

DUALITAS HUKUM ATAS PENGENAAN SANKSI KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA ¹

LEGAL DUALITY FOR THE IMPLEMENTATION OF THE SANCTIONS OF TAX AMNESTY POLICY IN INDONESIA

Agus Suharsono²
gusharpramudito@gmail.com

ABSTRACT

Legal dualism over the imposition of sanction against tax amnesty policy arises due to the decision of provision formula regarding the sanction of 200% increase governed in Article 18 clause (3) of Tax Amnesty Law with collecting medium in the form of receivable tax stipulation document governed in Article 13 of General Provisions and Tax Procedures Law. The research method used is normative juridical approach to legislation, conceptual approach, and analytical approach. Research data in the form of primary and secondary legal sources obtained by literature study, analyzed qualitatively and presented descriptively. This dualism can be dealt with by including the provision of sanction in the amendment to the General Provisions and Tax Procedures Law becoming the prioritized national legislative program in 2019.

Keywords: *tax amnesty, law certainty, General Provisions and Tax Procedures Law*

ABSTRAK

Dualitas hukum atas pengenaan sanksi kebijakan pengampunan pajak timbul karena terputusnya rumusan ketentuan besarnya sanksi kenaikan 200% yang diatur Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pengampunan Pajak dengan sarana untuk menagih berupa surat ketetapan pajak kurang bayar diatur dalam Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, pendekatan konsep, dan pendekatan analisis. Data penelitian berupa sumber hukum primer dan sekunder yang diperoleh dengan studi pustaka, dianalisis secara kualitatif dan disajikan secara deskriptif. Dualitas tersebut dapat diatasi dengan memasukan ketentuan sanksi dalam amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menjadi prolegnas prioritas tahun 2019.

Kata kunci: Pengampunan pajak, kepastian hukum, Undang-Undang KUP

¹ Diterima 11 Mei 2019, direvisi 31 Juni 2019

² Balai Diklat Keuangan Yogyakarta, Jalan Solo Km. 11, Kalasan, Sleman, Yogyakarta, Indonesia.

A. PENDAHULUAN

Pengampunan pajak diharapkan meningkatkan kontribusi penerimaan pajak yang akan berpengaruh pada belanja negara dalam membiayai pembangunan dalam mengurangi pengangguran, kemiskinan dan ketimpangan. Repatriasi atau pengembalian aset dari luar negeri akan menstabilkan makro-ekonomi sehingga memperbaiki nilai tukar rupiah, meningkatkan cadangan devisa, likuiditas domestik, dan nilai investasi di Indonesia (Nufransa Wira Sakti, 2016). Ukuran pemungutan pajak bukan pada dikenakannya sanksi, tetapi kepatuhan sukarela (*voluntary tax compliance*). Jika terjadi kesalahan dalam memenuhi kewajiban perpajakan wajib pajak berharap diberi keringanan, kalau perlu dihapuskan atau diampuni (Siahaan, 2017).

Kebijakan pengampunan pajak, menilik dari konsideran Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, dilatarbelakangi bahwa untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan yang memerlukan pendanaan yang bersumber dari pajak dengan jumlah besar. Sistem perpajakan Indonesia adalah *self assessment*, wajib pajak diberi kepercayaan untuk mendaftar, menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya sendiri sehingga perlu kesadaran dan kepatuhan wajib pajak. Hanya saja kesadaran masyarakat membayar pajak perlu ditingkatkan karena masih terdapat harta di luar negeri maupun di luar negeri yang belum dilaporkan. Berdasar penjelasan umum Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak diketahui bahwa pengampunan pajak merupakan langkah khusus dan terobosan

kebijakan untuk: 1) meningkatkan penerimaan pajak dan pertumbuhan perekonomian, 2) meningkatkan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, 3) memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya, 4) semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara, 5) sebagai jembatan agar harta yang belum dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Kebijakan pengampunan pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang dan wajib pajak harus membayar uang tebusan. dalam jangka pendek diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak, dalam jangka panjang mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang diinvestasikan di Indonesia.

Pengampunan pajak dimulai 1 Juli 2016 dan berakhir pada 31 Maret 2017. Pada awal program, pemerintah sempat memunculkan target pengampunan pajak meliputi harta deklarasi Rp 4.000 triliun, repatriasi Rp 1.000 triliun, dan uang tebusan Rp 165 triliun, namun target tersebut tidak tercapai (Kompas, 2018). Menurut Menteri Keuangan, jika dilihat dari sisi jumlah penerimaannya,

pengampunan pajak di Indonesia termasuk besar dan cukup baik dibandingkan dengan pelaksanaan program serupa di negara lain. Direktur Eksekutif *Center of Reform on Economics* Indonesia berpendapat bahwa pengampunan pajak Indonesia belum mencapai target setidaknya jika dilihat dari tiga sisi yaitu, tingkat partisipasi wajib pajak yang memanfaatkan pengampunan pajak masih rendah, nilai repatriasi aset wajib pajak di luar negeri yang menjadi sasaran utama program ini jauh berada di bawah target, perluasan wajib pajak dari pengampunan pajak yang diharapkan dapat mendongkrak penerimaan pajak belum terlihat dampaknya hingga triwulan pertama 2017 (Tempo, 2018). Majelis Ekonomi dan Kewirausahaan Pimpinan Pusat Muhammadiyah menilai program pengampunan pajak tidak optimal dalam merepatriasi sasaran wajib pajak dari luar negeri. Kenyataan itu menandakan pemerintah kurang memiliki instrumen dalam membuat Wajib Pajak patuh, pemerintah perlu tegas karena kebijakan pengampunan pajak didukung oleh rakyat Indonesia. Perluasan wajib pajak dari kebijakan pengampunan pajak, yang diharapkan dapat mendongkrak penerimaan pajak, belum terlihat dampaknya hingga triwulan pertama 2017 (Bisnis, 2018). Pandangan positif justru datang dari Filipina, Sekretaris Keuangan Filipina Carlos Dominguez mengatakan bahwa akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak dengan program serupa Indonesia yaitu pengampunan pajak (Bisnis, 2018).

Tanggapan Pemerintah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 atas *judicial review* Undang-Undang Pengampunan Pajak menjelsakan bahwa pengampunan

pajak tidak merugikan rakyat miskin, namun justru memberikan keuntungan. Ada tiga manfaat pengampunan pajak yang akan menguntungkan perekonomian nasional, yaitu: 1) uang yang masuk ke Indonesia melalui repatriasi aset keuangan dari luar negeri dapat menggerakkan perekonomian; 2) uang tebusan yang dihasilkan oleh pengampunan pajak bisa digunakan secara langsung bagi pembangunan yang pro rakyat, termasuk pendidikan, kesehatan, perumahan, dan penciptaan lapangan pekerjaan untuk seluruh lapisan masyarakat; dan 3) dalam jangka panjang akan menjamin penerimaan pajak secara berkelanjutan karena kebijakan pengampunan pajak akan menciptakan subjek (ekstensifikasi) dan objek pajak baru (intensifikasi). Dengan meningkatnya pertumbuhan ekonomi akan tercipta lapangan pekerjaan, suku bunga kredit yang rendah, kurs rupiah menguat, yang pada akhirnya juga meningkatkan daya beli masyarakat.

Beberapa negara menjadikan pengampunan pajak sebagai alat untuk menghimpun penerimaan negara secara cepat dalam waktu singkat. Negara yang dianggap relatif berhasil menjalankan pengampunan pajak adalah Afrika Selatan, Irlandia, dan India. Namun dalam jangka panjang pengampunan pajak berdampak pada penurunan kepatuhan sukarela (Urip Santoso, 2009).

Pengampunan pajak sebagai bagian dari kebijakan fiskal telah dilaksanakan oleh negara maju dan negara berkembang karena memaksimalkan pendapatan dari pajak yang belum dibayar. Negara di Asia telah menerapkan pengampunan pajak adalah Bangladesh, India, Indonesia,

Kazakhstan, Malaysia, Pakistan, Filipina, Sri Lanka, dan Thailand. Terdapat kesamaan dari negara-negara tersebut yaitu agar pengampunan pajak efektif, pemerintah harus menghindari durasi jangka panjang dan terlalu sering karena akan memiliki efek yang merugikan pada perilaku wajib pajak (Muhammad Alishahdani Ibrahim, 2017). Pengampunan pajak di Indonesia berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak, pendapatan pajak, pemahaman wajib pajak terhadap peraturan perpajakan, dan meningkatkan basis data (Afrizal, 2018).

Salah satu kelemahan pengampunan pajak bila diterapkan di Indonesia adalah dapat mengakibatkan berbagai penyelewengan dan moral hazard karena sarana dan prasarana, keterbukaan akses informasi serta pendukung lainnya belum memadai. Pengampunan pajak berimplikasi terhadap peningkatan wajib pajak, peningkatan penerimaan pendapatan negara, pembangunan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat juga meningkat (I Nyoman Putra Yasa, 2016).

Menurut Benny Robby Kurniawana, pengampunan pajak diikuti dengan penerapan denda dan pemeriksaan yang ketat akan meningkatkan kepatuhan pajak namun sebaiknya diterapkan satu kali saja karena jika masyarakat berekspektasi akan adanya kebijakan serupa di kemudian hari, wajib pajak akan menunggu kebijakan tersebut dan tetap tidak patuh. Untuk besaran tarif, Wajib pajak umumnya menyukai tarif pengampunan terendah (Benny Robby Kurniawana, 2019). Hasil penelitian I Made Sudarma dan I Nyoman Darmayasa menunjukkan bahwa kepatuhan pajak tidak secara otomatis meningkat setelah pemberian

pengampunan pajak, wajib pajak masih ingin menghindar dari pemeriksaan pajak. Pengampunan pajak belum dapat menciptakan kepercayaan pada otoritas pajak sehingga perlu meyakinkan publik bahwa pengampunan pajak dapat menciptakan keadilan bagi semua wajib pajak. Kepatuhan dan kejujuran wajib pajak dibangun berdasarkan pertimbangan moral, etika, spiritualitas, dan agama (I Made Sudarma, 2017). Pengampunan pajak hanya akan berdampak jangka pendek bagi suatu negara, pemerintah perlu membutuhkan pendekatan yang berhubungan dengan etika dan norma sosial untuk mendorong kepatuhan pajak sehingga berimplikasi pada kenaikan pendapatan negara (Firdaus, 2016). Religiusitas, kejujuran, kesopanan, dan kerja sama diperlukan dalam pengampunan pajak, di Indonesia harus berdasarkan Pancasila untuk menumbuhkan kepatuhan secara sukarela (I Nyoman Darmayasa, 2017).

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengatur bahwa pengampunan pajak dilaksanakan berdasarkan asas: a) kepastian hukum, b) keadilan, c) kemanfaatan, dan d) kepentingan nasional. Menurut Brian Bix, Gustav Radbruch seorang pemikir hukum dari Jerman berpendapat bahwa "*there were three elements in "the idea of law": justice, "expediency or suitability for a purpose," and legal certainty.*" Selanjutnya Radbruch mengatakan "*It is more important that the strife of legal views be ended than that it be determined justly and expediently. The existence of a legal order is more important than its justice and expediency.*" Lebih penting hukum itu ditegakkan (adanya kepastian hukum) daripada keadilan dan kemanfaatan (Bix, 2011). Tiga nilai tersebut dalam

praktik seringkali menimbulkan benturan untuk didahulukan dan keitga nilai tersebut mempunyai nilai yang sama. Jika terjadi benturan nilai, menurut Antonius Sudirman harus diterapkan asas prioritas dari ketiga nilai dasar yang menjadi tujuan hukum tersebut. Pengampunan Pajak juga memenuhi tiga nilai tersebut, nilai manfaat berupa peningkatan penerimaan negara, nilai keadilan karena wajib pajak yang diampuni harus membayar uang tebusan, nilai kepastian karena diatur dalam undang-undang serta peraturan pelaksanaannya (Sa'adah, 2017).

Pengampunan pajak mengorbankan penerimaan negara dan berlakunya tatanan hukum demi kepentingan masa datang yang harus mempertimbangkan tiga aspek yaitu hukum, anggaran, dan ekonomi (Muttaqin, 2013). Aspek hukum dalam pelaksanaan pengampunan pajak harus memenuhi unsur keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Unsur kepastian hukum berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan adalah: 1) kejelasan rumusan, 2) kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan, dan 3) kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat. Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ketentuan bahwa harus diatur dengan undang-undang agar ada kepastian hukum dalam melaksanakan karena pajak mempunyai kekuatan memaksa. Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang mengatur bahwa wajib pajak

yang mengikuti pengampunan pajak atau wajib pajak yang tidak ikut pengampunan pajak kemudian diketahui masih terdapat harta yang belum dilaporkan akan ditagih dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan. Ketentuan pengenaan sanksi perpajakan diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pengaturan sanksi dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak menimbulkan dualitas hukum. Pokok bahasan tulisan ini akan menganalisis dualitas hukum atas pengenaan sanksi kebijakan pengampunan pajak dan bagaimana solusinya. Kerangka berpikir yang digunakan untuk menganalisis adalah perlunya kepatian hukum di negara hukum dan asas pembentukan peraturan perundang-undangan.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian ilmu hukum kualitatif bukan kuantitatif. Hukum merupakan disiplin preskriptif karena merupakan sistem ajaran tentang kenyataan yang sepantasnya (Soekanto, 2015). Karya akademis output dari suatu penelitian hukum adalah preskripsi yang berupa rekomendasi atau saran. Namun, ilmu hukum selain bersifat preskriptif juga mempunyai karakteristik sebagai ilmu yang bersifat terapan. Sebagai ilmu terapan ilmu hukum menetapkan standar prosedur, ketentuan-ketentuan, rambu-rambu dalam melaksanakan aturan hukum (Marzuki, 2010). Sifat penelitian hukum adalah normatif dan sosiologis atau empiris (Soekanto, 2015), penelitian ini bersifat normatif sesuai dengan karakter khas ilmu hukum yang bersifat normatif yang fokus kajiannya adalah penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif atau

hukum yang berlaku. Penelitian hukum dapat menggunakan beberapa pendekatan yaitu: pendekatan perundang-undangan, pendekatan konsep, pendekatan analitis, pendekatan perbandingan, pendekatan historis, pendekatan filsafat, atau pendekatan kasus (Ibrahim, 2012). Masing-masing pendekatan dapat digunakan sendiri-sendiri atau digabung dalam suatu kajian akademis. Namun, dalam kajian akademis yuridis normatif pasti menggunakan pendekatan perundang-undangan karena kajian akademis yuridis normatif dilakukan terhadap norma hukum yang ada. Untuk mempertajam kajian akademis ini selain pendekatan perundang-undangan juga menggunakan pendekatan analisis. Jika kajian akademis hanya mempunyai satu variabel atau mempunyai lebih dari satu variabel tetapi tidak bersinggungan maka bersifat deskriptif. Apabila lebih dari satu variabel dan saling bersinggungan maka bersifat analitis (Ali, 2011). Kajian akademis ini mempunyai dua variabel dan saling bersinggungan maka penelitian ini juga menggunakan pendekatan B. analitis. Data dalam penelitian hukum normatif menurut Peter Mahmud Marzuki lebih tepat disebut sebagai bahan hukum primer berupa peraturan, bahan hukum sekunder berupa buku, doktrin, dan majalah (Marzuki, 2010). Selain itu juga ada bahan hukum lainnya yang bersumber dari internet (Diantha, 2016). Bahan hukum sebagai data penelitian dikumpulkan dengan studi dokumen atau kepustakaan dengan cara mencari, meneliti, mempelajari, mencatat, dan menginterpretasikannya. Data yang sudah terkumpul dianalisis dengan metode kualitatif dan disajikan secara deskriptif.

C. PEMBAHASAN

1. Harus Ada Kepastian Hukum Di Negara Hukum

Menurut Soetandyo Wignjosoebroto, di Eropa negara hukum (*rechtsstaat*), sebagaimana dikisahkan Berman, bermula dari konflik supremasi kekuasaan antara Paus Gregorius VII dan Kaisar Heinrich tahun 1178, atau pula antara Paus Incentios dan Raja John (1209-1213), berlanjut kesepakatan serupa antara Raja John dengan para Baron yang dipegang dalam *Magna Charta Libertatum* tahun 1215. Di Perancis J.J. Rousseau (1776) mengajarkan teori kontrak sosial yang mewujudkan menjadi konstitusi Perancis setelah meletusnya revolusi liberal di Perancis, mengakhiri sistem monarkhi (Wignjosoebroto, 2012). Istilah negara hukum terjemahan dari *rechtsstaat* dan *the rule of law*. Keduanya lahir dari dua tradisi hukum yang berbeda. *Rechtsstaat* dianut negara-negara Eropa Kontinental yang bertumpu pada *system civil law* yang menitik beratkan pada administrasi dan mengutamakan *wetmatigheid* kemudian menjadi *rechtsmatigheid*. Sedangkan *the rule of law* dianut di negara-negara dengan tradisi *Anglo Saxon* yang bertumpu pada sistem *common law* yang menitik beratkan pada aktivitas yudisial yang mengutamakan *equality before the law* yang memberi kebebasan hakim untuk menciptakan hukum demi keadilan. Ciri-ciri *rechtsstaat* meliputi adanya perlindungan terhadap HAM, adanya pemisahan dan pembagian kekuasaan, pemerintahan berdasar peraturan, dan adanya peradilan administrasi. Sedangkan ciri-ciri *the rule of law* adalah adanya supremasi aturan hukum, adanya kesamaan kedudukan

di depan hukum, dan adanya jaminan perlindungan HAM (MD, 2012).

Pernyataan bahwa Indonesia adalah negara hukum ada dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 pada kalimat "...maka disusunlah Kemerdekaan Kebangsaan Indonesia itu dalam suatu Undang-Undang Dasar Negara Indonesia..." dalam hal ini Undang-Undang Dasar Negara Indonesia diletakkan sebagai hukum tertinggi. Kemudian dalam penjelasan tentang Undang-Undang Dasar 1945 disebutkan Negara Indonesia berdasar atas hukum (*rechtsstaat*), tidak berdasarkan kekuasaan belaka (*Machtsstaat*). Hasil amandemen menghilangkan penjelasan tersebut dan memasukkannya dalam batang tubuh yaitu Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang mengatur bahwa negara Indonesia adalah negara hukum.

Menurut Soetandyo Wignjosoebroto, bahwa Indonesia adalah negara hukum dapat dirunut asal muasalnya dari tahun 1854 saat diundangkannya Peraturan Ketatanegaraan Tanah Hindia (*Reglement ofhet Beleid der Regering van Nederlands Indie* atau RR) yang di dalamnya memuat istilah *rechtsstaat*. Dalam rangka pemberian kekuasaan pemerintahan yang lebih terdesentralisasi dari Negeri Belanda kepada Tanah Hindia. RR diganti dengan Peraturan Ketatanegaraan Tanah Hindia (*Indische Staatsregeling* atau IS) dengan mempertahankan tanah jajahan Hindia sebagai suatu *rechtsstaat*. *Rechtsstaat* memiliki tiga karakteristik, *sine qua non*: hukumnya dibentuk dalam wujudnya yang positif-preskriptif, hukum (*ius constitutum* atau *lege*) merupakan proses kesepakatan kontraktual antara golongan partisan

suatu negeri baik langsung atau perwakilan dengan proses yang disebut proses legislasi, dan hukum itu akan mengikat seluruh warga bangsa secara mutlak mengalahkan aturan *normative local* maupun sektarian yang belum disepakati dengan proses legislasi. Jadi hukum menduduki tingkat paling tinggi maka dalam bahasa Belanda, *rechtsstaat* sebenarnya singkatan dari *de hoogste rechtsstaat* atau dalam bahasa Inggrisnya *the supreme state of law* yang jika diterjemahkan dalam bahasa Indonesia tidak lagi berarti 'negara hukum' melainkan 'status supremasi hukum perundang-undangan nasional', yang mengikat sesiapaupun yang berada di teritori berlakunya hukum nasional hasil kerja legislasi tersebut (Wignjosoebroto, 2012). Jeffry Alexander Ch. Likadja setelah mempelajari beberapa pendapat para ahli menyimpulkan perbandingan *rechtsstaat* dengan *the rule of law* (Likadja, 2015) adalah sebagaimana **Tabel 1**.

Tabel 1 Perbedaan antara *Rechtsstaat* dan *Rule of Law*

No	Uraian	<i>Rechtsstaat</i>	<i>Rule of Law</i>
1	Sumber	<i>Civil law/ Modern Roman Law</i>	<i>Common Law/English Law</i>
2	Sistem Hukum	Hukum Formal	Hukum Material
3	Ciri-ciri	Teoritis-Konseptual	Praktis-Operasional
4	Sifat	Statis (Formal)	Dinamis (non Formal)
5	Aspek Sejarah	Klasik	Modern
6	Peran Negara	Pasif	Aktif
7	Kewenangan Negara	Kecil	Besar

Sumber: Jeffry Alexander Ch. Likadja

Jadi, negara hukum yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 itu *rechtsstaat* atau *the rule of law*? Menurut Mahfud MD, dulu dikesankan menganut konsepsi *rechtsstaat* menjadi netral. Sejak itu negara hukum Indonesia secara tegas dikonsepsikan sebagai negara hukum yang prismatic, yakni menggabungkan segi-segi positif antara *rechtsstaat* dengan kepastian hukumnya dan *the rule of law* dengan rasa keadilannya secara integratif. Selain itu negara hukum Indonesia juga dipengaruhi oleh sistem hukum lainnya, seperti menerima nilai-nilai spiritual dari hukum agama dan hukum adat (MD, 2012).

Jimly Asshiddiqie merumuskan ada tiga belas prinsip pokok negara hukum Indonesia saat ini, yaitu: supremasi hukum, persamaan dalam hukum, asas legalitas, pembatasan kekuasaan, organ-organ campuran yang bersifat independen, peradilan bebas dan tidak memihak, peradilan tata usaha negara, peradilan tata negara, perlindungan HAM, bersifat demokratis, berfungsi sebagai sarana mewujudkan tujuan bernegara, transparansi dan kontrol sosial, dan berketuhanan Yang Maha Esa (Asshiddiqie, Gagasan Negara Hukum Indonesia, 2011). Dari pendapat beberapa ahli tersebut diketahui bahwa dalam negara hukum harus ada peraturan perundang-undangan sebagai pedoman dan kepastian hukum.

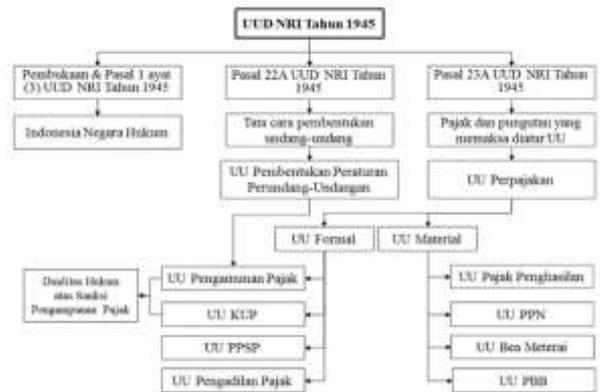
Kepastian Hukum Kebijakan Pengampunan Pajak

Salah satu ciri negara hukum adalah adanya undang-undang sebagai pedoman dalam menjalankan pemerintahan. Pasal 22A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengatur bahwa ketentuan lebih lanjut tentang tata cara pembentukan undang-undang diatur dengan undang-undang. Undang-undang organik sebagai pelaksanaan amanat tersebut adalah Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Semua peraturan perundang-undangan di Indonesia harus sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Pajak di Indonesia adalah amanat konstitusi, awalnya ketentuan pajak diatur dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 bahwa segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang. Hasil amandemen ketentuan pajak diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Hal ini sesuai dengan konsideran Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada bagian mengingat yang merujuk pada Pasal 5 ayat (1), Pasal 20, dan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Menurut A.M. Fatwa perubahan Pasal 23A karena sesuai dengan prinsip kedaulatan rakyat, pemerintah tidak boleh memaksakan berlakunya ketentuan bersifat kewajiban material yang mengikat dan membebani rakyat

tanpa terlebih dahulu disetujui oleh rakyat itu sendiri melalui wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat. Selain ketentuan perpajakan yang diatur dengan undang-undang, rencana penerimaan perpajakan tiap tahunnya juga diatur dalam undang-undang APBN (Fatwa, 2009). Pendapat senada disampaikan Jimly Asshiddiqie, negara hanya boleh membebani rakyatnya dengan pajak apabila rakyat sendiri melalui wakil-wakilnya menyetujuinya dalam bentuk undang-undang (Asshiddiqie, 2010). Marwan Effendy melihat dari sisi lain bahwa melaksanakan kewajiban perpajakan adalah bentuk peran serta warga negara dalam membiayai jalannya roda pembangunan dalam suatu negara yang berdaulat (Effendy, 2012).

Undang-undang perpajakan saat ini, khususnya yang dikelola pemerintah pusat meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Undang-Undang Pengadilan Pajak, Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan, Undang-Undang Bea Meterai, dan Undang-Undang Pengampunan Pajak. Hubungan antara ketentuan negara hukum, ketentuan membuat peraturan perundang-undangan, dan ketentuan perpajakan tersebut dapat disajikan dalam *legal matrix* sebagaimana **Gambar 1**.



Gambar 1 *Legal Matrix* Hubungan Antara Ketentuan Negara Hukum, Ketentuan Membuat Peraturan Perundang-Undangan, dan Ketentuan Perpajakan

Kepastian hukum Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada awal berlakunya sempat menuai pro-kontra. Ada empat pihak yang mengajukan pengujian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak ke Mahkamah Konstitusi, sebagai berikut: 1) Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, dengan petitum bahwa UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertentangan dengan Pasal 23A, Pasal 24 ayat (1), Pasal 27 ayat (1), dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, amar Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016 adalah menolak permohonan pemohon untuk seluruhnya ; 2) Yayasan Satu Keadilan, dengan petitum bahwa UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertentangan dengan Pasal 23A, Pasal 24 ayat (1), Pasal 27 ayat (1), dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, amar Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 58/PUU-XIV/2016 adalah permohonan tidak dapat diterima; 3) Leni Indrawati, Hariyanto, Wahyu Mulya Putra, dengan petitum UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertentangan

dengan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945, amar Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XIV/2016 adalah menolak permohonan mengenai konsideran dan menyatakan permohonan para pemohon tidak dapat diterima; dan 4) Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia, Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh, dengan petitum bahwa UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 27 ayat (1), dan Pasal 28F UUD NRI Tahun 1945, amar Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor No 63/PUU-XIV/2016 adalah permohonan tidak dapat diterima.

Mahkamah Konstitusi mengambil keputusan untuk menolak atau menyatakan permohonan tidak dapat diterima, artinya tidak ada permohonan yang diterima atau dikabulkan. Putusan Mahkamah Konstitusi ini menguatkan bahwa Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mempunyai kepastian hukum karena tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Meski sudah mempunyai kepastian hukum dan dapat dilaksanakan, masih perlu untuk dibahas dari sudut asas pembentukan dan asas muatan materinya.

Asas Pembentukan dan Asas Muatan Materi Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengatur ketentuan asas pembentukan dan asas materi muatan peraturan perundang-undangan sebagai berikut: *Pertama*, Pasal 5 mengatur bahwa dalam

membentuk Peraturan Perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik, yang meliputi: a) kejelasan tujuan; b) kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat; c) kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; d) dapat dilaksanakan; e) kedayagunaan dan kehasilgunaan; f) kejelasan rumusan; dan g) keterbukaan. *Kedua*, Pasal 6 ayat (1) mengatur bahwa materi muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan asas: a) pengayoman; b) kemanusiaan; c) kebangsaan; d) kekeluargaan; e) kesusantaraan; f) bhinneka tunggal ika; g) keadilan; h) kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan; i) ketertiban dan kepastian hukum; dan/atau j) keseimbangan, keserasian, dan keselarasan. *Ketiga*, Pasal 6 ayat (2) mengatur bahwa selain mencerminkan asas tersebut, Peraturan Perundang-undangan tertentu dapat berisi asas lain sesuai dengan bidang hukum Peraturan Perundang-undangan yang bersangkutan.

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengatur bahwa pengampunan pajak dilaksanakan berdasarkan asas: a) kepastian hukum, b) keadilan, c) kemanfaatan, dan d) kepentingan nasional. Asas ini jika dikaitkan dengan ketentuan cerminan asas materi muatan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Materi muatan sebuah undang-undang dapat dibahas dari berbagai sudut pandang, baik eksternal yaitu sudut pandang di luar undang-undang

maupun internal yaitu dari dalam undang-undang itu sendiri. Pembahasan dari sudut pandang internal setidaknya ada dua yaitu berdasarkan asas materi muatan dan tujuannya. Selanjutnya, tulisan ini akan membahas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dari salah satu sudut pandang internal yaitu materi muatan berdasarkan asasnya.

Penjelasan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menjelaskan yang dimaksud dengan asas kepastian hukum adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum. Jaminan kepastian hukum dalam pengampunan pajak diwujudkan dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dalam Lembaran Negara nomor 131 tahun 2016. Di Indonesia Undang-undang merupakan bentuk peraturan yang memberi kepastian hukum paling tinggi dibawah konstitusi, artinya tingkat kepastian hukum kebijakan pengampunan pajak juga tinggi.

Hans Kelsen mengemukakan sebuah teori tentang heirarki norma hukum yang dikenal dengan *stufen theorie* bahwa norma hukum itu berjenjang-jenjang, suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber pada norma yang lebih tinggi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotesis dan fiktif yaitu norma dasar atau *grundnorm* (Indrati, 2014). Menurut Hans Nawiasky, selain berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, norma hukum juga berkelompok yang terdiri dari: *staats fundamental norm*

(norma fundamental), *staat sgrund gezets* (aturan dasar/pokok negara), *formell gesetz* (undang-undang formal), *verordnung & autonome satzung* (aturan pelaksana & aturan otonom). Dalam konteks Indonesia menurut Jimly Asshiddiqie peraturan tertinggi di bawah Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 selalu berbentuk undang-undang, *wet, gessetz, law*, atau *legislative acts* yang disebut dengan nama-nama lainnya, dan sesuai dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang berwenang membentuk undang-undang adalah Dewan Perwakilan Rakyat atas persetujuan bersama dengan Presiden. Undang-undang lazimnya hanya mengatur norma-norma hukum yang sifatnya umum sehingga untuk pelaksanaannya masih harus dijabarkan dalam peraturan perundang-undangan sesuai dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini undang-undang disebut sebagai *primary legislation, statute, the parent act*, atau *legislative act*, sedangkan peraturan pelaksanaannya disebut *subordinate legislation, secondary legislation, delegated legislation*, atau *statutory instrument* (Asshiddiqie, 2010). *Stufen theorie* tercermin dalam Pasal 7 ayat (1) dan Pasal 10 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, undang-undang adalah peraturan tertinggi mengenai tindak lanjut ketentuan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Presiden Berwenang Memberi Amnesti Namun Tidak Meliputi *Tax Amnesty*

Pasal 14 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengatur bahwa Presiden memberi amnesti dan abolisi dengan mempertimbangkan Dewan Perwakilan Rakyat. Abolisi berasal dari bahasa latin *abolition* yang mempunyai arti hak yang dimiliki kepala negara yang berhak untuk menghapuskan hak tuntutan pidana dan menghentikan jika telah dijalankan (Marbun, 2009). Sedangkan amnesti berasal dari bahasa Belanda *amnestie* yang mempunyai arti pengampunan atau penghapusan hukuman yang diberikan kepala negara kepada umum yang telah melakukan tindak pidana tertentu, biasanya kejahatan politik (Marbun, 2009). Menurut A.M. Fatwa, pemberian amnesti dan abolisi dengan pertimbangan Dewan Perwakilan Rakyat karena abolisi dan amnesti diberikan berdasarkan pertimbangan politik dan Dewan Perwakilan Rakyat adalah lembaga politik. Berbeda dengan grasi dan rehabilitasi, Presiden harus memperhatikan pertimbangan Mahkamah Agung sebagai lembaga yudikatif (Fatwa, 2009). Pengampunan pajak (*tax amnesty*) bukan merupakan bagian dari amnesti sebagai kewenangan Presiden sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Pengertian amnesti berdasarkan Kamus Hukum melekat pada tindak pidana tertentu maka *tax amnesty* bukanlah amnesti sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, meskipun dimungkinkan adanya tindak pidana perpajakan.

Argumen tersebut diperkuat dengan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak sebagai berikut: a) konsideran pada bagian mengingat merujuk pada Pasal 5 ayat (1), Pasal 20, dan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, artinya *tax amnesty* merupakan bagian dari pajak; b) Pasal 1 mendefinisikan pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan; c) Pasal 3 mengatur bahwa pengampunan pajak tidak diberikan pada wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan tindak pidana, dalam proses peradilan, atau menjalani hukuman tindak pidana perpajakan. Berdasar ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa *tax amnesty* bukanlah amnesti sebagai mana diatur Pasal 14 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 karena tidak diberikan pada wajib pajak yang sedang dalam proses peradilan pidana perpajakan atau sedang menjalani hukuman pidana perpajakan. Dari aspek yuridis, kebijakan pengampunan pajak merupakan bagian dari ketentuan perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 karena berkaitan dengan penghapusan pajak yang seharusnya terutang, sanksi administrasi perpajakan, dan sanksi pidana di bidang perpajakan.

Ketentuan ini berbeda dengan pengampunan pajak tahun 1984 berdasarkan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak yang

dalam konsideran pada bagian mengingat merujuk pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 yang mengatur bahwa Presiden Republik Indonesia memegang kekuasaan pemerintahan menurut Undang-Undang Dasar. Pengampunan pajak tahun 1984 karena telah tercipta sistem perpajakan baru yaitu *self assessment* menggantikan sistem sebelumnya yang *official assessment*. *Self assessment* memerlukan pangkal tolak yang bersih berlandaskan kejujuran dan keterbukaan dari masyarakat sehingga dipandang perlu memberikan pengampunan pajak.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menjamin adanya kepastian hukum kebijakan pengampunan pajak, namun akan menghilangkan kepastian hukum dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 yaitu hilangnya kepastian hukum penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar maupun penuntutan tindak pidana perpajakan.

Hilangnya Kepastian Hukum Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa dalam jangka waktu lima tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Pasal 13 ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa

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 lima tahun sebagaimana Pasal 13 ayat (1) Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan surat ketetapan pajak. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa ketentuan tersebut untuk memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak berkenaan dengan pelaksanaan pemungutan pajak dengan sistem *self assessment*.

Kepastian hukum tersebut seolah-olah menjadi tidak pasti karena Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang mengatur tentang sanksi sehubungan dengan kebijakan pengampunan pajak sebagai berikut: *Pertama*, Pasal 18 ayat (1) dan ayat (3) mengatur bahwa wajib pajak telah ikut pengampunan pajak kemudian ditemukan data dan/atau informasi mengenai harta yang belum atau kurang diungkapkan maka dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima pada saat ditemukannya dikenakan sanksi kenaikan 2005. Jangka waktunya tidak diatur khusus namun secara sistematis dapat diinterpretasikan sejak 1 Januari 1985 sedangkan waktu berakhirnya tidak diatur jelas. *Kedua*, Pasal 18 ayat (2) dan ayat (4) mengatur bahwa wajib pajak tidak ikut pengampunan pajak dan Direktur Jenderal Pajak menemukan data dan/atau informasi mengenai harta wajib pajak yang diperoleh sejak 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 dan belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan maka atas harta tersebut dianggap sebagai tambahan penghasilan pada saat ditemukannya paling lama tiga tahun

terhitung sejak 1 Juli 2016, artinya sampai dengan 30 Juni 2019, dikenakan sanksi sesuai Pasal 13 Undang-Undang KUP yang dapat berupa bunga 2% per bulan maksimal 24 bulan, kenaikan 50%, kenaikan 100%, atau bunga 48%.

Artinya Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menghilangkan ketentuan adanya kepastian hukum setelah lima tahun sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, sekarang Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar atas penghasilan sejak 1 Januari 1985, sepanjang ditemukan harta yang tidak dilaporkan dalam kebijakan pengampunan pajak. Jika surat ketetapan pajak kurang bayar diterbitkan tahun 2019, yaitu tiga tahun setelah diundangkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak maka daluwarsa penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar menjadi selama 34 tahun. Tidak ada ketentuan yang menjelaskan mengapa dibatasi sejak 1 Januari 1985. Namun, secara historis dapat diketahui karena berdasar Pasal 5 Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak mengatur bahwa pernyataan pengampunan pajak harus disampaikan ke kantor pajak selambat-lambatnya pada tanggal 31 Desember 1984. Jadi penghasilan yang diterima sebelum 1 Januari 1985 dianggap sudah diampuni berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

Hilangnya Kepastian Hukum Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan

Pasal 28 ayat (11) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang mengatur bahwa buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi *on-line* wajib disimpan selama sepuluh tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan. Dalam penjelasannya disebutkan alasan kewajiban menyimpan selama sepuluh tahun di Indonesia, agar apabila Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan surat ketetapan pajak, bahan pembukuan atau pencatatan yang diperlukan masih tetap ada dan dapat segera disediakan. Selain itu sesuai dengan ketentuan yang mengatur mengenai batas daluwarsa penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pasal 40 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa hal tersebut dimaksudkan guna memberikan suatu kepastian hukum bagi Wajib Pajak, Penuntut Umum, dan Hakim. Berdasarkan penjelasan dan pembahasan tersebut diketahui bahwa Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menghilangkan ketentuan adanya

kepastian hukum penuntutan tindak pidana perpajakan setelah sepuluh tahun sebagaimana diatur dalam Pasal 40 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Sepertinya ada perbedaan pengaturan tentang penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, karena masing-masing mengatur berbeda. Namun harus diingat bahwa hukum bersifat *sui generis* yang mempunyai karakter normatif, terminologi, jenis, dan lapisan ilmu hukum dan mempunyai penalaran tersendiri juga. Kebenaran ilmu hukum normatif adalah pragmatik yang didasarkan pada konsensus sejawat sekeahlian (*heersende leer*) sebagai ajaran yang berpengaruh. Ada tiga lapis di bidang hukum yaitu hakekat, sumber hukum, dan jenis hukum. Jika ada pertentangan hukum langkah pertama adalah meletakkan posisinya pada lapis apa, karena masing-masing lapis solusinya berbeda. Dalam hal ini ada pertentangan pada lapis sumber hukum, maka solusinya adalah dengan merumuskan asas-asas yang berlaku (Djatmiati, 2011). Terdapat beberapa asas hukum, yang sesuai dengan kasus ini adalah asas *lex posterior derogate legi priori* yang maksudnya undang-undang yang baru didahulukan atau menghapuskan undang-undang yang lama (Marbun, 2009).

Dualitas Prosedur Pengenaan Sanksi Kebijakan Pengampunan Pajak Yang Belum Tuntas

Berdasarkan asas *lex posterior derogate legi priori* kita dapat meyakini

bahwa berdasarkan Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak wajib pajak yang mengikuti kebijakan pengampunan pajak namun tidak melaporkan seluruh hartanya atau wajib pajak yang tidak mengikuti kebijakan pengampunan pajak dan ditemukan harta yang diperoleh sejak 1 Januari 1985 dan belum dilaporkan maka akan ditagih pokok pajak dan ditambah sanksi administrasinya. Namun sayang prosedur pengenaan sanksi tersebut tidak diatur dengan pasti, dengan kata lain dapat dikatakan terdapat dualitas hukum yang belum tuntas dalam pengenaan sanksi kebijakan pengampunan pajak yang dapat digambarkan dengan *legal matrix* sebagaimana **Gambar 2**.



Gambar 2 Legal Matrix Dualitas Hukum Yang Belum Tuntas Dalam Pengenaan Sanksi Kebijakan Pengampunan Pajak

Dualitas tersebut dapat kita uji dengan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan. Secara akademis asas-asas pembuatan peraturan perundang-undangan yang baik menurut I.C. van der Vlies dibagi dua yaitu: 1) asas formal yang meliputi: asas tujuan yang jelas, asas organ/lembaga yang tepat, asas perlunya pengaturan, asas dapatnya dilaksanakan, asas konsesus; dan 2) asas

Material yang meliputi asas tentang terminologi dan sistematika yang benar, asas tentang dapat dikenali, asas perlakuan yang sama dalam hukum, asas kepastian hukum, asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (Indrati, 2014). Sedangkan secara yuridis asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik diatur dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yaitu: asas kejelasan tujuan; asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat; asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; asas dapat dilaksanakan; asas kedayagunaan dan kehasilgunaan; dan asas kejelasan rumusan keterbukaan.

Asas yang sesuai dengan pembahasan tulisan ini adalah asas perlakuan yang sama dalam hukum, asas kepastian hukum, dan asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual menurut I.C. van der Vlies. Sedangkan asas-asas dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 yang sesuai dan dipakai untuk membahas pokok bahasan tulisan ini adalah a) asas kejelasan rumusan; b) asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; dan c) asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat.

Asas Kejelasan Rumusan

Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengatur dengan jelas bahwa wajib pajak yang ditemukan harta yang belum dilaporkan dapat dikenakan sanksi administrasi perpajakan. Namun tidak mengatur dengan jelas apa sarana yang digunakan untuk menagih sanksi tersebut. Ketentuan ini akan menimbulkan berbagai interpretasi

dalam pelaksanaannya karena dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sarana untuk menagih pajak yang kurang bayar beserta sanksinya dapat dengan menerbitkan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan. Sehingga dapat dikatakan tidak sesuai dengan asas kejelasan rumusan, yaitu bahwa setiap Peraturan Perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan Peraturan Perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya.

Secara historis Indonesia punya ketentuan tentang penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar beserta sanksinya yang tidak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tetapi dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yaitu Pasal 9 ayat (4f) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang mengatur bahwa apabila berdasarkan hasil pemeriksaan, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, jumlah kekurangan pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan perubahannya. Selain itu, dalam penjelasan Pasal 15A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menjelaskan bahwa bahwa dalam hal terjadi keterlambatan pembayaran pajak terutang berdasarkan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai dan/atau

keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal ini, Pengusaha Kena Pajak tetap dikenai sanksi administrasi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan perubahannya. Ketentuan ini lebih jelas dan tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi sehingga lebih sesuai dengan asas kejelasan rumusan.

Asas Kesesuaian Antara Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan

Pasal 43 dan Pasal 44 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengatur bahwa sebagai sarana menagih jumlah kurang bayar beserta sanksinya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2016 merupakan peraturan pelaksana untuk menjalankan pendelegasian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Ketentuan pendelegasian wewenang diatur dalam Lampiran II Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, yang antara lain mengatur sebagai berikut: a) pendelegasian kewenangan mengatur harus menyebut dengan tegas ruang lingkup materi muatan yang diatur dan jenis peraturan perundang-undangan; b) untuk mempermudah dalam penentuan judul dari peraturan

pelaksanaan yang akan dibuat, rumusan pendelegasian perlu mencantumkan secara singkat tetapi lengkap mengenai apa yang akan diatur lebih lanjut; d) dalam pendelegasian kewenangan mengatur tidak boleh adanya delegasi blangko; dan e) pendelegasian kewenangan mengatur dari undang-undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat yang setingkat dengan menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif.

Pendelegasian kebijakan pengampunan pajak diatur Pasal 24 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang mengatur bahwa ada lima hal yang didelegasikan yaitu: a) pelaksanaan pengampunan pajak, b) penunjukan Bank Persepsi yang menerima pengalihan harta, c) prosedur dan tata cara investasi, d) penyampaian laporan wajib pajak, dan e) penunjukan pejabat yang berwenang menerima laporan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Rumusan pendelegasian “pelaksanaan pengampunan pajak” terlalu luas sehingga tidak sesuai dengan ketentuan pendelegasian yang harus menyebut dengan tegas ruang lingkup materi muatan yang diatur.

Pasal 10 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengatur bahwa materi muatan yang harus diatur dengan Undang-Undang berisi: a) pengaturan lebih lanjut mengenai ketentuan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; b) perintah suatu Undang-Undang untuk diatur dengan Undang-Undang; c) pengesahan perjanjian internasional tertentu; d) tindak lanjut atas putusan Mahkamah Konstitusi; dan/atau e) pemenuhan kebutuhan

hukum dalam masyarakat. Kebijakan pengampunan pajak merupakan pengaturan lebih lanjut dari Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, termasuk ketentuan mengenai sanksi dan cara menagihnya. Sebaiknya ketentuan bahwa jumlah kurang bayar beserta sanksinya akan ditagih dengan menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tidak diatur dalam Pasal 43 dan Pasal 44 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2016 karena tidak sesuai dengan asas kesesuaian antara jenis, hiererki, dan materi muatan. Lebih tepat jika diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, karena merupakan ketentuan norma bukan teknis administratif. Sebagai perbandingan untuk memperkuat argumen, dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa jumlah kurang bayar beserta sanksinya ditagih dengan menerbitkan surat ketetapan pajak disebutkan dengan jelas dalam Pasal 13 dan 13A bukan dalam aturan pelaksanaannya. Selain itu secara hierarki ketentuan dalam peraturan menteri tidak bisa mengatur ketentuan yang ada dalam undang-undang karena kedudukan undang-undang lebih tinggi dibanding peraturan menteri.

Asas Kelembagaan atau Pejabat Pembentuk yang Tepat

Pasal 43 dan Pasal 44 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak sesuai dengan asas kesesuaian antara jenis, hiererki, dan materi muatan maka secara langsung juga tidak sesuai dengan asas kelembagaan atau pejabat

pembentuk yang tepat. Penjelasannya juga sama yaitu bahwa sebagaimana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar untuk menagih jumlah kurang bayar beserta sanksinya diatur dalam undang-undang yang berdasarkan Pasal 20 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat bersama-sama dengan Presiden, bukan oleh Menteri Keuangan.

Berdasarkan pembahasan tersebut diketahui bahwa ada dualitas hukum atas pengenaan sanksi kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Untuk wajib pajak yang telah mengikuti kebijakan pengampunan pajak namun dikemudian hari ditemukan data bahwa masih ada harta yang belum dilaporkan maka akan dianggap sebagai tambahan penghasilan yang akan ditagih ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% yang akan ditagih dengan menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar yang diatur dalam Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dualitas ini menyebabkan belum tuntasnya ketentuan mengenai bagaimana cara menagih kurang bayar beserta sanksi kenaikan 200%.

Solusi Menuntaskan Dualitas Hukum

Penuntasan dualitas ketentuan untuk menagih pajak beserta sanksi 200% bagi mereka yang diketahui mempunyai harta yang belum dilaporkan setelah kebijakan pengampunan pajak berakhir sangat mendesak karena telah disahkannya PERPPU Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan menjadi yang

kemudian disetujui DPR menjadi Undang-Undang No. 9 Tahun 2017. Pasal 2 ayat (3) undang-undang tersebut mengatur bahwa Direktorat Jenderal Pajak akan mendapatkan laporan yang berisi: identitas pemegang rekening keuangan, nomor rekening keuangan, identitas lembaga jasa keuangan, saldo atau nilai rekening keuangan, dan penghasilan yang terkait dengan rekening keuangan.

Menurut Menteri Keuangan, persetujuan DPR merupakan wujud nyata dukungan terhadap pemenuhan komitmen Indonesia dalam melaksanakan Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan dan upaya penguatan pengumpulan penerimaan negara dari sektor perpajakan demi melaksanakan pembangunan nasional yang lebih merata dan berkeadilan (Surbakti, 2017). Kehadiran Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan menjadi penting karena dapat meningkatkan probabilitas tertangkap dari pengemplang pajak (Hidayatullah, 2018). Di zaman ini, dimana hampir semua transaksi keuangan berpusat pada perbankan, informasi tersebut sudah dapat menggambarkan hampir keseluruhan harta dan penghasilan Wajib Pajak, sehingga akan mudah bagi otoritas pajak untuk mengetahui jumlah harta dan penghasilan Wajib Pajak. Pekerjaan otoritas pajak akan mudah karena cukup menyandingkan data perbankan dengan data yang dilaporkan Wajib Pajak, maka selisihnya berpotensi menjadi penghasilan yang belum dikenakan pajak yang dapat ditagih beserta sanksinya. Sehingga terbuka kemungkinan adanya harta dan penghasilan yang belum diikutkan dalam program Pengampunan Pajak dan harus ditagih beserta sanksi

administrasinya. Agar terdapat kepastian hukum maka dualitas hukum tersebut harus dijembatani.

Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa sistem pemungutan pajak *self assessment* yang diterapkan di Indonesia memberi wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk menerbitkan ketetapan pajak kurang bayar berdasarkan bukti bahwa pajak yang dilaporkan wajib pajak masih kurang. Artinya, bukti mempunyai peran yang sangat penting dalam pemungutan pajak di Indonesia, tanpa bukti Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menagih pajak yang kurang dibayar. Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan diharapkan akan membuka pintu akses informasi keuangan untuk kepentingan perpajakan.

Jika dipelajari ketentuan Pasal 43 dan Pasal 44 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2016 sepertinya mengarah kepada Pasal 13, bukan Pasal 13A, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Hanya saja jika surat ketetapan pajak kurang bayar diterbitkan berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak diatur pengenaan sanksi kenaikan sebesar 200% karena sanksi tersebut diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Perlu ada jembatan hukum agar sanksi kenaikan yang diatur dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak dapat diterbitkan berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Secara normatif yang dapat menjembatani ketentuan dua undang-undang adalah undang-undang atau Peraturan Pemerintah

Penganti Undang-Undang. Jalan terbaik adalah dengan memasukkan ketentuan Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dalam amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pada laman resmi Dewan Perwakilan Rakyat diketahui amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah diusulkan pemerintah tanggal 2 Februari 2015 dan menjadi prolegnas prioritas tahun 2017 (DPRRI, 2018). Pembahasan tersebut sudah dua kali pembatalan, Menteri Keuangan Sri Mulyani mengatakan sejauh ini tidak ada masalah dengan Dewan Perwakilan Rakyat yang membuat pembahasan menjadi mundur, saat ini masih berkomunikasi dan sudah mulai melihat Daftar Inventaris Masalah. Namun, anggota Komisi XI Dewan Perwakilan Rakyat Johnny G Plate mengatakan masih menunggu kesiapan dari Pemerintah dan mengharapkan revisi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dapat segera mulai diproses mengingat reformasi perpajakan harus segera dilaksanakan setelah *tax amnesty* (Bisnis, 2018). Wakil Ketua Komisi XI Dewan Perwakilan Rakyat Marwan Cik Asan menuturkan pihaknya tinggal membentuk Panja untuk membahas revisi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut secepatnya. Dewan Perwakilan Rakyat memprioritaskan pembahasan amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selepas Lebaran mengingat keterbatasan waktu kerja akibat libur Idulfitri pada Juni mendatang (Bisnis, 2018). Namun sampai saat ini, tahun 2019, amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara

Perpajakan juga belum selesai. Kondisi ini dapat dimanfaatkan untuk menyelesaikan dualitas ketentuan untuk menagih pajak beserta sanksi 200% bagi mereka yang diketahui mempunyai harta yang belum dilaporkan setelah kebijakan pengampunan pajak berakhir. Dengan dimasukkan ketentuan sanksi 200% tersebut selain menghilangkan dualitas juga memberikan kepastian hukum baik dalam menerbitkan surat ketetapan pajak maupun pelaksanaan penagihan pajak.

PENUTUP

Untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat diperlukan dana yang sebagian besar bersumber dari pajak, namun kepatuhan pajak masih rendah. Di sisi lain masih ada Wajib Pajak yang mempunyai harta baik di dalam negeri maupun diluar negeri yang belum melaporkan semua hartanya, kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan sebagai jembatan hukum melaporkan harta tersebut. Kebijakan pengampunan pajak mempunyai kepastian hukum karena merupakan amanat dari Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Pada awal pelaksanaan masih ada pro-kontra bahkan ada empat uji materi ke Mahkamah Konstitusi, namun Mahkamah Kontitusi memutus menolak atau tidak menerima permohonan uji materi sehingga kepastian hukum kebijakan pengampunan pajak semakin kuat, namun jika dianalisis berdasarkan asas pembentukan dan muatan materi peraturan perundang-undangan masih ada beberapa ketentuan yang tidak sesuai. Asas muatan materi yang tidak sesuai adalah asas kejelasan rumusan;

asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan; dan asas kelembagaan atau pejabat yang tepat.

Wajib Pajak yang telah ikut atau tidak ikut kebijakan pengampunan pajak, kemudian diketahui masih ada harta yang belum dilaporkan maka harta tersebut dianggap sebagai tambahan penghasilan yang harus dibayar pokok beserta sanksi administrasinya. Untuk Wajib Pajak yang tidak ikut dikenakan sanksi sesuai Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Wajib Pajak yang telah ikut dan diketahui masih ada harta yang belum dilaporkan akan ditagih pokok beserta sanksi administrasi kenaikan 200% sebagaimana dimaksud Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pengampunan Pajak. Keadaan ini menimbulkan dualitas hukum yang harus dituntaskan karena sanksi administrasi berupa kenaikan 200% tidak diatur dalam Pasal 13 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Secara yuridis solusinya adalah dengan memasukkan ketentuan tersebut dalam amandemen Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menjadi prolegnas prioritas tahun 2019. Selain sebagai solusi menghilangkan dualitas pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan 200% juga akan menjamin adanya kepastian hukum dalam penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar dan tindakan penagihannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Afrizal. (2018). Indonesian Tax Amnesty and Its Implications. *European Journal of Business and Management*, 10(35), 1-15.
- Ali, Z. (2011). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Asshiddiqie, J. (2010). *Perihal Undang-Undang*. Jakarta: Rajawali.
- Asshiddiqie, J. (2011). Gagasan Negara Hukum Indonesia. *Forum Dialog Perencanaan Pembangunan Hukum Nasional* (hal. 5-8). Jakarta: BPHN Kemenhum & HAM RI.
- Benny Robby Kurniawana, B. J. (2019). Kajian Kebijakan Pengampunan Pajak dengan Pendekatan Eksperimental. *Jurnal Ekonomi dan Pembangunan Indonesia*, 19(1), 21 - 48.
- Bisnis. (2018, Juli 01). *finansial*. Diambil kembali dari finansial.bisnis.com: <http://finansial.bisnis.com/read/20170407/10/643564/dipandan-g-sukses-filipina-bakal-tiru-tax-amnesty-indonesia>
- Bisnis. (2018, Juli 01). *Finansial*. Diambil kembali dari financial.bisnis.com: <http://finansial.bisnis.com/read/20170410/10/644150/muham-madiyah-nilai-tax-amnesty-tidak-optimal>
- Bisnis. (2018, Juli 01). *Finansial*. Diambil kembali dari finansial.bisnis.com: <http://finansial.bisnis.com/read/20170503/9/650534/revisi-uu-kup-waktu-pembahasan-masih-mundur>
- Bisnis. (2018, Juli 01). *Finansial*. Diambil kembali dari finansial.bisnis.com: <http://finansial.bisnis.com/read/20170524/10/656689/pembahasan-revisi-uu-perpajakan-dijadwalkan-setelah-lebaran>
- Bix, B. (2011). Radbruch's Formula and Conceptual Analysis. *The American Journal of Jurisprudence*, 56, 45-57.
- Diantha, I. M. (2016). *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam*

- Justifikasi Teori Hukum*. Jakarta: Prenada Media Group.
- Djatmiati, P. M. (2011). *Argumentasi Hukum*. Yogyakarta: Gadjah Mada University.
- DPRRI. (2018, Juli 01). DPR. Diambil kembali dari [dpr.go.id](http://www.dpr.go.id): <http://www.dpr.go.id/prolegnas/index/id/37>
- Effendy, M. (2012). *Diskresi, Penemuan Hukum, Korporasi & Tax Amnesty Dalam Penegakan Hukum*. Jakarta: Referensi.
- Fatwa, A. (2009). *Potret Konstitusi Pasca Amandemen UUD 1945*. Jakarta: PT Kompas Media Nusantara.
- Firdaus, A. (2016). Re-Aktualisasi Tax Amnesty: Suatu Kajian Untuk Meningkatkan Kepatuhan Pajak. *Industrial Research, Workshop, and National Seminar* (hal. 110 - 119). Bandung: Politeknik Negeri Bandung.
- Hidayatullah, M. S. (2018, Juli 01). *Kompas*. Diambil kembali dari Kompas.com: <https://nasional.kompas.com/read/2017/05/18/17533781/urgensi.perppu.informasi.pajak>.
- I Made Sudarma, I. N. (2017). Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty? *Accounting and Finance Review*, 2(3), 11-17.
- I Nyoman Darmayasa, I. M. (2017). Deconstruction Of Tax Amnesty In Based On Pancasila Values: The Case Of Indonesia. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 25(1), 61-70.
- I Nyoman Putra Yasa, I. P. (2016). Tax amnesty dan Implementasinya (Sebuah Pendekatan Eksploratif). *Soedirman Accounting Review*, 01(01), 40 - 49.
- Ibrahim, J. (2012). *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Banyu Media.
- Indrati, M. F. (2014). *Ilmu Perundang-Undangan 1*. Yogyakarta: Kanisius.
- Kompas. (2018, Juli 2). *bisnis keuangan*. Diambil kembali dari bisnis keuangan [kompas: http://bisniskeuangan.kompas.com/read/2017/04/01/103700526/target.tax.amnesty.tak.tercapai.ditjen.pajak.siap.beri.penjelasan](http://bisniskeuangan.kompas.com/read/2017/04/01/103700526/target.tax.amnesty.tak.tercapai.ditjen.pajak.siap.beri.penjelasan)
- Likadja, J. A. (2015). Memaknai "Hukum Negara (Law Through State)" dalam Bingkai "Negara Hukum (Rechtsstaat)". *Hasanuddin Law Review*, 1(1), 82.
- Marbun, B. (2009). *Kamus Hukum Indonesia*. Jakarta: Pustaka Sinar Harapan.
- Marzuki, P. M. (2010). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana.
- MD, M. (2012). Negara Hukum Indonesia. *Konferensi dan Dialog Nasional Negara Hukum* (hal. 60-61). Jakarta: Sekretariat Mahkamah Konstitusi.
- Muhammad Alishahdani Ibrahim, R. M. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.
- Muttaqin, Z. (2013). *Tax Amnesty di Indonesia*. Bandung: Refika Aditama.
- Nufransa Wira Sakti, A. H. (2016). *Tax Amnesty Itu Mudah*. Jakarta: Visimedia Pustaka.
- Sa'adah, N. (2017). Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan Yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia. *Masalah-Masalah Hukum*, 46(2), 182-189.

- Siahaan, M. P. (2017). *Tax Amnesty di Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Soekanto, S. (2015). *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press.
- Surbakti, T. O. (2017, Juli 27). *Media Indonesia*. Diambil kembali dari [mediaindonesia.com](http://mediaindonesia.com/read/detail/114885-perppu-akses-informasi-keuangan-untuk-kepentingan-perpajakan-disahkan-jadi-uu):
<http://mediaindonesia.com/read/detail/114885-perppu-akses-informasi-keuangan-untuk-kepentingan-perpajakan-disahkan-jadi-uu>
- Tempo. (2018, Juli 01). *Tempo*. Diambil kembali dari [Tempo.co](https://m.tempo.co/read/news/2017/04/02/090861850/beberapa-penyebab-target-tax-amnesty-tak-tercapai):
<https://m.tempo.co/read/news/2017/04/02/090861850/beberapa-penyebab-target-tax-amnesty-tak-tercapai>
- Urip Santoso, J. M. (2009). Tax Amnesty Dan Pelaksanaannya Di Beberapa Negara: Perspektif Bagi Pebisnis Indonesia. *Sosiohumaniora*, 11(2), 111 - 125.
- Wignjosoebroto, S. (2012). Negara Hukum dan Permasalahan Akses Keadilan di Negeri-Negeri Berkembang Pasca-Kolonial. *Konferensi dan Dialog Nasional Negara Hukum* (hal. 87-89). Jakarta: Sekretarian Mahkamah Konstitusi.