

KETERPENUHAN PRINSIP KEADILAN DALAM UU PENGAMPUNAN PAJAK

(The Compliance of The Principles of Justice On The Act of Tax Amnesty)

Tyas Dian Anggraeni

Pusat Perencanaan Hukum Nasional
Badan Pembinaan Hukum Nasional
Jl. Mayjen Sutoyo No.10 Cililitan Jakarta
Email: tiasdian@yahoo.com

Naskah diterima: 4 Juli 2016; direvisi: 12 Juli 2016; disetujui: 18 Agustus 2016

Abstrak

Untuk mengatasi pertumbuhan ekonomi nasional yang melambat, diperlukan sumber pembiayaan untuk melakukan investasi di sektor publik. Dari berbagai alternatif sumber pembiayaan pembangunan, dewasa ini peran penerimaan pajak semakin penting sehingga pengampunan pajak menjadi salah satu pilihan yang perlu diambil. Tulisan ini akan membahas mengenai bagaimana kemungkinan pengampunan pajak dalam kerangka optimalisasi fungsi pajak dapat memenuhi prinsip keadilan; serta bagaimana model-model pengampunan pajak yang telah ada di beberapa negara dapat diadopsi dalam konteks Indonesia, dengan menggunakan pendekatan yuridis normatif. Dari penelitian yang dilakukan dapat disimpulkan bahwa fungsi pajak dalam pembangunan ekonomi dapat dibedakan atas dua macam, yakni fungsi anggaran (*budgetory*) dan fungsi pengaturan (*regulatory*) yang mengarah pada upaya mencapai keadilan dan kesejahteraan sosial. Dalam konteks pemenuhan keadilan, UU Pengampunan Pajak telah menunjukkan sisi keadilan dengan memberikan persyaratan-persyaratan tertentu bagi seseorang untuk dapat memperoleh pengampunan Pajak seperti terlebih dahulu harus melunasi seluruh tunggakan pajak, dan membayar uang tebusan. Terdapat beberapa contoh program *amnesty* di beberapa negara seperti Afrika Selatan, India, Irlandia, Rusia, dan Amerika Serikat yang menunjukkan bahwa program ini adalah langkah yang lazim dilakukan untuk menyelesaikan masalah perekonomian negara. Sistem perpajakan yang baik dapat menjadi pendukung utama perekonomian karena mampu memberi stimulus terhadap peningkatan produksi sektor-sektor riil dalam rangka menghasilkan peningkatan tingkat pendapatan per kapita masyarakat. Setelah UU Pengampunan Pajak disahkan, pemerintah Indonesia perlu menyusun reformasi pajak dan menguatkan penegakan hukum agar pengampunan pajak tak lagi terjadi di masa mendatang.

Kata Kunci: pajak, pengampunan, keadilan

Abstract

*To overcome the slowing national economic growth, the government need financial resources to invest in the public sector. Of the various alternative of financial resources available, the importance role of tax revenue is increasing that tax amnesty has become an option that needs to be taken. This paper will discuss the possibility of tax amnesty within the framework of optimizing the tax function to meet the principles of justice; and how the tax amnesty models that already exist in some countries can be adopted in the context of Indonesia, using normative juridical approach. From this research it can be concluded that the tax function in economic development can be divided into two kinds, namely the budget function (*budgetory*) and regulatory functions (*regulatory*) which aim to achieve justice and social welfare. In the context of justice fulfillment, the Tax Amnesty Act has shown it's compliance to justice principle by making some requirements for someone to receive tax amnesty such as by paying off all the tax arrears first and the ransom. Several examples of tax amnesty programs in some countries such as South Africa, India, Ireland, Russia, and the United States show that tax amnesty program is a common option taken to solve economic problems face by the state. A good tax system can be major support to the economy because it can stimulate real sector production which then leads to the enhancement of per capita income. After the Tax amnesty act come into force, the Indonesia Government needs to set tax reformation and strengthen law enforcement so tax amnesty won't be needed in the future.*

Keywords: tax, amnesty, justice

A. Pendahuluan

Program pengampunan pajak sebagaimana dilakukan dengan lahirnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak) dapat menimbulkan perasaan ketidakadilan bagi wajib pajak lain yang sebelumnya telah jujur dan taat dalam melaporkan kewajiban pajaknya. Oleh karena itu, sangat mungkin timbul ketidaksetujuan masyarakat atas program ini karena terusiknya rasa keadilan masyarakat.

Setelah terbitnya UU Pengampunan Pajak, Mahkamah Konstitusi sudah mencatat beberapa gugatan yaitu Perkara Nomor 57/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia dan beberapa pemohon perseorangan dan Perkara Nomor 58/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Yayasan Satu Keadilan, Perkara Nomor 59/PUU-XIV/2016 yang dimohonkan oleh Leni Indrawati dkk, Perkara Nomor 63/PUU-XIV/2016, yang diajukan oleh Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia (DPP SBSI), Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia (KSPI), dan Konfederasi Serikat Pekerja Seluruh Indonesia (KSPSI).¹

Terkait hal tersebut, perlu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat mengenai justifikasi dari pengampunan pajak yang memberikan perlakuan berbeda berupa pembebasan sanksi dan pidana pajak bagi para Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya dengan benar (*tax evaders*) agar tidak terjadi kesalahpahaman yang berkepanjangan. Tulisan ini merupakan bagian dari sosialisasi kepada

masyarakat dengan memberikan argumentasi dan penjelasan mengapa pengampunan pajak tersebut perlu dilakukan. Oleh karena itu, sebagian besar tulisan ini disarikan dari Naskah Akademik RUU Pengampunan Pajak yang berisi penjelasan akademis mengenai hal tersebut.

Pembangunan nasional adalah kegiatan yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik materiil maupun spiritual. Untuk dapat merealisasikan tujuan tersebut, maka pemerintah perlu banyak memperhatikan masalah pembiayaan pembangunan. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan pembangunan yaitu menggali sumber dana yang berasal dari pajak, kemudian hasil dari pemungutan pajak akan digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna bagi kepentingan dan kesejahteraan bersama.² Bahkan bisa dikatakan jika tidak ada pemasukan dari sisi pajak maka tidak ada kegiatan pemerintahan.³ Dalam Naskah Akademis RUU Pengampunan Pajak, disebutkan setidaknya terdapat 4 (empat) argumentasi yang mendukung pernyataan tersebut.⁴

Pertama, semakin kecilnya ketergantungan pembiayaan pembangunan dari sumber-sumber yang selama ini menopang penerimaan pajak. Sektor migas yang menjadi primadona di masa orde baru sudah semakin sedikit jumlahnya. Sedangkan, penerimaan dari aktivitas perdagangan internasional juga tertekan karena adanya globalisasi dan ketentuan tarif yang disyaratkan oleh *World Trade Organization*

¹ http://www.mahkamahkonstitusi.go.id/index.php?page=web.Berita&id=13270#.V_ (diakses 11 Oktober 2016)

² Waluyo dan Wirawan B. Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Salemba Empat, Cetakan II, 2000), hlm. 2.

³ Boediono, *Ekonomi Makro*, (Yogyakarta: BPFE, Cetakan ke-20, 2001), hlm.110.

⁴ Lihat Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak, hlm. 1-2

(WTO).⁵ *Kedua*, ketatnya likuiditas dan krisis keuangan global menciptakan kesulitan pendanaan pembangunan lewat utang ataupun opsi hibah.⁶ Selain itu, utang yang tidak terkendali dapat menciptakan kerawanan fiskal di masa mendatang dan ketergantungan dengan negara atau organisasi internasional. *Ketiga*, korelasi antara perpajakan dengan apa yang disebut dengan *state building*. Pajak sangat berkaitan erat dengan sistem demokrasi ekonomi (upaya penyediaan barang publik secara adil dan distribusi pendapatan) serta jalan menuju tata kelola pemerintahan yang baik. Upaya memperkuat negara (*state capacity*) juga tidak terlepas dari besaran alokasi anggaran pembangunan yang ditetapkan oleh Pemerintah.⁷ Untuk itu, negara memerlukan dana yang berasal dari pajak. *Keempat*, terkait dengan hal tersebut, Indonesia juga terlibat dalam komitmen mencapai suatu ambang batas pembiayaan untuk pembangunan seperti yang tertera dalam *Millennium Development Goals*⁸ dan komitmen terhadap reformasi pajak seperti yang tertuang dalam *Doha Declaration* tentang *Financing for Development*.⁹

Bagi negara berkembang, termasuk Indonesia, hal tersebut bukanlah tugas yang mudah terutama mengingat bahwa dalam 10 (sepuluh) tahun terakhir, *tax ratio* di Indonesia

hanya berada dalam kisaran 12 persen.¹⁰ Angka ini tergolong sangat rendah jika dibandingkan dengan rata-rata *tax ratio* negara maju yang berada dalam kisaran di atas 24 persen atau negara berpendapatan menengah lainnya yang berada dalam kisaran 16 sampai dengan 18 persen. Tidak hanya itu, jika menggunakan indikator *tax effort* (penerimaan pajak aktual terhadap potensinya) maka Indonesia hanya memiliki *tax effort* sebesar 0.47, atau penerimaan pajak masih setengah dari apa yang menjadi potensinya.¹¹ Kinerja penerimaan pajak yang belum optimal tersebut juga akibat dari rendahnya kepatuhan pajak di Indonesia.

Sedangkan kondisi saat ini diduga kuat banyak orang pribadi atau badan yang mempunyai kekayaan yang berasal dari penghindaran atau penggelapan pajak akan melakukan segala upaya untuk menyembunyikan atau menyimpan kekayaannya tersebut baik di dalam dan/atau luar negeri. Pihak-pihak tersebut biasanya menyimpan kekayaannya dalam berbagai cara, antara lain: ditransfer ke luar negeri (untuk selanjutnya dapat didepositokan atau disimpan dalam bentuk lainnya, seperti properti, saham, kapal pesiar); disimpan dalam bank dalam negeri, seperti deposito; disimpan dalam bentuk properti atau *cash* di dalam negeri; disimpan atau dititipkan pada pihak lain yang

⁵ Roy Bahl dan Richard M. Bird, "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward", (*National Tax Journal* Vol. LXI, No.2, (2008), hlm. 289.

⁶ Lihat IMF, "*Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis*", *IMF Staff Position Note* SPN/09/13, (2009), hlm. 5.

⁷ Francis Fukuyama, *State Building* (New York: Cornell University Press, 2004), hlm. 1.

⁸ Misalkan saja, negara yang berpendapatan rendah harus meningkatkan *tax ratio* sebesar 4 persen. Lihat United Nations, *Investing in Development* (New York: United Nations, 2005).

⁹ United Nations, *Doha Declaration on Financing for Development. Outcome Document of the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*, (Doha – Qatar 2009), hlm. 16.

¹⁰ Lihat Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak, hlm. 2.

¹¹ Ricardo Fenochoietto dan Carola Pessino, "Understanding Countries' Tax Effort", *IMF Working Paper* WP/13/244 (2013), hlm. 13

tidak memiliki NPWP; dan/atau diinvestasikan dalam aktifitas bisnis ilegal.

Penyimpanan dana di dalam negeri untuk menghindari pajak juga tidak terlepas dari adanya kegiatan ekonomi bawah tanah (*underground economy/shadow economy*), karena ekonomi bawah tanah adalah bagian dari kegiatan ekonomi yang sengaja disembunyikan untuk menghindarkan pembayaran pajak. Kegiatan ekonomi bawah tanah umumnya berlangsung di semua negara, baik negara maju maupun negara berkembang termasuk Indonesia. *Shadow economy* atau kadang kala disebut *cash economy* ini lazimnya diukur dari besarnya nilai ekonomi yang dihasilkan, dibandingkan dengan nilai produk domestik bruto (PDB).¹²

Berdasarkan penelitian Enste dan Schneider¹³, besarnya persentase kegiatan ekonomi bawah tanah di negara maju dapat mencapai 14 - 16 persen PDB, sedang di negara berkembang dapat mencapai 35 - 44 persen PDB. Kegiatan ekonomi bawah tanah ini tidak pernah dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Pajak Penghasilan, sehingga dapat dikelompokkan dalam kriteria penyelundupan pajak (*tax evasion*). Peningkatan kegiatan ekonomi bawah tanah yang dibarengi dengan penyelundupan pajak ini sangat merugikan negara karena berarti hilangnya uang pajak (*tax revenue forgone*) yang sangat dibutuhkan untuk membiayai program

kesejahteraan rakyat, pendidikan, kesehatan, dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Oleh karena itu, timbul pemikiran untuk mengenakan kembali pajak yang belum dibayar dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut melalui program khusus yaitu pemberian kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*).

Meski cukup banyak penelitian tentang ekonomi bawah tanah, namun belum banyak penelitian yang menghitung besarnya potensi pajak yang lolos dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut. Sasmito Wibowo¹⁴ pernah memprediksikan besarnya nilai ekonomi bawah tanah di dalam negeri yakni 25 persen dari PDB. Bahkan Luki Alfirman¹⁵, menggunakan metode yang sedikit berbeda, memprediksi kegiatan ini akan semakin besar dengan tingkat pertumbuhannya rata-rata 15 persen per tahun.

Enste & Schneider¹⁶ memperkirakan bahwa tingkat ekonomi bawah tanah di Thailand mencapai sekitar 70 persen dari PDB. Mempertimbangkan letak geografis wilayah Indonesia yang rawan penyelundupan karena memiliki ribuan pulau, estimasi *underground economy* yang mendekati Thailand mungkin dapat dipergunakan sebagai "proxy". Pertimbangan lain yang mendukung adalah maraknya kegiatan *illegal logging*, *illegal fishing*, *illegal mining* dan kegiatan ilegal lainnya yang menyebabkan Indonesia termasuk negara ke enam terkorup di dunia (data pada

¹² Lihat Naskah Akademis Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak, hlm. 3.

¹³ Enste, D., and F. Schneider. *The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications*, (UK: Cambridge University Press, 2002), hlm. 9278 .

¹⁴ Wibowo, Sasmito H., *Growth convergence in Southeast Asia and underground economy in Indonesia*, (Southern Illinois University at Carbondale, 2001), hlm. 22.

¹⁵ Luky Alfirman, "Estimating stochastic frontier tax potential : Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization." (*Department of Economics, University of Colorado at Boulder, Colorado. Working Paper 03-19 (2003)*), hlm. 45.

¹⁶ Enste, D., and F. Schneider, *Op. Cit.* hlm. 9278.

tahun 2004)¹⁷. Karena itu wajar apabila tingkat kegiatan ekonomi bawah tanah di Indonesia setara dengan Thailand, bahkan mungkin lebih buruk. Dengan asumsi nilai kegiatan ekonomi bawah tanah di Indonesia sebesar 70 persen dari PDB, maka prakiraan nilai kegiatan ekonomi bawah tanah Indonesia tahun 2004 adalah sebesar 1.750 triliun rupiah.

Selanjutnya, penyimpanan dana di luar negeri dipicu oleh adanya fasilitas yang lebih menguntungkan yang diberikan oleh negara lain bagi pihak-pihak yang mempunyai kekayaan yang diterima ataupun diperoleh dari kegiatan untuk menghindari pengenaan pajak. Dengan demikian masih terdapat banyak potensi pajak yang belum tergalai termasuk yang terkait dengan dana dan harta yang disimpan di luar negeri. Salah satu kendala yang dihadapi oleh pemerintah Indonesia saat ini adalah terbatasnya data-data yang memperlihatkan jumlah aset masyarakat terutama jumlah aset dari Warga Negara Indonesia (WNI) yang disimpan di luar negeri. Terdapat beberapa data dan informasi yang mengindikasikan adanya penyimpanan atau pelarian dana yang dimiliki oleh WNI ke luar negeri. Berdasarkan data Bank Indonesia disebutkan bahwa pada akhir tahun 2013 terdapat sekitar USD23,4 miliar atau sekitar Rp234 triliun devisa hasil ekspor masih mengendap di bank devisa luar negeri¹⁸.

Di sisi lain, sebenarnya Indonesia pernah melakukan kebijakan *tax amnesty* pada tahun 1984, namun belum berhasil mendongkrak tingkat kepatuhan wajib pajak. Hal ini disebabkan

karena, *pertama*, tax amnesty tidak dibarengi perbaikan administrasi perpajakan secara menyeluruh. Kondisi tersebut menurunkan kepatuhan Wajib Pajak karena masyarakat yang merasa taat membayar pajak merasa diperlakukan tidak adil oleh pemerintah, *kedua*, tax amnesty tidak disertai dengan penegakan hukum perpajakan. Oleh karena itu, pada masa lalu *tax amnesty* justru menimbulkan kecemburuan sosial di masyarakat yang merasa telah taat membayar pajak. Paradigma masyarakat akan berpikir bahwa pemerintah sangat lemah dan tidak memiliki ketegasan terhadap mereka yang tidak membayar pajak. Pemerintah harus berlaku adil terhadap mereka yang taat membayar pajak serta penegakan hukum terhadap mereka yang tidak membayar pajak.

Dari uraian di atas maka tulisan ini akan membahas mengenai bagaimana kemungkinan pengampunan pajak dalam kerangka optimalisasi fungsi pajak dapat memenuhi prinsip keadilan, serta bagaimana model-model pengampunan pajak yang telah ada di beberapa negara dapat diadopsi dalam konteks Indonesia.

B. Metode Penelitian

Berdasarkan permasalahan dan latar belakang di atas, penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan yuridis normatif.¹⁹ Penelitian normatif adalah penelitian yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka. Pemikiran normatif

¹⁷ Erwin Silitonga, *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, 2012, dapat dilihat di <http://www.pajak.go.id/content/ekonomi-bawah-tanah-pengampunan-pajak-dan-referendum>.

¹⁸ <http://www.merdeka.com/uang/usd-223-miliar-dana-hasil-ekspor-masih-parkir-di-luar-negeri.html>, (diakses 2 Juli 2016).

¹⁹ Lebih jauh tentang ini lihat Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *ibid*, hlm, 13-14. Lihat juga Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Peranan dan Penggunaan Perpustakaan di Dalam Penelitian Hukum*, (Jakarta: Pusat Dokumentasi Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 1979) hlm. 15.

didasarkan pada penelitian yang mencakup (1) asas-asas hukum, (2) sistematik hukum, (3) taraf sinkronisasi vertikal dan horisontal, (4) perbandingan hukum, (5) sejarah hukum. Penelitian ini disebut juga penelitian hukum non doktrinal. Pembuktian dilakukan lewat suatu proses pembuktian deduksi, bertolak dari suatu proposisi umum yang sudah tidak terbantah kebenarannya (*self evident, given*). Proposisi mayor ini harus dicari sumber-sumbernya yang formal, ialah hukum perundang-undangan dan/ atau doktrin-doktrinnya".²⁰

C. Pembahasan

1. Keterpenuhan Prinsip Keadilan Dalam Pengampunan Pajak

a. Fungsi Pajak dan Peluang Pengampunan Pajak

Kemerdekaan dan kedaulatan negara Indonesia tidak datang dengan sendirinya, namun merupakan hasil perjuangan dari seluruh lapisan rakyat Indonesia dan para pahlawan pendiri bangsa ini. Kemerdekaan dan kedaulatan ini merupakan modal awal yang harus selalu kita pelihara untuk mencapai cita-cita kemerdekaan Republik Indonesia, yaitu terwujudnya masyarakat adil dan makmur berlandaskan asas Pancasila. Dalam rangka mewujudkan cita-cita tersebut, negara memiliki hak dan kewajiban untuk mengumpulkan sumber daya, maka munculah konsep hubungan kewajiban dan hak antara negara dan rakyatnya.

Negara mempunyai hak untuk memungut serta mengumpulkan sebagian pendapatan dan harta warga negaranya, hak tersebut

dimandatkan oleh konstitusi dalam pasal 23A Undang-Undang Dasar Tahun 1945 yang mengatur bahwa pajak sebagaimana juga pungutan negara lainnya yang bersifat memaksa diatur dengan undang-undang. Pelaksanaan lebih lanjut diatur dalam berbagai undang-undang serta kebijakan perpajakan dan penerimaan bukan pajak lainnya.

Hubungan yang bersifat kewajiban tersebut tentunya menimbulkan dampak baik pada sisi politik, keadilan sosial, dan keadilan ekonomi karena rakyat diwajibkan menyerahkan sebagian dari pendapatan atau hartanya. Sehingga penting untuk terus membangun kepercayaan dan saling menghargai antara negara dan rakyat, bahwa pajak yang dikumpulkan tersebut digunakan untuk mendukung kesatuan cita-cita dalam mewujudkan negara dan bangsa yang sejahtera. Hubungan ini mengharuskan kedua belah pihak, yaitu negara melalui lembaga penyelenggara negara untuk melakukan tugas kewajibannya sesuai amanat konstitusi dan perundang-undangan, dan di sisi lain, rakyat melaksanakan kewajiban dan mentaati serta tunduk kepada aturan perundang-undangan.

Pajak adalah suatu pungutan yang merupakan hak prerogatif pemerintah dimana pungutan tersebut didasarkan pada undang-undang, pemungutannya dapat dipaksakan kepada subjek pajak dengan tidak ada balas jasa yang langsung dapat ditunjukkan penggunaannya.²¹ Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa yang berhak memungut pajak adalah negara melalui pemerintah, pajak dipungut berdasarkan undang-undang dan aturan pelaksanaannya, yang dapat dipaksakan

²⁰ Soetandyo Wignjosoebroto, *Ragam-Ragam Penelitian Hukum*, dalam S. Irianto dan Shidarta (ed.), *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*, (Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia, 2011), hlm. 131-132.

²¹ Mångkoesoebroto, *Teori Ekonomi Makro*, (Jakarta: STIE YKPN, 1998), hlm. 33

kepada subjek pajak. Pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontra prestasi individual dari pemerintah.

Lebih lanjut, beberapa penulis mencoba mendefinisikan mengenai pajak dari berbagai sudut pandang, Sommerfeld²² mengemukakan bahwa pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan.²³ Sedangkan Jones, mengemukakan definisi pajak sebagai berikut: “...A tax can be defined simply as a payment to support the cost of government. A tax differ from a fine or penalty imposed by a government because a tax is not intended to deter or punish unacceptable behavior. On the other hand, taxes are compulsory; anyone subject to a tax is not free to choose whether or not to pay.”²⁴

Adriani, memberikan definisi pajak sebagai iuran kepada negara yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan, tidak mendapatkan prestasi dan langsung dapat ditunjuk untuk pembiayaan pengeluaran umum²⁵. Sementara itu, Rochmat Soemitro juga memberikan definisi pajak sebagai iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kas ke sektor pemerintah berdasarkan undang-undang) dapat dipaksakan

dengan tiada mendapat jasa timbal (tegen prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum²⁶.

Sedangkan fungsi pajak, seperti disebutkan oleh Musgrave, bahwa fungsi pajak dalam pembangunan ekonomi dapat dibedakan atas dua macam, yakni fungsi anggaran (*budgetory*) dan fungsi pengaturan (*regulatory*)²⁷. Fungsi anggaran berarti pajak merupakan salah satu sumber penerimaan dalam negeri suatu negara yang jumlahnya setiap tahunnya semakin bertambah. Sedangkan fungsi pengaturan berarti pajak dapat digunakan oleh pemerintah untuk mengatur variabel-variabel ekonomi makro untuk mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi sebagaimana yang ditargetkan, memperbaiki distribusi pendapatan dan menjaga stabilitas ekonomi melalui pengaturan konsumsi dan investasi masyarakat. Penjelasan lebih lanjut mengenai fungsi pajak adalah sebagai berikut:

1) Fungsi anggaran.

Untuk memenuhi fungsi budgeter, pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan uang ke kas negara. Uang tersebut kemudian digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin atau pembangunan yang dilakukan oleh pemerintah. Fungsi mengatur dari pajak merupakan bagian dari kebijakan fiskal pemerintah. Sementara itu, kebijakan fiskal pemerintah mempunyai dua sisi, yaitu

²² Sommerfeld, et.al. *Concepts of Taxation*. (FL: Dryden Press, 1994), hlm. 15.

²³ Sally M. Jones and Ray M. Sommerfeld. *Federal taxes and management decisions*. Richard d Irwin, 1993.

²⁴ Sally Jones, and Shelly C. Rhoades-Catanach. *Principles of Taxation for Business & Investment Planning, 2005 Edition*. Irwin/McGraw-Hill, 2004.

²⁵ Adriani, P. J. A. *Pegantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: PT.Eresco, 1991), hlm. 43.

²⁶ Soemitro, Rochmat *Asas dan Dasar Pajak 2* (Bandung: Eresco, 1987), hlm. 22.

²⁷ Richard A. Musgrave, “Devolution, grants, and fiscal competition”, *The Journal of Economic Perspectives* (1997), hlm. 65-72.

sisi penerimaan dan sisi pengeluaran. Sisi penerimaan berkaitan dengan kebijakan-kebijakan perpajakan itu sendiri.

2) Fungsi mengatur

Fungsi mengatur pada sisi ini berkaitan dengan kebijakan-kebijakan di bidang perpajakan untuk mengarahkan kegiatan perekonomian agar sesuai dengan tujuan pemerintah. Kebijakan insentif pajak (*tax allowance*), pembebasan pajak (*tax holiday*) dan penggunaan tarif khusus merupakan beberapa implementasi dari fungsi mengatur pada sisi penerimaan. Di sisi pengeluaran, fungsi mengatur berkaitan dengan penggunaan dana pajak. Seperti telah diuraikan sebelumnya, di samping untuk membiayai kebutuhan rutin yang berhubungan dengan pelaksanaan administrasi negara, uang pajak juga dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran pembangunan. Fungsi mengatur dari pajak dapat dilihat dari arah dan sifat penggunaan uang pajak tersebut, misalkan uang hasil pemungutan pajak digunakan untuk mempengaruhi kegiatan ekonomi masyarakat. Pada saat terjadi resesi maka hasil pajak dapat digunakan sebagai stimulus bagi kegiatan ekonomi masyarakat. Dana pajak juga dapat digunakan untuk pengembangan sektor-sektor tertentu yang menjadi prioritas pemerintah (*ear-marking*).

3) Fungsi alokasi

Pajak juga mempunyai fungsi alokasi dimana penggunaan sumber daya ekonomi nasional untuk tujuan penyediaan barang-barang publik dan barang-barang privat. Pengalokasian penggunaan sumber daya ekonomi untuk penyediaan barang publik dan barang privat juga berarti penentuan pihak yang harus menyediakan barang-

barang tersebut. Barang publik disediakan oleh pemerintah (negara), sementara penyediaan barang privat dapat dilakukan oleh swasta. Adanya penyediaan barang-barang publik oleh pemerintah ini menunjukkan bahwa sebenarnya kebijakan fiskal telah memenuhi fungsi alokasi sumber daya ekonomi dalam masyarakat. Hal ini dapat dilihat dari konsep penarikan pajak dari masyarakat yang kemudian hasilnya digunakan untuk memproduksi barang-barang publik bagi kepentingan masyarakat itu sendiri.

4) Fungsi distribusi

Pajak juga memiliki fungsi distribusi, salah satu tugas pemerintah adalah menciptakan distribusi pendapatan dan kekayaan yang merata. Konsep pemerataan hasil pembangunan merupakan dasar dari tugas ini. Banyak faktor yang menyebabkan ketimpangan dalam distribusi pendapatan dan kekayaan diantaranya adalah perbedaan tingkat pendidikan, keahlian serta kesempatan. Di samping itu, kondisi awal kepemilikan kekayaan (*capital endowment*) juga berbeda antara satu orang dengan yang lainnya. Ada orang yang pada awalnya telah memiliki kekayaan yang melimpah karena faktor keturunan. Pemilikan kekayaan awal yang berbeda tersebut, pada gilirannya mempengaruhi kemampuan menghasilkan pendapatan dikemudian hari. Kebijakan fiskal yang diterapkan pemerintah akan selalu di usahakan untuk mencapai pemerataan hasil pembangunan secara lebih adil. Melalui pajak yang di pungut serta penggunaannya secara adil maka pemerataan hasil pembangunan akan dapat dilaksanakan. Demokratisasi perpajakan menyaratkan terkonstruksinya sistem perpajakan yang

menggambarkan adanya kesetaraan antara negara dengan rakyat dan tersedianya ruang bagi rakyat untuk melakukan partisipasi perpajakan (Irianto, 2013).²⁸

5) Fungsi stabilitas

Pertumbuhan ekonomi merupakan salah satu tujuan dari pembangunan di samping pemerataan. Pemerintah akan selalu berusaha untuk mencapai pertumbuhan ekonomi tertentu dari tahun ke tahun. Di samping itu, penyediaan lapangan kerja yang cukup juga merupakan sisi lain dari pembangunan ekonomi. Faktor-faktor lain yang tak kalah pentingnya adalah stabilitas harga serta keseimbangan neraca perdagangan dan neraca pembayaran. Pertumbuhan ekonomi, penyediaan lapangan pekerjaan, stabilitas harga serta keseimbangan neraca perdagangan dan neraca pembayaran merupakan rangkaian usaha stabilitas yang akan diupayakan oleh pemerintah. Kebijakan fiskal dapat digunakan sebagai instrumen untuk upaya stabilitas tersebut.

Dalam hubungannya dengan sistem, Jhingan menjelaskan bahwa dalam usaha meningkatkan penerimaan pajak seiring dengan kemajuan kegiatan ekonomi diperlukan suatu sistem perpajakan yang dapat menjadi pendukung utama perekonomian.²⁹ Oleh karena itu fungsi pajak adalah: Menciptakan kondisi ekonomi yang mampu memberistimulus terhadap peningkatan

produksi sektor-sektor riil dalam rangka menghasilkan peningkatan tingkat pendapatan per kapita masyarakat; Menekan kesenjangan ekonomi terutama dalam mengurangi ketimpangan pendapatan (*undistributed income*) masyarakat; Menggerakkan sumber-sumber ekonomi masyarakat sehingga dapat ditransfer menjadi penerimaan negara sehingga dapat meningkatkan investasi; Menata pengelolaan investasi yang produktif sehingga dapat meningkatkan produktivitas sektor-sektor ekonomi; Memperlambat peningkatan konsumsi masyarakat sehingga dapat meningkatkan investasi; dan Meningkatkan hasrat menabung masyarakat yang selanjutnya dapat menjadi tambahan investasi.

Sedangkan Miyasto secara rinci mengemukakan bahwa fungsi utama pajak adalah untuk mengatur perekonomian untuk mencapai: Tingkat pertumbuhan ekonomi yang cepat; Alokasi-alokasi sumber-sumber ekonomi ke arah yang direncanakan; Redistribusi pendapatan; Stabilisasi ekonomi; Pola konsumsi yang lebih efisien; dan Posisi neraca pembayaran yang lebih menguntungkan.³⁰

Perbedaan pandangan tentang fungsi pajak antara Jhingan dan Miyasto terletak pada fungsi investasi. Jhingan berpendapat bahwa salah satu fungsi pajak adalah fungsi investasi, namun Miyasto tidak memasukkan fungsi investasi sebagai bagian dari fungsi pajak. Sebagai gantinya, Miyasto berpendapat pada pentingnya posisi neraca pembayaran sebagai fungsi pajak.

²⁸ Edi Slamet Irianto, "An Empirical Study of Tax as an Instrument of Democratization" *Bisnis & Birokrasi Journal* (2013), hlm.19.

²⁹ Jhingan, M. L. *Monetary Economics*. (Konark, 1994).

³⁰ Miyasto, "Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global" (1997)

b. Keterpenuhan Keadilan Dalam Menjalankan Fungsi Pajak

Dalam Pasal 2 UU Pengampunan Pajak disebutkan bahwa pengampunan pajak dilaksanakan berdasarkan asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan kepentingan nasional. Berdasarkan uraian berbagai fungsi pajak sebagaimana disebutkan di atas, maka terlihat bahwa semua fungsi tersebut mengarah pada terwujudnya kesejahteraan rakyat, yang akan berimbas pada terwujudnya keadilan dalam masyarakat yang merupakan cita-cita yang ingin diraih sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 alinea keempat. Keadilan hanya bisa dipahami jika ia diposisikan sebagai keadaan yang hendak diwujudkan oleh hukum. Upaya untuk mewujudkan keadilan dalam hukum tersebut merupakan proses yang dinamis yang memakan banyak waktu. Upaya ini seringkali juga didominasi oleh kekuatan-kekuatan yang bertarung dalam kerangka umum tatanan politik untuk mengaktualisasikannya.³¹

John Rawls yang hidup pada awal abad 21 lebih menekankan pada keadilan sosial.³² Hal ini terkait dengan munculnya pertentangan antara kepentingan individu dan kepentingan negara pada saat itu. Rawls melihat kepentingan utama keadilan adalah (1) jaminan stabilitas hidup manusia, dan (2) keseimbangan antara kehidupan pribadi dan kehidupan bersama. Rawls mempercayai bahwa struktur masyarakat ideal yang adil adalah struktur dasar masyarakat yang asli dimana hak-hak dasar, kebebasan, kekuasaan, kewibawaan, kesempatan, pendapatan, dan kesejahteraan terpenuhi.

Dalam konteks pemenuhan kesejahteraan ini, maka UU Pengampunan Pajak telah menunjukkan sisi keadilan dengan memberikan persyaratan-persyaratan tertentu bagi seseorang untuk dapat memperoleh pengampunan Pajak. Syarat untuk mendapatkan Pengampunan Pajak meliputi antara lain:

- 1) memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;

Untuk Wajib Pajak lama, hal ini bertujuan untuk memudahkan dalam pengawasan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Untuk Wajib Pajak baru, hal ini bertujuan untuk memperluas basis data pemajakan guna menjangkau para warga negara yang mampu secara ekonomis namun belum terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak.

- 2) membayar Uang Tebusan;

Oleh karena program pengampunan pajak pada dasarnya mengampuni tindak pidana perpajakan, maka sudah sewajarnya bila Wajib Pajak membayar uang tebusan atas pengampunan yang diperolehnya. Selain itu, pembayaran uang tebusan akan meningkatkan penerimaan negara.

- 3) melunasi seluruh Tunggakan Pajak;³³

Untuk memenuhi rasa keadilan, untuk mendapatkan pengampunan Wajib Pajak wajib melunasi terlebih dahulu seluruh tunggakan pajaknya. Hal ini juga untuk mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Di samping itu, persyaratan tambahan yang dapat diterapkan adalah pengalihan Harta Wajib Pajak yang berupa kas atau setara kas yang

³¹ Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, (Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2004), hlm. 239.

³² Hari Chand, *Modern Jurisprudence*, (Kuala Lumpur: International Law Book Review, 1994), hlm. 278.

³³ *Ibid.*, hlm. 344-345.

berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia pada Bank Persepsi bagi Wajib Pajak yang memiliki Harta di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (Repatriasi). Repatriasi harta akan mendorong pembentukan modal dalam negeri dan dalam jangka panjang akan dapat mendorong pertumbuhan ekonomi.

Persyaratan repatriasi ini dapat diberikan secara opsional, dalam arti Wajib Pajak yang melakukan repatriasi dapat memperoleh insentif berupa tarif tebusan yang lebih rendah daripada jika Wajib Pajak tidak melakukan repatriasi. Repatriasi Harta Wajib Pajak dilakukan dalam rangka memperkuat struktur ekonomi melalui pembentukan modal di dalam negeri. Pengampunan Pajak ini menjadi salah satu pendorong agar Wajib Pajak mau melakukan Repatriasi hartanya ke dalam negeri. Atas harta yang telah dialihkan tersebut wajib diinvestasikan dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak Wajib Pajak memperoleh tanda terima atas Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Jangka waktu tersebut dianggap cukup bagi Wajib Pajak untuk menentukan bentuk investasi. Investasi dimaksud wajib dilakukan dengan cara :

- 1) Pembelian obligasi Pemerintah
- 2) Penempatan dalam bentuk tabungan atau deposito;
- 3) Penempatan dalam bentuk reksa dana atau saham;
- 4) Usaha di sektor produktif; atau
- 5) Penempatan modal pada kontrak Investasi Kolektif dalam Dana Investasi Real Estate.

Selain itu, dapat diatur bahwa investasi-investasi tersebut harus tetap berada di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu tertentu. Hal ini dimaksudkan

agar ada waktu yang cukup untuk mendorong pembentukan modal dalam negeri yang diperlukan dalam rangka pembangunan ekonomi Indonesia.

2. Model-Model Pengampunan Pajak Di Beberapa Negara dan Pilihan Sistem Pengampunan Pajak Di Indonesia

a. Model-Model Pengampunan Pajak Di Beberapa Negara

Terdapat beberapa contoh program *tax amnesty* di beberapa negara yang dapat dijadikan sebagai referensi sekaligus bukti bahwa program ini adalah sesuatu yang lazim dilaksanakan dalam rangka untuk menyelesaikan permasalahan perekonomian suatu negara. Beberapa negara tersebut adalah Afrika Selatan, India, Irlandia, Rusia, dan Amerika Serikat, sebagaimana diuraikan berikut:

1) Afrika Selatan

Di Afrika Selatan program Pengampunan Pajak dikaitkan dengan sistem pengendalian devisa (*exchange control*) dan diberikan atas penghasilan dari dalam dan luar negeri disertai dengan adanya rekonsiliasi Pajak di mana pengampunan tidak hanya diberikan Undang-Undang Perpajakan tetapi juga Undang-Undang Lalu-Lintas Devisa. Terhadap harta yang disimpan di luar negeri yang melebihi batas tersebut yang dibawa kembali ke Afrika Selatan diberikan diskon 50 persen dari tarif dibandingkan bila harta tersebut tetap di simpan di luar negeri sedangkan untuk harta yang tetap berada di luar negeri yang berasal dari penghasilan yang belum dipenuhi kewajiban perpajakannya dikenakan tarif tambahan sebesar 2 persen. Harta yang disimpan di dalam negeri yang berasal dari penghasilan dalam negeri dan belum dilaporkan dalam SPT serta belum dibayar pajaknya, tidak dapat memperoleh Pengampunan Pajak.

Pelaksanaan Pengampunan Pajak di Afrika Selatan berhasil mendatangkan dana sebesar 2,2miliar Rand (0.7 persen dari PDB)

2) India

Pemerintah India telah menyelenggarakan program Pengampunan Pajak sebanyak 12 kali sampai dengan tahun 1997. Tujuan diberikannya Pengampunan Pajak adalah untuk mengembalikan uang gelap dari hasil penggelapan pajak baik yang dilakukan oleh residen India maupun non-residen, untuk memberikan kesempatan pada pelaku penggelapan pajak untuk melaporkan penghasilan yang disembunyikan dan membayar pajak dengan benar dan menambah penerimaan pajak. Pengampunan Pajak berupa sanksi terkait UU PPh, UU Pajak atas kekayaan, UU Nilai Tukar, dan UU Perseroan diberikan kepada WP OP dan WP Badan di dalam negeri dan Luar Negeri yang melaporkan penghasilan dan asetnya yang belum dilaporkan sampai dengan tahun 1997. Untuk dapat berperan serta dalam program Pengampunan Pajak, Wajib Pajak harus membayar uang tebusan dengan tarif 35 persen dari nilai harta bersih untuk WP Badan dan tarif 30 persen dari nilai harta bersih untuk WP OP. Program Pengampunan Pajak di India dituangkan ke dalam Undang-Undang tersendiri tidak tergabung dalam Undang-Undang Administrasi, di mana jangka waktu pelaksanaan Pengampunan Pajak adalah 6 bulan sejak Undang-Undang disahkan. Meskipun program Pengampunan Pajak 1997 dianggap paling berhasil jumlah yang diperoleh dari program tersebut tidak terlalu signifikan. Pemerintah hanya berhasil menghimpun tambahan penerimaan pajak sebesar US\$2,5

miliar atau sekitar Rp25 triliun, yang berasal dari 350.000 Wajib Pajak Orang Pribadi.

3) Irlandia

Pengampunan Pajak di Irlandia diperuntukkan bagi WP yang sudah atau belum terdaftar, sudah atau belum lapor, dan pelaku penggelapan pajak. Pengampunan yang diberikan mencakup pokok, sanksi dan pidana pajak terkait Pajak Penghasilan. Kebijakan ini sering disebut sebagai *general tax amnesties* karena mencakup seluruh kelompok Wajib Pajak dan diadakan pada tahun 1988 dan 1993. Untuk peningkatan *law enforcement*, dan otoritas pajak diberikan tambahan kewenangan untuk akses informasi institusi keuangan, yang digunakan untuk kelompok Wajib Pajak tertentu sehingga otoritas pajak mempunyai kewenangan kuat atas penggelapan pajak (*tax evasion*) melalui penggunaan *bank secrecy*. Terkait program *tax amnesty* ini, Pemerintah Irlandia berhasil mengumpulkan dana sebesar US\$1 miliar atau sekitar Rp10 triliun. Selain itu, pada saat dilangsungkannya program Pengampunan Pajak, Pemerintah mempublikasikan nama-nama para pengemplang pajak di media Pajak.³⁴

4) Rusia

Pengampunan Pajak dilakukan di Rusia dengan tujuan untuk melakukan reformasi di bidang perpajakan. Pengampunan Pajak pertama kali dilakukan di tahun 1993, namun tidak berjalan sukses karena jangka waktu yang sangat singkat, yaitu satu bulan. Rusia melaksanakan Pengampunan Pajak yang kedua pada tahun 1997. Dalam program kedua tersebut, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk membayar pajak atas penghasilan yang dilaporkan dalam beberapa tahun sampai

³⁴ Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014), hlm. 17.

dengan 5 (lima) tahun dengan dikenakan bunga 30 persen pertahun. Adanya penerapan sanksi bunga yang tinggi tersebut telah membuat Pengampunan Pajak di Rusia tidak cukup berhasil. Selain itu, program Pengampunan Pajak yang sangat sering dilakukan telah menciptakan *moral hazard* bagi Wajib Pajak.

5) Amerika Serikat

Selama periode 1982-2011, 45 negara bagian di Amerika Serikat³⁵ telah melakukan 111 program Pengampunan Pajak, atau rata-rata tiap negara bagian telah melakukan minimal 2 kali Pengampunan Pajak. Rata-rata durasi berlangsungnya Pengampunan Pajak adalah selama 76 hari di mana penerimaan tambahan yang didapat dari program sebesar 0.74 persen dari total penerimaan pajak di tiap negara bagian.³⁶ Studi empiris membuktikan bahwa negara bagian biasanya berhasil memperoleh suatu tambahan penerimaan yang cukup signifikan, namun efeknya akan semakin kecil seiring kembali dilakukannya program tersebut.³⁷

b. Sistem Pengampunan Pajak yang diterapkan Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Hal yang paling utama dari pengampunan pajak adalah adanya kemauan untuk memaafkan atau mengampuni dari sisi pemerintah kepada wajib pajak atas kesalahan di masa lalu. Upaya memaafkan tersebut hanya diberikan jika wajib pajak menuruti atau mau "menebusnya" dengan suatu jumlah yang telah

ditentukan (*exchange*). Bentuk pengampunan yang diberikan pemerintah dapat saja berupa pengurangan ataupun penghapusan pajak terutang maupun sanksi administrasi dan pidana di bidang perpajakan.

Kebijakan pengampunan pajak tidak hanya semata-mata untuk memberi pengampunan bagi para pengemplang pajak, sehingga memunculkan reaksi di masyarakat seolah kebijakan ini menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang taat. Dengan kebijakan ini, pemerintah akan mampu membangun suatu basis data baru terutama data dari lapisan masyarakat yang terkaya untuk memulai kepatuhan dan pemenuhan kewajiban perpajakannya secara konsisten pada masa-masa yang akan datang. Manfaat kepatuhan ini akan sangat besar bagi perekonomian Indonesia dan dalam rangka mewujudkan dan terbangunnya rasa percaya antara rakyat dengan negaranya.

Para pendukung program ini umumnya berpendapat bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah Pengampunan Pajak dilakukan.³⁸ Hal ini didasari pada harapan bahwa setelah Pengampunan Pajak dilakukan, Wajib Pajak atau penghasilan dan kekayaannya yang sebelumnya berada di luar sistem administrasi perpajakan akan masuk menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan. Dengan menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan, maka Wajib Pajak tersebut tidak akan bisa mengelak dan menghindari dari kewajiban perpajakannya.³⁹ Pengampunan Pajak

³⁵ Kecuali Alaska, Montana, Tennessee, Utah, dan Wyoming, Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014).

³⁶ Hari S. Luitel, *Op.Cit.*, hlm. 30.

³⁷ Hari S. Luitel, *Op.Cit.*, hlm. 74.

³⁸ James Alm, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies*

³⁹ *Program Working Paper* 98-6, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies, (1998), hlm. 3.

dapat dijustifikasi ketika digunakan sebagai alat transisi menuju rekonsiliasi perpajakan nasional termasuk sistem perpajakan yang baru.⁴⁰ Dalam konteks ini, pengampunan pajak menjadi instrumen dalam rangka memfasilitasi rekonsiliasi perpajakan nasional. Adanya transisi ini juga dapat memberikan ruang penyesuaian bagi Masyarakat Indonesia khususnya Wajib Pajak sebelum memasuki era baru.

Kebijakan pengampunan pajak mampu mendorong repatriasi harta yang berada di luar negeri. Hal ini diperlukan guna memperbaiki struktur ekonomi melalui peningkatan pembentukan modal di dalam negeri. Salah satu syarat pertumbuhan ekonomi adalah adanya kapital (modal) yang memadai dalam rangka produksi barang atau jasa dalam suatu negara. Untuk itu, atas harta yang telah direpatriasi perlu untuk tetap berada di dalam negeri selama jangka waktu tertentu (*holding period*). Dengan adanya klausul *holding period* diharapkan akan dapat mendukung proses pertumbuhan ekonomi di masa depan.

Dana repatriasi yang terkumpul dapat menggerakkan perekonomian nasional dengan meningkatnya pertumbuhan di berbagai sektor perekonomian akan menciptakan lapangan pekerjaan baru, tingkat suku bunga dapat dikurangi yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pergerakan ekonomi dan daya beli masyarakat. Uang tebusan *tax amnesty* dalam jangka pendek dapat digunakan secara langsung untuk menutup kebutuhan anggaran negara. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak bertujuan untuk memajukan kesejahteraan umum demi keadilan sosial bagi seluruh rakyat

Indonesia dan tidak mengakibatkan kerugian konstitusional bagi siapa pun.

Permasalahan penerimaan pajak yang stagnan atau cenderung menurun seringkali menjadi faktor pendorong diberikannya pengampunan pajak. Hal ini berdampak pada keinginan pemerintah yang berkuasa untuk memberikan pengampunan pajak dengan harapan, pajak yang dibayar oleh wajib pajak selama program pengampunan pajak akan meningkatkan penerimaan pajak.⁴¹ Penerimaan yang meningkat ini berasal dari bertambahnya jumlah basis pajak yang berasal dari kemauan wajib pajak yang sebelumnya tidak patuh untuk berpartisipasi dalam pengampunan pajak.

Dengan pengampunan pajak, muncul harapan dimulainya suatu hubungan atau permulaan yang baru. Meminjam istilah yang dipergunakan Kellner, semua pihak akan mulai dengan piring yang bersih (*clean plate*).⁴² Pengampunan pajak diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang dibayar, disamping meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin efektifnya pengawasan karena semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak. Untuk masa selanjutnya, para wajib pajak yang belum atau kurang patuh dapat membayar pajak dengan lebih tenang, terlepas dari rasa ketakutan yang selama ini menghantuinya, karena *track record* penghasilannya yang hitam atau kelabu telah diputihkan.

Setelah Undang-Undang Tax Amnesty atau Pengampunan Pajak disahkan, pemerintah Indonesia perlu segera menyusun reformasi pajak dan menguatkan penegakan hukum

⁴⁰ Jacques Malherbe dkk., "Tax Amnesties in the 2009 Landscape", *Bulletin for International Taxation*, (April 2010), hlm. 241.

⁴¹ Peter Stella, "An Economic Analysis of Tax Amnesties", (IMF Working Paper No. WP/89/42 (1989).

⁴² Martin Kellner. "Tax Amnesty 2004/2005-An Appropriate Revenue Tool" *German LJ* 5 (2004), hlm. 339.

agar pengampunan pajak tak lagi terjadi di masa mendatang. Sistem perpajakan yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut:⁴³

- 1) Efisiensi ekonomi (*economic efficiency*), dimana sistem perpajakan sedapat mungkin tidak mempengaruhi alokasi sumber daya ekonomi yang efisien;
- 2) Kesederhanaan dalam pengadministrasian (*administrative simplicity*), dimana sistem perpajakan harus mudah, sederhana dan relatif murah dalam pengadministrasiannya;
- 3) Fleksibilitas (*flexibility*), dimana sistem perpajakan harus sedemikian fleksibel untuk menyesuaikan dengan kondisi perekonomian suatu negara;
- 4) Diterima secara politis (*political responsibility*), dimana sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa sehingga terdapat kepastian tentang seberapa besar masing-masing jenis pajak yang harus ditanggung oleh seseorang yang merefleksikan keinginan masing-masing individu dalam masyarakat;
- 5) Kejujuran (*fairness*), dimana sistem perpajakan harus mencerminkan keadilan terhadap masing-masing individu dalam masyarakat.

D. Penutup

Dari penelitian yang dilakukan dapat disimpulkan bahwa: *Pertama*, fungsi pajak dalam pembangunan ekonomi dapat dibedakan atas dua macam, yakni fungsi anggaran (*budgetory*) dan fungsi pengaturan (*regulatory*). Fungsi anggaran berarti pajak merupakan salah satu sumber penerimaan dalam negeri suatu negara yang jumlahnya setiap tahunnya semakin

bertambah. Sedangkan fungsi pengaturan berarti pajak dapat digunakan oleh pemerintah untuk mengatur variabel-variabel ekonomi makro untuk mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi sebagaimana yang ditargetkan, memperbaiki distribusi pendapatan dan menjaga stabilitas ekonomi melalui pengaturan konsumsi dan investasi masyarakat. Sistem perpajakan yang dapat menjadi pendukung utama perekonomian karena mampu memberi stimulus terhadap peningkatan produksi sektor-sektor riil dalam rangka menghasilkan peningkatan tingkat pendapatan per kapita masyarakat; menekan kesenjangan ekonomi terutama dalam mengurangi ketimpangan pendapatan (*undistributed income*) masyarakat; menggerakkan sumber-sumber ekonomi masyarakat sehingga dapat ditransfer menjadi penerimaan negara sehingga dapat meningkatkan investasi; menata pengelolaan investasi yang produktif sehingga dapat meningkatkan produktivitas sektor-sektor ekonomi; memperlambat peningkatan konsumsi masyarakat sehingga dapat meningkatkan investasi; serta meningkatkan hasrat menabung masyarakat yang selanjutnya dapat menjadi tambahan investasi. Berbagai fungsi pajak tersebut mengarah pada terwujudnya kesejahteraan rakyat, yang akan berimbas pada terwujudnya keadilan dalam masyarakat yang merupakan cita-cita yang ingin diraih sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 alinea keempat. Dalam konteks pemenuhan kesejahteraan ini, maka UU Pengampunan Pajak telah menunjukkan sisi keadilan dengan memberikan persyaratan-persyaratan tertentu bagi seseorang untuk

⁴³ Joseph E Stiglitz, "Capital market liberalization, economic growth, and instability." *World development* 28.6 (2000): 1075-1086. Lihat juga Naskah Akademis RUU Pengampunan Pajak hlm. 36.

dapat memperoleh pengampunan pajak seperti membayar Uang Tebusan, dan melunasi seluruh Tunggalan Pajak.

Kedua, terdapat beberapa contoh program *amnesty* di beberapa negara seperti Afrika Selatan, India, Irlandia, Rusia, dan Amerika Serikat. Hal yang paling utama dari pengampunan pajak adalah adanya kemauan untuk memaafkan atau mengampuni dari sisi pemerintah kepada wajib pajak atas kesalahan di masa lalu. Upaya memaafkan tersebut hanya diberikan jika wajib pajak menuruti atau mau 'menebusnya' dengan suatu jumlah yang telah ditentukan (*exchange*). Bentuk pengampunan yang diberikan Pemerintah dapat saja berupa pengurangan ataupun penghapusan pajak terutang maupun sanksi administrasi dan pidana di bidang perpajakan.

Setelah Undang-Undang *Tax Amnesty* atau pengampunan pajak disahkan, pemerintah Indonesia perlu segera menyusun reformasi pajak dan menguatkan penegakan hukum agar pengampunan pajak tak lagi terjadi di masa mendatang.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Adriani, P. J. A. "Pegantar Ilmu Hukum Pajak." (1991)
Boediono, *Ekonomi Makro*, (Yogyakarta: BPFE, Cetakan ke-20, 2001)
Chand, Hari, *Modern Jurisprudence*, (Kuala Lumpur: International Law Book Review, 1994)
Enste, D., and F. Schneider, *The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications*, (UK: Cambridge University Press., 2002)
Francis Fukuyama, *State Building* (New York: Cornell University Press, 2004).
Friedrich, Carl Joachim, *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, (Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2004)
Jhingan, M. L. *Monetary Economics*. (Konark, 1994)

- Jones, Sally M., and Ray M. Sommerfeld. *Federal taxes and management decisions*. (Richard d Irwin, 1993)
Jones, Sally, and Shelly C. Rhoades-Catanach. *Principles of Taxation for Business & Investment Planning, 2005 Edition*. Irwin/McGraw-Hill, 2004.
Luitel, Hari S., *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014)
Mangkoesebroto, *Teori Ekonomi Makro*, (Jakarta: STIE YKPN, 1998)
Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, *Peranan dan Penggunaan Perpustakaan di Dalam Penelitian Hukum*, (Jakarta: Pusat Dokumentasi Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 1979)
Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Pajak 2* (1987).
Sommerfeld, Ray M., Silvia A. Madeo, Kenneth E. Anderson, Betty R. Jackson. *Concepts of Taxation*, (FL: Dryden Press, 1994)
United Nations, *Investing in Development* (New York: United Nations, 2005).
Waluyo dan Wirawan B. Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Salemba Empat, Cetakan II, 2000)
Weber, Max.. *Basic Concepts in Sociology*. (Greenwood Press, 1962)
Wibowo, Sasmito H. *Growth convergence in Southeast Asia and underground economy in Indonesia*, (Carbondale: Southern Illinois University, 2001)
Wignjosoebroto, Soetandyo, *Ragam-Ragam Penelitian Hukum*, dalam S. Irianto dan Shidarta (ed.), *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*, (Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia, 2011)

Makalah/Artikel/Prosiding/Hasil Penelitian

- Alfirman, Luky. "Estimating stochastic frontier tax potential: Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization." *Department of Economics, University of Colorado at Boulder, Colorado. Working Paper 03-19* (2003)
Alm, James, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper 98-6*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies, (1998)
Bahl, Roy dan Richard M. Bird, "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward", *National Tax Journal* Vol. LXI, No.2, (2008)

Darussalam, "Mendongkrak Pajak dari Underground Economy", *Investor Daily*, (21 Maret 2011).

Fenochietto, Ricardo dan Carola Pessino, "Understanding Countries' Tax Effort", *IMF Working Paper WP/13/244* (2013)

IMF, "Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis", *IMF Staff Position Note SPN/09/13*, (2009).

Irianto, Edi Slamet. "An Empirical Study of Tax as an Instrument of Democratization." *Bisnis & Birokrasi Journal* 19.3 (2013).

Kellner, Martin. "Tax Amnesty 2004/2005-An Appropriate Revenue Tool." *German LJ* 5 (2004),

Malherbe, Jacques dkk., "Tax Amnesties in the 2009 Landscape", *Bulletin for International Taxation*, (April 2010)

Miyasto, "Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global." (1997)

Musgrave, Richard A. "Devolution, grants, and fiscal competition." *The Journal of Economic Perspectives* (1997)

Naskah Akademis RUU Pengampunan Pajak

Stella, Peter, "An Economic Analysis of Tax Amnesties", *IMF Working Paper No. WP/89/42* (1989)

Stiglitz, Joseph E, "Capital market liberalization, economic growth, and instability." *World development* 28.6 (2000)

United Nations, *Doha Declaration on Financing for Development. Outcome Document of the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*, (Doha – Qatar 2009)

Internet

<http://www.merdeka.com/uang/usd-223-miliar-dana-hasil-ekspor-masih-parkir-di-luar-negeri.html>.

Silitonga, Erwin. *Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum*, 2012. Dapat dilihat di <http://www.pajak.go.id/content/ekonomi-bawah-tanah-pengampunan-pajak-dan-referendum>.