

**JAMINAN PERLINDUNGAN HUKUM PASAL 20 UNDANG-UNDANG
PENGAMPUNAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK PADA MASYARAKAT
UMUM**

Oleh:

Edward Yonanda Henoek

Magister Ilmu Hukum Universitas Surabaya, Surabaya, Indonesia

edward.yonanda@gmail.com

ABSTRAK

Pengampunan Pajak menjadi salah satu upaya yang diandalkan oleh Pemerintah untuk mendapatkan sumber pendanaan dalam jumlah besar. Pengampunan Pajak dibentuk sebagai suatu mekanisme untuk melakukan repatriasi atas Harta Wajib Pajak yang berada di luar negeri, mengingat tingginya jumlah Harta Wajib Pajak yang disimpan di berbagai negara *tax havens*. Melalui implementasi Pengampunan Pajak, diharapkan ada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan semua kewajiban di bidang perpajakan. Bagi Pemerintah, Pengampunan Pajak dapat memperluas basis perpajakan karena Wajib Pajak tentu tidak ingin mendapatkan sanksi di kemudian hari. Pengampunan Pajak juga merupakan titik awal keseriusan Pemerintah dalam rangka benar-benar melaksanakan reformasi di bidang perpajakan. Reformasi dilakukan untuk meningkatkan semaksimal mungkin penerimaan negara demi memajukan kesejahteraan umum, sebagaimana termaktub dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagai salah satu tujuan negara.

Kata Kunci: Pengampunan Pajak, Kepatuhan Wajib Pajak, Perlindungan Hukum

A. PENDAHULUAN

Berdasarkan data yang dihimpun Pemerintah Indonesia, terdapat sekitar 11.000 triliun rupiah dana Warga Negara Indonesia (selanjutnya disebut WNI) yang disimpan di berbagai negara.¹ Data lain diungkapkan Kementerian Keuangan (selanjutnya disebut Kemenkeu) yang mengutip studi McKinsey & Company, bahwa sampai Desember 2014 mengenai *asset under management* terdapat 250 miliar dolar Amerika Serikat atau sekitar 3.250 triliun rupiah

¹ <https://setkab.go.id/datanya-sudah-ada-presiden-jokowi-uang-kita-yang-disimpan-di-luar-negeri-rp-11-000-triliun/>

kekayaan dari *high network level* Indonesia yang berada di luar negeri.² Kemenkeu juga menyampaikan bahwa dari total aset luar negeri yang dilaporkan pada program Pengampunan Pajak, mayoritas berada di Singapura dan Hongkong.³

Pemerintah melegitimasi upaya pengembalian Harta WNI tersebut melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak). Pengampunan Pajak tidak terbatas pada Harta WNI di luar negeri semata, karena faktanya ada juga WNI yang tidak melaporkan Hartanya, sekalipun Harta tersebut berada di Indonesia. Setiap Wajib Pajak yang memiliki Harta dan belum membayar pajak terutang berkaitan dengan Harta yang dimiliki tersebut, akan dikenai sejumlah Uang Tebusan setelah mengungkap Harta yang dimaksud. Pasal 1 angka 1 UU Pengampunan Pajak telah menentukan bahwa Wajib Pajak tidak akan dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan apabila berpartisipasi dalam program Pengampunan Pajak.

Upaya pemerintah untuk menarik kembali Harta milik Warga Negara Indonesia (selanjutnya disebut WNI) yang berada di luar negeri memang sudah diperhitungkan dengan matang. Setelah diundangkannya UU Pengampunan Pajak, Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan (selanjutnya disebut Perppu No. 1 Tahun 2017) pada 8 Mei 2017. Perppu No. 1 Tahun 2017 ditetapkan menjadi undang-undang dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut UU No. 2 Tahun 2017). Sebagaimana dijelaskan dalam konsideran menimbang Perppu No. 1 Tahun 2017, Perppu tersebut sebenarnya merupakan pemenuhan komitmen keikutsertaan Indonesia dalam pertukaran informasi keuangan secara otomatis (*Automatic Exchange of Financial Account Information*).

Indonesia telah menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement on Country by Country Report* (selanjutnya disebut *MCAA on CbCR*) pada 26 Januari 2017.⁴ Sedangkan salah satu persetujuan yang ditandatangani Indonesia di tingkat bilateral (selanjutnya disebut *BCAA on CbCR*) adalah dengan Amerika Serikat. Kedua negara diwakili

² <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/potensi-pajak-dari-aset-wni-di-luar-negeri-masih-besar/>

³ Ibid.

⁴ https://www.pajak.go.id/sites/default/files/d7/SP%2029%20-%20EOI_PRG%20and%20US%20BCAA.pdf

oleh Pejabat Berwenang (*Competent Authority*). Indonesia diwakili Direktur Jenderal Pajak dan Amerika Serikat diwakili *Assistant Deputy Commissioner International, Internal Revenue Service*. Penandatanganan dilaksanakan pada 13 Juni 2018. Indonesia juga telah menandatangani *BCAA on CbCR* dengan Hongkong pada 16 Juni 2017.⁵ Melalui berbagai persetujuan tersebut, Indonesia dapat melakukan pertukaran informasi keuangan secara resiprokal dengan negara yang bersangkutan. Pasal 5 UU No. 2 Tahun 2017 menentukan Menteri Keuangan dapat melakukan pertukaran informasi keuangan dengan negara atau yurisdiksi lain. Mekanisme tersebut membuka ruang agar Pemerintah dapat mengetahui informasi keuangan dari WNI yang memiliki Harta atau bentuk kekayaan lain di negara lain. Pemerintah dapat memantau dengan mudah apakah informasi keuangan yang disampaikan WNI, khususnya Wajib Pajak sesuai dengan yang sebenarnya atau tidak. Jika ditemukan perbedaan, maka ada konsekuensi hukum yang akan dikenakan terhadap Wajib Pajak.

Berbagai persetujuan internasional tersebut ternyata tidak menjamin kelancaran Pengampunan Pajak. Pelaksanaan Pengampunan Pajak masih mendapatkan hambatan dan tantangan dari lembaga keuangan negara tertentu. Misalnya yang disampaikan Hotman Paris Hutapea mengenai penolakan dari bank-bank di Singapura atas permintaan transfer ke Indonesia.⁶ Hotman Paris yang ketika itu ingin berpartisipasi dalam Pengampunan Pajak, ingin mentransfer dana-dana miliknya yang disimpan dalam rekening bank di Singapura ke Indonesia. Selain itu, ada juga bank di Singapura yang menetapkan batas minimal deposito sebesar US\$ 200.000 (dua ratus ribu dolar Amerika Serikat). Apabila nilai ketentuan tersebut tidak dipenuhi, maka rekening nasabah akan ditutup.⁷ Realita tersebut menunjukkan bahwa praktis masih saja ada komitmen yang hanya sekedar di atas kertas.

Implementasi Pengampunan Pajak tidak benar-benar sempurna dan lepas dari problematika hukum. Diundangkannya UU Pengampunan Pajak pada 1 Juli 2016 dimanfaatkan dengan sangat baik oleh para Wajib Pajak yang sebelumnya melakukan penyimpanan atas kewajiban di bidang perpajakan.

Salah satu contoh adalah yang dilakukan PT. Mobile-8. Mulanya PT. Mobile-8 dan PT. Djaya Nusantara Komunikasi diduga bersekongkol untuk melakukan rekayasa atas

⁵ <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/indonesia-dan-hongkong-tandatangani-kerjasama-pertukaran-informasi-keuangan-untuk-tujuan-perpajakan/>

⁶ <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-3298973/ingin-bawa-pulang-harta-hotman-paris-bank-singapura-belum-mau-transfer>

⁷ <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20160927142725-78-161467/hotman-paris-bongkar-modus-bank-singapura-jegal-tax-amnesty>

sebuah proyek pengadaan ponsel dan pulsa.⁸ PT. Mobile-8 mentransfer uang sebanyak dua kali dengan nilai Rp 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah) dan Rp 30.000.000.000,00 (tiga puluh miliar rupiah). Selanjutnya PT. Djaya Nusantara Komunikasi menerima faktur pajak dari PT. Mobile-8 pada tahun 2008 dengan nilai sekitar Rp 114.000.000.000 (seratus empat belas miliar rupiah). Penerbitan faktur pajak itu dibuat untuk menunjukkan seolah-olah telah terjadi transaksi. Dengan dasar faktur pajak tersebut, PT. Mobile-8 mengajukan kelebihan pembayaran (restitusi pajak) kepada negara melalui salah satu Kantor Pelayanan Pajak Pratama (selanjutnya disebut KPP Pratama) di Surabaya. PT. Mobile-8 berhasil menerima pembayaran restitusi sebesar Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah).

Kejaksaan Agung mulai melakukan penyidikan atas kasus tersebut pada 2015. Berdasarkan penyidikan dari tim penyidik Kejaksaan Agung, PT. Mobile-8 tidak berhak menerima restitusi tersebut sehingga negara dirugikan sekitar Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah).

PT. Mobile-8 berusaha menyelesaikan problematika tersebut dengan berpartisipasi dalam program Pengampunan Pajak. Namun, setelah PT. Mobile-8 berpartisipasi dan melaksanakan kewajibannya sesuai UU Pengampunan Pajak, ternyata penyidikan oleh Kejaksaan Agung masih belum dihentikan. Kejaksaan Agung memberikan argumentasi bahwa penyidikan yang dilakukan bukan pada ranah perpajakan, melainkan dari segi tindak pidana korupsi dengan dasar adanya kerugian Negara.⁹

B. METODE

Penelitian ini memanfaatkan metode yuridis normatif. Menurut Johnny Ibrahim, metode penelitian yuridis normatif adalah: "Penelitian yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah - kaidah atau norma-norma dalam hukum positif".¹⁰ Ronny Soemitro juga berpendapat bahwa: "Konsepsi ini memandang hukum sebagai suatu sistem normatif yang bersifat mandiri, tertutup dan terlepas dari kehidupan masyarakat yang nyata".¹¹

⁸<https://nasional.kompas.com/read/2015/10/22/08070321/Kejaksaan.Agung.Usut.Dugaan.Korupsi.Pajak.PT.Mobile.8>

⁹<https://nasional.kompas.com/read/2017/07/06/18282051/soal.kasus.mobile.8.hary.tanoe.ini.penjelasan.jaksa.agung?page=all>

¹⁰ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, (Malang: Bayumedia Publishing, 2006), hlm. 95.

¹¹ Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988), hlm. 13.

Pendekatan yang digunakan di dalam penelitian hukum adalah pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). *Statute approach* yaitu pendekatan yang dilakukan dengan mengidentifikasi serta membahas peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pendekatan konseptual berangkat dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum. Sedangkan pendekatan secara *case approach* yaitu suatu pendekatan dengan menggunakan kasus sebagai pembahasan. Pendekatan Perundang - undangan (*statute approach*) yang dilakukan dengan menelaah semua undang - undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Melalui pendekatan konseptual, peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, dan asas-asas hukum yang relevan dengan isu hukum yang akan dibahas.

C. PEMBAHASAN

Azeem Mujahid dan Danish Siddiqui dalam penelitiannya menunjukkan Pengampunan Pajak memberikan beberapa dampak positif. Salah satunya, penerimaan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (selanjutnya disebut PDB) akan meningkat. Kedua, PDB per kapita yang juga membaik. Ketiga, pengembangan infrastruktur, berbagai industri, dan sektor baru yang dikembangkan dalam perekonomian meningkat. Bahkan disebut bahwa Pengampunan Pajak adalah solusi yang paling tepat atas inventarisasi dan deklarasi aset luar negeri sebelum dilakukan reformasi perpajakan di suatu negara.¹²

Penelitian lain yang dilakukan Lanny Kusumawati dan Tjiptohadi Sawarjuwono menghasilkan kesimpulan bahwa Pengampunan Pajak telah mendorong kesadaran para Wajib Pajak dan menciptakan kepatuhan atas pendaftaran masyarakat sebagai Wajib Pajak melalui pendaftaran Nomor Pokok Wajib Pajak (selanjutnya disebut NPWP), pelaporan pajak yang lebih tertib, dan peningkatan penerimaan pajak oleh negara.¹³

Beberapa negara juga telah menerapkan Pengampunan Pajak. Salah satunya adalah India. Huda dan Hernoko menyatakan Pemerintah India melakukan Pengampunan Pajak setiap lima atau enam tahun sekali sejak 1965.¹⁴ Kurniati menyebut Pengampunan Pajak yang

¹² Azeem Mujahid dan Danish Siddiqui, The Effect of Tax Amnesties Programs on Tax Collection and Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4 (2), 108-128. Doi: 10.18488/journal.136.2019.42.108.128, hlm. 125-126.

¹³ Lanny Kusumawati dan Tjiptohadi Sawarjuwono, Individual Taxpayers Compliance in Policy of Post Tax Amnesty Program: Phenomenology Study. *International Journal of Advances in Scientific Research and Engineering*, 5(5), 2454-8006. Doi: 10.31695/IJASRE.2019.33202, 2019, hlm. 38.

¹⁴ M.K., Huda dan A.Y. Hernoko, Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and

diimplementasikan di India pada 1981 sebagai kegagalan karena tidak ada perluasan basis pajak dan tidak memiliki kontribusi terhadap upaya pemeriksaan di masa depan. Kesuksesan baru mulai dicapai India dalam program Pengampunan Pajak yang diadakan pada 1997. Pemerintah menerima 100 juta Rupee atau sekitar 2,5 juta dolar Amerika Serikat dari 350.000 Wajib Pajak orang pribadi.¹⁵

Italia juga beberapa kali melaksanakan program Pengampunan Pajak sejak 1991 sampai dengan 2014. Namun yang unik, seperti dikemukakan Huda dan Hernoko, setiap Pengampunan Pajak selalu diumumkan sebagai keuntungan terakhir bagi seluruh Wajib Pajak.¹⁶ Mengutip Prastowo Italia berhasil memperoleh 260 juta Euro dari Pajak Penghasilan, 16 juta Euro dari Pajak Daerah, dan 12 juta Euro dari Pajak Pertambahan Nilai.¹⁷

Pemerintah Republik Indonesia telah memberikan jaminan kepada para Wajib Pajak melalui serangkaian ketentuan dalam UU Pengampunan Pajak. Jaminan tersebut diantaranya diberikan Pasal 20 UU Pengampunan Pajak yang menentukan bahwa Data dan informasi yang diberikan Wajib Pajak dalam rangka Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan sebagai dasar pengusutan tindak pidana terhadap Wajib Pajak. Tentu menjadi sangat aneh apabila Wajib Pajak telah mengikuti Pengampunan Pajak dan melaksanakan kewajibannya sebagaimana ditentukan UU Pengampunan Pajak, tetapi atas objek yang sama masih dilakukan penyidikan. Penyidikan yang dilakukan telah menghilangkan esensi dari Pengampunan Pajak itu sendiri.

Tentu tidak tepat apabila pengakuan secara sukarela dari para Wajib Pajak terkait pelanggaran yang sebelumnya telah dilakukan dalam bidang perpajakan, diusut lebih jauh di kemudian hari. Jika terjadi, hal tersebut sama saja menjadi jebakan dari Pemerintah terhadap Wajib Pajak. Jika tidak ada jaminan, maka ada potensi kegagalan terhadap program Pengampunan Pajak karena Wajib Pajak akan ragu untuk memberikan pengakuan secara utuh atas Harta yang telah disembunyikan.

Penjelasan Pasal 20 UU Pengampunan Pajak menjelaskan tindak pidana yang dimaksud tidak semata-mata hanya tindak pidana di bidang pajak. Data dan informasi yang

Challenges. Asian Social Science Canadian Center of Science and Education, 13 (7), 1911-2025. Doi: 10.5539/ass.v13n7p52, 2017, hlm. 59..

¹⁵ I. Kurniati, Memandang Negeri Seberang, *Media Keuangan*, 2016,

<https://www.kemenkeu.go.id/media/4985/media-keuangan-april-2016-upload-1.pdf>, hlm. 20.

¹⁶ M.K., Huda dan A.Y. Hernoko, Op. Cit., hlm. 60.

¹⁷ Y. Prastowo, *Tax Amnesty: Keadilan ataukah Kepentingan?*, 2016, <http://www.dpr.go.id/doksetjen/dokumen/minangwan-Seminar-TAX-AMNESTY-KEADILAN-ATAU-KEPENTINGAN-1465876161.pdf>, hlm. 14

diberikan Wajib Pajak dan sudah diadministrasikan terkait dengan Pengampunan Pajak, tidak dapat dimanfaatkan sebagai dasar untuk mengusut suatu tindak pidana.

Menteri Keuangan telah menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Permenkeu No. 118 Tahun 2016) sebagai pelaksanaan atas UU Pengampunan Pajak. Pasal 47 Permenkeu No. 118 Tahun 2016 menentukan norma yang sama persis dengan Pasal 20 UU Pengampunan Pajak. Dalam fase perkembangan berikutnya, ternyata Menteri Keuangan mengubah Permenkeu tersebut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Permenkeu No. 141 Tahun 2016). Pasal 47A Permenkeu No. 141 Tahun 2016 membuka kemungkinan baru dari norma Pasal 20 UU Pengampunan Pajak karena ditentukan dalam Pasal tersebut:

“Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 47 juga dimiliki dan digunakan oleh otoritas yang berwenang untuk melakukan penanganan tindak pidana yang bersifat Transnational Organized Crimes (TOC) meliputi narkoba, psikotropika, dan obat terlarang, terorisme, clan/ atau perdagangan manusia, otoritas yang berwenang dimaksud tetap dapat melaksanakan tugasnya sesuai peraturan perundang-undangan terkait”.

Permenkeu No. 141 Tahun 2016 dibentuk dengan tujuan memberikan kepastian hukum, sebagaimana dijelaskan dalam konsideran menimbang, karena berarti penanganan tindak pidana dengan menggunakan data dan informasi terkait hanya dapat dilakukan untuk tindak pidana yang sudah ditentukan. Namun di saat yang sama, norma tersebut juga membuka ruang ketidakpastian hukum karena ternyata data dan informasi yang diberikan dalam rangka Pengampunan Pajak bisa saja dimiliki juga oleh lembaga lain di luar Kemenkeu.

Permenkeu No. 141 Tahun 2016 tidak menguraikan lebih lanjut dari mana asal perolehan data dan informasi yang boleh ditindaklanjuti. Apakah berarti data dan informasi yang dimaksud itu sebelumnya memang telah dimiliki oleh pihak lain yang disebut sebagai “otoritas yang berwenang”, atau berarti dimungkinkan adanya penyelundupan hukum bahwa data dan informasi yang diberikan oleh Wajib Pajak dapat diserahkan Kemenkeu kepada otoritas lain.

Sudikno Mertokusumo berpendapat: “perlindungan hukum bisa berarti perlindungan yang diberikan terhadap hukum agar tidak ditafsirkan berbeda dan tidak diciderai oleh aparat penegak hukum dan juga bisa berarti perlindungan yang diberikan oleh hukum terhadap sesuatu”.¹⁸ Perlindungan hukum merupakan konsep yang universal dari Negara hukum. Perlindungan hukum diberikan apabila terjadi pelanggaran maupun tindakan yang bertentangan dengan hukum yang dilakukan oleh pemerintah, baik perbuatan penguasa yang melanggar undang - undang maupun masyarakat yang harus diperhatikannya.

Hukum bertugas menjamin sekaligus melindungi hak-hak masyarakat. Dalam hukum atau peraturan perundang-undangan yang berlaku itulah ada pengakuan terhadap hak-hak. Peranan perlindungan hukum dimulai ketika hukum itu ada karena harus ada jaminan lebih lanjut bahwa tidak akan ada pelanggaran terhadap hak-hak masyarakat. Dengan kata lain perlindungan hukum sebenarnya bertugas mempertahankan hukum itu sendiri, karena ketika hukum dilanggar, di saat yang sama hak-hak masyarakat juga tercederai.

Yos Johan menjelaskan unsur utama dari Hukum Administrasi Negara adalah memberikan jaminan dapat dilaksanakannya fungsi dari administrasi negara dan memberikan perlindungan yang maksimal bagi warga negara serta administrasi negara.¹⁹ Poin yang perlu diberi garis bawah adalah Hukum Administrasi Negara tidak semata-mata murni hanya mengurus bagaimana Pemerintah melaksanakan tugas. Hukum Administrasi Negara juga harus memperhatikan hak dan kepentingan masyarakat, mengingat ketika pelaksanaan tugas oleh Pemerintah bisa berakibat pada tidak terakomodirnya hak dan kepentingan masyarakat atau kelompok tertentu. Keseimbangan itu yang perlu dijaga. Hukum Administrasi Negara sudah memberi batasan agar tugas Pemerintah hanya dilaksanakan sesuai batas-batas tersebut.

Konsideran menimbang UU Pengampunan Pajak huruf c menjadi bukti nyata dari kelemahan sistem pemungutan pajak di Indonesia yang secara umum menganut *self assessment system*. Telah dikutip pengertian dari *self assessment system*, bahwa Wajib Pajak yang memiliki kewajiban untuk menghitung dan melaporkan jumlah pajak terutang atas diri sendiri. Para Wajib Pajak melihat situasi tersebut sebagai kesempatan atau peluang untuk memperoleh keuntungan-keuntungan pribadi. Harta yang dimiliki tidak dilaporkan secara keseluruhan sehingga ada penyembunyian informasi atas Harta yang dimiliki, baik di dalam

¹⁸ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2009), hlm. 38.

¹⁹ Yos Johan Utama, *Hukum Administrasi Negara*. (Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, 2014), hlm. 50.

maupun luar negeri. Data yang telah diungkap juga menunjukkan betapa besar Harta yang disembunyikan para Wajib Pajak.

Implementasi Pengampunan Pajak juga sebagai salah satu cara untuk mewujudkan keadilan dan kepastian hukum. Alinea Ketiga dan Keempat Penjelasan Umum UU Pengampunan Pajak menjelaskan masih ditemukan banyak aktivitas ekonomi yang tidak dilaporkan kepada otoritas pajak, serta Wajib Pajak yang menyembunyikan Harta di luar wilayah Indonesia, sehingga menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak lain. Pengampunan Pajak menjadi mekanisme yang membuka kesempatan bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam pembangunan nasional. Pengampunan Pajak diharapkan dapat melahirkan sistem perpajakan yang berkeadilan dan berkepastian hukum.

Banyak ahli yang mengemukakan pendapat perihal keadilan. Teori keadilan sesungguhnya sulit diuraikan secara baku karena bersifat relatif. Aristoteles seperti dikutip Darji Darmodiharjo dan Shidarta mengemukakan pendapat serupa, bahwa adil dapat berarti menurut hukum, dan apa yang sebanding, yaitu yang semestinya.²⁰ Artinya jika seseorang melakukan atau mengambil sesuatu dengan tidak semestinya, telah terjadi ketidakadilan.

John Stuart Mill juga mengemukakan pendapat tentang keadilan. Karen Lebacqz mengutip pendapat Mill tentang enam kondisi yang umumnya disepakati sebagai hal yang tidak adil. Salah satunya bahwa setiap orang harus menerima apa yang selayaknya, kebaikan harus didapat mereka yang bertindak benar dan yang salah harus menerima keburukan.²¹

Pemikiran Aristoteles dan Mill menunjukkan hal yang sama. Layak menjadi syarat mutlak untuk dapat mewujudkan keadilan. Layak atas apa yang dilakukan, layak atas sesuatu yang diterima, maupun layak dalam perlakuan. Dikaitkan dengan Penjelasan Umum UU Pengampunan Pajak dan Pengampunan Pajak itu sendiri, dapat dikatakan telah terjadi pengabaian nilai keadilan dalam penyusunan UU Pengampunan Pajak. Para Wajib Pajak yang terbukti telah menyembunyikan Harta, baik di dalam atau luar Indonesia, pada hakikatnya dapat dikenakan sanksi yang telah ditentukan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan

²⁰ D. Darmodiharjo dan Shidarta, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2008), hlm. 156.

²¹ Karen Lebacqz. *Teori-Teori Keadilan: Analisis Kritis Terhadap Pemikiran J.S. Mill, John Rawls, Robert Nozick, Reinhold Neibuhr, Jose Porfirio Miranda*. (Yudi Santoso, penerjemah). (Bandung: Nusa Media, 2015). (Karya asli dipublikasikan 1986), hlm. 20.

Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP).

Para Wajib Pajak tersebut pada kenyataannya justru memperoleh pengampunan atas pelanggaran yang telah dilakukan “hanya” dengan membayarkan sejumlah kecil Uang Tebusan. Berdasarkan pada Pasal 4 UU Pengampunan Pajak besaran Uang Tebusan berada dalam rentang 0,5% (nol koma lima persen) sampai dengan 10% (sepuluh persen) dihitung dari nilai Harta bersih yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir. Nilai Harta bersih tersebut adalah nilai Harta dikurangi dengan nilai Utang (*vide* Pasal 5 UU Pengampunan Pajak).

Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP menentukan denda yang dapat dikenakan sebesar 200% sampai dengan 400%. Perbandingan Uang Tebusan dalam UU Pengampunan Pajak dan UU KUP jelas sangat jauh, mencapai 400 sampai 800 kali lipat. Jika berbicara kelayakan atau bahkan keadilan dalam konteks ini, tentu jauh panggang dari api. Para Wajib Pajak yang telah melanggar ketentuan dalam UU KUP dengan mudah mendapat keringanan atas pajak terutang yang seharusnya dibayarkan sejak dulu. Sementara itu Wajib Pajak yang taat pada UU KUP dan tidak menyembunyikan Harta sudah pasti tidak mendapat pengurangan karena mekanisme yang berlaku adalah mekanisme dalam UU KUP.

Jika mengikuti pendapat Mill, para Wajib Pajak yang melanggar UU KUP seharusnya mendapat keburukan atas tindakan yang keliru. Keburukan dimaksud adalah sanksi sebagaimana ditentukan Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Realita yang terjadi, para Wajib Pajak tersebut justru memperoleh *privilege* atau keuntungan tertentu yang seharusnya tidak diperoleh.

Aristoteles dalam bukunya yang berjudul *Rhetorica*, mengemukakan ungkapan yang kemudian diterjemahkan orang Romawi ke dalam bahasa Latin menjadi *ius suum cuique tribuere*.²² Arti dari ungkapan tersebut bahwa setiap orang mendapatkan bagiannya. Thomas Aquinas, dikutip Peter Mahmud Marzuki, dengan mengikuti pemikiran Aristoteles membagi keadilan menjadi dua macam, yaitu keadilan komutatif dan keadilan distributif.²³

Perihal keadilan distributif, Peter Mahmud Marzuki menerangkan bahwa keadilan distributif berdasarkan pada prinsip proporsionalitas dengan menggunakan jasa, prestasi,

²² Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Edisi Revisi), (Jakarta: Kencana, 2008), hlm. 132.

²³ *Ibid.*

kebutuhan, dan fungsi sebagai tolok ukur.²⁴ Keadilan distributif hanya terkait dengan hubungan antar manusia, bukan perlakuan manusia satu terhadap manusia lain, sehingga keadilan distributif sama sekali tidak berhubungan dengan pemidanaan.²⁵

Keadilan komutatif berarti memberi porsi yang sama kepada setiap orang. Dapat disebut adil apabila setiap orang diperlakukan sama tanpa memandang kedudukan maupun indikator tertentu. Aristoteles, seperti dikutip Peter Mahmud Marzuki, memberi contoh tentang keadilan komutatif, yaitu dalam hal kerja dan upah, serta antara kerugian dan ganti rugi.²⁶ Keadilan komutatif berusaha menghadirkan adanya keseimbangan antara apa yang sudah dikerjakan dan didapatkan seseorang.

Thomas Aquinas memberikan penggolongan lain tentang keadilan. Thomas Aquinas seperti dikutip Darji Darmodiharjo dan Shidarta membedakan keadilan menjadi dua, yaitu keadilan umum (*Justitia generalis*) dan keadilan khusus. Keadilan khusus itu masih dibedakan lagi atas keadilan distributif (*Justitia distributiva*), keadilan komutatif (*Justitia commutativa*), dan keadilan vindikatif (*Justitia vindicativa*). Keadilan distributif diterapkan secara proporsional dalam hukum publik pada umumnya, keadilan komutatif berbicara soal prestasi dengan kontraprestasi, dan keadilan vindikatif terkait dengan hukuman atas tindak pidana.²⁷

Pemikiran serupa dikemukakan Furguson. Pendapat tersebut disitir Sue Titus Reid dalam pandangan Filsafat Keadilan Dalam Pemidanaan, yang dikutip kembali oleh Syamsul Fatoni berdasarkan pada dua teori tujuan pemidanaan, yaitu pencegahan (*prevention*) dan retribusi (*retribution*), bahwa sanksi yang patut harus diberikan bagi para pelaku kejahatan karena akan mencegah mereka mengulangi perbuatan, sekaligus mencegah orang lain melakukan hal yang sama.²⁸

Dengan bersandar pada teori keadilan vindikatif dan pendapat Furguson tersebut, pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak seharusnya menghasilkan konsekuensi logis dalam bentuk sanksi pidana maupun sanksi administrasi yang ditentukan UU KUP. Setidaknya apabila penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dapat dibuktikan karena suatu kealpaan, maka seharusnya dikenakan sanksi lain yang lebih ringan

²⁴ Ibid., hlm. 132-133.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid., hlm. 133.

²⁷ Ibid., hlm. 157.

²⁸ Syamsul Fatoni, *Pembaharuan Sistem Pemidanaan: Perspektif Teoritis dan Pragmatis Untuk Keadilan*, (Malang: Setara Press, 2016), hlm. 29.

seperti dimaksud Pasal 13A *juncto* Pasal 38 UU KUP. Sanksi tersebut berupa sanksi administrasi dengan kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar (*vide* Pasal 13A UU KUP), atau denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun (*vide* Pasal 38 UU KUP). Tentu sama sekali tidak sebanding antar nilai Uang Tebusan yang ditentukan UU Pengampunan Pajak dengan nilai denda dalam UU KUP sebagaimana dijelaskan di atas.

Gustav Radbruch seperti dikutip Syamsul Fatoni mengemukakan bahwa sebenarnya ada tiga nilai dasar yang menjadi tujuan akhir dari pelaksanaan hukum, yaitu keadilan, kepastian, dan kemanfaatan.²⁹ Permasalahannya, keadilan sering berbenturan dengan kepastian dan kemanfaatan. Pandangan Sudikno Mertokusumo yang dikutip Syamsul Fatoni menunjukkan bahwa keadilan lebih diutamakan dari kepastian hukum karena hukum harus selalu berkembang, dan harus diutamakan dari kemanfaatan karena kemanfaatan seringkali hanya dapat dinikmati kalangan yang memiliki akses dengan kekuasaan, sehingga keadilan memang tetap menjadi aspek yang harus diutamakan.³⁰ Pandangan Sudikno Mertokusumo tersebut tampaknya tidak digunakan dalam konteks UU Pengampunan Pajak. Jika dilihat dari uraian sebelumnya terkait keadilan dalam konteks Pengampunan Pajak bagi Wajib Pajak yang melanggar UU KUP, patut dipertanyakan seberapa teguh penyusunan UU Pengampunan Pajak itu berpegang pada asas keadilan.

Jika konsisten berjalan pada rel keadilan, maka seperti yang telah disampaikan juga, para Wajib Pajak yang melanggar harus dikenakan sanksi sebagaimana ditentukan UU KUP. Menteri Keuangan mengemukakan sebanyak 921.744 Wajib Pajak telah berpartisipasi dalam program Pengampunan Pajak.³¹ Artinya jika mengikuti mekanisme dalam UU KUP, sebanyak itu juga Wajib Pajak yang harus melalui proses peradilan pidana pajak agar dapat dikenakan sanksi yang ditentukan dalam UU KUP. Prosedur yang demikian tentu butuh waktu bertahun-tahun sampai memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht*). Sedangkan di sisi lain, Pemerintah membutuhkan dana dalam jumlah besar dalam waktu singkat. Kebutuhan tersebut tidak lain, yang telah ditekankan berulang kali, adalah dalam rangka meningkatkan

²⁹ Ibid., hlm. 32.

³⁰ Ibid., hlm. 33.

³¹ <https://setkab.go.id/realisasi-tax-amnesty-menkeu-tebusan-rp130-triliun-deklarasi-rp4-8134-triliun-dan-repatrisasi-rp146-triliun/>

pembangunan nasional untuk memajukan kesejahteraan umum. Dalam konsisi demikian, Pemerintah memandang Pengampunan Pajak sebagai solusi yang paling tepat. Pemerintah lebih mengutamakan pencapaian asas kemanfaatan dibandingkan dengan asas keadilan. Pemerintah sadar bahwa mengejar keadilan tidak selalu berakhir dengan tercapainya kemanfaatan, padahal di sisi lain Indonesia sangat membutuhkan peningkatan dalam bidang ekonomi. Berbicara tentang Pengampunan Pajak, memang asas kemanfaatan menjadi nomor satu dan keadilan berada di urutan bawah. Akibat yang terjadi, seperti dikemukakan Sudikno Mertokusumo, bahwa kemanfaatan pada faktanya memang lebih banyak diakses oleh kaum *elite*. Selain itu dengan Pengampunan Pajak, Pemerintah dapat memperluas basis perpajakan nasional mengingat data yang dimiliki selama ini belum lengkap.

Objek Pengampunan Pajak sesuai dengan Pasal 3 ayat (4) *juncto* ayat (5) UU Pengampunan Pajak adalah kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak. Kewajiban tersebut terdiri atas kewajiban Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Sangat jelas bahwa objek Pengampunan Pajak adalah berbagai kewajiban dalam bidang perpajakan yang meliputi Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Identifikasi atas objek ini penting karena sangat menentukan lembaga mana yang berwenang melakukan penanganan atas tindak pidana yang terkait dengan objek Pengampunan Pajak.

Kasus PT. Mobile-8 memang unik dan berada dalam zona abu-abu. Kasus tersebut telah terjadi sebelum diundangkannya UU Pengampunan Pajak. Penyidikan yang dilakukan Kejaksaan pun sudah dimulai sebelum diundangkannya UU Pengampunan Pajak. Partisipasi dalam program Pengampunan Pajak yang diharapkan PT. Mobile-8 sebagai jalan keluar juga ternyata belum sepenuhnya bisa menjadi solusi. Kejaksaan tetap pada pendirian bahwa penyidikan dengan dasar UU PTPK dapat dilanjutkan.

Pasal 20 UU Pengampunan Pajak “hanya” menentukan bahwa data dan informasi yang disampaikan Wajib Pajak dan diadministrasikan Kemenkeu atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan UU Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak. Penjelasan Pasal 20 UU Pengampunan Pajak menyebut tindak pidana yang dimaksud termasuk tindak pidana perpajakan atau tindak pidana lainnya. Penjelasan ini tetap tidak menjawab persoalan jika

dikaitkan dengan kasus PT. Mobile-8. Tidak ada penjelasan lebih lanjut bagaimana apabila data dan informasi dimaksud juga dimiliki dan sudah digunakan oleh lembaga lain sebagai dasar penyelidikan atau penyidikan atas suatu tindak pidana, sehingga timbul berbagai macam pertanyaan dan praduga liar. Apakah data dan informasi yang dimiliki lembaga lain itu tetap dapat dikategorikan sebagai data dan informasi yang diadministrasikan Kemenkeu, mengingat dalam kasus PT. Mobile-8 isinya memang sama. Apabila memang demikian, apakah berarti data dan informasi tersebut harus diserahkan kepada Kemenkeu untuk dijaga kerahasiaannya sesuai amanat UU Pengampunan Pajak, atau tetap dapat dilanjutkan sesuai prosedur peraturan perundang-undangan terkait. Kalau memang dapat dilanjutkan, hal tersebut sama saja mencederai hakikat Pengampunan Pajak.

Persoalan ini disadari secara terlambat oleh Pemerintah. UU Pengampunan Pajak diundangkan pada 1 Juli 2016. Dua minggu kemudian, yaitu 15 Juli 2016, Permenkeu No. 118 Tahun 2016 diundangkan. Setelah berlaku selama dua bulan, baru pada 23 September 2016 Permenkeu No. 141 Tahun 2016 diundangkan. Permenkeu No. 115 Tahun 2016 seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, memuat norma yang kurang lebih sama dengan UU Pengampunan Pajak, mengingat judul Permenkeu tersebut adalah Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Kekeliruan terjadi ketika diterbitkan perubahan atas Permenkeu tersebut melalui Permenkeu No. 141 Tahun 2016 yang ternyata menerapkan norma berbeda, khususnya pada Pasal 47A.

Pasal 47A Permenkeu No. 141 Tahun 2016 memuat norma baru yang menurut hemat penulis berbeda dari UU Pengampunan Pajak, padahal Permenkeu No. 141 Tahun 2016 sebenarnya merupakan peraturan pelaksanaan dari Permenkeu No. 141 Tahun 2016. Dilihat dari ilmu pembentukan peraturan perundang-undangan, hal tersebut juga tidak tepat. Pembentukan norma baru atau perubahan atas norma dari suatu undang-undang tentu harus dilakukan melalui undang-undang pula. Sangat tidak masuk akal ketika norma setingkat undang-undang ternyata diubah dengan peraturan menteri. Ketentuan dalam Pasal 47A seharusnya diletakkan dalam suatu undang-undang yang mengubah UU Pengampunan Pajak. Namun, persoalan hierarki peraturan perundang-undangan tersebut tidak akan dibahas lebih jauh mengingat relevansi dengan tulisan ini.

Ada beberapa hal penting yang perlu diperhatikan untuk menjawab permasalahan yang ada. Pertama, harus diingat kembali dalam bab sebelumnya telah dibahas bahwa kasus restitusi pajak PT. Mobile-8 pada hakikatnya sudah sangat jelas dan terang untuk

dikualifikasikan sebagai tindak pidana perpajakan. Hal ini jelas bertentangan juga dengan argumentasi Kejaksaan bahwa kasus tersebut dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana korupsi atas dasar adanya kerugian negara.

Kedua, sudah disampaikan juga maksud dan inti dari Pengampunan Pajak. Pasal 1 angka 1 UU Pengampunan Pajak telah menentukan Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang dan tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan sesuai mekanisme yang diatur. Objek dari Pengampunan Pajak adalah kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir (*vide* Pasal 3 ayat (4) UU Pengampunan Pajak). Kewajiban tersebut terdiri dari kewajiban Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Artinya ketika terhadap suatu kewajiban perpajakan telah diberikan Pengampunan Pajak sesuai mekanisme yang berlaku, maka persoalan kewajiban perpajakan tersebut sudah selesai. Pelanggaran atas kewajiban perpajakan tersebut, yang dalam hal ini adalah penerbitan faktur pajak palsu, jelas merupakan tindak pidana perpajakan yang diatur dalam UU KUP. Konsekuensi logisnya, ketika sudah ada Pengampunan Pajak, maka tindak pidana perpajakan tersebut juga hapus, sebagaimana dimaksud Pasal 1 angka 1 dan Pasal 11 ayat (5) UU Pengampunan Pajak. Pasal 11 ayat (5) UU Pengampunan Pajak menentukan, setelah diterbitkan Surat Keterangan, maka tidak ada lagi sanksi pidana di bidang perpajakan yang dapat dikenakan atas pajak terutang. Pengusutan atas tindak pidana perpajakan juga tidak mungkin lagi dilaksanakan terhadap objek Pengampunan Pajak yang dimaksud.

Ketiga, eksistensi seluruh ketentuan tersebut tentunya dalam rangka menjaga asas kepastian hukum dan keadilan. Sebagaimana disebut dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (1) bahwa kepastian hukum dimaksud adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban masyarakat melalui jaminan kepastian hukum. Terkait keadilan, bahwa harus ada keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat. Manakala Wajib Pajak telah melaksanakan kewajiban dalam UU Pengampunan Pajak dengan mengungkap Harta dan membayar Uang Tebusan, sampai didapatkannya Surat Keterangan, maka Wajib Pajak tersebut berhak atas fasilitas Pengampunan Pajak yang ditentukan Pasal 11 ayat (5) UU Pengampunan Pajak. Termasuk di dalamnya adalah tidak dikenai sanksi administrasi dan sanksi pidana di bidang perpajakan, seperti halnya PT. Mobile-8.

Keempat, dengan tidak adanya ketegasan dan penjelasan lebih lanjut dari pembentuk undang-undang terhadap interpretasi Pasal 20 UU Pengampunan Pajak, maka perlindungan

hukum yang diberikan UU Pengampunan Pajak menjadi tidak maksimal. Seharusnya ada norma yang lebih tegas untuk mengatur bagaimana mekanisme yang berlaku apabila data dan informasi yang telah diadministrasikan Kemenkeu atau pihak lain yang terkait, juga dimiliki lembaga atau otoritas lain. Seharusnya perlu ada penegasan dalam ayat baru apakah pengertian tidak dapat dilakukan penyelidikan, penyidikan atau penuntutan secara pidana itu juga berlaku terhadap data dan informasi yang juga dimiliki lembaga atau otoritas lain, ataukah tidak. Menurut penulis, belum ada keseimbangan antara hak dan kewajiban Pemerintah dengan Wajib Pajak. Terutama dalam kasus PT. Mobile-8 yang menunjukkan Wajib Pajak yang telah memiliki iktikad baik dengan mengakui kesalahan dan melaksanakan sejumlah kewajiban sesuai UU Pengampunan Pajak, ternyata masih terombang-ambing di tengah samudera ketidakpastian. Seperti telah dikutip dari pendapat Sudikno Mertokusumo, bahwa perlindungan hukum itu berarti tidak boleh ada penafsiran yang berbeda-beda atas hukum dan aparat penegak hukum tidak mencederai hukum itu sendiri. Jangan sampai aparat penegak hukum yang bertugas mempertahankan kewibawaan hukum justru mencederai hak-hak dan kepentingan masyarakat, yang dalam konteks ini adalah Wajib Pajak sebagai peserta Pengampunan Pajak.

Kelima, dilihat dari sudut kepastian hukum perlu dikutip kembali apa yang dikemukakan oleh beberapa ahli. Misalnya Kansil yang menyatakan, “Kepastian hukum secara normatif adalah ketika peraturan dibuat dan diundangkan secara pasti karena mengatur secara jelas dan logis. Jelas dalam artian tidak menimbulkan keragu-raguan (multitafsir) dan menjadi suatu sistem norma dengan norma lain sehingga tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma”.³² Multitafsir atas Pasal 20 UU Pengampunan Pajak sangat kasatmata dan secara diam-diam serta tidak sadar telah diakui oleh Kemenkeu sendiri sebagai lembaga pelaksana Pengampunan Pajak.

Jika memang tidak ada multitafsir dan keragu-raguan atas Pasal 20 UU Pengampunan Pajak, tidak perlu terjadi perubahan atas Permenkeu No. 118 Tahun 2016. Multitafsir itu semakin terlihat karena Pasal 47A Permenkeu No. 141 Tahun 2016 memberikan pembatasan yang sama sekali tidak dibahas dalam UU Pengampunan Pajak maupun Permenkeu No. 118 Tahun 2016. Disebutkan dalam konsideran menimbang huruf b Permenkeu No. 141 Tahun 2016 dijelaskan bahwa perubahan atas Permenkeu No. 118 Tahun 2016 dilakukan untuk lebih

³² C.S.T. Kansil et al., *Kamus Istilah Hukum*. (Jakarta: Jala Permata, 2009), hlm. 385.

memberikan kepastian hukum terhadap pelaksanaan Pengampunan Pajak. Apabila ditafsirkan secara *a contrario*, berarti Kemenkeu mengakui sendiri bahwa dalam Permenkeu No. 118 Tahun 2016 masih kurang memberikan kepastian hukum. Ini menunjukkan kesalahan pertama, yaitu kesalahan pembentuk UU Pengampunan Pajak dalam penyusunan norma.

Kesalahan kedua dilakukan oleh Kemenkeu dengan membentuk norma baru melalui Permenkeu, bukan melalui perubahan atas UU Pengampunan Pajak. Memang harus diakui hal tersebut dapat menurunkan tingkat kepercayaan Wajib Pajak dan investor secara drastis. Namun hukum tetap hukum dan itu menjadi harga yang harus dibayar karena kesalahan pembentuk UU Pengampunan Pajak.

D. PENUTUP

Pasal 20 UU Pengampunan Pajak tidak mampu memberikan jaminan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak karena tidak menentukan secara jelas apakah terhadap data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan dan lampirannya yang diadministrasikan Kemenkeu atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak, juga dimiliki oleh lembaga lain atau otoritas yang berwenang, dapat digunakan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak atau tidak.

Pemerintah baru menyadari bahwa secara realita, data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan dan lampiran dimaksud dapat dimiliki juga oleh lembaga atau otoritas lain yang berwenang. Menteri Keuangan akhirnya menerbitkan Permenkeu No. 118 Tahun 2016 sebagai pelaksanaan atas UU Pengampunan Pajak. Persoalan terjadi ketika Menteri Keuangan mengubah Permenkeu tersebut dengan Permenkeu No. 141 Tahun 2016. Pasal 47A Permenkeu No. 141 Tahun 2016 menentukan norma baru yang tidak dikenal dalam UU Pengampunan Pajak, padahal UU Pengampunan Pajak menjadi induk dari dua Permenkeu dimaksud.

Hal tersebut tentu menjadi sebuah masalah jika dilihat dari teori peraturan perundang-undangan. Pengaturan atau penyusunan norma baru seharusnya dibuat dalam bentuk peraturan perundang-undangan setingkat undang-undang karena norma terkait memang sebelumnya diatur dalam undang-undang. Tidak mungkin sebuah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang dapat menyimpangi norma yang ditentukan dalam undang-undang sebagai norma induk.

DAFTAR PUSTAKA

- Darmodiharjo, D., Shidarta. 2008. *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Direktorat Jenderal Pajak. 2018. Indonesia dan Amerika Serikat Tandatangani Persetujuan Bilateral Country-by-Country Report. Jakarta. Diambil dari https://www.pajak.go.id/sites/default/files/d7/SP%2029%20-%20EOI_PRG%20and%20US%20BCAA.pdf
- Fatoni, Syamsul. 2016. *Pembaharuan Sistem Pemidanaan: Perspektif Teoritis dan Pragmatis Untuk Keadilan*. Malang: Setara Press.
- Huda, M.K., Hernoko, A.Y. 2017. *Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges*. *Asian Social Science Canadian Center of Science and Education*, 13 (7), 1911-2025. Doi: 10.5539/ass.v13n7p52
- Humas Sekretariat Kabinet. 2016. Datanya Sudah Ada, Presiden Jokowi: Uang Kita Yang Disimpan di Luar Negeri Rp 11.000 Triliun. Diambil dari <https://setkab.go.id/datanya-sudah-ada-presiden-jokowi-uang-kita-yang-disimpan-di-luar-negeri-rp-11-000-triliun/>
- _____. 2017. Realisasi Tax Amnesty, Menkeu: Tebusan Rp 130 Triliun, Deklarasi Rp 4.813,4 Triliun, dan Repatriasi Rp 146 Triliun. Diambil dari <https://setkab.go.id/realisasi-tax-amnesty-menkeu-tebusan-rp130-triliun-deklarasi-rp4-8134-triliun-dan-repatriasi-rp146-triliun/>
- Ibrahim, Johnny. 2006. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Kansil, C.S.T. et al 2009. *Kamus Istilah Hukum*. Jakarta: Jala Permata.
- Kementerian Keuangan. 2017. Potensi Pajak dari Aset WNI di Luar Negeri Masih Besar. Diambil dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/potensi-pajak-dari-aset-wni-di-luar-negeri-masih-besar/>
- _____. 2017. Indonesia dan Hongkong Tandatangani Kerjasama Pertukaran Informasi Keuangan Untuk Tujuan Perpajakan. Jakarta. Diambil dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/indonesia-dan-hongkong-tandatangani-kerjasama-pertukaran-informasi-keuangan-untuk-tujuan-perpajakan/>
- Kurniati, I. 2016. Memandang Negeri Seberang. *Media Keuangan*. Diambil dari <https://www.kemenkeu.go.id/media/4985/media-keuangan-april-2016-upload-1.pdf>
- Kusumawati, L., Sawarjuwono, Tj. 2019. *Individual Taxpayers Compliance in Policy of Post Tax Amnesty Program: Phenomenology Study*. *International Journal of Advances in Scientific Research and Engineering*, 5(5), 2454-8006. Doi: 10.31695/IJASRE.2019.33202

- Kuwado, Fabian J. 2015. *Kejaksaan Agung Usut Dugaan Korupsi Pajak PT Mobile 8*. Diambil dari <https://nasional.kompas.com/read/2015/10/22/08070321/Kejaksaan.Agung.Usut.Dugaan.Korupsi.Pajak.PT.Mobile.8>
- Lebacqz, Karen. 2015. *Teori-Teori Keadilan: Analisis Kritis Terhadap Pemikiran J.S. Mill, John Rawls, Robert Nozick, Reinhold Neibuhr, Jose Porfirio Miranda*. (Yudi Santoso, penerjemah). Bandung: Nusa Media. (Karya asli dipublikasikan 1986)
- Marzuki, Peter Mahmud. 2008. *Pengantar Ilmu Hukum* (Edisi Revisi). Jakarta: Kencana.
- Mertokusumo, Sudikno. 2009. *Penemuan Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Movanita, Ambaranie N. K. 2017. *Soal Kasus Mobile 8 Hary Tanoe, Ini Penjelasan Jaksa Agung*. Diambil dari <https://nasional.kompas.com/read/2017/07/06/18282051/soal.kasus.mobile.8.hary.tanoe.ini.penjelasan.jaksa.agung?page=all>
- Mujahid, A., Siddiqui, D.A. 2019. *The Effect of Tax Amnesties Programs on Tax Collection and Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis*. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4 (2), 108-128. Doi: 10.18488/journal.136.2019.42.108.128
- Prastowo, Y. 2016. *Tax Amnesty: Keadilan ataukah Kepentingan?* [Dokumen PDF]. Diambil dari <http://www.dpr.go.id/doksetjen/dokumen/minangwan-Seminar-TAX-AMNESTY-KEADILAN-ATAU-KEPENTINGAN-1465876161.pdf>
- Primadhita, S. 2016. *Hotman Paris Bongkar Modus Bank Singapura Jegal Tax Amnesty*. Diambil dari <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20160927142725-78-161467/hotman-paris-bongkar-modus-bank-singapura-jegal-tax-amnesty>
- Rachma, Anwar. 2016. *Hukum Perselisihan Partai Politik*. Jakarta: Gramedia.
- Simorangkir, E. 2016. *Ingin Bawa Pulang Harta, Hotman Paris: Bank Singapura Belum Mau Transfer*. Diambil dari <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-3298973/ingin-bawa-pulang-harta-hotman-paris-bank-singapura-belum-mau-transfer>
- Soemitro, Ronny Hanitijo. 1988. *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Utama, Yos Johan. 2014. *Hukum Administrasi Negara*. Tangerang Selatan: Universitas Terbuka.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Lembaran Negara Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4953).

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

Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 190, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6112).

Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 95, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6051).

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.01/2006 tentang Organisasi dan Tata Kerja Departemen Keuangan.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Berita Negara Nomor 1043 Tahun 2016) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Berita Negara Nomor 1438 Tahun 2016).