



## Asas Keadilan Dalam Pengampunan Pajak: Suatu Pembelajaran dari Indonesia\*

Leo B. Barus

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

Article	Abstract
<p><b>Keywords:</b> Keadilan, Pengampunan, Pajak</p> <p><b>History of Article</b> Received: May 14, 2024; Reviewed: May 19, 2024; Accepted: May 19, 2024; Published: May 21, 2024</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v2i2.504</p>	<p>Belum maksimalnya tingkat kepatuhan para wajib pajak sejak diberlakukannya undang-undang pajak tahun 1984, dan telah dilakukannya beberapa kali pengampunan pajak sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2022 telah menggugah pemikiran filosofis mengenai bagaimana peran prinsip keadilan dalam pengampunan pajak di Indonesia. Berdasarkan prinsip-prinsip keadilan yang telah dikemukakan oleh Filsuf dan ahli hukum, seperti Plato, Rawls, Radbruch, Friedrich, Kusumaatmadja, dan Sidharta, disimpulkan bahwa prinsip keadilan dalam pengampunan pajak akan mewujudkan hukum yang memberikan setiap orang hak atas kebebasan sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga terdapat pemerataan kesejahteraan terhadap segala lapisan masyarakat. Bahkan dalam hal terdapat situasi ketidaksamaan, prinsip keadilan akan memandu hukum untuk memberikan kemanfaatan kepada “golongan masyarakat paling kurang beruntung”, sehingga terwujud keseimbangan sosial ekonomi dalam masyarakat.</p>

### A. PENDAHULUAN

Pajak, yang tempatnya selalu terdapat dalam masyarakat, merupakan gejala kemasyarakatan,<sup>1</sup> sehingga tidak dapat dihindari bahwa permasalahan yang menyangkut kepatuhan pajak merupakan gejala yang selalu ada sejak pajak ada.<sup>2</sup> Meskipun permasalahan kepatuhan pajak dalam masyarakat selalu ada, negara harus dapat mengaturnya dengan bijaksana demi untuk menjamin keberlangsungan masyarakat sebagai bagian dari negara yang menyatu membentuk tatanan hukum, *ubi societas ibi ius*. Permasalahan kepatuhan pajak dan kompleksitasnya terutama dalam beberapa dekade terakhir telah disikapi oleh banyak negara-negara di dunia dengan lebih memilih kebijakan tax amnesty sebagai salah satu solusi, disamping beberapa

<sup>1</sup> Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992, p. 1.

<sup>2</sup> James Andreoni, Brian Erard, dan Jonathan Feinstein, Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI, 1998, p. 818.

alternatif kebijakan pajak lainnya.<sup>3</sup> Beberapa pertimbangan dijalkannya program pengampunan pajak antara lain untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk kembali berperilaku patuh dan jujur,<sup>4</sup> adanya jumlah tunggakan pajak yang sangat besar sebelumnya, ketidakpatuhan pajak yang semakin tidak terkendali, dan atau adanya keinginan untuk melakukan reformasi secara mendasar terhadap sistem pajak yang telah ada,<sup>5</sup> sehingga diharapkan dapat menghasilkan penerimaan baru yang lebih banyak dari pihak-pihak yang selama ini menghindari pajak.<sup>6</sup>

Adapun Indonesia telah beberapa kali menerapkan pengampunan pajak dan yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak, antara lain pengampunan pajak yang dilaksanakan pada tahun 1964, 1984, dan 2016/2017, serta kebijakan lain yang dipersamakan dengan pengampunan pajak, seperti *sunset policy* pada tahun 2008, dan kebijakan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi atas keterlambatan penyampaian SPT, pembetulan SPT, dan keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak (*reinventing policy*) pada tahun 2015. Walaupun banyak upaya telah dilakukan pemerintah, namun permasalahan tentang rendahnya tingkat kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya, dan permasalahan kolusi dan korupsi di lingkaran pajak masih selalu ada. Padahal, semua peraturan perpajakan di Indonesia telah diatur oleh Undang-Undang (UU). Hal ini sejalan dengan pendapat Soemitro yang menyatakan bahwa kebanyakan dari Wajib Pajak yang mengikuti pengampunan pajak, bukan karena kepatuhan atau keinsyafannya, melainkan karena takut akan sanksinya yang berat.<sup>7</sup>

Masih terdapatnya permasalahan dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan masyarakat, seperti rendahnya tingkat kepatuhan pajak, menggugah pemikiran filosofis mengenai bagaimana idealnya prinsip keadilan dalam pengampunan pajak, sebagaimana pembelajarannya dapat ditarik dari pelaksanaan beberapa kali pengampunan pajak dan yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

## B. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### 1. Falsafah Pajak dalam Memandu Pengampunan Pajak

Di Indonesia, telah banyak upaya yang telah dilakukan oleh pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan Republik Indonesia, dalam menangani permasalahan kepatuhan pajak ini baik dalam bentuk penegakan hukum di bidang perpajakan maupun dalam bentuk kebijakan seperti program pengampunan pajak atau kebijakan lainnya. Pemerintah dengan segala upayanya telah saat berupaya memberikan tempat terhormat bagi falsafah pajak dalam meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan masyarakat, sebagaimana Pasal 23A Amandemen Keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (UUD NRI 1945) telah mengamanahkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus

---

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 852.

<sup>4</sup> Lars P. Feld dan Bruno S. Frey, *Tax evasion, tax amnesties and the psychological tax contract*, Working Paper 07-29, Andrew Young School of Policy Studies, Atlanta, Georgia, 2007, p. 21.

<sup>5</sup> Gunadi, 2016, *The effectiveness of a tax amnesty*, <[http://print.kompas.com/baca/english/2016/03/26/The-Effectiveness-of-a-Tax-Amnesty?utm\\_source=bacajuga](http://print.kompas.com/baca/english/2016/03/26/The-Effectiveness-of-a-Tax-Amnesty?utm_source=bacajuga)>, [diakses pada 08/08/2016].

<sup>6</sup> James Andreoni, Brian Erard, dan Jonathan Feinstein, *Op.cit.*, p. 854.

<sup>7</sup> Rochmat Soemitro, *Op.cit.*, p. 102.

diatur dengan undang-undang. Salah satu upaya pemerintah adalah dengan memberlakukan *tax amnesty*, sebagaimana Pasal 3 ayat (2) dan Alinea 9 Penjelasan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menyatakan bahwa pengampunan pajak hendaknya bertujuan untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi, mendorong reformasi perpajakan, dan meningkatkan penerimaan pajak.

Adanya 23A UUD NRI Tahun 1945 ini menunjukkan bahwa falsafah pajak identic dengan falsafah Pancasila, dimana pemungutan pajak di Indonesia harus dapat memperlihatkan bagaimana peranan suatu pandangan hidup dari masyarakat dan negara yang mengharuskan agar pajak harus dipatuhi bersama dalam bentuk perwujudannya yang riil, yakni perwujudan dalam bentuk hukum. Sehingga dalam membentuk hukum nasional yang modern yang relevan pada sistem hukum lainnya di dunia, sebaiknya mengutamakan asas-asas yang umum diterima bangsa-bangsa tanpa meninggalkan asas-asas hukum asli atau hukum adat yang masih berlaku dan relevan dengan kehidupan dunia modern yang semuanya telah terkandung dalam UUD NRI Tahun 1945 dan Mukadimahnyanya yang merupakan pencerminan dari falsafah Pancasila.<sup>8</sup> Kemudian, Sidharta (2009:46) menambahkan bahwa landasan kefilisafatan dan tujuan negara dirumuskan dalam alinea keempat Pembukaan UUD RI 1945 dimana landasan kefilisafatan dirumuskan dalam bentuk kesatuan lima asas pokok yang dinamakan Pancasila sedangkan tujuan negara dirumuskan dalam bentuk pemerintahan negara Indonesia yang dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.<sup>9</sup>

Dengan perwujudannya dalam bentuk hukum, pajak yang telah ditegaskan adalah berfalsafahkan Pancasila, sehingga seharusnya materi pajak, termasuk pengampunan pajak, juga harus digali dan dibuat dari bentuk kesatuan lima asas pokok Pancasila yang salah satunya adalah prinsip keadilan.

## **2. Prinsip Keadilan dalam Pembentukan Hukum Pengampunan Pajak di Indonesia**

Mengingat bahwa Indonesia telah melakukan beberapa kali pengampunan pajak dan kebijakan yang dipersamakan dengan pengampunan pajak, maka sangat diperlukan penyelesaian yang berkenaan dengan pendalaman yang mendasar dengan terapanannya di bidang hukum. salah satunya adalah dengan mengkonstruksikan asas keadilan agar dapat membangun di atas fondasi yang sudah tersedia sebelumnya yang mempunyai peranan dalam mencapai tujuan pengampunan pajak itu sendiri.

Permasalahan keadilan merupakan permasalahan filsafat yang selalu muncul dalam hukum dan mustahil untuk mengidentikkan hukum dengan keadilan karena keadilan hanya dapat dipahami jika diposisikan sebagai keadaan yang hendak

---

<sup>8</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan: Kumpulan Karya Tulis*, Bandung: Alumni, 2006.

<sup>9</sup> Bernard Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Bandung: Mandar Maju, 2009.

diwujudkan oleh hukum melalui proses dinamis yang memakan waktu.<sup>10</sup> Hal ini sejalan dengan pendapat Radbruch yang menyatakan bahwa hukum dapat tidak begitu adil dan secara sosial berbahaya yang keabsahannya, yang memang karakter hukum itu sendiri, mesti ditolak.<sup>11</sup>

Keadilan dapat diartikan sebagai untuk menilai tanpa mengacu terhadap orang, untuk mengukur seseorang dengan standar yang sama. Bahkan, kalangan ilmuwan dan filosof sendiri pun memberikan pengertian keadilan yang berbeda-beda sesuai dengan masing-masing sudut pandang dan tujuannya. Plato (Tanya, Simanjuntak, dan Hage, 2010: 40, 41) berpendapat bahwa hukum adalah instrumen untuk menghadirkan keadilan di tengah situasi ketidakadilan. Sehingga Plato berpendapat bahwa aristokrasi merupakan negara ideal karena pemerintahannya dijalankan dengan berpedoman pada keadilan sesuai ide keadilan para kaum arif bijaksana, yaitu para filsuf. Aristoteles (Tanya, Simanjuntak, dan Hage, 2010: 45) mengungkapkan tiga model keadilan yang terdiri dari keadilan berbasis kesamaan (kumulatif), keadilan distributif, dan keadilan korektif (remedial). Keadilan berbasis kesamaan, terdiri dari kesamaan numerik dan kesamaan proporsional, menekankan bahwa hukum harus mengikat semua orang sehingga keadilan hukum mesti dipahami dalam pengertian kesamaan. Kesamaan numerik merupakan prinsip keadilan yang menyatakan tentang kesamaan derajat semua orang di depan hukum, sedangkan kesamaan proporsional merupakan prinsip keadilan yang menyatakan tentang pemberian kepada tiap orang apa yang menjadi haknya. Keadilan distributif identik dengan keadilan atas dasar kesamaan proporsional. Sedangkan keadilan korektif (remedial) merupakan keadilan yang berfokus pada pembetulan sesuatu yang salah yang membangun kembali kesetaraan. Artinya, keadilan korektif – lah yang merupakan standar umum untuk memperbaiki setiap akibat dari perbuatan, tanpa memandang siapa pelakunya. Kelsen berpendapat bahwa yang dimaksud dengan keadilan adalah dalam makna legalitas yang berarti pemeliharaan atas tatanan hukum positif melalui penerapannya yang benar-benar sesuai dengan jiwa dari tatanan hukum positif tersebut.<sup>12</sup> Selanjutnya Kelsen menegaskan tentang “adil” dan “tidak adil” dimana sesuatu dimaknakan dengan “adil” bilamana suatu peraturan umum adalah benar-benar diterapkan kepada semua kasus yang menurut isinya peraturan tersebut harus ditetapkan, sedangkan sesuatu dimaknakan “tidak adil” bilamana suatu peraturan umum diterapkan pada satu kasus dan tidak diterapkan pada kasus lain yang serupa. Rawls menyatakan adanya 2 (dua) prinsip dalam keadilan yaitu *Equal Basic Liberties* dan *Principle of Distribution*. *Equal Basic Liberties* menegaskan “each person is to have an equal right to the most extensive total system of equal basic liberties compatible with a similar system of liberty for all”.<sup>13</sup> Sedangkan *Principle of Distribution* menyatakan bahwa ketimpangan dalam masyarakat terjadi akibat kompetisi terbuka, oleh karena itu “social and economic inequalities are to be arranged so that

---

<sup>10</sup> Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum: Perspektif Historis*, Penerjemah: Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media, 2010, p. 239.

<sup>11</sup> Gustav Radbruch, *Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law*, Penerjemah: Bonnie Litschewski Paulson dan Stanley L. Paulson, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 26, no. 1, 2006, p. 14.

<sup>12</sup> Hans Kelsen, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Penerjemah: Raisul Muttaqien, Bandung: Penerbit Nusamedia & Penerbit Nuansa, 2006, p. 17.

<sup>13</sup> Bernard Arief Sidharta, *Konsep Diskriminasi dalam Perspektif Filsafat Hukum, dalam: Butir-butir Pemikiran dalam Hukum - Memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta, SH*, dalam Sri Rahayu Oktoberina dan Niken Savitri, Bandung: Refika Aditama, 2008, p. 117.

*they are both: (a), to the greatest benefit of the least advantaged, and (b) attached to offices and positions open to all under conditions of air equality of opportunity".* Sedangkan Kusumaatmadja berpendapat bahwa keadilan adalah suatu keadaan yang mencerminkan nilai-nilai yang tumbuh dan berkembang bersama-sama dengan masyarakat.<sup>14</sup>

Fungsi pajak yang adalah sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat adalah sejalan dengan falsafah Pancasila. Korelasi antara filsafat, hukum pajak dan keadilan sangat erat, karena terjadi tali temali antara kearifan, norma dan keseimbangan hak dan kewajiban kewarganegaraan untuk memperjuangkan kesinambungan pembangunan. Prinsip keadilan akan memandu pengampunan pajak karena berkaitan erat dengan pendistribusian hak dan kewajiban, termasuk hak kewajiban yang bersifat mendasar yang dimiliki oleh setiap warga negara sejak lahir dan tidak dapat diganggu gugat untuk ikut berperan aktif menjaga kesinambungan bangsa dan negaranya. Keadilan akan selalu menjadi salah satu tujuan perjalanan panjang sejarah filsafat hukum dalam menghasilkan hukum pajak dan kebijakan pengampunan pajak yang berkeadilan, baik bagi negara maupun bagi setiap warga negara yang ingin menjadi Wajib Pajak patuh. Hal ini merupakan penjabaran dari Penjelasan Pasal 2 ayat (1) Huruf b UU No. 11 Tahun 2016 yang mendefinisikan “*asas keadilan*” sebagai pelaksanaan pengampunan pajak menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat.

### C. KESIMPULAN

Berdasarkan latar belakang, analisis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa prinsip keadilan harus menjadi landasan hukum pengampunan pajak, mengingat negara sebagai otoritas yang berwenang dalam hal pemungutan pajak harus memberikan rasa keadilan bagi setiap warga negaranya. Prinsip keadilan akan hadir dalam wujud hukum yang memberikan setiap orang hak atas kebebasan sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga terdapat pemerataan kesejahteraan dalam masyarakat dibagi rata di antara anggota masyarakat yang sama. Bahkan dalam hal terdapat situasi ketidaksamaan, prinsip keadilan akan memandu hukum untuk memberikan kemanfaatan kepada “golongan masyarakat paling kurang beruntung”, sehingga terwujud keseimbangan sosial ekonomi dalam masyarakat. Prinsip keadilan tersebutlah yang dapat ditarik sebagai pembelajarannya atas pelaksanaan beberapa kali pengampunan pajak dan yang dipersamakan dengan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

### DAFTAR PUSTAKA

Andreoni, James, Brian Erard, and Jonathan Feinstein, Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI, 1998.

---

<sup>14</sup> H.R. Otje Salman Soemadinigrat, *Filsafat Hukum – Perkembangan dan Dinamika Masalah*, Bandung: Refika Aditama, 2010, p. 11.

- Feld, Lars P., dan Frey, Bruno S., *Tax evasion, tax amnesties and the psychological tax contract*, Working Paper 07-29, Andrew Young School of Policy Studies, Atlanta, Georgia, 2007.
- Friedrich, Carl Joachim, *Filsafat Hukum: Perspektif Historis*, Penerjemah: Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media, 2010.
- Gunadi, 2016, *The effectiveness of a tax amnesty*, <[http://print.kompas.com/baca/english/2016/03/26/The-Effectiveness-of-a-Tax-Amnesty?utm\\_source=bacajuga](http://print.kompas.com/baca/english/2016/03/26/The-Effectiveness-of-a-Tax-Amnesty?utm_source=bacajuga)>, [diakses pada 08/08/2016].
- Kelsen, Hans, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Penerjemah: Raisul Muttaqien, Bandung: Penerbit Nusamedia & Penerbit Nuansa, 2006.
- Kusumaatmadja, Mochtar, *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan: Kumpulan Karya Tulis*, Bandung: Alumni, 2006.
- Radbruch, Gustav, *Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law*, Penerjemah: Bonnie Litschewski Paulson dan Stanley L. Paulson, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 26, no. 1, 2006.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- \_\_\_\_\_, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- \_\_\_\_\_, 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.
- Sidharta, Bernard Arief, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Bandung: Mandar Maju, 2009.
- Sidharta, Bernard Arief, *Konsep Diskriminasi dalam Perspektif Filsafat Hukum, dalam: Butir-butir Pemikiran dalam Hukum - Memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta, SH, dalam Sri Rahayu Oktoberina dan Niken Savitri*, Bandung: Refika Aditama, 2008.
- Soemadinigrat, H.R. Otje Salman, *Filsafat Hukum – Perkembangan dan Dinamika Masalah*, Bandung: Refika Aditama, 2010.
- Soemitro, Rochmat, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992.