpengaruh terhadap sejauh mana rakyat menikmati hasil pembangunan yang dibiayai dengan keuangan negara, khususnya penerimaan yang bersumber dari pajak.

Aspek yuridis, penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini merupakan suatu bentuk implementasi Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menyatakan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Selain itu, terkait dengan materi muatan, dalam penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini juga harus tetap memperhatikan prinsip-prinsip perlindungan terhadap hak-hak warga negara sebagaimana terkandung dalam Pasal 27 dan Pasal 28 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 serta penghargaan terhadap Hak Asasi Manusia

¹⁴⁰*Ibid.* h. 70.

sebagaimana terkandung dalam Pasal 28A sampai dengan Pasal 28J Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.¹⁴¹

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. Dalam rangka pelaksanaan UU Pengampunan Pajak, penerimaan uang tebusan diperlakukan sebagai penerimaan pajak penghasilan dalam APBN. 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.

Penerimaan negara tahun 2016 menjadi realisasi penerimaan pajak terendah dari rentan tahun 2010 hingga 2019. Tercatat realisasi penerimaan pajak pada tahun 2016 hanya 81,6% dari target APBN.¹⁴² Jauhnya realisasi target penerimaan pada tahun 2016 mendorong pemerintah untuk segera meningkatkan penerimaan melalui pengampunan pajak.

Mengingat sistem perpajakan yang diterapkan di Indonesia *adalah self assessment*, dimana masyarakat pembayar pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, membayar, serta melaporkan pajak yang terutang secara mandiri, maka kepatuhan masyarakat pembayar pajak dilakukan dengan melaksanakan *self assessment* sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Adapun dasar hukum *self assessment* diatur dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang menyebutkan “Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.”

Menurut Rochmat Soemitro tingkat kesadaran pajak masyarakat pembayar pajak Indonesia belum sedemikian tinggi, sehingga dalam melaksanakan *self assessment* dengan baik diperlukan campur tangan pemerintah yang harus dilakukan secara intensif.¹⁴³ Sejalan dengan pendapat tersebut, dapat dikembangkan bahwa prasyarat utama dalam rangka menjamin terwujudnya pelaksanaan *self assessment* yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan adalah: 1) sistem administrasi perpajakan yang memberikan kemudahan bagi masyarakat pembayar pajak untuk melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya; 2) tersedianya data dan/atau informasi yang lengkap terkait dengan aktivitas keuangan masyarakat pembayar pajak pada Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka meningkatkan pengawasan terhadap pelaksanaan *self assessment*; dan

¹⁴¹ *Ibid.* h. 70.

¹⁴² Darussalam, “Prospek Penerimaan Pajak 2020”, DDTC Working Paper, 2020, h.2.

¹⁴³ R. Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Eresco Bandung, Bandung, 1990, h. 60.

3) penegakan hukum baik secara administrasi maupun pidana terhadap pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Saat ini syarat utama untuk menciptakan pelaksanaan *self assessment* oleh masyarakat pembayar pajak agar sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan tersebut masih belum terpenuhi. Sistem administrasi yang ada sekarang dirasakan kurang mengikuti perkembangan teknologi informasi yang telah mengalami perubahan yang sangat signifikan.

Modal utama pelaksanaan sistem *Self Assessment* yang murni memang ada pada adanya itikad baik dan kejujuran wajib pajak dalam melakukan serangkaian proses pembayaran pajak. Namun sayang, kepercayaan tersebut adakalanya tidak diikuti dengan itikad baik dan kejujuran dalam memberikan informasi atau keterangan mengenai kondisi wajib pajak yang sesungguhnya.

Data dan/atau informasi mengenai aktivitas keuangan masyarakat pembayar pajak masih belum tersedia dengan lengkap sebagai akibat kurang kuatnya landasan hukum untuk mengakses data dan/atau informasi oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap pihak yang memiliki data dan/atau informasi tersebut. Hal ini berakibat pada kurang kuatnya tingkat pengawasan Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak.

Pengawasan terhadap sistem *self assessment* dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui pemeriksaan. Direktorat Jenderal (Dirjen) Pajak memiliki kewenangan untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), yang dilakukan hanya pada kasus-kasus tertentu, antara lain terhadap wajib pajak yang berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain tidak memenuhi kewajiban formal dan/atau kewajiban material. Hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP di mana dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB dalam hal-hal sebagai berikut: 1) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar; 2) apabila SPT tidak disampaikan dalam jangka waktu yang ditetapkan (Pasal 3 ayat (3) UU KUP) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran; 3) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai PPN dan PPhBM ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0% (nol persen); 4) apabila kewajiban pembukuan dan pencatatan (Pasal 28 atau Pasal 29 UU KUP) tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau 5) apabila kepada wajib pajak diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan (Pasal 2 ayat (4a) UU KUP).

Direktorat Jenderal Pajak bertugas melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pembayar pajak dan jika ternyata ditemukan ketidakpatuhan, otoritas perpajakan berwenang menjatuhkan sanksi administratif berupa bunga, denda, atau

kenaikan atas jumlah pajak yang terutang. Lebih lanjut, Direktorat Jenderal Pajak juga dapat menjatuhkan sanksi pidana diatur sebagaimana diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, dan 41C UU KUP.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebelumnya terbentur dengan ketersediaan data dan/atau informasi keuangan yang cukup. Hal ini tidak terlepas adanya prinsip kerahasiaan bank yang diatur dalam Pasal 40 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan (UU Perbankan).

Tinjauan teori tentang rahasia bank, menunjukkan ada dua pendapat. Pertama teori rahasia bersifat mutlak, yaitu bahwa bank berkewajiban menyimpan rahasia nasabah yang diketahui oleh bank karena kegiatan usahanya dalam keadaan apapun, biasa atau dalam keadaan luar biasa. Teori yang kedua adalah rahasia bank bersifat nisbi, yaitu: bahwa bank diperbolehkan membuka rahasia nasabahnya, bila untuk suatu kepentingan mendesak, misalnya demi kepentingan negara.¹⁴⁴

Indonesia sendiri menganut teori rahasia bank bersifat nisbi. Hal ini terlihat salah satunya melalui ketentuan mengenai pembukaan rahasia bank untuk kepentingan perpajakan ini diatur dalam Pasal 41 UU Perbankan. Sebelumnya, untuk memperoleh data perbankan dari wajib pajak memerlukan izin dari Menteri Keuangan. Namun sekarang setelah berlakunya Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 yang telah disahkan menjadi Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan (Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan), permintaan izin kepada Menteri Keuangan tidak diperlukan lagi.

Lahirnya undang-undang tersebut terkait dengan perjanjian pertukaran informasi keuangan otomatis atau *Automatic Exchange of Financial Account Information* (AEOFAI) yang didukung sepenuhnya oleh negara-negara anggota Organisasi untuk Kerja Sama Ekonomi dan Pembangunan (OECD), termasuk Indonesia. Secara ringkas, undang-undang ini bertujuan memberikan kemudahan kepada Kementerian Keuangan, terutama Direktorat Jenderal Pajak, untuk membuka data dan informasi nasabah bank, pasar modal, serta perasuransian. Hal itu termasuk pula lembaga jasa keuangan lain dan/atau entitas lain yang dikategorikan sebagai lembaga keuangan sesuai standar pertukaran informasi keuangan berdasarkan perjanjian internasional perpajakan.

Sofjan Wanandi, menjelaskan bahwa bentuk kerja sama pertukaran informasi tersebut akan berdampak pada semakin terbuka dan mudahnya otoritas pajak dalam

¹⁴⁴ Muhammad Djumhana, *Hukum Perbankan di Indonesia*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2000, h. 164.

mencari informasi keuangan wajib pajak.¹⁴⁵ Lebih lanjut, Sofjan Wanandi menambahkan bahwa kebijakan pengampunan pajak menjadi awal bagi wajib pajak untuk mau terbuka mengenai harta yang dimiliki, sehingga wajib pajak tidak perlu lagi menyembunyikan hartanya dari otoritas pajak.¹⁴⁶

Sejalan dengan agenda reformasi perpajakan, transparansi di sektor pajak merupakan sebuah keniscayaan. Transparansi pajak hakekatnya mencakup tiga dimensi, yaitu: 1) akses otoritas atas informasi yang berkaitan dengan pajak, 2) terbukanya data pembayaran pajak dari suatu perusahaan kepada publik, dan adanya informasi pengolaan sektor pajak.¹⁴⁷ Ketiga dimensi ini, menjadikan kebutuhan akan transparansi pajak menjadi semakin penting untuk diterapkan.

Seperti yang telah disebutkan sebelumnya bahwa pengampunan pajak merupakan bagian dari rangkaian reformasi perpajakan. Hal ini berpengaruh pada perubahan lanskap pajak terutama setelah berakhirnya program pengampunan pajak. Pengampunan pajak merupakan suatu jembatan atau jeda sebelum masuk ke era baru, yaitu transparansi.

Ditinjau dari kemanfaatan hukum, Jeremy Bentham menganggap, bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat. Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak dimaksudkan untuk tujuan kemanfaatan hukum dalam pelaksanaan pemberian fasilitas Pengampunan Pajak oleh pemerintah. Kemanfaatan tidak hanya diorientasikan untuk jangka pendek saja, melainkan untuk kepentingan jangka panjang. Begitupula dengan kebijakan pengampunan pajak harus diorientasikan untuk kepentingan jangka panjang.

Adanya keterbatasan data dan informasi perpajakan yang selama ini terjadi, mengakibatkan Direktorat Jenderal Pajak mengalami kesulitan untuk memetakan perilaku kepatuhan wajib pajak, yang pada akhirnya menyebabkan ketidaktepatan dalam menetapkan perlakuan dan strategi kepatuhan wajib pajak. Data dan informasi dari wajib pajak dibutuhkan untuk memetakan perilaku kepatuhan wajib pajak (*compliance behavior*).¹⁴⁸

Persoalan ketersediaan data ini berkaitan dengan pengampunan pajak dalam mendorong wajib pajak untuk mengungkap data atas harta atau kekayaannya secara sukarela (*voluntary disclosure*). Dengan tercatatnya data harta kekayaan wajib pajak dalam sistem administrasi perpajakan melalui kebijakan pengampunan pajak, maka

¹⁴⁵ Inside Tax, "Tax Amnesty sebagai Awal Reformasi Pajak", Edisi 37, Maret 2016, Danny Darussalam Tax Center, 15

¹⁴⁶ *Ibid.*

¹⁴⁷ Jeffrey Owens, "Embracing Tax Transparency", Tax Notes International, 23 Desember 2013.

¹⁴⁸ OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, OECD, Paris, 2004.

selanjutnya sulit bagi wajib pajak untuk menghindar dari pelaksanaan kewajiban perpajakan di masa datang.¹⁴⁹

Kebijakan pengampunan pajak memiliki tujuan jangka panjang, yaitu untuk meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak secara berkesinambungan melalui perluasan data dan basis pajak yang diperoleh. Pengumpulan data perpajakan inilah yang akan menjadi modal dasar bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penegakan hukum, terutama setelah berlakunya Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan.

Berdasarkan hal tersebut, momentum pengampunan pajak menurut Darussalam dapat dipergunakan untuk mendorong terbentuknya kepatuhan kooperatif. Kepatuhan kooperatif menurut OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) adalah hubungan yang didasari oleh kerja sama dan asas saling percaya antara otoritas pajak dan wajib pajak. Lebih lanjut, menurut IFA (*International Fiscal Association*) kepatuhan kooperatif didefinisikan sebagai hubungan sukarela antara otoritas pajak dan wajib pajak untuk saling terbuka dan percaya, saling menghargai antara hak otoritas pajak maupun hak wajib pajak dengan cara yang lebih efisien terkait keterbukaan informasi.¹⁵⁰

Secara ringkas, kepatuhan kooperatif dapat diartikan sebagai paradigma yang dilakukan secara sukarela berdasarkan asas saling percaya dan terbuka antara otoritas pajak dan wajib pajak terkait informasi-informasi yang dimiliki oleh kedua belah pihak. Hal ini menunjukkan bahwa keterbukaan menjadi kunci interaksi antarpihak dalam paradigma ini.

Mewujudkan kepatuhan kooperatif, *ratio legis* yang mendasari terbentuknya UU Pengampunan Pajak tentu saja juga harus berorientasi pada keterbukaan, bukan pada penerimaan pajak. Pengampunan pajak yang bertujuan untuk penerimaan tidak sejalan dengan agenda reformasi pajak, karena akan menimbulkan ketergantungan dan akan berdampak negatif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak.

Sebaliknya, tanpa melalui pengampunan pajak pemerintah bisa saja meningkatkan penerimaan pajak. Hal ini dapat terjadi karena telah ada payung hukum untuk melakukan akses keuangan melalui Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. Melalui undang-undang tersebut, kini pemerintah telah mudah untuk melakukan pemeriksaan kepada wajib pajak yang tidak jujur dalam menjalankan kewajiban perpajakannya, sehingga pemerintah akan mendapatkan penerimaan tambahan baik dari penerimaan pajak dan sanksi administrasi.

¹⁴⁹ Darussalam, "Mendongkrak Pajak dari underground Economy" Investor Dailly, 21 Maret 2011.

¹⁵⁰ OECD, "Cooperative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance", OECD Publishing, Paris, 2013, h. 28.

Namun hal tersebut tidak segera dilakukan pemerintah karena memungkinkan potensi ledakan kasus tindak pidana pajak. Apabila hal ini terjadi ditakutkan pemerintah dapat saja kehilangan *trust* dari publik, apalagi di masa lalu upaya penyelundupan maupun penghindaran pajak diindikasikan juga melibatkan oknum otoritas pajak. Lebih lanjut, tidak optimalnya penerimaan pajak di masa lalu juga tidak terlepas dari pengawasan oleh otoritas pajak yang kurang optimal akibat keterbatasan data yang dimiliki.

Melalui program pengampunan pajak yang dilakukan sebelum era keterbukaan, diharapkan wajib pajak telah mengungkapkan seluruh asetnya. Sehingga wajib pajak dan pemerintah memiliki kesempatan untuk menghapus masa lalu sehingga ke depan timbul *trust* di antara mereka yang berimplikasi pada terwujudnya kepatuhan kooperatif. Oleh karena itu, pengampunan pajak pada dasarnya dapat dijustifikasi ketika digunakan sebagai alat transisi dan ruang penyesuaian bagi wajib pajak sebelum menuju babak baru sistem perpajakan, dibandingkan hanya sekedar sarana meningkatkan penerimaan pajak.¹⁵¹

Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan hukum yang jelas, tetap, konsisten dan konsekuen yang pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang sifatnya subjektif. Kebijakan pengampunan pajak tidak tepat apabila diberlakukan apabila dipengaruhi oleh keadaan yang sifatnya subjektif atau hanya sekedar untuk meningkatkan penerimaan negara pada waktu tertentu, melainkan untuk mengubah perilaku kepatuhan di masa mendatang.¹⁵²

Ratio legis pengampunan pajak yang dipengaruhi oleh keadaan yang sifatnya subjektif berupa penerimaan pajak dalam waktu singkat menimbulkan ketidakpastian hukum. Akan banyak materi muatan pengampunan pajak yang tidak sesuai dengan kaidah hukum yang berlaku. Hal ini dikarenakan untuk memenuhi penerimaan pajak dalam waktu singkat akan terdapat aturan dan kaidah hukum yang dilanggar.

2.7. Materi Muatan Undang-Undang Pengampunan Pajak

Pancasila merupakan sumber dari segala sumber hukum negara. Penempatan Pancasila sebagai sumber dari segala sumber hukum negara adalah sesuai dengan pembukaan UUD NRI 1945 yang menempatkan Pancasila sebagai dasar dan ideologi negara serta sekaligus dasar filosofis bangsa dan negara sehingga setiap materi muatan peraturan perundang-undangan tidak boleh bertentangan dengan nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila.¹⁵³ Kedudukan Undang-Undang Dasar

¹⁵¹ Darussalam, "Tax Amnesty, Babak Baru Perpajakan Indonesia", Investor Daily, 16 November 2015.

¹⁵² Odd-Helge Fjeldstad, Soren Krik Jensen, dan Fransisco Miguel Paulo, "Tax Amnesty in Angola: a fresh start or a vicious circle?" Angola Brief, Vol. 4, No. 9, 2014, h.2.

¹⁵³ Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010, h. 138.

adalah sebagai hukum dasar dan hukum tertinggi yang menjadi sumber bagi pembentuk peraturan perundang-undangan yang berada dibawahnya.¹⁵⁴

Meskipun disadari bahwa setiap undang-undang yang dibentuk merupakan produk kompromi politik antar berbagai kepentingan yang sulit diharapkan bersifat sempurna, tetapi pada dasarnya, setiap undang-undang yang berhasil disusun selalu diharapkan membawa perbaikan dalam sistem hukum yang akan diberlakukan mengikat untuk umum.¹⁵⁵ Hans Kelsen menganggap suatu peraturan hukum dapat saja bertentangan dengan peraturan hukum lain dan hal ini merupakan hal yang wajar, karena apabila berbicara pada tatanan lebih konkret, maka akan terjadi berbagai penafsiran yang satu sama lain saling berbeda dan saling bertentangan.

Materi muatan pengampunan pajak yang diterapkan di Indonesia, sedikit banyak mengikuti materi muatan pengampunan pajak yang sudah dilakukan oleh beberapa negara selain Indonesia, di antaranya adalah Brazil dan Afrika Selatan. Meskipun memiliki materi muatan yang hamper sama, namun setiap negara memiliki ciri yang berbeda antara satu dengan yang lain. Perbedaan kebijakan pengampunan pajak tersebut dapat dilihat dari berbagai aspek, di antaranya:

- a. Jangka waktu pemberlakuan pengampunan pajak
- b. Tarif pengampunan pajak
- c. Hak dan kewajiban wajib pajak yang mengikuti pengampunan pajak
- d. Tata cara pengajuan mengikuti pengampunan pajak
- e. Upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak terhadap sengketa pajak yang timbul dari pengampunan pajak.

Aspek-aspek tersebut di atas diterapkan di dalam pengaturan kebijakan pengampunan pajak di beberapa negara yang memiliki substansi yang berbeda. Kebijakan pengampunan pajak di beberapa negara pada dasarnya adalah untuk meningkatkan perekonomian negara tersebut dan untuk mendorong pembangunan di berbagai sektor dengan menyesuaikan keadaan ekonomi khususnya penerimaan perpajakan negara tersebut, beberapa negara yang memiliki rasio penerimaan pajak yang rendah menggunakan kebijakan pengampunan pajak ini untuk meningkatkan penerimaan perpajakannya dalam waktu yang relatif singkat. Berikut perbedaan UU Pengampunan Pajak (*tax amnesty*) di beberapa negara:

¹⁵⁴ *Ibid.*, h. 139.

¹⁵⁵ *Ibid.*, h. 162.

Tabel 4. Perbedaan UU Pengampunan Pajak di Berbagai Negara

NO	KETERANGAN	INDONESIA	BRAZIL	AFRIKA SELATAN
1	Berlaku Mulai	1 Juli 2016	17 Mei 2009	31 Mei 2003
2	Tarif	<p>Pasal 4: Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia atau Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia yang dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan, adalah sebesar:</p> <p>a. 2% (dua persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;</p> <p>b. 3% (tiga persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini</p>	<p>Bab 1 Pembayaran Dalam Program Instalasi Bagian 1</p> <p>- Pembayaran sekaligus diskon 100% untuk penalti (penundaan dan penilaian), 45% untuk bunga;</p> <p>- Pembayaran 2 hingga 30 diskon 90% untuk penalti (penundaan dan penilaian), 40% untuk bunga;</p> <p>- Pembayaran 31 hingga 60 diskon 80% untuk penalti (penundaan dan penilaian), 35% untuk bunga;</p> <p>- Pembayaran 61 hingga 120 diskon 70% untuk penalti (penundaan dan penilaian), 30% untuk bunga;</p> <p>- Pembayaran 121 hingga 180 diskon 60% untuk penalti (penundaan dan penilaian), 25% untuk bunga;</p>	<p>Bagian C Pertukaran Kontrol Bantuan dalam hal Amnesti Jumlah retribusi kontrol retribusi amnesti</p> <p>12. (1) Retribusi amnesti kontrol pertukaran sama dengan:</p> <p>(a) 5% dari begitu banyak jumlah yang bisa dipungut sebagaimana dipulangkan ke Republik melalui dealer resmi dalam waktu tiga bulan setelah tanggal persetujuan (selain daripada untuk tujuan pembayaran retribusi sebagaimana dimaksud pada ayat (b) dari aset asing seperti yang dipersyaratkan oleh Pasal 13 (2) (b)); dan</p> <p>(b) 10% dari jumlah pungutan yang tersisa setelah dikurangi jumlahnya dipulangkan sebagaimana dimaksud dalam ayat (a).</p>

		<p>mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan</p> <p>c. 5% (lima persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017</p> <p>Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia adalah sebesar:</p> <p>a. 4% (empat persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;</p> <p>b. 6% (enam persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016;</p>		
--	--	--	--	--

		<p>dan</p> <p>c. 10% (sepuluh persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.</p>		
3	Pengajuan	<p>Pasal 3</p> <p>(1) Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak</p> <p>(2) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.</p> <p>(3) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yaitu Wajib Pajak yang sedang:</p> <p>a. dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;</p> <p>b. dalam proses peradilan; atau</p> <p>c. menjalani hukuman pidana, atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.</p>	<p>Menurut peraturan baru, wajib pajak harus mendaftar dalam program pada tanggal 30 November 2009 dan harus membayar angsuran pertama pada hari kerja terakhir bulan di mana aplikasi amnesti diajukan; jika tidak, aplikasi tidak akan valid. Aplikasi Amnesty, yang harus diajukan secara online, akan tersedia di situs web PGFN dan otoritas pajak mulai 17 Agustus 2009.</p>	<p>Part B</p> <p>Aplikasi, Evaluasi dan Proses Persetujuan Informasi yang diperlukan untuk aplikasi oleh fasilitator</p> <p>8. Seorang fasilitator yang mengajukan amnesti dalam bab ini, harus:</p> <p>(A) berlaku bersama dengan pemohon pada formulir yang ditentukan diserahkan oleh itu pemohon;</p> <p>(B) mengkonfirmasi bahwa tidak ada alasan bagi fasilitator untuk percaya bahwa ada aset asing, dana atau aset yang dimaksud dalam bagian 3 (1) (c) diwakili atau berasal dari hasil kegiatan yang melanggar hukum; dan</p> <p>(C) di mana fasilitator berlaku untuk keringanan pajak domestik, sebagaimana dimaksud dalam bagian 17, berkenaan dengan aset asing dari pemohon yang dimaksud dalam paragraf (a):</p> <p>(i) mengungkapkan jumlah yang tidak</p>

				<p>diumumkan kepada Komisaris, sebagai diharuskan oleh Estate Duty Act, 1955, atau Tax Act, 1962, untuk sejauh mana jumlah-jumlah tersebut diakumulasikan atau dikonversi ke luar negeri aktiva;</p> <p>(ii) mengungkapkan tanggal di mana jumlah tersebut diakumulasikan sebagai atau dikonversi menjadi aset asing; dan</p> <p>(iii) menyerahkan bukti dokumenter tentang tanggal tersebut dan jumlah tersebut diakumulasi sebagai atau dikonversi ke aset asing setelah 28 Februari 1998.</p>
4	Jangka Waktu	1 Juli 2016 – 31 Maret 2017	Tanggal Jatuh Tempo: 30 November 2009	<p>1 Juni 2003 – 30 November 2003</p> <p>Part B</p> <p>Aplikasi, Evaluasi dan Proses Persetujuan</p> <p>Aplikasi untuk amnesti dan periode untuk aplikasi</p> <p>5. Pemohon atau fasilitator yang mengajukan amnesti sebagaimana dimaksud dalam Bab ini harus menyerahkan aplikasi dengan cara pernyataan bersumpah atau deklarasi serius yang harus dikirim ke unit amnesti selama periode mulai 1 Juni 2003 dan berakhir 30 November 2003, di alamat dan dalam bentuk dan cara sebagaimana ditentukan oleh unit amnesti.</p>

5	Upaya Hukum	<p>Pasal 19</p> <p>(1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan.</p> <p>(2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak.</p>	<p>Pendaftaran dalam program amnesti akan secara otomatis menghasilkan deklarasi wajib pajak yang tidak dapat dibatalkan dan tidak dapat disangkal dari semua hutang yang termasuk. Jika hutang ditangguhkan sebagai akibat dari proses administrasi atau pengadilan, proses tersebut harus diberhentikan agar hutang dimasukkan dalam program amnesti dan wajib pajak harus secara resmi mengesampingkan semua dugaan yang diandalkan dalam proses tersebut dalam waktu 30 hari setelah pendaftaran dalam program amnesti .</p>	<p>Bagian E</p> <p>Keberatan terhadap keputusan unit amnesti</p> <p>21. (1) Setiap pemohon atau fasilitator dirugikan oleh keputusan unit amnesti di bawah Bab ini untuk menolak persetujuan, dapat mengajukan keberatan kepada Ketua amnesti unit dan harus menyampaikan pemberitahuan keberatan kepada Ketua dalam waktu 30 hari setelah tanggal pengiriman pemberitahuan yang dimaksud dalam bagian 10 (4).</p> <p>(2) Ketua harus merujuk masalah ini ke panel yang terdiri dari satu orang senior masing-masing dari Layanan Pendapatan Afrika Selatan dan Departemen Kontrol Exchange masing-masing, dikooptasi oleh unit amnesti untuk tujuan mempertimbangkan kembali aplikasi.</p> <p>(3) Pelamar atau fasilitator yang tidak puas dengan keputusan panel sebagaimana dimaksud pada ayat (2), dapat mengajukan banding atas keputusan Ketua pengadilan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 83 (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan, 1962, dan ketentuan Bagian III Bab III dari Undang-Undang itu dan peraturan yang terkait dengannya berlaku mutatis mutandis.</p>
---	-------------	--	--	---

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa baik Indonesia, Brazil dan Afrika Selatan memiliki perbedaan dalam hal pengenaan tarif pengampunan pajak, cara pengajuan program pengampunan pajak, jangka waktu pemberlakuan pengampunan pajak dan upaya hukum atas pemberlakuan pengampunan pajak. Hal ini terjadi karena setiap negara memiliki kebijakan dan tujuan perpajakannya masing-masing sesuai dengan tujuan negara tersebut.

Penelitian ini, penulis menggunakan perbandingan negara Brazil dan Afrika Selatan karena memiliki sistem hukum yang sama yaitu Eropa Kontinental (*Civil Law*) di samping itu baik Indonesia, Brazil dan Afrika Selatan adalah Negara yang sedang berkembang dalam bidang ekonomi. Penerapan pengampunan pajak di Indonesia, Brazil dan Afrika Selatan pada dasarnya di dasarkan pada tujuan untuk mengumpulkan penerimaan negara dari sektor pajak yaitu untuk meningkatkan perekonomian negara.

Materi muatan pada dasarnya mengikuti tujuan hukum dari sebuah undang-undang dibentuk. Bila dianalisa UU Pengampunan Pajak dalam pokok pikiran konsiderans memuat unsur filosofis, sosiologis, dan yuridis yang menjadi pertimbangan dan alasan pembentukannya yang penulisannya ditempatkan secara berurutan dari filosofis, sosiologis, dan yuridis. Apabila dianalisa secara mendalam dalam latar belakang dan konsiderans pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak lebih menekankan pada sisi tujuan hukum berupa kemanfaatan terutama penerimaan pajak dibanding tujuan hukum lainnya yaitu keadilan dan kepastian hukum.

Tujuan hukum berupa kemanfaatan ini dapat dilihat dalam UU Pengampunan Pajak:

- a. Konsiderans (Menimbang):
 - a.1. 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;
 - a.2. bahwa untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya yang ada;
 - a.3. bahwa 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;
 - a.4. bahwa untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak.

b. Penjelasan Umum:

Dengan berpegang teguh pada prinsip atau asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan kepentingan nasional, tujuan penyusunan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

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

Dari penjelasan di atas dapat dianalisa bahwa lebih diutamakan kemanfaatan dari tujuan hukum dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak membawa dampak negatif terhadap nilai keadilan dan kepastian hukum karena tidak mempertimbangkan tujuan hukum atas nilai keadilan dan kepastian hukum itu sendiri. Sebaliknya asas kemanfaatan hukum sendiri tidak disebutkan di dalam UU No. 12 Tahun 2011. Berdasarkan Pasal 5 UU No. 12 Tahun 2011 materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan asas: pengayoman; kemanusiaan; kebangsaan; kekeluargaan; kenusantaraan; bhinneka tunggal ika; keadilan; kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan; ketertiban dan kepastian hukum; dan/atau keseimbangan, keserasian, dan keselarasan.

Pencantuman asas yang terdapat dalam batang tubuh (isi) Undang-Undang Pengampunan Pajak sebagaimana Pasal 2 Undang-Undang Pengampunan Pajak tidak tepat. Asas-asas hukum adalah prinsip-prinsip dasar yang dianggap dasar atau disebut juga sebagai titik tolak bagi pembentukan undang-undang.¹⁵⁶ Yuliandri menjelaskan bahwa asas hukum bukanlah merupakan aturan yang bersifat konkret sebagaimana halnya norma atau kaidah hukum, yang menjadi isi dari setiap undang-undang. Akan tetapi asas hukum memberikan pedoman dalam merumuskan norma hukum yang konkret dalam pembentukan undang-undang.¹⁵⁷

Asas hukum sangat erat kaitannya dengan *ratio legis* pembentukan undang-undang. *Ratio legis* menjadi alasan dan tujuan undang-undang terbentuk mendasari isi dari suatu undang-undang. Oleh karena itu, asas yang menjadi pedoman dalam menyusun materi muatan berpengaruh pula terhadap materi undang-undang yang ingin dibentuk.

¹⁵⁶ Theo Huijbers, *Filsafat Hukum*, Kanisius, Yogyakarta, 1990, h. 90.

¹⁵⁷ Yuliandiri, *Op. Cit.* h. 90.

Ratio legis pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang bertujuan terhadap penerimaan negara, membawa pengaruh terhadap materi muatannya. Tidak sedikit materi muatan dari Undang-Undang Pengampunan Pajak yang berbenturan dengan undang-undang lainnya, diantaranya adalah:

Tabel 5. Konflik Norma Materi Muatan UU Pengampunan Pajak Dengan UU Lain

No.	UU Pengampunan Pajak	Ketentuan	Undang-Undang	Ketentuan
1	Pasal 4 ayat (1)	Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia atau Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia yang dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan, adalah sebesar: a. 2% (dua persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan	Pasal 17 ayat (1) UU PPh	Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi: a. Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah sebagai berikut: Lapisan Penghasilan Kena Pajak: - 0 – 50 Jt : 5% - 50 Jt – 250 Jt : 15% - 250 Jt – 500 Jt: 25% - Di atas 250 Jt : 30%

		<p>pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;</p> <p>b. 3% (tiga persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan</p> <p>c. 5% (lima persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.</p>		
2	Pasal 11 ayat (4)	<p>Pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dihentikan dalam hal Menteri atau pejabat yang</p>	Pasal 8 UU KUP	3) Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap

		<p>ditunjuk atas nama Menteri menerbitkan Surat Keterangan.</p>		<p>ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.</p> <p>(4) Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang</p>
--	--	---	--	--

			<p>Pasal 43A UU KUP</p>	<p>ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai keadaan yang sebenarnya, yang dapat mengakibatkan:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. pajak-pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar atau lebih kecil; b. rugi berdasarkan ketentuan perpajakan menjadi lebih kecil atau lebih besar; c. jumlah harta menjadi lebih besar atau lebih kecil; atau d. jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil <p>dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan.</p> <p>(5) Pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat</p>
--	--	--	-----------------------------	---

				<p>(4) beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang kurang dibayar, harus dilunasi oleh Wajib Pajak sebelum laporan tersendiri dimaksud disampaikan.</p> <p>(1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.</p> <p>(3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut</p>
--	--	--	--	--

				wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.
3	Pasal 17 ayat (3)	Dalam hal terdapat Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum akhir Tahun Pajak Terakhir, yang terbit sebelum Wajib	Pasal 77 ayat (1) UU Pengadilan Pajak	Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

		Pajak menyampaikan Surat Pernyataan yang mengakibatkan timbulnya kewajiban pembayaran imbalan bunga bagi Direktorat Jenderal Pajak, atas kewajiban dimaksud menjadi hapus.		
4	Pasal 18 ayat (2) huruf b	Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai Harta Wajib Pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan, atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud, paling	Pasal 13 ayat (4) UU KUP Pasal 15 ayat (1) UU KUP	Besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1), setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak Direktur Jenderal

		<p>lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku.</p>	<p>Pasal 15 ayat (4) UU KUP</p> <p>Pasal 22 ayat (1) UU KUP</p>	<p>Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.</p> <p>Apabila jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang</p>
--	--	---	---	---

			<p>Pasal 78 ayat (1) KUHP</p>	<p>tidak atau kurang dibayar, dalam hal Wajib Pajak setelah jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.</p> <p>Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun dihitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat</p>
--	--	--	---------------------------------------	--

				<p>Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.</p> <p>Kewenangan menuntut pidanahapus karena daluwarsa:</p> <ol style="list-style-type: none">3. mengenai semua pelanggaran dan kejahatan yang dilakukan dengan percetakan sesudah satu tahun;4. mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana denda, pidana kurungan, atau pidana penjara paling lama tiga tahun, sesudah enam tahun;5. mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana penjara lebih dari tiga tahun, sesudah dua belas tahun;6. mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana mati atau pidana penjara seumur hidup,
--	--	--	--	--

				<p>perpajakan hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.</p> <p>Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:</p> <ol style="list-style-type: none">a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; ataue. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
--	--	--	--	--

Pasal 4 ayat (1) UU Pengampunan Pajak, menentukan:

Tarif Uang Tebusan atas Harta yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia atau Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia yang dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan, adalah sebesar:

- a. 2% (dua persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku;
- b. 3% (tiga persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan pada bulan keempat terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan
- c. 5% (lima persen) untuk periode penyampaian Surat Pernyataan terhitung sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.

Pada ketentuan tersebut bertentangan dengan pengaturan Pasal 17 ayat (1) UU PPh, karena UU PPh telah menagtur tarif pajak yang diterapkan atas penghasilan kena pajak bagi wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang di bedakan menjadi 4 kategori yaitu: 5%, 15%, 25% dan 30%. Pengenaan tarif sesuai UU Pengampunan Pajak yang cenderung lebih rendah dibandingkan dengan tarif UU PPh memiliki sisi positif dan negatif. Di sisi positif tentu akan meningkatkan pendapatan Negara namun disisi lain justru merugikan wajib pajak yang selama ini patuh memenuhi kewajiban perpajakannya.

Anggito Abimanyu dalam Rapat Dengar Pendapat, menyatakan:¹⁵⁸

Menurut saya ada beberapa hal kalau saya lihat konteks globalnya Tahun 2017 itu sudah akan dimulai *tax exchange information* secara otomatis maka saya mengusulkan ya kalau palingpun dilaksanakan ya rate nya dinaikkan. saya mengusulkan adanya kenaikan rate karena apa? Dua hal. Perbandingan Negara lain yang kedua adalah pelaksanaan dari kesepakatan OECD dan G-20 mulai 2017 dan bilateral dengan Singapura juga adanya tren untuk menghapuskan kerahasiaan Bank.

Terhadap rendahnya tarif pengampunan pajak, Yustinus Prastowo berpendapat bahwa:¹⁵⁹

Tariff tebusan terlalu kecil sulit untuk mengatakan ini tariff yang ideal karena pasti kalau dengan 1%, 2%, ini Pemerintah kalah. Maka seharusnya (tidak jelas) the best (tidak jelas) ke Negara lain, ada bens mark nya, 5-10% saya

¹⁵⁸ Risalah Rapat Dengar Pendapat Komisi XI dengan agenda Mendapatkan masukan terkait pembahasan RUU tentang Pengampunan Pajak, pada tanggal 20 April 2016.

¹⁵⁹ *Ibid.* h. 20.

kira dan jangan terlalu banyak lapisan tarifnya itu dulukan asumsinya kita setahun terus tiga bulan, tiga bulan.

Rendahnya tarif yang ditawarkan pemerintah pada UU Pengampunan Pajak mengindikasikan ketidakmampuan pemerintah untuk mendorong wajib pajak mengikuti program ini dengan tarif yang lebih tinggi. Hal ini tidak terlepas dari tujuan pemerintah untuk meningkatkan penerimaan negara. Pengenaan tarif UU Pengampunan Pajak yang cenderung rendah tersebut pada dasarnya bertentangan dengan sistem pemungutan pajak di Indonesia yang berlandaskan asas keadilan.

Penerimaan pajak yang besar tanpa memperdulikan wajib pajak yang patuh tidak mencerminkan rasa keadilan. Hal ini dimanfaatkan oleh para pengemplang pajak khususnya wajib pajak besar yang memiliki tunggakan pajak yang belum disetorkan ke negara karena adanya kebijakan pengampunan pajak tersebut sehingga tidak menimbulkan efek jera kepada pengemplang pajak.

Hal ini akan terjadi terus-menerus apabila pemerintah memberlakukan kebijakan pengampunan pajak tersebut secara rutin termasuk melakukan pengampunan pajak jilid dua, hingga pada akhirnya pendapatan negara tidak akan pernah mencapai target yang diharapkan karena adanya ketergantungan pada kebijakan pengampunan pajak ini. Oleh hal itu kebijakan pemerintah untuk mewujudkan keadilan proporsional atau pemungutan pajak berdasarkan asas keadilan, dilakukan dengan mengeluarkan kebijakan pengampunan pajak sebagai terobosan (*extra effort*), yang seharusnya pada masa yang akan datang tidak mengulang kebijakan-kebijakan yang sudah dilakukan untuk menciptakan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.

Pasal 11 ayat (4) UU Pengampunan Pajak, menyatakan: “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.”

Ketentuan tersebut memperlihatkan bahwa UU Pengampunan Pajak memberikan hak istimewa bagi wajib pajak yang telah mengikuti program pengampunan pajak maka wajib pajak tersebut akan dihentikan proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan yang pada prinsipnya sangat bertentangan dengan UU KUP dalam menghentikan proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pasal 8 dan Pasal 43A UU KUP.

Melalui kebijakan pengampunan pajak, pemerintah berupaya mengajak wajib pajak untuk melupakan masa lalu dan menatap masa depan. Penghapusan sanksi pidana maupun administrasi menjadi salah satu fitur menarik yang ditawarkan pemerintah kepada wajib pajak agar mau mengungkapkan harta kekayaannya yang selama ini disembunyikan.

Penghapusan sanksi administrasi maupun pidana untuk menarik wajib pajak agar mau mengungkapkan harta kekayaannya secara tidak langsung menunjukkan ketidakmampuan pemerintah untuk melakukan pengawasan terhadap sistem *self assessment*. Pemerintah sebelumnya tidak memiliki kemampuan untuk mengakses data keuangan wajib pajak sehingga upaya pemeriksaan sebagaimana Pasal 8 KUP tidak berjalan optimal.

Konsekuensi penghapusan sanksi ini menunjukkan tidak adanya kepastian hukum di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Seharusnya UU Pengampunan Pajak memperlakukan wajib pajak secara adil yaitu antara wajib pajak patuh dan wajib pajak yang tidak patuh. Wajib pajak patuh seharusnya diberikan insentif tambahan yang berbeda dengan wajib pajak yang tidak patuh. Hal ini perlu diterapkan untuk mencerminkan rasa keadilan bagi wajib pajak, sehingga wajib pajak yang sebelumnya tidak patuh akan berusaha menjadi patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya untuk mendapatkan insentif dari pemerintah.

Kondisi tersebut dapat dimalkumi apabila pasca pengampunan pajak dilakukan penegakan hukum. Wajib pajak akan berpikir ulang untuk menyalahgunakan kesempatan dan insentif yang telah diberikan oleh pemerintah. Terutama apabila pemerintah telah memiliki data keuangan wajib pajak, maka upaya penegakan hukum tentunya akan berjalan dengan lancar.

Pasal 17 ayat (3) UU Pengampunan Pajak, menentukan:

Dalam hal terdapat Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum akhir Tahun Pajak Terakhir, yang terbit sebelum Wajib Pajak menyampaikan Surat Pernyataan yang mengakibatkan timbulnya kewajiban pembayaran imbalan bunga bagi Direktorat Jenderal Pajak, atas kewajiban dimaksud menjadi hapus.

Ketentuan tersebut pada prinsipnya memberikan hak istimewa bagi wajib pajak yang telah mengikuti program pengampunan pajak, oleh karena itu atas segala Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali menjadi hapus.

Ketentuan tersebut bertentangan dengan Pasal 77 UU Pengadilan Pajak, putusan banding, putusan gugatan dan putusan peninjauan kembali adalah

merupakan kewenangan yudikatif (kekuasaan kehakiman) yang merdeka. Sebagai Negara yang menganut Trias Politika yang secara tegas memisahkan kekuasaan antara legislatif, eksekutif dan yudikatif, dalam penerapannya pengaturan yang bersifat legislatif tidak dapat mengesampingkan pengaturan yudikatif. Hal ini dapat menimbulkan inkonsistensi putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap dan mengikat.

Pengaturan terhadap Pasal 18 ayat (2) huruf b UU Pengampunan Pajak, menentukan:

Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai Harta Wajib Pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan, atas Harta dimaksud dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada saat ditemukannya data dan/atau informasi mengenai Harta dimaksud, paling lama 3 (tiga) tahun terhitung sejak Undang-Undang ini mulai berlaku.

Selanjutnya, Pasal 18 ayat (3) UU Pengampunan Pajak, menyatakan: “atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai pajak penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak penghasilan dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dibayar.”

Ketentuan tersebut tentu merugikan masyarakat karena jangka waktu tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 jika ditotal adalah selama 30 tahun yang bertolak belakang dengan Pasal 22 ayat (1) UU KUP, yang menentukan:

Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun terhitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

Berdasarkan pasal tersebut dapat dilihat perbedaan jangka waktu yang signifikan bahwa yang telah diatur di dalam UU KUP hanya membatasi sampai dengan 5 tahun dan ketentuan KUHP yang membatasi selama 12 tahun. tetapi di dalam Pasal 18 ayat (2) huruf b UU Pengampunan Pajak mengatur sampai 30 tahun. Ketentuan Pasal 18 ayat (2) huruf b UU Pengampunan Pajak tidak mencerminkan asas non retroaktif, yaitu asas yang melarang keberlakuan surut dari suatu undang-undang. Hal ini menunjukkan ketidakadaan kepastian hukum yang mengikat wajib pajak, sebagai contoh wajib pajak yang memiliki aset tanah dan bangunan yang diperoleh pada tahun 1985 yang belum dilaporkan maka berdasarkan ketentuan Pasal 18 ayat (2) huruf b UU Pengampunan Pajak mengharuskan wajib pajak

tersebut melaporkan aset yang dimilikinya walaupun mengacu pada UU KUP dan KUHP hal tersebut tidak dapat dilakukan.

Ketentuan Pasal 28I UUD NRI Tahun 1945 menyebutkan bahwa:

“Hak untuk hidup, hak untuk tidak disiksa, hak kemerdekaan pikiran dan hati nurani, hak beragama, hak untuk tidak diperbudak, hak untuk diakui sebagai pribadi di hadapan hukum, dan **hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut** adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun”

Hak untuk tidak dapat dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun. Frasa “dalam keadaan apapun” menjadi norma penegas dalam konstitusi bahwa asas retroaktif mutlak adanya dan tidak ada inteprestasi atas ketentuan konstitusi sepanjang ketentuan konstitusi tersebut belum dilakukan perubahan. Hal tersebut sesuai dengan pendapat Bryan A. Garner bahwa “*A retroactive law is not unconstitutional, unless ... is constitutionally forbidden.*¹⁶⁰

Prinsip tersebut memberikan perlindungan kepada masyarakat terhadap kepastian hukum, dan perlindungan hak asasi manusia. Larangan pemberlakuan asas retroaktif ini didasarkan pada pemikiran untuk menjamin kebebasan individu dari kesewenang-wenangan penguasa sehingga setiap individu akan merasa aman dan tidak merasa terancam oleh kebijakan penguasa yang sewaktu-waktu dapat merugikan masyarakat.

Pada konteks perpajakan, keberlakuan ketentuan yang berlaku surut dalam UU Pengampunan Pajak mengindikasikan ketidakmampuan otoritas pajak untuk melakukan pemeriksaan terhadap harta wajib pajak di masa lalu. Kebijakan pengampunan pajak tidak dapat dijadikan alat otoritas pajak untuk menyembunyikan ketidakmampuannya di masa lalu dengan alasan untuk meningkatkan penerimaan pajak.

Pasal 19 UU Pengampunan Pajak, menentukan:

- (1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan.
- (2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak.

Pasal 19 UU Pengampunan Pajak tersebut bertentangan dengan pengaturan yang telah diatur dalam UU Pengadilan Pajak. Pasal 40 UU Pengadilan Pajak menentukan:

¹⁶⁰ Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary*, 8th ed, Thomson West (West Group), New York, 1999, h. 1343.

- (1) Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.
- (2) Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap Keputusan selain Gugatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat.

Berdasarkan Pasal 19 UU Pengampunan Pajak yang menentukan bahwa segala sengketa dalam pelaksanaan UU Pengampunan Pajak diselesaikan melalui upaya gugatan di peradilan pajak adalah tidak sejalan dengan tata cara proses mengajukan gugatan yang telah diatur sebelumnya di dalam UU Pengadilan Pajak.

Menurut Pasal 1 angka 7 UU Pengadilan Pajak yang dimaksud dengan gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Objek yang dapat diajukan gugatan di Pengadilan Pajak meliputi: Pelaksanaan penagihan (surat tagihan pajak dan surat tagihan pajak daerah, surat paksa, penagihan seketika dan sekaligus); dan Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan penagihan pajak terdiri dari surat keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan surat paksa, penyitaan, pengumuman lelang.

Gugatan hanya diperuntukkan bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk melawan surat tagihan pajak maupun keputusan yang terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak secara paksa yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum pajak. Hal ini membedakan dengan upaya hukum banding yang memeriksa materi pokok perkara atas keberatan yang ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Ketentuan mengenai upaya hukum atas sengketa yang timbul atas pengampunan pajak paling tidak melanggar dua prinsip utama dalam memastikan tercapainya kepastian hukum, yaitu ketiadaan peraturan yang saling bertentangan dan kepastian mengenai forum penyelesaian sengketa. Unsur ketiadaan peraturan yang saling bertentangan tidak terpenuhi dikarenakan, adanya pengaturan yang kontradiktif antara UU Pengampunan Pajak dengan UU KUP dan UU Pengadilan Pajak.

Sebelumnya upaya hukum sengketa di Pengadilan Pajak juga telah mengalami konflik norma. Lebih lanjut, ketentuan Pasal 34 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, mengatur Mahkamah Agung memeriksa dan memutus permohonan peninjauan kembali pada tingkat pertama dan terakhir atas putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap berdasarkan alasan-alasan yang diatur dalam Bab IV Bagian Keempat undang-undang ini.

Pasal 90 UU Pengadilan Pajak mengatur hukum acara yang berlaku pada pemeriksaan peninjauan kembali adalah hukum acara pemeriksaan peninjauan

kembali sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, kecuali yang diatur secara khusus dalam undang-undang ini. Pasal 91 UU Pengadilan Pajak mengatur permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:

- a. apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- b. apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- c. apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan c;
- d. apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
- e. apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Terhadap beberapa ketentuan yang saling bertentangan tersebut, menyebabkan masyarakat yang berkeberatan tentang pemberlakuan UU Pengampunan Pajak tersebut melakukan perlawanan dan salah satunya adalah mengajukan uji materil kepada Mahkamah Konstitusi.

Seperti yang telah disebutkan sebelumnya bahwa konflik norma yang terjadi pada UU Pengampunan Pajak dengan undang-undang lainnya dikarenakan pengampunan pajak berfokus pada penerimaan jangka pendek, dan secara tidak langsung menerobos ketentuan lainnya. Orientasi seperti itu, membuat manfaat dari pengampunan pajak tidak dapat dirasakan secara optimal.

Teori Jeremy Bentham yang menitikberatkan pada pemberlakuan kebijakan pemerintah bagi seluruh masyarakat dengan tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat dapat mengesampingkan tujuan keadilan dan kepastian hukum dari setiap orang (wajib pajak) yang telah memenuhi kewajiban perpajakannya secara patuh dan adil. Lebih lanjut, Jhon Rawls menambahkan bahwa pihak-pihak yang terkait tampaknya akan lebih memilih prinsip kemanfaatan rata-rata sebagai prinsip keadilan di masyarakat.

Jeremy Bentham menganggap, bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat. Penanganannya didasarkan pada filsafat sosial, bahwa setiap warga masyarakat mencari kebahagiaan, dan hukum merupakan salah satu alatnya. Bentham berpendapat, bahwa negara dan hukum semata-mata ada hanya untuk manfaat sejati, yaitu kebahagiaan mayoritas rakyat.

Kebijakan pengampunan pajak yang ditetapkan oleh pemerintah bagi seluruh masyarakat dapat mengesampingkan tujuan keadilan dan kepastian hukum dari setiap orang, khususnya wajib pajak yang telah memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik. Kebijakan pemerintah yang menetapkan suatu peraturan yang menguntungkan sebagian besar wajib pajak mencerminkan memberikan manfaat pada masyarakat karena pada dasarnya keadilan adalah untuk masyarakat yang lebih banyak.

Menurut penganut teori utilitas atau teori kemanfaatan adalah kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi individu yang sebanyak-banyaknya. Berdasarkan pandangan Bentham tersebut pembentukan UU Pengampunan Pajak memberikan manfaat bagi sebagian besar masyarakat. Kemanfaatan merupakan hal yang paling utama didalam sebuah tujuan hukum, mengenai pembahasan tujuan hukum terlebih dahulu diketahui apakah yang diartikan dengan tujuannya sendiri dan yang mempunyai tujuan hanyalah manusia akan tetapi hukum bukanlah tujuan manusia, hukum hanyalah salah satu alat untuk mencapai tujuan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara. Tujuan hukum bisa terlihat dalam fungsinya sebagai fungsi perlindungan kepentingan manusia, hukum mempunyai sasaran yang hendak dicapai.¹⁶¹ Tujuan yang ingin dicapai dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut:

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..

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, UU Pengampunan Pajak dilihat dari sisi kemanfaatan memiliki kegunaan di masyarakat. Bagi banyak negara, pengampunan pajak 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.

Pertanyaannya, apa yang akan terjadi setelah program pengampunan ini selesai. Menanggapi hal tersebut, Yustinus Prastowo menerangkan bahwa terdapat dua paradigma, yaitu: “Yang pertama yang menempatkan *tax amnesty* sebagai

¹⁶¹ Said Sampara dkk, 2011, *Pengantar Ilmu Hukum*, Total Media, Yogyakarta, h. 40.

tujuan, setelah dapat pemutihan selesai enggak ada urusan Pemerintah ini berhasil tidak kedepan. Paradigma kedua yang menempatkan *tax amnesty* sebagai *instrument* untuk mencapai komprehensif *tax reform*.”

Berdasarkan kedua paradigam tersebut, paradigam kedua yang menempatkan *tax amnesty* sebagai *instrument* untuk mencapai komprehensif *tax reform* dirasa yang paling tepat. Seharusnya tujuan pengampunan pajak adalah untuk mendapatkan data kekayaan dari wajib pajak.

Negara Indonesia yang telah berkomitmen untuk melakukan pertukaran informasi secara otomatis antar negara untuk kepentingan perpajakan mulai diwujudkan pada September 2018. Apabila Indonesia gagal dalam mewujudkan komitmen penerapan standar AEOI, maka Indonesia akan dimasukkan dalam daftar negara tidak kooperatif (*Non-Cooperative Jurisdictions*). Hal tersebut akan mengakibatkan kerugian yang signifikan bagi Indonesia, antara lain menurunnya kredibilitas Indonesia sebagai anggota G20, menurunnya kepercayaan investor, dan berpotensi terganggunya stabilitas ekonomi nasional, serta dapat menjadikan Indonesia sebagai negara tujuan penempatan dana ilegal. Tidak hanya untuk keperluan itu, data dan informasi mengenai wajib pajak memiliki peran strategis bagi otoritas pajak dalam menyusun kerangka strategi kepatuhan pajak (*tax compliance framework*). Dengan adanya ketersediaan data yang memadai, otoritas pajak dapat mengetahui dan menelusuri tingkat kepatuhan pajak.

Ketersediaan data didukung dengan pencatatan yang baik akan mendukung tingkat kepatuhan wajib pajak di masa mendatang. Hal ini dilakukan dengan kebijakan pengampunan pajak tidak hanya berfokus pada besarnya partisipasi masyarakat yang mengikuti pengampunan pajak namun dengan pencatatan yang baik.

Dengan mengoptimalkan pengampunan pajak sebagai sarana keterbukaan data, maka kedepannya pemerintah tidak perlu mengeluarkan kebijakan serupa dalam waktu singkat. Hal ini dikarenakan setelah pengampunan pajak, pemerintah dapat menerapkan penegakan hukum bermodalkan data yang diperoleh. Dengan demikian pengampunan pajak dapat menjadi suatu jembatan menuju babak baru sistem perpajakan yang berkeadilan.

Sebaliknya, apabila kemanfaatan pada pengampunan pajak digunakan semata-mata hanya untuk penerimaan pajak dalam jangka pendek maka dikhawatirkan akan ada pengampunan pajak jilid kedua. Wacana pelaksanaan *tax amnesty* jilid kedua menimbulkan reaksi beragam di kalangan akademisi dan praktisi. Direktur Eksekutif *Center for Indonesia Taxation Analysis* (CITA) Yustinus Prastowo menolak wacana pelaksanaan pengampunan pajak atau *tax amnesty* jilid II. Yustinus Prastowo menganggap, wacana tersebut akan berdampak buruk bagi sistem perpajakan

Indonesia.¹⁶² Yustinus Prastowo menyatakan, bahwa kewibawaan dan otoritas negara haruslah melampaui urusan-urusan partikular dan kepentingan sesaat yang sangat subjektif dan oportunistik.

Pemerintah sebaiknya tegas dan fokus pada reformasi perpajakan dengan cara lain. Cara tersebut dijelaskan Prastowo seperti menyempurnakan regulasi, memperbaiki administrasi, meningkatkan pelayanan, dan konsisten melakukan pengawasan kepatuhan. Kebutuhan akan sistem perpajakan yang kuat, kredibel, dan akuntabel jauh lebih penting dan mendesak, dibandingkan terus berkompromi dengan kelompok dan pihak yang memang sejak awal tidak punya niat untuk patuh dan terbiasa menjadi penumpang gelap republik.¹⁶³

Direktur Riset CORE Indonesia Piter Abdullah menyatakan, penerapan *tax amnesty* jilid kedua hanya akan membuat kepercayaan pembayar pajak berkurang. Selain itu, kebijakan ini akan menimbulkan rasa iri bagi sebagian pengusaha patuh pajak. Piter Abdullah menambahkan, bahwa dalam teori pengampunan pajak itu pengampunan sekali seumur hidup, agar tidak memberi kesempatan wajib pajak yang tidak patuh.

Darussalam menyatakan, pemerintah harus memiliki alasan-alasan yang konkret apabila benar-benar mengakomodasi penerapan *tax amnesty* jilid kedua. Darussalam menambahkan, beberapa alasan tidak perlunya dilakukan *tax amnesty* jilid kedua, yaitu:¹⁶⁴ 1) Ketegasan Pemerintah; 2) Menggerus kepercayaan masyarakat; 3) Sinyal yang keliru; 4) Intensifikasi dan ekstensifikasi; dan 5) Belanja perpajakan naik.

Seperti yang telah dibahas sebelumnya, berakhirnya *tax amnesty* berarti langkah awal untuk melakukan reformasi perpajakan secara menyeluruh. Otoritas perpajakan akan bertindak cepat untuk melakukan reformasi perpajakan berdasarkan data yang diperoleh dari *tax amnesty*. Salah satu wujud reformasi perpajakan yang mendesak adalah penegakan hukum atas ketidakpatuhan wajib pajak. Tanpa adanya reformasi perpajakan mustahil tujuan peningkatan kepatuhan wajib pajak terwujud.

Apabila reformasi perpajakan masih merupakan agenda dan tidak ada penegakan hukum, maka kepatuhan wajib pajak menurun. Penegakan hukum seharusnya menjadi alat utama untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak pasca *tax*

¹⁶²Agatha Olivia Victoria, Katadata.co.id dengan judul "Rencana Tax Amnesty Jilid II Ditentang karena Perburuk Sistem Pajak", <https://katadata.co.id/berita/2019/08/03/rencana-tax-amnesty-jilid-ii-ditentang-karena-perburuk-sistem-pajak>, Di akses tanggal 17 Desember 2019.

¹⁶³ *Ibid.*

¹⁶⁴ Redaksi DDTC News, *Tax Amnesty Jilid II, Apa Perlu?*, https://news.ddtc.co.id/tax-amnesty-jilid-ii-apa-perlu-16628?page_y=1855, Di akses tanggal 17 Desember 2019.

amnesty. Komitmen dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak harus direalisasikan bukan hanya teori saja.

Menteri koordinator Perekonomian sebelumnya, Darmin Nasution, menyatakan bahwa pasca berakhirnya program *tax amnesty* menjadi titik awal pemerintah dalam menegakkan hukum, dalam hal ini adalah hukum perpajakan. Otoritas pajak sudah bersiap membuat berbagai senjata melalui peraturan perundang-undangan untuk melakukan penegakan hukum baik bagi wajib pajak yang tidak berperan serta atas *tax amnesty* maupun yang berperan serta *dalam tax amnesty*, tetapi tidak benar.

Bahwa dalam Menyukseskan reformasi perpajakan, Kementerian Keuangan mengeluarkan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 885 Tahun 2016 tentang Pembentukan Tim Reformasi Perpajakan. Terdapat tiga hal yang menjadi fokus reformasi perpajakan saat ini, yaitu pertama, organisasi dan sumber daya manusia. Kedua, teknologi informasi, basis data, dan proses bisnis, dan ketiga, peraturan dan perundang-undangan.

Realisasi reformasi pajak terutama amandemen peraturan perundang-undangan perpajakan menjadi komitmen pemerintah yang sampai saat ini masih ditunggu. Pasca pemberlakuan *tax amnesty*, perbaikan di sektor perundang-undangan menjadi perhatian terutama agar di masa akan datang tidak terulang kebijakan yang dinilai tidak sesuai dengan teori perundang-undangan. Hal ini sependapat dengan yang diungkapkan oleh Dr. Anggito Abimanyu, bahwa *tax amnesty* jika harus dilakukan cukup sekali saja, dan tidak dilakukan berulang kali.

Sependapat dengan Dr. Anggito Abimanyu, Hikmahanto Juwana juga mendukung kebijakan pengampunan pajak dan hanya satu kali diberlakukan. Yustinus Prastowo mengungkapkan, bahwa pemberlakuan Undang-Undang Pengampunan Pajak mencerminkan ketidakadilan pada masyarakat tetapi jika dilihat secara terbalik dasar tujuan utama Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah memberikan manfaat kepada negara dan pembayar pajak.

Oleh karena itu *ratio legis* pengampunan pajak lebih tepat keterbukaan dibandingkan dengan penerimaan pajak. Pengampunan pajak menjadi momentum pemerintah untuk mengevaluasi sistem administrasi perpajakan yang ada, untuk diperbaiki ke arah lebih efektif dan efisien di masa mendatang. Dengan demikian pengaruh jangka panjang pada sisi penerimaan pajak dapat tercapai.

Mendorong kepatuhan wajib pajak di masa mendatang, yang diawali dengan pengampunan pajak secara konsisten harus diikuti dengan kebijakan lain. Setelah kesepakatan pertukaran data dan informasi untuk keperluan perpajakan, pemerintah perlu mempersiapkan upaya penegakan hukum (*law enforcement*) di bidang perpajakan. Langkah berikutnya yang perlu dilakukan adalah melakukan revisi terhadap undang-undang perpajakan, seperti Undang-Undang KUP, Undang-Undang PPN, dan Undang-Undang PPh.