



Tentang Budaya Hukum dalam Pengampunan Pajak di Indonesia*

(On Legal Culture of Tax Amnesty in Indonesia)

¹Leo B. Barus, ²Yudha Pramana

¹Pemerintah Daerah Kabupaten Tapanuli Tengah, Sumatera Utara, email: barusleob@gmail.com

²Universitas Udayana, Denpasar, Bali, email: yudhapramana97@gmail.com

Article	Abstract
<p>Keywords: budaya hukum, pengampunan pajak, penghindaran pajak</p> <p>History of Article Received: Mei 04, 2024; Reviewed: Mei 05, 2024; Accepted: Mei 11, 2024; Published: Mei 13, 2024</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v2i2.494</p>	<p>Permasalahan dan kompleksitas kepatuhan pajak dalam pemungutan pajak <i>self-assessment system</i>, disikapi oleh banyak negara-negara di dunia dengan lebih memilih kebijakan pengampunan pajak (<i>tax amnesty</i>). Salah satu negara yang telah beberapa kali menerapkan <i>tax amnesty</i> atau yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak, sebagaimana telah 5 (lima) kali diterapkan sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022. Perlu mengambil pembelajaran dari pelaksanaan 5 (lima) kali <i>tax amnesty</i> atau yang dipersamakan tersebut dalam rangka menjawab rumusan permasalahan tentang bagaimana budaya hukum yang ideal dalam pengampunan pajak, mengingat salah satu perbaikan sistem hukum tersebut meliputi perbaikan budaya hukum. Disimpulkan bahwa budaya hukum berperan penting dalam mengoptimalkan pengampunan pajak. Urgensi budaya hukum dalam pengampunan pajak ini tercermin pada beberapa parameter yang ada, seperti rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak, rendahnya rasio pajak, rendahnya tingkat pelaporan SPT, tingkat penegakan pajak yang belum optimal, dan tingginya tunggakan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa budaya patuh pajak di masih belum maksimal dan hal ini dapat menjadi kendala besar bagi pemerintah dalam membangun sistem perpajakan</p>

A. Pendahuluan

Permasalahan dan kompleksitas kepatuhan pajak dalam beberapa dekade terakhir sejak berlakunya pemungutan pajak *self-assessment system*, disikapi oleh banyak negara-negara di dunia dengan lebih memilih kebijakan pengampunan pajak (*tax amnesty*) sebagai salah satu solusi, disamping beberapa alternatif kebijakan pajak lainnya.¹ Bahkan beberapa negara telah melaksanakan beberapa kali kebijakan

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

¹James Andreoni, Brian Erard, and Jonathan Feinstein, Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI, 1998, hlm. 852, hlm. 818-860.

pengampunan pajak, seperti India, Turki, beberapa negara bagian di Amerika Serikat, dan Indonesia. Beberapa negara tersebut telah menjadikan *tax amnesty* sebagai sarana untuk menghimpun pendapatan/penerimaan pajaknya secara cepat dalam jangka waktu yang relatif singkat.

Pengampunan pajak ini dirasakan sangat penting karena semakin masih lemahnya sistem perpajakan di suatu negara yang menyebabkan tingginya upaya penghindaran pajak. Indonesia sendiri telah menerapkan 5 (lima) kali *tax amnesty* atau yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022, yaitu pengampunan pajak tahun didasarkan pada Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964, 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,² kebijakan sejenis pengampunan pajak (yakni *Sunset Policy* dan *Reinventing Policy*) berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak,³ pengampunan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak), dan program Pengungkapan Sukarela (PPS) atau *Voluntary Disclosure Program* (VDP) bagi wajib pajak yang belum melaporkan harta kekayaannya dalam SPT 2016-2020.⁴

Perlu mengambil pembelajaran dari pelaksanaan 5 (lima) kali *tax amnesty* atau yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak tersebut mengacu pada kondisi sekarang dan dalam memantapkan pembangunan dan kesejahteraan rakyat ke depan. Sehingga, perlu melakukan kajian dalam rangka menjawab rumusan permasalahan tentang bagaimana budaya hukum yang ideal dalam pengampunan pajak, mengingat salah satu perbaikan sistem hukum tersebut meliputi perbaikan budaya hukum.

B. Analisis dan Pembahasan

1. Gambaran Umum Legitimasi Pengampunan Pajak

Mengingat setiap pemungutan pajak harus *legitimate*, maka Otoritas Pajak harus terlebih dahulu menerbitkan peraturan perundang-undangan perpajakan agar terdapat kepastian hukum bagi para wajib pajak dan aparat pajak (fiskus) sebagaimana telah diamanahkan dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945.⁵ Hal ini sejalan dengan pemikiran Fuady yang menegaskan bahwa suatu kaidah tidaklah valid jika kaidah tersebut tidak dapat diterima oleh masyarakat dan/atau ternyata dalam prakteknya tidak dapat dilaksanakan.⁶

Adanya legitimasi dalam pemungutan pajak menunjukkan bahwa penggunaan teori legitimasi memadai dan layak dalam menyelidiki dan membuat prediksi

² Yudha Pramana dan Leo B. Barus, Tentang Substansi Hukum dalam Pengampunan Pajak: Suatu Pembelajaran dari Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 2, No. 1, 2023.

³ 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 Pebruari 2023.

⁴ 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>.

⁵ Yudha Pramana dan Anis W. Hermawan, Corporate Taxation and Business Legitimacy in Indonesia, *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 1, 2022.

⁶ Munir Fuady, *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*, Jakarta: Kencana, 2013.

terkait peran ketentuan formil dan materiil yang terdapat pada masing-masing ketentuan atau kebijakan pengampunan pajak dan sejenisnya terhadap penerimaan pajaknya yang berdampak terhadap kepatuhan wajib pajak. Memadainya teori legitimasi sebagai pisau analisis dalam penelitian ini dapat dilihat dari beberapa pandangan terkait teori legitimasi tersebut. Kuznetsov dan Kuznetsova mengemukakan legitimasi sebagai kontrak sosial secara implisit agar suatu entitas bertindak sesuai dengan yang diinginkan, pantas, atau sesuai dalam beberapa sistem norma, nilai, keyakinan, dan definisi yang dibangun secara sosial.⁷ Kemudian, Guthrie dan Parker mengemukakan bahwa legitimasi suatu tindakan didasarkan pada *disclosure* organisasi yang bereaksi terhadap faktor lingkungan (ekonomi, sosial, politik), sehingga perlu pengungkapan informasi yang cukup terhadap suatu masyarakat untuk menilai apakah suatu ketentuan atau kebijakan adalah baik dan/atau benar.⁸

Selanjutnya, Burlea and Popa menegaskan bahwa teori legitimasi terdiri dari *cognitive legitimacy*, *moral legitimacy*, dan *pragmatic legitimacy* yang tidak dapat terlepas dari lingkungan internal dan eksternal suatu organisasi. *Cognitive legitimacy* yang mempengaruhi *moral legitimacy* merupakan bagian dari *internal environment* dalam rangka mengembangkan dan mengkonstruksikan legitimasi pragmatisnya. Pengetahuan internal dan eksternal disatukan untuk meningkatkan siklus hidup legitimasi, dengan mempertimbangkan pengalaman masa lalu dan strategi masa depan. Keterkaitan antara jenis legitimasi dengan lingkungan internal dan eksternal organisasi membuktikan pentingnya legitimasi moral dalam menopang legitimasi pragmatis. Adanya teori legitimasi ini akan memberikan penjelasan atas keterbukaan ketentuan/kebijakan pengampunan pajak dan sejenisnya dalam menambah penerimaan pajak dan berdampak pada kepatuhan wajib pajak. Tantangan-tantangan berupa ketidakstabilan penerimaan pajak yang berdampak pada kepatuhan wajib pajak merupakan tekanan pada otoritas pajak untuk mengevaluasi kembali sistem nilai mereka dan untuk menekankan pentingnya legitimasi.

Teori legitimasi memadai diterapkan dalam program pengampunan pajak, karena program pemerintah ini dapat memberikan dampak yang sangat positif terhadap pembangunan dan mewujudkan kesejahteraan masyarakat serta mengeliminir dampak negatif lainnya bilamana dilaksanakan dengan tepat disertai pengawasan yang ketat serta sanksi hukum yang tidak dapat ditawar setelah berakhirnya periode pelaksanaan *tax amnesty*. Sebagai perbandingan, beberapa negara seperti di Italia, Afrika Selatan, Irlandia dan India telah membuktikan keberhasilannya dalam melaksanakan *tax amnesty*.

2. Budaya Hukum dalam Mengoptimalkan Pengampunan Pajak di Indonesia

Hukum tidak hanya berbicara dari segi struktur dan substansinya tetapi juga dari segi budayanya, karena budaya hukum mengandung potensi sebagai sumber informasi untuk memperjelas sistem hukum.⁹ Menurut Friedman, budaya hukum

⁷ Andrei Kuznetsov dan Olga Kuznetsova, Business Legitimacy and the Margins of Corporate Social Responsibility in the Russian Context, *International Studies of Management & Organization*, Vol. 42, No. 3, 2012, hlm. 36, DOI: <http://dx.doi.org/10.2753/IMO0020-8825420302>.

⁸ James Guthrie dan Lee D. Parker, Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory, *Accounting and Business Research*, Vol. 19, 1989, 343-352, DOI: 10.1080/00014788.1989.9728863.

⁹ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006), 154,155.

adalah unsur-unsur sikap dan nilai-nilai sosial yang mengacu pada bagian-bagian dari budaya umum, adat istiadat, pendapat, cara bertindak dan berpikir – yang mengarahkan kekuatan-kekuatan sosial ke arah atau menjauhi hukum dan cara-cara tertentu.¹⁰ Di negara-negara berkembang, konsep budaya hukum menjadi penting karena negara-negara berkembang sering kali mengimpor undang-undang, peraturan, atau bahkan keseluruhan sistem hukum dari negara-negara barat dalam upaya mereka untuk memodernisasi kerangka hukum domestik mereka. Namun permasalahan muncul ketika transplantasi hukum tersebut dilakukan tanpa mempertimbangkan budaya hukum dalam negeri.¹¹ Jika budaya hukum dalam suatu negara tidak menerima struktur hukum atau hukum substantif yang diimpor dari luar, kemungkinan besar impor tersebut tidak akan dilaksanakan dengan baik. Seperti halnya di Indonesia, penerapan undang-undang perpajakan negara-negara Barat telah berlangsung setidaknya sejak reformasi perpajakan tahun 1984. Fakta tersebut antara lain dapat ditelusuri sejak adanya perubahan sistem pemungutan pajak dari sistem resmi menjadi *self-assessment system* (SAS), kesepakatan dalam *tax treaty* yang menganut prinsip resiprositas masing-masing negara.

Mengenai kebudayaan dalam bidang hukum perpajakan, beberapa sarjana telah mengkaji keterkaitannya. Georgi Boss, Menteri Pajak & Bea Masuk Federasi Rusia (1999), mengatakan bahwa “Tidak ada negara mana pun yang masyarakatnya senang membayar pajak tetapi mereka membayar pajak karena budayanya.”¹² Graf, Menteri Strategi Ekonomi Jerman (2000), menyatakan bahwa “budaya pajak tidak dapat ditanamkan dalam satu tahun.” Kemudian, Widodo *et al.* meneliti bahwa budaya pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak.¹³

Karena membayar pajak merupakan bagian dari budaya, maka tingkat kepatuhan pajak juga menunjukkan sikap dan nilai-nilai sosial warga negara dalam partisipasi pajak. Pentingnya pemahaman tingkat kepatuhan pajak mengingat tingkat kecurangan yang sudah ada merupakan variabel paling krusial dalam menentukan naik turunnya penerimaan pengampunan pajak. Lebih lanjut mengenai kepatuhan perpajakan, Dubin mengungkapkan tiga kategori terkait ketidakpatuhan, yaitu underreporting, underpay, dan nonfiling.¹⁴ Untuk mengoptimalkan penerimaan tax amnesty di Indonesia, perlu diketahui beberapa fakta yang menentukan rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak seperti tingkat rasio pajak, tingkat pelaporan SPT, dan tingkat penegakan pajak (termasuk pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana perpajakan). Penggunaan rasio pajak dalam mengukur kepatuhan pajak di Indonesia karena rasio ini menunjukkan bagaimana menilai tingkat kepatuhan pembayaran pajak oleh wajib pajak dengan membandingkan besarnya penerimaan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB). Sementara itu, bukti kepatuhan wajib pajak Indonesia lainnya selain rasio pajak adalah pelaporan dan pengisian (SPT) dengan baik dan benar. Selain rendahnya rasio kepatuhan penyampaian SPT, parameter-parameter lain berikutnya, seperti Pemeriksaan Pajak, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan Pajak, Saldo Tunggakan Pajak, yang menunjukkan bukti adanya upaya wajib pajak dalam upaya

¹⁰ Friedman, *Sistem Hukum*, 17.

¹¹ Benny Simon Tabalujan, “Legal Development in Developing Countries – The Role of Legal Culture”, accessed October 19, 2016, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.268564>.

¹² “Evolution of Tax Culture in Pakistan,” HG.org Legal Resources, accessed October 31, 2016, <https://www.hg.org/article.asp?id=4917>.

¹³ Widi Widodo et al., *Moralitas, Budaya, dan Kepatuhan Pajak* (Bandung: Alfabeta, 2010), 5.

¹⁴ J. A. Dubin, *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance* (New York, USA: Springer, 2012), 5.

penghindaran pajak. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa tolok ukur efektifitas pemeriksaan pajak adalah menimbulkan efek jera bagi wajib pajak yang berujung pada peningkatan kepatuhan pajak dan peningkatan kontribusi terhadap penerimaan negara.¹⁵ pemikiran ini, antara lain dikemukakan oleh Mikesell dan Ross yang menyatakan bahwa bahwa pengumpulan pendapatan kotor dalam amnesti pajak dapat ditingkatkan dengan meningkatkan kolektivitas piutang pajak. Oleh karena itu, salah satu hal yang perlu mendapat perhatian pemerintah dalam mengoptimalkan amnesti pajak tahun 2016 adalah penurunan jumlah tunggakan pajak pasca pengampunan pajak. Adapun data saldo tunggakan pajak Indonesia tahun 2014 sebesar Rp 67.750,72 miliar, diharapkan tunggakan pajak yang besar ini dapat diupayakan sebagai salah satu variabel dalam meningkatkan penerimaan amnesti pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 9 Ayat 2 (b) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016. Undang-undang ini telah menegaskan bahwa salah satu syarat bagi setiap wajib pajak yang ingin memperoleh pengampunan harus membuat surat pernyataan yang dilampiri bukti pembayaran tunggakan pajak bagi wajib pajak yang mempunyai tunggakan pajak.

C. Kesimpulan

Berdasarkan pendahuluan serta analisis dan pembahasan disimpulkan bahwa budaya hukum berperan penting dalam mengoptimalkan pengampunan pajak di Indonesia. Urgensi pemahaman budaya hukum dalam pengampunan pajak tercermin pada beberapa parameter yang ada, seperti rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak, rendahnya rasio pajak, rendahnya tingkat pelaporan SPT, tingkat penegakan pajak yang belum optimal, dan tingginya tunggakan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa budaya patuh pajak di masih belum maksimal dan hal ini dapat menjadi kendala besar bagi pemerintah dalam membangun sistem perpajakan. Oleh karena itu, penerapan pengampunan pajak merupakan momen untuk menunjukkan kepedulian pemerintah dalam membina wajib pajak yang mampu memungut pajak dari utang-utang masa lalunya dan tidak tertagih. Sebagai sebuah kebijakan perpajakan, program pengampunan pajak dapat dianggap sebagai upaya yang berkeadilan, karena pendapatan yang diperoleh dari wajib pajak tertentu yang melakukan penghindaran pajak dapat mengurangi disparitas tarif pajak efektif dan sebagai salah satu sarana bagi wajib pajak yang menunggak untuk kembali pada kepatuhan pajak yang benar. Sebagaimana diungkapkan Alm, McKee, dan Beck bahwa rata-rata tingkat kepatuhan turun setelah adanya pengampunan pajak pajak, diperlukan rancangan pengampunan pajak dengan baik dalam memaksimalkan penerimaan pada saat pengampunan pajak. Rancangan tersebut melibatkan partisipasi aktif wajib pajak yang diketahui menunggak yang data dan informasinya terdapat dalam database otoritas pajak, dengan memberikan sanksi yang tegas sebagai prasyarat terpeliharanya rasa bersalah dan konsistensinya dan dengan mempublikasikan kepada masyarakat akan adanya upaya penegakan hukum pasca pengampunan pajak.

¹⁵ The 2014 DGT Annual Report, 64.

Daftar Pustaka

- Andreoni, James, Erard, Brian dan Feinstein, Jonathan, Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI, 1998.
- Anonim, "Evolution of Tax Culture in Pakistan," HG.org Legal Resources, accessed October 31, 2016, <https://www.hg.org/article.asp?id=4917>.
- Dubin, J. A., *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance* (New York, USA: Springer, 2012).
- Friedman, Lawrence M., *Hukum Amerika: Sebuah Pengantar, trans., by Wishnu Basuki (Jakarta, Indonesia: Tatanusa, 2001)*.
- Fuady, Munir, *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*, Jakarta: Kencana, 2013.
- Guthrie, James dan Parker, Lee D., Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory, *Accounting and Business Research*, Vol. 19, 1989, 343-352, DOI: 10.1080/00014788.1989.9728863.
- 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, hlm. 63-70. DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.119>.
- Kuznetsov, Andrei dan Kuznetsova, Olga, Business Legitimacy and the Margins of Corporate Social Responsibility in the Russian Context, *International Studies of Management & Organization*, Vol. 42, No. 3, 2012, DOI: <http://dx.doi.org/10.2753/IMO0020-8825420302>.
- Pramana, Yudha dan Hermawan, Anis W., Corporate Taxation and Business Legitimacy in Indonesia, *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 1, 2022.
- Pramana, Yudha dan Barus, Leo B., Tentang Substansi Hukum dalam Pengampunan Pajak: Suatu Pembelajaran dari Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 2, No. 1, 2023.
- Rahardjo, Satjipto, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006).
- 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.
- Tabalujan, Benny Simon, "Legal Development in Developing Countries – The Role of Legal Culture", accessed October 19, 2016, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.268564>.
- The 2014 DGT Annual Report, Jakarta: Indonesia.
- Widodo, Widi *et al.*, *Moralitas, Budaya, dan Kepatuhan Pajak* (Bandung: Alfabeta, 2010).