

LAPORAN PENELITIAN

**EVEKIVITAS HUKUM KEBIJAKAN PENGAMPUNAN
PAJAK (TAX AMNESTY) DALAM PENINGKATAN
PENERIMAAN NEGARA DI SEKTOR PAJAK**



Oleh :

Prof. Dr. Faisal Santiago, SH, MM

Prof. Dr. Cicih Ratnasih, MM

**PROGRAM PASCASARJANA
PROGRAM DOKTOR HUKUM
UNIVERSITAS BOROBUDUR
JAKARTA, 2022**

HALAMAN PENGESAHAN

1. Judul Penelitian : Evekivitas Hukum Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Dalam Peningkatan Penerimaan Negara Di Sektor Pajak
2. Nama Peneliti : 1. Prof. Dr. Faisal Santiago, SH, MM
2. Prof. Dr. Cicih Ratnasih, MM
3. Jabatan Fungsional : Dosen
4. Jenis Kelamin : 1. Laki-laki
2. Perempuan
5. NIDN : 1. 0317095702
2. 0315115901
6. Jumlah Peneliti : Dua Orang
7. Lokasi Penelitian : DKI Jakarta/Indonesia
8. Biaya : Rp. 10.000.000; (Sepuluh Juta Rupiah)
9. Sumber Biaya : Yayasan Pendidikan Borobudur


Jakarta, Januari 2022

Ka Prodi Program Doktor Hukum
Universitas Borobudur



Prof. Dr. F. Faisal Santiago, SH, MM

Ketua Pelaksana,



Prof. Dr. Cicih Ratnasih, MM

Menyetujui,
Ketua LPPM



Prof. Dr. Ir. Darwati Susilastiti, MM
NIP/NIK 19610208198403001

ABSTRAK

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya pembiayaan pelaksanaan pembangunan dan untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara yang diperoleh dari penerimaan pajak. Rumusan masalah: 1. Apakah kebijakan pemerintah terkait pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak?, 2. Apa dengan adanya kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan jumlah subyek dan obyek pajak?, 3. Bagaimana konstruksi hukum yang efektif dalam mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak?. Hasil penelitian: Keberhasilan penerimaan negara di sektor pajak ini membuktikan bahwa tingkat kesadaran wajib pajak semakin tinggi, walaupun tujuan pemerintah untuk dapat menarik atau kembalinya dana yang disimpan di luar negeri tersebut dan memindahkannya ke dalam negeri dan minat para investor masih relatif rendah, maka perlu adanya repulsi perpajakan yang didukung oleh situasi sosial, ekonomi, politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya. Kebijakan pengampunan pajak bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga dapat meningkatkan keadilan horizontal. Kepatuhan wajib pajak di Indonesia setiap tahun mengalami peningkatan seiring dengan bertambahnya jumlah wajib pajak. Peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai konstruksi hukum perpajakan. Bekerjanya hukum pajak diatur melalui sistem perpajakan yang meliputi seluruh peraturan perundang-undangan, baik yang bersifat materiil maupun formil yang diimplementasikan secara efektif. Bekerja sistem hukum perpajakan secara efektif dapat memberikan kepastian hukum, mewujudkan keadilan, nondiskriminasi, adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara. Pemerintah dapat menggunakan metode penyempitan hukum dan harmonisasi hukum pajak dalam pelaksanaan *tax amnesty* jilid II, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.

Kata Kunci : Pengampunan Pajak.

ABSTRACT

Taxes have a very important role in the life of the state, especially financing the implementation of development and to carry out routine state tasks obtained from tax revenues. Problem formulation: 1. Can government policies related to tax amnesty increase state revenues in the tax sector?, 2. What tax amnesty policies can increase the number of tax subjects and objects?, 3. How is legal construction effective in optimizing state revenues from the tax sector?. Research results: The success of state revenue in the tax sector proves that the level of awareness of taxpayers is getting higher, even though the government's goal is to be able to withdraw or return funds stored abroad and move them to the country and the interest of investors is still relatively low, it is necessary the existence of a taxation repulsion that is supported by a stable social, economic, political situation, so that people can also voluntarily pay their taxes. The tax amnesty policy aims to increase taxpayer compliance so as to increase horizontal justice. Taxpayer compliance in Indonesia every year has increased along with the increase in the number of taxpayers. Tax laws and regulations as a tax law construction. The operation of tax law is regulated through a tax system that includes all laws and regulations, both material and formal, which are implemented effectively. The tax law system works effectively to provide legal certainty, realize justice, non-discrimination, and balance rights and obligations between the people and the state. The government can use the method of legal refinement and harmonization of tax law in the implementation of the tax amnesty volume II, in accordance with the Regulation of the Minister of Finance Number 196/PMK.03/2021 concerning Procedures for the Implementation of the Taxpayer Voluntary Disclosure Program.

Keywords : *Tax amnesty.*

A. Latar Belakang Masalah

Pembangunan nasional bertujuan untuk menyejahterakan dan memakmurkan seluruh rakyat Indonesia secara merata dan berkeadilan, dibutuhkan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak. Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam hal pembiayaan pelaksanaan pembangunan dan untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara yang diperoleh dari penerimaan pajak. Pembiayaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) bersumber dari penerimaan sektor pajak, setidaknya 70 persen. Sektor pajak sebagai sumber pendanaan telah dimulai sejak reformasi pajak tahun 1983 dimana Pemerintah juga pertama kali menerapkan sistem *self assessment*. Namun, meskipun sektor pajak memiliki peranan yang penting bagi pembiayaan pembangunan, tingkat kepatuhan wajib pajak orang perseorangan (WPOP) untuk menunaikan kewajiban pembayaran pajaknya di Indonesia masih dinilai cukup rendah, Indonesia juga masih dapat dianggap berada dalam kondisi *undertaxing*.¹

Sumber penerimaan negara untuk membiayai pengeluaran umum negara, kebijakan fiskal melalui pajak antara lain untuk menciptakan stabilitasi perekonomian, menciptakan harmonisasi kebijakan fiskal, kebijakan moneter, dan kebijakan sektor riil (investasi).² Dewasa ini pajak digunakan untuk pembiayaan rutin seperti belanja pegawai, belanja barang negara, pemeliharaan sarana dan prasarana negara, dan lain sebagainya. Pemerintah dalam pembiayaan pembangunan, dengan dikeluarkannya kas negara dengan cara penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Pengeluaran kas negara ini sesuai kebutuhan pembiayaan pembangunan nasional yang terus meningkat dan ini diharapkan dari penerimaan sektor pajak. Tetapi pada kenyataannya sudah menjadi gejala warga masyarakat Indonesia, cenderung untuk membayar

¹<https://bismarnasution.com/penerapan-tax-amnesty-dari-perspektif-hukum>, Bismar Nasution, *Penerapan Tax Amnesty dari Perspektif Hukum*, diakses tanggal 5 Mei 2021.

²A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, Jakarta : El Manar, 2017, hal. 3.

pajak relatif kecil, bahkan mengelak atau menghindari pajak. Tindakan yang demikian jelas akan merugikan penerimaan dari sektor pajak (*tax loss*). Hal ini mengakibatkan kerugian negara di sektor pajak.

Menurut Abdul Asri Harahap, penyebab kerugian pajak (*tax loss*), dapat terjadi karena berbagai sebab yaitu :

- a. Peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan memberikan pengecualian (*exemption*) atau pengurangan (*deduction*) dalam rangka insentif kepada wajib pajak. Peraturan perundang-undangan dimaksud antara lain dapat ditemukan dalam Undang-undang PPh, Undang-undang PBB, Undang-undang PMA/PMDN dan berbagai peraturan pemerintah yang memberikan insentif pajak.
- b. Kerugian pajak timbul karena perbuatan atau tindakan wajib pajak sendiri. Dalam perbuatan ini dapat dibedakan ke dalam *tax avoidance* yaitu pengelakan pajak yang tidak bertentangan dengan undang-undang dan *tax evasion* atau *tax dodging* yaitu pengelakan pajak yang bertentangan dengan undang-undang (penyelundupan pajak). Termasuk dalam kategori ini misalnya wajib pajak tidak melaporkan seluruh penghasilan yang dikenakan pajak, meninggikan harga pokok barang dan merendahkan harga jual.
- c. Kerugian pajak yang disebabkan oleh petugas pajak (*fiskus*), seperti korupsi atau kerjasama antara fiskus dengan wajib pajak.³

Kerugian negara di sektor pajak di atas akan menyebabkan rendahnya penerimaan pajak yang dapat ditunjukkan dengan *tax ratio*. Pemerintah dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak, perlu adanya peraturan perundang-undangan perpajakan yang efektif, adanya kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, dan kejujuran dan konsistensi para petugas pajak (*fiskus*) dalam melaksanakan tugasnya. Pajak sebagai pungutan negara yang bersifat memaksa untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang, hal ini sesuai apa yang amanatkan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, bahwa : “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”⁴

³Abdul Asri Harahap, *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi-Politik*, Jakarta :Integritas Dinamika Press, 2004, hal. 3.

⁴Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23A.

Pajak sebagai sarana untuk memenuhi anggaran pendapatan negara yang dipungut secara adil sesuai obyeknya dan dipergunakan untuk pembiayaan pemerintahan umum dan pembangunan, meningkatkan kecerdasan bangsa dan kesejahteraan masyarakat, maka dapat menentukan arah dan tingkat kecerdasan dan kesejahteraan yang dapat dicapai masyarakat bangsa Indonesia.

Menurut pendapat Rochmat Soemitro dalam Andrian Sutedi, memberikan pemahaman pajak dari perspektif hukum merupakan :

“suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara, negara mempunyai kekuasaan untuk memaksa, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan”.⁵

Berdasarkan pemahaman di atas bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak. Berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan, dan kesederhanaan, arah dan tujuan perubahan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini mengacu pada kebijakan pokok sebagai berikut: meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara; meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat.

Undang-Undang Perpajakan Indonesia sejak 1983 telah mengalami beberapa kali perubahan karena reformasi perpajakan (*tax reform*) dari semula Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sampai Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Sering terjadi berubah peraturan-peraturan pajak sebagai akibat dari perubahan yang terdapat dalam kehidupan ekonomi dalam masyarakat dimana

⁵Andrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Jakarta : Sinar Grafika, 2019, hal. 1.

perubahan ini mengharuskan perubahan peraturan-peraturan pajak. Undang-Undang Perpajakan tersebut ada unsur-unsur pajak, antara lain :

- (1) Iuran masyarakat kepada negara (pemasukan negara);
- (2) Dapat dipaksakan (ada sanksi pada Undang-Undang terkait);
- (3) Dipungut berdasarkan Undang-Undang;
- (4) Tidak ada kontra prestasi secara langsung, pajak yang dibayarkan semata-mata untuk berjalannya roda pemerintahan;
- (5) Digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara. Dana APBN lebih dari 70% berasal dari penerimaan pajak dan dibelanjakan untuk kepentingan publik sehingga pajak sangat berperan penting dalam pembangunan negara.⁶

Menurut pandangan Mustaqiem menyatakan bahwa :

“Pajak, sebuah instrumen yang menandai relasi negara dengan warga negara dan segenap subyek hukum yang dikenai kewajiban pajak menurut undang-undang. Sebagai instrumen relasional, di sana ada soal hak, kewajiban, dan keadilan. Kebijakan perpajakan yang lebih condong kepada pendulum kewajiban tentu akan dirasakan tidak adil oleh wajib pajak, jika aspek pemenuhan hak wajib pajak atau rakyat yang harus dilakukan oleh negara terabaikan”.⁷

Pemerintah dalam melakukan kebijakan perpajakan dituntut untuk memenuhi aspek hak wajib pajak dan rakyat terpenuhi, untuk pemerintah dalam menggali penerimaan negara dari sektor perpajakan dibutuhkan upaya-upaya nyata, serta diimplementasikan dalam bentuk kebijakan pemerintah. Upaya-upaya tersebut dapat berupa intensifikasi maupun ekstensifikasi perpajakan. Intensifikasi pajak dapat berupa peningkatan jumlah Wajib Pajak (WP) maupun peningkatan penerimaan pajak itu sendiri. Upaya ekstensifikasi dapat berupa perluasan objek pajak yang selama ini belum tergarap. Untuk mengejar penerimaan pajak, perlu didukung situasi sosial ekonomi politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya. Dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk

⁶Kementerian Hukum Dan Hak Asasi Manusia, *Laporan Akhir Kelompok Kerja Analisis Dan Evaluasi Hukum Terkait Perpajakan*, Jakarta : Pusat Analisis Dan Evaluasi Hukum Nasional Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2018, hal. 5.

⁷Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak di Indonesia*, Yogyakarta : Buku Litera, 2014, hal. 25.

memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil.

Pemerintah tentu diharapkan dapat mempertimbangkan kembali kebijakan perpajakan yang bisa menarik minat masyarakat menjadi wajib pajak seperti *sunset policy*. Demikian juga, salah satu kebijakan yang perlu dipertimbangkan adalah diberikannya pengampunan pajak (*tax amnesty*). Kebijakan ini diharapkan dapat meningkatkan subyek pajak maupun obyek pajak. Subyek pajak dapat berupa kembalinya dana-dana yang berada di luar negeri, sedangkan dari sisi obyek pajak berupa penambahan jumlah wajib pajak.⁸

Disamping itu juga menurut Zainal Muttaqin, mengatakan bahwa :

“Pengampunan pajak dikaitkan dengan keadaan atau situasi tertentu, maka masa pemberian pengampunan pajak ditentukan secara terbatas, atau dengan kata lain dibatasi waktu tertentu. Ide dasar perampunan pajak ini adalah untuk mendorong pembayar pajak yang selama ini telah menunggak pajak, karena melakukan pelanggaran baik dengan cara tidak membayar pajak maupun membayar pajak tapi tidak sepenuhnya. Pengampunan pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah utang yang berdasarkan hukum seharusnya diterima oleh negara”.⁹

Pengampunan pajak (*Tax amnesty*) diberlakukan di Indonesia, saat ini didasarkan pada Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, sebagai regulasi yang memudahkan para wajib pajak untuk melaporkan kewajiban yang harus dibayarkan secara sukarela agar mendapat keringanan tarif pajak. Kebijakan pengampunan pajak atas pengalihan harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antar negara. Kebijakan pengampunan pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Adanya kebijakan pengampunan pajak dilatar belakangi oleh banyaknya wajib pajak

⁸Ragimun, *Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia*, Jurnal : Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2015, hal. 3.

⁹Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, Bandung : Refika Aditama, 2013, hal. 31.

yang tidak/belum membayar pajak sebagaimana yang ditentukan oleh peraturan perpajakan, dari sisi sesama wajib pajak keadaan ini menimbulkan kecemburuan, ketidakadilan di antara sesama pembayar pajak, karena wajib pajak yang lain yang jumlah penghasilan atau kekayaannya relatif sama. Terjadi pula seseorang membayar pajak sementara orang lain yang mempunyai penghasilan yang sama, bahkan tidak membayar. Perlakuan tidak adil menyebabkan orang enggan membayar pajak atau mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan, makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya.

Disamping itu juga kebijakan pengampunan pajak untuk mendorong minat investasi, terutama bagi para investor dalam negeri untuk menarik uangnya yang di investasikan di luar negeri. Mendorong angka investasi melalui kemudahan tarif pajak yang lebih ringan, namun pemerintah tetap bisa mengontrol dengan berlaku adil terhadap pengusaha lokal maupun asing supaya pengusaha lokal tetap memiliki ruang untuk bersaing dengan pengusaha asing lainnya. Sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara menjadi pertimbangan sendiri bagi investor untuk memilih negara mana yang akan dijadikan tempat investasi. Semakin banyak para pengusaha melakukan investasi di Indonesia, ditambah dengan kesadaran dalam melaporkan hasil kekayaan perusahaan guna wajib pajak, maka dapat berpengaruh dalam APBN yang mampu memajukan pembangunan negeri ini.

Menurut James Alm, menyatakan bahwa :

“secara etimologis, istilah pengampunan pajak berasal dari kata “*tax amnesty*”, suatu konsep yang telah diterapkan di beberapa negara seperti Amerika Serikat, Jerman, Kanada, Swedia, Belanda, Norwegia, Belgia, Perancis, Swiss, Finlandia, Portugal, Rusia, Irkandia, Italia, Malaysia, Pakistan, Srilanka, India, Filipina, Selandia Baru, Australia, Chili, Kolombia, Costa Rica, Ekuador, Indonesia, Bolivia, Venezuela, Puerto Rico, Hon-duras, Meskiko, Panama, Brasil, Argentina”.¹⁰

¹⁰James Alm, *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, Internasional Suties Program, Working Paper, October 1998, hal. 1.

Konsep-konsep yang diterapkan oleh negara-negara di atas tersebut menjadikan pedoman bagi pemerintah Indonesia untuk menerapkan *tax amnesty*. *Tax Amnesty* dilakukan untuk menarik “uang” dari para wajib pajak yang disinyalir menyimpan secara rahasia di negara-negara bebas pajak. Dengan tersimpannya “uang” di negara-negara bebas pajak tersebut, hilang pula potensi penerimaan negara dari pajak. Oleh karena itu, untuk menarik hati para wajib pajak, pemerintah menerapkan program *tax amnesty* dengan harapan para wajib pajak yang menyimpang “uang” mereka di luar negeri dapat mengalihkan simpanannya ke dalam negeri. Dengan demikian, pemasukan negara dari pajak dapat meningkat dan dapat berkontribusi secara signifikan terhadap pembangunan ekonomi dalam negeri.

Indonesia pada tahun 1984 menerapkan *tax amnesty*, namun pelaksanaannya tidak efektif karena wajib pajak kurang merespon dan tidak diikuti dengan reformasi sistem administrasi perpajakan secara menyeluruh. Disamping itu peranan sektor pajak dalam sistem APBN masih berfungsi sebagai pelengkap saja sehingga pemerintah tidak mengupayakan lebih serius. Pada saat itu penerimaan negara banyak didominasi dari sektor ekspor minyak dan gas bumi. Berbeda dengan sekarang, penerimaan pajak merupakan sumber penerimaan dominan dalam struktur APBN Pemerintah Indonesia.¹¹

Pengampunan pajak (*tax amnesty*) diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang bayar. Secara teoritik dan ideal bagi para pengemplang pajak, yang seharusnya melakukan penegakan hukum yang keras dan tegas. Pemberian pengampunan pajak sebagai langkah berdamai kepada wajib pajak diberikan kesempatan untuk membayar pajak dengan jumlah tertentu termasuk penghapusan bunga dan dendanya tanpa takut akan dipidana. Program pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang kedua yaitu pada tahun 2016, yang digulirkan pemerintah sejak Juli 2016, berakhir pada Jumat tanggal 31 Maret 2017. Pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) melalui tiga periode: “Periode pertama *tax amnesty* berlangsung dari 28 Juni 2016-30

¹¹Ragimun, *Op.cit.*, hal. 3.

September 2016, dilanjutkan periode kedua yang mulai dari 1 Oktober 2016-31 Desember 2016. Periode ketiga dan terakhir dari kebijakan ini berlangsung pada 1 Januari 2017-31 Maret 2017".¹²

Berdasarkan hasil kinerja penerimaan pajak pada Direktorat Jenderal Pajak pada periode 2015 sampai dengan 2020 terlihat dibawah ini :

Tabel 1. Kinerja Penerimaan Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak, Tahun 2015-2020¹³

Uraian	2020	2019	2018	2017	2016	2015
A. Pajak Penghasilan	579 triliun	761 triliun	739 triliun	637 triliun	656 triliun	594 triliun
B. PPN dan PPhBM	449 triliun	531 triliun	537 triliun	480 triliun	412 triliun	423 triliun
C. PBB dan BPHTB	20 triliun	21 triliun	19 triliun	16 triliun	19 triliun	29 triliun
D. Pendapatan PPh DTP	151 triliun	11 triliun	10 triliun	8 triliun	9 triliun	8 triliun
E. Pajak Lainnya	6 triliun	7 triliun	6 triliun	6 triliun	8 triliun	5 triliun
JUMLAH (A + B + C + D + E)	1.072 triliun	1.332 triliun	1.313 triliun	1.151 triliun	1.105 triliun	1.061 triliun

Sumber: Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

Berdasarkan tabel 1, diatas terlihat bahwa kinerja penerimaan pajak sebelum dan sesudah di berlakukannya kebijakan program *tax amnesty* mengalami perubahan yang terlihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 2. Kinerja Penerimaan Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak, Tahun 2015-2020¹⁴

Tahun	Penerimaan Pajak	Perubahan Penerimaan Pajak	
		Rp	(%)
2015	1,061,237,462,841,880		
2016	1,105,655,978,416,030	44,418,515,574,150	4%
2017	1,151,037,027,957,100	45,381,049,541,070	4%
2018	1,313,320,797,874,730	162,283,769,917,630	14%
2019	1,332,826,427,533,630	19,505,629,658,900	1%
2020	1,072,040,844,487,580	(260,785,583,046,050)	-20%

Sumber : Diolah Apportal Kinerja Penerimaan Pajak diakses 30 April 2021.

Berdasarkan data enam tahun terakhir penerimaan pajak mengalami naik turun seperti terlihat pada tabel 2., pada 2016 saat diberlakukannya program

¹²<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/tax-amnesty-dan-tujuan-di-indonesia>, 6 Agustus 2018, diakses tanggal 3 April 2021.

¹³<https://pajak.go.id>, Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

¹⁴<https://pajak.go.id>, Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

tax amnesty penerimaan pajak mengalami kenaikan (4%) dari tahun 2015, begitupula pada tahun 2017 naik (4%), kenaikan yang tidak begitu signifikan pada tahun 2018 mengalami kenaikan yang signifikan yaitu sebesar (14%), tetapi pada tahun 2019 mengalami kenaikan hanya (1%) dan tahun 2020 mengalami penurunan sebesar (20%), hal ini disebabkan kondisi negara dilanda Coronavirus Disease (Covid 19), yang berdampak pada kondisi ekonomi rakyat.

Disamping target utama pemerintah dalam *tax amnesty* yaitu penerimaan pajak juga diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan membayar pajak sehingga dapat meningkatkan subyek pajak maupun obyek pajak. Pemerintah terus melakukan reformasi pajak. Salah satu *outcome* dari reformasi yang telah dijalankan sejauh ini adalah penambahan jumlah wajib pajak. Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati mengatakan partisipasi warga negara sebagai pembayar pajak sangat dibutuhkan untuk membiayai pembangunan. Selama 2002 hingga 2021, jumlah wajib pajak terus mengalami peningkatan¹⁵.



Sumber: <https://news.ddtc.co.id/>, diakses tanggal 25 Juli 2022.

Gambar: Grafik Peningkatan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar, 2021.

¹⁵https://news.ddtc.co.id/administrasi_pajak/berapa_jumlah_wajib_pajak_di_indonesia_Sekarang?, Selasa, 29 Juni 2021, diakses tanggal 25 Juli 2022.

Berdasarkan pada data Kementerian Keuangan yang disampaikan Sri Mulyani, jumlah wajib pajak di Indonesia pada 2002 sebanyak 2,59 juta. Kemudian, jumlah itu meningkat menjadi 10,65 juta pada 2008. Setelah itu, jumlah wajib pajak konsisten naik hingga mencapai 49,82 juta pada 2021. Khusus untuk wajib pajak orang pribadi, jumlahnya pada 2002 sebanyak 1,67 juta. Jumlah wajib pajak orang pribadi terdaftar pada waktu itu mencapai 1,82% terhadap jumlah penduduk bekerja di Indonesia. Persentase tersebut konsisten mengalami kenaikan setiap tahunnya. Pada 2021, ada 45,43 juta wajib pajak orang pribadi yang terdaftar. Jumlah tersebut tercatat mencapai 34,66% terhadap jumlah penduduk bekerja sebanyak 131,06 juta.¹⁶

Data wajib pajak pada tahun 2016 tercatat 33,22 juta mengalami peningkatan pada tahun 2017 tercatat 36,51 juta, hal ini membuktikan keberhasilan pemerintah dalam menerapkan kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*), tetapi implementasi perpajakan di Indonesia masih mempunyai beberapa persoalan seperti kepatuhan wajib pajak dinilai masih rendah terutama terkait masalah kembalinya dana-dana yang berada di luar negeri dan wajib pajak dan akan menarik dananya yang berada di luar negeri tersebut dan memindahkannya ke dalam negeri dan minat para investor masih relatif rendah, hal ini terbukti berdasarkan data online pajak “pencapaian *tax amnesty* Indonesia per 31 Maret 2017 terhadap penarikan dana dari luar negeri masih di bawah target yang ingin dicapai sebesar Rp. 1.000 triliun terrealisasi sebesar Rp. 147 triliun”.¹⁷

Tidak tercapainya target yang diinginkan di atas, mengacu pada pendapat Subiyantoro, Heru dan Riphath, Singgih, berpendapat bahwa :

“Harta yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia tersebut belum dilaporkan oleh pemilik harta dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilannya sehingga terdapat konsekuensi perpajakan yang mungkin timbul apabila dilakukan perbandingan dengan harta yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang bersangkutan. Hal ini merupakan salah satu

¹⁶*Loc.cit.*

¹⁷<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/tax-amnesty-dan-tujuan-di-indonesia>, 6 Agustus 2018, diakses tanggal 3 April 2021.

faktor yang menyebabkan para pemilik harta tersebut merasa ragu untuk membawa kembali atau mengalihkan harta mereka dan untuk menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di Indonesia. Selain itu, keberhasilan pembangunan nasional sangat didukung oleh pembiayaan yang berasal dari masyarakat, yaitu penerimaan pembayaran pajak. Agar peran serta ini dapat terdistribusikan dengan merata tanpa ada pembeda, perlu diciptakan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum”.¹⁸

Bertolak dari fakta bahwa kepatuhan wajib pajak masih rendah dan otoritas belum sepenuhnya bekerja optimal, pengampunan pajak berpotensi ditimbang sebagai jalan keluar. Setidaknya ada tiga hal yang patut dicermati.

1. Kondisi perekonomian yang belum membaik dan sedang berupaya pulih membutuhkan berbagai stimulus dan insentif. Kebijakan pemungutan pajak yang ramah tentu mendorong pemulihan yang lebih cepat.
2. Stagnasi penerimaan pajak lima tahun terakhir dan ambisi pemerintah melakukan pembangunan infrastruktur memicu penetapan target pajak terlalu optimistik melampaui kemampuan alamiah sehingga dalam jangka pendek kontradiktif dengan kondisi ekonomi. Intensifikasi akhirnya menjadi pilihan dan konsekuensinya terjadi pemungutan pajak yang agresif.
3. Kenyataan bahwa banyak dana milik warga negara Indonesia yang diparkir di luar negeri merupakan potensi penerimaan pajak dan darah segar bagi perekonomian.

Disamping itu kekuasaan Direktorat Jenderal Pajak masih terlalu besar karena mencakup fungsi eksekutif, legislatif, dan yudikatif sekaligus sehingga menimbulkan ketidakadilan dalam melayani hak wajib pajak yang berefek turunny tingkat kepatuhan wajib pajak serta masih rendahnya kepercayaan kepada aparat pajak serta tidak efektifnya aturan perpajakan. Hal ini merupakan salah satu faktor yang menyebabkan para pemilik harta tersebut merasa ragu untuk membawa kembali atau mengalihkan harta mereka dan untuk menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di Indonesia, sehingga

¹⁸Subiyantoro, Heru dan Riphath, Singgih, *Kebijakan, Fiskal, Pemikiran Konsep dan Implementasi*, Jakarta : Kompas, 2004, hal. 121.

hal ini berdampak pada kurang optimalnya penerimaan negara di sektor pajak. Tantangan berikutnya adalah bagaimana di tengah segala keterbatasan-baik kapasitas, regulasi, maupun waktu, mampu meracik kebijakan dan strategi yang efektif dan paling mungkin dilakukan.

Berdasarkan website: <https://www.pajak.go.id>, ada enam alasan yang mendasari penerimaan pajak belum optimal yaitu :

Pertama, mutu layanan yang diberikan Direktorat Jenderal Pajak kepada wajib pajak belumlah optimal. Banyak wajib pajak yang komplain terkait layanan Direktorat Jenderal Pajak seperti sulitnya melakukan pendaftaran wajib pajak dan pelaporan secara daring, pelayanan yang tidak menjangkau secara luas terutama kepada wajib pajak yang jauh dari kantor pelayanan pajak, dan regulasi yang malah mempersulit wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Kedua, lemahnya pengawasan dan penegakan hukum perpajakan. Ini terefleksikan dari basis data perpajakan yang kurang akurat, ketiadaan prioritas pengawasan dan penegakan hukum, proses bisnis penegakan hukum yang tidak menjamin *good governance*, dan kurangnya pengendalian interaksi antara petugas pajak dan wajib pajak.

Ketiga, kurangnya kerja sama dengan para pihak yang bermuara pada basis data dan penegakan hukum yang lemah serta kebijakan perpajakan yang mengganggu investasi. Padahal kerja sama dengan pihak internal maupun eksternal Kementerian Keuangan telah difasilitasi dengan undang-undang perpajakan yang ada.

Keempat, kurangnya kesempatan bagi wajib pajak untuk memperoleh keadilan perpajakan. Hal ini terpancar dari kurangnya kualitas produk hukum perpajakan berupa surat ketetapan pajak, masih banyaknya permohonan keberatan, dan permohonan restitusi yang tidak sederhana.

Kelima, lemahnya institusi perpajakan. Ini tergambar dari sumber daya manusia yang terbatas dibandingkan dengan jumlah wajib pajak yang ditangani, kurangnya motivasi pegawai dikarenakan pola mutasi, promosi, dan remunerasi yang belum tertata dengan baik, serta tak berdayanya sistem pengendalian internal.

Keenam, lemahnya regulasi perpajakan. Masih banyak aturan perpajakan yang multitafsir, kurang berdayanya aturan perpajakan yang ada, undang-undang perpajakan yang tidak mengantisipasi perkembangan ekonomi yang bergerak cepat dengan tantangan yang semakin kompleks menjadikan Direktorat Jenderal Pajak, seringkali kehilangan kesempatan untuk mendapatkan potensi pajaknya. Alasan-alasan di atas itulah yang mendasari wajibnya reformasi pajak.¹⁹

¹⁹<https://www.pajak.go.id/id/artikel/6-alasan-mengapa-djp-harus-berubah>, Selasa, 25 April 2017, diakses tanggal 5 Mei 2021.

Secara umum yang mendasari penerimaan pajak yang tidak optimal disebabkan Wajib Pajak (WP) kurang patuh dan kurang kesadaran membayar kewajibannya kepada negara. Tetapi hal yang sangat terpenting mendasari penerimaan negara di sektor pajak kurang optimal adalah lemahnya regulasi perpajakan. Masih banyak aturan perpajakan yang multitafsir, kurang berdayanya aturan perpajakan yang ada, undang-undang perpajakan yang tidak mengantisipasi perkembangan ekonomi yang bergerak cepat dengan tantangan yang semakin kompleks menjadikan Direktorat Jenderal Pajak, seringkali kehilangan kesempatan untuk mendapatkan potensi pajaknya. Hal ini menjadi penyebab kurang optimalnya penerimaan pajak. Perlu adanya langkah-langkah penyempurnaan peraturan perundang-undangan terkait pajak harus dilakukan selain ekstensifikasi dan intensifikasi pajak.

Pemerintah Indonesia dalam melakukan kebijakan *tax amnesty*, tengah perlambatan ekonomi dunia, negara-negara lain juga melakukan program *tax amnesty* untuk memperebutkan dana global. Situasi ini sangat didukung oleh makin gencarnya negara-negara besar yang tergabung dalam G-20, yang dimotori oleh Amerika Serikat dan negara-negara maju lain, untuk melacak harta warga negaranya yang disimpan di negara-negara *tax haven*. Sebagai realisasi dibentuklah suatu sistem pertukaran data keuangan antarnegara partisipan yang disebut *Automatic Exchange of Information (AEOI)*.²⁰ Indonesia juga sudah menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)* yang di dalam *Annex F*-nya mencantumkan komitmennya untuk memulai AEOI pada tahun 2018.²¹ Melalui perjanjian antar negara tersebut, seluruh data terkait perbankan seperti deposito, investasi dan instrumen keuangan lainnya akan dapat diketahui oleh otoritas pajak di dunia.²²

²⁰Budi Ispriyarso, *Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia*, *Administrative Law & Governance Journal*. Volume 2 Issue 1, March 2019, ISSN 2621 – 2781 Online, hal. 48.

²¹Djungkung Sudjarwadi, *Sosialisasi Akses Informasi Keuangan Bagi Perpajakan*, *Round Table Discussion*, Semarang : Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, 14 Juni 2017, hal. 6.

²²Nufransa Wira Sakti dan Asrul Hidayat, *Tax Amnesty itu Mudah*, Jakarta : Visimedia, 2016, hal. 5.

Pemberian pengampunan pajak karena banyaknya potensi fiskal yang lolos dari pengenaan pajak, pengampunan pajak akan mendorong repatriasi modal yang ditanamkan di negara-negara lain, dimana keuntungan atau penghasilannya tidak dapat dikenakan pajak di Indonesia sebagai asal investor. Dengan masuknya kembali modal ke Indonesia, negara pemberi pengampunan pajak, yang akan banyak memanfaatkan modal tersebut untuk melakukan investasi. Oleh karena itu pengampunan pajak selain bermanfaat bagi sumber pendapatan nasional sekaligus menjadi alat untuk mendorong pertumbuhan ekonomi nasional dan sumber modal investasi.

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, dalam penelitian disertasi ini mengambil judul : **“Konstruksi Hukum Pelaksanaan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Dalam Meningkatkan Penerimaan Negara Sektor Perpajakan di Indonesia”**.

B. Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah kebijakan pemerintah terkait pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak ?
2. Apa dengan adanya kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan jumlah subyek dan obyek pajak ?
3. Bagaimana konstruksi hukum yang efektif dalam mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengkaji dan menganalisis kebijakan pemerintah terkait pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.
2. Untuk mengkaji dan menganalisis kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dapat meningkatkan jumlah subyek dan obyek pajak.

3. Untuk mengkaji dan menelaah konstruksi hukum yang efektif dalam mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak.

D. Kegunaan Penelitian

Kegunaan penelitian ini adalah sebagai berikut :

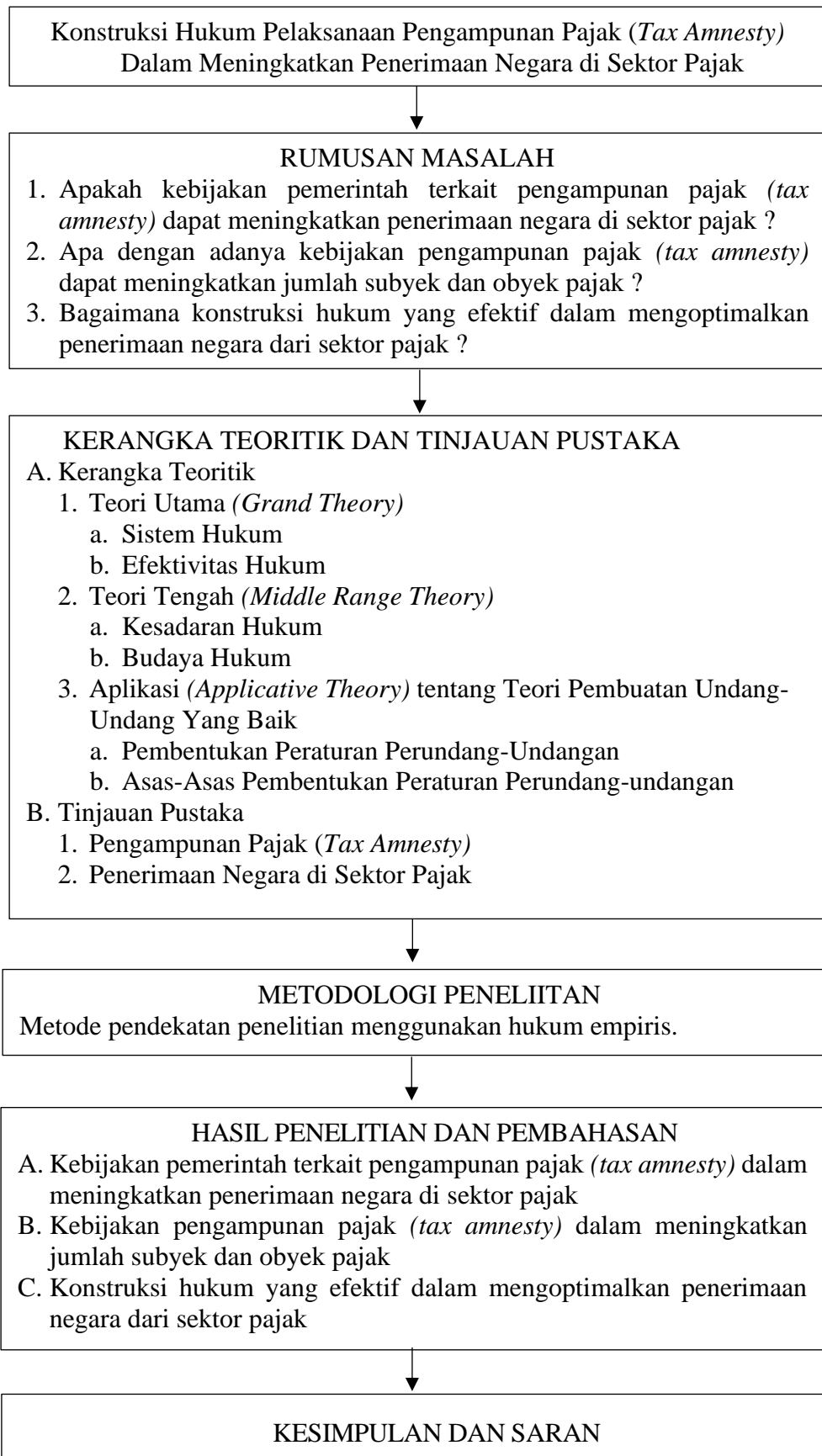
1. Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberi sumbangan pemikiran bagi pengembangan ilmu pengetahuan khususnya Ilmu Hukum, tentang konstruksi hukum pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

2. Kegunaan Praktis

Bahwa penulisan ini diharapkan dapat memberikan jawaban terhadap masalah yang akan diteliti yaitu tentang konstruksi hukum pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

F. Kerangka Berpikir



G. Landasan Teoritik

1. Teori Utama (*Grand Theory*)

a. Konstruksi Hukum

Lokus Indonesia adalah dimaksudkan sebagai lokasi atau wilayah Indonesia sebagai berlakunya sistem hukum sebagai konstruksi hukum. Indonesia sebagai wilayah keberlakuan sistem hukum adalah dimaksudkan sebagai suatu organisasi yang disebut Negara. Bangsa Indonesia sebagai negara hukum, berlandaskan pada Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945 amandemen ke-4 secara tegas menyatakan bahwa, “Negara Indonesia adalah negara hukum”.²³ Landasan negara hukum Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945, merupakan landasan konstitusional Negara Indonesia. Undang-Undang Dasar 1945 sebagai dasar pijakan atau sumber hukum positif di Indonesia. Bangsa Indonesia sebagai negara yang pernah dijajah oleh Belanda, maka menganut sistem hukum Eropa Kontinental. Sistem Eropa Kontinental ini terbentuk karena tuntutan budaya yang berkembang di daratan Eropa, budaya tegaknya *”rule of law”*.

Menurut Daniel S. Lev dalam Titon Slamet Kurnia, mempunyai pandangan bahwa :

”Sistem hukum di Indonesia secara struktural mempunyai banyak kesamaan dengan sistem hukum ketika kolonialisme Belanda masih bercokol di kepulauan Nusantara. Akan tetapi struktur sistem hukum tersebut memperoleh makna yang diberikan rakyat terhadapnya, dan sistem hukum Indonesia dewasa ini dilaksanakan oleh bangsa Indonesia, bukan oleh negara Belanda”.²⁴

Nilai-nilai ke Indonesiaan sebagai basis dari sistem hukum Indonesia adalah satu keniscayaan. Konstruksi hukum terhadap aturan hukum atau sejumlah aturan hukum yang relevan terhadap situasi

²³Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen ke-4, Pasal 1 ayat (3).

²⁴Titon Slamet Kurnia, *Sistem Hukum Indonesia (Sebuah Pemahaman Awal)*, Bandung : Mandar Maju, 2016, hal. 16.

kenyataan faktual yang dihadapi sehingga berlangsung proses lingkaran hermeneutikal.

Menurut Enju Juanda menyatakan bahwa : “Konstruksi hukum adalah cara mengisi kekosongan peraturan perundang-undangan dengan asas-asas dan sendi-sendi hukum”.²⁵

Konstruksi hukum sebagai suatu sistem hukum, menurut J.J.H. Bruggink, dalam Titon Slamet Kurnia menyatakan :

”Setiap sistem hukum harus merefleksikan ideal tertentu karena baik langsung maupun tidak langsung ideal tersebut menentukan validitas dari sistem hukum tersebut dalam menuntut kepatuhan setiap subyek hukumnya, harus memiliki suatu keberlakuan. Keberlakuan tersebut tidak sama dengan positivitas karena positivitas hanya merupakan satu aspek dari keberlakuan atau penentuan validitas dari sistem hukum tersebut. Di dalam keberlakuan hukum tersebut terkandung pula aspek filosofis maupun sosiologisnya”.²⁶

Maka dari itu nilai atau landasan ideal dari sistem hukumnya adalah Pancasila. Dalam teori hukum Pancasila merupakan kaidah penilaian bagi sistem hukum Indonesia secara keseluruhan yaitu sebagai asas atau prinsip dasar sistem hukum Indonesia. Demikian dinyatakan secara dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, bahwa : “Pancasila merupakan sumber segala sumber hukum negara”.²⁷ Dalam penjelasannya menyatakan :

“Penempatan Pancasila sebagai sumber dari segala sumber hukum negara adalah sesuai dengan Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 alinea keempat yaitu Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia, Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan, dan Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia”.²⁸

²⁵Enju Juanda, *Konstruksi Hukum Dan Metode Interpretasi Hukum*, Jurnal ilmiah Galuh justisi, Vol.4 No.2 September 2016, Fakultas Hukum Universitas Galuh, 2016, diakses pada <https://jurnal.unigal.ac.id/>, hal. 157.

²⁶*Ibid.*, hal. 28.

²⁷Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Pasal 2.

²⁸*Ibid.*, Penjelasan Pasal 2.

Pancasila juga hakekatnya merupakan sumber, kaidah-kaidah atau asas dalam melakukan interpretasi hukum di Indonesia. Menurut Soerojo Wignjodipoero dalam Fajar Nurhardianto menyebutkan bahwa :

“Bentuk-bentuk sumber hukum dalam arti formal dalam sistem hukum *civil law* berupa peraturan perundang-undangan, kebiasaan-kebiasaan, dan yurisprudensi. Dalam rangka menemukan keadilan, para yuris dan lembaga-lembaga yudisial maupun *quasi-judisial* merujuk kepada sumber-sumber tersebut. Dari sumber-sumber itu, yang menjadi rujukan pertama dalam tradisi sistem hukum *civil law* adalah peraturan perundang-undangan. Negara-negara penganut *civil law* menempatkan konstitusi pada urutan tertinggi dalam hirarki peraturan perundang-undangan. Semua negara penganut *civil law* mempunyai konstitusi tertulis”.²⁹

Sedangkan yang dimaksud dengan negara itu sendiri, menurut

Sumatri dalam Muhammad Junaidi menyebutkan :

“Negara adalah suatu organisasi kekuasaan oleh karenanya dalam setiap organisai yang bernama negara selalu kita jumpai adanya organ atau alat perlengkapan yang mempunyai kemampuan untuk memaksakan kehendaknya kepada siapapun juga yang bertempat tinggal di dalam wilayah kekuasaannya”.³⁰

Sedangkan menurut Kranenburg dalam Muhammad Junaidi

menyatakan :

“Negara adalah suatu sistem dan tugas-tugas umum dan organisasi-organisasi yang diatur, dalam usaha negara untuk mencapai tujuannya, yang juga menjadi tujuan rakyat masyarakat yang diliputi, maka harus ada pemerintah yang berdaulat”.³¹

Tentang negara menurut teori Hans Kelsen dalam Soehino

menyatakan bahwa :

²⁹Fajar Nurhardianto, *Sistem Hukum Dan Posisi Hukum Indonesia*, Jurnal TAPIs Vol.11 No.1 Januari-Juni 2015, hal. 38.

³⁰Muhammad Junaidi, *Ilmu Negara (Sebuah Konstruksi Ideal Negara Hukum)*, Malang : Setara Press, 2016, hal. 4.

³¹*Loc.cit.*

”Negara itu sebenarnya adalah merupakan tertib hukum. Tertib hukum mana timbul karena diciptakannya peraturan-peraturan hukum yang menentukan bagaimana orang di dalam masyarakat atau negara itu harus bertanggungjawab terhadap perbuatan-perbuatannya”.³²

Menurut Bahder Johan Nasution, menyatakan bahwa :

”Konsep negara hukum kekuasaan negara berdasar pada hukum. Indoensia sebagai negara hukum yang penyelenggara pemerintahannya bertumpu pada dasar hukum yang berlaku atau ketentuan-ketentuan hukum yang ada, demi terciptanya tata terbit dalam pergaulan masyarakat. Negara hukum merupakan esensi yang menitikberatkan pada tunduknya pemegang kekuasaan negara pada aturan hukum”.³³

Hal ini berarti alat-alat negara mempergunakan kekuasaannya hanya sejauh berdasarkan hukum yang berlaku dan dengan cara yang ditentukan dalam hukum itu.

Menurut R. Abdoel Djamali, prinsip utama yang menjadi dasar sistem hukum Eropa Kontinental itu adalah :

”Hukum memperoleh kekuatan mengikat, karena diwujudkan dalam peraturan-peraturan yang berbentuk undang-undang dan tersusun secara sistematis di dalam kodifikasi atau kompilasi tertentu”.³⁴

Sedangkan yang dimaksud dengan peraturan hukum itu sendiri, menurut Soehino menyatakan bahwa :

”Peraturan-peraturan hukum tadi sifatnya adalah mengikat, artinya bahwa setiap orang itu harus mentaatinya, dan harus menyesuaikan sikap, tingkah laku dan perbuatannya itu dengan peraturan-peraturan hukum yang berlaku. Malahan orang dapat dipaksakan untuk mentaatinya, karena bila tidak mentaatinya ia dapat dijatuhi sanksi. Jadi sebenarnya, negara itu adalah suatu tertib hukum yang memaksa”.³⁵

³²Soehino, *Ilmu Negara*, Yogyakarta : Liberty Yogyakarta, 2008, hal. 140.

³³Bahder Johan Nasution, *Negara Hukum dan Hak Asasi Manusia*, Bandung: Mandar Maju, 2013, hal. 1.

³⁴R. Abdoel Djamali, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2010, hal. 69.

³⁵*Loc.cit.*

Menurut Max Weber, Galenter dan Charles Samprod dalam

Isharyanto yang mengilhami :

“Konsep negara hukum di negara-negara Barat pada umumnya, tidak sepenuhnya dapat ditegakkan di Indonesia yang memiliki karakteristik ketimuran dan perdaban yang berbeda dengan negara Barat pada umumnya. Di antaranya dalam perbedaan dalam meletakkan hubungan hukum agama dan hukum negara”.³⁶

Menurut Arief Sidharta menyatakan bahwa :

“Negara hukum sebagai negara yang menyelenggarakan pemerintahannya dijalankan berdasarkan dan bersarkan hukum yang berakar dalam seperangkat titik tolak normatif, berupa asas-asas dasar sebagai asas-asas yang menjadi pedoman dan kriteria penilaian pemerintahan dan perilaku pejabat pemerintah”.³⁷

Dengan demikian, sifat dalam ideologi menjadi batasan dan patokan pada hukum yang dikemukakannya. Padahal pembicaraan mengenai hukum merupakan pembicaraan yang bersifat normatif, karena hukum adalah norma. Normatif artinya bersifat mematok atau memdomani. Suatu sistem hukum yang modern harus juga merupakan hukum yang baik, dalam arti hukum tersebut harus mencerminkan rasa keadilan bagi para pihak yang terlibat atau diatur oleh hukum tersebut. Hukum tersebut harus sesuai dengan kondisi masyarakat yang diaturnya. Hukum tersebut harus dibuat sesuai dengan prosedur yang ditentukan. Juga suatu hukum yang baik harus dapat dimengerti atau dipahami oleh para pihak yang diaturnya.

Pemerintah dalam menjalankan suatu negara perlu adanya sistem hukum sebagai konstruksi hukum dalam mengatur dan mengelola suatu

³⁶Isharyanto, *Teori Hukum (Suatu Pengantar dengan Pendekatan Tematik)*, Surakarta : WR, 2016, hal. 6-7.

³⁷Arief Sidharta, *Kajian Kefilsafaan tentang Negara Hukum*, Jurnal Hukum Juntera Edisi-3-Tahun II, November 2014, Jakarta : PSHK, hal. 121-127.

negara. Menurut Ludwing von Bertalanffy dalam Bachsan Mustafa, memberikan pandangan mengenai sistem yaitu :

“Systems are complexes of elements in interaction, to which certain law can be applied. (sistem adalah himpunan unsur (elements) yang saling mempengaruhi, untuk mana hukum tertentu menjadi berlaku).³⁸

Suatu sistem terdapat ciri-ciri tertentu yaitu terdiri dari komponen-komponen yang saling berhubungan, saling mengalami ketergantungan dalam keutuhan organisasi yang teratur serta terintegritas.

Menurut Subekti dalam R. Abdoel Djamali, menyatakan bahwa :

”Suatu sistem adalah suatu susunan atau tatanan yang teratur, suatu keseluruhan yang terdiri dari atas bagian-bagian yang berakitan satu sama lain, tersusun menurut suatu rencana atau pola, hasil dari suatu penulisan untuk mencapai suatu tujuan”.³⁹

Menurut R. Abdoel Djamali, menyatakan bahwa :

*”Dalam suatu sistem yang baik tidak boleh terdapat suatu pertentangan atau benturan antara bagian-bagian. Selain itu juga tidak boleh terjadi duplikasi atau tumpang tindih (*over lapping*) diantara bagian-bagian itu”.⁴⁰*

Menurut teori hukum Hans Kelsen dalam Jimly Asshiddiqie dan M. Ali Safa’at, hukum adalah

“Tata aturan (order) sebagai suatu sistem autaran-aturan (rule) tentang perilaku manusia. Dengan demikian hukum tidak

³⁸Bachsan Mustafa, *Sistem Hukum Indonesia Terpadu*, Bandung : Citra Aditya Bakti, 2016, hal. 4.

³⁹R. Abdoel Djamali, *Op.cit.*, hal. 67.

⁴⁰*Loc.cit.*

menunjuk pada satu aturan tunggal (*rule*), tetapi seperangkat aturan (*rules*) yang memiliki suatu kesatuan sehingga dapat dipahami sebagai suatu sistem. Konsekuensinya adalah tidak mungkin memahami hukum jika hanya memperhatikan satu aturan saja”.⁴¹

Pernyataan bahwa hukum adalah suatu tata aturan tentang perilaku manusia tidak berarti bahwa tata hukum (*legal order*) hanya terkait dengan perilaku manusia, tetapi juga dengan kondisi tertentu yang terkait dengan perilaku manusia. Disamping itu juga hukum berfungsi untuk melindungi kepentingan manusia, agar kepentingan manusia terlindungi, hukum harus dilaksanakan. Pelaksanaan hukum dapat berlangsung secara normal, damai, tetapi dapat terjadi juga karena pelanggaran hukum. Tujuan dari suatu sistem hukum, menurut Hans Kelsen, adalah : “Mendorong manusia dengan teknik tertentu agar bertindak dengan cara yang ditentukan oleh aturan hukum”.⁴²

Pengembangan suatu konsep hukum yang mengandung unsur-unsur kekuasaan yang terpusat maupun kewajiban-kewajiban tertentu yang secara intristik terdapat di dalam gejala hukum. Menurut H.L.A Hart dalam Soerjono Soekanto menyatakan :

“Suatu sistem hukum terletak pada kesatuan antara aturan utama dan aturan-aturan sekunder (*primary and secondary rules*). Aturan-aturan utama merupakan ketentuan-ketentuan informal tentang kewajiban-kewajiban yang bertujuan untuk memenuhi kebutuhan pergaulan hidup. Adalah tidak mungkin untuk pergaulan hidup dengan aturan-aturan utama saja di dalam masyarakat yang sangat stabil dimana warganya saling mengenal serta mempunyai hubungan yang erat satu dengan lainnya. Tetapi semakin kompleks suatu masyarakat. Oleh karena itu diperlukan aturan-aturan sekunder”.⁴³

⁴¹Jimly Asshiddiqie dan M. Ali Safa'at, *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum*, Jakarta : Sekretariat Jenderal & Panitera Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 2006, hal. 13.

⁴²Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, New York : Russell & Russell, 1961, hal. 29.

⁴³Soerjono Soekanto, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Depok : RajaGrafindo Persada, 2021, hal. 72.

Lebih lanjut H.L. Hart menjelaskan, yang dimaksud aturan sekunder terdiri dari :

1. *Rules of recognition*, yaitu aturan-aturan yang menjelaskan apa yang dimaksudkan dengan aturan-aturan utam adan di mana perlu menyusun aturan-aturan tadi secara hierarkis menurut urutan-urutan kepentingannya.
2. *Rules of change*, yaitu aturan ya ng mensahkan adanya aturan-aturan utama yang baru dan;
3. *Rules of adjudication*, yaitu aturan-aturan yang memberikan hak-hak kepada orang perorangan untuk menentukan apakah pada peristiwa-peristiwa tertentu suatu aturan utama dilanggar.⁴⁴

Tata aturan masyarakat tertentu yang memiliki karakteristik hukum adalah suatu tata hukum memiliki implikasi penilaian moral bahwa tata aturan tersebut baik atau adil. Sistem hukum lebih dari sekedar sistem peraturan yang berlaku di Indonesia sebagai sumber hukum bagi pengadilan, para hakim, untuk memformulasikan putusan tetapi juga sekaligus pada momen yang sama meliputi nilai-nilai atau ideal yang melandasinya. Setiap masyarakat tentu memiliki sistem nilainya sendiri meskipun pada arah tertentu, yang paling abstrak tingkatannya, sistem nilai tersebut cenderung univerisal.

Menurut Hans Kalsen menjelaskan bahwa :

”Karakter dinamis norma hukum dimana norma dasar dari suatu sistem hukum adalah aturan dasar yang mengatur pembuatan norma-norma dalam sistem tersebut”.⁴⁵

Menurut Sudikno Mertokusumo, mengibaratkan :

“Sistem hukum Indonesia seperti sebuah gambar mozaik, yaitu gambar yang dipotong menjadi bagian kecil-kecil untuk kemudian dihubungkan lagi sehingga tampak utuh kembali gambar semula. Masing-masing bagian tidak berdiri sendiri lepas hubungannya dengan yang lain, melainkan saling kait mengait

⁴⁴*Ibid.*, hal. 72-73.

⁴⁵Hans Kelsen, *Op.cit.*, hal. 112.

dengan bagian-bagian lainnya. Tiap bagian tidak mempunyai arti di luar kesatuan”.⁴⁶

Hakekatnya sistem, termasuk sistem hukum merupakan suatu kesatuan hakiki dan terbagi-bagi dalam bagian-bagian, di dalam mana setiap masalah atau persoalan menemukan jawaban atau penyelesaiannya. Teori sistem hukum Lawrence M. Friedman mengatakan bahwa:

“Suatu sistem hukum efektif dan berhasil tidaknya penegakan hukum tergantung pada sistem hukum yang mencakup tiga komponen atau sub-sistem, yaitu “komponen struktur hukum (*struktur of law*), substansi hukum (*substance of the law*) dan budaya hukum (*legal culture*)”.⁴⁷

Sistem yang saling diberlakukan mengandung adanya tiga sub sistem yang saling berinteraksi dan harus dipandang dalam satu keseluruhan sistem hukum yang berlaku. Hal senada apa yang dikatakan oleh H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, tiga komponen sistem hukum yaitu :

1. Struktur hukum, dimana pemikiran tentang struktur hukum adalah pemikiran yang berkenaan dengan organ yang memiliki kewenangan untuk melaksanakan peradilan jika terjadi bentrokan kepentingan yang menarik hukum untuk menyelesaikannya.
2. Substansi hukum, yang merupakan intisari dari hukum dan ketika dilakukan pemahaman atas intisari hukum maka secara teori hal itu berkenaan dengan keadilan;
3. Budaya hukum, dimana suatu penegakan hukum hanya dapat dilakukan ketika struktur hukum berperan dalam tugas dan fungsi masing-masing dan tidak terlepas dari kultur hukum yang menjadi aturan dan menjadi bahan pertimbangan yang harus dilakukan guna penegakan hukum yang benar, yaitu berkesesuaian dengan kultur hukum itu sendiri.⁴⁸

⁴⁶Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016, hal. 101.

⁴⁷Lawrence M. Friedman, *Sistem Hukum: Perspektif Ilmu Sosial*, Cetakan ke-4, Bandung: Nusa Media, 2011, hal. 6.

⁴⁸H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, *Studi Sistem Hukum Indonesia (Untuk Kompetensi Bidang Ilmu-ilmu Sosial dan Ilmu Politik dan dalam Payung Pancasila)*, Bandung : Refika Aditama, 2012, hal. 22.

Ketiga komponen sistem hukum yang saling berinteraksi adanya hubungan yang tersusun. Sumber-sumber hukum di Indonesia adalah komponen konkret dari struktur atau bangunan sistem hukum Indonesia, untuk memahami sistem hukum Indonesia, maka struktur dari sistem tersebut harus dipahami, yang meliputi: peraturan perundang-undangan, putusan-putusan pengadilan, kebiasaan dan kaidah-kaidah non positif lainnya.

Dasar hukum pajak tertinggi adalah Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi : “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.⁴⁹ Ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 sebagai konstruksi hukum perpajakan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang dalam bidang perpajakan antara lain :

1. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.
2. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
3. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
4. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.
5. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai.
6. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
7. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

⁴⁹Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen ke-3, Pasal 23A.

8. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
9. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 Tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
10. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.

Hukum perpajakan tersebut di atas sebagai landasan hukum atau konstruksi hukum dalam pemungutan pajak di Indonesia. Bekerjanya suatu konstruksi hukum perpajakan tersebut, dilakukan oleh suatu sistem perpajakan. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersifat universal sesuai dengan kemampuan rakyat, nondiskriminasi, menjamin kepastian hukum, serta mengatur adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara. Hak-hak wajib pajak harus dijaga dan benar-benar dihormati dan dalam menjalankan hukum pajak, pemerintah tidak boleh bersikap sewenang-wenang atau otoriter. Maka dari itu adanya konstruksi hukum pajak yang baik dan memenuhi rasa keadilan bagi masyarakat wajib pajak.

Teori pemungutan pajak memberikan penjelasan mengenai hak negara untuk memungut pajak. Menurut Aristanti Widyaningsih teori-teori pemungutan pajak antara lain :

1. Teori asuransi, mengibaratkan pembayaran pajak seperti pembayaran premi dalam perjanjian asuransi. Hal tersebut ditujukan untuk mengganti biaya yang dikeluarkan negara dalam melaksanakan kewajibannya yaitu melindungi keselamatan dan harta benda warga negaranya. Teori asuransi banyak ditentang, karena negara tidak boleh disamakan dengan perusahaan asuransi.
2. Teori kepentingan, dasar pemungutan pajak adalah adanya kepentingan dari masing-masing warga negara, termasuk

kepentingan dalam perlindungan jiwa dan harta. Semakin tinggi tingkat kepentingan perlindungan, maka semakin tinggi pula pajak yang harus dibayarkan.

3. Teori daya pikul, beban pajak yang harus disesuaikan dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan dua pendekatan yaitu (1) unsur objektif, dilihat dari besarnya penghasilan dan kekayaan yang dimiliki seseorang; (2) unsur subjektif, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materil yang harus dipenuhi.
4. Teori bakti, dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.
5. Teori asas daya beli, dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.⁵⁰

Menurut Adrian Sutedi, berkenaan dengan sistem pemungutan pajak, terdapat beberapa sistem yakni: “*Self Assesment, Official Assesment* dan *Withholding System*”.⁵¹ Ketiga sistem pemungutan pajak tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. *Self Assesment*, adalah suatu sistem pemungutan pajak yaitu wajib pajak menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Dalam tata cara ini kegiatan pemungutan pajak diletakkan kepada aktivitas dari masyarakat sendiri yaitu wajib pajak diberi kepercayaan untuk :
 - a. menghitung sendiri pajak yang tertuang.
 - b. memperhitungkan sendiri pajak yang terutang.
 - c. membayar sendiri jumlah pajak yang harus di bayar.
 - d. melaporkan sendiri jumlah pajak yang harus dibayar.

⁵⁰Aristanti Widyaningsih, *Hukum Perpajakan dan Perpajakan Dengan Pendekatan Mind Map*, Bandung : Alfabeta, 2017, hal. 11-12.

⁵¹Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 29-30.

Syarat-syarat sistem *self assesment* dapat berhasil dengan baik apabila terdapat :

- a. adanya kepastian hukum;
 - b. sederhana perhitungannya;
 - c. mudah pelaksanaan;
 - d. lebih adil dan merata;
 - e. perhitungan pajak dilakukan oleh wajib pajak.
2. *Official Assesment*, adalah suatu sistem pemungutan pajak, yaitu aparatur pajak yang menentukan sendiri (di luar wajib pajak) jumlah pajak yang terutang. Dalam sistem ini inisiatif sepenuhnya ada pada aparatur pajak atau kegiatan dalam menghitung dan pemungutan pajak sepenuhnya ada pada aparatur pajak. Sistem ini berhasil dengan baik kalau aparatur perpajakan baik maupun kuantitasnya telah memenuhi kebutuhan.
3. *Withholding System*, adalah penghitungan, pemotongan, dan pembayaran pajak serta pelaporan pajak dipercayakan kepada pihak ketiga oleh pemerintah (*semi self assesment*).

Sistem perpajakan yang berlaku di suatu Indonesia akan menjadi pertimbangan sendiri bagi para investor untuk berinvestasi di Indonesia atau bagi masyarakat dalam menyimpan uang atau hartanya. Menurut Ilham Yuli Isdiyanto konstruksi hukum dapat dilihat dari :

“Kesadaran atas hukum tidak hanya mengetahui hukum, melainkan mengerti dan memahami konsekuensi-konsekuensi atasnya sehingga pelanggaran atasnya semakin tereduksi. Dari sini, yang ingin dipersoalkan bukan bagaimana cara agar masyarakat sadar hukum dan menjadi bagian dari kesadaran sosialnya, melainkan bagaimana problem hukum itu sendiri sejak dalam wilayah konstruksinya, sehingga hukum tidak hanya persoalan legalitasnya secara formal, melainkan validitasnya didalam masyarakat secara material juga perlu untuk dipertanggungjawabkan. Konstruksi hukum yang tidak hanya terpaku pada *legal-formal* menjadi wacana yang sangat penting, arahnya adalah membangun konstruksi hukum yang sesuai dengan kesadaran sosial masyarakat sehingga nantinya hukum

lebih mudah diterima dan dipahami oleh masyarakat atau terciptanya kesadaran hukum yang substantif'.⁵²

Membangun konstruksi hukum tidak hanya bertolak pada legal formal saja tetapi bagaimana konstruksi hukum ini dapat berjalan sesuai dengan kesadaran sosial masyarakat sehingga nantinya hukum lebih mudah diterima dan dipahami oleh masyarakat atau terciptanya kesadaran hukum yang substantif sebagai faktor yang menentukan sahnya hukum.

Menurut Rudolph von Jhering dalam Herowati Poesoko, ada 3 (tiga) syarat utama untuk melakukan konstruksi hukum yaitu :

1. Konstruksi hukum harus mampu meliputi semua bidang hukum positif;
2. Dalam pembuatan konstruksi tidak boleh ada pertentangan logis di dalamnya atau tidak boleh membantah dirinya sendiri;
3. Konstruksi itu mencerminkan faktor keindahan yaitu konstruksi itu bukan merupakan sesuatu yang dibuat-buat dan konstruksi harus mampu memberi gambaran yang jelas tentang sesuatu hal itu.⁵³

Lebih lanjut menurut Herowati Poesoko, di dalam konstruksi hukum terdiri dari Metode Analogi (*Argumentum per analogiam*), Metode *A Contrario* (*Argumentum a contrario*), dan Metode penyempitan hukum (*Argumentum Rechtsverwijning*), yang memiliki arti sebagai berikut :⁵⁴

1. Metode Analogi (*Argumentum per analogiam*)

Metode analogi berarti memperluas peraturan perundang-undangan yang terlalu sempit ruang lingkungannya, kemudian diterapkan terhadap peristiwa yang serupa, sejenis atau mirip dengan yang diatur dalam undang-undang.

⁵²Ilham Yuli Isdiyanto, *Problematika Teori Hukum, Konstruksi Hukum dan Kesadaran Sosial*, Jurnal Hukum Novelty, ISSN (Print) 1412-6834 ISSN (Online) 2550-0090, Vol. 9 No. 1, Februari 2018, hal. 56-57.

⁵³Herowati Poesoko, *Ilmu Hukum dalam Perspektif Filsafat Ilmu*, Yogyakarta : LaksBang PRESSindo, 2018, hal. 169.

⁵⁴*Loc.cit.*

2. Metode *A Contrario* (*Argumentum a contrario*)

Metode *A Contrario* merupakan cara menjelaskan makna undang-undang dengan didasarkan pada pengertian yang sebaliknya dari peristiwa konkret yang dihadapi dengan peristiwa yang diatur dalam undang-undang.

3. Metode penyempitan hukum (*Argumentum Rechtsverwijning*)

Metode ini bertujuan untuk mengkonkretkan atau menyempitkan suatu aturan hukum yang terlalu abstrak, luas, dan umum, supaya dapat diterapkan terhadap suatu peristiwa tertentu.

Menurut Faried Ali menyatakan :

“Struktur hukum dalam suatu kerangka kerja yang disebut sebagai suatu organisasi. Secara konseptual, organisasi adalah suatu bentuk kerja sama manusia yang didasarkan pada pertimbangan rasional guna mencapai tujuan secara bersama. Susunan dan kerangka yang dibentuk oleh organisasi itulah yang akan memperlihatkan suatu organisasi dalam bentuk struktur”.⁵⁵

Struktur berkaitan dengan susunan organisasi yang terbentuk karena adanya hubungan hierarkis antara organ yang ada dalam organisasi. Konteks negara hukum, struktur organisasi menggambarkan hubungan kekuasaan ketika pembahasan dilakukan terhadap keberadaan pemerintah dalam organisasi negara. Sedangkan hukum sendiri sebagai aturan perundang-undangan, baik tertulis maupun tidak tertulis adalah berfungsi melakukan pengaturan di dalam berbagai alat pemaksaannya berupa keberlakuan atas ancaman hukuman yang dijatuhkan bagi siapa saja yang melanggarnya. Oleh karena itu, untuk melihat hukum bermakna konkret diperlukan perangka untuk memberlakukan, baik itu dalam kerangka menetapkan keadilan yang harus diberlakukan maupun itu dalam kerangka mempertahankan dalam pengertian mengamankan seluruh perintah, larangan atau

⁵⁵Faried Ali, *Teori dan Konsep Administrasi : dari Pemikiran Paradigmatik Menuju Redefinisi*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2011, hal. 54.

perizinan serta sesuatu yang dikecualikan yang menjadi pilar dari hukum dan di dalam kerangka pengaturan yang harus diberlakukan.

Struktur hukum tidak bermakna apa-apa ketika tidak dikaitkandengan substansi hukum. Menurut H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, menyatakan :

“Substansi hukum adalah intisari dari hukum dan ketika dilakukan pemahaman atas intisari hukum maka secara teori hal itu berkenaan dengan keadilan. Oleh karena itu, ketika pemahaman atas kepenegakan hukum maka yang dimaksudkan tidak saja diperlakukannya hukum itu kepada siapa saja sebagaimana kehendak negara yang menginsyaratkan bahwa negara adalah negara hukum yang mengharuskan seluruh warganya harus mentaati hukum, akan tetapi juga berkaitan dengan diwujudkannya rasa keadilan dalam kehidupan bermasyarakat dan berbangsa dan bernegara”.⁵⁶

Konteks hukum sebagai subsistem yang berkenaan dengan keadilan, dimana Indonesia sebagai negara hukum bercirikan negara kesejahteraan modern (*welfare state modern*) yang berkehendak untuk mewujudkan keadilan bagi segenap rakyat Indonesia.

Menurut Satjipto Rahardjo dalam teori hukumnya mengatakan bahwa :

“Penegakan hukum merupakan rangkaian proses penjabaran ide dan cita hukum yang memuat nilai-nilai moral seperti keadilan dan kebenaran kedalam bentuk-bentuk konkrit, dalam mewujudkannya membutuhkan suatu organisasi seperti kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan sebagai unsur klasik penegakan hukum yang dibentuk oleh negara, dengan kata lain bahwa penegakan hukum pada hakikatnya mengandung supremasi nilai substansial yaitu keadilan.”⁵⁷

Penegakan hukum dalam pengertian terwujudnya substansi hukum dalam berbagai interaksi manusia, sebagai individu maupun sebagai makhluk sosial yang selalu berinteraksi dalam mempertahankan hidupnya, hanya dapat dilakukan ketika ketika

⁵⁶H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, *Op.cit.*, hal. 7-8.

⁵⁷Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Yogyakarta : Genta Publishing, 2009, hal. vii.

struktur hukum berperan dalam tugas dan fungsinya masing-masing. Subsistem hukum berinteraksi dalam satu kesatuan sistem.

Penegakan hukum perlu dilakukan mengingat hukum tidak akan dapat berjalan dengan baik dan efektif apabila tidak ada yang dilakukan ketika terjadi suatu penyimpangan atau pelanggaran. Penegakan hukum mempunyai arti penting dalam suatu pelaksanaan ketentuan di bidang perpajakan.

Menurut Y. Sri Pudyatmoko, dikenal adanya penegakan hukum administrasi dan penegakan hukum pidana, yang dijelaskan sebagai berikut:

“Penegakan hukum administrasi bertujuan agar sesuatu yang menyimpang dapat dibenahi. Dalam hal ini, yang menjadi fokus perhatian untuk mendapatkan penanganan adalah perbaikan atau perubahan sikap atau perilaku dari subjek. Sedangkan penegakan hukum pidana dapat dilakukan dalam rangka pelaksanaan ketentuan di bidang pajak. Penegakan hukum pidana dilakukan melalui proses peradilan”.⁵⁸

Penegakan hukum administrasi kurang memberikan tekanan pada si subjek atau pelaku pelanggaran, melainkan lebih menekankan pada perbuatannya. Penegakan hukum administrasi dilakukan oleh aparat pemerintah di bidang pajak, jadi bukan melalui hakim. Dalam penegakan hukum administrasi, prosedur penegakan hukum dilakukan secara langsung tanpa melalui proses peradilan berbeda dengan penegakan hukum pidana melalui proses peradilan dan kemungkinan pemberian sanksi pidana adanya kumulasi eksternal atas penerapan sanksi. Penerapan sanksi kumulatif secara eksternal adalah pengenaan sanksi administrasi dan pengenaan sanksi pidana secara sekaligus.

Nilai substansial keadilan dimana suatu kondisi keseimbangan dari apa yang dikatakan baik dengan apa yang dirasakan tidak baik (buruk), apa yang dirasakan sebagai suatu yang menyenangkan dan sebagai sesuatu yang menyusahkan dan sesuatu yang dirasakan

⁵⁸Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta : Salemba 2007, hal. 15.

menguntungkan dengan sesuatu yang dirasakan merugikan, pada hakikatnya merupakan suatu yang hanya dirasakan dan kalau dialami secara nyata hanyalah terjadi ketika seseorang menerima putusan dari penegak hukum atas perbuatan yang dilakukan, baik itu di dalam perbuatan yang mengganggu kepentingan publik maupun yang mengganggu kepentingan privat, putusan mana dalam bentuk ancaman hukuman yang harus diterima oleh para subjek yang bersengketa. Misalkan terjadi suatu sengketa pajak yang diajukan ke Pengadilan Pajak, hal tersebut merupakan suatu proses dalam hukum pajak yang diharapkan dapat memberikan keadilan, baik bagi wajib pajak maupun kepada pemerintah sebagai pemungut pajak.

Tujuan dari hukum adalah untuk mencapai keadilan, dan hukum pajak yang merupakan bagian dari hukum itu sendiri harus pula ditujukan untuk terselenggaranya suatu keadilan. Pajak merupakan pungutan dari Negara yang dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*prestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, karenanya pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang.

Menurut Hj. Ety Rochaeti menyatakan bahwa :

“Keadilan dalam pemungutan pajak ini harus mencakup pembentukan perundang-perundangan pengenaannya, pemungutannya maupun dalam pembagian beban pajak yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan, juga ada saluran saluran hukum yang terbuka bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan”.⁵⁹

Secara teori pemungutan pajak tidak terlepas dari rasa keadilan, sebab keadilan dapat menciptakan keseimbangan sosial yang sangat penting untuk kesejahteraan masyarakat. Dalam penetapan tarifnya pun harus mendasarkan pada prinsip-prinsip keadilan. Dalam penghitungan pajak yang terutang digunakan tarif pajak. Tarif pajak dimaksud adalah

⁵⁹Hj. Ety Rochaeti, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Wawasan Hukum, Vol. 26 No. 01 Februari 2012, hal. 499.

tarif untuk menghitung besarnya pajak terutang (pajak yang harus dibayar). Besarnya tarif pajak dapat dinyatakan dalam persentase.

Sedangkan kebudayaan (sistem) hukum, menurut Soerjono Soekanto, mengatakan bahwa :

“pada dasarnya mencakup nilai-nilai yang mendasari hukum yang berlaku, nilai-nilai yang merupakan konsepsi-konsepsi abstrak mengenai apa yang dianggap baik (sehingga dianuti) dan apa yang dianggap buruk (sehingga dihindari). Nilai-nilai yang mencerminkan dua keadaan ekstrim yang harus diserasikan”.⁶⁰

Konteks budaya hukum sebagai pola tindakan penegak hukum, terbentuknya dari pola tindakan akibat dari kultur yang menjadi panutan dikenakan nilai yang dianggap baik oleh setiap manusia adalah hasil dari pengaruh nilai yang menuntut setiap individu di dalam bertindak laku, baik itu menampak dalam pola tindakan pemikiran maupun dalam pola tindakan berbuat dan bekerja.

Menurut H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, menyatakan bahwa :

“Kultur, dapat dijadikan tindakan bagi para penegak hukum yang harus menampak dalam pemikiran perbuatan, ketika kaidah-kaidah hukum itu diberlakukan. Pemberlakuan kaidah hukum atas dasar kultur individu dan masyarakat adalah memberikan pengertian atas keberlakuan kaidah hukum yang sesuai nilai-nilai yang mendasari masyarakat dalam di dalam pola tindakan dan tata kelakuan, baik dalam kesendiriannya sebagai individu, maupun sebagai anggota masyarakat, nilai-nilai yang mendasari pola tindakan dan tata kelakuan itulah yang menjadi kulkur hukum”.⁶¹

Sudut pandang relativitas budaya menempatkan hukum sebagai sub konsep buaya, tidak ada satu sistem budaya yang sama atara satu masyarakat dengan masyarakat lain. Tata keluan yang mempola dalam pemikiran dan perbuatan para penegak hukum berupa ilmu pengetahuan, kebiasaan-kebiasaan sosial seperti sistem kepercayaan, seni, moral dan adat istiadat serta kemampuan dan kebiasaan-kebiasaan

⁶⁰Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 59-60.

⁶¹H. Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, *Op.cit.*, hal. 142.

lainnya, semuanya itu menjadi landasan dari kultur hukum yang harus dipertimbangkan oleh para penegak hukum.

Penegakan hukum dalam bidang pajak yang tegas pasca pengampunan pajak menjadi bukti keberhasilan suatu proses penegakan hukum dan sarana penegakan hukum tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak, sampai dengan akhir tahun pajak terakhir.

b. Efektivitas Hukum

Efektivitas merupakan tingkat keberhasilan dalam pencapaian tujuan. Efektivitas merupakan pengukuran dalam arti tercapainya sasaran atau tujuan yang telah ditentukan sebelumnya. Menurut Faisal Santiago, tujuan pencapaian hukum itu sendiri adalah :

“Hukum berisi norma perlindungan kepentingan rakyat seperti keadilan, kebebasan menentukan pilihan, perlakuan yang adil, perlakuan yang manusiawi, hak memperoleh kesejahteraan dan pekerjaan yang layak, termasuk yang bermuatan penegakan hukum. Jika penyelenggara kekuasaan mengimplementasikan tugas yang digariskan oleh hukum ini sesuai kehendak hukum, maka hal ini berarti menyelenggarakan tujuan ideal yang sudah melekat dalam diri negara hukum seperti menjaga dan melindungi kehidupan manusia dari bahaya, setidaknya telah dapat dikatakan harapan hukum telah terpenuhi”.⁶²

Apabila pelaksanaan hukum tersebut di atas, dapat terlaksana maka hukum itu dirasa efektif, sebab terlaksananya upaya tegaknya atau berfungsinya norma-norma secara nyata yang merupakan pedoman perilaku dalam kehidupan bermasyarakat dan manfaat masyarakat dengan tegaknya hukum tersebut terpenuhi. Tetapi dalam realitasnya tidak semua masyarakat mendapatkan kemanfaatan tersebut, sehingga hal ini berakibatkan masyarakat cenderung melanggar peraturan perundang-undangan peraturan yang ada.

⁶²Faisal Santiago, *Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi oleh Penegak Hukum untuk Terciptanya Ketertiban Hukum*, Pagaruyuang Law Journal Volume 1 No. 1, Juli 2017, hal. 29.

Konsistensi para aparat hukum yang masih kurang sehingga efektivitas hukum tidak terpenuhi. Hal ini sesuai apa yang dinyatakan oleh H. Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, aturan itu tidak berlaku efektif, apabila :

”Tidak efektifnya undang-undang bisa disebabkan karena undang-undangnya kabur atau tidak jelas, aparatnya yang tidak konsisten dan atau masyarakatnya tidak mendukung pelaksanaan dari undang-undang tersebut. Apabila undang-undang itu dilaksanakan dengan baik, maka undang-undang itu, dikatakan efektif. Dikatakan efektif karena bunyi undang-undangnya jelas dan tidak perlu adanya penafsiran, aparatnya menegakkan hukum secara konsisten dan masyarakat yang terkena aturan tersebut sangat mendukungnya”.⁶³

Menurut pandangan L. Mayhew dalam Soerjono Soekanto, efektivitas hukum dilihat dari tingkah laku warga masyarakat, yaitu :

”Efektivitas dari hukum untuk mengubah tingkah laku warga masyarakat atau bagian masyarakat tidak sepenuhnya tergantung pada sikap-sikap warga masyarakat yang sesuai dengan hukum, atau pada kerasnya sanksi-saksi yang ada untuk menerapkan hukum tersebut”.⁶⁴

Untuk mengetahui sikap warga masyarakat, perlu dibedakan antara kepercayaan warga masyarakat akan kepentingan atau keinginan untuk patuh terhadap hukum, bahwa hukum tersebut tidak memihak, hak dari pembentuk hukum untuk menyusun dan menyatakan hukum sebagai suatu yang sah dan apabila diterapkan terhadap kasus-kasus tertentu hukum tidak akan berpihak. Kemauan karena terpaksa untuk mengetahui hukum haruslah dibedakan dengan keinginan warga masyarakat untuk menaati hukum. Misalnya, orang mungkin tidak akan merasa senang untuk membayar pajak akan tetapi, peraturan-peraturan tentang perajakan tidak ditentangnya. Selanjutnya, ketidakpatuhan

⁶³H. Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2014, hal. 301.

⁶⁴Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 200.

terhadap hukum haruslah dihubungkan dengan pola-pola kepercayaan terhadap berbagai bagian dari hukum yang bersangkutan.

Efektif tidaknya suatu hukum, menurut Achmad Ali, dapat diukur :

”Sejauhmana hukum itu ditaati oleh sebagian besar target yang menjadi sasaran ketaatannya, kita akan mengatakan bahwa aturan hukum yang bersangkutan adalah efektif. Namun demikian, sekalipun dikatakan aturan yang ditaati itu efektif, tetapi kita tetap masih dapat mempertanyakan lebih jauh derajat efektivitasnya karena seseorang menaati atau tidak suatu aturan hukum tergantung pada kepentingannya”.⁶⁵

Kepentingan masyarakat atau seseorang inilah yang identik untuk mengukur ketaatan terhadap hukum. Apabila aturan ditaati maka aturan itu dianggap efektif. Efektivitas hukum merupakan proses yang bertujuan agar supaya hukum berlaku efektif.

Menurut Pospisil dalam Achmad Ali, ada empat atribut khas kaidah hukum yang tidak dimiliki oleh kaidah-kaidah sosial lainnya.

Keempat atribut khas hukum itu adalah :

1. *Attribute of authority* yaitu bahwa hukum merupakan keputusan-keputusan dari pihak-pihak yang berkuasa dalam masyarakat, keputusan-keputusan mana ditujukan untuk mengatasi ketegangan-ketegangan yang terjadi di dalam masyarakat.
2. *Attribute of intention of universal application* yaitu keputusan-keputusan yang mempunyai daya jangkauan yang panjang untuk masa mendatang.
3. *Attribute of obligation* merupakan ciri di mana keputusan-keputusan pengawasan yang harus berisikan kewajiban-kewajiban pihak pertama terhadap pihak kedua dan sebaliknya. Dalam hal ini semua pihak harus masih dalam keadaan hidup.
4. *Attribute of sanction* yang menentukan bahwa keputusan-keputusan dari pihak yang berkuasa harus dikeluarkan dengan sanksi, yang didasarkan pada kekuasaan masyarakat yang nyata.⁶⁶

⁶⁵Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence) Termasuk Interpretasi Undang-Undang (Legisprudence)*, Jakarta : Kencana, 2009, hal. 375.

⁶⁶Achmad Ali, *Menjelajah Kajian Empiris terhadap Hukum*, Jakarta : Yarsif Watampone, Anggota IKAPI, 2018, hal. 183.

Sedangkan menurut Max Weber dalam Achmad Ali, mempertahankan bahwa hukum mempunyai tiga ciri dasar yang membedakan dengan aturan-aturan lain. Ketiga ciri dasar itu adalah :

1. Menekankan untuk tunduk pada hukum *comes externally in the form of actions or threats of action by others regardless of whether a person wants to obey the law or does so out of habit*;
2. Tindakan-tindakan eksternal atau ancaman selalu mencakup paksaan kekerasan atau kekuasaan.
3. yang mengimplementasikan ancaman paksaan itu adalah orang-orang yang berperan sebagai pejabat penegak hukum.⁶⁷

Pendapat Pospisil dan Max Weber tersebut menegaskan unsur sanksi eksternal yang bertanggungjawab atas pelaksanaan hukum dan menggunakan paksaan kekerasan sebagai unsur hukum. Lebih lanjut teori Max Weber dalam Soerjono Soekanto tentang hukum dikemukakan empat tipe ideal dari hukum, yaitu masing-masing sebagai berikut :

1. Hukum irasional dan material, yaitu dimana pembentuk undang-undang dan hakim mendasarkan keputusannya semata-mata pada nilai-nilai emosional tanpa menunjuk pada suatu kaidah.
2. Hukum irasional dan formal, yaitu di mana pembentuk undang-undang dan hakim berpedoman pada kaidah-kaidah di luar akal, oleh karena didasarkan pada wakyu atau ramalan.
3. Hukum irasional dan material, dimana keputusan-keputusan pada pembentuk undang-undang dan hakim menunjuk pada suatu kitab suci, kebijaksanaan-kebijaksanaan penguasa atau ideologi.
4. Hukum irasional dan formal yaitu di mana hukum dibentuk semata-mata atas dasar konsep-konsep abstrak dari ilmu hukum.⁶⁸

Dengan demikian, hukum formal cenderung untuk menyusun sistematika kaidah hukum, sedangkan hukum material lebih bersifat empiris. Namun demikian kedua hukum tersebut dapat dirasionalissikan

⁶⁷*Ibid.*, hal. 184.

⁶⁸Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 56-57.

yaitu pada hukum formal didasarkan pada logika murni, sedangkan hukum material pada kegunaannya.

Menurut Isharyanto efektivitas hukum dilihat dari segi moralitas, yaitu :

“Hukum hanya mungkin berlaku efektif dalam masyarakat, apabila hukum itu mencerminkan moralitas yang secara filosofi diyakini kebenarannya oleh masyarakat tempat hukum itu diberlakukan. Apabila ada produk hukum yang tidak sejalan atau bertentangan dengan nilai-nilai moralitas yang diyakini kebenarannya oleh bangsa Indonesia (terutama yang jumlahnya mayoritas), maka konsekuensinya, hukum itu pasti tidak akan bisa dilaksanakan, sebagai mana seharusnya hukum itu berlaku. Bahkan mungkin hal itu akan menjadi pemicu pertentangan antara rakyat dengan penguasa telah menyimpang dari nilai-nilai kebenaran yang diyakini. Sebaliknya apabila hukum itu mencerminkan nilai-nilai kebenaran dan keadilan yang hidup di dalam masyarakat, maka hukum itu akan mudah diterima dan dilaksanakan oleh mereka”.⁶⁹

Hukum akan selalu terwujud dalam sebuah keputusan. Keputusan-keputusan berisi sekian banyak pertimbangan seperti moral, kondisi sosial, kemasyarakatan, kultural, dan sebagainya. Semua itu menjadi elemen yang menyusun penilaian. Dengan demikian, elemen penyusun keputusan hukum akan menjadi lentur.

Teori Hans Kelsen menyajikan definisi tentang efektivitas hukum adalah :

”Apakah orang-orang pada kenyataannya berbuat menurut suatu cara untuk menghindari sanksi yang diancamkan oleh norma hukum atau bukna, dan apakah sanksi tersebut benar-benar dilaksanakan bila syaratnya terpenuhinya atau tidak terpenuhi”.⁷⁰

Konsep efektivitas dalam definisi Hans Kelsen difokuskan pada subyek dan sanksi. Subyek yang melaksanaannya, yaitu orang-orang atau badan hukum. Orang-orang tersebut harus melaksanakan hukum sesuai dengan bunyinya norma hukum. Bagi orang-orang yang

⁶⁹Isharyanto, *Op.cit.*, hal. 9.

⁷⁰Hans Kelsen, *Teori Hukum tentang Hukum dan Negara*, Bandung : Nusa Media, 2006, hal. 39.

dikenakan sanksi hukum, maka sanksi hukum benar-benar dilaksanakan atau tidak.

Menurut H. Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, teori efektivitas hukum adalah : "Teori yang mengkaji dan menganalisis tentang keberhasilan, kegagalan dan faktor-faktor yang mempengaruhi dalam pelaksanaan dan penerapan hukum".⁷¹

Menurut H. Salim HS., dan Erlies Septiana Nurbani ada, tiga fokus kajian teori efektifitas hukum yaitu meliputi :

1. Keberhasilan dalam pelaksanaan hukum.
2. Kegagalan di dalam pelaksanaannya; dan
3. Faktor-faktor yang mempengaruhinya.⁷²

Dari ketiga kajian teori efektivitas hukum tersebut di atas dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Keberhasilan di dalam pelaksanaan hukum

Adalah bahwa hukum yang dibuat itu telah tercapai maksudnya. Maksud dari norma hukum adalah mengatur kepentingan manusia. Apabila norma hukum itu ditaati dan dilaksanakan oleh masyarakat maupun penegak hukum, maka pelaksanaan hukum itu dikatakan efektif atau berhasil di dalam implementasinya. Misalkan dapat dilihat dalam masyarakat yang telah secara sadar telah menyetorkan kewajiban pajaknya kepada negara, mencapai 100%.

2. Kegagalan di dalam pelaksanaan hukum

Adalah bahwa ketentuan-ketentuan hukum yang telah ditetapkan tidak mencapai maksudnya dan tidak berhasil di dalam implementasinya. Misalkan dalam program *tax amnesty*, dapat dilihat dalam masyarakat yang telah secara sadar telah menyetorkan kewajiban pajaknya kepada negara hanya mencapai (70%), tidak berjalan sebagaimana yang diharapkan atau tidak sesuai dengan target yang dicapai.

⁷¹H. Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.cit.*, hal. 303.

⁷²*Loc.cit.*

3. Faktor-faktor yang mempengaruhinya

Adalah hal-hal yang ikut menyebabkan atau berpengaruh di dalam pelaksanaan dan penerapan hukum tersebut seperti aspek keberhasilan dan aspek kegagalan.

Menurut pandangan Clearence J. Dias, Howard dan Mummmers. Clearence J. Dias dalam Marcus Priyo Gunarto, mengemukakan lima syarat bagi efektif tidaknya suatu sistem hukum, yaitu :

1. Mudah tidaknya makna atau isi aturan-aturan hukum itu ditangkap;
2. Luas tidaknya kalangan di dalam masyarakat yang mengetahui isi aturan-aturan yang bersangkutan.
3. Efisien dan efektif tidaknya mobilisasi aturan-aturan hukum yang dicapai dengan bantuan :
 - a. Aparat administrasi yang menyadari kewajibannya untuk melibatkan dirinya ke dalam usaha mobilisasi yang demikian;
 - b. Para warga masyarakat yang merasa terlibat dan merasa harus berpartisipasi di dalam proses mobilisasi hukum.
4. Adanya mekanisme penyelesaian sengketa yang tidak hanya harus mudah dihubungi dan dimasuki oleh setiap warga masyarakat, akan tetapi juga harus cukup efektif menyelesaikan sengketa; dan
5. Adanya anggapan dan pengakuan yang merata di kalangan warga masyarakat, bahkan aturan-aturan dan pranata-pranata hukum itu memang sesungguhnya berdaya mampu efektif.⁷³

Berdasarkan penjelasan para ahli di atas, maka teori efektivitas hukum dapat diterapkan di bidang perpajakan terutama terkait masalah pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam hukum pajak. Aturan hukum pengampunan pajak (*tax amnesty*) harus disusun secara efektif yang mengandung nilai-nilai moral, kondisi sosial, kemasyarakatan, kultural, dan sebagainya, sehingga masyarakat sebagai wajib pajak dapat mengerti, memahami dan secara sadar membayar pajak. Hukum pajak merupakan sebagian dari hukum publik, dan inilah adalah bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan

⁷³Marcus Priyono Gunarto, *Kriminalisasi dan Penalisisasi Dalam Rangka Fungsionalisasi Perda Pajak dan Retribusi*, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2008, hal. 71-72.

warganya. Pajak merupakan pungutan paksa yang dilakukan oleh pemerintah terhadap wajib pajak. Pajak merupakan iuran wajib kepada negara berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan balas jasa kembali secara langsung.

Menurut R. Santoso Brotodihardjo yang dimaksud dengan hukum pajak, disebut juga hukum fiskal adalah :

“Keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak atau disebut wajib pajak”.⁷⁴

Hal senada apa yang dikatakan oleh Adrian Sutedi, menyatakan bahwa :

“Hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan perundang-undangan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara, sehingga hukum pajak tersebut merupakan hukum publik yang mengatur hubungan negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak”.⁷⁵

Tugas hukum pajak itu sendiri untuk menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dengan penegakan pajak, merumuskannya dalam peraturan-peraturan hukum sesuai dengan keadaan-keadaan dalam masyarakat tersebut.

Sedangkan menurut A. Anshari Ritonga menyebutkan bahwa :
“Hukum pajak adalah hukum fiskal sebab mengatur fiskal yang meliputi pemungutan pajak (untuk penerimaan negara) dan menyerahkan kembali kepada masyarakat berupa belanja (pengeluaran negeri).”⁷⁶

⁷⁴R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung : Rafika Aditama, 2013, hal. 1.

⁷⁵Adrian Sutedi, *Op.cit.*, 2019, hal. 6.

⁷⁶A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan di Indonesia*, Jakarta : Pustaka El Manar, 2020, hal .9.

Sedangkan yang dimaksud dengan pajak itu sendiri, menurut P.J.A. Adriani menyatakan bahwa :

“Pajak adalah iuran kepada negara (dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintah”.⁷⁷

Menurut Mardiasmo menegaskan bahwa : “pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara, dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal balik yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum”.⁷⁸

Adapun asas-asas yang harus diperhatikan dalam pemungutan pajak, menurut Adam Smith dalam Adrian Sutedi mengemukakan :

1. Asas *equality*, yaitu dalam suatu negara tidak diperbolehkan mengadakan diskriminasi di antara wajib pajak. Pengenaan pajak terhadap subjek hendaknya dilakukan seimbang sesuai dengan kemampuannya.
2. Asas *certainty*, yaitu pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak harus pasti untuk menjamin adanya kepastian hukum, baik mengenai subyek, objek, besarnya pajak, dan pembayarannya.
3. Asas *convenience*, yaitu pajak hendaknya dipungut pada saat paling tepat/baik bagi para wajib pajak.
4. Asas *Efficiency*, yaitu biaya pemungutan pajak hendaknya seminimal mungkin, aratinya biaya pemungutan pajak harus lebih kecil dari pemasukan pajaknya.
5. Asas ekonomi, sebagai fungsi *budgeter*, pajak juga digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, tidak mungkin suatu negara menghendaki merosotnya kehidupan ekonomi masyarakat, karena itu pemungutan pajak sebagai berikut L
 - a. Harus diusahakan supaya jangan sampai menghambat lancarnya produksi dan perdagangan.
 - b. Harus diusahakan supaya jangan menghalang-halangi rakyat dalam usahanya menuju kebahagiaan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum.⁷⁹

⁷⁷Aristanti Widyaningsih, *Hukum Pajak dan Perpajakan (dengan pendekatan Mid Map)*, Bandung : Alfabeta, 2017, hal. 2.

⁷⁸Mardiasmo, *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi, 2011, hal. 1.

⁷⁹Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 29.

Di dalam hukum pajak memuat pula unsur-unsur hukum tata negara, hukum pidana, hukum acara pidana, hukum perdatam dan lain-lain menurut H. Rochmat Soemitro, menyebutkan bahwa :

“Hukum pajak merupakan suatu bagian dari hukum tata usaha negara, yang didalamnya termuat juga anasir-anasir hukum tata negara, hukum pidana, hukum perdata dan lain-lain”.⁸⁰

Menurut Adrian Sutedi mengatakan bahwa : hukum pajak terbagi menjadi 2 yaitu : “hukum pajak materiil dan hukum pajak formal”.⁸¹

Hukum pajak materiil atau hukum pajak umum (*lex-generalis*). adalah hukum pajak yang memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, berapa besarnya pajak atau dapat dikatakan pula segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak. Sedangkan yang dimaksud hukum pajak formal atau hukum pajak khusus atau hukum acara perpajakan (*lex-specialist*) adalah hukum pajak yang memuat peraturan-peraturan mengenai cara-cara hukum pajak materiil menjadi kenyataan. Hukum ini memuat cara-cara pendaftaran diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), cara-cara pembukuan, cara-cara pemeriksaan, cara-cara penagihan, hak dan kewajiban wajib pajak, cara-cara penyidikan, macam-macam sanksi, dan lain-lain.

Maka dari itu upaya pemerintah dalam meningkatkan pendapatan dari pajak dengan melakukan pengampunan pajak dengan dikeluarkannya kebijakan fiskal tentang pengampunan pajak (*tax amnesty*) melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang diharapkan adanya kesadaran para wajib

⁸⁰Rochmat Soemitro, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1994*, Bandung : P.Y. Erosco, 1977, hal. 23.

⁸¹Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 8.

pajak untuk membayar pajak. Jadi efektivitas hukum juga berkaitan erat dengan kesadaran hukum warga masyarakat.

2. Teori Tengah (*Middle Range Theory*)

a. Kesadaran Hukum

Kesadaran hukum merupakan konsepsi abstrak di dalam diri manusia, tentang keserasian antara ketertiban dan ketentraman yang dikehendaki atau sepantasnya. Kesadaran hukum sering dikaitkan dengan pentaatan hukum, pembentukan hukum, dan efektivitas hukum. Kesadaran hukum merupakan kesadaran nilai-nilai yang terdapat dalam manusia tentang hukum yang ada.

Menurut Soerjono Soekanto, menyatakan bahwa :

“Kesadaran hukum sebenarnya merupakan kesadaran atau nilai-nilai yang terdapat di dalam diri manusia tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada. Sebenarnya yang ditekankan adalah nilai-nilai tentang fungsi hukum dan bukan suatu penilaian hukum terhadap kejadian-kejadian yang konkrit dalam masyarakat yang bersangkutan.”⁸²

Menurut Scholten dalam Soerjono Soekanto menyatakan bahwa :

“Kesadaran hukum menekankan tentang nilai-nilai masyarakat tentang fungsi apa yang hendaknya dijalankan oleh hukum dalam masyarakat. Sejalan dengan dengan pendapat tersebut dapat dikatakan bahwa persoalannya di sini kembali pada masalah dasar daripada sahnya hukum yang berlaku, yang akhirnya harus dikembalikan pada nilai-nilai masyarakat (warga negaranya)”.⁸³

Krabbe dalam Achmad Ali dan Wiwie Heryani menyatakan bahwa : “kesadaran hukum merupakan kesadaran atau nilai-nilai yang terdapat di dalam diri manusia, tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada”.⁸⁴

⁸²Soerjono Soekanto, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, Jakarta : Rajawali, 2019, hal. 152.

⁸³*Ibid.*, hal. 153.

⁸⁴Achmad Ali dan Wiwie Heryani, *Menjelajahi Kajian Empiris Terhadap Hukum*, Jakarta : Kencana, 2012, hal. 141.

Menurut R.M. Williams Jr, dalam Soerjono Soekanto, secara terperinci, nilai-nilai yang terdapat dalam diri manusia tersebut :

1. Merupakan abstraksi daripada pengalaman-pengalaman pribadi, sebagai akibat daripada proses interaksi sosial yang kontinu.
2. Senantiasa harus diisi dan bersifat dinamis, oleh karena didasarkan pada interaksi sosial yang dinamis pula.
3. Merupakan, suatu kriterium untuk memilih tujuan-tujuan di dalam kehidupan sosial.
4. Merupakan sesuatu yang menjadi penggerak manusia ke arah pemenuhan hasrat hidupnya, sehingga nilai-nilai merupakan faktor yang sangat penting di dalam pengarahan kehidupan sosial maupun kehidupan pribadi manusia.⁸⁵

Menurut Elly Rosana menyatakan bahwa :

“Kesadaran hukum adalah kesadaran diri sendiri tanpa tekanan, paksaan, atau perintah dari luar untuk tunduk pada hukum yang berlaku. Dengan berjalannya kesadaran hukum di masyarakat maka hukum tidak perlu menjatuhkan sanksi. Sanksi hanya dijatuhkan pada warga yang benar-benar terbukti melanggar hukum. Hukum berisi perintah dan larangan. Hukum memberitahukan kepada kita mana perbuatan yang bertentangan dengan hukum yang bila dilakukan akan mendapat ancaman berupa sanksi hukum. Terhadap perbuatan yang bertentangan dengan hukum tentu saja dianggap melanggar hukum sehingga mendapat ancaman hukuman”.⁸⁶

Menurut Achmad Ali menyatakan bahwa : “Kesadaran hukum dan ketaatan hukum merupakan dua hal yang sangat menentukan efektif atau tidaknya pelaksanaan perundang-undangan atau aturan hukum dalam masyarakat”.⁸⁷

Menurut Esmi Warrasih, dari segi terminologi kesadaran hukum bahwa :

“Kesadaran hukum berarti kesadaran untuk bertindak sesuai dengan ketentuan hukum. Kesadaran hukum masyarakat merupakan semacam jembatan yang menghubungkan antara

⁸⁵*Ibid.*, hal. 154-155.

⁸⁶Elly Rosana, *Kepatuhan Hukum Sebagai Wujud Kesadaran Hukum Masyarakat*, Jurnal TAPIs Vol.10 No.1 Januari-Juni 2014, hal. 3.

⁸⁷Achmad Ali, *Op.cit.*, hal. 375.

peraturan-peraturan hukum dengan tingkah laku hukum anggota masyarakat. Lawrence Friedman lebih condong menyebutnya sebagai bagian dari “kultur hukum”, yaitu nilai-nilai, sikap-sikap yang mempengaruhi bekerjanya hukum”.⁸⁸

Menurut Soerjono Soekanto kesadaran hukum dilihat dari segi pejabat-pejabat hukum mengatakan bahwa :

“Pandangan pejabat-pejabat hukum mengenai sesuatu peristiwa yang diatur di dalam undang-undang (hukum) berubah, maka hukum sudah berubah walaupun bunyinya tetap sama. Kiranya dapat diambil kesimpulan bahwa pandangan-pandangan hukum pejabat-pejabat hukum tersebut, adalah perwujudan dari kesadaran hukum dari pejabat-pejabat hukum yang bersangkutan”.⁸⁹

Apabila hendak diadakan penggolongan antara individu-individu sebagai anggota masyarakat dan individu-individu sebagai pejabat hukum. Lebih lanjut menurut Soerjono Soekanto dilihat dari hubungan masyarakat dan pejabat-pejabat hukum mengatakan bahwa :

“Di dalam setiap masyarakat akan terdapat kesadaran hukum warga masyarakat di samping adanya kesadaran hukum pejabat-pejabat hukum sepanjang mengenai peristiwa-peristiwa tertentu. Seharusnya, demi kepastian karena perubahan-perubahan tersebut akan mempunyai sasaran pelbagai unsur tradisional dari masyarakat. Dengan sendirinya hal tersebut juga menyangkut nilai-nilai sosial yang berlaku di dalam masyarakat yang bersangkutan, khususnya yang menyangkut kesadaran hukumnya.”⁹⁰

Kesadaran hukum individu merupakan pangkal daripada kesadaran hukum masyarakat mengenai peristiwa-peristiwa tertentu sejalan dengan kesadaran hukum para pejabat hukum. Kesadaran hukum masyarakat mengenai peristiwa-peristiwa tertentu sejalan dengan ketentuan-ketentuan hukum tertulis, pada khususnya

⁸⁸Esmi Warrasih, *Pranata Hukum sebagai Telaah Sosiologis*, Semarang : Suryadaru Utama, 2005, hal. 113.

⁸⁹Soerjono Soekanto, *Pokok-pokok Sosiologi Hukum*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2018, hal. 166.

⁹⁰*Ibid.*, hal. 166-167.

menyangkut kepastian hukum dan ketertiban hukum dan kesadaran hukum para pejabat hukum sejalan dengan ketentuan-ketentuan hukum tertulis.

Menurut B. Kuntschincky dalam Soerjono Soekanto, indikator-indikator dari masalah kesadaran hukum tersebut adalah :

- a. Pengetahuan tentang peraturan-peraturan hukum (*law awareness*)
- b. Pengetahuan tentang isi peraturan-peraturan hukum (*law acquaintance*)
- c. Sikap terhadap peraturan-peraturan hukum (*legal attitude*)
- d. Pola-pola perikelakuan hukum (*legal behavior*).⁹¹

Setiap indikator tersebut di atas, menunjuk pada tingkat kesadaran hukum tertentu mulai dari yang terendah sampai dengan yang tertinggi. Jadi kesadaran hukum masyarakat merupakan sumber dari satu-satunya hukum yang terbentuk dari diri manusia itu sendiri, baik itu bagi seorang pejabat hukum yang secara sadar dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabkan sesuai dengan aturan atau ketentuan peraturan perundang-undangan, tidak menjalankan tugas dengan sewenang-wenang, dan bagi masyarakat hukum secara sadar atau mempunyai nilai-nilai yang terdapat di dalam dirinya, tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada. Sedangkan bagi masyarakat tumbuhnya kesadaran diri sendiri tanpa tekanan, paksaan atau sanksi yang akan mereka (masyarakat) terima.

Teori kesadaran hukum ini dapat diterapkan bidang perpajakan terhadap program *tax amnesty*. Dimana bagi masyarakat wajib pajak atas kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, dengan cara secara sadar melaporkan kekayaan atau hartanya secara sukarela dan jujur tidak adanya unsur paksaan atau sanksi yang diterapkan pada program *tax amnesty* tersebut. Masyarakat akan secara sadar atau kesadaran atas hukum

⁹¹Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 159.

sebagai wajib pajak untuk membayar pajak, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka dengan adanya kesadaran tersebut hukum tidak perlu menjatuhkan sanksi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

b. Budaya Hukum

Budaya hukum erat kaitannya dengan kesadaran hukum masyarakat. Semakin tinggi kesadaran hukum masyarakat maka akan tercipta budaya hukum yang baik dan dapat merubah pola pikir masyarakat mengenai hukum selama ini.

Menurut Emeritus, H. Lilis Rasjidi, dan Ida Bagus Wyasa Putra, menyatakan :

“Budaya hukum digunakan untuk menunjuk tradisi hukum yang digunakan untuk mengatur kehidupan suatu masyarakat hukum. Dalam masyarakat hukum yang sederhana, kehidupan masyarakat terikat ketat oleh solidaritas mekanis, persamaan kepentingan dan kesadaran, sehingga masyarakat lebih menyerupai suatu keluarga besar, maka hukum cenderung berbentuk tidak tertulis”.⁹²

Bentuk hukum tidak tertulis sebagai budaya hukum terdapat pada masyarakat hukum ada di Indonesia. Disamping tradisi hukum tidak tertulis ini, terdapat juga budaya hukum tertulis. Pada mulanya budaya ini dianut oleh bangsa Prancis dan masyarakat Eropa Kontinental pada umumnya, tetapi ekspansi kolonialisme bangsa-bangsa Eropa. Kemudian telah menyebarkannya ke seluruh dunia. Kultur sosial yang menginginkan keberlakuan asas “*rule of law*” asas yang menghendaki keberlakuan peraturan dalam hukum yang berlaku. Peraturan adalah undang-undang sedangkan hukum memiliki pengertian luas, mencakup aturan perundang-undangan yang tertulis. Hukum lebih bersifat abstrak sedangkan undang-undang sifatnya lebih konkret,

⁹²Emeritus, H. Lilis Rasjidi, dan Ida Bagus Wyasa Putra, *Hukum sebagai Suatu Sistem*, Bandung : Fikahati Anekka, 2012, hal. 156.

dalam bentuk aturan yang tertulis. Doktrin “*rule of law*” inilah yang menjadi dasar akar budaya dalam kultur hukum.

Menurut Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, menyebutkan bahwa :

“Keberlakuan kultur hukum Eropa Kontinental, terkonkordasi dalam Undang-Undang Dasar 1945 lewat penjelasan yang menegaskan bahwa Negara Republik Indonesia berdasarkan pada hukum atau disebut sebagai *rechtstaats* (negara berdasarkan hukum).”⁹³

Menurut Bachsan Mustafa, yang dimaksud dengan budaya hukum adalah :

“Kebiasaan orang atau kelompok orang mematuhi dan mentaati peraturan-peraturan hukum yang berlaku, yang disebut hukum positif. Jadi budaya hukum itu menyangkut dua aspek : pertama, aspek perilaku, kedua aspek hukum positif”.⁹⁴

Budaya hukum sebagai aspek perilaku adalah mematuhi atau mentaati, harus ada kebiasaan mematuhi peraturan hukum. Orang bisa mematuhi hukum kalau ia membiasakan diri untuk mematuhi peraturan hukum. Peraturan hukum inilah sebagai aspek hukum positif. Namun, karena dalam proses pembudayaan hukum adanya keharusan untuk menaati dan mematuhi peraturan-peraturan hukum, berarti hal ini menyangkut *psychology* dan *ratio* manusia.

Menurut Bachsan Mustafa, menyatakan bahwa :

“Menyangkut *psychology*, karena orang merasa terikat pada perilaku yang biasa dilakukan sebagai hasil kesepakatan masyarakat, menyangkut *ratio*, karena orang harus memilih antara perilaku yang benar dan baik dengan yang salah dan jahat, berdasarkan pengetahuannya tentang fungsi hukum dalam pergaulan manusia dan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara”.⁹⁵

Menurut Lawrence M. Friedman, mengatakan bahwa :

⁹³Faried Ali, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, *Op.cit.*, hal. 147.

⁹⁴Bachsan Mustafa, *Op.cit.*, hal. 179.

⁹⁵*Ibid.*, hal. 180.

“Kultur hukum adalah sikap manusia terhadap hukum dan sistem hukum kepercayaan, nilai, pemikiran, serta harapannya. Kultur hukum adalah suasana pemikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari, atau disalahgunakan”.⁹⁶

Disamping hukum itu dapat digunakan, dihindari atau disalahgunaan hukum juga harus ditaati. Menurut Bachsan Mustafa, ada tiga sebab orang menaati hukum yaitu :

1. Karena anggota-anggota masyarakat itu sendiri menghendaki agar peraturan-peraturan hukum diberlakukan terhadap mereka karena mereka menyadari akan fungsi hukum, yaitu mengayomi, melindungi hak-hak hukum mereka, dan dapat memaksakan orang yang mempunyai kewajiban hukum untuk memenuhi kewajibannya atas tuntutan orang yang berhak.
2. Karena anggota-anggota masyarakat sangat berkepentingan akan berlakunya peraturan-peraturan hukum tersebut. Yang dimaksud dengan kepentingan diri sini adalah kepentingan sebagai keinginan atau tuntutan yang manusia mencoba memenuhinya, baik secara perorangan, berkelompok, maupun dalam himpunan yang karena harus diperhatikan oleh pihak yang mengatur hubungan-hubungan antar manusia atau menertibkan kelakuan manusia.
3. Orang menaati hukum karena hukum itu sebagai pernyataan kehendak dari pemerintah untuk mewujudkan tujuan-tujuan negara seperti tercantum dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 yaitu :
 - a. Melindungi segenap bangsa Indonesia;
 - b. Memajukan kesejahteraan umum.
 - c. Mencerdaskan kehidupan bangsa dan
 - d. Ikut melaksanakan ketertiban dunia.⁹⁷

Jadi masyarakat menghendaki agar hukum itu berlaku sebagai peraturan yang mengikat, baik bagi aparat-aparat pemerintah maupun anggota-anggota masyarakat. Dalam bentuk sebagai kebiasaan, hukum dianggap tumbuh dan berkembang dalam masyarakat. Hukum dibentuk dan diberlakukan oleh dan di dalam suatu masyarakat.

⁹⁶Lawrence M. Friedman, *Op.cit.*, hal. 17.

⁹⁷*Ibid.*, hal. 180-181.

Menurut Emeritus, H. Lilis Rasjidi, dan Ida Bagus Wyasa Putra, karakteristik khas dari budaya hukum bangsa Indonesia adalah :

1. Hukum dibentuk oleh suatu badan pembentuk hukum yaitu badan legislatif, atau badan lain yang menyelenggarakan fungsi itu;
2. Hukum hasil pembentuk itu berbentuk tertulis;
3. Peranan masyarakat dalam pembentukan hukum itu sangat ditentukan oleh bentuk negara atau pemerintahan tempat hukum itu dibentuk;
4. Hukum cenderung merupakan hasil kerja dari sekelompok orang atau penguasa;
5. Cenderung mengabaikan perasaan hukum dan rasa keadilan masyarakat;
6. Cenderung kaku, tapi pasti, menjamin kepastian;
7. Hakim hanya berfungsi sebagai penyuara undang-undang.⁹⁸

Karakteristik dari budaya hukum bangsa Indonesia tersebut dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, didasarkan pada pemikiran bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum. Sebagai negara hukum, segala aspek kehidupan dalam bidang kemasyarakatan, kebangsaan, dan kenegaraan termasuk pemerintahan harus berdasarkan atas hukum yang sesuai dengan sistem hukum nasional. Sistem hukum nasional merupakan hukum yang berlaku di Indonesia dengan semua elemennya yang saling menunjang satu dengan yang lain dalam rangka mengantisipasi dan mengatasi permasalahan yang timbul dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

3. Teori Aplikasi (*Applicative Theory*) tentang Teori Pembuatan Undang-Undang Yang Baik

Mewujudkan Indonesia sebagai negara hukum, negara berkewajiban melaksanakan pembangunan hukum nasional yang dilakukan secara terencana, terpadu, dan berkelanjutan dalam sistem hukum nasional yang

⁹⁸Emeritus, H. Lili Rasjidi, dan Ida Bagus Wyasa Putra, *Op.cit.*, hal. 158.

menjamin perlindungan hak dan kewajiban segenap rakyat Indonesia berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Pembentukan peraturan perundang-undangan tentunya membutuhkan konsep sebagai modal awal dalam membentuk peraturan perundang-undangan yang baik. Konsep inilah yang nantinya akan mengarahkan perturan perundang-undangan yang dibentuk menjadi peraturan perundang-undangan yang baik, yang terarah, yang memiliki keadilan, kepastian dan dapat mendistribusikan manfaat.

Menurut Ferry Irawan Febriansyah menyatakan bahwa :

“Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI) merupakan negara hukum yang membutuhkan konsep dalam membentuk hukum. Hukum yang berlaku, jika dibentuk dengan menggunakan konsep yang baik, yang terencana dengan baik, maka hukum yang berupa peraturan perundang-undangan yang dimiliki oleh NKRI akan menjadi hukum yang baik yang mencerminkan keadilan”.⁹⁹

Menurut Bagir Manan dan Kuntana Magnar, dalam konsep negara hukum berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945, peraturan perundang-undangan menduduki peranan yang sangat penting mengingat beberapa alasan sebagai berikut :

- a. Undang-Undang Dasar 1945 menganut sistem konstitusional, yang mengandung arti bahwa setiap tindakan pemerintahan dimaksud untuk melaksanakan Undang-Undang Dasar 1945 sebagai dasar hukum tertinggi.
- b. Undang-Undang Dasar 1945 mengenal pembagian kekuasaan pemerintahan yaitu dengan ditentukan adanya badan legislatif (DPR) yang mempunyai tugas bersama-sama Presiden membuat undang-undang. Bahkan menurut Undang-Undang Dasar 1945, sekurang-kurangnya terdapat 17 bidang yang harus diatur dalam undang-undang (organik).
- c. Undang-Undang Dasar 1945 menunjukkan dianutnya konsepsi negara kesejahteraan di bidang politik maupun juga pada bidang ekonomi, sosial dan budaya seperti terlihat dalam Pasal 27 ayat (2), Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 32, Pasal 33 ayat (1), (2) dan

⁹⁹Ferry Irawan Febriansyah, *Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia*, Jurnal : *Perspektif*, Volume XXI No. 3 Tahun 2016, Edisi September STAI Muhammadiyah Tulungagung, 2016, hal. 221.

(3) serta Pasal 34 dimana untuk melaksanakannya harus diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan.¹⁰⁰

Oleh karena itu, konsep pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan hal yang sangat penting dalam membentuk suatu peraturan perundang-undangan yang baik. Hal ini diatur dalam Pasal 22A Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen ke-2 bahwa : “Ketentuan lebih lanjut tentang tata cara pembentukan undang-undang diatur dengan undang-undang”.¹⁰¹

a. Pembentukan Peraturan Perundang-Undang

Konsep pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia harus benar-benar sesuai dengan norma dasar serta asas-asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, pembentukan peraturan perundang-undangan akan membentuk hukum yang sesuai dengan cita hukum bangsa Indonesia itu sendiri dengan mengedepankan konsep yang baik dalam membentuk suatu peraturan perundang-undangan yang baik, yang mampu mengatur, menjaga dan melindungi seluruh masyarakat, bangsa dan negara Indonesia. Peraturan perundang-undangan, baik yang tingkatannya lebih rendah maupun yang lebih tinggi bertujuan agar masyarakat maupun apratur penegak hukum dapat melaksanakan secara konsisten dan tanpa membedakan antara masyarkat yang satu dengan masyarakat yang lainnya. Semua orang dipandang sama di hadapan hukum (*equality before the law*).

Setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus mempunyai kejelasan tujuan yang hendak dicapai serta kedayagunaan dan kehasilgunaan, hal ini sesuai dengan asas pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 5 huruf a dan huruf e Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan

¹⁰⁰Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Peranan Peraturan Perundang-undangan dalam Pembinaan Hukum Nasional*, Bandung : Armico, 2015, hal. 17.

¹⁰¹Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 22A.

Peraturan Perundang-Undangan. Penilaian ini perlu dilakukan untuk melihat sejauh mana manfaat dari pembentukan suatu peraturan perundang-undangan sesuai dengan yang diharapkan. Penilaian ini perlu didukung dengan data empiris yang terkait dengan implementasi peraturan perundang-undangan.

Penilaian pada dimensi efektivitas, dapat dilakukan dengan menggunakan metode analisis terhadap beban dan manfaat dari pelaksanaan suatu peraturan perundang-undangan, yang pertama kali perlu dilakukan adalah

“mengumpulkan data permasalahan efektivitas untuk menentukan isu yang akan dinilai rasio beban dan manfaatnya. Data empiris yang dibutuhkan adalah data hukum (kebijakan dan peraturan perundang-undangan), dan data yang berkaitan dengan keekonomian. Analisis terhadap beban dan manfaat pelaksanaan peraturan perundang-undangan dapat digunakan sebagai pertimbangan dalam membuat rekomendasi bagi suatu peraturan perundang-undangan”.¹⁰²

Menurut Maria Farida Indrati, istilah perundang-undangan (*legislation, wetgeving, atau gesetzgebung*) mempunyai dua pengertian yang berbeda, yaitu :

- a. Perundang-undangan merupakan proses pembentukan/proses membentuk peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah;
- b. Perundang-undangan adalah segala peraturan negara, yang merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan, baik di tingkat Pusat maupun di Tingkat Daerah;¹⁰³

Membentuk peraturan perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik meliputi: kejelasan tujuan, kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat dan kesesuaian antara jenis, hierarki serta materi muatan

¹⁰²Kementerian Hukum Dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, *Op.cit.*, hal. 15.

¹⁰³Maria Farida Indrati Soeprapto, *Ilmu Perundang-Undangan, Dasar-Dasar dan Pembentukannya*, Yogyakarta : Kanisius, 2010, hal. 3.

yang dapat dilaksanakan dan kedayagunaan serta kehasilgunaan, kejelasan rumusan dan keterbukaan.

Di samping itu materi muatan yang dimuat dalam peraturan perundang-undangan harus mencerminkan asas pengayoman, kemanusiaan dan kebangsaan serta kekeluargaan, kenusantaraan, bhinneka tunggal ika, keadilan serta kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, ketertiban dan kepastian hukum serta keseimbangan, keserasian, dan keselarasan. Asas-asas pembentukan peraturan perundangundangan di atas mencerminkan bentuk peraturan perundang-undangan yang baik. Jika itu diterapkan ke dalam suatu peraturan perundang-undangan, maka akan terbentuk suatu peraturan perundang-undangan yang baik yang sesuai dengan asas-asas yang sudah tercantum di dalam undang-undang tanpa meninggalkan prinsip-prinsip keadilan.

Sedangkan A. Hamid S. Attamimi dalam Maria Farida Indrati Soeprapto berpendapat mengenai pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, menyebutkan bahwa :

“pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia yang patut, adalah sebagai berikut : cita hukum Indonesia; asas negara berdasar atas hukum dan asas pemerintahan yang berdasar konstitusi; asas-asas lainnya”.¹⁰⁴

Pembentukan peraturan perundang-undangan harus mengutamakan kejelasan tujuan, dalam arti tujuan pembentukan peraturan perundang-undangan tersebut harus jelas, memenuhi keinginan masyarakat banyak agar dapat menciptakan kepastian yang berkeadilan sehingga dapat mendistribusikan manfaat bagi seluruh rakyat Indonesia. Selain itu, konsep lembaga atau pejabat pembentuk peraturan perundang-undangan harus merupakan lembaga yang

¹⁰⁴*Ibid.*, hal. 228.

kredibel, yang diakui secara demokratis oleh masyarakat banyak. Pembentukan peraturan perundang-undangan harus menyesuaikan antara jenis, hierarki, dan materi muatan serta asas yang sesuai dengan dasar pembentukan peraturan perundang-undangan yang ditegaskan dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, bahwa :

- (1) Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan terdiri atas:
 - a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
 - c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
 - d. Peraturan Pemerintah;
 - e. Peraturan Presiden;
 - f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
 - g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.
- (2) Kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1).¹⁰⁵

Yang dimaksud dengan hierarki adalah penjenjangan setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi”.¹⁰⁶

Salah satu aspek penting dalam pengampunan pajak adalah menyangkut pengaturannya dalam peraturan perundang-undangan, karena hal ini akan berpengaruh terhadap asas legalitas. Peraturan dasar pajak melalui Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, yang menjadikan momentum untuk memberikan pengampunan pajak dan pengampunan

¹⁰⁵Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, *Op.cit.*, Pasal 7.

¹⁰⁶*Ibid.*, Penjelasan Pasal 7 ayat (2).

pajak yaitu melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.

b. Asas-Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Asas merupakan dasar atau landasan dalam menentukan sikap dan perilaku. Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan dasar pijak bagi pembentukan peraturan perundang-undangan dan penentu kebijakan dalam membentuk peraturan perundang-undangan. Semua asas-asas harus terpateri dalam diri penentu kebijakan yang akan membentuk peraturan perundang-undangan. Di dalam pembentukan peraturan perundang-undangan tentunya membutuhkan asas atau dasar dalam membentuk suatu peraturan perundang-undangan. Kaidah dalam rangka proses pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangn, dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu :

“Kaidah formal (kaidah yang membentuk rangkaian aktivitas dalam rangka pembentukan peraturan perundang-undangan yang meliputi tahapan-tahapan *input process-output*) dan kaidah substantif (kaidah yang menentukan materi muatan peraturan perundang-undangan)”.¹⁰⁷

Yang disebut dengan kaidah formal tersebut terdapat dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangn, 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;

¹⁰⁷Titon Slamet Kurnia, *Op.cit.*, hal. 42.

- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f. kejelasan rumusan; dan
- g. keterbukaan.¹⁰⁸

Menurut Titon Slamet Kurnia, berdasarkan ketentuan Pasal 5 di atas sebagai kaidah formal dalam asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, dapat dijelaskan sebagai berikut :¹⁰⁹

- a. Kejelasan tujuan, yaitu setiap pembentuk peraturan perundang-undangan harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai.
- b. Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, yaitu setiap jenis peraturan perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga atau pejabat pembentuk peraturan perundang-undangan yang berwenang. Peraturan perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum apabila dibuat oleh lembaga negara atau pejabat yang tidak berwenang.
- c. Kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, yaitu dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus benar-benar memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan.
- d. Dapat dilaksanakan, yaitu setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas peraturan perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis maupun yuridis.
- e. Kedayagunaan dan kehasilgunaan, yaitu setiap peraturan perundang-undangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.

¹⁰⁸Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Pasal 5.

¹⁰⁹Titon Slamet Kurnia, *Op.cit.*, hal. 42-43.

- f. Kejelasan rumusan, yaitu 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.
- g. Keterbukaan, yaitu dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan.

Sedangkan yang dimaksud dengan kaidah substantif yaitu berisi asas materi muatan peraturan perundang-undangan yang terdapat dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, bahwa :

- (1) Materi muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan asas:
 - a. pengayoman;
 - b. kemanusiaan;
 - c. kebangsaan;
 - d. kekeluargaan;
 - e. kenusantaraan;
 - 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.
- (2) Selain mencerminkan asas sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Peraturan Perundang-undangan tertentu dapat berisi asas

lain sesuai dengan bidang hukum Peraturan Perundang-undangan yang bersangkutan.¹¹⁰

Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) di atas, yang merupakan kaidah substantif sebagai asas-asas materi muatan peraturan perundang-undangan meliputi :¹¹¹

- a. Pengayoman, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus berfungsi memberikan perlindungan dalam rangka menciptakan ketentraman masyarakat.
- b. Kemanusiaan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan perlindungan dan penghormatan hak-hak asasi manusia serta harkat dan martabat setiap warga negara dan penduduk Indonesia secara proporsional.
- c. Kebangsaan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan sifat dan watak bangsa Indonesia yang majemuk dengan tetap menjaga prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia.
- d. Kekeluargaan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan musyawarah untuk mencapai mufakat dalam setiap pengambilan keputusan.
- e. Kenusantaraan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan senantiasa memperhatikan kepentingan seluruh wilayah Indonesia dan materi muatan peraturan perundang-undangan yang dibuat di daerah merupakan bagian dari sistem hukum nasional berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- f. Bhineka Tunggal Ika, yaitu muatan materi peraturan perundang-undangan harus memperhatikan keragaman penduduk, agama,

¹¹⁰Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, *Op.cit.*, Pasal 6.

¹¹¹Titon Slamet Kurnia, *Op.cit.*, hal. 43-44.

suku dan golongan, kondisi khusus daerah, serta budaya dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.

- g. Keadilan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara.
- h. Kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan tidak boleh memuat hal yang bersifat membedakan berdasarkan latar belakang, antara lain agama, suku, ras, golongan, gender, atau status sosial.
- i. Ketertiban dan kepastian hukum, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.
- j. Keseimbangan, keserasian, dan keselarasan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keseimbangan, keserasian, dan keselarasan antara kepentingan individu, masyarakat dan kepentingan bangsa dan negara.

Disamping asas di atas, dalam ketentuan Pasal 6 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, mengatur lebih lanjut bahwa asas ini sesuai bidang hukum dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan juga menentukan materi muatan dari peraturan perundang-undangan yang dibentuk.

Kaidah yang mengatur mengenai materi muatan peraturan perundang-undangan pada hakikatnya merupakan batasan tentang hal-hal apa yang dapat atau boleh dibuat dalam peraturan perundang-undangan tersebut dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, ditemukan kaidah bahwa materi muatan menentukan jenis peraturan perundang-undangan. Kaidah ini tersimpul secara tersirat dalam ketentuan Bab

III Pasal 7-15 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Menurut pandangan Soerjono Soekanto, agar undang-undang tersebut sampai pada tujuannya dan mempunyai dampak positif, artinya supaya undang-undang tersebut mencapai tujuannya, sehingga efektif, terdapat asas-asas antara lain :¹¹²

1. Undang-undang tidak berlaku surut; artinya, undang-undang hanya boleh diterapkan terhadap peristiwa yang disebut di dalam undang-undang tersebut, serta terjadi setelah undang-undang itu dinyatakan berlaku.
2. Undang-undang yang dibuat oleh Penguasa yang lebih tinggi, mempunyai kedudukan yang lebih tinggi pula.
3. Undang-undang yang bersifat khusus menyampingkan undang-undang yang bersifat umum, apabila pembuatnya sama. Artinya, terhadap peristiwa khusus wajib diperlakukan undang-undang yang menyebutkan peristiwa itu, walaupun bagi peristiwa khusus tersebut dapat pula diperlakukan undang-undang yang menyebutkan peristiwa yang lebih luas ataupun lebih umum, yang juga dapat mencakup peristiwa khusus tersebut.
4. Undang-undang yang berlaku belakangan, membatalkan undang-undang yang berlaku terdahulu. Artinya, undang-undang lain yang lebih dahulu berlaku dimana diatur mengenai suatu hal tertentu, tidak berlaku lagi apabila ada undang-undang baru yang berlaku belakangan yang mengatur pula hal tertentu tersebut, akan tetapi makna atau tujuannya berlainan atau berlawanan dengan undang-undang lama tersebut.
5. Undang-undang tidak dapat diganggu gugat.
6. Undang-undang merupakan suatu sarana untuk mencapai kesejahteraan spiritual dan materiel bagi masyarakat maupun

¹¹²Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 12-13.

pribadi, melalui pelestarian ataupun pembaharuan (inovasi). Artinya, supaya pembuat undang-undang tidak sewenang-wenang atau supaya undang-undang tersebut tidak menjadi huruf mati, maka perlu dipenuhi beberapa syarat tertentu yakni antara lain :

- a. Keterbukaan di dalam proses pembuatan Undang-undang.
- b. Pemberian hak kepada warga masyarakat untuk mengajukan usulan-usulan tertentu, melalui cara-cara :
 - 1) Penguasa setempat mengundang mereka yang berminat untuk menghadiri suatu pembicaraan mengenai peraturan tertentu yang dibuat.
 - 2) Suatu Departemen tertentu, mengundang organisasi-organisasi tertentu untuk memberikan masukan bagi suatu rancangan undang-undang yang sedang disusun.
 - 3) Acara dengar pendapat di Dewan Perwakilan Rakyat.
 - 4) Pembentukan kelompok-kelompok penasihat terdiri dari tokoh-tokoh atau ahli-ahli terkemuka.

Secara umum, hal ini senada apa yang dikatakan Ni¹³matul Huda, dalam pembentukan peraturan perundang-undangan dikenal beberapa asas umum, antara lain:¹³

- a. Undang-undang tidak berlaku surut.

Asas ini dapat dibaca dalam Pasal 13 *Algemene Bepalingen van Wetgeving* yang terjemahannya berbunyi sebagai berikut: “Undang-undang hanya mengikat untuk masa mendatang dan tidak mempunyai kekuatan yang berlaku surut.” Pasal 1 Ayat (1) Kitab Undang-undang Hukum Pidana, yang berbunyi sebagai berikut : “Tiada peristiwa dapat dipidana, kecuali atas dasar kekuatan suatu aturan perundang-undangan pidana yang mendahulukan.”¹⁴

¹³Ni¹³matul Huda, *Teori & Pengujian Peraturan Perundang-Undangan*, Bandung : Nusamedia, 2011, hal.12.

¹⁴Kitab Undang-undang Hukum Pidana, Pasal 1 ayat (1).

Artinya dari asas ini adalah, bahwa undang-undang hanya boleh dipergunakan terhadap peristiwa yang disebut dalam undang-undang tersebut, dan terjadi setelah undang-undang dinyatakan berlaku.

b. Undang-undang yang tidak dapat diganggu gugat.

Menurut Amiroeddin Sjarif, yang dimaksud dengan asas undang-undang yang tidak dapat diganggu gugat adalah sebagai berikut :¹¹⁵

- 1) Adanya kemungkinan isi undang-undang menyimpang dari Undang-Undang Dasar;
- 2) Hakim atau siapapun juga tidak mempunyai hak uji materiil terhadap undang-undang tersebut. Hak tersebut hanya dimiliki oleh si pembuat Undang-undang.
- 3) Undang-undang sebagai sarana untuk semaksimal mungkin untuk mencapai kesejahteraan spiritual dan materiil bagi masyarakat maupun individu, melalui pembaharuan (asas *welvarstaat*).
- 4) Undang-undang yang lebih tinggi mengesampingkan undang-undang yang lebih rendah (*lex superiori derogate lex inferiori*). Menurut asas ini bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dalam mengatur hal yang sama.

Menurut Umar Said Sugiarto, konsekuensi hukum asas *lex superiori derogate lex inferiori* ialah :

- a) Undang-undang yang dibuat oleh penguasa yang lebih tinggi mempunyai kedudukan yang lebih tinggi pula;

¹¹⁵Amiroeddin Sjarif, *Perundang-Undangan (Dasar, Jenis, dan Teknik Membuatnya)*, Bandung : Rineka Cipta, 2010, hal.78-79.

- b) Undang-undang yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi;
- c) Perundang-undangan hanya dapat dicabut, diubah, atau ditambah oleh atau dengan peraturan perundang-undangan yang sederajat atau yang lebih tinggi tingkatannya. Tidak ditaatinya asas tersebut akan dapat menimbulkan ketidak-tertiban dan ketidakpastian dari sistem perundang-undangan. Bahkan dapat menimbulkan kekacauan atau kesimpangsiuran perundang-undangan.¹¹⁶

Sedangkan menurut I.C. Van Der Vlies dan A. Hamid S. Attamimi dalam Maria Farida Indrati Soeprapto, dalam menyusun peraturan perundang-undangan yang baik dibagi menjadi 2 (dua) klasifikasi, yaitu asas-asas yang formal dan asas-asas yang material.

Dari kedua asas tersebut dapat dijelaskan :

- a. Asas-asas yang formal meliputi :
 - 1) Asas tujuan yang jelas atau *beginsel van duidelijke doelstelling*;
 - 2) Asas organ/lembaga yang tepat atau *beginsel van het juiste orgaan*;
 - 3) Asas perlunya pengaturan atau *het noodzakelijkheids beginsel*;
 - 4) Asas dapatnya dilaksanakan atau *het beginsel van uitvoerbaarheid*;
 - 5) Asas konsensus atau *het beginsel van consensus*.
- b. Asas-asas materiil antara lain meliputi:
 - 1) Asas tentang terminologi dan sistematika yang benar atau *het beginsel van duidelijke terminologi en duidelijke systematiek*;
 - 2) Asas tentang dapat dikenali atau *het beginsel van de kenbaarheid*;
 - 3) Asas perlakuan yang sama dalam hukum atau *het rechtsgelijkheidsbeginsel*;
 - 4) Asas kepastian hukum atau *het rechtszekerheids beginsel*;

¹¹⁶Umar Said Sugiarto, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta : Sinar Grafika, 2013, hal. 62.

- 5) Asas melaksanakan hukum sesuai keadaan individual atau *het beginsel van de individuele rechtbedeling*.¹¹⁷

Dari pendapat di atas, jika dihubungkan pembagian atas asas formal dan materiil yang sesuai dengan asas negara hukum di Indonesia, maka pembagiannya dapat dikelompokkan. Maksud asas-asas formal meliputi asas tujuan yang jelas, asas perlunya pengaturan, asas organ atau lembaga yang tepat, asas materi muatan yang tepat, asas dapat dilaksanakan, dan asas dapat dikenali. Sedangkan yang termasuk ke dalam asas-asas materiil yaitu, asas sesuai dengan cita hukum Indonesia dan norma fundamental negara, asas sesuai dengan hukum dasar negara, asas sesuai dengan prinsip negara berdasarkan hukum, dan asas sesuai dengan prinsip pemerintahan berdasarkan konstitusi.

Dasar hukum perpajakan telah mengalami beberapa kali perubahan karena reformasi perpajakan (*tax reform*) yang bertujuan untuk membentuk peraturan perundang-undangan yang baik tentang perpajakan. Perubahan yang dilakukan mulai dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sampai Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang dan adanya kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang saat ini mengacu pada ketentuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, sebagai dasar pemerintah dalam melakukan pemungutan kepada wajib pajak yang tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana.

B. Tinjauan Pustaka

1. Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

¹¹⁷Maria Farida Indrati Soeprapto, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Yogyakarta : Kanisius, 2010, hal. 228.

Kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 mendapatkan perhatian serius dari masyarakat, badan hukum, dan berbagai negara yang menjadi tempat penyimpanan aset kekayaan warga negara Indonesia. Hal ini ditengarai bukan hanya pada segmentasi target yang lebih luas, melainkan juga disebabkan bentuk hukum pengaturannya jauh lebih kuat jika dibandingkan program pengampunan pajak sebelumnya, karena kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 langsung dimuat dalam undang-undang. Artinya secara hukum terjadi penguatan dari aspek bentuk atau dasar hukum yang digunakan dalam menjalankan program pengampunan pajak.

Menurut Erwin Silitonga dalam Y. Sri Pudyatmoko, dalam rencana penerapan pengampunan pajak ada tiga persyaratan awal yang perlu dipenuhi yaitu:

1. Sosialisasi dini mengenai rencana pengampunan pajak yang didukung oleh perangkat administrasi perpajakan modern menggunakan komputer, guna mendukung penegakan hukum pasca pengampunan pajak.
2. Tunggakan pajak negara yaitu utang pajak yang telah pasti dan ditetapkan dengan Surat Ketetapan Pajak, yang adalah objek penagihan pajak dengan Undang-Undang Penagihan dengan Surat Paksa, tidak termasuk dalam paket program pengampunan. Bahkan, tunggakan pajak harus dilunasi sebelum wajib pajak dapat mengikuti program pengampunan pajak. Khusus mengenai tunggakan ini, perlu disosialisasikan lebih awal untuk mencegah agar jangan sampai pengampunan pajak menjadi *counter productive* karena masyarakat salah mengerti dan beramai-ramai menunda pembayaran pajaknya dengan harapan kelak akan mendapatkan pengampunan.
3. Perlunya program pendukung berupa penegakan hukum secara tegas dan konsisten terhadap pelanggaran hukum, Undang-Undang Pengampunan Pajak harus didukung seperangkat Undang-undang lainnya yang menjamin penegakan hukum.¹¹⁸

Menurut James Alm, diberbagai negara yang telah melaksanakan pengampunan pajak, diterima pandangan bahwa :

¹¹⁸Y. Sri Pudyatmoko, *Op.cit.*, hal. 184.

“Pengampunan pajak merupakan bagian dari program kebijakan fiskal negara yang bersangkutan, yang bertujuan meningkatkan kebijakan fiskal negara dalam jangka pendek”.¹¹⁹

Pelaksanaan program pengampunan pajak itu sendiri, sesuai dengan Pasal 24 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, bahwa: “Tata cara penghapusan piutang pajak dan penetapan besarnya penghapusan diatur oleh Menteri Keuangan”.¹²⁰

Ketentuan pelaksanaan pengampunan pajak diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Dalam pelaksanaan secara teknis, Direktorat Jenderal Pajak selaku pelaksana utama dari kegiatan pengampunan pajak menggunakan Surat Edaran Nomor SE-30/PJ/2016 jo Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Direktur Jenderal Pajak mengeluarkan PER-07/PJ/2016 tentang Dokumen dan Pedoman Teknis Pengisian Dokumen dalam Rangka Pelaksanaan Pengampunan Pajak.

Berpegang teguh pada prinsip atau asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan kepentingan nasional, menurut Urip Santoso & Setiawan Justina, tujuan penyusunan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagai berikut :

¹¹⁹James Alm, *Op.cit.*, hal. 1.

¹²⁰Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 24.

1. Mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;
2. Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
3. Meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.¹²¹

Menurut Eric Le Borgne, menyatakan :

“Pengampunan pajak bertujuan untuk meningkatkan pendapatan negara dalam jangka pendek, pengampunan pajak juga bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga dapat meningkatkan keadilan horizontal dan meningkatkan pendapatan dalam jangka menengah”.¹²²

Sedangkan yang dimaksud dengan pengampunan pajak, menurut ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu :

“Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap Harta dan membayar Uang Tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini”.¹²³

Menurut Zainal Muttaqin menyatakan bahwa :

“Pengampunan pajak merupakan kesempatan yang diberikan dalam waktu terbatas kepada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayai sejumlah uang tertentu sebagai pembebasan tanggungjawab termasuk bunga dan denda dalam kaitan dengan tahun pajak sebelumnya tanpa adanya kekhawatiran untuk dituntut pidana”.¹²⁴

Lebih lanjut menurut Zainal Muttaqin, menyatakan bahwa :

¹²¹Urip Santoso & Setiawan Justina, *Tax amnesty dan Pelaksanaanya di Beberapa Negara: Perspektif bagi Pebisnis Indonesia*, Kopertis, Volume 11 No. 2 Juli 2009, hal. 40.

¹²²Eric Le Borgne, *Economic and Political Determinant of Tax Amnesties in the US States*, Kertas Kerja IMF, September 2006, hal. 1.

¹²³Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 1 angka 1.

¹²⁴Zainal Muttaqin, *Op.cit.*, hal. 30.

“*Amnesty* (pengampunan) di bidang pajak dapat diartikan sebagai pembebasan kepada wajib pajak untuk melaksanakan/memenuhi kewajiban membayar pajak termasuk sanksi administrasi dan tuntutan pidana, dan sebagai kompensasinya terhadap wajib pajak dikenakan kewajiban untuk membayar pajak sejumlah uang tertentu”.¹²⁵

Menurut Ragimun menyatakan bahwa :

“*Tax amnesty* adalah suatu kesempatan waktu yang terbatas pada kelompok pembayar pajak tertentu untuk membayar sejumlah tertentu dan dalam waktu tertentu berupa pengampunan kewajiban pajak (termasuk bunga dan denda) yang berkaitan dengan masa pajak sebelumnya atau periode tertentu tanpa takut hukuman pidana”.¹²⁶

Berdasarkan pendapat di atas, pengampunan pajak merupakan kesempatan yang diberikan dalam waktu terbatas kepada wajib pajak untuk membayar sejumlah uang tertentu sebagai pembebasan tanggungjawab (termasuk bunga dan denda) dalam kaitan dengan tahun pajak sebelumnya tanpa adanya kekhawatiran untuk dituntut pidana. Pengampunan (*amnesty*) di bidang pajak juga dapat diartikan sebagai pengampunan kepada wajib pajak untuk melaksanakan/memenuhi kewajiban membayar pajak termasuk sanksi administrasi dan tuntutan pidana, dan sebagai kompensasinya terhadap wajib pajak dikenakan kewajiban untuk membayar pajak sejumlah uang tertentu atas kesadaran hukumnya.

Yang dimaksud dengan wajib pajak, menurut Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, adalah :

“Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan”.¹²⁷

Berdasarkan ketentuan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, asas dan tujuan pengampunan pajak adalah sebagai berikut :

¹²⁵*Ibid.*, hal. 30-31.

¹²⁶Ragimun, *Op.cit.*, hal. 8.

¹²⁷Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 1 angka 2.

- (1) Pengampunan Pajak dilaksanakan berdasarkan asas:
 - a. kepastian hukum;
 - b. keadilan;
 - c. kemanfaatan; dan
 - d. kepentingan nasional.
- (2) Pengampunan Pajak bertujuan untuk:
 - a. mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan Harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;
 - b. mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan c. meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.¹²⁸

Keempat asas yang terdapat dalam Pasal 2 ayat (1) tersebut di atas, dapat dijelaskan :

Huruf a, Yang dimaksud dengan “asas kepastian hukum” adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum. Huruf b, Yang dimaksud dengan “asas keadilan” adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat.

Huruf c, Yang dimaksud dengan “asas kemanfaatan” adalah seluruh pengaturan kebijakan Pengampunan Pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.

Huruf d, Yang dimaksud dengan “asas kepentingan nasional” adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.¹²⁹

Perihal subjek dan objek pengampunan pajak diatur dalam Pasal 3

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak,

bahwa :

- (1) Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak.

¹²⁸Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 2.

¹²⁹*Ibid.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1)

- (2) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.
- (3) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yaitu Wajib Pajak yang sedang:
 - a. dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
 - b. dalam proses peradilan; atau
 - c. menjalani hukuman pidana, atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- (4) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak.
- (5) Kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) terdiri atas kewajiban:
 - a. Pajak Penghasilan; dan
 - b. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.¹³⁰

Setiap wajib pajak berhak mendapat pengampunan pajak, dengan cara melalui pengungkapan harta yang dimilikinya seperti penghasilan, pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah dalam Surat Pernyataan. menurut A. Anshari Ritonga, yang dimaksud dengan subyek wajib pajak adalah “orang pribadi dan badan hukum”.¹³¹, dijelaskan :

1. Orang pribadi yaitu orang pribadi yang bertempat tinggal menetap di dalam negeri.
2. Badan hukum yaitu badan hukum yang didirikan dan bertempat kedudukan di dalam negeri, terdiri dari :
 - a. Badan hukum menurutu hukum perdata, yang memenuhi syarat :
 - 1) Kumpulan orang atau badan
 - 2) Terorganisasi dan mempunyai tujuan tertentu.
 - 3) Mempunyai kekayaan yang dipisahkan

¹³⁰*Ibid.*, Pasal 3.

¹³¹A. Anshari Ritonga, *Op.cit.*, hal. 33.

- b. Badan atau badan hukum bentuk lain yang mempunyai/ memenuhi hak dan kewajiban hukum, yang tidak harus ada kekayaan yang dipisahkan, antara lain :
- 1) Badan usaha : CV, firma, koperasi, yaasan, company (Ltd)
 - 2) Pengumpulan/persekutuan sosial
 - 3) Mengikat kerjasama untuk tujuan tertentu.

Menurut A. Anshari Ritonga, yang dimaksud wajib pajak, yaitu:

“Wajib pajak adalah subyek hukum pajak yang memenuhi persyaratan subyektif dan obyektif, dan mempunyai hak dan kewajiban di bidang pajak”.¹³²

Kewajiban wajib pajak dalam program pengampunan pajak (*tax amnesty*) terhadap jenis pajak, yang diatur dalam Pasal 3 ayat (5) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yaitu :

1. Pajak penghasilan

Dasar hukum pajak penghasilan di atur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagai upaya mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi. Menurut Pasal 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang dimaksud dengan pajak penghasilan adalah :

¹³²*Loc.cit.*

“Pajak Penghasilan dikenakan terhadap orang pribadi atau perseorangan dan badan berkenaan dengan penghasilan yang diterima atau diperolehnya selama satu tahun pajak”.¹³³

Menurut Adrian Sutedi, menyatakan :

“Pajak penghasilan (PPh) adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak”.¹³⁴

Penghasilan merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal baik dari Indonesia maupun dari luar yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan badan bentuk apa pun. Dengan demikian, penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan lain sebagainya.

Subjek pajak penghasilan, menurut Pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, bahwa :

- (1) Yang menjadi subjek pajak adalah:
 - a. 1. orang pribadi;
 2. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
 - b. badan; dan
 - c. bentuk usaha tetap.
 - (1a) Bentuk usaha tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan.
- (2) Subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.
- (3) Subjek pajak dalam negeri adalah:
 - a. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;

¹³³Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Pasal 1.

¹³⁴Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 51.

- b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 - 1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - 2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 - 3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 - 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
 - c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- (4) Subjek pajak luar negeri adalah:
- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
 - b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- (5) Bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:
- a. tempat kedudukan manajemen;
 - b. cabang perusahaan;
 - c. kantor perwakilan;
 - d. gedung kantor;
 - e. pabrik;
 - f. bengkel;
 - g. gudang;
 - h. ruang untuk promosi dan penjualan;
 - i. pertambangan dan penggalian sumber alam;

- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
 - k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
 - l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
 - n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
 - o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
 - p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.
- (6) Tempat tinggal orang pribadi atau tempat kedudukan badan ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak menurut keadaan yang sebenarnya.¹³⁵

Menurut Aristanti Widyaningsih yang dimaksud dengan subyek pajak dalam negeri adalah salah satunya di bawah ini :

1. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia;
2. Orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
3. Badan yang didirikan atau bertempat tinggal di Indonesia.
4. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak.¹³⁶

Lebih lanjut Aristanti Widyaningsih memberikan penjelasan tentang subyek pajak luar negeri adalah salah satunya di bawah ini :

1. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan,

¹³⁵Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Pasal 2.

¹³⁶Aristanti Widyaningsih, *Op.cit.*, hal. 24.

- yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
2. Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
 3. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
 4. Badan yang didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima dan memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.¹³⁷

Sedangkan yang menjadi objek pajak, menurut Adrian Sutedi adalah :

“Penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun”.¹³⁸

Secara umum dasar pengenaan pajak adalah nilai berupa uang yang dijadikan dasar untuk menghitung pajak terutang. Menurut Aristanti Widyaningsih menyatakan :

“Untuk wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap menjadi dasar pengenaan pajaknya adalah penghasilan kena pajak, sedangkan untuk wajib pajak luar negeri adalah penghasilan bruto”.¹³⁹

Lebih lanjut Aristanti Widyaningsih, besarnya dasar pengenaan pajak tersebut antara lain :

- a. Wajib Pajak Badan = Penghasilan Neto
- b. Wajib Pajak Orang Pribadi = Penghasilan Neto - Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).¹⁴⁰

¹³⁷*Ibid.*, hal. 24.

¹³⁸Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 51.

¹³⁹Aristanti Widyaningsih, *Op.cit.*, hal. 29.

¹⁴⁰*Loc.cit.*

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menganut prinsip permajakan atas penghasilan dalam arti luas, pajak dikenakan atas pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dari mana pun asalnya dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak tersebut.

2. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Dasar hukum utama yang digunakan untuk penerapan PPN di Indonesia adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 berikut revisinya yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, dan mengalami perubahan saat ini menggunakan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Pengenaan pajak pertambahan nilai menurut ketentuan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah :

- (1) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
 - a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
 - b. impor Barang Kena Pajak;
 - c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
 - d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
 - e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
 - f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;

- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan
 - h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.
- (2) Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.¹⁴¹

Penjelasan umum alinea-1 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah :

“Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sangat dipengaruhi oleh perkembangan transaksi bisnis serta pola konsumsi masyarakat yang merupakan objek dari Pajak Pertambahan Nilai. Perkembangan ekonomi yang sangat dinamis baik di tingkat nasional, regional, maupun internasional terus menciptakan jenis serta pola transaksi bisnis yang baru. Sebagai contoh, di bidang jasa, banyak timbul transaksi jasa baru atau modifikasi dari transaksi sebelumnya yang pengenaan Pajak Pertambahan Nilainya belum diatur dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai”.¹⁴²

Menurut Adrian Sutedi yang dimaksud pajak pertambahan nilai adalah :

“Pajak yang dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean. Orang pribadi, perusahaan, maupun pemerintah yang mengkonsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dikenakan PPN. Pada dasarnya, setiap barang dan jasa adalah Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, kecuali ditentukan lain oleh Undang-Undang PPN”.¹⁴³

¹⁴¹Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, Penjelasan Umum alinea-1, Pasal 4.

¹⁴²*Ibid.*, Penjelasan Umum alinea-1.

¹⁴³Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 97.

Pasal 7 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah :

- (1) Tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen).
- (2) Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:
 - a. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
 - b. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; dan
 - c. ekspor Jasa Kena Pajak.
- (3) Tarif pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen) yang perubahan tarifnya diatur dengan Peraturan Pemerintah.¹⁴⁴

Indonesia menganut sistem tarif tunggal Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yaitu sebesar 10%. Ketentuan tarif pajak pertambahan nilai yang diatur pada Pasal 7 ayat (1) di atas sebesar 10%, dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen), atas perubahan tarif tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah.

Pengecualian dari pengenaan pajak pertambahan nilai secara penuh (*free of tax*) diharapkan akan dapat meningkatkan daya saing harga dari produk-produk jasa yang diekspor oleh pengusaha Indonesia. Hal ini dapat menumbuh kembangkan dunia usaha di Indonesia di tingkat internasional.

Selain dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, atas barang-barang kena pajak tentu yang tergolong barang mewah, juga dikenakan PPN barang mewah, menurut Adrian Sutedi yang maksud dengan barang kena pajak tergolong mewah adalah :

1. Barang tersebut bukan merupakan barang kebutuhan pokok;
2. Barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat tertentu;

¹⁴⁴Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, *Op.cit.*, Pasal 7.

3. pada umumnya barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi.
4. Barang tersebut dikonsumsi untuk menunjukkan status;
5. apabila dikonsumsi dapat merusak kesehatan dan moral masyarakat, serta mengganggu ketertiban masyarakat.¹⁴⁵

Sedangkan tarif pajak penjualan atas barang mewah besarnya diatur dalam Pasal 8 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah :

- (1) Tarif Pajak Penjualan atas Barang Mewah ditetapkan paling rendah 10% (sepuluh persen) dan paling tinggi 200% (dua ratus persen).
- (2) Ekspor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah dikenai pajak dengan tarif 0% (nol persen).
- (3) Ketentuan mengenai kelompok Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dikenai Pajak Penjualan atas Barang Mewah dengan tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan Peraturan Pemerintah.¹⁴⁶

Pertimbangan penerimaan negara, maka pengampunan pajak dapat lebih diprioritaskan kepada pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai atau pajak penjualan atas barang mewah. Pajak penghasilan merupakan yang dikenakan kepada wajib pajak orang pribadi dan badan. Mengingat pengampunan pajak dikaitkan dengan keadaan atau situasi tertentu, maka masa pemberian pengampunan ditentukan secara terbatas, waktu dengan kata lain dibatasi waktu tertentu. Ide dasar pengampunan pajak ini adalah untuk mendorong pembayaran pajak yang selama ini telah menunggak pajak, karena melakukan pelanggaran baik dengan cara tidak membayar pajak maupun membayar pajak tapi tidak sepenuhnya. Pengampunan

¹⁴⁵Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 100.

¹⁴⁶Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, *Op.cit.*, Pasal 8.

pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang yang berdasarkan hukum seharusnya diterima oleh negara.

Berdasarkan definisi pengampunan pajak di atas, dapat diketahui beberapa model pengampunan pajak berdasarkan praktek negara-negara yang telah melaksanakan pengampunan pajak. Penetapan model-model ini didasarkan pada ruang lingkup pengampunan pajak yang diberikan oleh pemerintah masing-masing negara, dalam hal ini terhadap apa negara memberikan pengampunan pajak.

Menurut Erwin Silitonga dalam Zainal Muttaqin, negara memberikan pengampunan pajak, sekurang-kurangnya terdapat empat model *amnesti* pajak yaitu :¹⁴⁷

- a. Pengampunan pajak hanya diberikan terhadap sanksi pidana perpajakan saja, sedangkan kewajiban untuk membayar pokok pajak termasuk pengenaan sanksi administrasi seperti bunga dan denda tetap ada. Dalam hal ini, terhadap wajib pajak yang telah melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dilakukan penuntutan pidana atas perbuatan yang sebelumnya dilakukan oleh wajib pajak. Dengan demikian, pengampunan diberikan secara terbatas hanya pada penuntut pidana saja, tidak berlaku untuk tindakan administratif. Kewenangan pemerintah untuk menetapkan dan melakukan penagihan pajak tetap ada dan melekat pada fiskus, sebagai konsekuensinya fiskus dapat melakukan penagihan terhadap utang wajib pajak yang tidak atau belum sepenuhnya dibayar.

Tujuan yang ingin dicapai oleh model pengampunan pajak ini adalah memungut dan menagih utang pajak tahun-tahun sebelumnya yang tidak dibayar atau dibayar tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan, sehingga penerimaan negara meningkat sekaligus jumlah wajib pajak semakin bertambah.

¹⁴⁷Zainal Muttaqin, *Op.cit.*, hal. 34-35.

- b. Pengampunan pajak yang diberikan tidak hanya berupa penghapusan sanksi pidana, tetapi juga sanksi administrasi berupa denda. Wajib pajak yang diberikan pengampunan pajak tetap mempunyai kewajiban untuk melunasi hutang pokok pajak yang tidak/kurang bayar pada tahun-tahun sebelumnya dengan disertai bunga atau kekurangan pembayaran pajak.

Tujuan pengampunan pajak model ini pada dasarnya sama dengan tujuan pada pengampunan pajak 1 (pertama), yang berada adalah jenis sanksi administrasi yang dikenakan oleh fiskus hanya sebatas bunga dan kekurangan pajak. Dengan demikian pada model ini, wajib pajak tetap harus membayar pokok pajak ditambah dengan bunga atas kekurangan pokok tersebut.

- c. Pengampunan pajak diberikan atas seluruh sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Konsekuensi dari pengampunan model ini, maka wajib pajak hanya dikenakan kewajiban sebatas melunasi utang pokok untuk tahun-tahun sebelumnya tanpa dikenakan sanksi administrasi baik bunga, denda ataupun kenaikan serta sanksi pidana. Dengan demikian pengampunan diberikan terhadap semua perbuatan yang dilakukan sebelum pemberian pengampunan pajak baik terhadap pelanggaran yang bersifat administratif maupun pidana.
- d. Pengampunan pajak diberikan terhadap seluruh utang pajak untuk tahun-tahun sebelumnya dan juga atas seluruh sanksi baik yang bersifat administrasi maupun pidana. Dalam pengampunan pajak model ini, negara melepaskan hak untuk melakukan penagihan atas seluruh hutang pajak yang seharusnya dibayar. Dengan demikian maka dalam pengampunan model ini, tidak ada uang pajak yang masuk ke negara sehingga tidak ada peningkatan atau penambahan penerimaan negara pada saat diterapkannya pengampunan. Hal ini disebabkan hak negara untuk memperoleh penerimaan pajak dari tahun-tahun sebelumnya dilepaskan/dibebaskan.

Sasaran yang akan dicapai model ini lebih difokuskan pada harapan meningkatnya penerimaan pasca diterapkannya pengampunan pajak, dengan asumsi masyarakat yang sebelumnya belum atau tidak membayar diharapkan pada tahun-tahun yang akan datang akan melaksanakan kewajibannya tanpa diliputi rasa takut dikenakan penagihan.

Memperhatikan model-model atau jenis pengampunan pajak di atas, model-model tersebut didasarkan pada perbedaan bentuk pengampunan yang diberikan kepada wajib pajak. Bentuk pengampunan pajak dimaksud berupa pembebasan utang pokok pajak, pembebasan sanksi administrasi (bunga atau denda) dan pembebasan sanksi pidana.

2. Penerimaan Negara di Sektor Pajak

Keberadaan negara sebagai organisasi pada umumnya dimana organisasi tersebut didirikan untuk memudahkan anggotanya (rakyat) dalam mencapai tujuan bersama atau cita-citanya. Negara merupakan sebuah organisasi yang mempunyai tujuan tertentu. Sebagai organisasi kekuasaan, maka ketentuan mengenai tujuan dan cita-cita negara menjadi sangat penting, karena pada hakikatnya tujuan dan cita-cita negara adalah untuk menentukan bagaimana cara mengatur dan menyusun negara yang bersangkutan, termasuk menyusun program-program yang ditujukan kepada masyarakatnya.

Meskipun suatu bentuk negara bersifat demokratis, akan tetapi kekuasaan negara dalam menjalankan sistem negara tetap menjadi prasyarat mutlak yang harus tetap ada. Negara tetap mempunyai monopoli kekuasaan fisik menurut Von Eering dalam Moh Kusnardi dan Bintan R saragih yang dikutip oleh Muhammad Junaidi, yang artinya :

“Negara sebagai salah satu organisasi dalam masyarakat dibedakan dengan organisasi-organisasi lainnya karena ia memiliki hak istimewa dalam mempergunakan kekuatan jasmaniahnya, misalnya :

1. Negara bisa memaksakan warga negaranya untuk tunduk kepada peraturannya, jika perlu dengan sanksi hukuman mati.
2. Negara bisa memerintahkan warga negaranya untuk mengangkat senjata untuk membela tanah airnya, sekalipun berada di luar negeri.
3. Negara berhak menentukan mata uang yang berlaku dan berhak pula untuk memungut pajak.¹⁴⁸

Meskipun kekuasaan tersebut dijalankan, akan tetapi semangat hak-hak demokrasi harus tetap ada ketika kekuasaan negara menjalankan eksistensinya. Menurut Mustaqin, negara sebagai penyelenggara organisasi negara, pemerintahan negara memiliki beberapa fungsi, antara lain ialah :

- a. Melaksanakan penertiban (*law and order*),
- b. Mengusahakan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat,
- c. Pertahanan
- d. Menegakkan keadilan.¹⁴⁹

Untuk merealisasi fungsi negara, maka negara memerlukan berbagai macam penerimaan negara yang berasal dari berbagai sektor. Menurut A. Anshari Ritonga, dari berbagai macam pungutan negara dari rakyat, atau kewajiban yang dibayar warga masyarakat kepada negara dibedakan atas 5 (lima) macam pungutan antara lain :

1. Pajak : pajak-pajak pusat berlaku nasional, berdasarkan undang-undang perpajakan.
2. Pajak daerah : berlaku lokal berdasarkan undang-undang pajak daerah dan retribusi daerah (PDRD)
3. Penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara dengan undang-undang, untuk pemerintah pusat.
4. Retribusi, dengan Perda untuk kas pemerintah daerah.
5. Sumbangan wajib : dengan Keppres atau Perda untuk pelayanan/ tujuan tertentu.¹⁵⁰

¹⁴⁸Muhammad Junaidi, *Op.ci.*, hal. 35.

¹⁴⁹Mustaqiem, *Op.cit.*, hal. 19.

¹⁵⁰A. Anshari Ritonga, *Op.cit.*, hal. 37.

Kelima pungutan negara tersebut, dalam kajian ini memfokuskan pada salah satu bersumber penerimaan negara yaitu di sektor pajak. Menurut Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2020 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2021, menjelaskan bahwa:

“Pendapatan Negara adalah hak Pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah kekayaan bersih yang terdiri atas Penerimaan Perpajakan, Penerimaan Negara Bukan Pajak, dan Penerimaan Hibah”.¹⁵¹

Sedangkan yang dimaksud dengan penerimaan perpajakan, menurut ketentuan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2020 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2021, menjelaskan bahwa:

“Penerimaan perpajakan adalah semua penerimaan negara yang terdiri atas pendapatan Pajak dalam Negeri dan Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional”.¹⁵²

Menurut Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, salah satu pendapatan negara berasal dari penerimaan perpajakan.

“Ruang lingkup Pajak dalam Negeri antara lain adalah semua penerimaan negara yang berasal dari Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai barang dan jasa, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, Cukai, dan pendapatan pajak lainnya, sedangkan ruang lingkup pajak Perdagangan Internasional terdiri atas semua penerimaan negara yang berasal dari Pendapatan Bea Masuk dan Pendapatan Bea Keluar”.¹⁵³

Pajak merupakan sumber penerimaan negara, yang berasal dari individu (rakyat), maka tujuan pemungutan pajak adalah untuk dipergunakan membiayai kepentingan umum seperti: pelayanan kesehatan,

¹⁵¹Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2020 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2021, Pasal 1 angka 2.

¹⁵²*Ibid.*, Pasal 1 angka 3.

¹⁵³Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Materi Terbuka Kesadaran Pajak untuk Perguruan Tinggi*, Jakarta : Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2016, hal. 64.

penyelenggaraan pendidikan, untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat, maupun keperluan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan sebagainya. Meskipun pada hakekatnya pungutan pajak mengurangi penghasilan atau kekayaan individu, tetapi sebaliknya merupakan penghasilan dari rakyat yang kemudian dikembalikan (redistribusikan) melalui pengeluaran rutin dan pembangunan yang manfaatnya untuk kepentingan seluruh rakyat.

Menurut A. Anshari Ritonga menyatakan:

“Pajak merupakan pungutan negara yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, tanpa ada kontrapretasi secara langsung, dipergunakan keperluan negara, dibedakan atas pajak pusat dan pajak daerah”.¹⁵⁴

Lebih lanjut menurut A. Anshari Ritonga, menyatakan :

“Sumber penerimaan negara, khususnya untuk Indonesia memegang peranan lebih 75% dari penerimaan negara bersumber dari pajak, oleh karena itu pemungutan pajak harus dilakukan seoptimal dan seefisien mungkin. Dalam negeri yang berdasar kedaulatan rakyat, maka semua pengenaan dan/atau pemungutan pajak yang menjadi beban rakyat harus dengan persetujuan rakyat, yaitu berdasarkan undang-undang yang dibuat/disyahkan oleh wakil-wakil rakyat di DPR yang dipilih rakyat”.¹⁵⁵

Pajak sebagai sumber penerimaan negara, semangkin tinggi nilai pajak yang di tetapkan pemerintah maka semangkin besar pendapatan atau penerimaan yang akan di dapatkan oleh Negara dan pajak yang di dapatkan negara tersebut akan digunakan untuk pembangunan negara yang hendak dicapai. Disamping itu dalam penarikan pajak pemerintah juga memperhatikan faktor-faktor keadilan pembebanan pajak, pemberian bimbingan dan gairah berusaha, serta meingkatkan pelayanan dan memperbaiki prosedur pembayaran pajak. Penerimaan negara sektor pajak merupakan penerimaan negara yang sifatnya swadaya sebagai sumber pembiayaan negara karena berdasar pada kemampuan keuangan sendiri.

¹⁵⁴A. Anshari Ritonga, *Op.cit.*, hal. 37-38.

¹⁵⁵A. Anshari Ritonga, *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal di Indonesia*, Jakarta : El Manar, 2007, hal. 21.

Menurut pendapat Bruno Peter dalam Mustaqiem, bahwa :

“Konsep pajak tidak bisa hanya dilihat semata-mata hanya sebagai metode untuk mengumpulkan penerimaan negara guna membiayai pemerintahan. Pajak sebagai tujuan demokratis, yaitu mengalokasikan beban pajak secara adil bagi seluruh masyarakat dan untuk menjaga stabilitas ekonomi serta mendorong terciptanya kesejahteraan”.¹⁵⁶

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan dengan tujuan akhir kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Oleh karena itu, sektor pajak memegang peranan penting dalam perkembangan kesejahteraan bangsa. Salah satu ciri yang melekat pada pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, dimana jika terjadi kelebihan (*surplus*) maka akan digunakan untuk membiayai *public investment*. Berbagai agenda pembangunan nasional dan pemenuhan kebutuhan investasi di berbagai sektor. Pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan masyarakat adil dan makmur, membutuhkan modal yang sangat besar, baik dalam bentuk uang maupun dalam bentuk lainnya yang mempunyai nilai ekonomis.

Penerimaan negara dari sektor pajak ini sendiri dapat digunakan untuk sumber keuangan negara dan keuangan daerah yang nantinya berfungsi sebagai dana untuk meningkatkan sarana dan prasarana yang dibutuhkan oleh masyarakat dan bangsa untuk meningkatkan kesejahteraan. Yang dimaksud dengan keuangan negara menurut ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan, merumuskan :

“Keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik Negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”.¹⁵⁷

Menurut Adrian Sutedi, menyatakan :

¹⁵⁶A. Anshari Ritonga, *Op.cit.*, hal. 21.

¹⁵⁷Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan, Pasal 1 angka 1.

“Keuangan negara merupakan urat nadi dalam pembangunan suatu negara dan amat menentukan kelangsungan perekonomian baik sekarang maupun yang akan datang”.¹⁵⁸

Pengaturan keuangan negara merupakan hak dan kewajiban negara berbentuk uang yang diperoleh dari hasil pungutan pajak pada wajib pajak, diperuntukkan untuk kesejahteraan rakyat, sesuai amanat Pasal 23 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 bahwa : “Anggaran pendapatan dan belanja ditetapkan tiap-tiap tahun dengan undang-undang. Apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui anggaran yang diusulkan pemerintah, maka pemerintah menjalankan anggaran tahun yang lalu”.¹⁵⁹

Konsep hukum keuangan negara, hakikat Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah kedaulatan yang diberikan oleh DPR. Bukti bahwa pemegang kedaulatan adalah rakyat melalui DPR adalah pemerintah baru dapat menjalankan APBN setelah mendapat persetujuan dari DPR dalam bentuk undang-undang. Berdasarkan konsep hukum, karena DPR memegang kedaulatan di bidang *budget* (hak *begrooting*), persetujuan dari DPR terhadap APBN yang diusulkan oleh pemerintah ini merupakan kuasan (*machtiging*).

Menurut Adrian Sutedi, dalam hal pertanggungjawaban keuangan negara ini dapat dilihat dari dua pandangan yaitu sebagai berikut :

- a. Pertanggungjawaban keuangan negara horizontal, yaitu pertanggungjawaban pelaksanaan APBN yang diberikan pemerintah kepada DPR. Hal ini disebabkan sistem ketatanegaraan yang berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 telah menentukan kedudukan pemerintah dan DPR tersebut.
- b. Pertanggungjawaban keuangan negara vertikal, yaitu pertanggungjawaban keuangan yang dilakukan oleh setiap *otorisator* atau *ordonator* dari setiap Departemen atau Lembaga Negara nondepartemen yang menguasai bagian anggaran, termasuk di dalamnya pertanggungjawaban bendaharawan kepada atasannya dan pertanggungjawaban para pemimpin proyek. pertanggungjawaban keuangan ini pada akhirnya

¹⁵⁸Adrian Sutedi, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Sinar Grafika, 2010, hal. 10.

¹⁵⁹Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23 ayat (1).

disampaikan kepada Presiden yang diwakili oleh Menteri Keuangan selaku pejabat tertinggi pemegang tunggal keuangan negara sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 25 ICW 1925.¹⁶⁰

Berdasarkan konsepsi hukum keuangan negara, pertanggungjawaban keuangan negara merupakan konsekuensi logis dari kesediaan pemerintah melaksanakan APBN yang telah disetujui DPR.

H.. Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi serta seni. Oleh karena itu, penelitian bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis dan konsisten.¹⁶¹ Pendekatan penelitian dapat diartikan sebagai “cara pandang peneliti dalam memilih spektrum ruang bahasan yang diharap mampu memberi kejelasan uraian dari suatu substansi karya ilmiah”.¹⁶²

Menurut Johnny Ibrahim menyatakan :

“Pendekatan diartikan sebagai usaha dalam rangka aktivitas penelitian untuk mengadakan hubungan dengan metode-metode untuk mencapai dalam penelitian ini. Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode pendekatan yang bersifat hukum normatif yang meliputi pendekatan analitis.”¹⁶³

Pendekatan diartikan sebagai usaha dalam rangka aktivitas penelitian untuk mengadakan hubungan dengan metode-metode untuk mencapai dalam penelitian ini. Sedangkan yang dimaksud dengan penelitian itu sendiri, menurut Soerjono Soekanto, menyatakan: ”penelitian merupakan sarana yang dipergunakan oleh manusia untuk memperkuat, membina serta mengembangkan ilmu pengetahuan”.¹⁶⁴

Menurut M. Syamsudin menyatakan :

¹⁶⁰Adrian Sutedi, *Op.cit.*, hal. 15.

¹⁶¹Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta : Sinar Grafika, 2018, hal. 17.

¹⁶²I Made Pasek Diantha, *Metodologi Penelitian Hukum Normatif dalam Justifikasi Teori Hukum*, Jakarta: Kencana Group, 2016, hal. 156.

¹⁶³Johnny Ibrahim, *Toeri dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang : Bayu Media Publishing, 2008, hal. 300.

¹⁶⁴Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitain Hukum*, Jakarta : Universitas Indonesia (UI-Press), 2019, hal. 3.

“Pendekatan penelitian merupakan anak tangga untuk menentukan teori penelitian yang akan dipakai. Pendekatan penelitian berguna untuk membatasi peneliti mengeksplorasi landasan konseptual yang kelak bisa membedah objek penelitian. Pendekatan penelitian dipakai untuk menentukan dari sisi mana sebuah objek penelitian akan dikaji”.¹⁶⁵

Pendekatan tersebut, peneliti akan mendapatkan informasi dari berbagai aspek mengenai *tax amnesty*. Dalam penelitian ini metode pendekatan yang digunakan adalah pendekatan empiris, yang dimaksud dengan pendekatan empiris, menurut Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, pendekatan hukum empiris menyatakan bahwa :

“Penelitian hukum empiris merupakan salah satu jenis penelitian hukum yang menganalisis dan mengkaji bekerjanya di dalam masyarakat. Bekerjanya hukum dalam masyarakat dapat dikaji dari tingkat efektivitas hukum, kepatuhan terhadap hukum, peranan lembaga atau instansi hukum di dalam penegakan hukum, implementasi aturan hukum, pengaruh aturan hukum terhadap masalah sosial tertentu atau sebaliknya, pengaruh masalah sosial terhadap aturan hukum. Istilah penelitian hukum empiris berasal dari bahasa Inggris, yaitu *empirical legal research*, dalam bahasa Belanda disebut dengan istilah *empirisch juridisch onderzoek*, sedangkan dalam bahasa Jerman disebut dengan *empirische juristische recherche*.¹⁶⁶

Sedangkan menurut Achmad Ali menyatakan :

“Pendekatan empiris atau *legal empirical*. Pendekatan ini memfokuskan kajiannya dengan memandang hukum sebagai seperangkat realitas (*reality*), tindakan (*action*), dan perilaku (*behavior*). Pendekatan ini masih dibedakan lagi ke dalam kajian sosiologi hukum, antropologi hukum, psikologi hukum, hukum dan ekonomi, hukum dan perbandingan, hukum dan struktur sosial, dan kajian hukum kritis”.¹⁶⁷

Maka dalam penelitian ini menggunakan pendekatan sosiologi hukum, menurut Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani yaitu :

“Pendekatan sosiologi hukum merupakan pendekatan yang menganalisis tentang bagaimana reaksi dan interaksi yang terjadi ketika sistem norma itu bekerja di dalam masyarakat. Di samping itu, dikenal juga pendekatan

¹⁶⁵M. Syamsudin, *Operasionalisasi Penelitian Hukum*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2007, hal. 55.

¹⁶⁶Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.cit.*, hal. 20.

¹⁶⁷Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum*, Jakarta: Kencana Group, 2001, hal. 9.

sosiologi tentang hukum. Pendekatan ini dikonstruksikan sebagai sesuatu perilaku masyarakat yang ajek, terlembagakan serta mendapatkan legitimasi secara sosial”.¹⁶⁸

Pendekatan yang akan digunakan adalah pendekatan hukum empiris yaitu pendekatan sosiologi hukum dimana ingin mengkaji dan menganalisis bekerja hukum dalam masyarakat dan dapat dikaji dari sistem hukum, tingkat efektivitas hukum, kesadaran masyarakat terhadap hukum, budaya hukum, pembentukan peraturan undang-undang yang baik dan peran lembaga Direktorat Jenderal Pajak terkait dengan konstruksi hukum pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

1. Spesifikasi Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam penelitian hukum yang deskripsi analitis, yaitu menggambarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dikaitkan dengan teori-teori hukum dan praktek pelaksanaan hukum positif yang menyangkut permasalahan.¹⁶⁹ Deskriptif karena dalam penelitian ini diharapkan akan diperoleh gambaran yang menyeluruh dan sistematis tentang fokus penelitian. Sedangkan analitis karena dari data-data yang diperoleh akan dianalisis.

Penelitian ini merupakan penelitian yang mengkaji tentang keberlakuan, pelaksanaan, dan keberhasilan dalam pelaksanaan hukum. Jadi menurut Sri Mamudji, dkk, “kajian penelitian ini meliputi pengetahuan masyarakat, kesadaran masyarakat dan penerapan hukum dalam masyarakat”.¹⁷⁰ Bagaimana bekerjanya hukum dalam masyarakat menjadi objek yang ditujuh dalam penelitian ini.

Menurut Aminuddin dan Asikin, menyatakan :

¹⁶⁸Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.cit.*, hal. 23.

¹⁶⁹Ronny Hanitjo Soemitro, *Op.cit.*, hal. 35.

¹⁷⁰Sri Mamudji, dkk., *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005, hal. 11.

“penelitian hukum yang hendak menelaah efektivitas suatu peraturan perundang-undangan (berlakunya hukum) pada dasarnya merupakan penelitian perbandingan antara realitas hukum dengan ideal hukum. Ideal hukum adalah kaidah hukum yang dirumuskan dalam undang-undang atau keputusan hakim (*law in book*), sementara realitas hukum adalah hukum dalam tindakan (*law in action*). Dalam realitas hukum, orang seharusnya bertingkah laku atau bersikap sesuai dengan tata kaidah hukum”.¹⁷¹

Spesifikasi penelitian ini efektivitas hukum terkait dengan realitas hukum adalah hukum dalam tindakan (*law in action*). Dalam realitas hukum, orang seharusnya bertingkah laku atau bersikap sesuai dengan tata kaidah hukum, kesadaran masyarakat dan penerapan hukum dalam masyarakat, yang menitik beratkan pada fakta-fakta riil terkait masalah konstruksi hukum pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

2. Bahan Hukum Penelitian

Bahan yang dikaji dalam penelitian hukum empiris adalah bahan primer dan bahan sekunder. Bahan primer merupakan data yang berasal dari masyarakat/atau orang yang terlibat secara langsung terhadap masalah yang diteliti yaitu tentang pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*). Bahan lapangan yang berasal dari :

1. Informan adalah orang atau individu yang memberikan informasi data yang dibutuhkan oleh peneliti sebatas yang diketahuinya dan penelitian tidak dapat mengarahkan jawaban sesuai dengan yang diinginkan. Informan diperlukan dalam penelitian hukum empiris untuk mendapatkan data secara kualitatif.
2. Narasumber adalah orang yang memberikan pendapat atas objek yang diteliti. Dia bukan bagian dari unit analisis, tetapi ditempatkan sebagai pengamat.¹⁷²

¹⁷¹Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2006, hal. 137.

¹⁷²Mukti Fajat ND dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Hukum Empiris*, Yogyakarta : Pustaka Pelajar, 2010, hal. 174-175.

Bahan sekunder yaitu data yang sumbernya diperoleh dari kajian kepustakaan dan dilaksanakan dengan menginventaris seluruh peraturan dan data yang ada kaitannya dengan objek penelitian yang diperoleh dari bahan hukum yang digunakan terdiri dari :¹⁷³

- a. Bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat, dan terdiri dari :
 1. Undang-Undang Dasar 1945.
 2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
 3. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.
 4. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
 5. Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-118/PMK.03/2016 jo Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
 6. Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-30/PJ/2016 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak.
- b. Bahan hukum sekunder yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, seperti Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, hasil-hasil penelitian, hasil karya dari kalangan hukum, dan seterusnya.
- c. Bahan hukum tersier yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder; contohnya dalah kamus, ensiklopedia hukum.

¹⁷³Soejono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 52.

Jadi sumber bahan primer dalam penelitian ini berdasarkan informan dan narasumber yang didukung dengan bahan sekunder berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier serta hasil pengamatan peneliti yang berkaitan dengan penelitian disertasi ini mengenai konstruksi hukum pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

3. Sumber Data

Sumber data dalam penelitian hukum empiris, menurut Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad, dapat penelitian hukum empiris dapat dibagi menjadi dua macam yaitu :

1. Data primer dan
2. Data sekunder.¹⁷⁴

Data primer merupakan data yang berasal dari data lapangan. Data lapangan itu diperoleh dari para responden. Responden yaitu orang atau kelompok masyarakat yang memberikan jawaban terhadap pertanyaan yang diajukan peneliti. Responden merupakan orang atau masyarakat yang terkait secara langsung dengan masalah. Informan adalah orang atau individu yang memberikan informasi data yang dibutuhkan oleh peneliti sebatas yang diketahuinya dan penelitian tidak dapat mengarahkan jawaban sesuai dengan yang diinginkan. Informan diperlukan dalam penelitian hukum empiris untuk mendapatkan data secara kualitatif. Narasumber adalah orang yang memberikan pendapat atas objek yang diteliti. Dia bukan bagian dari unit analisis, tetapi ditempatkan sebagai pengamat.

Menurut Soerjono Soekanto menyatakan bahwa : ”penelitian hukum sosiologis atau empiris yang menelaah data primer atau data dasar”.¹⁷⁵ Lebih lanjut Soerjono Soekanto menyatakan, “data yang diperoleh langsung dari masyarakat yaitu data primer atau data dasar (*primary data* atau *basic data*).

¹⁷⁴Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad, *Op.cit.*, hal. 174-175.

¹⁷⁵Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 54.

Data primer diperoleh langsung dari sumber pertama yakni perilaku warga masyarakat melalui penelitian”.¹⁷⁶

Hal senada yang dinyatakan oleh H. Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani bahwa : “data primer merupakan data yang berasal dari masyarakat dan/atau orang yang terlibat secara langsung terhadap masalah yang diteliti”.¹⁷⁷

Sedangkan yang dimaksud dengan data sekunder, menurut Soerjono antara lain, “mencakup dokumen-dokumen resmi, buku-buku, hasil-hasil penelitian yang berwujud di laporan, buku harian, dan seterusnya”.¹⁷⁸

Ciri-ciri data sekunder menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, pada umumnya adalah sebagai berikut :

1. Data sekunder pada umumnya ada dalam keadaan siap terbuat (*ready made*)
2. Bentuk maupun isi data sekunder telah dibentuk dan diisi oleh peneliti-peneliti terdahulu.
3. Data sekunder dapat diperoleh tanpa terikat atau dibatasi oleh waktu dan tempat.¹⁷⁹

Adanya data sekunder tersebut, seorang peneliti tidak perlu mengadakan penelitian sendiri dan secara langsung terhadap faktor-faktor yang menjadi latar belakang penelitiannya sendiri. Walaupun demikian, seorang peneliti pun harus bersikap kritis terhadap data sekunder tersebut, artinya peneliti tidak boleh terpengaruh oleh jalan pikiran peneliti terdahulu, hal mana mungkin akan mengganggu kerangka dasar pemikiran yang dipergunakan dalam penelitian sendiri.

Jadi dalam penelitian hukum empiris mengutamakan data primer sedangkan data sekunder merupakan data yang tingkatannya kedua, bukan yang utama. Jadi sumber daya dalam penelitian ini mengutamakan dari hasil pengamatan langsung terkait dengan pelaksanaan *tax amnesty* atau yang berkaitan langsung dengan penelitian disertasi tentang konstruksi hukum

¹⁷⁶*Ibid.*, hal. 11-12.

¹⁷⁷H. Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.cit.*, hal. 20.

¹⁷⁸Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 12.

¹⁷⁹Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif (Suatu Tinjauan Singkat)*, Jakarta : RajaGafindo Persada, 2014, hal. 24.

pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) dalam meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak.

4. Lokasi Penelitian

Penelitian ini berlokasi di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, Alamat : Kav. 40-42, Jl. Gatot Subroto No.7, RW.1, Senayan, Kec. Kebayoran Baru, Kota Jakarta Selatan, Daerah Khusus Ibukota Jakarta 12190.

5. Teknik Pengumpulan Data

Data adalah unsur paling penting dalam penelitian. Dikatakan penting karena semua penelitian pasti mengandung data. Bahkan dapat dikatakan tanpa data, penelitian akan mati dan tidak bisa disebut sebagai penelitian. Menurut Ulber Silalahi dengan data, “peneliti dapat menjawab pertanyaan atau menguji hipotesis dan mencapai tujuan penelitian”.¹⁸⁰ Oleh karena itu menurut Nanang Martono, “keberadaan data mutlak diperlukan dalam sebuah penelitian”.¹⁸¹ Seberapa baik hasil penelitian sangat ditentukan oleh kualitas data yang dikumpulkan peneliti. Jika kualitas data buruk, tidak valid, tidak realibel, maka hasil penelitian pun akan buruk. Oleh karena itu, data dan kualitas data merupakan pokok penting dalam penelitian karena menentukan kualitas hasil penelitian. Data pada dasarnya merupakan sesuatu yang diketahui sebagai fakta yang isinya menggambarkan suatu keadaan atau persoalan. Agar dapat tercapai tujuan penelitian yang diinginkan, maka data penelitian harus dicari dan dikumpulkan selengkap-lengkapnyanya.

Menurut M. Syamsudin menyatakan :

“Data yang lengkap akan memperluas dan memperdalam analisis penelitian. Data yang tidak lengkap atau kurang lengkap akan mengurangi kedalaman analisis dan bobot keilmiahannya suatu penelitian dan menyebabkan dangkalnya analisis penelitian. Singkatnya, data

¹⁸⁰Ulber Silalahi, *Metode Penelitian Sosial*, Bandung: Refika Aditama, 2012, hal. 280.

¹⁸¹Nanang Martono, *Metode Penelitian Sosial: Konsep-Konsep Kunci*, Jakarta : Rajawali Pers, 2016, hal. 64.

penelitian sangat berpengaruh dan menentukan kebenaran temuan dalam penelitian”.¹⁸²

Hal yang mutlak ada dalam penelitian adalah data, menurut Ulber Silalahi, “Data penelitian pada dasarnya diperoleh melalui suatu proses yang disebut pengumpulan data. Pengumpulan data itu sendiri diartikan sebagai suatu proses mendapatkan data dengan menggunakan teknik tertentu”.¹⁸³ Pengumpulan data adalah suatu proses yang terkesan sederhana, tetapi sebenarnya cukup kompleks.

Menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, teknik pengumpulan data ada tiga jenis yaitu : “Studi dokumen atau bahan pustaka, pengamatan atau observasi, dan wawancara atau interview. Ketiga alat tersebut dapat dipergunakan masing-masing, atau bersama-sama”.¹⁸⁴

Lebih lanjut menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, ketiga teknik pengumpulan data digunakan dalam penelitian ini antara lain :¹⁸⁵

- a. Studi dokumen merupakan suatu alat pengumpulan data yang dilakukan melalui data tertulis dengan mempergunakan “*content analysis*”.
- b. Observasi, melakukan pengamatan terhadap objek penelitian yaitu terkait dengan konstruksi hukum pelaksanaan *tax amnesty*.
- c. Wawancara, dilakukan untuk memperoleh data/informasi terkait pelaksanaan *tax amnesty*.

6. Analisis Data

Proses penelitian ini, diadakan analisis dan konstruksi terhadap data yang telah dikumpulkan dan diolah. Analisis data merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian. Menurut Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, menyatakan :

¹⁸²M. Syamsudin, *Op.cit.*, hal. 95-96.

¹⁸³Ulber Silalahi, *Op.cit.*, hal. 280.

¹⁸⁴Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Op.cit.*, hal. 21.

¹⁸⁵*Ibid.*, hal. 21-24.

“Analisis data diartikan sebagai proses mengorganisasikan dan mengurutkan data ke dalam pola, kategori, dan satuan uraian dasar sehingga dapat ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesis kerja seperti yang disarankan oleh data”.¹⁸⁶

Penelitian hukum empiris ini menggunakan analisis data kualitatif. Menurut Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, yang dimaksud dengan analisis kualitatif yaitu :

“Merupakan analisis data yang tidak menggunakan angka, melainkan memberikan gambaran-gambaran (deskripsi) dengan kata-kata atas temuan-temuan, dan karenanya ia lebih mengutamakan mutu atau kaulitas dari data, dan bukan kuantitas”.¹⁸⁷

Data diperoleh melalui studi dokumen atau bahan kepustakaan maupun dari hasil temuan penelitian pada Direktorat Jenderal Pajak sebagai bahan analisis dengan menggunakan metode kualitatif yaitu dengan menjabarkan data yang telah diperoleh berdasarkan norma-norma hukum atau kaidah yang relevan dengan pokok permasalahan. Kemudian dianalisis secara sistematis untuk dapat ditarik sebuah kesimpulan.

I. Hasil Penelitian Dan Pembahasan

1. Kebijakan Pemerintah Terkait Pengampunan Pajak (*Tex Amnesty*) Terhadap Penerimaan Negara di Sektor Pajak

Pajak sebagai kewajiban kenegaraan memberikan kontribusi untuk penerimaan negara berdasarkan undang-undang, sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, bahwa: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.¹⁸⁸ Oleh karena itu pajak merupakan kewajiban semua warga masyarakat, sebagaimana diatur dalam hukum pajak mengatur hubungan antara

¹⁸⁶Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.cit*, hal. 19.

¹⁸⁷*Loc.cit*.

¹⁸⁸Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23A.

pemerintah (*fiskus*) selaku pemungut pajak dengan rakyat sebagai wajib pajak. Wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang atau badan-badan hukum dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara, sehingga hukum pajak tersebut merupakan hukum publik yang mengatur hubungan negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak.

Bekerjanya hukum pajak diatur melalui sistem perpajakan yang meliputi seluruh peraturan perundang-undangan, baik yang bersifat materiil maupun formil. Hukum pajak materiil yaitu memuat norma-norma yang menerangkan keadaan, perbuatan, peristiwa hukum yang dikenai pajak (objek pajak), siapa yang dikenakan pajak (subjek) dan berapa besar pajak yang dikenakan (tarif) dan memuat peraturan tentang bunga, kenaikan, denda. Hukum pajak materiil juga memuat peraturan tentang hukum terhadap pelanggar ketentuan pajak, peraturan tata cara pembebasan dan pengembalian pajak, dan peraturan timbul dan hapusnya utang pajak, serta memuat mengenai hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak. Hukum pajak formil yaitu sebagai pelaksana hukum pajak materiil yang memuat ketentuan-ketentuan tentang kewajiban wajib pajak, kerahasiaan keterangan yang sudah disampaikan oleh wajib pajak kepada petugas pajak, tata cara pemungutan dan pembayaran pajak dan pengawasan yang harus dilakukan oleh aparat pajak agar pajak yang terutang dibayar dengan pajak harus selalu memperhatikan ciri-ciri dan sifat-sifat tertentu, tetapi yang lebih perlu ia harus selalu was dan waspada terhadap prinsip yang menjadi dasar suatu pengenaan pajak, memegangnya erat-erat sebagai pegangan yang teguh, dan mengawasi terjadinya prinsip-prinsip dasar perpajakan seperti pajak subjektif ialah pajak yang memperhatikan pertamanya keadaan pribadi wajib pajak : untuk menetapkan pajaknya harus dikemukakan alasan-alasan yang objektif yang berhubungan erat dengan keadaan materialnya yaitu yang disebut gaya pikulnya. Dalam pada itu tidak mutlak dipersoalkan faktor manakah yang menentukan (*decisive*) gaya pikul tersebut, apakah pendapatan ataupun kekayaan seseorang bahkan barangkali keduanya, disamping pula masih ada faktor-faktor lainnya.

Kebijakan perpajakan (*tax policy*) adalah kebijakan mengenai perubahan sistem perpajakan yang sesuai dengan perkembangan, tujuan ekonomi, politik, dan sosial pemerintah, dengan adanya kebijakan perpajakan, pemerintah mengharapkan terjadi peningkatan penerimaan dari sektor pajak, dalam rangka mencapai kemandirian pembiayaan dan pembangunan. Kebijakan perpajakan merupakan salah satu bagian dari instrumen kebijakan fiskal yang bertujuan untuk mempengaruhi perekonomian negara, mengatur perekonomian negara, meningkatkan penerimaan negara, dan mendorong investasi, serta menciptakan keadilan.

Beberapa contoh kebijakan perpajakan, misalnya:

- a. peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, terutama kepatuhan WP orang pribadi usaha (nonkaryawan) dan WP badan;
- b. peningkatan *tax ratio* dan *tax buoyancy*, melalui kegiatan ekstensifikasi, intensifikasi, peningkatan efektivitas penegakan hukum, perbaikan administrasi, penyempurnaan regulasi, dan peningkatan kapasitas Direktorat Jenderal Pajak (DJP);
- c. peningkatan atas *coverage* melalui penggalian potensi perpajakan pada beberapa sektor unggulan seperti sektor pertambangan, sektor industri pengolahan, sektor perdagangan, dan sektor konstruksi serta sektor jasa keuangan;
- d. penguatan dan perluasan basis data perpajakan, baik data internal maupun eksternal, melalui:
 - 1) digitalisasi SPT dan implementasi *e-SPT&e-filing*;
 - 2) implementasi *e-tax invoice* di seluruh Indonesia;
 - 3) implementasi *cash register* dan *electronic data capturing* (EDC) yang online dengan administrasi perpajakan; dan
 - 4) implementasi penghimpunan data dari instansi, lembaga, asosiasi, dan pihak lain.¹⁸⁹

Implikasi kebijakan perpajakan melalui program pengampunan pajak, yang diatur dalam ketentuan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu:

- a. Mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan Harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;

¹⁸⁹Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Materi Terbuka Kesadaran Pajak Untuk Perguruan Tinggi*, Jakarta : Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2016, hal. 134.

- b. Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
- c. Meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.¹⁹⁰

Kebijakan program pengampunan pajak untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi guna memantapkan kestabilan ekonomi dengan menyempurnakan sifat progresivitas daripada sistem perpajakan. Pengampunan pajak sebagai upaya pemerintah untuk meningkatkan pendapatan negara disektor pajak yang digunakan untuk pembiayaan pembangunan, hal ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Eric Le Borgne, pengampunan pajak bertujuan untuk meningkatkan pendapatan negara dalam jangka pendek dan meningkatkan pendapatan dalam jangka menengah. Agar pendapatan negara meningkat maka kebijakan pengampunan pajak harus berasaskan pada kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan dan kepentingan nasional, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, memuat makna antara lain :

1. Asas kepastian hukum adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.

Kepastian hukum mengenai subyek, objek, besarnya pajak, dan juga ketentuan mengenai waktu pembayarannya. Pajak yang harus dibayar seseorang harus terang dan tidak mengenai kompromis. Pengaturan pengampunan pajak dalam bentuk perundang-undangan yang merupakan aspek penting karena menyangkut terhadap asas legalitas. Kepastian hukum, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum. Untuk memberikan kepastian hukum perihal pengampunan pajak yaitu melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang dirubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-

¹⁹⁰Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 2 ayat (2).

Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, dan saat ini pelaksanaan pengampunan pajak mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, yang akan berpengaruh terhadap kepastian hukum pelaksanaan pengampunan pajak, maka perlu adanya konsistensi dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan tentang pengampunan pajak.

2. Asas keadilan adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat.

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Asas keadilan yaitu pemungutan pajak harus mempunyai tekanan yang sama beratnya untuk setiap orang artinya untuk mengukur daya pikul seseorang dapatlah dipergunakan, selain besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran dipergunakan. Pembagian tekanan pajak di antara subyek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing di bawah perlindungan pemerintah.

Asas keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh dalam pemungutan pajak, baik dalam prinsip mengenai perundang-undangan maupun dalam pelaksanaannya. Maka dari itu dalam pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata, tidak boleh adanya diskriminasi diantara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

3. Asas kemanfaatan adalah seluruh pengaturan kebijakan Pengampunan Pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.

Asas kemanfaatan diutamakan kepada wajib pajak dengan adanya PAS-Final hadir untuk memberikan kemanfaatan untuk sebanyak-banyaknya wajib pajak yang masih belum melaporkan harta dengan benar baik dalam Surat Pernyataan Harta (SPH) bagi peserta Amnesti Pajak maupun dalam SPT bagi bukan peserta Amnesti Pajak. PAS-Final memberikan fasilitas kepada wajib pajak agar tidak dikenakan sanksi Pasal 18 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dengan syarat terhadap wajib pajak belum dilakukan pemeriksaan. Dalam hal ini lah PAS-Final berupaya memberi keadilan, pelayanan, kemudahan, dan tentu saja mendorong kepatuhan wajib pajak.

Ketentuan PAS-Final diberlakukan atas pertimbangan adanya wajib pajak yang masih belum mengetahui terkait amnesti pajak maupun mengalami kendala lain dalam pelaksanaan amnesti pajak. Namun, perlu ditekankan bahwa PAS-Final ini bukan merupakan Amnesti Pajak tahap dua karena banyak sekali perbedaan dengan Amnesti Pajak. Perbedaan tersebut mulai dari pengenaan tarif sebesar 12,5%, 25%, atau 30% hingga tidak adanya fasilitas pembebasan PPh atas pengalihan saham, tanah, dan bangunan atas peserta PAS-Final. Dengan kata lain, PAS-Final bukanlah fasilitas untuk memberikan ampunan bagi wajib pajak, namun lebih kepada

memberi kesempatan, keadilan, pelayanan, dan kemudahan kepada wajib pajak yang pada saat Amnesti Pajak lalu mengalami kendala agar tidak dikenakan sanksi Pasal 18 sebelum pemeriksa pajak terjun mengungkap harta wajib pajak

4. Asas kepentingan nasional adalah pelaksanaan Pengampunan Pajak mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

Asas nasionalisme atau kebangsaan sebagai landasan pengenaan pajak adalah status kewarganegaraan dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan. Berdasarkan asas kepentingan nasional ini tidak menjadi persoalan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak berasal. Asas nasionalisme ini dengan konsep pengenaan pajak atas *world wide income*. Asas yang menganut cara pengampunan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan dari suatu negara.

Pemerintah memberikan fasilitas dalam pengampunan pajak Pasal 23 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan, merupakan bentuk ketidakadilan, hal ini dikarenakan ada perlakuan khusus terhadap wajib pajak yang tidak patuh membayar pajak, justru diampuni untuk tidak membayar utang pajaknya, sanksi administrasi, sanksi pidana pajak dan sebagainya setelah membayar uang tebusan. Hal tersebut tidak sesuai dengan sistem hukum bahwa semua warga negara sama di depan hukum. Tetapi pengampunan pajak ini sebagai langkah kebijakan pemerintah untuk berdamai dengan wajib pajak demi dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak, maka dari itu pemerintah dituntut untuk memenuhi aspek hak wajib pajak dan rakyat terpenuhi, untuk itu pemerintah dalam menggali penerimaan negara dari sektor perpajakan dibutuhkan upaya-upaya nyata baik secara intensifikasi maupun ekstensifikasi, serta diimplementasikan dalam bentuk kebijakan *tax amnesty* pemerintah bisa memperbarui basis data perpajakan yang bertujuan untuk meningkatkan penerimaan pajak.

Kebijakan program pengampunan pajak yang digulirkan pemerintah juga didasarkan semakin parahnya upaya penghindaran paja dan masih maraknya aktivitas ekonomi di dalam negeri yang belum atau tidak dilaporkan kepada otoritas pajak. Aktivitas yang tidak dilaporkan tersebut mengusik rasa keadilan bagi para wajib pajak yang telah berkontribusi aktif dalam melaksanakan

kewajiban perpajakan karena para wajib pajak tidak berkontribusi dalam pembiayaan pembangunan nasional. Pengampunan pajak (*tax amnesty*) dijadikan alat untuk menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak (*tax revenue*) secara cepat dalam jangka waktu yang relatif singkat.

Program pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang digulirkan pemerintah sejak Juli 2016, berakhir pada Jumat tangga 31 Maret 2017. Pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) melalui tiga periode: “Periode pertama *tax amnesty* berlangsung dari 28 Juni 2016-30 September 2016, dilanjutkan periode kedua yang mulai dari 1 Oktober 2016-31 Desember 2016. Periode ketiga dan terakhir dari kebijakan ini berlangsung pada 1 Januari 2017-31 Maret 2017”.¹⁹¹

Berdasarkan hasil kinerja penerimaan pajak pada Direktorat Jenderal Pajak pada periode 2015 sampai dengan 2020 terlihat dibawah ini :

Tabel 3. Kinerja Penerimaan Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak, Tahun 2015-2020¹⁹²

Uraian	2020	2019	2018	2017	2016	2015
A. Pajak Penghasilan	579 triliun	761 triliun	739 triliun	637 triliun	656 triliun	594 triliun
B. PPN dan PPnBM	449 triliun	531 triliun	537 triliun	480 triliun	412 triliun	423 triliun
C. PBB dan BPHTB	20 triliun	21 triliun	19 triliun	16 triliun	19 triliun	29 triliun
D. Pendapatan PPh DTP	151 triliun	11 triliun	10 triliun	8 triliun	9 triliun	8 triliun
E. Pajak Lainnya	6 triliun	7 triliun	6 triliun	6 triliun	8 triliun	5 triliun
JUMLAH (A + B + C + D + E)	1.072 triliun	1.332 triliun	1.313 triliun	1.151 triliun	1.105 triliun	1.061 triliun

Sumber: Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

Berdasarkan tabel 3, diatas terlihat bahwa kinerja penerimaan pajak sebelum dan sesudah di berlakukannya kebijakan program *tax amnesty* mengalami perubahan yang terlihat pada tabel dibawah ini:

¹⁹¹<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/tax-amnesty-dan-tujuan-di-indonesia>, 6 Agustus 2018, diakses tanggal 3 April 2021.

¹⁹²<https://pajak.go.id>, Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

Tabel 4. Kinerja Penerimaan Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak, Tahun 2015-2020¹⁹³

Tahun	Penerimaan Pajak	Perubahan Penerimaan Pajak	
		Rp	(%)
2015	1,061,237,462,841,880		
2016	1,105,655,978,416,030	44,418,515,574,150	4%
2017	1,151,037,027,957,100	45,381,049,541,070	4%
2018	1,313,320,797,874,730	162,283,769,917,630	14%
2019	1,332,826,427,533,630	19,505,629,658,900	1%
2020	1,072,040,844,487,580	(260,785,583,046,050)	-20%

Sumber : Diolah Apportal Kinerja Penerimaan Pajak diakses 30 April 2021.

Berdasarkan data enam tahun terakhir penerimaan pajak mengalami kenaikan seperti terlihat pada tabel 2., pada 2016 saat diberlakukannya program *tax amnesty* penerimaan pajak mengalami kenaikan (4%) dari tahun 2015, begitupula pada tahun 2017 naik (4%), kenaikan yang tidak begitu signifikan pada tahun 2018 mengalami kenaikan yang signifikan yaitu sebesar (14%), tetapi pada tahun 2019 mengalami kenaikan hanya (1%) dan hanya pada tahun 2020 mengalami penurunan sebesar (20%), hal ini disebabkan kondisi negara dilanda Coronavirus Disease (Covid 19), yang berdampak pada kondisi ekonomi rakyat.

Keberhasilan penerimaan negara di sektor pajak ini membuktikan bahwa tingkat tingkat kesadaran wajib pajak semakin tinggi, walaupun tujuan pemerintah untuk dapat menarik atau kembalinya dana yang disimpan di luar negeri tersebut dan memindahkannya ke dalam negeri dan minat para investor masih relatif rendah, hal ini terbukti berdasarkan data online pajak “pencapaian *tax amnesty* Indonesia per 31 Maret 2017 terhadap penarikan dana dari luar negeri masih di bawah target yang ingin dicapai sebesar Rp. 1.000 triliun terrealisasi sebesar Rp. 147 triliun”.¹⁹⁴

¹⁹³<https://pajak.go.id>, Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

¹⁹⁴<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/tax-amnesty-dan-tujuan-di-indonesia>, 6 Agustus 2018, diakses tanggal 3 April 2021.

Berdasarkan hasil pelaksanaan program pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang digulirkan pemerintah sejak Juli 2016, berakhir pada Jumat 31 Maret 2017, tepat pukul 24.00. Hasil berdasarkan *online*:

Tabel 4.1., pajak pencapaian *tax amnesty* Indonesia per 31 Maret 2017.¹⁹⁵

Program <i>Tax Amnesty</i>	Target	Realisasi	
Pendapatan Negara	Rp. 165 triliun	Rp. 35 triliun	81,81%
Deklarasi Harta	Rp. 4.000 triliun	Rp. 4.707 triliun	117,67%
Penarikan Dana dari Luar Negeri	Rp. 1.000 triliun	Rp. 147 triliun	14,7%

Peningkatan realisasi kepatuhan pajak memberikan dampak positif terhadap target yang telah ditetapkan, hal ini sesuai dengan tujuan pengampunan pajak (*tax amnesty*) Pasal 2 ayat 2 huruf c yaitu meningkatkan penerimaan pajak, walaupun secara realisasi masih kurang seperti pada pendapatan negara sejak Juli 2016, berakhir pada Jumat 31 Maret 2017, target sebesar Rp. 165 triliun terrealisasi hanya sebesar Rp. 135 triliun (91,81%). Dekrelasi harta mengalami peningkatan yang cukup signifikan terlihat pada target Rp. 4.000 triliun terrealisasi sebesar Rp. 4.707 triliun (117,67%), sedangkan penarikan dana dari luar negeri belum berjalan sebagaimana apa yang diharapkan dimana target Rp. 1.000 triliun hanya terrealisasi sebesar Rp. 147 triliun (14,7%).

Salah satu target pengampunan pajak juga menjangkitkan kepatuhan wajib pajak yang berasal dari kekayaan yang berada di luar negeri. Salah satu upayanya adalah membangkitkan kesadaran wajib pajak dan calon/mantan wajib pajak melalui pengampunan pajak (*tax amnesty*). Rasio kepatuhan wajib pajak di Indonesia masih tergolong rendah jika dibandingkan dengan rasio di

¹⁹⁵Ragimun, *Op.cit.*, hal. 3.

negara-negara maju. Banyak faktor yang menyebabkan rendahnya rasio tersebut, diantaranya: rendahnya tingkat kesadaran masyarakat dalam melaksanakan kewajiban penyetoran dan pelaporan pajak, minimnya jumlah fiskus atau pemeriksa pajak, dan sebagainya. Program pengampunan pajak (*tax amnesty*) periode Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, yang dilakukan pemerintah terkait dengan penarikan dana dari luar negeri atau kembalinya dana yang disimpan di luar negeri dirasakan kurang berhasil karena masih di target yaitu 1.000 triliun dan pencapaian 147 triliun hanya sebesar 14,7%.

Hal ini perlu adanya langkah-langkah pemerintah dalam membangun kesadaran wajib pajak terutama yang mengalokasikan dana-dananya di luar negeri, dengan melakukan penataan regulasi perpajakan yang didukung oleh situasi sosial, ekonomi, politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya. Pandemi Covid-19 saat ini yang berdampak pada krisis keuangan secara global sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil. Kebijakan pengampunan pajak dilatarbelakangi adanya perubahan sistem perpajakan baru yang bertujuan untuk meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta menumbuhkan sumber modal investasi. Upaya pemerintah dalam melakukan perubahan pada sistem perpajakan telah menerbitkan program *tax amnesty* jilid II, diharapkan dapat memberikan keadilan, sehat, efektif, dan akuntabel, hal ini disampaikan oleh Menteri Keuangan (Menkeu) Sri Mulyani Indrawati yang menyatakan bahwa :

“Seluruh kebijakan dan regulasi perpajakan di Indonesia akan mengikuti perubahan perpajakan internasional maupun tantangan ekonomi yang saat ini terjadi. Hal ini sejalan dengan *Global Taxation Rezim* terbaru yang merupakan kesepakatan sangat historis antarnegara dalam pertemuan G20. Menerapkan sebuah rezim perpajakan yang adil. Adil itu artinya mereka yang punya kemampuan harus membayar pajak, mereka yang tidak punya kemampuan diberikan subsidi atau bansos. Agenda reformasi perpajakan yang tengah digulirkan pemerintah Indonesia ini diharapkan mampu meningkatkan penerimaan pajak dengan sistem perpajakan yang adil, sehat, efektif, dan akuntabel. Memperbaiki PPN, kemudian PPh, dan juga dari peraturan ketentuan umum perpajakannya dan juga *mereform* di dalam Direktorat Jenderal Pajak sendiri dari sisi sumber daya manusia dan organisasi, serta informasi teknologinya. Pertemuan G20 menghasilkan kesepakatan, yang salah satunya adalah menerapkan minimum *corporate tax*, terutama untuk berbagai perusahaan yang beroperasi lintas yurisdiksi. Banyak korporasi itu pasti *headquarter*-nya atau kantor pusat atau tempat dimana itu yang mendaftarkan di satu yurisdiksi, tapi dia bergerak dan beroperasi di yurisdiksi yang lain. Ada negara yang menjadi tempat tujuan marketnya dan oleh karena itu sangat sulit untuk menentukan hak pajaknya yang adil. Kesepakatan tersebut telah mengubah rezim perpajakan global yang telah dipraktikkan dalam 100 tahun terakhir karena dianggap tidak lagi mencerminkan keadilan dalam situasi saat ini, terutama mengenai ekonomi digital”.¹⁹⁶

Kebijakan program *tax amnesty* jilid II yang bertujuan untuk meningkatkan pemasukan atau penerimaan negara dari pajak dalam jangka pendek. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, sebagai landasan hukum dalam melakukan pemungutan pajak dalam program pengampunan pajak yang harus dilaksanakan dengan konsisten serta diikuti pula dengan *law enforcment* yang tegas maka dalam jangka panjang pengampunan pajak akan bermanfaat dalam meningkatkan investasi. Agar pelaksanaan pengampunan pajak jilid II berjalan secara efektif maka pemerintah telah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang berasaskan pada keadilan, kesederhanaan, efisiensi, kepastian

¹⁹⁶<https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/reformasi-perpajakan-meningkatkan-sistem-perpajakan-yang-adil-dan-akuntabel/12/07/2021>, diakses tanggal 24 Januari 2021.

hukum, kemanfaatan dan kepentingan nasional serta terwujudkan dalam mengoptimalkan penerimaan negara guna membiayai pembangunan nasional secara mandiri menuju masyarakat Indonesia yang adil, makmur dan sejahtera, adil dan mempunyai kepastian hukum serta menumbuhkan kepatuhan sukarela wajib pajak. Maka program pengampunan pajak dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak tanpa menimbulkan beban baru bagi masyarakat, karena pengampunan pajak pada dasarnya mengambil hak negara yang belum atau tidak dibayar dengan cara wajib pajak membayar sesuai kewajibannya tanpa dikenakan sanksi apapun. Dalam pajak dikenal prinsip bahwa negara berhak menerima sejumlah uang, tidak lebih dan tidak kurang, demikianpun wajib pajak wajib membayar sejumlah tertentu, tidak lebih dan tidak kurang, sesuai dengan undang-undang.

2. Kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Terhadap Jumlah Subyek dan Obyek Pajak

Pelaksanaan *tax amnesty* diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan mengalami perubahan yaitu melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Program *tax amnesty* ini mendapatkan beberapa fasilitas, sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan, antara lain :

Wajib Pajak yang telah diterbitkan Surat Keterangan memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak berupa:

- a. Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;

- b. Penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga, atau denda, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;
- c. Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, atas kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir; dan
- d. Penghentian pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dalam hal Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atas kewajiban perpajakan, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3).¹⁹⁷

Pemerintah telah melakukan perubahan atas pelaksanaan *tax amnesty* melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang mengatur dual hal yaitu tentang pembebasan PPh Final dalam rangka balik nama aset berupa tanah dan bangunan yang telah dideklarasikan dalam program Amnesti Pajak, yang termuat dalam ketentuan Pasal 24 :

- (1) Wajib Pajak yang telah memperoleh Surat Keterangan dan membayar Uang Tebusan atas Harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan yang belum dibaliknamakan atas nama Wajib Pajak, harus melakukan pengalihan hak menjadi atas nama Wajib Pajak.
- (2) Atas pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan, dalam hal:
 - a. Permohonan pengalihan hak; atau
 - b. Penandatanganan surat pernyataan oleh kedua belah pihak di hadapan Notaris yang menyatakan bahwa Harta sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah benar milik Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan, dalam hal Harta tersebut belum dapat diajukan permohonan pengalihan hak, dilakukan paling lambat sampai dengan tanggal 31 Desember 2017.
- (2a)Pembebasan dari pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) hanya berlaku dalam hal dokumen

¹⁹⁷Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Pasal 23 ayat (1).

- kepemilikan atas tanah dan/atau bangunan yang akan dilakukan pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) masih atas nama:
- a. Pihak perantara (*nominee*) yang namanya digunakan oleh Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan selaku pemilik sebenarnya untuk memperoleh tanah dan/ atau bangunan;
 - b. Pemberi hibah;
 - c. Pewaris; atau
 - d. Salah satu ahli waris, dalam hal tanah dan/atau bangunan tersebut telah terbagi.
- (2b) Pembebasan dari pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak diberikan dalam hal:
- a. Telah terjadi pembelian tanah dan/atau bangunan oleh Wajib Pajak dari pengembang (*developer*); dan
 - b. Terhadap hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam huruf a belum dilakukan balik nama dari pengembang (*developer*) kepada Wajib Pajak.
- (3) Harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan yang dapat dibaliknamakan dan dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu Harta tambahan yang telah diperoleh dan/ atau dimiliki Wajib Pajak sebelum akhir Tahun Pajak Terakhir.
- (4) Untuk keperluan balik nama atas Harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Wajib Pajak menyampaikan bukti pembebasan Pajak Penghasilan kepada Notaris dan/atau Pejabat Pembuat Akta Tanah berupa surat keterangan bebas atau fotokopi Surat Keterangan.
- (5) Permohonan surat keterangan bebas Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) diajukan oleh Wajib Pajak yang memperoleh Surat Keterangan ke KPP Tempat Wajib Pajak Terdaftar sebelum dilakukan pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dengan melampirkan:
- a. Fotokopi Surat Keterangan;
 - b. Fotokopi Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang Pajak Bumi dan Bangunan tahun terakhir atas Harta yang dibaliknamakan;
 - c. Fotokopi dokumen kepemilikan atas Harta yang masih atas nama pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (2a), dan akan dibaliknamakan menjadi atas nama Wajib Pajak; dan
 - d. surat pernyataan kepemilikan Harta yang dibaliknamakan yang telah dilegalisasi oleh Notaris.
- (6) Surat keterangan bebas Pajak Penghasilan atau fotokopi Surat Keterangan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) berlaku sepanjang

digunakan dalam batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2).¹⁹⁸

Wajib Pajak diberikan kemudahan untuk mendapatkan pembebasan PPh Final, dari yang semula harus mengurus Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh Final di Kantor Pelayanan Pajak dengan syarat yang berlaku, cukup menunjukkan salinan surat keterangan Pengampunan Pajak kepada Kantor Badan Pertanahan Nasional (BPN).

Kebijakan pengampunan pajak yang digulirkan pemerintah bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, mengacu pada teori Eric Le Borgne, kebijakan pengampunan pajak bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga dapat meningkatkan keadilan horizontal. Pemerintah dalam melakukan pengampunan pajak mengedepankan keadilan horizontal, yang menghasilkan tarif progresif semata-mata sebagai wujud dari prinsip semakin besar kemampuan atau daya pikul seseorang semakin besar pajak yang harus dibayar, sebagai konsep daya pikul yang dikemukakan oleh Adam Smith yang berasal dari prinsip *ability to pay*. Pembebanan pajak kepada wajib pajak dimana **pembayar pajak dengan kondisi sama atau sejajar akan dikenai beban pajak yang sama** artinya ketika pembayar pajak dengan jumlah penghasilan lebih besar akan menanggung beban pajak lebih besar dibanding pajak dengan penghasilan kecil.

Pajak Penghasilan dikenakan terhadap subjek pajak yang berkenaan dengan penghasilan yang diperoleh dalam tahun pajak. Yang menjadi subjek pajak di Indonesia yaitu subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Yang dimaksud dengan subjek pajak dalam negeri menurut Pasal 2 ayat (3) adalah sebagai berikut :

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga)

¹⁹⁸Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri! Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Pasal 24.

- hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 1. Pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 2. Pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 3. Penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 4. Pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
 - c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.¹⁹⁹

Sedangkan yang dimaksud subjek pajak luar negeri, menurut Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.²⁰⁰

Perbedaan penting antara wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajibannya, antara lain:

- a. Wajib pajak dalam negeri dikenal pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia,

¹⁹⁹Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, *Op.cit.*, Pasal 2 ayat (3).

²⁰⁰*Ibid.*, Pasal 2 ayat (4).

sedangkan wajib pajak luar negeri dikenai pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia.

- b. Wajib pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan netto dengan tarif umum, sedangkan wajib pajak luar negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan; dan
- c. Wajib pajak dalam negeri wajib menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan wajib pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

Adapun timbulnya kewajiban pajak subjektif adalah sebagai berikut:

- a. Kewajiban pajak subjektif orang pribadi dimulai pada saat orang pribadi tersebut dilahirkan, berada, atau berniat untuk bertempat tinggal di Indonesia dan berakhir pada saat meninggal dunia atau meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.
- b. Kewajiban pajak subjektif badan dimulai pada saat badan tersebut didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia dan berakhir pada saat dibubarkan atau tidak lagi bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Kewajiban pajak subjek orang pribadi atau badan sebagai bentuk usaha tetap dimulai pada saat orang pribadi atau badan tersebut menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dan membuka kantor atau agen di Indonesia, dan berakhir pada saat tidak lagi menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap.
- d. Kewajiban pajak subjektif orang pribadi atau badan yang tidak bertempat tinggal atau tidak berkedudukan di Indonesia selain badan usaha tetap (wajib pajak luar negeri) dimulai pada saat orang pribadi atau badan tersebut menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia dan berakhir pada saat tidak lagi menerima atau memperoleh penghasilan tersebut.

- e. Kewajiban pajak subjektif warisan yang belum terbagi sebagai subjektif pajak pengganti dimulai pada saat timbulnya warisan yang belum terbagi tersebut dan berakhir pada saat warisan tersebut selesai dibagi.
- f. Apabila kewajiban pajak subjektif orang pribadi yang bertempat tinggal atau yang beada di Indonesia hanya meliputi sebagian dari tahun pajak, maka bagian tahun pajak tersebut menggantikan tahun pajak.

Setiap wajib pajak orang atau badan, menurut ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, bahwa :

- (1) Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak.
- (2) Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.²⁰¹

Setiap warga negara yang mempunyai penghasilan lebih, wajib membayar Pajak Penghasilan (PPh). Sebagai pembayar pajak yang baik, tentunya harus memiliki identitas sebagai Wajib Pajak (WP) atau Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Kewajiban perpajakan ini adalah bagian dari kepedulian masyarakat terhadap bangsa dan negaranya. Sehingga dengan melaporkan SPT, Wajib Pajak sudah melaksanakan kewajibannya dalam membayar pajak. Setiap Wajib Pajak (WP) baik Orang Pribadi maupun Badan Usaha yang memiliki kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh dapat mengikuti Amnesti Pajak, kecuali wajib pajak (WP) yang sedang dilakukan penyidikan dan telah P-21, dalam proses peradilan, dan wajib pajak (WP) yang sedang menjalani hukuman atas pidana di bidang perpajakan.

²⁰¹Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, *Op.cit.*, Pasal 2 ayat (1) dan (2).

Sistem pemungutan pajak berubah dari *official assesment* menjadi *self assesment*. *Self Assesment* adalah suatu sistem pemungutan pajak yaitu wajib pajak menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Tata cara kegiatan pemungutan pajak diletakkan kepada aktivitas dari masyarakat sendiri sebagai wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung dan memperhitungkan sendiri pajak yang tertuang, membayar dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang harus di bayar, melaporkan sendiri jumlah pajak yang harus dibayar. Sistem *self assesment*, hapusnya utang pajak disebabkan antara lain :

1. Pembayaran
Utang pajak yang melekat pada Wajib Pajak akan hapus karena pembayaran yang dilakukan ke Kas Negara.
2. Kompensasi
Keputusan yang ditunjukkan kepada kompensasi utang pajak dengan tagihan seseorang di luar pajak tidak diperkenankan. Oleh karena itu kompensasi terjadi apabila Wajib Pajak mempunyai tagihan berupa kelebihan pembayaran pajak. Jumlah kelebihan pembayaran pajak yang diterima Wajib Pajak sebelumnya harus dikompensasikan dengan pajak-pajak lainnya yang terutang.
3. Daluwarsa diartikan sebagai daluwarsa penagihan. Hak untuk melakukan penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu sepuluh tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan. Hal ini untuk memberikan kepastian hukum kapan uang pajak tidak dapat ditagih lagi. Namun daluwarsa penagihan pajak tertangguh, antara lain, apabila diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa.
4. Pembebasan
Utang pajak tidak berakhir dalam arti yang semestinya tetapi karena ditiadakan. Pembebasan pada umumnya tidak diberikan terhadap pokok pajaknya, tetapi diberikan terhadap sanksi administrasinya.
5. Penghapusan
Penghapusan utang pajak ini sama sifatnya dengan pembebasan, tetapi diberikan karena keadaan keuangan Wajib Pajak.²⁰²

Sistem *self assesment* juga menerapkan bahwa wajib pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung sendiri, menetapkan sendiri dan membayar sendiri pajak yang terhutang. Pelaksanaan sistem *self assesment* ini

²⁰²Wayulo dan Wirawan, *Perpajakan Indonesia*, Yogyakarta : BPFE, 1996, hal. 10.

hak dan kewajiban diserahkan sepenuhnya kepada wajib pajak berdasarkan pada kejujuran dan keterbukaan masyarakat. Wajib pajak dituntut aktif melaksanakan hak dan kewajibannya, sedangkan peran institusi pemungut pajak hanyalah mengawasi melalui serangkaian tindakan pengawasan maupun penegakan hukum (pemeriksaan dan penyidikan pajak). Syarat-syarat sistem *self assesment* dapat berhasil dengan baik apabila terdapat : adanya kepastian hukum, sederhana perhitungannya, mudah pelaksanaan, lebih adil dan merata dan perhitungan pajak dilakukan oleh wajib pajak disamping itu juga faktor yang sangat dipenting dan menentukan adalah wajib pajak itu sendiri artinya keberhasilan dan kegagalan di bidng pajak juga sangat dipengaruhi oleh wajib pajak. Hal ini disebabkan karena di dalam *self assesment system*, yang menghitung besarnya penghasilan dan kekayaan, utang pajak, serta menetapkan pajak adalah wajib pajak. Tanpa dilandasi kesadaran, kejujuran, dan kedisiplinan yang memadai, maka kepercayaan yang diberikan kepada wajib pajak dapat disalahgunakan, untuk itu diperlukan pengawalan dari pihak fiskus melalui pengawasan dan pengarahan.

Kebijakan perpajakan yang dilakukan oleh Pemerintah dalam peningkatan kepatuhan wajib pajak terutama kepatuhan wajib pajak orang pribadi usaha (non karyawan) dan wajib pajak badan, mengubah tingkah laku masyarakat (wajib pajak) taat pada hukum atas kesadaran atau nila-nilai yang terdapat di dalam diri wajib pajak tentang kebijakan pengampunan pajak, yang sebagai salah satu konstruksi hukum perpajakan. Program pengampunan pajak (*tax amnesty*) berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, perihal penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan.

Menurut Ilham Yuli Isdiyanto berpendapat bahwa :

“Kesadaran atas hukum tidak hanya mengetahui hukum, melainkan mengerti dan memahami konsekuensi-konsekuensi atasnya sehingga pelanggaran atasnya semakin tereduksi. Dari sini, yang ingin dipersoalkan bukan bagaimana cara agar masyarkat sadar hukum dan menjadi bagian dari kesadaran sosialnya, melainkan bagaimana problem

hukum itu sendiri sejak dalam wilayah konstruksinya, sehingga hukum tidak hanya persoalan legalitasnya secara formal, melainkan validitasnya didalam masyarakat secara material juga perlu untuk dipertanggungjawabkan. Konstruksi hukum yang tidak hanya terpaku pada legal-formal menjadi wacana yang sangat penting, arahnya adalah membangun konstruksi hukum yang sesuai dengan kesadaran sosial masyarakat sehingga nantinya hukum lebih mudah diterima dan dipahami oleh masyarakat atau terciptanya kesadaran hukum yang substantif²⁰³.

Kebijakan pengampunan pajak ini dijadikan tolok ukur menciptakan kesadaran hukum yang substantif pada masyarakat atas kewajibannya untuk membayar pajak, baik sudah terdaftar maupun yang belum terdaftar untuk mengungkap harta dan membayar tebusan sebagai pajak pengampunan atas harta yang selama ini tidak dilaporkan serta untuk sebagian masyarakat yang belum atau enggan melaporkan pajaknya. Kepatuhan masyarakat akan membayar pajak harus didasari pada hukum itu sendiri tidak memihak, hak dari pembentuk hukum untuk menyusun dan menyatakan hukum sebagai suatu yang tidak akan berpihak.

Kepatuhan wajib pajak di Indonesia setiap tahun mengalami peningkatan seiring dengan bertambahnya jumlah wajib pajak. Tingkat kepatuhan wajib pajak (*tax coverage*) memegang peranan penting terhadap keberhasilan pemerintah dalam menentukan besarnya penerimaan dari sektor pajak. Selama 2002 hingga 2021, jumlah wajib pajak terus mengalami peningkatan²⁰⁴.

²⁰³Ilham Yuli Isdiyanto, *Op.cit.*, hal. 56-57.

²⁰⁴<https://news.ddtc.co.id/administrasi-pajak/berapa-jumlah-wajib-pajak-di-indonesia-Sekarang?>, Selasa, 29 Juni 2021, diakses tanggal 25 Juli 2022.



Sumber: <https://news.ddtc.co.id/>, diakses tanggal 25 Juli 2022.

Gambar: Grafik Peningkatan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar, 2021.

Berdasarkan pada data Kementerian Keuangan yang disampaikan Sri Mulyani, jumlah wajib pajak di Indonesia pada 2002 sebanyak 2,59 juta. Kemudian, jumlah itu meningkat menjadi 10,65 juta pada 2008. Setelah itu, jumlah wajib pajak konsisten naik hingga mendapai 49,82 juta pada 2021. Khusus untuk wajib pajak orang pribadi, jumlahnya pada 2002 sebanyak 1,67 juta. Jumlah wajib pajak orang pribadi terdaftar pada waktu itu mencapai 1,82% terhadap jumlah penduduk bekerja di Indonesia. Persentase tersebut konsisten mengalami kenaikan setiap tahunnya. Pada 2021, ada 45,43 juta wajib pajak orang pribadi yang terdaftar. Jumlah tersebut tercatat mencapai 34,66% terhadap jumlah penduduk bekerja sebanyak 131,06 juta.²⁰⁵

Data wajib pajak pada tahun 2016 tercatat 33,22 juta mengalami peningkatan pada tahun 2017 tercatat 36,51 juta, hal ini membuktikan keberhasilan pemerintah dalam menerapkan kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*), walaupun tidak sepenuhnya kepatuhan wajib pajak terrealisasi. Penghindaran pajak lebih banyak dilakukan oleh wajib pajak orang pribadi yang berada di sektor non formal, karena para wajib pajak tidak banyak berkaitan dengan institusi-institusi pemerintah atau pendapatan wajib pajak

²⁰⁵ *Loc.cit.*

diperoleh melalui youtuber dan selebgram, yang sebenarnya youtuber dan selebgram dapat dikenakan pajak layaknya wajib pajak lainnya, menurut Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan mencatat sudah ada beberapa dari *YouTuber* dan selebgram yang telah membayar pajak dari penghasilannya.

Menurut Sri Mulyani, pada dasarnya *YouTuber* dan Selebgram dikenakan pajak layaknya wajib pajak lainnya, aturannya pun juga sama :

“Jika penghasilannya di bawah batas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) maka tidak kena pajak. Kalau mereka mendapatkan pendapatan di bawah Rp 54 juta, itu tidak mendapatkan pajak. Tidak masuk di dalam pendapatan tidak kena pajak. Hingga saat ini besaran PTKP yang ditetapkan pemerintah adalah Rp 54 juta per tahun. Jika dihitung per bulan sebesar Rp 4,5 juta. Oleh karena itu, jika selebgram dan YouTuber punya penghasilan di atas PTKP maka statusnya wajib membayar pajak sesuai ketentuan yang berlaku. Kalau yang dapatnya Rp 2 juta, yaitu dia nggak kena pajak”.²⁰⁶

Tingkat kepatuhan wajib pajak yang semakin kuat baik dari sisi jumlah wajib pajak terdaftar maupun rasio kepatuhan merupakan fondasi dalam upaya menciptakan sumber penerimaan yang berkelanjutan (*sustainable tax revenue*). Penciptaan sumber penerimaan yang berkelanjutan itu berdasarkan kepatuhan pajak sukarela (*voluntary tax compliance*). Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak ini, dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela. Kesadaran pajak harus diikuti dengan rasa tertarik untuk membayar pajak dan melahirkan sikap disiplin dalam membayar pajak. Kesadaran membayar pajak lebih tinggi kedudukannya dibandingkan dengan kepatuhan membayar pajak. Kesadaran membayar pajak dilandasi oleh pemahaman akan kegunaan dan manfaat pajak bagi masyarakat dan bagi dirinya, sedangkan

²⁰⁶<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4392644/youtuber-bakal-ditarik-pajak-berapa-batasan-penghasilannya>. Minggu, 20 Jan 2019, diakses tanggal 12 Februari 2022.

kepatuhan membayar pajak itu lebih didorong oleh faktor eksternal sehingga bersifat heteronomi secara moral.

Bagi para wajib pajak yang secara sukarela bersedia mengungkapkan berbagai kesalahan atau penggelapan informasi yang pernah mereka lakukan di masa lalu, sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. *Tax amnesty* memungkinkan orang pribadi atau badan untuk melunasi kewajiban pajak yang sebelumnya tidak mereka penuhi, tanpa harus terkena ancaman dari beberapa atau seluruh hukuman keuangan atau kurungan badan yang biasanya berlaku jika terjadi penggelapan pajak kebijakan yang ditempuh oleh pemerintah suatu negara tujuan jangka panjangnya yaitu peningkatan jumlah wajib pajak dan peningkatan kepatuhan sukarela *tax amnesty* lazimnya hanya bagi pajak yang belum atau kurang bayar, berasal dari penghasilan yang belum dilaporkan dalam SPT WP baik orang pribadi maupun badan. Atas pengungkapan ini dikenakan penalti hukuman.

Pemerintah mengeluarkan kebijakan pengungkapan aset sukarela dengan Tarif Final atau lebih dikenal dengan PAS-Final yang dikeluarkan melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 165/PMK.03/2017 tentang perubahan kedua atas Peraturan Menteri Keuangan 118/PMK.03/2016 tentang pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Kebijakan pengungkapan aset sukarela diperuntukkan bagi Wajib Pajak yang sudah mengikuti ataupun belum mengikuti kebijakan pengampunan pajak dengan melaporkan harta yang belum diungkapkannya dalam Surat Pengungkapan Harta (SPH), ataupun pada SPT (Surat Pemberitahuan), selain itu kebijakan PAS-Final ini memberikan fasilitas tidak dikenakannya sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan pajak. Bagi Wajib Pajak yang telah mengikuti kebijakan pengampunan pajak, dan 2% per bulan bagi Wajib Pajak yang tidak

ikut kebijakan pengampunan pajak, namun dengan syarat belum diterbitkannya Surat Perintah Pemeriksaan (SP2). Kebijakan PAS-Final ini sangat menyita perhatian publik, pasalnya pemerintah sudah menyampaikan kalau kebijakan pengampunan pajak hanya dilakukan sekali, guna mengoptimalkan penerimaan negara, serta meningkatkan kesadaran Wajib Pajak untuk membayar dan melaporkan pajaknya. Sedangkan objek pajak penghasilan yang termuat dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yaitu :

Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:

- a. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;
- b. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c. Laba usaha;
- d. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
 1. Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 2. Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 3. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
 4. Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan

5. Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
- e. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
- f. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
- g. Dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- h. Royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
- i. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- j. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
- k. Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
- l. Keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- m. Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
- n. Premi asuransi;
- o. Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- p. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
- q. Penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- r. Imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
- s. Surplus Bank Indonesia.²⁰⁷

Sedangkan penghasilan yang dikenai pajak bersifat final, diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yaitu :

Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

- a. Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
- b. Penghasilan berupa hadiah undian;
- c. Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;

²⁰⁷Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, *Op.cit.*, Pasal 4 ayat (1).

- d. Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
- e. Penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.²⁰⁸

Sedangkan yang dimaksud dengan harta, menurut Pasal 1 angka 3

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, bahwa :

“Harta adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia”.²⁰⁹

Program pengampunan pajak ini memberikan kesempatan kesempatan kepada wajib pajak mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela melalui pembayaran pajak penghasilan berdasarkan pengungkapan harta, perlu mengatur ketentuan mengenai program pengungkapan sukarela wajib pajak.

Keberhasilan pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) periode Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, kurang berjalan optimal atas penerimaan negara di sektor pajak, hal ini dikarenakan kesadaran dan kepatuhan masyarakat sebagai wajib pajak belum sepenuhnya menyentuh masyarakat wajib pajak. Hal ini disebabkan beberapa hal antara lain :

1. Banyak wajib pajak tidak terdata di Kantor Pajak, karena tidak terdaftar atau tidak memiliki NPWP.
2. Petugas pemeriksa relatif sedikit, sehingga tidak semua wajib pajak yang sudah menyerahkan SPT setiap saat diperiksa.
3. Terjadi kolusi antara wajib pajak dengan petugas pajak pada saat melakukan pemeriksaan, walaupun sudah menerapkan sistem *self assesment*.

²⁰⁸*Ibid.*, Pasal 4 ayat (2).

²⁰⁹Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 1 angka 3.

4. Kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih kurang terutama terhadap harta, yang berada di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.
5. Penegakan hukum dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan masih mementingkan penerima pajak dibandingkan dengan penjatuhan sanksi bagi wajib pajak.

Kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih perlu ditingkatkan, baik wajib pajak dalam negeri maupun wajib pajak luar negeri yang belum melaporkan harta atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan. Pemerintah dalam upaya meningkatkan jumlah wajib pajak dan objek pajak, telah melakukan kebijakan pengampunan pajak jilid II, yang diberlakukan pada tanggal 1 Januari 2022 sampai dengan 30 Juni 2022, melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak. Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela. Pelaksanaan sistem pengampunan pajak jilid II ini diharapkan dapat menumbuhkan rasa kesadaran masyarakat sebagai wajib pajak, sehingga dapat meningkatkan subyek pajak maupun obyek pajak. Subyek pajak dapat berupa kembalinya dana-dana yang berada di luar negeri akan menarik dananya yang berada di luar negeri tersebut, dan memindahkannya ke dalam negeri, sedangkan dari sisi obyek pajak berupa penambahan jumlah wajib pajak, sehingga target yang diinginkan pemerintah atas jumlah subyek dan obyek pajak terpenuhi.

3. Konstruksi Hukum Yang Efektif Dalam Mengoptimalkan Penerimaan Negara Dari Sektor Pajak

Penerimaan negara akan diimplementasikan pada pembangunan sebagai upaya sistematis dan terencana oleh negara yang bertujuan untuk mengubah suatu keadaan menjadi keadaan yang lebih baik dengan memanfaatkan berbagai sumber daya yang tersedia secara optimal, efisien, efektif dan

akuntabel, dengan tujuan akhir untuk meningkatkan kualitas hidup masyarakat dan terciptanya kesejahteraan rakyat. Pembangunan Nasional yang berlandaskan pada trilogi pembangunan yang meliputi: Pemerataan pembangunan dan hasil-hasilnya yang menuju pada terciptanya keadilan sosial bagi seluruh rakyat; pertumbuhan ekonomi yang cukup tinggi, dan stabilitas nasional yang sehat dan dinamis. Ketiga unsur dari trilogi pembangunan tersebut saling kait mengkait dan karena itu ketiga-tiganya harus dikembangkan secara serasi dan saling memperkuat. Untuk dapat dicapai sasaran-sasaran tersebut, maka diperlukan kegiatan-kegiatan pembangunan yang meliputi segala bidang serta persyaratan yang mutlak harus ada, seperti adanya stabilitas nasional, adanya pembiayaan yang memadai dan seterusnya. Pembangunan nasional sebagai pembangunan seluruh masyarakat Indonesia yang bertujuan mewujudkan suatu masyarakat yang adil dan makmur yang merata materiil dan spiritual, berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945.

Keuangan negara merupakan urat nadi dalam pembangunan suatu negara dan amat menentukan kelangsungan perekonomian baik sekarang maupun yang akan datang. Kebijakan dan kegiatan yang terselenggara dalam bidang fiskal, moneter dan atau pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan. Kegiatan pengelolaan keuangan negara dalam proses perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan pemerintah negara sampai dengan pertanggungjawaban. Keuangan negara sebagai sumber penerimaan negara yang diperoleh salah satunya melalui pajak yang berasal dari partisipasi masyarakat sebagai wajib pajak dan hak negara untuk memungut pajak. Hukum pajak harus memberi jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya.

Dasar hukum pemungutan pajak dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, bahwa : “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”.²¹⁰ Berlandaskan pada ketentuan Pasal 23 ayat

²¹⁰Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23 ayat (2).

(2), secara formal harus dipungut berdasarkan undang-undang, dalam menyusun undang-undangnya nyata-nyata harus diusahakan oleh pembuat undang-undang tercapainya keadilan bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara dalam pemungutan pajak. Undang-undang sebagai sarana untuk semaksimal mungkin untuk mencapai kesejahteraan spiritual dan materiil bagi masyarakat maupun individu, melalui pembaharuan (asas *welvarstaat*).

Implementasi hak negara untuk memungut pajak diatur dalam Pasal 2 huruf a Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengatur “Hak Negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman”.²¹¹ Negara berwenang memungut pajak dari rakyatnya karena pajak digunakan sebagai pembangunan nasional dan sarana untuk mensejahterakan rakyat.

Pemerintah melakukan pemungutan pajak berlandaskan pada hukum pajak yang telah beberapa kali mengalami perubahan, sejak 1983 yaitu dengan adanya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), telah mengalami beberapa kali perubahan karena reformasi perpajakan (*tax reform*). Pelaksanaan Pasal 37A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan nasional. Pasal 37A ayat (1) merupakan ketentuan khusus yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk lebih terbuka dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yang telah lalu. Apabila Wajib Pajak menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas

²¹¹Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pasal 2 huruf a.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajaknya. Dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil, undang-undang perpajakan mengalami perubahan dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Menurut Pasal 37A ayat (1) ditegaskan bahwa :

“Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lambat tanggal 28 Pebruari 2009, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”.²¹²

Kebutuhan penerimaan negara dari disektor pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak, maka pemerintah melakukan kebijakan hukum melalui kebijakan pengampunan pajak yang berlandaskan pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Kebijakan pemberian pengampunan pajak kepada wajib pajak dilatarbelakangi oleh faktor adanya potensi pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara pokok dan utama yang tidak diterima oleh pemerintah karena tidak patuhnya wajib pajak dalam menjalani tertib hukum

²¹²*Ibid.*, Pasal 37A ayat (1).

perpajakan, khususnya perihal administrasi perpajakan yaitu basis data Wajib Pajak.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, maka dibuat petunjuk pelaksanaan Pengampunan Pajak melalui Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-30/PJ/2016 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak Direktur Jenderal Pajak. Untuk lebih memberikan keadilan, pelayanan, kemudahan, dan mendorong kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan kebijakan Pengampunan Pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, maka dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Pelaksanaan pengampunan pajak berupa penghapusan sanksi administrasi dan sanksi pidana tidak akan serta merta wajib pajak menjadi patuh. Program pengampunan pajak periode Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, pemerintah tidak berjalan sebagaimana diharapkan. Pemerintah perlu melakukan konstruksi hukum perpajakan yang dapat menumbuhkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. Konstruksi hukum pajak tersebut dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien. Efektifitas peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai konstruksi hukum dimana bekerja sistem hukum perpajakan secara efektif dapat memberikan kepastian hukum, mewujudkan keadilan, nondiskriminasi, adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara. Hak-hak wajib pajak harus dijaga dan dihormati, pemerintah tidak boleh bersikap sewenang-wenang atau otoriter. Adanya konstruksi hukum pajak yang baik dan memenuhi rasa keadilan dan memberikan manfaat bagi rakyat Indonesia. Efektivitas hukum pajak sebagai suatu tindakan pelaksanaan pemungutan pajak yang sudah diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan dinyatakan dengan tegas atau diterima sesuai dengan tuntutan

atau kebutuhan masyarakat. Mengacu pada teori hukum L. Mayhew efektivitas hukum dilihat dari tingkah laku warga masyarakat, yaitu :

”Efektivitas dari hukum untuk mengubah tingkah laku warga masyarakat atau bagian masyarakat tidak sepenuhnya tergantung pada sikap-sikap warga masyarakat yang sesuai dengan hukum, atau pada kerasnya sanksi-saksi yang ada untuk menerapkan hukum tersebut”.²¹³

Efektivitas hukum merupakan proses yang bertujuan agar supaya hukum berlaku efektif. Sistem pemungutan pajak harus sederhana, bagaimana pajak dipungut akan sangat menentukan keberhasilan dalam pungutan pajak. Sistem yang sederhana akan memudahkan wajib pajak dalam menghitung beban pajak yang harus dibiayai sehingga akan memberikan dampak positif bagi wajib pajak untuk meningkatkan kesadaran dalam pembayaran pajak. Sebaliknya, jika sistem pemungutan pajak rumit, orang semakin enggan membayar pajak. Peraturan perundang-undangan tentang pengampunan pajak perlu adanya aturan-aturan pelaksana secara rinci dengan penjelasan atau konstruksi dengan member ciri-ciri sehingga pelaksanaan pemungutan pajak berjalan secara efektif, hal ini untuk menjamin bekerjanya kaidah-kaidah hukum.

Langkah-langkah yang diambil oleh pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara di sektor pajak adalah sebagai berikut :

1. Program pemerintah untuk mengintrodusir sistem penomoran Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) tunggal berupa SIN (*Single Identity Number*) yaitu Nomor Induk Kependudukan (NIK) menjadi nomor wajib pajak.

Pemberlakuan *Single Identity Number* tertuang dalam Pasal 2 ayat (1a) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menegaskan bahwa : “Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bagi Wajib pajak orang pribadi yang merupakan penduduk Indonesia menggunakan nomor induk kependudukan”.²¹⁴

Pemberlakuan nomor induk kependudukan (NIK) menjadi Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) bagi wajib pajak orang pribadi diharapkan

²¹³Soerjono Soekanto, *Op.cit.*, hal. 200.

²¹⁴Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 2 ayat (1a).

dapat mempermudah administrasi wajib pajak, sehingga wajib pajak orang pribadi tidak perlu repot melakukan pendaftaran ke Kantor Pelayanan pajak karena NIK berfungsi sebagai NPWP. Hal ini diharapkan dapat memperkuat reformasi administrasi perpajakan yang saat ini sedang berlangsung. Dimana dengan pemberlakuan NIK menjadi NPWP akan mengintegrasikan sistem administrasi perpajakan dan mempermudah wajib pajak orang pribadi untuk memperoleh NPWP.

Nomor Induk Kependudukan (NIK) sebagai *Single Identity Number* (SIN) adalah sebuah nomor identitas yang dimiliki oleh seluruh rakyat Indonesia yang terintegrasi dengan gabungan data dari berbagai macam institusi pemerintah dan swasta. Nomor Induk Kependudukan (NIK) memiliki sifat: tidak ganda, standar, struktur identitas yang sama secara nasional, lengkap, data identitas merupakan data keseluruhan wilayah, permanen, tidak berubah, dan terintegrasi, dapat dipadukan dengan sistem yang ada di instansi terkait. Nomor Induk Kependudukan (NIK) suatu identitas kependudukan yang memiliki penomoran tidak sama dalam setiap penduduk. Nomor Induk Kependudukan dapat mengakses kesemua sumber informasi yang ada di berbagai instansi pemerintah.

Penggunaan *Single Identity Number* (SIN), berdasarkan rekomendasi bagi negara-negara yang menggunakannya seperti Singapura, Malaysia, Thailand, Amerika Serikat, Inggris dan Kanada. Negara maju yang telah menerapkan *Single Identity Number* (SIN), masyarakatnya bisa memenuhi segala keperluan dengan proses yang efisien, efektif, dan transparan, serta tanpa birokrasi yang berbelit-beli. Penggabungan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dengan Nomor Induk Kependudukan (NIK) yang ada di KTP menjadi satu data tunggal *Single Identity Number* (SIN). Tujuannya untuk mensinkronkan dan validasi data wajib pajak dan akan mengoptimalkan aktivitas pemungutan pajak.

Melalui Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 83 Tahun 2021 tentang Pencantuman dan Pemanfaatan Nomor Induk Kepegawaian dan/atau Nomor Pokok Wajib Pajak Dalam Pelayanan Publik. Berdasarkan

peraturan ini, Penyelenggara Pelayanan Publik mensyaratkan penambahan atau pencantuman NIK dan/atau NPWP penerima layanan dalam penyelenggaraan pelayanan publik. Bahkan sebelum Peraturan Presiden Nomor 83 Tahun 2021 tentang Pencantuman dan Pemanfaatan Nomor Induk Kependudukan dan/atau Nomor Pokok Wajib Pajak dalam Pelayanan Publik ada, telah terbit pula Peraturan Presiden Nomor 39 Tahun 2019 tentang Satu Data Indonesia.

Menurut **Sri Lestasi Pujiastuti**, setidaknya terdapat dua alasan digunakannya Nomor Induk Kependudukan (NIK) sebagai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) adalah²¹⁵

1. Kesederhanaan dan kemudahan dalam pemungutan pajak. Neumark sebagaimana dikutip Rahayu dalam *Perpajakan: Konsep & Aspek Formal* (2017), sistem perpajakan yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Dengan kemudahan pajak yang diberikan maka akan meningkatkan kepatuhan perpajakan. Seperti kita pahami bersama, Reformasi Perpajakan Jilid I yang melahirkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan telah mengubah sistem perpajakan Indonesia dari *official assessment* menjadi *self assessment*.

Berdasarkan sistem *self assessment* wajib pajak diwajibkan menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan sistem tersebut, penentuan penetapan besarnya pajak yang terutang berada pada wajib pajak sendiri. Selain itu, wajib pajak juga diwajibkan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan diberlakukannya NIK sebagai NPWP maka akan menyederhanakan proses pendaftaran (administrasi) NPWP bagi Wajib Pajak Orang

²¹⁵<https://pajak.go.id/id>. **Sri Lestasi Pujiastuti**, *Alasan NIK Sebagai NPWP*, Jakarta : Direktorat Jenderal Pajak, Senin, 18 Okt 2021.

Pribadi. Namun demikian, bukan berarti dengan berlakunya NIK sebagai NPWP setiap warga negara Indonesia secara otomatis wajib mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP. Hanya wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif yang berkewajiban untuk memiliki NPWP. Dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmoni Sasi Peraturan Perpajakan menyebutkan bahwa setiap wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan NPWP.

Dengan demikian, dalam konteks Pajak Penghasilan (PPh) maka orang pribadi atau perseorangan yang memiliki NIK baru wajib memiliki NPWP jika telah memiliki penghasilan (objek pajak).

2. Keadilan dalam pemungutan pajak di masa Pandemi Covid-19.

Pandemi Covid-19 mengakibatkan dampak yang luar biasa pada penerimaan negara khususnya perpajakan pada 2020. Rasio pajak turun hingga di bawah 9%, begitu pula *tax buoyancy* Indonesia yang berada di bawah 1. Salah satu penyebab rendahnya *tax buoyancy* Indonesia karena adanya pelemahan ekonomi dan belum optimalnya kepatuhan pajak wajib pajak. Sementara itu, kebutuhan pembiayaan negara untuk penanganan Covid-19 yang disiapkan dalam APBN 2020 dan 2021 melalui program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) sangat besar, yakni Rp 695,2 triliun dan Rp 699,43 triliun.

Bila dibedah lagi, anggaran program PEN 2021 diperuntukkan untuk:

- a. Perlindungan sosial sebesar Rp157,41 triliun,
- b. Kesehatan sebesar Rp176,30 triliun,
- c. Program prioritas sebesar Rp122,44 triliun,
- d. Dukungan UMKM dan Koperasi sebesar Rp184,83 triliun, dan
- e. Insentif usaha sebesar Rp58,46 triliun.

Di sisi lain, bila di melihat struktur kontribusi penerimaan PPh Non Migas dengan komposisi PPh Badan yaitu sebesar 27%, PPh Orang Pribadi Karyawan 24%, dan PPh Orang Pribadi Usaha 2%. Terlihat jelas bahwa kontribusi PPh Orang Pribadi masih rendah. Karenanya perlu konsolidasi fiskal untuk mendorong perluasan basis pajak dan peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Penerapan prinsip keadilan perpajakan dalam sistem perpajakan di suatu negara akan memberikan efek positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban perpajakan. Sehingga, semakin tinggi keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak maka akan meningkatkan kesukarelaan untuk membayar pajak dan sebaliknya. Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil menurut pendekatan *benefit principle* apabila jumlah pajak yang dibayar oleh setiap wajib pajak sebanding dengan manfaat yang diterimanya dari kegiatan pemerintah. Sementara *berdasarkan the ability to pay principle*, pajak itu dibebankan pada para pembayar pajak berdasarkan kemampuan untuk membayar masing-masing. Semakin tinggi penghasilan seseorang, semakin besar pula pajak yang harus dibayar. Dengan dijadikannya NIK sebagai NPWP seiring dengan terbitnya Perpres 39 Tahun 2019 dan Perpres Nomor 83 Tahun 2021, sejatinya adalah agar terwujud keadilan dalam pemungutan pajak. Diharapkan akan terjadi perluasan basis pajak dan tidak ada lagi kekhawatiran pajak hanya dikenakan kepada orang-orang tertentu saja. Dan kiranya tidak berlebihan jika kita berharap di masa yang akan datang pemungutan pajak dapat dilakukan secara optimal.

Pemerintah memastikan integrasi Nomor Induk Penduduk (NIK) dan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dapat berjalan dengan mulus dan Direktorat Jenderal Pajak memberikan pemahaman kepada masyarakat mengenai pentingnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bagi kehidupan berbangsa dan bernegara.

3. Undang-Undang Perpajakan, sebagai sarana penegakan hukum. Penegakan hukum mempunyai arti penting dalam suatu pelaksanaan ketentuan di bidang perpajakan. Penegakan hukum perlu dilakukan mengingat hukum tidak akan dapat berjalan dengan baik dan efektif apabila tidak ada yang dilakukan ketika terjadi suatu penyimpangan atau pelanggaran. Pengaturan sanksi yang sudah diatur secara lengkap, baik berupa sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan maupun sanksi pidana berupa denda dan penjara atau kurungan. Pengenaan sanksi administrasi lebih mudah dikenakan mengingat pengenaannya didasarkan pada hasil pemeriksaan terhadap wajib pajak yang terdaftar saja. Berdasarkan pembagian hukum, hukum pajak termasuk dalam golongan hukum publik sebagai hukum administrasi, oleh karena itu penegakan hukumnya lebih diarahkan pada instrumen yang dikenal dalam hukum pajak yaitu sanksi administrasi.

Pemerintah melaksanakan konstruksi hukum bidang perpajakan dalam sebuah sistem hukum perpajakan dengan baik yaitu adanya harmonisasi hukum sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang meliputi :

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3662) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999;

Terdapat upaya mencegah penghindaran pajak dengan diterapkannya metode yang sesuai dengan *international best practice* yang diatur dalam Perubahan Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Hal ini merupakan upaya antisipasi untuk

mencegah penghindaran pajak melalui pembebanan biaya pinjaman yang berlebihan yang saat ini diatur hanya dengan pembatasan perbandingan utang dengan modal, sehingga upaya mencegah penghindaran pajak dapat tetap adil dan seimbang dengan upaya untuk mendorong investasi dan pemulihan ekonomi nasional.

Penambahan kewenangan Pemerintah Indonesia untuk ikut serta dalam perjanjian multilateral diatur dalam Perubahan Pasal 32A Undang-Undang Pajak Penghasilan. Penambahan ini dilakukan untuk mewujudkan kerja sama internasional di bidang perpajakan sehingga diperlukan suatu instrumen perjanjian atau kesepakatan internasional dengan Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra. Oleh karena itu diperlukan penguatan kewenangan Pemerintah Indonesia untuk membentuk dan/atau melaksanakan perjanjian dan/atau kesepakatan dengan Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra baik secara bilateral maupun multilateral.

- b. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan

Berdasarkan ketentuan Pasal 22 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 telah menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan pada tanggal 31 Maret 2020. Perihal pendapatan negara di bidang pajak diatur dalam Pasal 1 ayat (4), pemerintah telah mengeluarkan kebijakan pendapatan negara termasuk kebijakan di bidang perpajakan. Kebijakan di bidang perpajakan diatur secara tegas dalam Pasal 4 sampai dengan Pasal 10.

Kebijakan di bidang Perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (4) diatur lebih rinci dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan, bahwa :

- (1) Kebijakan di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (4) meliputi:
 - a. Penyesuaian tarif Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap;
 - b. Perlakuan perpajakan dalam kegiatan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE);
 - c. Perpanjangan waktu pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan; dan
 - d. Pemberian kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk memberikan fasilitas kepabeanan berupa pembebasan atau keringanan bea masuk dalam rangka penanganan kondisi darurat serta pemulihan dan penguatan ekonomi nasional.
- (2) Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b merupakan perdagangan yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik.²¹⁶

Kebijakan perpajakan yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1) sebagai langkah pemerintah dalam melakukan penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan dalam rangka menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan stabilitas sistem keuangan.

- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak

²¹⁶Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan, Pasal 4.

sebagai pelaksana dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang bertujuan untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela melalui pembayaran pajak penghasilan berdasarkan pengungkapan harta, perlu mengatur ketentuan mengenai program pengungkapan sukarela wajib pajak.

Kebijakan *tax amnesty* jilid II dalam pelaksanaannya melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak yaitu untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela melalui pembayaran pajak penghasilan berdasarkan pengungkapan harta dan mendapatkan pengampunan pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Agar pelaksanaan pengampunan pajak jilid II berjalan secara efektif maka pemerintah telah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang beraskan pada keadilan, kesederhanaan, efisiensi, kepastian hukum, kemanfaatan dan kepentingan nasional sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (1), maksud dari asas-asas tersebut dapat yaitu :²¹⁷

- a. Asas keadilan adalah pengaturan perpajakan menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban setiap pihak yang terlibat.
- b. Asas kesederhanaan adalah pengaturan perpajakan harus dapat memberikan kemudahan pelayanan kepada masyarakat dalam memenuhi hak dan kewajibannya.
- c. Asas efisiensi adalah pengaturan perpajakan harus berorientasi pada minimalisasi penggunaan sumber daya untuk mencapai hasil kerja yang terbaik.

²¹⁷Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Penjelasan Pasal 1 ayat (1).

- d. Asas kepastian hukum adalah pengaturan perpajakan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.
- e. Asas kemanfaatan adalah pengaturan perpajakan bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.
- f. Asas kepentingan nasional adalah pelaksanaan perpajakan mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

Asas-asas tersebut sebagai landasan dalam pemungutan pajak dalam program pengampunan pajak jilid II, sehingga terciptanya keseimbangan hak dan kewajiban setiap pihak, dapat memberikan kemudahan, dapat meminimalisasi penggunaan sumber daya, menjamin adanya kepastian hukum, dapat bermanfaat bagi bangsa, negara dan masyarakat serta dapat memajukan kesejahteraan umum yang mementingkan kepentingan bangsa dan negara serta masyarakat.

Menurut ketentuan Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dibentuk tujuan untuk:

- a. meningkatkan pertumbuhan perekonomian yang berkelanjutan dan mendukung percepatan pemulihan perekonomian;
- b. mengoptimalkan penerimaan negara guna membiayai pembangunan nasional secara mandiri menuju masyarakat Indonesia yang adil, makmur, dan sejahtera;
- c. mewujudkan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum;
- d. melaksanakan reformasi administrasi, kebijakan perpajakan yang konsolidatif, dan perluasan basis perpajakan; dan
- e. meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.²¹⁸

Kebijakan fiskal yang konsolidatif tersebut dapat diwujudkan dengan melakukan langkah strategis yang berfokus pada perbaikan defisit anggaran dan peningkatan rasio pajak (*tax ratio*) yang antara lain

²¹⁸*Ibid.*, Pasal 1 ayat (2).

melalui penerapan kebijakan peningkatan kinerja penerimaan pajak, reformasi administrasi perpajakan, peningkatan basis perpajakan, penciptaan sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum, serta peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak. Pada tataran global, negara-negara di dunia juga menerapkan berbagai kebijakan perpajakan yang diharapkan mampu untuk meningkatkan penerimaan dengan memperluas basis pajak dan melakukan penyesuaian tarif pajak.

Menurut Neilmaldrin Noor, Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat, mengharapkan :

“Wajib Pajak (WP) dapat mengikuti Program Pengungkapan Sukarela (PPS) karena program ini memiliki banyak manfaat untuk Wajib Pajak. Program Pengungkapan Sukarela (PPS) adalah kesempatan yang diberikan kepada Wajib Pajak untuk mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela melalui pembayaran PPh (Pajak Penghasilan) berdasarkan pengungkapan harta. Banyak manfaat yang akan diperoleh Wajib Pajak, di antaranya, terbebas dari sanksi administratif dan perlindungan data bahwa data harta yang diungkapkan tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Paja. Program Pengungkapan Sukarela (PPS) diselenggarakan dengan asas kesederhanaan, kepastian hukum, dan kemanfaatan untuk meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak sebelum penegakan hukum dilakukan dengan basis data dari pertukaran data otomatis (AEOI) dan data instansi, lembaga, asosiasi, dan pihak lain (ILAP) yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak”²¹⁹.

Pelaksanaan *Tax Amnesty* Jilid II, untuk mengungkap harta bersih melalui surat pemberitahuan pengungkapan harta yang disampaikan kepada Direktorat Jenderal Pajak sejak 2016 sampai 2020. Adapun, tarif *tax amnesty* jilid II bagi wajib pajak orang pribadi dapat mengungkapkan harta bersih sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi pada Tahun Pajak

²¹⁹<https://www.pajak.go.id/>, Neilmaldrin Noor, *Bukan Sekadar Pengampunan Pajak, PPS Adalah Kesempatan*, Jakarta: Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat, Direktorat Jenderal Pajak, 27 Desember 2021.

2020, dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final, maka berdasarkan Pasal 6 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, adalah sebagai berikut:

- a. 12% (dua belas persen) atas Harta bersih yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, dengan ketentuan diinvestasikan pada:
 1. Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 2. Surat Berharga Negara;
- b. 14% (empat belas persen) atas Harta bersih yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak diinvestasikan pada:
 1. Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 2. Surat Berharga Negara;
- c. 12% (dua belas persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, dengan ketentuan:
 1. Dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan
 2. Diinvestasikan pada:
 - a) Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan /atau
 - b) Surat Berharga Negara;
- d. 14% (empat belas persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dengan ketentuan:
 1. Dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan
 2. Tidak diinvestasikan pada:
 - a) Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/ atau
 - b) Surat Berharga Negara; atau
- e. 18% (delapan belas persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.²²⁰

²²⁰Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, Pasal 6 ayat (3).

Kebijakan sangat menentukan keberhasilan pencapaian tujuan dari implementasi adanya kebijakan pengampunan pajak jilid II, terkait pengungkapan asset sukarela dengan tarif final. Pajak Penghasilan yang bersifat final atas tambahan penghasilan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan orang pribadi tahun 2020 dihitung sebesar nilai nominal untuk harta berupa aks atau setara kas dan harta perolehan untuk harta selain kas atau setara kas, yang tidak diketahui wajib pajak, maka wajib pajak dapat menggunakan nilai wajar berdasarkan penilaian wajib pajak.

Ruang lingkup kebijakan pengampunan pajak jilid II adalah sebagai berikut :²²¹

Keterangan	Kebijakan I	Kebijakan II
Peserta	Wajib Pajak orang pribadi dan badan peserta <i>Tax Amnesty</i> (TA)	Wajib Pajak orang pribadi (OP)
Basis Pengungkapan	Harta per 31 Desember 2015 yang belum diungkap saat mengikuti <i>Tax Amnesty</i>	Harta perolehan 2016 sampai dengan 2020 yang belum dilaporkan dalam SPT tahunan 2020.
Tarif	<ul style="list-style-type: none"> - 11% untuk harta deklarasi Luar Negeri (LN) - 8% untuk harta Luar Negeri (LN) repatriasi dan harta deklarasi Dalam Negeri (DN) - 6% untuk harta Luar Negeri repatriasi dan harta deklarasi Dalam Negeri yang diinvestasikan dalam SBN/hilirisasi SDA/<i>renewable energy</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - 18% untuk harta deklarasi Luar Negeri - 14% untuk harta Luar Negeri repatriasi dan harta deklarasi Dalam Negeri - 12% untuk harta Luar Negeri repatriasi dan harta deklarasi Dalam Negeri yang diinvestasikan dalam SBN/hilirisasi SDA/<i>renewable energy</i>.

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2021

²²¹<https://www.pajak.go.id/> 27 Desember 2021, diakses tanggal 2 Februari 2022.

Kebijakan II, harus memenuhi syarat :

- a. Tidak sedang diperiksa atau dilakukan pemeriksaan bukti permulaan untuk tahun pajak 2016, 2017, 2018, 2019, dan 2020;
- b. Tidak sedang dilakukan penyidikan, dalam proses peradilan, atau sedang menjalani tindak pidana di bidang perpajakan.

Tata Cara Pengungkapan dilakukan dengan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) yang disampaikan secara elektronik melalui laman <https://pajak.go.id/pps>. dengan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) dilengkapi dengan:

- a. Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) induk;
- b. Bukti pembayaran PPh Final;
- c. Daftar rincian harta bersih;
- d. Daftar utang;
- e. Pernyataan repatriasi dan/atau investasi.

Tambahan kelengkapan untuk peserta kebijakan II:

- a. Pernyataan mencabut permohonan (restitusi atau upaya hukum);
- b. Surat permohonan pencabutan Banding, Gugatan, Peninjauan Kembali.²²²

Peserta Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dapat menyampaikan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) kedua, ketiga, dan seterusnya untuk membetulkan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) apabila ada perubahan harta bersih atau kesalahan tulis, hitung, atau perubahan tarif. Peserta Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) dapat mencabut keikutsertaan dalam Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dengan mengisi Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) selanjutnya dengan nilai 0. Peserta Program Pengungkapan Sukarela (PPS) yang mencabut Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) dianggap tidak ikut Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dan tidak dapat lagi menyampaikan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) berikutnya.

²²²<https://pajak.go.id/pps/27> Desember 2021, diakses tanggal 2 Februari 2022.

Pembayaran dilakukan dengan menggunakan Kode Akun Pajak (KAP) PPh Final 411128 dan Kode Jenis Setoran (KJS) untuk kebijakan I, 427, untuk kebijakan II, 428. Pembayaran tidak dapat dilakukan dengan Pemindahbukuan (Pbk). PPh Final yang harus dibayarkan sebesar tarif dikali nilai harta bersih (harta dikurang utang).

1. Kebijakan I, pedoman yang digunakan untuk menghitung besarnya nilai harta per 31 Desember 2015, yaitu:
 - a. Nilai nominal, untuk harta kas atau setara kas.
 - b. Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) untuk tanah/bangunan dan Nilai Jual Kendaraan Bermotor (NJKB) untuk kendaraan bermotor.
 - c. Nilai yang dipublikasikan oleh PT Aneka Tambang Tbk., untuk emas dan perak.
 - d. Nilai yang dipublikasikan oleh PT Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk saham dan waran yang diperjualbelikan di PT PT Bursa Efek Indonesia.
 - e. Nilai yang dipublikasikan oleh PT Penilai Harga Efek Indonesia untuk SBN dan efek bersifat utang/sukuk yang diterbitkan perusahaan.
 - f. Jika tidak ada pedoman, menggunakan hasil penilaian Kantor Jasa Penilaian Publik (KJPP).
2. Kebijakan II, pedoman yang digunakan untuk menghitung besarnya nilai harta per 31 Desember 2020, yaitu:
 - a. Nilai nominal, untuk kas atau setara kas.
 - b. Harga perolehan, untuk selain kas atau setara kas.
 - c. Jika tidak diketahui, menggunakan nilai wajar per 31 Desember 2020 dari harta sejenis atau setara berdasarkan penilaian Wajib Pajak.

Repatriasi atau pengalihan harta ke Indonesia dilakukan paling lambat 30 September 2022 melalui bank. Harta bersih yang dialihkan ke Indonesia tidak dapat dialihkan ke luar wilayah Indonesia (*holding*

period) paling singkat selama 5 tahun terhitung sejak Surat Keterangan diterbitkan. *Holding period* ini berlaku pula untuk asset deklarasi dalam negeri.

Investasi dilakukan pada hilirisasi sumber daya alam (SDA)/*renewable energy* atau investasi surat berharga negara (SBN). Investasi pada hilirisasi sumber daya alam/*renewable energy* dapat dilakukan dalam bentuk pendirian usaha baru atau penyertaan modal. Untuk investasi surat berharga negara dilakukan di pasar perdana dengan mekanisme private placement melalui Dealer Utama dengan menunjukkan Surat Keterangan. Investasi dilakukan paling lambat 30 September 2023. Investasi dilakukan paling singkat (*holding period*) 5 tahun sejak diinvestasikan. Investasi dapat dipindahkan ke bentuk lain setelah minimal 2 tahun. Perpindahan antarinvestasi maksimal 2 kali dengan maksimal 1 kali perpindahan dalam 1 tahun kalender. Perpindahan investasi diberikan maksimal jeda 2 tahun. Jeda waktu perpindahan antarinvestasi menanggukkan *holding period* 5 tahun.

Peserta Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dengan komitmen repatriasi dan/atau investasi wajib menyampaikan laporan realisasi investasi melalui laman Direktorat Jenderal Pajak paling lambat saat berakhirnya batas penyampaian SPT Tahunan. Bagi peserta Program Pengungkapan Sukarela (PPS) kebijakan I yang sampai Program Pengungkapan Sukarela (PPS) berakhir masih ada harta yang belum diungkapkan pada saat mengikuti Tahun 2016 dikenai PPh Final atas harta bersih tambahan dengan tarif 25% (Badan), 30% (OP), dan 12,5% (WP tertentu) ditambah sanksi 200%, yang diatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, bahwa :

“Atas tambahan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan dan ditambah dengan sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar

200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar”.²²³

Bagi Program Pengungkapan Sukarela (PPS) kebijakan II yang sampai PPS berakhir masih ada harta yang belum diungkapkan dalam Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta (SPPH) dikenai PPh Final atas harta bersih tambahan dengan tarif 30% yang dibuat dalam Pasal 11 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ditambah sanksi Pasal 13 ayat (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Bagi peserta kebijakan I yang wanprestasi repatriasi/investasi sampai batas waktu repatriasi/investasi yang ditentukan, dikenakan tambahan PPh Final.

Program pengungkapan sukarela pada *tax amnesty* jilid II ini tidak terlaksana dengan baik tanpa dilandasi dengan kesadaran, kejujuran, kedisiplinan wajib pajak, serta kesadaran dari wajib pajak sangatlah diperlukan. Program pengungkapan sukarela wajib pajak untuk membangun kesadaran dan kejujuran wajib pajak dalam melaporkan kekayaannya secara sukarela dan diharapkan modal atau kekayaan wajib pajak yang ada di luar negeri akan kembali ke Indonesia. Menurut teori kesadaran hukum Krabbe dalam Achmad Ali dan Wiwie Heryani bahwa : “kesadaran hukum merupakan kesadaran atau nilai-nilai yang terdapat di dalam diri manusia, tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada”.²²⁴

“Pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak pada 22 Desember 2021 dan mengundang pada 23 Desember 2021. Beleid tersebut merupakan aturan pelaksanaan untuk Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Sebagaimana dinyatakan dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP).

²²³Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, *Op.cit.*, Pasal 18 ayat (3).

²²⁴Achmad Ali dan Wiwie Heryani, *Op.cit.*, hal. 141.

Program Pengungkapan Sukarela (PPS) akan berlaku tanggal 1 Januari 2022 sampai dengan 30 Juni 2022”.²²⁵

Agar suatu *self assesment system* berhasil, tidak hanya diperlukan pengetahuan yang cukup dari wajib pajak, perlu adanya pengarahan, pengawasan dan penegakan hukum terhadap wajib pajak yang dilakukan oleh fiskus dapat dilakukan menggunakan instrumen yuridis.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, adanya aturan tarif baru atas Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan cara mengalihkan mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) adalah sebagai berikut :

Tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan sebesar:

- a. 6% (enam persen) atas Harta bersih yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, dengan ketentuan diinvestasikan pada:
 1. Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 2. Surat Berharga Negara;
- b. 8% (delapan persen) atas Harta bersih yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak diinvestasikan pada:
 1. Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 2. Surat Berharga Negara;
- c. 6% (enam persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, dengan ketentuan:
 1. Dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan
 2. Diinvestasikan pada:
 - a) Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 - b) Surat Berharga Negara;

²²⁵<https://www.pajak.go.id/id/siaran-pers/bukan-sekadar-pengampunan-pajak-pps-adalah-kesempatan>, 27 Desember 2021, diakses tanggal 7 Febuari 2022.

- d. 8% (delapan persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dengan ketentuan:
 1. Dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan
 2. Tidak diinvestasikan pada:
 - a) Kegiatan usaha sektor pengolahan sumber daya alam atau sektor energi terbarukan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; dan/atau
 - b) Surat Berharga Negara; atau
- e. 11% (sebelas persen) atas Harta bersih yang berada di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.²²⁶

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, diatur juga pengungkapan harta bersih yang belum dilaporkan dalam surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan orang pribadi tahun pajak 2020, sebagaimana diatur dalam Pasal 5 sampai dengan Pasal 9 dan tata cara pengungkapan harta bersih tersebut diatur dalam Pasal 10 sampai dengan Pasal 14, sedangkan pengalihan harta ke dalam wilayah negara kesatuan republik indonesia dan investasi harta bersih diatur dalam Pasal 15 sampai dengan Pasal 18. Pengenaan tambahan pajak penghasilan final atas bagian harta bersih yang tidak dialihkan dan/atau diinvestasikan, diatur dalam Pasal 19. Pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan setelah pengungkapan harta bersih diatur dalam Pasal 20 dan 21.

Ketentuan lain yang terdapat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, yang terdapat dalam Pasal 22 bahwa :

- (1) Data dan informasi yang bersumber dari SPPH dan lampirannya yang diadministrasikan oleh Kementerian Keuangan atau pihak lain, tidak dapat dijadikan sebagai dasar

²²⁶Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021, *Op.cit.*, Pasal 3 ayat (2).

penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak.

- (2) Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga dimiliki dan digunakan oleh otoritas yang berwenang untuk melakukan penanganan tindak pidana, termasuk tindak pidana yang bersifat transnational *organized crimes* meliputi narkoba, psikotropika, dan obat terlarang, terorisme, perdagangan manusia, dan/atau pencucian uang, otoritas yang berwenang dimaksud tetap dapat melaksanakan tugasnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.²²⁷

Peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang dibentuk dapat dipaksakan pentaatannya, misalkan ketika batas waktu masa pengampunan pajak sudah berakhir, sanksi dalam perundang-undangan perpajakan berlaku kembali. Artinya sebelum masa pengampunan pajak, sanksi-sanksi tersebut tidak berjalan sebagaimana yang seharusnya harus di terapkan kembali demi terciptanya penegakan hukum. Bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran pasca pengampunan pajak harus tetap diberlakukan sanksi sehingga bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran tidak adakn mengulanginya kembali. Meningkatkan kuantitas dan kualitas pemeriksaan oleh pemeriksa pajak (*tax auditor*) yang profesional dengan disertai kejujuran petugas pemeriksa, ketidakjujuran atau ketidakbenaran data wajib pajak dapat diketahui, mengingat keterbatasan pemeriksa, dapat digunakan teknologi yang memungkinkan menyatukan data wajib pajak yang tersebar.

Penegakan hukum administrasi kebijakan pengampunan pajak jilid II perlu ditegakkan bagi para pelanggaran-pelanggaran pajak seperti yang diatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu pemberian sanksi administrasi perpajakan berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar, hal ini bertujuan untuk dapat mengubah perilaku wajib pajak yang nantinya dengan sukarela,

²²⁷*Ibid.*, Pasal 22.

kejujuran dan kesadarannya wajib pajak tersebut mengungkap pajak penghasilan yang dimilikinya. Hal ini sejalan apa yang dikatakan oleh Y. Sri Pudyatmoko, bahwa : “Penegakan hukum administrasi bertujuan agar sesuatu yang menyimpang dapat dibenahi. Dalam hal ini, yang menjadi fokus perhatian untuk mendapatkan penanganan adalah perbaikan atau perubahan sikap atau perilaku dari subjek”.²²⁸

Penegakan hukum administrasi perpajakan juga terkandung nilai pendidikan pajak (*tax education*) bagi wajib pajak agar lebih berhati-hati dan bersungguh-sungguh dalam memenuhi kewajiban pajaknya. Penegakan hukum administrasi juga perlu adanya sikap, pemahaman dan kewenangan aparat penegak hukum dalam menyikapi, memahami dan melaksanakan kewenangan secara yuridis. Aparat pajak dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak diberikan kewenangan secara khusus untuk melakukan penegakan hukum di bidang pajak, maka kapan penegakan hukum itu dapat dilakukan, dalam hal apa penegakan hukum itu tidak boleh dilakukan, bagaimana instrumen sanksi administrasi yang akan diterapkan mengacu pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang diberlakukannya. Kejelasan aturan hukum tersebut sangat diperlukan sebab pemberian sanksi administrasi yang kurang tepat dapat menimbulkan sengketa. Apabila terjadi sengketa, upaya penyelesaiannya melalui putusan pengadilan pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 28 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, bahwa :

- (1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan program pengungkapan sukarela Wajib Pajak berdasarkan Undang-Undang, hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan kepada pengadilan pajak.
- (2) Upaya hukum terhadap sengketa yang berkaitan dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) dan Pasal 19 ayat (8) dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-

²²⁸Y. Sri Pudyatmoko, *Op.cit.*, hal. 15.

undangan di bidang ketentuan umum dan tata cara perpajakan.²²⁹

Wajib pajak yang merasa dirugikan akibat penerapan sanksi administrasi dapat mengajukan gugatan pada pengadilan pajak.

4. Penagihan pajak secara paksa, berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa, diterapkan bagi wajib pajak yang tidak membayar pajak sekalipun sudah dilakukan teguran secara tertulis dan memberikan wewenang kepada pejabat pajak untuk menerbitkan Surat Paksa dengan ancaman penyitaan dan lelang terhadap harta wajib pajak. Sita dan lelang pajak dapat dilakukan langsung tanpa melalui pengadilan karena Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa, memberikan wewenang pula untuk menyandera apabila tidak ada harta yang dapat disita atau wajib pajak menyembunyikan harta kekayaannya.

Penagihan pajak dengan surat paksa akan dilakukan apabila :

- a. Wajib pajak tidak melunasi utang pajak sekalipun sudah diberikan surat teguran atau surat peringatan.
- b. Dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus kepada penanggung pajak.
- c. Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Apabila dalam waktu 2 x 24 jam setelah Surat Paksa diberitahukan/disampaikan, wajib pajak melunasi hutang pajak sebagaimana yang tercantum dalam Surat Paksa, maka terhadap wajib pajak akan dilakukan penyitaan atas harta/barang baik bergerak maupun tidak bergerak. Dalam hal wajib pajak sedang dalam proses keberatan, penyitaan dapat terus dilanjutkan, karena pengajuan keberatan tidak menunda pelaksanaan penyitaan.

²²⁹Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021, *Op.cit.*, Pasal 28.

5. Kerjasama dengan wajib pajak, dalam hal penyelenggaraan pengenaan pajaknya semata-mata diserahkan kepada wajib pajak. Kerjasama antara fiskus dan wajib pajak, maka peraturan perundang-undangannya ditujukan kepada kewajiban para wajib pajak untuk memasukkan surat pemberitahuan (SPT), yang dimaksud surat pemberitahuan adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta adalah surat yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk mengungkapkan Harta, Utang, Harta bersih, serta penghitungan dan pembayaran Pajak Penghasilan terutang yang bersifat final.
6. Kerjasama dengan pihak ketiga (pihak tertentu), sebagai misalkan melakukan kontrol laba perusahaan diserahkan kepada akuntan partikelir yang mendapat jawatan akuntan pajak, yang sudah mendapat kepercayaan penuh untuk kebenaran surat pemberitahuan (SPT) dan buku-buku dagangnya.

Pemerintah dapat menggunakan metode penyempitan hukum dan harmonisasi hukum pajak dalam pelaksanaan *tax amnesty* jilid II, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak yaitu untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela melalui pembayaran pajak dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dalam rangka meningkatkan kinerja penerimaan pajak, reformasi administrasi perpajakan, peningkatan basis perpajakan, penciptaan sistem perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum, serta peningkatan kepatuhan sukarela Wajib Pajak. Kebijakan pengampunan pajak diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang bayar, disamping meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin

efektifnya pengawasan, didukung semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak.

J. Penutup

1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil pembahasan penelitian disertasi ini, dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Pemerintah dalam meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian di sektor pajak melalui kebijakan pengampunan pajak (*tax Amnesty*) berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Kebijakan program pengampunan pajak digunakan untuk memantapkan kestabilan ekonomi dengan menyempurnakan sifat progresivitas dari pada sistem perpajakan dengan menerapkan sistem *self assesment*. Penerimaan negara dari sektor perpajakan dibutuhkan upaya-upaya nyata baik secara intensifikasi maupun ekstensifikasi, serta diimplementasikan dalam bentuk kebijakan *tax amnesty* pemerintah bisa memperbarui basis data perpajakan yang bertujuan untuk meningkatkan penerimaan pajak.

Berdasarkan data enam tahun terakhir penerimaan pajak mengalami kenaikan seperti terlihat pada tabel 2., pada 2016 saat diberlakukannya program *tax amnesty* penerimaan pajak mengalami kenaikan (4%) dari tahun 2015, begitupula pada tahun 2017 naik (4%), kenaikan yang tidak begitu signifikan pada tahun 2018 mengalami kenaikan yang signifikan yaitu sebesar (14%), tetapi pada tahun 2019 mengalami kenaikan hanya (1%) dan hanya pada tahun 2020 mengalami penurunan sebesar (20%), hal ini disebabkan kondisi negara dilanda Coronavirus Disease (Covid 19), yang berdampak pada kondisi ekonomi rakyat.

Keberhasilan penerimaan negara di sektor pajak ini membuktikan bahwa tingkat kesadaran wajib pajak semakin tinggi, walaupun tujuan pemerintah untuk dapat menarik atau kembalinya dana yang disimpan di luar negeri tersebut dan memindahkannya ke dalam negeri dan

minat para investor masih relatif rendah, hal ini terbukti berdasarkan data online pajak “pencapaian *tax amnesty* Indonesia per 31 Maret 2017 terhadap penarikan dana dari luar negeri masih di bawah target yang ingin dicapai sebesar Rp. 1.000 triliun terrealisasi sebesar Rp. 147 triliun. Hal ini perlu adanya langkah-langkah pemerintah dalam membangun kesadaran wajib pajak terutama yang mengalokasikan dana-dananya di luar negeri, dengan melakukan penataan regulasi perpajakan yang didukung oleh situasi sosial, ekonomi, politik yang stabil, sehingga masyarakat juga bisa dengan sukarela membayar pajaknya. Program pengampunan pajak dapat meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak tanpa menimbulkan beban baru bagi masyarakat, karena pengampunan pajak pada dasarnya mengambil hak negara yang belum atau tidak dibayar dengan cara wajib pajak membayar sesuai kewajibannya tanpa dikenakan sanksi apapun.

2. Kebijakan pengampunan pajak bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga dapat meningkatkan keadilan horizontal. Kepatuhan wajib pajak di Indonesia setiap tahun mengalami peningkatan seiring dengan bertambahnya jumlah wajib pajak. Berdasarkan pada data Kementerian Keuangan, jumlah wajib pajak di Indonesia pada 2002 sebanyak 2,59 juta. Kemudian, jumlah itu meningkat menjadi 10,65 juta pada 2008. Setelah itu, jumlah wajib pajak konsisten naik hingga mencapai 49,82 juta pada 2021. Khusus untuk wajib pajak orang pribadi, jumlahnya pada 2002 sebanyak 1,67 juta. Jumlah wajib pajak orang pribadi terdaftar pada waktu itu mencapai 1,82% terhadap jumlah penduduk bekerja di Indonesia. Persentase tersebut konsisten mengalami kenaikan setiap tahunnya. Pada 2021, ada 45,43 juta wajib pajak orang pribadi yang terdaftar. Jumlah tersebut tercatat mencapai 34,66% terhadap jumlah penduduk bekerja sebanyak 131,06 juta. Peningkatan jumlah wajib pajak terdaftar merupakan indikator positif perbaikan cakupan sistem perpajakan dan perluasan basis pengenaan pajak yang erat kaitannya dengan penerimaan pajak.

Sedangkan objek pajak, berdasarkan hasil pelaksanaan program pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang digulirkan pemerintah sejak Juli 2016, berakhir pada Jumat 31 Maret 2017. Target objek pajak sebesar Rp. 165 triliun terrealisasi hanya sebesar Rp. 135 triliun (91,81%). Dekrelasi harta mengalami peningkatan yang cukup signifikan terlihat pada target Rp. 4.000 triliun terrealisasi sebesar Rp. 4.707 triliun (117,67%). Salah satu target pengampunan pajak juga menjangkit kepatuhan wajib pajak yang berasal dari kekayaan yang berada di luar negeri, penarikan dana dari luar negeri atau kembalinya dana yang disimpan di luar negeri dirasakan kurang berhasil karena masih di target yaitu 1.000 triliun dan pencapaian 147 triliun hanya sebesar 14,7%.

Pelaksanaan pengampunan pajak (*tax amnesty*) periode Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, kurang berjalan optimal atas penerimaan negara di sektor pajak, hal ini dikarenakan kesadaran dan kepatuhan masyarakat sebagai wajib pajak belum sepenuhnya menyentuh masyarakat wajib pajak. Pemerintah dalam upaya meningkatkan jumlah wajib pajak dan objek pajak, telah melakukan kebijakan pengampunan pajak jilid II, yang diberlakukan pada tanggal 1 Januari 2022 sampai dengan 30 Juni 2022, melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak. Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela. Penciptaan sumber penerimaan yang berkelanjutan ini berdasarkan kepatuhan pajak sukarela (*voluntary tax compliance*), diharapkan dapat menumbuhkan rasa kesadaran masyarakat sebagai wajib pajak, sehingga dapat meningkatkan subyek pajak maupun obyek pajak. Subyek pajak dapat berupa kembalinya dana-dana yang berada di luar negeri akan menarik dananya yang berada di luar negeri tersebut, dan memindahkannya ke dalam negeri, sedangkan dari sisi obyek pajak berupa penambahan jumlah wajib pajak, sehingga target yang diinginkan pemerintah atas jumlah subyek dan obyek pajak terpenuhi.

3. Pemerintah dalam melakukan pungutan pajak berlandaskan pada konstruksi hukum, sebagaimana yang di amanatkan dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, bahwa : “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”. Kebutuhan penerimaan negara dari disektor pajak diperuntukan untuk pembangunan nasional dan mensejahteraan rakyatnya.

Peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai konstruksi hukum perpajakan. Bekerjanya hukum pajak diatur melalui sistem perpajakan yang meliputi seluruh peraturan perundang-undangan, baik yang bersifat materiil maupun formil yang diimplementasikan secara efektif. Bekerja sistem hukum perpajakan secara efektif dapat memberikan kepastian hukum, mewujudkan keadilan, nondiskriminasi, adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara. Hak-hak wajib pajak harus dijaga dan dihormati, pemerintah tidak boleh bersikap sewenang-wenang atau otoriter.

Langkah-langkah yang diambil oleh pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara di sektor pajak adalah sebagai berikut :

1. Program pemerintah untuk mengintrodusir sistem penomoran Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) tunggal berupa SIN (*Single Identity Number*) yaitu Nomor Induk Kependudukan (NIK) menjadi nomor wajib pajak.
2. Keadilan dalam pemungutan pajak di masa Pandemi Covid-19.
Penerapan prinsip keadilan perpajakan dalam sistem perpajakan di suatu negara akan memberikan efek positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban perpajakan. Sehingga, semakin tinggi keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak maka akan meningkatkan kesukarelaan untuk membayar pajak dan sebaliknya. Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil menurut pendekatan *benefit principle* apabila jumlah pajak yang dibayar oleh setiap wajib pajak sebanding dengan manfaat yang diterimanya dari

kegiatan pemerintah. Sementara *berdasarkan the ability to pay principle*, pajak itu dibebankan pada para pembayar pajak berdasarkan kemampuan untuk membayar masing-masing. Semakin tinggi penghasilan seseorang, semakin besar pula pajak yang harus dibayar.

3. Undang-Undang Perpajakan, sebagai sarana penegakan hukum.
Penegakan hukum perlu dilakukan mengingat hukum tidak akan dapat berjalan dengan baik dan efektif apabila tidak ada yang dilakukan ketika terjadi suatu penyimpangan atau pelanggaran.
4. Penagihan pajak secara paksa, berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa, diterapkan bagi wajib pajak yang tidak membayar pajak sekalipun sudah dilakukan teguran secara tertulis dan memberikan wewenang kepada pejabat pajak untuk menerbitkan Surat Paksa dengan ancaman penyitaan dan lelang terhadap harta wajib pajak.
5. Kerjasama dengan wajib pajak, dalam hal penyelenggaraan pengenaan pajaknya semata-mata diserahkan kepada wajib pajak. Kerjasama antara fiskus dan wajib pajak, maka peraturan perundang-undangannya ditujukan kepada kewajiban para wajib pajak untuk memasukkan surat pemberitahuan (SPT).
6. Kerjasama dengan pihak ketiga (pihak tertentu), sebagai misalkan melakukan kontrol laba perusahaan diserahkan kepada akuntan partikelir yang mendapat jawatan akuntan pajak, yang sudah mendapat kepercayaan penuh untuk kebenaran surat pemberitahuan (SPT) dan buku-buku dagangannya.

2. Saran

Saran dalam penelitian disertasi ini adalah sebagai berikut :

1. Meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak perlu adanya kesadaran dan kepatuhan masyarakat sebagai wajib pajak untuk membayar pajak.
2. Untuk meningkatkan jumlah subjek dan objek pajak perlu adanya peran pemerintah dalam melakukan pengawasan maupun penegakan hukum.

3. Konstruksi hukum yang ada harus berjalan efektif, sehingga dapat mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Ali, Achmad dan Wiwie Heryani, *Menjelajahi Kajian Empiris Terhadap Hukum*, Jakarta : Kencana, 2012.
- Ali, Achmad, *Menguak Tabir Hukum*, Jakarta: Kencana Group, 2001.
- _____, *Menguak Teori Hukum (legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence)*, Jakarta : Kencana Prenada Media Group, 2009.
- _____, *Menjelajah Kajian Empiris terhadap Hukum*, Jakarta : Yarsif Watampone, Anggota IKAPI, 2018.
- Ali, Farid, *Teori dan Konsep Administrasi : dari Pemikiran Paradigmatik Menuju Redefinisi*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2011.
- Ali, H. Faried, Anwar Sulaiman dan Femmy Silaswaty Faried, *Studi Sistem Hukum Indonesia (Untuk Kompetensi Bidang Ilmu-ilmu Sosial dan Ilmu Politik dan dalam Payung Pancasila)*, Bandung : Refika Aditama, 2012.
- Ali, Zainuddin, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta : Sinar Grafika, 2018.
- Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2006.
- Asshiddiqie, Jimly, dan M. Ali Safa'at, *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum*, Jakarta : Sekretariat Jenderal & Panitia Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 2006.
- Borgne, Eric Le, *Economic and Political Determinant of Tax Amnesties in the US States*, Kertas Kerja IMF, September 2006.
- Brotodihardjo, R. Sanatoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung : Rafika Aditama, 2013.
- Djamali, R. Abdoel, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2010.
- Emeritus, H. Lili Rasjidi, dan Ida Bagus Wyasa Putra, *Hukum sebagai Suatu Sistem*, Bandung : Fikahati Anekka, 2012.
- Harahap, Abdul Asri, *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi-Politik*, Jakarta :Integritas Dinamika Press, 2004.

- HS, H. Salim, dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2014.
- Huda, Ni^{matul}, *Teori & Pengujian Peraturan Perundang-Undangan*, Bandung : Nusamedia, 2011.
- Ibrahim, Johnny, *Toeri dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang : Bayu Media Publishing, 2008
- Isharyanto, *Teori Hukum (Suatu Pengantar dengan Pendekatan Tematik)*, Surakarta : WR, 2016.
- Junaidi, Muhammad, *Ilmu Negara (Sebuah Konstruksi Ideal Negara Hukum)*, Malang : Setara Press, 2016.
- Kelsen, Hans, *General Theory of Law and State*, New York : Russell & Russell, 1961.
- _____, *Teori Ukum tentang Hukum dan Negara*, Bandung : Nusa Media, 2006.
- Kementerian Hukum Dan Hak Asasi Manusia, *Laporan Akhir Kelompok Kerja Analisis Dan Evaluasi Hukum Terkait Perpajakan*, Jakarta : Pusat Analisis Dan Evaluasi Hukum Nasional Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2018.
- Kurnia, Titon Slamet, *Sistem Hukum Indonesia (Sebuah Pemahaman Baru)*, Bandung : Mandar Maju, 2016.
- M. Friedman, Lawrence, *Sistem Hukum: Perspektif Ilmu Sosial*, Cetakan ke-4, Bandung: Nusa Media, 2011.
- Mamudji, Sri, dkk., *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Manan, Bagir dan Kuntana Magnar, *Peranan Peraturan Perundang-undangan dalam Pembinaan Hukum Nasional*, Bandung : Armico, 2015.
- Mardiasmo, *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi, 2011.
- Martono, Nanang, *Metode Penelitian Sosial: Konsep-Konsep Kunci*, Jakarta : Rajawali Pers, 2016.
- Mertokusumo, Sudikno, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016.
- Mustafa, Bachsan, *Sistem Hukum Indonesia Terpadu*, Bandung : Citra Aditya Bakti, 2016.

- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak di Indonesia*, Yogyakarta : Buku Litera, 2014.
- Muttaqin, Zainal, *Tax Amnesty di Indonesia*, Bandung : Refika Aditama, 2013.
- Nasution, Bahder Johan, *Negara Hukum dan Hak Asasi Manusia*, Bandung: Mandar Maju, 2013.
- ND., Mukti Fajat, dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Hukum Empiris*, Yogyakarta : Pustaka Pelajar, 2010.
- Pasek Diantha, I Made, *Metodologi Penelitian Hukum Normatif dalam Justifikasi Teori Hukum*, Jakarta: Kencana Group, 2016.
- Poesoko, Herowati, *Ilmu Hukum dalam Perspektif Filsafat Ilmu*, Yogyakarta : LaksBang PRESSindo, 2018.
- Pudyatmoko, Y. Sri, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta : Salemba 2007.
- Rahardjo, Satjipto, *Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Yogyakarta : Genta Publishing, 2009.
- Ritonga, A. Anshari, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, Jakarta : El Manar, 2017.
- _____, *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal di Indonesia*, Jakarta : El Manar, 2007.
- _____, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan di Indonesia*, Jakarta : Pustaka El Manar, 2020.
- Santiago, Faisal, *Bunga Rampai Catatan Hukum*, Jakarta : Cintya Press, 2016.
- _____, *Pengantar Hukum Bisnis*, Jakarta : Mitra Wacana Media, 2012.
- _____, *Pengantar Ilmu Hukum (PHI)*, Jakarta : Cintya Press, 2018.
- Silalahi, Ulber, *Metode Penelitian Sosial*, Bandung: Refika Aditama, 2012.
- Sjarif, Amiroeddin, *Perundang-Undangan (Dasar, Jenis, dan Teknik Membuatnya)*, Bandung : Rineka Cipta, 2010.
- Soehino, Ilmu Negara, Yogyakarta : Liberty Yogyakarta, 2008.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif (Suatu Tinjauan Singkat)*, Jakarta : RajaGafindo Persada, 2014.

- Soekanto, Soerjono, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Depok : RajaGrafindo Persada, 2021.
- _____, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, Jakarta : Rajawali, 2019.
- _____, *Pengantar Penelitin Hukum*, Jakarta : Universitas Indonesia (UI-Press), 2019.
- _____, *Pokok-pokok Sosiologi Hukum*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2018.
- Soemitro, Rochmat, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1994*, Bandung : P.Y. Erosco, 1977.
- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta : Ghalia Indonesia, 2008.
- Soeprapto, Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-Undangan, Dasar-Dasar dan Pembentukannya*, Yogyakarta : Kanisius, 2010.
- _____, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Yogyakarta : Kanisius, 2010.
- Sugiarto, Umar Said, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta : Sinar Grafika, 2013.
- Sutedi, Adrian, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Sinar Grafika, 2010.
- _____, *Hukum Pajak*, Jakarta : Sinar Grafika, 2019.
- Syamsudin, M., *Operasionalisasi Penelitian Hukum*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2007.
- Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Materi Terbuka Kesadaran Pajak untuk Perguruan Tinggi*, Jakarta : Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2016.
- Warrasih, Esmi, *Pranata Hukum sebagai Telaah Sosiologis*, Semarang : Suryadaru Utama, 2005.
- Wayulo dan Wirawan, *Perpajakan Indonesia*, Yogyakarta : BPFE, 1996.
- Widyaningsih, Aristanti, *Hukum Pajak dan Perpajakan (dengan pendekatan Mid Map)*, Bandung : Alfabeta, 2017.
- Wira Sakti, Nufrensa dan Asrul Hidayat, *Tax Amnesty itu Mudah*, Jakarta : Visimedia, 2016.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar 1945.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam rangka menghadapi Ancaman yang membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan.

Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2020 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2021.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri! Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.

Karya Ilmiah

Gunarto, Marcus Priyono, *Kriminalisasi dan Penalisasi Dalam Rangka Fungsionalisasi Perda Pajak dan Retribusi*, Program Dokter Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2008.

Jurnal

Alm, James, *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, Internasional Studies Program, Working Paper, October 1998.

Febriansyah, Ferry Irawan, *Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia*, Jurnal : *Perspektif*, Volume XXI No. 3 Tahun 2016, Edisi September STAI Muhammadiyah Tulungagung, 2016.

Ispriyarso, Budi, *Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia*, *Administrative Law & Governance Journal*. Volume 2 Issue 1, March 2019, ISSN 2621 – 2781 Online.

Ragimun, *Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia*, Jurnal : Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2015.

Rochaeti, Hj. Etty, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Wawasan Hukum, Vol. 26 No. 01 Februari 2012.

Rosana, Ellya, *Kepatuhan Hukum Sebagai Wujud Kesadaran Hukum Masyarakat*, Jurnal TAPIs Vol.10 No.1 Januari-Juni 2014.

Santiago, Faisal, *Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi oleh Penegak Hukum untuk Terciptanya Ketertiban Hukum*, Pagaruyuang Law Journal Volume 1 No. 1, Juli 2017.

Santoso, Urip & Setiawan Justina, *Tax amnesty dan Pelaksanaanya di Beberapa Negara: Perspektif bagi Pebisnis Indonesia*, Kopertis, Volume 11 No. 2 Juli 2009.

Sidharta, Arief, *Kajian Kefilsafaan tentang Negara Hukum*, Jurnal Hukum Juntera Edisi-3-Tahun II, November 2014, Jakarta : PSHK.

Sudjarwadi, Djangkung, *Sosialisasi Akses Informasi Keuangan Bagi Perpajakan, Round Table Discussion*, Semarang : Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, 14 Juni 2017.

Nurhardianto, Fajar, *Sistem Hukum Dan Posisi Hukum Indonesia*, Jurnal TAPIs Vol.11 No.1 Januari-Juni 2015.

Isdiyanto, Ilham Yuli, *Problematika Teori Hukum, Konstruksi Hukum dan Kesadaran Sosial*, Jurnal Hukum Novelty, ISSN (Print) 1412-6834 ISSN (Online) 2550-0090, Vol. 9 No. 1, Februari 2018.

Internet

<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/tax-amnesty-dan-tujuan-di-indonesia>, 6 Agustus 2018, diakses tanggal 7 April 2021.

<https://www.pajak.go.id/id/artikel/6-alasan-mengapa-djp-harus-berubah>, Selasa, 25 April 2017, diakses tanggal 5 Mei 2021.

<https://bismarnasution.com/penerapan-tax-amnesty-dari-perspektif-hukum>, Bismar Nasution, *Penerapan Tax Amnesty dari Perspektif Hukum*, diakses tanggal 5 Mei 2021.

<https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/reformasi-perpajakan-meningkatkan-sistem-perpajakan-yang-adil-dan-akuntabel/12/07/2021>, diakses tanggal 24 Januari 2021.

<https://www.pajak.go.id/id/siaran-pers/bukan-sekadar-pengampunan-pajak-pps-adalah-kesempatan>, 27 Desember 2021, diakses tanggal 7 Februari 2022.

<https://www.pajak.go.id/>, Neilmaldrin Noor, *Bukan Sekadar Pengampunan Pajak, PPS Adalah Kesempatan*, Jakarta : Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat, Direktorat Jenderal Pajak, 27 Desember 2021.

<https://www.pajak.go.id/> 27 Desember 2021, diakses tanggal 2 Februari 2022.

<https://pajak.go.id/pps/27-Desember-2021>, diakses tanggal 2 Februari 2022.

<https://news.ddtc.co.id>, *Berapa Jumlah Wajib Pajak & Tingkat Kepatuhan?*, Selasa, 20 Agustus 2019, diakses tanggal 13 April 2021.

<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4392644/youtuber-bakal-ditarik-pajak-berapa-batasan-penghasilannya>. Minggu, 20 Jan 2019, diakses tanggal 12 Februari 2022.

<https://pajak.go.id/id>. Sri Lestasi Pujiastuti, *Alasan NIK Sebagai NPWP*, Jakarta : Direktorat Jenderal Pajak, Senin, 18 Okt 2021.

<https://pajak.go.id>, Apportal Kinerja Penerimaan Pajak, diakses 30 April 2021.

<https://news.ddtc.co.id/administrasi-pajak/berapa-jumlah-wajib-pajak-di-indonesia-sekarang?>, Selasa, 29 Juni 2021, diakses tanggal 25 Juli 2022