



KEPASTIAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK YANG MENGIKUTI TAX AMNESTY JILID II MELALUI PENGUNGKAPAN HARTA SECARA SUKARELA

Muhammad Hidayat Sumarna¹, Khalimi²

^{1,2} Universitas Jayabaya, Indonesia.

History Article

Article history:

Received December 3, 2022
Approved December 6, 2022

Keywords:

Letter of Notification of Disclosure of Net Assets, Legal Certainty for Taxpayers

ABSTRACT

This study aims to discuss how the position of the Notice of Disclosure of Assets and the legal certainty of the certificate of disclosure of net assets which is the cause of the dispute between the Taxpayer and the Director General of Taxes, by using the theory of awareness of the taxpayer and the theory of legal certainty. The method used by this writer is normative juridical research which is supported by a statute approach, a conceptual approach, a case approach based on primary legal materials, secondary legal materials and tertiary legal materials. The technique of collecting legal material is obtained through studies or reviewing legislation and library research as well as decisions of the Tax Court and Decisions of the Supreme Court which the researchers then analyze by means of systematic interpretation. The results of this study indicate that the examination of extensification and intensification will eventually lead to a tax assessment letter, namely a letter stating that there is a shortage of the amount of tax debt that must be paid and even an investigation can also occur on the taxpayer. Guided by Article 12 paragraph (2) and paragraph (3) of the KUP Law stipulates that the amount of tax payable according to the notification letter submitted by the taxpayer is the amount of tax payable in accordance with the provisions of the tax laws and regulations and the Director General of Taxes determines the amount of tax to be paid. payable if the Director General of Taxes obtains evidence that the amount of tax payable according to the Tax Return is incorrect.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk membahas mengenai bagaimana kedudukan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta serta kepastian hukum atas surat keterangan pengungkapan harta bersih yang menjadi penyebab terjadinya sengketa antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak, dengan menggunakan teori kesadaran wajib pajak dan teori kepastian hukum. Metode yang digunakan dalam penulis ini adalah penelitian yuridis normatif yang didukung dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan kasus (*case approach*) dengan bersumber pada bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Teknik pengumpulan bahan hukum diperoleh melalui studi atau mengkaji perundang-undangan dan penelitian kepustakaan (*library research*) serta putusan Pengadilan Pajak dan Putusan Mahkamah Agung yang kemudian peneliti analisis dengan cara penafsiran sistematis. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemeriksaan ekstensifikasi maupun

intensifikasi yang pada akhirnya akan menimbulkan Surat Ketepatan pajak, yaitu surat yang menyatakan adanya kekurangan jumlah utang pajak yang masih harus dibayar bahkan dapat juga terjadi penyidikan terhadap wajib pajak tersebut. Berpedoman pada Pasal 12 ayat (2) dan ayat (3) UU KUP mengatur bahwa Jumlah Pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan tidak benar.

© 2020 Jurnal Ilmiah Global Education

*Corresponding author email: malihakimi@gmail.com

PENDAHULUAN

Pembangunan nasional merupakan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus dan berkesinambungan yang mempunyai tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Agar dapat merealisasikan kegiatan tersebut perlu adanya pembiayaan dalam pembangunan tersebut. Usaha dalam memandirikan suatu negara atau daerah ialah dengan memakai sumber dana yang berasal dari dalam negeri yang berwujud pajak yang harus terus diupayakan.

Pada APBN sumber pendapatan terbanyak diperoleh dari sektor perpajakan meskipun masih banyak sektor lain seperti minyak bumi dan gas, serta bantuan dari luar negeri. Diharapkan pemasukan dari sektor pajak terus dinaikkan salah satunya dengan mengadakan kebijakan-kebijakan baru seperti ekstensikasi dan intensikasi. Ekstensikasi perpajakan dilaksanakan dengan cara meningkatkan jumlah pajak dan objek pajak baru, sedangkan intensikasi perpajakan dilaksanakan dengan berorientasi pada peningkatan kepatuhan dan kesadaran wajib pajak misalnya intensikasi pajak di sektor-sektor tertentu (Trisni & Anwar, 2010). Pada kurun waktu 2003 s.d 2007 dan tahun 2009, pertumbuhan penerimaan pajak rata-rata sebesar 19,36% yang disebabkan oleh reformasi perpajakan.

Khusus tahun 2008 pertumbuhan penerimaan pajak menjadi 42,70%, karena adanya program sunset policy (program pengampunan pajak bagi wajib pajak yang dengan sukarela melakukan pembetulan SPT tahun 2007 ke bawah). Diharapkan sampai tahun 2011, 100% penerimaan negara bersumber dari sektor pajak, karena sektor migas yang dahulu menjadi andalan penerimaan negara sekarang tidak bisa diharapkan karena sifatnya yang tidak dapat diperbaharui (non renewable resources) (Said & Damayanti 2013). Reformasi perpajakan tahap pertama, tahap kedua dan ketiga telah menghasilkan pertumbuhan penerimaan pajak rata-rata sebesar 19,36% tetapi masih di bawah target pertumbuhan pemerintah sebesar 30%. (Randi, Maria & Dewantaram, 2016)

Kepatuhan wajib pajak yaitu dimana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakan dengan baik dan benar sesuai dengan peraturan dan undang-undang pajak yang berlaku. Sejatinya kepatuhan pajak diharapkan lebih merupakan suatu kesadaran secara sukarela (voluntary tax compliance) (Noor & Jeyapalan 2013). Kepatuhan sukarela (voluntary tax compliance), yaitu mencapai tingkatan kesadaran untuk tunduk terhadap peraturan perpajakan dan sekaligus terhadap administrasi pajak yang berlaku tanpa disertai dengan aktivitas tindakan dari otoritas pajak (enforcement activity) sebelumnya (Timbul & Mukhils 2012). Perlu adanya pengujian dalam kepatuhan pajak. Pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bertujuan untuk memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada wajib pajak. Kepastian hukum tersebut kurang lebih sama dengan kepastian hukum yang dihasilkan oleh produk-produk pengadilan pada umumnya seperti ketetapan atau keputusan (keberatan, dan banding). Pemeriksaan dalam bentuk pengujian dilakukan dalam hal SPT mengklaim lebih bayar, rugi, tidak disampaikan atau disampaikan tidak tepat waktu, SPT memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan Dirjen Pajak atau ada indikasi tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan yang lain (Indonesian Tax Review).

Tingkat kepatuhan wajib pajak orang perorangan (WP OP) untuk menunaikan kewajiban pembayaran pajaknya di Indonesia masih cukup rendah. Indonesia memiliki berbagai permasalahan perpajakan yang umumnya juga ditemui di negara lain, misalnya rendahnya kepatuhan pajak, rendahnya penerimaan pajak, hingga rendahnya kapasitas lembaga administrasi perpajakan. Di banyak negara, persoalan-persoalan tersebut diatasi dengan berbagai skema kebijakan, salah satunya dengan melaksanakan tax amnesty. Bahkan, dalam kurun waktu 1989-2009, hampir 40 negara bagian di Amerika Serikat telah memberikan tax amnesty dalam berbagai bentuk.

Lebih lanjut lagi, struktur penerimaan pajak di Indonesia masih banyak ditopang oleh Pajak Penghasilan, terutama Pajak Penghasilan Badan. Pada tahun 2010 saja penerimaan Pajak Penghasilan badan memberikan kontribusi sekitar 45% dari total penerimaan pajak, jauh di atas penerimaan Pajak Penghasilan pribadi yang hanya sekitar 12%. Struktur ini jauh berbeda jika diperbandingkan dengan rata-rata rasio Pajak Penghasilan pribadi terhadap badan di Negara-Negara OECD, yang sebesar 5:1 (artinya, Pajak Penghasilan pribadi memiliki jumlah sebesar kurang lebih lima kali lipat dari Pajak Penghasilan badan) (Ngadiman & Huslin 2015).

Pemungutan pajak memang bukan suatu pekerjaan yang mudah, juga harus dituntut dari para wajib pajak itu sendiri. Sebagai upaya untuk melakukan terobosan khususnya dalam penggalian potensi perpajakan, pemerintah yang dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak pada tahun 2008 telah mengeluarkan kebijakan pajak bagi Wajib Pajak yang secara sukarela melakukan pembetulan atas pelaporan pajak tahun-tahun yang lalu dan juga memberikan kelonggaran bagi masyarakat untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), yang dikenal dengan Sunset Policy.

Pada dasarnya, Pengampunan Pajak bukanlah sesuatu hal yang baru di Indonesia karena sudah pernah dilaksanakan pada tahun 1964, 1984, dan 2008. Walaupun demikian, program Pengampunan Pajak sebelumnya belum pernah menysasar harta Wajib Pajak yang disimpan di luar negeri. Pada faktanya program yang bertujuan untuk pengungkapan aset maupun kekayaan yang disimpan di luar negeri dewasa ini marak dilakukan di berbagai negara. Program tersebut sering disebut sebagai Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP) yang memiliki karakteristik hampir serupa dengan Pengampunan Pajak. Pelaksanaan OVDP didorong, terutama, oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar negeri karena semakin transparannya sektor perpajakan global dan intensitas pertukaran informasi antar negara. Di berbagai negara, OVDP bersifat program khusus seperti Pengampunan Pajak. Selanjutnya, urgensi penerapan model Pengampunan Pajak OVDP bagi Wajib Pajak yang memiliki harta di luar negeri didukung oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap Harta dan membayar Uang Tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini. Kebijakan sunset policy ini merupakan suatu hal yang harus dihargai, karena dapat lebih memberikan kepastian bagi Wajib Pajak. Sunset Policy adalah kebijakan pemberian fasilitas perpajakan, yang berlaku hanya di tahun 2008 dalam bentuk penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga yang diatur dalam Pasal 37 A UU KUP tahun 2009 (Haula & Irianto 2011).

Kemudian, pada tahun 2015 tepatnya di bulan Mei, Pemerintah menerapkan kebijakan yang dikenal dengan Sunset Policy jilid II untuk menyempurnakan kebijakan Sunset Policy sebelumnya, dimana perbedaan adalah sebagai berikut: (1) Landasan hukum kewenangan penghapusan sanksi administrasi berupa bunga pada Sunset Policy Jilid I adalah Pasal 37A UU KUP, sedangkan pada rencana Sunset Policy Jilid II penghapusan sanksi administrasi menggunakan kewenangan Direktur Jenderal Pajak yang terdapat dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP; (2) Pemberian penghapusan sanksi administrasi pada Sunset Policy Jilid I dilakukan dengan KPP tidak menerbitkan STP, sedangkan pada Sunset Policy Jilid II ini nantinya STP atas sanksi administrasi akan tetap diterbitkan lalu akan dihapuskan setelah KPP menerima permohonan penghapusan dari Wajib Pajak; (c) Pada Sunset Policy Jilid I penyampaian atau pembetulan SPT mengandalkan pada kesukarelaan (voluntary) Wajib Pajak, sedangkan dalam

Sunset Policy Jilid II, selain bersifat voluntary, ada juga yang bersifat suatu keharusan (mandatory).

Menteri Keuangan telah menerbitkan peraturan No. 91/PMK.03/2015 (“PMK 91”) tertanggal 30 April 2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak. PMK-91 diterbitkan dalam rangka melakukan pembinaan terhadap Wajib Pajak (“WP”) dan untuk mendorong WP menyampaikan Surat Pemberitahuan (“SPT”), membayar atau menyetorkan kekurangan pembayaran pajak dalam SPT, serta melaksanakan pembetulan SPT di tahun 2015 sebagai upaya untuk meningkatkan penerimaan negara dan membangun basis perpajakan yang kuat (Ngadiman & Huslin 2015).

Sistem perpajakan yang menganut self-assessment mengasumsikan bahwa pembayar pajak sangat sadar akan sumbernya yang dikenai pajak. Keberhasilan self-assessment tergantung pada; kejujuran pembayar pajak, kesadaran pajak serta khasiatnya administrasi pajak. Sehingga pada dasarnya pajak yang dibebankan kepada masyarakat merupakan hal wajib dan memiliki status “paksaan”. Adanya paksaan yang datangnya dari pemerintah inilah yang menyebabkan tingkat kepatuhan sangat rendah. Banyak perusahaan yang melakukan penghindaran pajak, penundaan pembayaran hingga manipulasi jumlah pajak yang harusnya dibayarkan.

Pajak yang merupakan sumber utama penerimaan negara perlu terus dilakukan peningkatan sehingga pengembangan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri dengan mengadopsi prinsip kemandirian. Apabila sistem pemungutan pajak didasarkan pada sistem official Assesment, dimana tugas administrasi perpajakan menitikberatkan pada tugas merampungkan/menetapkan semua Surat Pemberitahuan guna menentukan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayarkan, namun saat ini sistem yang digunakan self assessment wajib pajak dituntut mempunyai kepatuhan yang tinggi, karena wajib pajak telah diberikan keleluasaan untuk menghitung, mempertimbangkan dan membayar sendiri jumlah pajak yang terutang dan yang wajib dibayarkan sebagaimana ditentukan dalam peraturan Undang-Undang Perpajakan.

Sistem yang diberlakukan saat ini tentu mencerminkan bahwa pemerintah memberikan kepercayaan lebih kepada wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya. Selain itu, jaminan dan kepastian hukum mengenai hak dan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak lebih bersifat diperhatikan, sehingga diharapkan dapat lebih merangsang peningkatan kesadaran dan tanggung jawab perpajakan di dalam masyarakat. Apabila wajib pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan sistem ini, maka dikemudian hari tentu tidak akan timbul masalah, yaitu berupa pemeriksaan ekstensifikasi maupun intensifikasi yang pada akhirnya akan menimbulkan Surat Ketetapan pajak, yaitu surat yang menyatakan adanya kekurangan jumlah utang pajak yang masih harus dibayar bahkan dapat juga terjadi penyidikan terhadap wajib pajak tersebut.

Dalam penelitian ini peneliti membatasi ruang lingkup pembahasan mengenai program pengungkapan sukarela, dalam penelitian ini berdasarkan data yang peneliti temukan dilapangan, masih banyak sengketa yang terjadi antara Wajib Pajak dan aparat pajak terkait dengan pelaksanaan tax amnesty. Sengketa tersebut ditunjukkan dengan adanya gugatan atas Surat Tagihan Pajak atau Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan fiskus terhadap wajib pajak yang telah mengikuti program tax amnesty yang telah mendapat putusan di Pengadilan Pajak, diantaranya :

1. Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT-000442.99/2018/PP/M.IIIA Tahun 2018 tanggal 28 November 2018 tentang Penerbitan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-17717/WPJ.11/KP.01/2017 tanggal 18 Desember 2017, tentang Kelengkapan Permohonan SKB PPh atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak atas Saham bagi Wajib Pajak yang telah mengikuti Tax Amnesty.
2. Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT-003866.99/2018/PP/M.IIB Tahun 2019 tanggal 23 Januari 2019 tentang gugatan atas penerbitan STP PPh Pasal 25 Wajib Pajak

yang telah mengikuti Tax Amnesty sesuai UU Pengampunan Pajak Nomor 11 Tahun 2016.

Berdasarkan uraian latar belakang masalah tersebut mengakibatkan tidak terpenuhinya tujuan hukum yaitu kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan. Oleh karena itu penulis tertarik untuk melakukan kajian lebih lanjut dalam bentuk Tesis dengan judul “kepastian hukum bagi wajib pajak yang mengikuti tax amnesty jilid II melalui pengungkapan harta secara sukarela”.

METODE PENELITIAN

METODE PENELITIAN

Penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis dan konsisten melalui proses penelitian tersebut perlu diadakan analisa dan konstruksi terhadap data yang telah dikumpulkan dan diolah. Metodologi berasal dari kata metode yang berarti cara dan logos yang memiliki arti ilmu, sehingga metodologi berarti ilmu yang mempelajari cara melakukan penelitian. Sedangkan penelitian yang dimaksud adalah penelitian dibidang ilmu hukum. Penelitian pada ilmu hukum ini dimulai dari menemukan masalah, menentukan teori, mencari data, melakukan analisis dan menetapkan kesimpulan serta memberikan saran atas hasil penelitian. Penelitian ini menggunakan metodologi penelitian yang terdiri dari metode ilmiah, metode pengumpulan data, metode analisis data dan metode pendekatan.

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini sebagai salah satu bentuk penelitian secara ilmiah disusun dengan menggunakan suatu jenis penelitian tertentu yaitu jenis penelitian yuridis normatif. Soerjono Soekanto mengemukakan bahwa, penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka dapat dinamakan penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan.

2. Pendekatan Penelitian

Tipe penelitian ini menggunakan hukum yuridis normatif maka penelitian ini menggunakan tiga pendekatan yaitu, perundang-undangan (statute approach), pendekatan konseptual (conceptual approach), pendekatan kasus (case approach).

3. Sumber Bahan Hukum

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini disesuaikan dengan kajian yang dilakukan oleh peneliti mengenai kepastian hukum kepastian hukum bagi wajib pajak yang mengikuti tax amnesty jilid II melalui pengungkapan sukarela. Adapun bahan-bahan hukum yang digunakan sebagai berikut:

- a. Bahan hukum primer, adalah bahan hukum yang mengikat dan diteliti berupa peraturan perundang-undangan, yang meliputi :
 - 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945;
 - 2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
 - 3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
 - 4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - 5) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;
 - 6) Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 196/PMK. 03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.
- b. Bahan hukum sekunder merupakan bahan hukum yang dapat membantu menganalisis dan memahami bahan hukum primer. Bahan hukum sekunder juga dapat diartikan sebagai publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi. Adapun macam dari bahan hukum sekunder adalah berupa buku-buku teks, kamus-kamus hukum, jurnal-jurnal hukum dan komentar-komentar atas putusan pengadilan (Sunggono 2003).
- c. Bahan hukum tersier, yakni bahan hukum yang memberikan petunjuk terhadap bahan hukum primer dan sekunder, misalnya Kamus Bahasa Indonesia, Kamus Bahasa Inggris dan kamus hukum, namun tidak dipergunakan dalam penelitian ini.

4. Prosedur Pengumpulan Bahan Hukum

Teknik pengumpulan bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini yaitu studi dokumen atau bahan pustaka yang berhubungan dengan masalah yang diteliti untuk kemudian dikategorikan, dibaca, dikaji, selanjutnya dipelajari, diklarifikasi, dan dianalisis dari buku-buku, literature, artikel, karangan ilmiah, makalah, jurnal dan sebagainya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Kedudukan Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta yang diatur dalam UU HPP dibandingkan dengan Surat Pemberitahuan yang Diatur Dalam UU KUP

Pajak merupakan iuran kepada Negara yang bersifat memaksa dan terutang oleh wajib pajak. Menurut Undang-Undang yang berlaku wajib pajak yang telah melakukan pembayaran tidak mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Namun, berdasarkan data yang ditemukan lapangan wajib pajak cenderung merasa enggan mengikuti program tax amnesty dengan alasan bahwa fiskus memiliki kecenderungan menggunakan kebijakan tersebut untuk menggali potensi pajak baru bagi wajib pajak yang mengikuti tax amnesty. Adanya ketakutan wajib pajak terhadap kecenderungan tersebut tentu menandakan bahwa kepastian hukum yang diberikan oleh pemerintah bagi wajib pajak pada program tax amnesty belumlah optimal.

Setiap wajib pajak mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam kebijakan dan program tax amnesty secara konkrit, sebagaimana hukumnya yang harus berlaku, yang pada dasarnya tidak boleh menyimpang, inilah yang diinginkan oleh kepastian hukum, karena dengan adanya kepatian hukum wajib pajak akan lebih tertib dalam melakukan perhitungan, pelaporan hingga pembayaran pajak. Celah-celah hukum yang berpotensi menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dengan Fiskus harus diminimalisir. Celah hukum yang berpotensi menimbulkan sengketa menurut Peneliti antara lain:

1. Fiskus dimungkinkan untuk membatalkan membetulkan atau membatalkan surat keterangan dalam hal berdasarkan hasil penelitian diketahui terdapat ketidaksesuaian antara harta bersih yang diungkapkan dengan keadaan yang sebenarnya.
2. Adanya persyaratan untuk mencabut upaya hukum yang diajukan Wajib Pajak sebelum Wajib Pajak melakukan pengungkapan harta. Upaya hukum tersebut terdiri dari:
 - a. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
 - b. Pengurangan atau penghapusan sanksi administratif;
 - c. Pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar;
 - d. Pengurangan atau pembatalan surat tagihan pajak yang tidak benar;
 - e. Keberatan;
 - f. Pembetulan;
 - g. Banding;
 - h. Gugatan; dan/atau
 - i. Peninjauan kembali,

Pengaturan konsep program pengungkapan sukarela dalam ketentuan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yaitu :

“Wajib Pajak dapat mengungkapkan harta bersih yang belum atau kurang diungkapkan dalam surat pernyataan sepanjang Direktur Jenderal Pajak belum menemukan data dan/atau informasi mengenai harta dimaksud”.

Salah satu program dari pemerintah yang menghapus pajak dimana seharusnya dibayarkan dengan cara pengungkapan harta wajib pajak yang bersangkutan dan membayar uang tebusan. Tax Amnesty ini sendiri diatur di dalam UU No 11 Tahun 2016 yang berisi penjelasan tentang pengampunan pajak itu sendiri. Intinya, pada undang-undang tersebut dijelaskan, wajib pajak cukup melakukan pengungkapan harta serta membayar tebusan pajak sebagai bentuk pajak pengampunan dari harta yang tidak pernah dilaporkan selama ini. Fasilitas Tax Amnesty tidak hanya dipakai di Indonesia namun di Negara lain juga. Wajib Pajak yang ingin mengikuti

program tax amnesty mendapatkan kemudahan dari pihak pemerintah. Mulai dari tarif pajak yang rendah, tidak adanya sanksi administratif, dihapusnya pemeriksaan pajak untuk penindakan pidana, dihapusnya pajak yang terutang, dihentikannya pemeriksaan pajak bagi yang menjalani proses pemeriksaan itu sendiri, tidak adanya PPh final sebagai pengalihan harta dalam bentuk saham, tanah, atau bangunan. Sedangkan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) menjadi momentum yang sangat tepat bagi Wajib Pajak untuk kembali memperbaiki catatan kewajiban perpajakannya yang selama ini belum sesuai. Program Pengungkapan Sukarela (PPS) merupakan salah satu fasilitas yang telah diterapkan di Indonesia pada awal tahun 2022.

Program ini merupakan salah satu peraturan yang diatur di dalam undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Tujuan utama dari pembuatan program PPS untuk mengoptimalkan kepatuhan sukarela wajib pajak. Program Pengungkapan Sukarela (PPS) program yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk mengungkap kewajiban terkait perpajakan yang belum diselesaikan secara sukarela. Wajib pajak yang yang urusan perpajakannya belum selesai dapat diselesaikan melalui 2 (dua) kebijakan, yakni :

- a. Kebijakan pertama adalah membayar PPh atau pajak penghasilan yang dilihat berdasarkan harta yang belum dilaporkan sepenuhnya oleh peserta program tax amnesty;
- b. Kebijakan yang kedua adalah pembayaran PPh yang dilihat dari pengungkapan harta yang belum diungkap pada SPT tahunan.

Program Pengungkapan Sukarela (PPS) telah diatur dalam UndangUndang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang mana program ini akan diterapkan dalam kurun waktu 6 bulan,. Penerapan Pengungkapan Sukarela telah dimulai Januari 2022 hingga Juni 2022.

Pada intinya baik Tax Amnesty dan PPS (Program Pengungkapan Sukarela) merupakan dua kebijakan yang sama-sama dibuat pemerintah untuk memudahkan Wajib Pajak atau para wajib pajak memenuhi kewajibannya. Dua kebijakan yang dibuat untuk membuat Wajib Pajak jadi lebih patuh pada pajak dengan cara sukarela. Wajib Pajak diarahkan untuk patuh dan jujur atas harta yang dimiliki selama ini dan belum dilaporkan kepada Negara dalam SPT Tahunan. Berdasarkan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, terdapat 2 (dua) skema program pengungkapan sukarela, antara lain :

Tabel Skema Program Pengungkapan Sukarela

Keterangan	Kebijakan 1	Kebijakan 2
Subyek	WP OP dan Badan Peserta Tax Amnesty	WP OP
Basis Aset	Aset per 31 Desember 2015	Aset perolehan tahun 2016 yang belum dilapor di SPT tahunan 2020
Tarif PPh Final	<ul style="list-style-type: none"> - 11% untuk aset LN - 8% untuk aset LN dan aset DN - 6% untuk aset repatriasi LN dan aset DN yang di investasikan ke SBN / hiliirisasi/renewable energy 	<ul style="list-style-type: none"> - 18% untuk aset LN - 14% untuk aset LN dan aset DN - 12% untuk aset repatriasi LN dan aset DN yang diinvestasikan ke SBN/hilirisasai/renewable energy.

Kedudukan tax amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela mempunyai kedudukan sama, yang diatur mulai dari Pasal 5 sampai dengan Pasal 12 dimana materi tersebut memberikan pengampunan pajak kepada Wajib Pajak yang secara sukarela memberikan pengungkapan hartanya yang belum pernah dilaporkan sebelumnya dan terhadap harta tersebut

diberikan keringanan jumlah pajak terutang yang harus dibayarkan. Sebenarnya program Pengampunan Pajak pernah diterapkan atau diberlakukan oleh pemerintah pada tahun 2016 dengan dibentuk dan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak hanya dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan program Pengampunan Pajak dibungkus dengan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak. Namun sejatinya keduanya mempunyai materi muatan yang sama, sehingga dapat dikatakan antara Undang-Undang Pengampunan Pajak dan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak terdapat dalam BAB V Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan adalah sama dan sebangun. Itu artinya Wajib Pajak yang masih memiliki harta yang diperolehnya sejak tanggal 1 Januari 1985 sampai dengan 31 Desember 2015 tetapi belum dilaporkan atau diungkapkan pada saat Program Pengampunan Pajak di tahun 2016 masih diberikan kesempatan lagi dalam Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Menurut Peneliti, kedudukan antara Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta yang diatur dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan jika dibandingkan dengan Surat Pemberitahuan yang diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, kedudukannya akan lebih luas jika tidak dikeluarkannya surat batal demi hukum.

Kepastian Hukum atas Surat Keterangan Pengungkapan Harta Bersih yang Diperoleh Wajib Pajak yang Mengikuti tax Amnesty Jilid II

Kepastian hukum sebagai salah satu tujuan hukum dan dapat dikatakan upaya mewujudkan keadilan. Bentuk nyata dari kepastian hukum adalah pelaksanaan dan penegakkan hukum terhadap suatu tindakan tanpa memandang siapa yang melakukan. Terkait keadilan pajak sepanjang wajib pajak menganggap pajak semata-mata sebagai beban, bukan kewajiban keNegaraan, maka setiap orang akan berupaya mengurangi agar pajaknya serendah-rendahnya, di sisi lain pajak adalah untuk keperluan negara.

Dalam pelaksanaannya, sering dianggap fiskus menempuh segala cara bagaimana untuk meningkatkan penerimaan negara, dan di lain pihak, wajib pajak berupaya dengan segala cara bagaimana untuk memperkecil beban pajak. Oleh karenanya sering berlaku azas “Summum ius summa injuria” menganggap keadilan tertinggi di satu pihak (membayar pajak untuk negara) dapat berarti ketidakadilan yang tertinggi untuk pihak lain (bagi pembayar pajak yang menganggap terpaksa berupa beban semata). Pengampunan Pajak atau Tax Amnesty dalam perspektif hukum atas pertimbangan, yaitu :

1. Keadilan;
2. Kepastian Hukum;
3. Kemanfaatan (untuk orang banyak);
4. Kepentingan Nasional (bangsa/negara).

Sedangkan dalam penerapan pada hukum pajak, yakni :

1. Mengutamakan keadilan, sering mengesampingkan kepastian hukum, dan demi kepastian hukum dapat mengesampingkan keadilan;
2. Demi kepentingan nasional, secara tidak langsung dapat mengesampingkan kemanfaatan untuk rakyat banyak.

Pengampunan pajak atau tax amnesty dalam persepsi keadilan dan kepastian hukum, dalam menyikapi tax amnesty, yaitu :

1. Menolak Tax Amnesty dengan pertimbangan bahwa pengampunan pajak tersebut sebagai perlakuan tidak adil bagi pihak yang patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakan dan tindakan melanggar hukum, antara lain:
 - a. Tidak adil bagi Wajib Pajak yang sudah memenuhi kewajiban perpajakannya :
 - 1) Tidak diimbangi dengan penghargaan terhadap Wajib Pajak yang patuh.
 - 2) PPN yang seharusnya terhutang/yang tidak terkait dengan penghasilan yang diampuni, hutang PPN turut diampuni tanpa uang tebusan.
 - b. Perlakuan imparsial (tidak diberlakukan sama), menimbulkan ketidakpastian hukum.

- 1) Bagi Wajib Pajak yang hartanya dalam negeri dapat dikenakan paksa badan (gijzeling), yang berdasarkan SEMA 2/1964 dan SEMA 4/1970 dinyatakan melanggar HAM;
- 2) Seharusnya diterapkan sanksi hukum untuk memaksa memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai pasal 23A UUD 1945;
- 3) Uang tebusan 2%, berarti pajaknya dikenakan 8% dan dihapuskan 92% (WP Badan) atau dikenakan 6,7% dan dihapuskan 93,3% untuk WP perseorangan;
- 4) Hanya berlaku 9 bulan, sesudahnya dikenakan peraturan berlaku surut sampai 1 Januari 1985 dengan denda sesuai UU yang berlaku.

Mendukung dilaksanakannya Tax Amnesty untuk mewujudkan kepastian hukum, antara lain :

1. Untuk harta perolehan sebelum lima tahun lalu, dalam sistem self assessment tidak dapat dikenakan pajaknya lagi. Dengan pengampunan pajak, maka sekalipun dengan tarif rendah tetapi masih dibayar pajaknya (kepastian hukum).
2. Terhadap kekayaan/harta yang tidak diungkapkan (ada dalam negeri/ di luar negeri), karena belum terungkap maka tidak dapat ditetapkan pajaknya. Oleh karenanya, hanya yang sudah melapor yang dikejar pembayaran pajaknya, untuk keadilan harus diungkapkan dulu kekayaannya baru dapat diperlakukan sama.
3. Untuk menggerakkan perekonomian bangsa, potensi yang tersembunyi menjadi terbuka.
4. Untuk dasar menciptakan iklim kondusif dalam sistem perpajakan, dengan tax base yang sebenarnya, agar mendapat kepastian guna pelaksanaan selanjutnya.

Sedangkan ketidakpastian hukum dan keadilan dalam pelaksanaan Undang-Undang perpajakan, antara lain :

1. Terkait tambahan kekayaan yang bersumber dari penghasilan yang dikecualikan dan bukan obyek PPh seperti hibah/ warisan, pembayaran asuransi jiwa, kecelakaan, kesehatan dan dwiguna atau kekayaan yang diperoleh dari penghasilan yang sudah dibayar pajaknya seperti dari bunga deposito, surat berharga di bursa efek, penjualan tanah/bangunan atau yang dikenakan PPh final lainnya yang dilaporkan dalam SPT berdasar nilai perolehan adalah sesuai penuntunan pengisian SPT.
 - a. Terhadap temuan setelah 2016 apabila ada harta yang nilainya tinggi, sepanjang tidak dijual/dipertukarkan, maka tidak ada penambahan kekayaan secara fisik, bukan obyek PPh.
 - b. Walaupun tidak dilaporkan dalam SPT, tidak merugikan negara, atas kealpaan atau kesalahan dalam pengisian SPT kena denda Rp 100.000 (pasal 3 ayat (1) dan pasal 7 UU KUP).
 - c. Hibah/warisan dari orangtua kepada anak/ahli waris adalah bukan objek PPh tanpa memperhatikan apakah ahli waris tersebut orang kaya atau berpenghasilan rendah/tinggi.
2. Kekayaan (modal) yang sudah dibayar pajaknya, ditanamkan di luar negeri tidak ada aturan yang melarang, hanya atas penghasilannya yang harus dibayar pajak dalam negeri (world wide income) dan bukan kekayaan yang ditanamkannya yang harus dimohon pengampunan. Kalau direpatriasi malah dikenakan tebusan 2 kali tebusan dalam negeri.

Dari uraian diatas, maka sengketa tax amnesty atau pengungkapan sukarela yang telah disidangkan di Pengadilan Pajak dan telah mendapat kekuatan hukum tetap. Pada ketentuan Pasal 12 Undang-Undang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, dalam laporan SPT atau pengungkapan sukarela semua harus dianggap benar dan seharusnya dikeluarkan surat batal demi hukum.

Untuk menyelesaikan sengketa tax amnesty dan Pengungkapan Sukarela, maka ada upaya yang dapat dilakukan oleh wajib pajak sebagaimana ketentuan Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yakni gugatan wajib pajak terhadap surat pembatalan demi hukum dari Direktur Jenderal Pajak yang menjadi dasar gugatan.

Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) bahwa pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutuskan sengketa pajak. Sedangkan kekuasaan pengadilan pajak diatur dalam Pasal 33 bahwa pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa, sehingga putusan pengadilan pajak bersifat final and binding (putusan terakhir dan memiliki kekuatan hukum tetap). Kepastian hukum Pengungkapan Sukarela telah diatur dalam Pasal 5 sampai dengan 12 BAB V Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Kepastian hukum yang ada di Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan sesuai dengan Undang-Undang, teori Hans Kelsen hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang deliberatif. Undang-Undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum. Maka menurut peneliti yang menjadi kepastian hukum yakni Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-000442.99/2018/PP/M.IIIA dan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-003866.99/2018/PP/M.IIB yang telah dimenangkan dan menjadi dasar kepastian hukum terhadap wajib pajak yang mengikuti pengungkapan sukarela.

Sebagaimana teori hukum berjenjang yakni (*Stufen bau des recht*) yang dikemukakan oleh Hans Kelsen dan dikembangkan oleh Hans Nawiasky. Hans Nawiasky menggolongkan peraturan perundangan tersebut atas 4 tingkatan yaitu:

1. Norma fundamental negara (*Staat fundamental noorm*), Bagi Pemerintah Indonesia dicantumkan dalam Pembukaan UUD RI-1945, yaitu sebagai dasar pokok pendirian negara. Dasar fundamental negara ini adalah pokok-pokok pikiran bukan norma hukum yang sudah mengatur hak, kewajiban dan sanksi hukum sebagaimana hukum pada umumnya. Oleh Hans Kelsen dipertajam lagi dengan norma dasar (*grund noorm*), yang oleh Prof. Attamimi menyebut *grund norm*-nya Hans Kelsen sama dengan falsafah negara, bagi Indonesia yaitu Pancasila sebagai dasar negara.
2. Norma dasar negara (*Staat grundgezette*), Yaitu norma tertinggi dari sumber hukum dari satu negara, di Indonesia menyamakannya dengan Undang-undang Dasar Negara yaitu UUD RI-1945 dan/atau TAP MPR. Dalam hukum dasar negara (Undang-undang Dasar) baru mengatur hal yang pokok-pokok saja, belum mengatur cara pelaksanaan dan sanksi hukum.
3. Undang-undang yang menjadi pedoman penyelenggaraan negara (*formelle gezette*) Sama halnya dengan Indonesia, namun di samping undang-undang juga peraturan pemerintah pengganti undang-undang (PERPU) yang kekuatannya setingkat dengan undang-undang, berkekuatan hukum sampai dikukuhkan menjadi undang-undang.
4. Aturan pelaksanaan dari undang-undang (*ferordnungen dan autonomus satzungen*) Hans Nawiasky mengelompokkan peraturan pelaksanaan (*ferordnungen*) yang di Indonesia berupa peraturan pemerintah atau peraturan Presiden (pelaksanaan pasal 5 UUD Ri1945), dan peraturan daerah (*autonomus satzungen*) yang di Indonesia dikelompokkan sebagai peraturan daerah propinsi dan peraturan daerah kabupaten/kota.

KESIMPULAN

1. Setiap wajib pajak mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam kebijakan dan program tax amnesty secara konkrit, sebagaimana hukumnya yang harus berlaku, yang pada dasarnya tidak boleh menyimpang, inilah yang diinginkan oleh kepastian hukum, karena dengan adanya kepatian hukum wajib pajak akan lebih tertib dan secara sukarela melakukan perhitungan, pelaporan dan pembayaran pajak. Celah-celah hukum yang berpotensi

- menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dengan Fiskus harus diminimalisir dengan melakukan penyingkapan yang ketat pada saat awal Wajib Pajak penyampaian pengungkapan harta.
2. Asas self assessment yang dianut UU Perpajakan seharusnya menjadi acuan dari Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta yang diatur dalam UU HPP bahwa apa yang dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan Pengungkapan Harta haruslah dianggap benar sampai Direktur Jenderal Pajak menemukan bukti bahwa jumlah harta bersih yang diungkapkan tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dan tindakan yang seharusnya dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak bukan membatalkan Surat Keterangan Pengungkapan Harta Bersih namun menerbitkan SKP atau STP.

DAFTAR PUSTAKA

- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto(2011) Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia, (Jakarta: Visimedia Pustaka,
- Ngadiman., & Huslin (2015) Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kembangan), Jurnal Akuntansi,
- Noor Sharoja Sapiei Kaipillai, Jeyapalan (2013) External Tax Professionals' Views on Compliance Behaviour of Corporation, American Journal of Economics.,
- Randi Ilhamsyah Endang, Maria G Wi., Dewantaram Rizky Yudhi, (2016) Pengaruh Pemahaman Dan Pengetahuan Wajib Pajak Tentang Peraturan Perpajakan, Kesadaran Wajib Pajak, Kualitas Pelayanan, Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Kendaraan Bermotor (Studi Samsat Kota Malang), Jurnal Perpajakan,
- Said Jamaluddin Darwis., & Damayanti, Ratna Ayu (2013) Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Menjalankan Fungsi Sebagai Withholding Tax, Jurnal Analisis.
- Trisni Suryarini & Anwar Syaiful.(2010) Dampak Kebijakan Sunset Policy Terhadap Kemauan Membayar Pajak Pada Kpp Semarang Barat. Jurnal Dinamika Akuntansi
- Timbul Hamonangan Simanjutak dan Mukhils(2012)Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi, Raih Asa Sukses, Jakarta,
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagaimana telah beberapa kali diamandemen terakhir dengan Amandemen ke 4 Tahun 2002;
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak;
- Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 196/PMK. 03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak;
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT-000442.99/2018/PP/M.IIIA Tahun 2018;
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor Putusan : PUT-003866.99/2018/PP/M.IIB Tahun 2019.