

Tentang Substansi Hukum dalam Pengampunan Pajak: Suatu Pembelajaran dari Indonesia*

(On Legal Substance of Tax Amnesty: A Lesson Learned from Indonesia)

¹Yudha Pramana, ²Leo B. Barus

¹Universitas Udayana, Denpasar, Bali, email: yudhapramana97@gmail.com

²Pemerintah Daerah Kabupaten Tapanuli Tengah, Sumatera Utara, email: barusleob@gmail.com

Article	Abstract
<p>Keywords: Pengampunan pajak, substansi hukum, kepatuhan pajak</p> <p>History of Article Received: Mei 03, 2024; Reviewed: Mei 05, 2024; Accepted: Mei 07, 2024; Published: April 31, 2023;</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v2i1.493</p>	<p>Indonesia telah menjalankan 5 (lima) kali pengampunan pajak atau yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022, namun permasalahan tentang rendahnya tingkat kepatuhan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak masih selalu ada. Perlu melakukan kajian terhadap peranan substansi hukum terhadap pengampunan pajak atau sejenisnya di Indonesia, yang menanyakan bagaimana substansi hukum yang ideal dalam pengampunan pajak. Disimpulkan bahwa substansi hukum berperan penting dalam optimalisasi pengampunan pajak di Indonesia. Kecukupan regulasi perpajakan, termasuk regulasi amnesti pajak dan penyempurnaan aturan dan sistem perpajakan pasca amnesti, merupakan salah satu faktor dalam meningkatkan penerimaan amnesti pajak dan meningkatkan kepatuhan perpajakan di masa depan.</p>

A. Pendahuluan

Telah banyak upaya yang telah dilakukan oleh pemerintah dalam menangani permasalahan kepatuhan pajak, termasuk kebijakan pengampunan pajak. Pemerintah Indonesia telah beberapa kali menerapkan pengampunan pajak atau yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022. Pertama, pengampunan pajak tahun didasarkan pada Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964. Kedua, pengampunan pajak pada tahun 1984 berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 26 tahun 1984 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 345/KMK.04/1984 tentang Pelaksanaan Pengampunan Pajak *juncto* Keputusan Menteri Keuangan No 966/KMK.04/1983 tentang Faktor Penyesuaian Untuk Penghitungan Pajak Penghasilan. Ketiga, kebijakan lain sejenis pengampunan

pajak, yakni *Sunset Policy* dan *Reinventing Policy*, berupa kebijakan berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak¹ yang tidak membebaskan sanksi administratif kepada wajib pajak setelah tahun 1984. Keempat, pengampunan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak). Program pengampunan pajak tersebut berlangsung dari 1 Juli 2016 hingga 31 Maret 2017 dengan menerapkan aset bersih yang tidak dilapor. Kelima, Program Pengungkapan Sukarela (PPS) atau *Voluntary Disclosure Program* (VDP) bagi wajib pajak yang belum melaporkan harta kekayaannya dalam SPT 2016-2020. Program ini dilaksanakan berdasarkan Bab V Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), dan kebijakannya diatur dalam PMK Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.²

Walaupun banyak upaya telah dilakukan pemerintah, namun permasalahan tentang rendahnya tingkat kepatuhan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak masih selalu ada. Salah satu fakta tersebut dapat dilihat dari perbandingan antara jumlah Wajib Pajak yang terdaftar dengan jumlah Wajib Pajak yang mempunyai kewajiban untuk melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) untuk tahun 2017-2021.³ Hal ini menunjukkan bahwa meskipun pengampunan pajak berakhir pada tanggal 31 Maret 2017 dan terjadi peningkatan kepatuhan Pelaporan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Karyawan dari 74,86% menjadi 98,73%, namun rasio kepatuhan pelaporan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan dan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Nonkaryawan cenderung menurun sejak tahun 2017, yang masing-masing adalah dari 65,14% menjadi 61,27% dan dari 61,53% menjadi 45,53%.⁴ Selain itu, *tax ratio* Indonesia sejak pengampunan pajak berakhir pada tanggal 31 Maret 2017 sampai dengan tahun pajak 2021 relatif sama, yakni sekitar 9%-10%.

Mengingat Pemerintah Indonesia telah berupaya keras untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui *tax amnesty* dan beberapa kebijakan sejenis *tax amnesty* sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022 yang inti prakarsanya meliputi penerimaan dan ketidakpatuhan pajak, maka perlu melakukan kajian terhadap peranan substansi hukum terhadap pengampunan pajak atau sejenisnya di Indonesia. Sehingga kajian ini akan menjawab permasalahan yang menanyakan bagaimana substansi hukum yang ideal dalam pengampunan pajak.

B. Analisis dan Pembahasan

1. Kajian Literatur Pengampunan Pajak

* This article is a private scientific study of the researcher and does not reflect the institution's opinion/policy.

¹ Agus Suharsono, "Memahami Sunset Policy dalam Undang-Undang KUP", 6 November 2013, tersedia di laman <https://bppk.kemenkeu.go.id/sekretariat-badan/berita/memahami-sunset-policy-dalam-undang-undang-kup-654622>, diakses tanggal 5 Februari 2023.

² Anis W. Hermawan, Voluntary Disclosure Program in Taxation and Its Certificates: A Philosophical Perspective, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2, 2022, hlm. 63-70. DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.119>.

³ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan Tahun 2021, tersedia di laman <https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2022-11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf>, diakses tanggal 8 Februari 2023.

⁴ *Loc.cit.*

Pengampunan pajak merupakan suatu program pemerintah yang memberikan pengampunan seluruh atau sebagian denda yang terutang kepada para Wajib Pajak tertentu yang menghindari pajak apabila mereka dengan sukarela membayar kembali tunggakan pajaknya,⁵ yang umumnya ditentukan dengan parameter tertentu, seperti jangka waktu, keringanan denda dan bunga pajak yang berlaku, ketentuan pembayaran dan wajib pajak yang memenuhi syarat.⁶ Penerapannya, bebasnya denda dan kemungkinan sejumlah persentase bunga yang seharusnya dibayarkan, dan tanpa menanggung rasa malu publik jika penghindaran pajak mereka terungkap,⁷ merupakan beberapa alasan yang daya tarik keikutsertaan wajib pajak untuk mengikuti pengampunan pajak.

Selanjutnya, Alm dan Beck menyatakan bahwa amnesti pajak terkadang dapat meningkatkan kepatuhan dan pengumpulan pajak, terutama jika hal tersebut membuat wajib pajak melihat bahwa membayar pajak adalah hal yang biasa dan jika wajib pajak mengharapkan amnesti di masa depan dengan paket penegakan hukum yang lebih ketat dibandingkan rezim saat ini.⁸ Namun, terdapat argumen yang masuk akal bahwa pendapatan amnesti mungkin akan mengorbankan pendapatan pajak yang berkurang karena amnesti mengurangi kepatuhan wajib pajak jika wajib pajak mengantisipasi amnesti di masa depan dengan penegakan hukum yang lemah dimana kepatuhan saat ini akan menurun. Dalam advokasinya terhadap penegakan pajak oleh Alm dan Beck, Leonard dan Zeckhauser berpendapat bahwa program amnesti pajak federal yang dikelola secara efektif, dikombinasikan dengan peningkatan promosi penegakan hukum, berpotensi meningkatkan pendapatan yang signifikan dengan terus memperoleh pendapatan yang besar, meskipun besarnya sangat tidak pasti.⁹

2. Substansi Hukum Pengampunan Pajak di Indonesia

Sebagai negara hukum (*rechtstaat*) yang bercirikan supremasi hukum, maka ketersediaan substansi hukum sebagai produk manusia dalam sistem hukum mutlak diperlukan. Sekalipun seluruh peraturan, norma, peraturan, dan kebijakan dihasilkan oleh manusia, namun sebagai produk sistem hukum, ia harus ditaati oleh manusia. Friedman menyamakan struktur hukum sebagai mesin dan substansi hukum sebagai apa yang dihasilkan atau dilakukan oleh mesin, kemudian menekankan substansi sebagai aturan, norma, dan pola perilaku nyata manusia dalam sistem tersebut.¹⁰ Selanjutnya, Black's Law Dictionary mendefinisikan substansi sebagai hakikat sesuatu; kualitas esensial dari sesuatu, bukan sekadar bentuknya (materi substansi).¹¹

Pengampunan pajak yang masih berjalan di Indonesia sejak Juli 2016 merupakan produk sistem hukum yang berbentuk peraturan perundang-undangan.

⁵ James Andreoni, "The desirability of a permanent tax amnesty," *Journal of Public Economics*, 45 (1991): 143.

⁶ Adam Stuart Weinreb, "Tax amnesty programs and voluntary compliance initiatives: A way to mitigate declining state revenues," 2009, accessed October 5, 2016, <http://www.journalaccountancy.com/news/2009/may/20091721.html>.

⁷ Hari Sharan Luitel and Mehmet Serkan Tosun, "A reexamination of state fiscal health and amnesty enactment," *Int. Tax Public Finance*, 21, no. 5 (April 2013): 875.

⁸ James Alm and William Beck, "Tax amnesties and tax revenues," *Public Finance Quarterly* 18, no. 4 (October 1990): 434.

⁹ Herman B. Leonard, and Richard J. Zeckhauser, "Amnesty, Enforcement and Tax Policy" (*Working Paper No. 2096*, National Bureau of Economic Research (NBER), Cambridge, MA, December 1986), 35.

¹⁰ Lawrence M. Friedman, *Hukum Amerika: Sebuah Pengantar*, trans., by Wishnu Basuki (Jakarta, Indonesia: Tatanusa, 2001), 7.

¹¹ Bryan A. Gardner, *Black's Law Dictionary*, (US: Thomson West, , 2004), 1469.

Sebagai produk sistem hukum, pelaksanaan amnesti pajak harus terukur kaitannya dengan tujuannya. Salah satu faktor sistem hukum yang mempengaruhi keberhasilan pengampunan pajak adalah substansi hukum. Namun substansi hukum amnesti pajak dibayangi oleh permasalahan yang mungkin terjadi dalam pelaksanaannya. Terkait belum optimalnya tingkat keberhasilan undang-undang, Sandriharmy berpendapat, keadaan ini bisa ditelaah lebih lanjut karena pada saat penerapan undang-undang tersebut terdapat dua hal yang menjadi pokok permasalahan, yaitu permasalahan pada proses perumusan dan permasalahan pada tahap penegakan hukum. Dengan memahami masing-masing permasalahan diharapkan dapat menganalisis penyebab tidak optimalnya penerapan hukum.¹² Dalam menjamin keberlangsungan dan keberhasilan pelaksanaan amnesti pajak, maka substansi amnesti pajak tidak lepas dari prinsip dan tujuan, serta harus dievaluasi dan diukur dalam seluruh tingkatan kondisinya guna mencapai tujuan yang diharapkan, yaitu semakin meningkatnya kesejahteraan masyarakat, pendapatan dan kepatuhan. Seperti Indonesia, asas yang melandasi pelaksanaan amnesti pajak adalah asas kepastian hukum, asas keadilan, asas kemanfaatan, dan asas kepentingan nasional.¹³ Adapun tujuan amnesti pajak tahun 2016 di Indonesia terdiri dari tiga tujuan utama. Pertama, percepatan pertumbuhan ekonomi dan restrukturisasi melalui pengalihan aset yang antara lain akan berdampak pada peningkatan likuiditas dalam negeri, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi. Kedua, mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan memperluas basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi. Ketiga, peningkatan penerimaan pajak antara lain akan digunakan untuk membiayai pembangunan. Dalam hal substansi hukum pengampunan pajak belum memadai atau kurang sesuai dengan kondisi saat ini, dapat ditinjau melalui pembaharuan dan atau penyempurnaan peraturan.

Sehubungan dengan amnesti pajak yang berlaku saat ini mulai Juli 2016 hingga Oktober 2016, total wajib pajak yang mengikuti amnesti pajak di Indonesia sebanyak 431.754 orang dengan kontribusi kekayaan bersih yang diumumkan sebesar Rp3.876,44 triliun dan tebusan sebesar Rp94,11 triliun.¹⁴ Dalam menjaga keberlangsungan pendapatan dan kepatuhan di masa depan, diperlukan upaya dan strategi yang ketat dalam mengoptimalkan hasil selanjutnya yang akan berakhir pada tanggal 31 Maret 2017, salah satunya adalah memperkuat “aturan, norma, dan pola perilaku manusia” amnesti pajak. Pemerintah Indonesia dapat memaksimalkan instrumen yuridisnya sebelum melakukan tindakan ultimatum remedium pasca amnesti pajak. Instrumen yuridis adalah instrumen yang digunakan oleh pemerintah untuk melaksanakan kegiatan, mengatur dan menyelenggarakan urusan pemerintahan dan masyarakat, seperti peraturan perundang-undangan, peraturan, keputusan,

¹² Kusumaningtuti Sandriharmy, *Peranan Hukum dalam Penyelesaian Krisis Perbankan di Indonesia* (Jakarta: Rajawali Pers, 2009), 38-39.

¹³ Pasal 2 ayat 1 UU No. 11 Tahun 2016 dan penjelasannya. Selanjutnya pengertian asas kepastian hukum adalah pelaksanaan pengampunan pajak harus mampu mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum, pengertian asas keadilan adalah pelaksanaan pengampunan pajak yang menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban masing-masing pihak yang terlibat, pengertian asas kemanfaatan adalah keseluruhan penetapan kebijakan pengampunan pajak yang bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, terutama dalam memajukan kesejahteraan umum, dan asas kepentingan nasional adalah pelaksanaan pengampunan pajak mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

¹⁴ “Dashboard_Amnesti_Pajak.” Directorate General of Taxes, last modified November 11, 2016, accessed November 11, 2016, <https://monitoringamnesti.pajak.go.id/viewer/dashboard?dashboardguid=d283dcf3-106a-417c-b7ab-8c9cffe1cd72&v=636147988773198901&style=Default#>

kebijakan, dan lain-lain.¹⁵ Instrumen yuridis, sebagai aturan tertulis yang memuat norma-norma hukum yang mengikat pada umumnya dan dibentuk atau ditetapkan oleh pemerintah atau pejabat yang berwenang melalui prosedur tertentu,¹⁶ harus memenuhi standar sebagaimana peraturan yang baik seperti peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi (*lex inferiori derogat legi a posteriori*), peraturan perundang-undangan yang dibuat secara khusus mengabaikan peraturan perundang-undangan yang umum (*lex specialis derogat lex generalis*), dan memuat aturan antisipatif.¹⁷ Lebih lanjut terkait dengan *lex inferiori derogat legi a posteriori*, pemerintah Indonesia telah mengatur secara ketat jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan, sebagai berikut, dari yang tingkatan kekuatan mengikatnya lebih tinggi sampai ke yang terendah, yaitu Undang-Undang Dasar (UUD) Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat (TAP MPR, Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu), Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Peraturan Daerah, dan Peraturan perundang-undangan lain yang diakui dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dan dibentuk berdasarkan kewenangan yang berwenang.¹⁸

Pemenuhan standar *lex inferiori derogat legi a posteriori* dan *lex specialis derogat lex generalis* dalam proses penyusunan dan pelaksanaan tahap amnesti pajak diperlukan untuk menggugah partisipasi masyarakat. Agar keberlakuan pengampunan pajak dalam tatanan hukum dapat diterima sebagai cita-cita filosofis dan sosiologis, pemerintah harus mengambil kewenangan dari sumber yang sah sebagaimana diatur dalam Pasal 7 Ayat 1 dan Pasal 8 ayat 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022. Ada tiga sumber perolehan kewenangan yang dapat dipertanggungjawabkan dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia, yaitu atribusi, delegasi, dan mandat. Atribusi merupakan kewenangan yang berasal dari peraturan perundang-undangan dimana aparatur pemerintah mengambil kewenangannya langsung dari pasal-pasal tertentu suatu undang-undang. Dalam hal atribusi, penerima kewenangan dapat membentuk kewenangan baru atau memperluas kewenangan yang telah ada dengan tanggung jawab dan pelaksanaan kewenangan yang diatribusikan sepenuhnya kepada penerima kewenangan. Dalam pendelegasian wewenang tidak terjadi penciptaan wewenang, yang ada hanya pendelegasian wewenang secara resmi dari seorang pejabat kepada pejabat yang lain. Tanggung jawab yuridis beralih ke penerima delegasi. Sedangkan dalam hal amanah, penerima amanah hanya bertindak untuk dan atas nama pemilik amanah, tanggung jawab amanah tetap berada pada pemilik amanah.¹⁹

Mengingat perlunya kewenangan yang sah dalam melaksanakan pengampunan pajak khususnya dalam melakukan penegakan perpajakan, maka DJP berwenang melakukan pemeriksaan untuk memverifikasi kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan/atau tujuan lain sebagaimana tercantum dalam

¹⁵ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007), 95.

¹⁶ Article 1 Number 2 Law Number 12 Year 2011 Concerning The Establishment of Legislation

¹⁷ Kusumaningtuti Sandriharmy, *Peranan Hukum dalam Penyelesaian Krisis Perbankan di Indonesia* (Jakarta: Rajawali Pers, 2009), 52, 135.

¹⁸ Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011.

¹⁹ Ridwan HR, *Op.cit.*, 108-109.

penjelasan Pasal 29 ayat 1²⁰ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983. , sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Selanjutnya dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 diatur bahwa dalam memeriksa kepatuhan perpajakan, fiskus berwenang melakukan penelitian, verifikasi, pemeriksaan, pembuktian permulaan. audit, atau investigasi. Hal ini terkait dengan penekanan negara dalam menjalankan fungsi pemungutan pajak dan seluruh fungsi kegiatan yang terkait, termasuk pengendalian dan pengawasan penerimaan pajak.²¹

Karena besarnya biaya penebusan dihitung dengan mengalikan tarif yang bersangkutan dengan jumlah harta bersih yang dilaporkan pada amnesti pajak tahun 2016 dan pentingnya pola perilaku manusia dalam mengoptimalkan amnesti pajak, maka otoritas pajak perlu memaksimalkan peserta pengampunan pajak dengan memepgunakan data semaksimal mungkin. Kewajiban untuk mendapatkan informasi wajib pajak yang lengkap seperti daftar lengkap harta, kewajiban, dan SPT terkini dari semua pihak merupakan langkah penting dalam meningkatkan penerimaan pajak dan kepatuhan pajak pada masa amnesti pajak serta persiapan awal penegakan pajak pasca amnesti. Sebagaimana diatur dalam Pasal 35A Ayat 1 dan Ayat 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, sesuai Peraturan Pemerintah No.31 Tahun 2012 tentang Penyampaian dan Pengumpulan Data dan Informasi Terkait Perpajakan serta Peraturan Menteri Keuangan No.191/PMK. 03/2014 sebagai perubahan keempat atas Peraturan Menteri Keuangan No.16/PMK.03/2013 tentang Rincian dan Tata Cara Penyampaian Data dan Informasi Perpajakan, instansi pemerintah, Badan Usaha Milik Negara, asosiasi, dan pihak ketiga lainnya yang wajib memberikan data dan informasi perpajakan kepada DJP, termasuk perubahan jenis data dan informasi yang wajib disampaikan. Dengan memahami manfaat amnesti pajak dan implikasinya bagi Wajib Pajak atas kewenangan DJP yang didukung oleh instansi pemerintah lainnya, maka wajib pajak sebaiknya mengikuti amnesti pajak tahun 2016 paling lambat tanggal 31 Maret 2017.

Mengenai Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, dapat disimpulkan bahwa jenis dan hierarki pengampunan pajak tahun 2016 sedikit berbeda dengan pengampunan pajak sebelumnya atau kesamaan kebijakannya. Tax amnesty tahun 2016 berupa undang-undang yang lengkap, namun *tax amnesty* tahun 1964 berupa peraturan presiden, tahun 1984 berupa Keppres, Sunset Policy tahun 2008 berupa undang-undang hanya satu pasal tetapi selebihnya sebagian besar regulasinya diatur dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan, dan kebijakan reinventing tahun 2015 dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, tarif tebusan amnesti pajak Indonesia tahun 2016 jauh lebih rendah dibandingkan dengan rezim perpajakan normal dimana wajib pajak orang pribadi dikenakan tarif maksimal 30%, dan wajib pajak badan dikenakan tarif tetap sebesar 25%. . Adapun manfaat lain dengan mengikuti program amnesti pajak 2016 akan diperoleh seperti pengabaian sanksi perpajakan, administrasi dan pidana sebelum kewajiban perpajakan tahun 2015, pembebasan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan pajak, dan penyidikan perpajakan atas seluruh kewajiban perpajakan

²⁰ Every government agency, institution, association, and other party shall give up taxation-related data and information to the DGT with the provision here of regulated under government regulated by observing the provision as referred in Article 35 paragraph 2.

²¹ T. M. Tuanakotta, *Mendeteksi Manipulasi Laporan Keuangan* (Jakarta, Indonesia: Penerbit Salemba Empat, 2013), 231.

sampai dengan tahun pajak 2015, penghentian pemeriksaan pajak yang sedang berjalan, pemeriksaan pajak bukti permulaan, dan penyidikan perpajakan atas seluruh kewajiban perpajakan sampai dengan tahun pajak 2015. Selain manfaat pengampunan pajak, dalam pasal 18 undang-undang yang berlaku juga secara tegas diatur bahwa atas harta bersih Wajib Pajak yang diperoleh sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan tanggal 31 Desember 2015, yang tidak dilaporkan, akan dianggap sebagai tambahan. penghasilannya dan akan dikenakan tarif rezim pajak penghasilan normal dan dikenakan denda sebesar 200% dari pajak yang terutang.

C. Kesimpulan

Berdasarkan pendahuluan serta analisis dan pembahasan disimpulkan bahwa substansi hukum berperan penting dalam optimalisasi pengampunan pajak di Indonesia. Kecukupan regulasi perpajakan, termasuk regulasi amnesti pajak dan penyempurnaan aturan dan sistem perpajakan pasca amnesti, merupakan salah satu faktor dalam meningkatkan penerimaan amnesti pajak dan meningkatkan kepatuhan perpajakan di masa depan. Beberapa pengalaman keberhasilan *tax amnesty*, seperti Irlandia, Kolombia, dan Perancis, membuktikan bahwa pelaksanaan *tax amnesty* tanpa mengenakan sanksi apapun (sanksi bunga dan atau perdata dan atau pidana), penekanan bahwa *tax amnesty* adalah kesempatan terakhir, tingkat penebusan jauh lebih rendah dibandingkan rezim perpajakan normal, dan pemberlakuan sistem perpajakan baru atau perubahan beberapa fitur sistem perpajakan, telah menghasilkan pendapatan amnesti pajak antara 0,2 persen hingga 2,55 persen dari PDB. Bandingkan dengan negara-negara bagian di Amerika yang berkali-kali melakukan *tax amnesty* dan menerapkan sanksi tertentu yang rata-rata hasilnya hanya 0,0043 persen PDB-nya. Selain itu, berdasarkan pembahasan mengenai substansi hukum dalam optimalisasi amnesti pajak, perlunya membangun kebijakan atau peraturan yang kuat setidaknya harus memenuhi beberapa ciri antara lain memuat konsep dasar yang jelas untuk menunjang maksud, tujuan, dan sasaran pengaturan amnesti pajak, efektif dan efisien dalam perumusannya dengan mengembangkan teori hukum dan dimaksudkan untuk memberikan pengaruh yang signifikan terhadap maksud dan tujuan amnesti pajak, memenuhi standar *lex inferiori derogat legi a posteriori* dan *lex specialis derogat lex generalis*, serta memuat aturan-aturan yang bersifat antisipatif. Kurangnya substansi hukum sebagaimana diuraikan di atas akan menyebabkan kurang berhasilnya *tax amnesty* sebagaimana faktanya dapat diketahui dari pelaksanaan pengampunan pajak tahun 1964 dan 1984, *sunset policy* tahun 2008, dan *reinventing policy* tahun 2015 yang tidak sukses tahun 2016 saat ini.

Daftar Pustaka

- Alm, James dan Beck, William, Tax amnesties and tax revenues, *Public Finance Quarterly* 18, no. 4 (October 1990).
- Andreoni, James, The desirability of a permanent tax amnesty, *Journal of Public Economics*, 45 (1991).
- Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan Tahun 2021, tersedia di laman <https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2022->

- 11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf, diakses tanggal 8 Pebruari 2023.
- Direktorat Jenderal Pajak, Dashboard_Amnesti_Pajak”, last modified November 11, 2016, accessed November 11, 2016, <https://monitoringamnesti.pajak.go.id/viewer/dashboard?dashboardguid=d283dcf3-106a-417c-b7ab-8c9cffe1cd72&v=636147988773198901&style=Default#>.
- Friedman, Lawrence M., *Hukum Amerika: Sebuah Pengantar, trans., by Wishnu Basuki (Jakarta, Indonesia: Tatanusa, 2001)*.
- Gardner, Bryan A., *Black's Law Dictionary*, (US: Thomson West, , 2004).
- Hermawan, Anis W., Voluntary Disclosure Program in Taxation and Its Certificates: A Philosophical Perspective, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2, 2022., DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.119>.
- Kusumaningtuti, Sandriharmy, *Peranan Hukum dalam Penyelesaian Krisis Perbankan di Indonesia* (Jakarta: Rajawali Pers, 2009).
- Leonard, Herman B. dan Zeckhauser, Richard J., Amnesty, Enforcement and Tax Policy, *Working Paper* No. 2096, National Bureau of Economic Research (NBER), Cambridge, MA, December 1986).
- Luitel, Hari Sharan dan Tosun, Mehmet Serkan, A reexamination of state fiscal health and amnesty enactment, *Int. Tax Public Finance*, 21, no. 5 (April 2013).
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007).
- Suharsono, Agus, “Memahami Sunset Policy dalam Undang-Undang KUP”, 6 November 2013, tersedia di laman <https://bppk.kemenkeu.go.id/sekretariat-badan/berita/memahami-sunset-policy-dalam-undang-undang-kup-654622>, diakses tanggal 5 Pebruari 2023.
- Tongat, Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia dalam Perspektif Pembaharuan, (Malang: UMM Press, 2009).
- Tuanakotta, T. M., *Mendeteksi Manipulasi Laporan Keuangan* (Jakarta, Indonesia: Penerbit Salemba Empat, 2013).
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- Weinreb, Adam Stuart, “Tax amnesty programs and voluntary compliance initiatives: A way to mitigate declining state revenues,” 2009, accessed October 5, 2016, <http://www.journalaccountancy.com/news/2009/may/20091721.html>.