



PERMOHONAN UJI MATERIIL UU PENGAMPUNAN PAJAK

Sulasi Rongiyati*)

Abstrak

Pemberlakuan Pengampunan Pajak di Indonesia telah beberapa kali dilakukan melalui dasar hukum yang berbeda-beda, terakhir dengan UU No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak). Kontroversi kebijakan Pengampunan Pajak yang diskriminatif terhadap Wajib Pajak yang taat dengan Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya secara keseluruhan, mendorong pengajuan Judicial Review UU Pengampunan Pajak ke Mahkamah Konstitusi. Dalam perspektif hukum, Pengampunan Pajak merupakan kebijakan dengan tujuan memperoleh data Wajib Pajak yang melaporkan hartanya pada periode Pengampunan Pajak sebagai dasar bagi Pemerintah untuk memungut pajak pada tahun berikutnya. UU Pengampunan Pajak juga tidak memberikan perlakuan khusus kepada wajib pajak maupun perorangan tertentu, sehingga tidak bertentangan dengan konstitusi.

Pendahuluan

Pengampunan pajak atau *tax amnesty* bukanlah sesuatu hal yang baru di Indonesia. Sebelum berlakunya UU No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak), kebijakan pengampunan pajak sudah pernah dilaksanakan sedikitnya tiga kali. *Pertama*, program pengampunan pajak tahun 1964 yang dilakukan berdasarkan Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 Tentang Peraturan Pengampunan Pajak. *Kedua*, tahun 1984 dilakukan pengampunan pajak melalui Keputusan Presiden Nomor 26 tahun 1984 tanggal 18 April 1984. Pengampunan pajak ini diberikan kepada wajib pajak Orang Pribadi atau Badan dengan nama dan dalam bentuk apapun, baik yang telah maupun yang

belum terdaftar sebagai wajib pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan pengampunan pajak. *Ketiga*, kebijakan pemerintah yang dikenal dengan program *Sunset Policy* pada tahun 2008. *Sunset policy* disebut sebagai penyempurna program modernisasi pajak yang dilakukan pada periode 2001 – 2007. Pada tahun 2008 tersebut jumlah NPWP baru bertambah sebanyak 5.365.128 NPWP, SPT tahunan bertambah sebanyak 804.814 SPT dan penerimaan PPh meningkat sebesar Rp7,46 triliun.

Tahun 2016 ini pemerintah kembali mengeluarkan kebijakan pengampunan pajak dengan membentuk UU Pengampunan Pajak. Pemberlakuan UU Pengampunan Pajak yang diundangkan oleh Presiden pada tanggal 1

*) Peneliti Madya Hukum Ekonomi Bidang Hukum, Pusat Penelitian, Badan Keahlian DPR RI.
Email: susidhan@yahoo.com



Juli 2016 menuai kontroversi. Kebijakan ini dimaksudkan untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak dan meningkatkan *tax ratio*. Pada dasarnya penerapan kebijakan ini diharapkan dapat meningkatkan jumlah wajib pajak, subyek dan obyek pajak, sekaligus meningkatkan penerimaan negara dari dana-dana yang di-“parkir” di luar negeri. Pemerintah optimis kebijakan pengampunan pajak mampu menambah penerimaan negara. Data Ditjen Pajak per 9 Agustus 2016 progres angka pelaporan pajak terkait *tax amnesty* telah terdapat 1.924 orang yang membuat surat pernyataan harta dengan harta yang dilaporkan mencapai Rp12,6 triliun. Data itu meliputi Rp10,2 triliun deklarasi dalam negeri, Rp1,62 triliun deklarasi luar negeri dan Rp744 miliar repatriasi. Pada sisi lain, sebagian masyarakat menganggap UU Pengampunan Pajak memunculkan ketidakadilan bagi sesama wajib pajak.

Di usianya yang masih “seumur jagung”, UU ini telah dimohonkan untuk diuji di Mahkamah Konstitusi (MK) oleh beberapa pemohon yang merasa hak konstitusionalnya dirugikan. Sampai saat ini setidaknya sudah ada 3 (tiga) permohonan uji materiil (*Judicial Review*) terhadap UU Pengampunan Pajak. Secara umum, para pemohon menggugat keberadaan beberapa pasal dalam UU Pengampunan Pajak yang menurut para pemohon melanggar atau bertentangan dengan konstitusi. Pasal-pasal tersebut dianggap melanggar ketentuan mengenai sifat pajak yang memaksa dan kesetaraan hak warga negara di hadapan hukum yang telah dijamin dalam UUD Tahun 1945. Tulisan ini akan mengkaji pengampunan pajak dari perspektif hukum, dengan fokus kajian terhadap pasal-pasal dalam UU Pengampunan Pajak yang diajukan permohonan uji materiil.

Permohonan Uji Materiil

MK telah menerima 3 (tiga) permohonan uji materiil atas UU Pengampunan Pajak yang dicatat sebagai Perkara No.57/PUU-XIV//2016, No.58/ PUU-XIV//2016, No.59/PUU-XIV//2016. Secara singkat ketiga perkara tersebut dapat digambarkan melalui tabel di bawah.

Perspektif Yuridis Pengampunan Pajak

Berdasarkan permohonan yang diajukan oleh pemohon ke MK, pokok perkara yang diujikan dapat dikelompokkan menjadi 3 hal, yaitu:

a. Pengampunan Pajak bertentangan dengan sifat memaksa pajak

Pasal 23A UUD Tahun 1945 menyatakan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Artinya membayar pajak merupakan kewajiban bagi setiap wajib pajak. Keberadaan UU Pengampunan Pajak dipandang oleh para pemohon sebagai pengingkaran oleh negara yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak tertentu untuk tidak membayar pajak terutangya dengan cara membayar Uang Tebusan pada periode pengampunan pajak.

Pengampunan pajak merupakan salah satu terobosan kebijakan untuk mendongkrak tingkat kepatuhan wajib pajak dengan memberikan pengampunan pajak kepada wajib pajak (*taxpayers*). Pengampunan pajak menjadi pertimbangan Pemerintah Indonesia untuk memberikan kesempatan terakhir (*one shot opportunity*) bagi wajib pajak yang melakukan *onshore* maupun *offshore tax evasion* dengan tujuan utama sebagai sarana rekonsiliasi perpajakan nasional bagi seluruh potensi masyarakat pembayar pajak dan diharapkan akan meningkatkan penerimaan negara. Dalam

Pasal yang diuji	Petitum
Pasal 1 angka (1), Pasal 3 ayat (1), Pasal 1 angka (7), Pasal 6, Pasal 4 UU Pengampunan Pajak	frasa “Penghapusan Pajak” Bertentangan dengan Pasal 23 A UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang dimaknai penghapusan pajak ialah penghapusan pajak yang seharusnya terutang tidak dikenai Sanksi Administrasi perpajakan dan sanksi pidana perpajakan dengan cara mengungkap harta dan membayar Uang Tebusan.
Pasal 1 angka (7), Pasal 5, dan Pasal 4, Pasal 11 ayat (2), Pasal 11 ayat (3), Pasal 11 ayat (5):	frasa “Uang Tebusan” bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 dan Pasal 28D UUD 1945 sepanjang dimaknai Uang Tebusan adalah sejumlah yang dibayarkan ke kas Negara untuk mendapatkan pengampunan pajak.
Pasal 22: berkaitan dengan imunitas Menteri keuangan dan jajarannya dalam melaksanakan tugas Pengampunan Pajak	Frasa “tidak dapat” bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) kata “dalam” Pasal 22 bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum UUD 1945.

kaitan ini, penghapusan pajak berdasarkan UU merupakan salah satu upaya yang dilakukan Pemerintah untuk mengumpulkan data para wajib pajak yang melapor, sehingga *fiscus* dapat melakukan penagihan pajak pada tahun berikutnya, mengingat salah satu tujuan dari pengampunan pajak ialah mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan, serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi. Dengan demikian pascaperiode pengampunan pajak, ketentuan perpajakan juga memiliki daya paksa bagi wajib pajak yang sebelumnya mendapatkan penghapusan pajak.

b. Kesetaraan hak warga negara

Pengampunan pajak dipandang memberikan perlakuan berbeda kepada sesama warga negara, sehingga bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) bahwa “Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya.” Dan Pasal 28D ayat (1) “Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.”

Menilik pada ketentuan Pasal 3 ayat (1) UU Pengampunan Pajak bahwa “Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak”. Artinya setiap wajib pajak sepanjang memenuhi syarat dapat memperoleh pengampunan pajak dan UU tidak memberi perlakuan secara khusus kepada wajib pajak tertentu. Lebih lanjut, dalam perspektif ekonomi, pengampunan pajak yang dilakukan melalui mekanisme penghapusan pajak dengan membayar uang tebusan, dalam jangka pendek dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi pembiayaan program pembangunan yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, negara akan memperoleh penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Indonesia.

Merujuk pada ketentuan Pasal 28J ayat (2) UUD Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa: “Dalam menjalankan hak dan kebebasannya, setiap orang wajib tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan dengan undang-undang dengan maksud semata-mata untuk menjamin pengakuan serta penghormatan atas hak dan kebebasan orang lain dan untuk memenuhi tuntutan yang adil sesuai dengan pertimbangan moral, nilai-nilai agama, keamanan, dan ketertiban umum

dalam suatu masyarakat demokratis”, oleh karena itu UU Pengampunan Pajak merupakan pembatasan pengaturan bidang perpajakan yang dimaksudkan untuk memenuhi tuntutan keadilan bagi Negara dalam memungut pajak. Hal ini sejalan dengan teori keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls bahwa, keadilan dapat dilihat dari dua sudut pandang, yaitu kebebasan yang sama sebesar-besarnya (*principle of greatest equal liberty*), kebebasan yang dimaksud adalah kebebasan dalam berpolitik, berbicara, dan berkeyakinan. Sedangkan yang kedua terdiri dari prinsip perbedaan (*the difference principle*) dan prinsip persamaan yang adil atas kesempatan (*the principle of fair equality of opportunity*). Secara umum Rawls melihat keadilan sebagai stabilitas hidup manusia dan keseimbangan antara kehidupan pribadi dan kehidupan bersama yang memiliki makna bahwa perbedaan harus diukur secara rasional, sehingga dapat memberikan manfaat yang paling besar bagi masyarakat. Pengampunan pajak yang diadakan oleh Pemerintah Indonesia bertujuan untuk memberikan kemanfaatan sebesar-besarnya bagi rakyat Indonesia, karena uang yang diterima kemudian masuk ke APBN untuk membiayai program pembangunan bagi kepentingan masyarakat secara lebih luas.

c. Penerapan hak imunitas

Pasal 22 UU Pengampunan Pajak menyebutkan bahwa Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pengampunan pajak, tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyelidikan, dilakukan penyidikan, atau dituntut, baik secara perdata maupun pidana, jika dalam melaksanakan tugas didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan. Pasal tersebut menurut pemohon melanggar Pasal 27 ayat (1) UUD Tahun 1945, bahwa segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya. Ketentuan ini dimaksudkan agar aparat perpajakan dalam menjalankan tugas pengampunan pajak, terhindar dari kekhawatiran terhadap ancaman hukum yang dapat terjadi di kemudian hari. Syarat adanya itikad baik dalam melaksanakan tugasnya dan harus sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan menjadi tolak ukur terhadap ada atau tidaknya perbuatan melawan hukum aparat pajak dalam melaksanakan tugas pengampunan pajak.

Jika dilihat dalam berbagai peraturan perundang-undangan, terdapat beberapa UU yang memberikan hak imunitas kepada pejabat, antara lain: UU No 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP); UU No 17 Tahun 2014 tentang Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah; UU No 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan; UU No 3 Tahun 2004 tentang Perubahan Kedua atas UU No 23 Tahun 1999 tentang Bank Indonesia; UU No 18 Tahun 2003 tentang Advokat; dan UU No 9 Tahun 2016 Tentang Pencegahan dan Penanggulangan Krisis Sistem Keuangan.

Imunitas yang diberikan kepada pejabat tertentu dalam melaksanakan tugasnya tidak bersifat mutlak dan merupakan imunitas terbatas, yaitu sepanjang dalam rangka menjalankan tugas dengan itikad baik dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Demikian pula dalam hal pengampunan pajak, kedua syarat tersebut menjadi tolak ukur terhadap ada atau tidaknya perbuatan melawan hukum yang dilakukan aparat pajak dalam melaksanakan tugas pengampunan pajak. Ketentuan ini selaras dengan Pasal 36A ayat (5) UU KUP dinyatakan “pegawai pajak tidak dapat dituntut, baik secara perdata maupun pidana, apabila dalam melaksanakan tugasnya didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”. Dalam penjelasan diatur bahwa “pegawai pajak dalam melaksanakan tugasnya dianggap berdasarkan itikad baik apabila pegawai pajak tersebut dalam melaksanakan tugasnya tidak untuk mencari keuntungan bagi diri sendiri, keluarga, kelompok, dan/atau tindakan lain yang berindikasi korupsi, kolusi, dan/atau nepotisme”.

Dasar hukum imunitas terbatas bagi aparat perpajakan dalam menjalankan tugas tersebut dapat merujuk pada ketentuan Pasal 50 KUHP yang menyatakan bahwa “barang siapa melakukan perbuatan untuk melaksanakan ketentuan undang-undang, tidak dipidana”. Selanjutnya di dalam Pasal 51 dinyatakan bahwa “barang siapa melakukan perbuatan untuk melaksanakan perintah jabatan yang diberikan oleh penguasa yang berwenang, tidak dipidana. Perintah jabatan tanpa wewenang, tidak menyebabkan hapusnya pidana, kecuali jika yang diperintah, dengan itikad baik mengira bahwa perintah diberikan dengan wewenang

dan pelaksanaannya termasuk dalam lingkungan pekerjaannya”. Dengan demikian Pasal 22 UU Pengampunan Pajak tidak bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945.

Penutup

Kebijakan pengampunan pajak memiliki kontradiksi, satu sisi merupakan upaya Pemerintah untuk meningkatkan penerimaan pajak guna membiayai program-program pembangunan yang telah direncanakan sekaligus menarik wajib pajak yang sebelumnya tidak melaporkan kewajiban pajaknya menjadi wajib pajak yang tercatat. Sisi lainnya, kebijakan ini dianggap bertentangan dengan prinsip-prinsip pajak yang bersifat memaksa serta kesetaraan hak dan kedudukan warga negara yang mendorong pengajuan permohonan *Judicial Review* UU Pengampunan Pajak.

Dalam perspektif hukum, argumen permohonan uji materiil tidak mendasar karena: 1) pada dasarnya sifat memaksa pajak sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A UUD Tahun 1945 tetap berlaku pasca-berakhirnya periode pengampunan pajak. 2) Pengampunan pajak diberikan kepada setiap wajib pajak yang memenuhi ketentuan, sehingga tidak mengesampingkan prinsip kesetaraan hak warga negara. 3) Imunitas terhadap petugas pajak dalam melaksanakan tugas pengampunan pajak merupakan imunitas terbatas yang dibatasi oleh itikad baik dan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Referensi

- Naskah Akademik RUU Tentang Pengampunan Pajak.
- Ragimun, “Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia”, www.kemenkeu.go.id, diakses tanggal 8 Agustus 2016. “Jokowi: Baru Rp118 Triliun Harta Yang Dilaporkan dari 1.810 Orang”, <https://pengampunanpajak.com/2016/08/10/>, diakses 10 Agustus 2016.
- R. Fadilah Achmad, “Teori Keadilan Menurut John Rawls”, <https://www.academia.edu/>, diakses tanggal 12 Agustus 2016.
- UU No. 1 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- “UU Tax Amnesty Akan Digugat Ke MK, Ini 21 Alasannya”, <http://nasional.kompas.com>, diakses tanggal 8 Agustus 2016.
- “Tax Amnesty Dianggap Tak Adil Bagi Kelompok Miskin?”, <http://nasional.kompas.com/>, diakses 8 Agustus 2016.