



## **ANALISIS YURIDIS FILOSOFIS TERHADAP PENETAPAN KEBIJAKAN TAX AMNESTY DI INDONESIA TERKAIT KONTEKS KEADILAN HUKUM**

**Lukiawan**

Fakultas Hukum, Universitas Maranatha Bandung  
[lukiawansukrisna@gmail.com](mailto:lukiawansukrisna@gmail.com)

**Demson Tiopan**

Fakultas Hukum, Universitas Maranatha Bandung  
[demsontiopan@gmail.com](mailto:demsontiopan@gmail.com)

**Agus Setiawan**

Fakultas Hukum, Universitas Maranatha Bandung

**Yenny Yuniawaty**

Fakultas Hukum, Universitas Maranatha Bandung  
[yenny.yuniawaty@gmail.com](mailto:yenny.yuniawaty@gmail.com)

### **Abstrak**

Rendahnya rasio pajak (tax ratio) dan masifnya underground economy mendorong Pemerintah Indonesia menerapkan kebijakan Tax Amnesty (Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016) sebagai solusi pragmatis akselerasi penerimaan negara. Namun, penelitian ini menemukan bahwa kebijakan tersebut memicu antinomi norma yang serius dalam sistem hukum Indonesia. Terdapat benturan diametral antara UU Pengampunan Pajak dengan rezim anti-pencucian uang (UU TPPU) dan pemberantasan korupsi (UU Tipikor). Klausul kerahasiaan mutlak dalam Pasal 20 UU Pengampunan Pajak berpotensi menghambat prinsip follow the money dan asset tracing, sehingga menimbulkan risiko legalisasi pencucian uang (legalized money laundering) bagi aset hasil kejahatan. Secara filosofis, kebijakan ini juga mencederai Keadilan Distributif (Justitia Distributiva) dan asas Equality Before the Law, karena negara memberikan privilege berupa penghapusan sanksi kepada pelanggar hukum, sementara Wajib Pajak patuh tetap menanggung beban pajak normal tanpa insentif yang setara. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa meskipun Tax Amnesty berhasil meningkatkan likuiditas jangka pendek, kebijakan ini secara fundamental merusak kepastian hukum dan kewibawaan sistem peradilan pidana. Oleh karena itu, Tax Amnesty Jilid III tidak direkomendasikan karena akan memperparah erosi kepatuhan sukarela dan memvalidasi perilaku moral hazard.

**Kata Kunci:** Tax Amnesty; Antinomi Norma; Keadilan Distributif; Pencucian Uang; Kepastian Hukum.

### **Abstract**

*The low tax ratio and the massive underground economy prompted the Government of Indonesia to implement the Tax Amnesty policy (Law Number 11 of 2016) as a pragmatic*

*solution to accelerate state revenue. However, this study finds that the policy triggers a serious antinomy of norms within the Indonesian legal system. There is a diametrical conflict between the Tax Amnesty Law and the anti-money laundering regime (AML Law) as well as corruption eradication efforts (Anti-Corruption Law). The absolute confidentiality clause in Article 20 of the Tax Amnesty Law potentially hinders the principles of follow the money and asset tracing, thereby creating a risk of legalized money laundering for assets derived from crimes. Philosophically, this policy also violates Distributive Justice (Justitia Distributiva) and the principle of Equality Before the Law, as the state grants privileges in the form of penalty waivers to lawbreakers, while compliant taxpayers continue to bear the normal tax burden without equivalent incentives. This research employs a normative juridical method with statutory and conceptual approaches. The results conclude that although Tax Amnesty succeeded in increasing short-term liquidity, it fundamentally undermines legal certainty and the authority of the criminal justice system. Therefore, a Volume III Tax Amnesty is not recommended as it would exacerbate the erosion of voluntary compliance and validate moral hazard behavior.*

**Keywords:** Tax Amnesty; Antinomy of Norms; Distributive Justice; Money Laundering; Legal Certainty.

## PENDAHULUAN

Rendahnya rasio pajak (tax ratio) Indonesia yang stagnan di angka 9-10% dan maraknya praktik Underground Economy menjadi tantangan struktural bagi ketahanan fiskal nasional. Dalam upaya merespons kondisi tersebut, Pemerintah menerbitkan kebijakan Tax Amnesty melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Secara pragmatis, kebijakan ini bertujuan menarik dana repatriasi dan memperluas basis pajak (tax base) dalam waktu singkat.

Namun, penerapan kebijakan ini menyisakan perdebatan yuridis yang mendalam. Dalam perspektif ilmu hukum, kebijakan Tax Amnesty memunculkan antinomi (pertentangan) antara asas kemanfaatan (utility) demi penerimaan negara dengan asas keadilan (equity) dan kepastian hukum (legal certainty). Pemerintah seolah melegitimasi pelanggaran hukum masa lalu dengan memberikan "pengampunan" berupa penghapusan sanksi administrasi dan pidana perpajakan, cukup dengan membayar uang tebusan yang tarifnya jauh lebih rendah dibandingkan tarif pajak normal.

Permasalahan hukum menjadi semakin kompleks ketika dikaitkan dengan harmonisasi peraturan perundang-undangan. Ketentuan Pasal 20 UU Pengampunan Pajak yang memberikan jaminan kerahasiaan data secara absolut, berpotensi bertentangan secara diametral dengan rezim hukum lain, khususnya Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU) dan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor). Klausul kerahasiaan ini dikhawatirkan menjadi celah (loophole) bagi praktik pencucian uang (money laundering), di mana aset hasil kejahatan dapat "dibersihkan" melalui mekanisme pembayaran tebusan pajak tanpa bisa ditelusuri asal-usulnya (predicate crime).

Kondisi ini menempatkan hukum pada posisi dilematis: apakah hukum harus terus mengalah demi kepentingan ekonomi pragmatis? Jika kebijakan ini dilakukan berulang

(seperti wacana Jilid III), maka negara secara tidak langsung sedang mengikis kepatuhan sukarela (voluntary compliance) dan memvalidasi perilaku moral hazard wajib pajak. Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian ini akan membedah disharmonisasi norma dan implikasi filosofis kebijakan Tax Amnesty terhadap konstruksi hukum pajak di Indonesia.

Rumusan masalah yang menjadi fokus penelitian ini adalah: (1) Bagaimana antinomi norma dalam pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak dikaitkan dengan Undang-Undang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) serta Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi? (2) Bagaimana tinjauan yuridis-filosofis terhadap kebijakan Tax Amnesty dalam perspektif asas keadilan distributif dan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak patuh? (3) Bagaimana rekonstruksi kebijakan hukum perpajakan di Indonesia untuk menjamin kepastian hukum dan kepatuhan sukarela tanpa bergantung pada pengampunan pajak berulang?

## **METODE**

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan sifat preskriptif-analitis, yaitu menelaah norma hukum yang berlaku untuk menemukan adanya disharmonisasi/antinomi serta merumuskan rekomendasi perbaikannya. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan (mengkaji UU No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, UU KUP, UU TPPU, UU Tipikor, serta prinsip konstitusional dalam UUD 1945), pendekatan konseptual (good governance, kepastian hukum, keadilan distributif, equality before the law, moral hazard), serta pendekatan kasus melalui analisis Putusan Mahkamah Konstitusi No. 63/PUU-XIV/2016 untuk menilai konstitusionalitas kebijakan dan implikasinya terhadap keadilan substantif.

Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan terkait dan putusan pengadilan), bahan hukum sekunder (buku, jurnal, working paper, dan laporan lembaga seperti DJP/IMF/OECD), serta bahan hukum tersier (kamus/ensiklopedia hukum). Pengumpulan bahan dilakukan melalui studi kepustakaan, sedangkan analisis dilakukan secara kualitatif-normatif dengan menafsirkan dan membandingkan norma antar-rezim hukum untuk memetakan konflik norma, menguji konsistensinya dengan asas negara hukum dan prinsip penelusuran aset (follow the money), serta menyusun rekomendasi rekonstruksi kebijakan menuju penegakan kepatuhan berbasis data dan hukum yang berkeadilan tanpa pengampunan pajak berulang.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Analisis efektivitas Tax Amnesty dalam meningkatkan penerimaan dan dibandingkan dengan negara lain**

#### **Analisis efektivitas Tax Amnesty dalam meningkatkan penerimaan**

Analisis terhadap kebijakan *tax amnesty* mengharuskan kita untuk bergerak melampaui sekadar statistik penerimaan. Kebijakan ini merupakan sebuah intervensi hukum yang kompleks, yang menyentuh fondasi filosofis dari kontrak sosial antara negara dan warga negara dalam pemungutan pajak.

Besarnya penerimaan negara dari Program Tax Amnesty tentunya sangat penting. Dalam hukum pajak, pada intinya, adalah manifestasi dari kontrak sosial. Filsuf seperti John Locke dan Jean-Jacques Rousseau menggagas bahwa warga negara secara sukarela menyerahkan sebagian dari kebebasan dan hartanya (melalui pajak) kepada negara. Sebagai imbalannya, negara wajib memberikan perlindungan, ketertiban, dan layanan publik (fungsi *bestuurszorg*) (Gerungan, 2020).

Kebijakan *tax amnesty* menguji kontrak sosial ini. Di satu sisi, ia dapat dilihat sebagai langkah pragmatis negara untuk memulihkan basis kontrak yang telah rusak (karena banyaknya aset yang "disembunyikan" di luar sistem). Di sisi lain, ia dapat dilihat sebagai pengkhianatan terhadap warga negara yang telah patuh memenuhi kewajiban kontrak mereka, yang menimbulkan pertanyaan fundamental tentang keadilan (*equity*).

Secara kuantitatif, Tax Amnesty 2016–2017 menghasilkan deklarasi harta sebesar Rp 4.295,8 triliun dan uang tebusan Rp 135 triliun. Peningkatan jumlah wajib pajak terdaftar dari 27,3 juta menjadi 39,1 juta menunjukkan perluasan basis administratif (Direktorat Jenderal Pajak, 'Laporan Realisasi Tax Amnesty 2017' (Kementerian Keuangan RI, 2017). Namun, perlu dibedakan antara efek jangka pendek dan jangka panjang. Dalam jangka pendek, kebijakan ini berhasil menghimpun dana dan menambah daftar administratif; dalam jangka menengah, beberapa indikator menunjukkan penurunan laju kepatuhan pelaporan dan risiko keluarnya kembali dana repatriasi setelah masa holding period berakhir (Direktorat Jenderal Pajak, 'Laporan Kinerja DJP 2023–2024' (Kementerian Keuangan RI, 2024).

Analisis per periode menunjukkan pola respons pada tarif berbeda: periode awal dengan tarif rendah mendorong partisipasi tinggi, sedangkan periode selanjutnya dengan tarif meningkat menunjukkan penurunan partisipasi. Fenomena ini konsisten dengan teori perilaku ekonomi yang menempatkan insentif fiskal sebagai faktor utama keputusan pelapor (Amelia, 2024).

Evaluasi efektivitas juga harus mempertimbangkan biaya administrasi dan implikasi hukum. Biaya implementasi—termasuk sosialisasi, peningkatan sistem IT, dan verifikasi data harus dibandingkan dengan manfaat fiskal. Selain itu, keberhasilan pengawasan pasca-amnesty menentukan apakah kebijakan ini benar-benar memperbaiki kepatuhan jangka panjang.

Tentunya keberhasilan dan efektifitas menyangkut dengan literatur akademis tentang kepatuhan pajak telah berevolusi. Kerangka teori awal didominasi oleh *Deterrence Theory* (Allingham dan Sandmo, 1972), yang memodelkan WP sebagai aktor rasional yang menimbang probabilitas deteksi dan besaran sanksi. Dalam model ini, *tax amnesty* adalah kegagalan *deterrence* (Baer, dkk, 2008).

Namun, teori ini tidak memadai. Kepatuhan juga dipengaruhi oleh:

1. *Fiscal Exchange Theory* (Teori Pertukaran Fiskal): Kepatuhan meningkat jika WP merasa mendapatkan manfaat layanan publik yang sepadan dengan pajak yang dibayarkan.
2. Legitimasi dan Norma Sosial: Kepatuhan meningkat jika WP memandang sistem pajak sebagai sesuatu yang adil, dan jika norma sosial di sekitarnya mendukung kepatuhan

(Feld dan Frey, 2007) ((Feld & Frey, 2007).

*Tax amnesty* secara langsung merusak kedua pilar ini. Ia mengirimkan sinyal bahwa sistem *tidak adil* (menghargai yang tidak patuh) dan merusak norma sosial kepatuhan.

Selain itu Tax Amnesty juga berdekatan dengan prinsip *Moral Hazard* sebagai Konsep Yuridis-Ekonomis. *Moral hazard* (bahaya moral) adalah konsep sentral. Dalam konteks ini, *moral hazard* berarti bahwa dengan adanya "pengampunan", negara secara tidak langsung mendorong perilaku tidak patuh di masa depan. Ini adalah masalah *principal-agent* klasik, di mana *principal* (negara) tidak dapat mengobservasi penuh tindakan *agent* (WP). Ketika *principal* menawarkan amnesti, *agent* belajar bahwa ketidakpatuhan memiliki konsekuensi yang rendah. Studi komparatif (Baer dan Le Borgne, 2008) menunjukkan bahwa *tax amnesty* yang diulang-ulang hampir selalu berujung pada penurunan kepatuhan jangka panjang, mengkonfirmasi validitas teori *moral hazard* (Baer, dkk, 2008).

### **Analisis Komparatif Mendalam: Desain, Konteks, dan Pelajaran dari Negara Lain**

Pengalaman internasional mengenai *tax amnesty* sangat bervariasi; tidak ada satu model yang cocok untuk semua. Keberhasilan atau kegagalan suatu program tidak hanya diukur dari penerimaan jangka pendek, tetapi dari dampaknya terhadap kepatuhan jangka panjang (*long-term compliance*), keadilan fiskal, dan kredibilitas sistem hukum.

Jika program Indonesia dibandingkan dengan pengalaman negara lain, kita dapat mengidentifikasi beberapa model dan pelajaran kunci:

#### **a. Model 1: Amnesti sebagai "Ancaman Kredibel" (The Credible Threat Model)**

Model ini berhasil karena amnesti bukanlah "hadiah", melainkan "tawaran terakhir" sebelum penegakan hukum yang masif dan tak terhindarkan.

- Irlandia (1988): Seperti yang disinggung dalam draf, keberhasilan amnesti Irlandia bukan terletak pada tarifnya. Faktor kuncinya adalah *kredibilitas ancaman*. Pemerintah secara masif mengumumkan bahwa program ini adalah kesempatan *terakhir* sebelum mereka meluncurkan sistem investigasi pajak berbasis komputer (IT *database*) baru yang akan mengaudit secara menyeluruh. Publik percaya pada ancaman ini (Baer, dkk 2008).

Implikasi Hukum: Model ini berhasil karena *memperkuat* (bukan melemahkan) asas kepastian hukum. Pesannya jelas: "Hukum akan ditegakkan sepenuhnya setelah tanggal X; ini satu-satunya kesempatan Anda." Ini meminimalkan *moral hazard* karena publik yakin program tidak akan diulang.

- Argentina (2016 - *Blanqueo*): Ini adalah salah satu amnesti terbesar dalam sejarah (mendeklarasikan lebih dari USD 116 miliar). Pendorong utamanya bukan tarif rendah, melainkan *ancaman eksternal* yang kredibel: implementasi global dari *Automatic Exchange of Information* (AEOI) oleh OECD. Wajib Pajak (WP) menyadari bahwa aset luar negeri mereka *pasti* akan terlihat oleh otoritas pajak Argentina mulai tahun berikutnya (OECD Publishing, 2024).

Implikasi Hukum: Ini adalah pelajaran krusial bagi Indonesia. Keberhasilan amnesti Indonesia, yang juga dilakukan menjelang implementasi AEOI, sangat bergantung pada ancaman kredibel yang sama. Ini mendukung rekomendasi untuk mengoptimalkan AEOI

sebagai alat penegakan pasca-amnesti.

**b. Model 2: Amnesti sebagai "Preseden Buruk" (The Moral Hazard Model)**

Model ini gagal dalam jangka panjang karena program diulang-ulang, yang secara efektif merusak budaya kepatuhan dan mencederai asas keadilan.

- India (Contoh: VDIS 1997): India memiliki sejarah panjang *tax amnesty* yang berulang. Program *Voluntary Disclosure of Income Scheme* (VDIS) 1997 secara finansial berhasil dalam jangka pendek. Namun, karena program ini adalah salah satu dari sekian banyak program serupa (sebelum dan sesudahnya), ia menciptakan ekspektasi publik bahwa ketidakpatuhan akan selalu "dimaafkan" di masa depan (Baer, dkk, 2008).

Implikasi Hukum: Ini adalah contoh klasik dari *moral hazard*. Program yang berulang secara langsung merusak asas kepastian hukum dan asas keadilan. WP yang patuh merasa "dikhianati", sementara WP yang tidak patuh belajar untuk menunggu amnesti berikutnya. Ini menegaskan pentingnya rekomendasi agar amnesti Indonesia ditetapkan sebagai *one-time policy*.

- Italia (*Scudo Fiscale*, Berulang kali): Italia juga berulang kali menawarkan amnesti untuk aset luar negeri. Akibatnya, amnesti menjadi bagian yang "diharapkan" dari sistem fiskal, bukan lagi kebijakan *extraordinary*. Hal ini menciptakan budaya di mana penghindaran pajak dianggap "rasional" karena selalu ada mekanisme "pemutihan" dengan biaya rendah.<sup>11</sup>

Implikasi Hukum: Program ini mengorbankan keadilan distributif demi penerimaan jangka pendek. Kredibilitas otoritas pajak tergerus, dan kepatuhan sukarela menurun drastis.

**c. Model 3: Amnesti Digerakkan Penegakan (The Enforcement-Driven Model)**

Model ini berbeda secara fundamental. Ini bukanlah amnesti "murah", melainkan program pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) yang didorong oleh ketakutan akan penegakan hukum.

- Amerika Serikat (Offshore Voluntary Disclosure Program / OVDP, 2009- 2018): Program AS tidak menawarkan "pengampunan" dengan tarif tebusan rendah seperti Indonesia. Sebaliknya, OVDP adalah jalur bagi WP untuk "mengaku" sebelum tertangkap. Mereka harus membayar *seluruh* pajak terutang, ditambah bunga, ditambah sanksi (meskipun sanksinya dikurangi dari sanksi maksimal).

Pendorongnya adalah *penegakan hukum* yang masif, dimulai dari skandal perbankan Swiss (kasus UBS) dan pengesahan UU FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). WP berpartisipasi bukan karena insentif, tapi karena *ketakutan* akan deteksi dan sanksi pidana.

Implikasi Hukum: Model AS secara superior menjaga asas keadilan dan kepastian hukum. Ia tidak memberi "diskon" pada pokok pajak, hanya mengurangi sanksi. Ini menunjukkan bahwa alternatif dari *tax amnesty* berbasis insentif adalah investasi besar-besaran pada kapasitas penegakan hukum dan teknologi pengawasan.

**Sintesis dan Pelajaran Kunci untuk Indonesia**

Analisis komparatif ini menempatkan Tax Amnesty Indonesia 2016-2017 dalam posisi yang genting:

1. Desain Indonesia (Tarif Rendah): Desain Indonesia mirip dengan model Italia/India (insentif tinggi, tarif tebusan rendah), yang berisiko tinggi menciptakan *moral hazard* dan mencederai rasa keadilan.
2. Konteks Indonesia (Momentum AEoI): Namun, *konteks* waktunya mirip dengan Argentina (menjelang implementasi AEoI). Ini adalah faktor mitigasi yang kuat, yang mendorong partisipasi.
3. Pelajaran Utama: Keberhasilan jangka panjang *tax amnesty* Indonesia akan bergantung sepenuhnya pada langkah-langkah *pasca-amnesti*.
  - o Jika Indonesia gagal melakukan penegakan hukum secara kredibel pasca-amnesti (menggunakan data yang diperoleh dan data AEoI), maka Indonesia akan jatuh ke dalam model kegagalan Italia/India, di mana *moral hazard* terkonfirmasi dan kepatuhan jangka panjang rusak.
  - o Jika Indonesia berhasil mentransformasi administrasinya dan melakukan penegakan hukum yang tegas (seperti model Irlandia atau AS), maka program 2016-2017 dapat dibenarkan secara historis sebagai "jembatan" satu kali yang menyakitkan namun perlu menuju era kepatuhan baru.

Berdasarkan analisis data dan studi komparatif di atas, penelitian ini memberikan penegasan jawaban terhadap rumusan masalah pertama sebagai berikut:

1. Efektivitas Kuantitatif (Jangka Pendek): Terbukti Efektif Secara Signifikan Secara kuantitatif, *Tax Amnesty* 2016-2017 terbukti efektif dalam memobilisasi aset jangka pendek. Capaian deklarasi harta sebesar Rp 4.295,8 triliun dan uang tebusan Rp 135 triliun merupakan angka yang monumental jika dibandingkan dengan PDB saat itu. Selain itu, perluasan basis pajak administratif melalui penambahan wajib pajak dari 27,3 juta menjadi 39,1 juta menunjukkan bahwa kebijakan ini sukses membuka "kotak pandora" ekonomi bawah tanah (*underground economy*) yang selama ini tidak terjangkau sistem administrasi.
2. Efektivitas Kualitatif (Jangka Panjang): Rentan dan Belum Teruji Namun, efektivitas ini bersifat parsial. Kenaikan basis data administratif belum berbanding lurus dengan kepatuhan sukarela jangka panjang. Indikator penurunan laju kepatuhan pasca- amnesti menegaskan bahwa efektivitas tersebut lebih didorong oleh insentif tarif (diskon) daripada kesadaran hukum instrinsik. Tanpa reformasi lanjutan, lonjakan data ini hanya menjadi arsip administratif tanpa dampak fiskal berkelanjutan.
3. Posisi Indonesia dalam Perbandingan Global: Model Hibrida yang Berisiko Dalam komparasi internasional, Indonesia menempati posisi unik dan berisiko:
  - Dari sisi Partisipasi: Indonesia menyamai kesuksesan Argentina (2016). Faktor pendorong utamanya bukanlah desain kebijakan internal semata, melainkan momentum eksternal berupa ancaman implementasi *Automatic Exchange of Information* (AEoI).
  - Dari sisi Desain Tarif: Indonesia mengadopsi pendekatan tarif rendah (insentif) yang mirip dengan model India (VDIS 1997) atau Italia, yang rawan kritik. Berbeda dengan Amerika Serikat (OVDPA) yang menekankan

pembayaran penuh pokok pajak , Indonesia memilih mengorbankan potensi penerimaan pokok demi partisipasi luas.

Dengan demikian, *Tax Amnesty* 2016-2017 efektif sebagai "Jembatan Transisi" (membawa masuk aset ke dalam sistem), namun belum efektif sebagai "Solusi Kepatuhan". Keberhasilan Indonesia secara komparatif lebih disebabkan oleh ketepatan momentum global (AEoI) daripada keunggulan desain hukumnya, sehingga menyisakan pekerjaan rumah besar dalam aspek penegakan hukum pasca-amnesti untuk mencegah kembalinya perilaku ketidakpatuhan (*non-compliance*).

### **Implikasi hukum kebijakan ini terhadap asas-asas hukum pajak seperti keadilan, kepastian hukum, dan non-diskriminasi**

Ini adalah inti dari analisis yuridis-kritis. Implementasi Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak tidak dapat dilepaskan dari konsekuensi yuridis yang fundamental. Kebijakan ini, meskipun dibenarkan atas dasar pragmatisme fiskal, secara langsung mengintervensi dan berbenturan dengan norma-norma sentral dalam arsitektur hukum Indonesia.

#### **Benturan Asas Keadilan (*Equity*) dan Prinsip Non-Diskriminasi**

Ini adalah implikasi hukum yang paling fundamental. UU 11/2016 secara *de jure* (menurut hukum) menciptakan diskriminasi perlakuan.

- Norma yang Berlaku (*Lex Generalis*): Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagai hukum pajak formal, menetapkan sistem *self-assessment* yang disertai sanksi tegas. Jika seorang WP tidak patuh (misalnya, tidak lapor SPT atau kurang bayar), UU KUP (misalnya Pasal 13, 13A, 14, 15) menetapkan sanksi administrasi (bunga, denda, kenaikan) yang bersifat kumulatif dan berat.
- Norma Baru (*Lex Specialis*): UU 11/2016 hadir sebagai *lex specialis* yang menyimpangi (*derogat*) *lex generalis* (UU KUP). Pasal 11 UU 11/2016 secara eksplisit memberikan fasilitas "penghapusan pajak yang terutang... [dan] penghapusan sanksi administrasi...".

Analisis yuridisnya adalah terjadi pencederaan asas keadilan horizontal. Bayangkan dua WP (A dan B) dengan kondisi ekonomi identik. WP A patuh membayar pajak PPh Badan 25%. WP B tidak patuh dan menyembunyikan asetnya. Melalui *tax amnesty*, WP B kini dapat "membersihkan" asetnya hanya dengan membayar tebusan 2% (pada periode awal).

Negara, melalui UU 11/2016, secara sadar telah memberikan "hukuman" (berupa tarif normal yang tinggi) kepada WP A yang patuh, dan memberikan "hadiah" (berupa tarif tebusan super rendah) kepada WP B yang tidak patuh. Ini adalah bentuk diskriminasi yang dilegalkan oleh undang-undang, yang secara langsung merusak kontrak sosial dan *trust* publik terhadap sistem perpajakan .



Dari kacamata filsafat hukum, khususnya teori keadilan distributif Aristoteles, kebijakan ini menciptakan ketidakadilan yang nyata. Negara memberikan "hadiah" berupa diskon tarif dan penghapusan sanksi kepada warga negara yang tidak patuh (pelanggar hukum), sementara Wajib Pajak yang patuh tidak mendapatkan insentif setara dan tetap dikenakan tarif normal yang tinggi.

Lebih jauh, perlindungan hukum yang diberikan UU Pengampunan Pajak kepada pesertanya pun bersifat semu (*pseudo-protection*). Perlindungan dalam Pasal 11 ayat (5) berupa penghentian pemeriksaan pajak hanya bersifat administratif. Namun, posisi Wajib Pajak tetap lemah (rentan) karena adanya Pasal 18, yang mengatur bahwa apabila di kemudian hari ditemukan harta yang belum dilaporkan, harta tersebut dianggap sebagai penghasilan dan dikenai sanksi administratif sebesar 200%.

Bagi Wajib Pajak patuh yang merasa dicerai rasa keadilannya, upaya hukum yang tersedia sangat terbatas. Mekanisme gugatan melalui Pengadilan Pajak tidak mengakomodasi gugatan atas dasar "kecemburuan rasa keadilan", melainkan hanya sengketa teknis penetapan pajak. Satu-satunya upaya hukum yang fundamental adalah melalui Judicial Review ke Mahkamah Konstitusi, sebagaimana pernah dilakukan pada tahun 2016. Namun, dengan putusan MK yang menolak gugatan tersebut atas dasar "kegentingan ekonomi", maka secara yuridis, Wajib Pajak patuh dipaksa menerima ketidakadilan ini sebagai bentuk pengorbanan demi stabilitas fiskal negara.

Kondisi ini menegaskan bahwa dalam kebijakan Tax Amnesty, asas kepastian hukum (*rechtssicherheit*) dan asas keadilan (*gerechtigheit*) telah dikesampingkan (*diderogasi*) demi mencapai asas kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) jangka pendek semata.

### **Aspek Konstitusionalitas: *Open Legal Policy* vs. Keadilan Substantif**

Setiap produk hukum pajak harus berlandaskan pada **Pasal 23A UUD 1945**, yang menegaskan asas legalitas ("Pajak... diatur dengan undang-undang"). UU 11/2016 secara formal memenuhi syarat ini. Namun, tantangan konstitusional utama datang dari dua asas lain yang dijamin oleh UUD 1945:

1. Asas Kesetaraan di Hadapan Hukum (Pasal 27 ayat (1) UUD 1945): "Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum..."
2. Asas Kepastian Hukum yang Adil (Pasal 28D ayat (1) UUD 1945): "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil..."

Gugatan terhadap UU 11/2016 diajukan ke Mahkamah Konstitusi (MK). Melalui Putusan No. 63/PUU-XIV/2016, MK menolak gugatan tersebut. MK berpendapat bahwa kebijakan *tax amnesty* adalah bagian dari kewenangan pembentuk undang-undang (*open legal policy*) untuk mengatur kebijakan fiskal. MK juga menyatakan tidak ada pelanggaran asas kesetaraan (Pasal 27(1)) karena situasi (objek) yang diaturnya berbeda, yakni antara WP yang patuh dan WP yang tidak patuh yang diberi kesempatan untuk "kembali" ke sistem.

Namun, analisis kritis secara yuridis-filosofis harus melampaui putusan MK. Putusan MK tersebut lebih mencerminkan pendekatan *originalism* atau *textualism* yang kaku, serta

positivisme hukum, yang memprioritaskan legalitas formal (kewenangan pembentuk UU) di atas *keadilan substantif* (dampak nyata kebijakan terhadap rasa keadilan masyarakat).

Argumen *open legal policy* menjadi problematis ketika kebijakan tersebut secara fundamental mencederai asas konstitusional lain, dalam hal ini Pasal 28D(1) tentang "kepastian hukum yang adil". Dengan memberikan "pengampunan" kepada pelanggar hukum pajak, negara telah gagal memberikan "kepastian hukum yang adil" bagi mereka yang telah patuh. Putusan MK gagal menimbang secara proporsional antara kebutuhan pragmatis negara dengan perlindungan hak konstitusional WP patuh atas keadilan.

Asas *Rechtsstaat* (Negara Hukum), sebagaimana diamanatkan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945, mensyaratkan adanya kepastian hukum. Dalam hukum pajak, kepastian hukum berarti WP dapat memprediksi konsekuensi dari tindakannya (patuh atau tidak patuh).

- Norma yang Dikesampingkan: UU 11/2016 menangguhkan (*suspends*) seluruh aparat penegakan sanksi, baik administratif (diatur dalam Bab VII UU KUP) maupun pidana (diatur dalam Bab VIII UU KUP).
- Implikasi: Kebijakan ini mengirimkan sinyal normatif bahwa sanksi berat yang diatur dalam UU KUP bersifat *negotiable* (dapat dinegosiasikan) atau bahkan dapat dihapuskan oleh kebijakan politik sesaat. *Deterrence effect* (efek gentar) dari sanksi-sanksi tersebut—yang merupakan pilar dari sistem *self-assessment*—menjadi tumpul.

Inilah akar yuridis dari *moral hazard*. Ketika kepastian akan penegakan sanksi (sebagaimana diatur dalam UU KUP) diruntuhkan oleh *lex specialis* (UU 11/2016), WP yang rasional secara ekonomi akan cenderung berspekulasi: menunda kepatuhan atau bahkan tidak patuh, sambil menunggu kemungkinan adanya amnesti jilid berikutnya. Kegagalan pemerintah untuk menegaskan sifat *one-time* dari kebijakan ini memperburuk risiko ini.

## **Analisis Filosofis terhadap Wacana Tax Amnesty Jilid III dan Rekonstruksi Kebijakan Keberlanjutan**

### **Tax Amnesty Jilid III: Antara Kebutuhan Pragmatis dan Delegitimasi Hukum**

Analisis terhadap kemungkinan penerapan Tax Amnesty Jilid III harus diletakkan dalam kerangka *cost-benefit analysis* yuridis. Secara pragmatis, kebijakan ini mungkin menawarkan suntikan likuiditas jangka pendek bagi negara. Namun, secara yuridis, penerapan amnesti yang berulang (*repetitif*) menimbulkan risiko kerusakan permanen pada sistem hukum pajak.

Merujuk pada teori kepatuhan, pengulangan amnesti akan menggeser persepsi Wajib Pajak (WP) terhadap hukum pajak dari "kewajiban yang memaksa" (*imperative*) menjadi "negosiasi yang fleksibel" (*negotiable*). Jika Tax Amnesty III diberlakukan tanpa perubahan fundamental pada daya paksa hukum, maka kebijakan ini akan mengonfirmasi kegagalan fungsi *deterrence* negara. Hal ini sejalan dengan pandangan Baer dan Le Borgne (IMF) yang menyatakan bahwa amnesti berulang hampir selalu berujung pada penurunan kepatuhan jangka panjang akibat *moral hazard*.

Dalam perspektif keadilan (*equity*), Tax Amnesty III berpotensi melanggar asas

keadilan distributif secara lebih berat dibandingkan jilid sebelumnya. Memberikan pengampunan berulang kepada kelompok yang sama (pengemplang pajak) merupakan bentuk ketidakadilan nyata terhadap WP patuh yang konsisten memenuhi kewajiban tanpa insentif serupa. Oleh karena itu, secara normatif, Tax Amnesty III seharusnya tidak ditempatkan sebagai opsi kebijakan utama, melainkan opsi yang harus dihindari demi menjaga kewibawaan hukum (dignity of law).

Pelaksanaan kebijakan Tax Amnesty di Indonesia tidak hanya menyisakan persoalan efektivitas ekonomi, tetapi juga memunculkan problematika yuridis yang serius berupa antinomi norma. Antinomi ini terjadi ketika penerapan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak) secara diametral bertentangan dengan semangat dan norma yang terkandung dalam undang-undang pidana khusus lainnya, yakni rezim anti-pencucian uang dan pemberantasan korupsi. Hal ini menciptakan ketegangan antara asas kemanfaatan (utility) demi penerimaan negara dengan asas keadilan (justice) dalam penegakan hukum pidana.

### **Benturan dengan Rezim Anti-Pencucian Uang (UU TPPU)**

Konflik norma yang paling krusial terjadi antara UU Pengampunan Pajak dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU).

Secara spesifik, Pasal 20 UU Pengampunan Pajak memberikan jaminan kerahasiaan absolut, di mana data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan Harta tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak. Ketentuan ini secara yuridis melumpuhkan prinsip dasar dalam rezim anti-pencucian uang, yaitu prinsip follow the money.

Dalam perspektif UU TPPU, setiap harta kekayaan yang disembunyikan dan tidak dilaporkan patut diduga sebagai hasil tindak pidana (proceeds of crime). Namun, dengan mekanisme Tax Amnesty, negara membuka celah terjadinya praktik legalized money laundering (pencucian uang yang dilegalkan). Wajib Pajak yang memiliki aset dari hasil kejahatan asal (predicate crime) seperti perjudian, pembalakan liar, atau perdagangan ilegal dapat memanfaatkan fasilitas ini untuk "memutihkan" aset tersebut. Dengan membayar uang tebusan yang relatif kecil, aset yang semula ilegal berubah status menjadi aset yang sah dalam sistem perpajakan, sementara asal-usul perolehannya tertutup rapat oleh dinding kerahasiaan Pasal 20. Hal ini mencederai semangat transparansi sistem keuangan yang dibangun oleh rezim UU TPPU.

Implikasi hukum paling problematis dari UU 11/2016 terletak pada norma kerahasiaan dan imunitas yang diberikannya.

- Norma Kerahasiaan (Pasal 19 UU 11/2016): Melindungi data peserta amnesti dari siapa pun.
- Norma Imunitas (Pasal 20 UU 11/2016): Secara tegas menyatakan, "Data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan... *tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana* terhadap Wajib Pajak."

Analisis yuridisnya, Pasal 20 ini menciptakan "tembok" hukum yang absolut. Imunitas ini tidak hanya berlaku untuk pidana pajak (yang memang dihapuskan oleh Pasal 11), tetapi juga untuk *tindak pidana lainnya*. Meskipun ada pengecualian (untuk terorisme, narkoba, dan perdagangan manusia), norma ini secara efektif menutup akses bagi penegak hukum lain (Kepolisian, Kejaksaan, dan KPK) untuk menggunakan data pengungkapan harta sebagai bukti permulaan.

Kekhawatiran hukum yang muncul adalah potensi UU 11/2016 disalahgunakan sebagai sarana pencucian uang yang dilegalkan oleh undang-undang (*legalized money laundering*).<sup>16</sup> Aset yang mungkin berasal dari *predicate crimes* (tindak pidana asal) seperti korupsi atau kejahatan perbankan (yang tidak dikecualikan), dapat "dibersihkan" melalui pembayaran uang tebusan, dan setelah itu, aset tersebut terlindungi oleh imunitas hukum absolut dari Pasal 20. Ini berpotensi menciptakan konflik norma dengan UU No. 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU).

### **Hambatan terhadap Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor)**

Disharmonisasi hukum juga terjadi terhadap Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Korupsi sebagai extraordinary crime mensyaratkan upaya luar biasa dalam pemberantasannya, termasuk penelusuran aset (*asset tracing*) untuk pengembalian kerugian negara.

Namun, UU Pengampunan Pajak menciptakan imunitas terselubung. Meskipun Pasal 3 UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa pengampunan tidak berlaku bagi Wajib Pajak yang "sedang dilakukan penyidikan" untuk tindak pidana tertentu, namun bagi pelaku korupsi yang belum terdeteksi, kebijakan ini menjadi "tempat perlindungan" (*safe haven*).

Ketika seorang koruptor mendeklarasikan aset hasil korupsinya dalam skema Tax Amnesty, aparat penegak hukum (KPK, Kejaksaan, Kepolisian) kehilangan akses terhadap data tersebut sebagai bukti permulaan. Secara filosofis, hal ini melanggar asas *equality before the law* (persamaan di hadapan hukum) sebagaimana diamanatkan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945. Terjadi diskriminasi penegakan hukum yang mencolok: pelaku kejahatan konvensional dikejar dan dipidana, sedangkan pelaku kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) yang memiliki kemampuan finansial untuk membayar tebusan pajak diberikan privilese berupa kerahasiaan data dan penghapusan sanksi administrasi serta pidana perpajakan.

### **Rekonstruksi Kebijakan Masa Depan: Menuju Penegakan Hukum Berkeadilan (Enforced Compliance)**

Berdasarkan analisis di atas, wacana untuk melakukan Tax Amnesty Jilid III harus ditolak secara tegas. Pengulangan kebijakan ini akan menjadi justifikasi permanen bagi perilaku moral hazard dan melegitimasi ketidakpatuhan.

Sebagai rekomendasi yuridis, arah politik hukum (*legal policy*) perpajakan Indonesia harus direkonstruksi dari rezim "pengampunan" menuju rezim "penegakan hukum berbasis data".

Optimalisasi AEOI (*Automatic Exchange of Information*): Dengan berlakunya UU No. 9 Tahun 2017, DJP memiliki akses data keuangan global. Penegakan hukum harus dilakukan

dengan memanfaatkan data ini secara otomatis untuk mendeteksi tax evasion, bukan dengan memohon kejujuran WP melalui amnesti.

Integrasi Data Penegakan Hukum: Perlu adanya revisi regulasi yang memungkinkan sinkronisasi data terbatas antara DJP, PPATK, dan KPK untuk aset-aset yang terindikasi kuat berasal dari tindak pidana berat (korupsi/narkotika), sehingga pajak tidak lagi menjadi sarana pencucian uang.

Single Identification Number (SIN): Percepatan implementasi NIK sebagai NPWP harus dimaknai sebagai alat pengawasan terintegrasi untuk membangun kepatuhan sukarela yang berbasis pada sistem (system-based compliance), bukan berbasis insentif sesaat.

Hanya dengan kembali pada supremasi hukum dan konsistensi penegakan aturan (law enforcement), Indonesia dapat membangun sistem perpajakan yang berkeadilan, pasti, dan berkelanjutan, tanpa harus mengorbankan integritas sistem hukum nasional melalui pengampunan yang berulang.

## KESIMPULAN

Berdasarkan analisis filosofis, empiris, dan komparatif yang telah dilakukan, penelitian ini menghasilkan tiga kesimpulan utama yang menjawab rumusan masalah:

1. Efektivitas Semu dan Antinomi Tujuan (Menjawab Rumusan Masalah 1) Secara kuantitatif, kebijakan Tax Amnesty berhasil mencapai deklarasi harta yang masif sebagai solusi pragmatis jangka pendek (short-term liquidity). Namun, secara yuridis-kualitatif, kebijakan ini gagal membangun kepatuhan pajak sukarela yang berkelanjutan karena adanya antinomi norma antara tujuan penerimaan negara dengan prinsip penegakan hukum. Kepatuhan yang terbentuk bersifat artifisial karena didorong oleh insentif pengampunan (diskon tarif), bukan kesadaran hukum, sehingga menyisakan tantangan stagnasi rasio pajak pasca-amnesti.
2. Disharmonisasi Hukum dan Cedera Keadilan (Menjawab Rumusan Masalah 2) Implikasi hukum kebijakan ini menciptakan disharmonisasi peraturan perundang-undangan yang serius. Pemberian jaminan kerahasiaan absolut dalam UU Pengampunan Pajak bertentangan secara diametral dengan prinsip follow the money dalam UU TPPU dan semangat pemberantasan korupsi dalam UU Tipikor, yang berisiko melegalkan pencucian uang (legalized money laundering). Selain itu, kebijakan ini mencederai asas Keadilan Distributif (Justitia Distributiva) karena negara memberikan perlakuan istimewa kepada pelanggar hukum, sementara Wajib Pajak patuh mengalami diskriminasi tanpa perlindungan rasa keadilan yang setara.
3. Penolakan Amnesti Berulang dan Urgensi Penegakan Hukum (Menjawab Rumusan Masalah 3) Penerapan Tax Amnesty Jilid III atau amnesti lanjutan tidak dapat dibenarkan secara yuridis dan teoritis karena akan memvalidasi perilaku moral hazard, di mana ketidakpatuhan dianggap sebagai rasionalitas ekonomi yang dapat "diampuni". Demi memulihkan kepastian hukum (legal certainty), arah kebijakan masa depan harus beralih dari rezim pengampunan menuju rezim penegakan hukum (law enforcement)

yang tegas dan berkeadilan, dengan memanfaatkan integrasi data otomatis (Automatic Exchange of Information) untuk menindak pengemplang pajak tanpa kompromi.n masalah:

## **DAFTAR PUSTAKA**

### **A. Buku, Laporan, dan Working Paper**

- Baer, Katherine, dan Eric Le Borgne. Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives. IMF Working Paper. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2008.
- Direktorat Jenderal Pajak. Laporan Kinerja DJP 2023–2024. Jakarta: Kementerian Keuangan RI, 2024.
- Direktorat Jenderal Pajak. Laporan Realisasi Tax Amnesty 2017. Jakarta: Kementerian Keuangan RI, 2017.
- International Monetary Fund. Indonesia: Tax Policy Review. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2023.
- OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Report. Paris: OECD Publishing, 2024.

### **B. Jurnal Ilmiah**

- Feld, Lars P., dan Bruno S. Frey. "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation." *Law & Policy* 29, no. 1 (2007): 102–120. (Ditambahkan sesuai permintaan sebelumnya).
- Gerungan, Rivo Marcelino. "Implikasi Hukum dan Legalitas Tax Amnesty Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia." *Lex Administratum* 8, no. 1 (2020).
- Suprianingtias, S. Amelia. "Pengaruh Tax Amnesty terhadap Penerimaan Pajak di Indonesia." *Jurnal Keuangan dan Hukum* 12, no. 1 (2024).

### **C. Peraturan Perundang-undangan dan Putusan Pengadilan**

- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Jakarta: Sekretariat Negara, 2016.

### **D. Sumber Lain**

- Sukardi, Ichwan. "Kritik Tax Amnesty: Ketidakadilan dan Moral Hazard." RSM Indonesia YouTube Channel, 2025. (<https://www.youtube.com/watch?v=gHsUTIvySkg>)
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016 tentang Pengujian Undang-Undang Pengampunan Pajak. Jakarta, 2016.