



DOI: <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i3>

Received: 10 Maret 2024, Revised: 30 Maret 2024, Publish: 5 April 2024

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Implementasi dan Efektivitas Pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak Dan Program Pengungkapan Sukarela

Muhammad Amin¹, Aris Machmud²

¹ Universitas Al Azhar Indonesia, Jakarta, Indonesia

Email: muhammadamin.fhuai@gmail.com

² Universitas Al Azhar Indonesia, Jakarta, Indonesia

Email: aries_machmud@uai.ac.id

Corresponding Author: muhammadamin.fhuai@gmail.com¹

Abstract: *The principle of taxation must fulfill the element of justice for all taxpayers including in the tax amnesty program. The elimination of taxes that should be owed and tax sanctions for taxpayers who participate in the tax amnesty program and the Voluntary Disclosure Program (PPS) is done by paying ransom. However, the small amount of ransom payment is allegedly not fulfilling the element of legal justice. The purpose of this study is to determine the implementation and effectiveness of the Tax Amnesty Law and PPS. The method used in this research is the normative juridical law study method, using a statutory approach in studying, examining and exploring the problems in this study. The conclusion is that the elimination of taxes that should be payable does not fulfill the principle of justice, while the exemption of tax sanctions has fulfilled the principle of justice. The implementation of the tax amnesty program is ineffective due to the insignificant tax revenue and compliance of tax return submission after tax amnesty and PPS, as well as the increase in tax ratio which tends to stagnate and even still below neighboring countries in ASEAN.*

Keyword: *Tax Amnesty, Tax Sanctions, Taxpayers.*

Abstrak: Prinsip perpajakan harus memenuhi unsur keadilan bagi semua wajib pajak termasuk dalam program pengampunan pajak. Penghapusan pajak yang seharusnya terutang dan sanksi perpajakan bagi wajib pajak yang mengikuti program tax amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dilakukan dengan membayar uang tebusan. Namun demikian, kecilnya pembayaran uang tebusan disinyalir tidak memenuhi unsur keadilan hukum. Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui implementasi dan efektivitas Pelaksanaan UU Pengampunan Pajak dan PPS. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kajian hukum yuridis normatif, dengan menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan dalam mengkaji, menelaah dan mendalami permasalahan dalam penelitian ini. Hasil kesimpulannya adalah Penghapusan pajak yang seharusnya terutang tidak memenuhi prinsip keadilan, sedangkan pembebasan sanksi perpajakan telah memenuhi prinsip keadilan. Pelaksanaan program tax amnesty tidak efektif karena penerimaan pajak dan kepatuhan penyampaian SPT pasca pengampunan pajak dan PPS yang tidak signifikan, serta

peningkatan tax ratio yang cenderung stagnan bahkan masih di bawah negara-negara tetangga di ASEAN.

Kata Kunci: Pengampunan Pajak, Sanksi Pajak, Wajib Pajak, Tax ratio

PENDAHULUAN

Pengampunan Pajak adalah “Pengungkapan harta dan pembayaran uang tebusan sebagai alternatif untuk penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tanpa mendapatkan sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan” sesuai Pasal 1 ayat 1 (Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 Pengampunan Pajak, 2016).

Kebijakan *Tax Amnesty* dijalankan dengan cara menghilangkan hak penagihan negara terhadap pajak yang dikenakan, sehingga jika ada WP yang terkena kewajiban pajak, maka seharusnya mereka membayar kompensasi dalam bentuk uang tebusan sebagai pengganti pengampunan pajak yang mereka terima. Pemerintah menggunakan perangkat perpajakan untuk meningkatkan pendapatan dari sektor ini dan mendorong warga negara (WNI) untuk memindahkan dana yang disimpan di luar negeri kembali ke Indonesia untuk investasi dalam sektor-sektor produktif di dalam negeri.

Selain itu, pemerintah berusaha untuk mengoptimalkan fungsi regulasi/pengaturan, di mana berperan sebagai alat untuk mengimplementasikan dan menjalankan kebijakan/program pemerintah, khususnya dalam bidang ekonomi dan sosial. Pengampunan pajak dikelompokkan menjadi dua kategori, yaitu *Tax Amnesty* yang merupakan jilid pertama, dan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) yang merupakan jilid kedua (Robbany & Ekowati, 2022).

PPS ini dirancang khusus untuk peserta program *Tax Amnesty* yang sebelumnya belum melaporkan harta mereka serta wajib pajak individu yang belum mendeklarasikan harta mereka dalam SPT (Mappadang & Sinaga, 2022).

Kebijakan *Tax Amnesty* diperpanjang menjadi PPS karena sosialisasi kebijakan *Tax Amnesty* tidak berhasil mencapai target partisipasi yang ditetapkan oleh pemerintah. Kedua program tersebut memiliki tujuan sama, yaitu kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajaknya melalui otoritas pajak (Nafsiyah & Ekowati, 2023).

Ada berbagai dasar yang dipakai dalam kepatuhan wajib pajak, termasuk audit. Rozie (2005) menyebutkan bahwa pemeriksaan pajak dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Mahmud & Mooduto, 2023).

Penelitian terdahulu memiliki pengaruh terhadap tingkat kepatuhan, seperti yang dijelaskan oleh Astuti & Yushita (2019) serta Ratnawati & Rizkyana (2022), yang menunjukkan bahwa pengetahuan seseorang dalam melaksanakan kewajibannya memiliki dampak positif terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak (Frederica & Novita, 2023).

Penelitian lainnya berkaitan dengan aspek keadilan atas penerapan Undang-undang Pengampunan Pajak adalah Gunawan, E. berpendapat bahwa kebijakan pengampunan pajak tidak menjamin keadilan bagi wajib pajak (WP) yang telah mematuhi kewajiban pajak. Hal ini karena tidak ada pengakuan atas ketepatan WP tersebut. Dari perspektif keadilan komutatif, kebijakan ini berdampak negatif pada pemerintah, karena tidak adanya penerimaan nilai kebersamaan yang merata dari WP yang patuh, yang pada akhirnya menyebabkan ketidakadilan sosial. Kebijakan *Tax Amnesty* tidak efektif karena tidak mencapai keadilan atau tidak mempertimbangkan keadilan secara komutatif dan prosedural murni bagi WP yang telah mematuhi kewajiban pajak (Gunawan, 2019).

Wajib pajak memiliki kesempatan menggunakan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) untuk secara sukarela menyelesaikan kewajiban perpajakan yang belum terpenuhi dengan melakukan pelunasan Pajak Penghasilan berdasarkan pengungkapan harta mereka (Wisudawan et al., 2023).

Selanjutnya, dikatakan bahwa kebijakan pengampunan pajak yang tidak mencerminkan rasa keadilan dapat dipahami dari perspektif wajib pajak yang telah konsisten membayar pajak kepada negara. WP merasa bahwa pengampunan pajak pada akhirnya hanya akan menguntungkan mereka yang tidak pernah membayar pajak dan tidak melaporkan harta mereka. Implementasi prinsip keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum tidak dapat dilakukan secara simultan. Prinsip kemanfaatan menjadi prioritas utama, dengan mengurangi pengaruh prinsip-prinsip lainnya. (Arfianto, 2021).

Regulasi perpajakan, termasuk Undang-Undang nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, memiliki peran penting dalam menentukan bagaimana pembangunan nasional dapat berjalan secara efektif. Undang-Undang ini menekankan pentingnya dana yang memadai dari perpajakan untuk mendukung pembangunan yang berkesinambungan, merata, dan berkelanjutan di seluruh wilayah Indonesia (Muhammad et al., 2023).

Implementasi prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan seharusnya dilakukan secara bersamaan, namun dalam Undang-Undang (UU) pengampunan pajak dan PPS terdapat banyak masalah dalam penerapan prinsip keadilan dan kepastian hukum yang menjadi sorotan berbagai pihak. Tampaknya, pemerintah lebih memprioritaskan prinsip kemanfaatan dengan mengurangi pengaruh prinsip-prinsip lainnya. Untuk menciptakan pengampunan pajak yang mencerminkan ketiga prinsip tersebut, dapat dilakukan dengan menerapkan model pengampunan pajak yang tidak menghapus kewajiban membayar pokok pajak yang terutang, namun hanya mengampuni sanksi bunga, denda, dan pidana.

Wijayanto, N. et al. Mengungkapkan sebagai berikut:

“Ada ketidakadilan antara WP yang telah patuh dan mereka yang mengikuti *Tax Amnesty* dan PPS, karena wajib pajak yang telah patuh tidak mendapatkan manfaat dari program tersebut dan berisiko diperiksa, yang bisa mengakibatkan kurang bayar PPh. Ini karena Surat Ketetapan Pajak masih bisa diterbitkan sampai batas waktu penagihan pajak. Sementara itu, masyarakat yang tidak melaksanakan *Tax Amnesty* dan PPS tidak bisa menetapkan PPh atas harta sebelum 31 Desember 2015 karena penetapan pajaknya sudah berakhir. Namun, Wajib pajak yang terlibat dalam *Tax Amnesty* masih memiliki kemungkinan untuk menerima penetapan pajak terhadap harta yang belum dilaporkan atau kurang, dengan dikenakan sanksi yang mencapai 200% dari jumlah pajak yang seharusnya dibayar” (Wijayantoko N et al., 2022).

Selanjutnya, pemberlakuan kebijakan *Tax Amensti* dan PPS dalam implementasinya apakah dapat berjalan secara efektif atau malah sebaliknya, beberapa penelitian yang telah dilakukan antara lain mengungkapkan bahwa “Implementasi *Tax Amnesty* di Kota Manado untuk periode pertama menghasilkan yang memuaskan, namun untuk periode berikutnya mengalami penurunan. Hal ini terjadi karena sosialisasi kebijakan *Tax Amnesty* belum dilakukan secara maksimal dan inovasi terkait kebijakan ini terhadap masyarakat masih minim” (Kartika et al., 2017).

Peneliti lainnya (Permana, 2020) menyebutkan “secara umum pelaksanaan *Tax Amnesty* dikatakan berhasil karena mampu mengumpulkan uang tebusan Rp114,55 trilyun dari target Rp165 trilyun, deklarasi harta target Rp4.000 trilyun dapat dicapai Rp4.734 trilyun, repatriasi dikatakan gagal dari target Rp1.000 trilyun realisasi 147 trilyun” (Kartika et al., 2017). Selanjutnya, Mamesah, J.J., & Ari, Kristanto, A.B. (2021) menyatakan bahwa “Kebijakan *Tax Amnesty* dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak orang pribadi, meningkatkan jumlah wajib pajak yang terdaftar, dan membantu wajib pajak yang terdaftar dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar dan tepat tanpa mendapatkan sanksi atau pemeriksaan pajak. Bagi pemerintah, kebijakan ini dapat dipertimbangkan untuk diimplementasikan kembali di masa depan karena dianggap efektif dalam meningkatkan kepatuhan pajak di Indonesia, khususnya kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP)” (Mamesah & Kristanto, 2021).

Sesuai dengan laporan "Pendapatan Statistik Ekonomi Asia Pasifik 2022" yang diterbitkan oleh OECD atau *Organization for Economic Cooperation and Development* pada tahun 2022, Indonesia telah bergabung sebagai anggota dari Organisasi Kerjasama Ekonomi dan Pembangunan. Dengan tingkat pajak yang mencapai 10,1%, Indonesia menempati posisi terendah ketiga di antara negara-negara di wilayah Asia Pasifik dalam hal perbandingan rasio pajak (Peilouw, 2022).

Program Pengungkapan Sukarela merupakan inisiatif untuk mendapatkan kesempatan kepada para pemungut pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan yang belum terpenuhi melalui pelunasan PPh secara sukarela, berdasarkan pengungkapan harta yang dimiliki (Wijaya, 2023).

Perilaku wajib pajak dalam mendukung atau tidak mendukung Program Pengungkapan Sukarela sangat dipengaruhi oleh tingkat kepercayaan mereka terhadap pemerintah. Sebuah penelitian oleh Doğan Bozdoğan pada tahun 2018 di Turki menunjukkan bahwa program amnesti pajak yang terlalu sering dilakukan dapat berdampak negatif terhadap negara. Oleh karena itu, pemerintah diperlukan untuk merancang sistem pemerintahan dan hukum perpajakan yang efektif guna meningkatkan kepercayaan dan keselamatan wajib pajak (Ningtyas & Aisyaturrahmi, 2022).

Penerapan kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS memiliki pro dan kontra. Kritikus kebijakan ini berpendapat bahwa pemerintah seharusnya lebih dalam penegakan hukum terhadap wajib pajak yang tidak patuh, seperti mereka yang tidak melaporkan penghasilan atau menyembunyikan aset di luar negeri, daripada memberlakukan pengampunan pajak. Mereka berpendapat bahwa dengan cara penegakan hukum yang lebih ketat, pemerintah tidak akan kehilangan potensi pendapatan pajak, sehingga pengumpulan pendapatan pajak untuk mendukung APBN akan lebih optimal. Meskipun kebijakan ini telah mengalami kegagalan dan kontroversi, pemerintah dan DPR tetap menggulirkan program ini melalui UU No. 11/2016 dan dilanjutkan dengan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) beberapa tahun kemudian.

Program ini dianggap hanya dimanfaatkan oleh wajib pajak yang tidak patuh, yang setelah mendapatkan pengampunan dan keuntungan, akan kembali ke luar negeri. Hal ini menimbulkan ketidakadilan, karena fasilitas perpajakan dan keuntungan dari program *Tax Amnesty* dan PPS malah dinikmati oleh para wajib pajak yang tidak patuh. Dalam konteks permasalahan ketidakadilan yang terkait dengan penerapan program pengampunan pajak dan Program Pengungkapan Sukarela (PPS), yang mencakup penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tanpa mendapatkan sanksi administrasi dan pidana di bidang perpajakan bagi wajib pajak yang tidak mematuhi peraturan, atau yang tidak melaporkan atau menyembunyikan penghasilan atau harta di luar negeri, menciptakan program pengampunan pajak dan PPS yang mencerminkan keadilan menjadi penting, termasuk efektivitas dalam pelaksanaannya. Oleh karena itu, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana implementasi dan efektivitas penghapusan pajak dalam program pengampunan pajak di Indonesia?

METODE

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kajian hukum yuridis normatif, yaitu metode yang dilakukan dengan cara mengkaji, menelaah dan mendalami dengan menggunakan beragam data sekunder semacam peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, pemikiran dan doktrin hukum yang merupakan pendapat/pandangan para sarjana hukum yang tentang kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS.

Metode analisis sumber hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kualitatif. Penelitian dengan pendekatan ini mengatur dan menganalisis semua sumber hukum yang dikumpulkan melalui proses yang sistematis, termasuk pengelompokan sumber hukum berdasarkan pola dan tema, kategorisasi dan klasifikasi, serta penghubungan antar sumber hukum. Selanjutnya, dilakukan interpretasi untuk memahami makna dari sumber hukum

tersebut, dan penafsiran dari perspektif peneliti setelah memahami kualitas sumber hukum secara keseluruhan.

Penelitian hukum normatif terhadap kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS dapat mencakup berbagai aspek hukum, yaitu keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan. Penelitian semacam ini dapat berperan penting dalam merumuskan kebijakan yang lebih inklusif dan adil dalam konteks pengampunan pajak dan PPS. Dalam penelitian hukum normatif yang berkaitan dengan kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS berbagai jenis data dan informasi dapat digunakan untuk mendukung analisis dan argumen. Seperti Dokumen resmi yang mengatur kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS, termasuk undang-undang, peraturan menteri, keputusan pengadilan, dan dokumen hukum terkait, Putusan pengadilan yang berhubungan dengan sengketa terkait *tax amnesty* dan PPS, termasuk putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung. Penelitian yang ada belum banyak mengkaji perspektif keadilan terhadap kebijakan pemerintah mengenai program pengungkapan sukarela (Irawan et al., 2022).

Fenomena yang dijelaskan dalam penelitian ini muncul sebagai hasil dari kurangnya kesadaran masyarakat terhadap perpajakan, yang pada akhirnya menyebabkan tingkat pembayaran pajak yang masih belum mencapai standar yang diharapkan. Ini memaksa pemerintah untuk berintervensi, yaitu dengan menciptakan berbagai program pemerintah seperti *Tax Amnesty* dan PPS untuk mengatasi masalah tersebut (Mawarni et al., 2024)

Hasil penelitian hukum sebelumnya atau literatur hukum yang relevan yang telah menganalisis isu-isu yang serupa, Pengumpulan dan analisis data dari berbagai sumber ini dapat membantu dalam memahami isu-isu hukum yang berkaitan dengan kebijakan *Tax Amnesty* dan PPS dan dalam merumuskan argumen dan rekomendasi hukum dalam penelitian hukum normatif. Dalam kerangka kerja teori dan konsep mencakup teori, aturan, konsep, filosofi hukum, serta generalisasi dan abstraksi dari hasil penelitian yang dapat digunakan sebagai dasar teori untuk melaksanakan penelitian pada topik yang mencakup kajian yuridis terkait implementasi dan efektivitas pelaksanaan UU Pengampunan Pajak dan PPS. Dalam konteks penelitian tentang model dan pola pengampunan pajak dan PPS yang berbasis pada asas keadilan, teori Keadilan yang dikembangkan oleh Thomas Aquinas dan Adam Smith dapat digunakan sebagai dasar. Thomas Aquinas mendefinisikan keadilan sebagai "apa yang sepatutnya bagi pihak atau orang lain berdasarkan suatu kesamaan proporsional". Ada beberapa jenis keadilan, termasuk Keadilan Distributif atau *Justitia Distributif*, yang berhubungan dengan distribusi jabatan, pembayaran pajak, dan aspek lainnya. Adam Smith dalam bukunya "*Wealth Of Nations*" mengemukakan empat prinsip pemungutan pajak, yang salah satunya adalah prinsip kesamaan dan keadilan, yang dikenal sebagai equality and equity. Prinsip ini menekankan bahwa orang-orang yang termasuk pada keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Prinsip keadilan dan efektivitas dalam penghapusan pajak

Kebijakan *Tax Amnesty* memiliki dua tujuan utama: untuk jangka pendek dan jangka panjang. Secara pendek, tujuannya adalah untuk meningkatkan pendapatan pajak melalui uang tebusan yang diterima, yang selanjutnya digunakan untuk mendanai program-program yang telah direncanakan melalui APBN. Sementara itu, dalam jangka panjang, tujuannya adalah untuk meningkatkan dan memperluas basis pemajakan dengan menambah dan meningkatkan kegiatan ekonomi yang berasal dari harta yang direpatriasi dan ditanamkan di Indonesia. Mengenai penghapusan pajak yang tidak seharusnya terutang, serta penghapusan sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana yang diatur dalam UU Pengampunan Pajak, secara hukum, kebijakan ini dianggap sesuai dan tidak melanggar pasal 23A UUD 1945. Manfaat lain dari UU Pengampunan Pajak adalah perluasan basis data perpajakan, yang memungkinkan data/informasi atas harta dari dalam negeri dan hasil repatriasi harta dari luar negeri untuk digunakan sebagai alat pengawasan kepatuhan wajib pajak setelah *Tax Amnesty*.

Apabila dilihat dari sisi keadilan, WP yang patuh dan tertib membayar pajak sesuai dengan UU dan telah melaporkan berdasarkan keadaan yang sebenarnya adalah pihak yang paling dirugikan dari pemberlakuan program *Tax Amnesty* dan PPS. Sebagai ilustrasi, ada dua Wajib Pajak (WP) yang memiliki pendapatan kena pajak dengan jumlah yang sama. WP pertama adalah yang patuh dan tertib dalam membayar pajak, sementara WP kedua tidak patuh atau tidak taat, dengan berbagai cara untuk menghindari kewajiban membayar pajak, seperti mengisi SPT secara tidak jujur atau menyimpan kekayaannya di luar negeri.

Dari segi keadilan, perbedaan terlihat jelas dalam jumlah pajak yang dibayarkan. Uang tebusan yang dibayarkan oleh WP yang tidak patuh relatif kecil dan tidak sebanding dengan total pajak yang telah dibayarkan oleh WP yang patuh dalam periode tertentu sesuai dengan masa atau periode diberikannya pengampunan. Penerapan Program Pengungkapan Sukarela tidak dianggap sebagai kewajiban, melainkan sebagai pilihan yang diambil berdasarkan keinginan sendiri oleh wajib pajak untuk berpartisipasi atau tidak, sehingga dikenal sebagai sukarela atau *voluntary disclosure*. Hal ini sesuai dengan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang mencakup berbagai kebijakan dan program di dalamnya (Yunitasari & Sari, 2023).

Oleh karena itu, besarnya uang tebusan dan deklarasi harta dari program *Tax Amnesty* bukanlah hal yang patut dibanggakan, karena selain menggambarkan ketidakadilan, penerapan *Tax Amnesty* menunjukkan kelemahan atau ketidakmampuan pemerintah dalam melaksanakan penegakan hukum di bidang perpajakan bagi WP yang tidak patuh.

Penelitian ini dimaksudkan untuk mendeskripsikan proses pengimplementasian prinsip keadilan dalam Undang-undang Pengampunan Pajak dan PPS. Salah satu aspek penting dalam merancang sistem perpajakan adalah penerapan prinsip keadilan. Keadilan Pajak diartikan sebagai kontribusi yang adil dari Pembayar Pajak terhadap biaya pemerintah (*Tax Fairness means Taxpayers provide a fair share of government costs*). Keadilan pajak meliputi dua hal menurut (Suasa et al., 2021) yaitu:

"Keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Keadilan vertikal berarti bahwa individu dengan pendapatan yang lebih tinggi akan membayar lebih banyak pajak, sementara keadilan horizontal berarti bahwa dua individu dengan pendapatan yang sama harus membayar pajak dalam jumlah yang sama".

Keadilan vertikal dipertimbangkan dari perspektif subjek, yaitu individu, sedangkan keadilan horizontal dipertimbangkan dari perspektif objek, yaitu pendapatan.

Dalam Menentukan jumlah pajak yang harus dibayar oleh pembayar pajak melibatkan dua pendekatan utama, yaitu: pertama, prinsip manfaat (*benefit principle*), dan kedua, prinsip kemampuan membayar (*ability to pay principle*). Prinsip manfaat berfokus pada ide bahwa pajak harus dibebankan pada manfaat khusus yang diperoleh oleh pembayar, sementara prinsip kemampuan membayar mempertimbangkan beberapa faktor seperti tingkat penghasilan, konsumsi, kekayaan, dan kondisi pembayar pajak untuk menentukan kemampuan mereka untuk membayar. Selanjutnya bagaimana menghubungkan kemampuan membayar dengan jumlah pajak yang harus dibayar. Prinsip keadilan menyatakan bahwa orang dengan kapasitas yang lebih besar harus membayar pajak yang lebih besar, baik secara absolut maupun relatif (Wulandari & Budiaji, 2017).

Dalam konteks keadilan dalam penerapan Undang-undang *Tax Amnesty*, tidak bisa dipisahkan dari prinsip keadilan sebagai tujuan utama hukum. Gustav Radbruch menyatakan bahwa ada tiga tujuan hukum, yaitu keadilan (*gerechtigkeits*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*), dan kepastian hukum (*rechtssicherheit*), yang seharusnya dicapai secara bersamaan, namun dalam praktiknya seringkali ada konflik antara satu tujuan dengan tujuan lainnya.

Menurut Radbruch, keadilan dianggap sebagai asas prioritas utama dan dominan, diikuti oleh kemanfaatan dan kepastian hukum. Mengenai keadilan dalam program *Tax Amnesty*, pertanyaannya adalah apakah program ini telah memberikan rasa keadilan bagi semua pihak, baik keadilan vertikal maupun keadilan horizontal. Keadilan adalah prinsip

yang sangat penting dalam sistem pemungutan pajak, tetapi bersifat abstrak dan subjektif. Masalah selanjutnya adalah bagaimana mengukur keadilan dalam konteks abstrak dan subjektif ini, apakah ada parameter atau standar yang digunakan untuk menilai keadilan dalam Undang-undang Pengampunan Pajak.

Penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian ini adalah (Johan Siska dkk, 2019) yang menyatakan sebagai berikut:

“Kebijakan Pengampunan Pajak dipersepsikan menimbulkan ketidakadilan terhadap Wajib Pajak yang patuh, karena fasilitas perpajakan yang disediakan malah diperuntukkan bagi Wajib Pajak yang tidak patuh. Kebijakan Tax Amnesty hanya dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang tidak bertanggung jawab dan pengemplang pajak, dan setelah memanfaatkan fasilitas ini, mereka sering kali meninggalkan negeri”.

Dalam konteks Undang-Undang No.11 tahun 2016, Pembangunan nasional NKRI bertujuan untuk mencapai kemakmuran bagi seluruh rakyat Indonesia dengan cara yang adil dan merata dan memerlukan investasi yang besar, terutama dari sumber pajak. Undang-undang *Tax Amnesty* mendefinisikan penghapusan pajak sebagai proses di mana pajak yang seharusnya terutang tidak dikenakan sanksi administrasi perpajakan atau sanksi pidana dalam bidang perpajakan, dengan kondisi bahwa Wajib Pajak melakukan pengungkapan harta dan membayar uang tebusan.

Pasal 2 UU No. 11/2016 menjelaskan prinsip-prinsip yang mendasari pelaksanaan Pengampunan Pajak, yaitu keadilan, kepastian hukum, kemanfaatan, dan kepentingan nasional. Kepastian hukum berarti bahwa program *Tax Amnesty* harus menciptakan ketertiban dalam masyarakat dengan menjamin kepastian hukum. Keadilan menuntut bahwa pengampunan pajak harus menjaga keseimbangan antara hak dan kewajiban semua pihak. Kemanfaatan berarti bahwa program ini harus memberikan manfaat bagi negara dan masyarakat, khususnya dalam meningkatkan kesejahteraan umum dan kepentingan nasional. Tujuan dari Pengampunan Pajak adalah untuk meningkatkan pendapatan pajak, mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui repatriasi harta, serta mendorong reformasi perpajakan untuk mencapai sistem perpajakan yang lebih adil dan memperluas basis data perpajakan yang lebih valid, menyeluruh, dan terintegrasi (Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 Pengampunan Pajak, 2016).

Berdasarkan Pasal 3 dari UU Pengampunan Pajak, Setiap individu yang terikat oleh kewajiban pajak memiliki hak untuk mendapatkan pengampunan pajak. Individu yang belum memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) harus mendaftarkan diri terlebih dahulu di Kantor Pelayanan Pajak di lokasi tinggal mereka. Uang tebusan yang dikenakan untuk mendapatkan pengampunan pajak dihitung berdasarkan jumlah harta netto yang tercantum dalam Surat Pernyataan yang diserahkan. Wajib Pajak yang sedang dalam proses penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan (sudah mendapatkan P-21), yang sedang dalam proses peradilan atau sedang menjalani pidana di bidang perpajakan, tidak memiliki hak untuk mengikuti program pengampunan pajak. Pengampunan pajak mencakup pengampunan atas kewajiban perpajakan yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak hingga akhir tahun 2015, termasuk kewajiban Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Pertambahan Nilai Barang Mewah (PPN BM). Program ini bertujuan untuk memenuhi Asas Keadilan Dalam Pengampunan Pajak dan PPS.

Hampir semua negara di dunia memiliki kewenangan untuk mengambil, memungut, dan mengumpulkan sebagian penghasilan dan harta dari warga negaranya. Dalam konteks Indonesia, hak ini diatur dalam Pasal 23A UUD 1945. Hubungan yang bersifat keharusan ini menghasilkan manfaat baik dari perspektif politik, ekonomi, dan sosial, karena warga negara diharuskan untuk memberikan sebagian dari pendapatan dan harta mereka. Hal ini mendorong pembangunan kepercayaan dan saling menghargai atau menghormati antara negara dan warganya, yang merupakan aspek penting dalam pembangunan bangsa. Uang pajak yang dikumpulkan digunakan untuk mendukung dan mewujudkan tujuan dan cita-cita

bangsa yang sejahtera, adil, dan makmur. Hubungan ini menuntut kedua belah pihak, baik lembaga penyelenggara negara maupun warga negara, untuk memenuhi tugas dan tanggung jawab mereka sesuai dengan amanah konstitusi. Lembaga penyelenggara negara harus menggunakan dan memanfaatkan uang pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan tidak boleh disalahgunakan. Di sisi lain, warga negara diharuskan untuk tunduk dan patuh pada peraturan perundang-undangan, termasuk kewajiban membayar pajak, dan menunjukkan loyalitas mereka kepada negara.

Dalam konteks sistem pemungutan pajak, keadilan menjadi asas yang sangat penting, di samping asas-asas lain seperti kepastian hukum dan kemanfaatan. Meskipun keadilan sering dianggap abstrak dan subjektif, namun prinsip ini harus dipertahankan dengan ketat, karena keadilan merupakan fondasi yang sangat mendasar. Adil dan merata adalah salah satu prinsip utama dalam pemungutan pajak, di mana pajak yang dikenakan kepada individu harus proporsional dengan kemampuannya dan sebanding dengan manfaat yang diperoleh dari negara. Dalam hukum pajak, prinsip keadilan diartikan sebagai kondisi di mana setiap Wajib Pajak (WP) harus mendapatkan pajak yang sama, memastikan bahwa tidak ada diskriminasi dalam pemungutan pajak (Sihombing & Alestiana, 2020).

Dalam bukunya "*Wealth Of Nations*", Adam Smith mengemukakan empat prinsip pemungutan pajak, Prinsip kesamaan dan keadilan (equality and equity) menekankan bahwa individu dalam kondisi yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Dalam konteks UU Pengampunan Pajak, prinsip keadilan sangat penting dan menarik perhatian publik. Pasal 3 UU No. 11/2016 menegaskan bahwa setiap Wajib Pajak memiliki hak untuk mendapatkan pengampunan pajak, termasuk pengampunan atas kewajiban perpajakan seperti PPh, PPN, dan PPN BM hingga akhir tahun 2015 yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan, namun ada beberapa pengecualian, seperti WP yang sedang dalam proses penyidikan.

Meskipun pengampunan pajak dianggap sebagai hak yang diberikan kepada setiap WP, ada ketidakadilan dalam praktiknya karena pengampunan sering diberikan kepada WP yang tidak patuh dan telah melanggar kewajiban perpajakan. Hal ini menimbulkan masalah keadilan karena pengampunan pajak dapat menghilangkan kewajiban untuk melunasi pajak yang terutang berdasarkan prinsip *self-assessment*, di mana utang pajak timbul karena peristiwa hukum tanpa tindakan fiskus seperti penerbitan Surat Ketetapan Pajak.

Dalam konteks keadilan, terdapat tiga perbedaan perlakuan terkait dengan penerapan UU Pengampunan Pajak: Pertama, bagi WP yang sebelumnya tidak jujur dan telah melakukan pelanggaran atau tidak patuh dalam melaporkan seluruh penghasilan dan harta mereka dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh) justru diberikan pengampunan pajak. Kedua, bagi WP yang tidak patuh atau telah melakukan pelanggaran, termasuk WP yang sebelumnya tidak jujur dalam melaporkan seluruh penghasilan dan harta mereka dalam SPT Tahunan PPh, namun saat mulai berlaku UU Pengampunan Pajak sedang disidik atas tindak pidana perpajakan, maka pengampunan pajak tidak berlaku. Ketiga, tidak diberikan kompensasi bagi WP yang telah patuh, yaitu WP yang telah melaporkan seluruh penghasilan dan harta mereka dalam SPT Tahunan PPh.

Dalam analisis lebih mendalam, pihak yang dirugikan oleh penerapan UU Pengampunan Pajak adalah Wajib Pajak (WP) yang patuh dan taat dalam membayar pajak. Jika dibandingkan antara dua WP dengan jumlah penghasilan yang sama, WP yang satu mematuhi peraturan perundang-undangan, sedangkan WP yang kedua menghindari kewajibannya dengan berbagai metode, seperti mengisi SPT tidak jujur, merekayasa pembukuan, mengecilkan peredaran usaha, mengelembungkan biaya, menyembunyikan harta di luar negeri, dan lain-lain.

Ketidakadilan ini menjadi jelas ketika dibandingkan total pajak yang dibayarkan oleh WP yang patuh dengan jumlah uang tebusan yang dibayar oleh WP yang tidak patuh saat program pengampunan pajak berjalan. Perbedaan ini sangat signifikan. Oleh karena itu, besarnya deklarasi harta yang masuk bersama dengan uang tebusannya tidak patut

dibanggakan, karena selain menunjukkan ketidakadilan, pilihan pengampunan pajak juga menunjukkan ketidakmampuan atau kelemahan aparat perpajakan dalam menegakkan hukum terhadap WP yang tidak patuh.

Jika opsi lain dipilih dengan melakukan penegakan hukum terhadap para WP yang tidak patuh dibandingkan dengan menerapkan pengampunan pajak, maka potensi penerimaan pajak tidak akan hilang. Sebelum penerapan kebijakan pengampunan pajak, Indonesia telah kehilangan potensi penerimaan pajak rata-rata per tahun sebesar Rp200 triliun (Yudianto, 2016). Dengan demikian, dana yang terkumpul dapat digunakan untuk pembiayaan APBN.

Dalam upaya untuk meningkatkan penerimaan pajak, Indonesia, sebagai anggota G-20, telah mengadopsi Sistem Pertukaran Otomatis Informasi (*Automatic Exchange System of Information/AEOD*). Sistem ini memungkinkan pertukaran data perbankan dan perpajakan antar negara, memastikan bahwa semua WP di mana pun di dunia dapat terdeteksi atau dilacak oleh sistem negara asal, termasuk Indonesia. Di dalam negeri, sistem *AEOD* akan dikombinasikan dengan amandemen UU Nomor 10/1998 tentang Perbankan, khususnya pasal 40 ayat (1) yang berbicara tentang kerahasiaan bank.

Dengan demikian, ada kemungkinan bahwa WP yang akan menghindari pajak relatif sulit. Ini menjadi dasar pemikiran bahwa opsi penegakan hukum di bidang perpajakan relatif lebih adil dibandingkan dengan opsi pengampunan pajak. Ada pendapat yang berbeda yang menolak opsi pengampunan pajak dengan menyatakan bahwa pengampunan pajak merupakan bentuk pengakuan dari otoritas pajak atas kegagalan dalam menegakkan keadilan dalam sistem perpajakan nasional.

Pendapatan pajak dari Tax Amnesty dihitung dengan mengalikan Tarif Uang Tebusan dengan nilai harta bersih yang diungkapkan (jumlah harta dikurangi dengan jumlah utang yang langsung terkait dengan harta yang diungkapkan). Maksimal utang yang diakui untuk Wajib Pajak Badan adalah 75%, sedangkan untuk Wajib Pajak Perorangan adalah 50% (Haryadi, 2022).

Sistem perpajakan yang ada saat ini masih belum adil, karena banyak basis pajak yang belum jelas, dan intensitas kejahatan penghindaran pajak baik melalui *tax avoidance* maupun *tax evasion*, semakin meningkat, termasuk melalui *transfer pricing* atau metode lainnya.

Dalam berbagai pandangan dan pendapat yang diungkapkan oleh berbagai pihak, terdapat konsensus bahwa pengampunan pajak dan PPS secara konseptual tidak dapat memberikan rasa keadilan, meskipun tujuan dari program pengampunan pajak adalah untuk menciptakan rasa keadilan.

Keuntungan yang signifikan diperoleh para Wajib Pajak yang mengemplang pajak dengan adanya undang-undang pengampunan pajak menjadi sorotan. Mereka hanya perlu membayar sekitar 1% hingga 2% sebagai uang tebusan, dan kemudian menanamkan uang tersebut ke dalam Surat Utang Negara (SUN), sehingga mereka malah mendapatkan keuntungan karena suku bunga SUN lebih tinggi dibandingkan tarif uang tebusan. Saat ini, rata-rata suku bunga SUN berkisar antara 8% hingga 9%, yang berarti wajib pajak yang mengemplang pajak malah mendapatkan keuntungan. Pertanyaannya adalah, dari mana negara dapat mendapatkan uang untuk membayar bunga atau imbal hasil dari semua surat berharga negara yang telah diterbitkan? Jawabannya tentu saja dari pendapatan negara yang sebagian besar berasal dari pajak. Berdasarkan beberapa pandangan atau pendapat dari beberapa pakar hukum, seperti Artodjo Al Kostar, dan sejalan dengan teori keadilan distributif yang diperkenalkan oleh Thomas Aquinas serta teori keadilan pemungutan pajak menurut Adam Smith, disimpulkan bahwa dari sudut pandang perspektif keadilan hukum, penerapan UU Pengampunan Pajak belum memenuhi prinsip atau asas keadilan.

Keadilan atas Penghapusan Sanksi Pajak

Keadilan adalah prinsip yang sangat penting dan mendasar dalam kehidupan manusia, meskipun konsep dan teori tentang keadilan dapat bervariasi tergantung pada nilai-nilai yang

dianut oleh berbagai kelompok masyarakat. Oleh karena itu, definisi keadilan sendiri juga dapat berbeda-beda. Satjipto Rahardjo telah menyediakan beberapa definisi keadilan, yaitu: Menyerahkan kepada setiap person apa yang seharusnya diterima, menyerahkan kepada setiap individu hak yang menurut hukum mereka miliki, termasuk keadilan untuk menyerahkan hasil kepada mereka, kebebasan untuk melakukan apa pun selama tidak melanggar kebebasan orang lain, menyerahkan pemuasan kebutuhan seluruh individu, persamaan pribadi, kemerdekaan untuk mengejar kemakmuran, memberikan peluang untuk mencari kebenaran, dan kebebasan untuk mengembangkan kepentingan dalam kedudukan yang sama. Dengan menyediakan definisi ini, Satjipto Rahardjo menunjukkan bahwa keadilan dapat diartikan dalam berbagai cara yang mencerminkan berbagai aspek dan nilai dari masyarakat.

Mengingat adanya berbagai definisi keadilan, analisis atau penjelasan mengenai program *Tax Amnesty* dan PPS lebih berfokus pada aspek hukum. Keadilan merupakan salah satu nilai dasar yang sangat penting, di samping kemanfaatan dan kepastian hukum. Dalam konteks hukum, keadilan tidak hanya terbatas pada hak dan kewajiban yang ditetapkan dalam undang-undang. Keadilan memiliki karakteristik mandiri, independen, dan netral, tidak terikat dengan nilai-nilai dasar lainnya. Dalam bidang pajak, istilah "keadilan vertikal dan keadilan horizontal" dikenal, yang menghasilkan tarif progresif. Semakin besar daya pikul atau kemampuan seseorang, semakin besar juga pajak yang harus dibayar. Ini mencerminkan prinsip "*ability to pay*" atau konsep daya pikul yang diajukan oleh Adam Smith (Sa'adah, 2018).

Konsep atau teori mengenai pemungutan pajak hanya cocok dan berlaku dalam konteks tertentu, seperti teori kenegaraan, persepsi masyarakat, dan persepsi filsafat hukum tertentu. Oleh karena itu, diskusi tentang teori pajak menjadi suatu masalah hukum yang memiliki dimensi nilai. Dengan mempertimbangkan hal tersebut, *Tax Amnesty* dan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dalam konteks keadilan juga harus memperhatikan aspek kepastian hukum dan kemanfaatan. Mengingat bahwa utang pajak adalah "perjanjian yang dibuat berdasarkan undang-undang," maka penghapusan atau penghilangan utang pajak harus dianggap dari perspektif hukum perdata, sesuai dengan Pasal 1381 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUH) Perdata. Penghapusan atau penghilangan kewajiban membayar utang dapat dilakukan melalui beberapa metode, termasuk: pembayaran, penawaran pembayaran tunai diikuti dengan penyimpanan atau penitipan, pembaharuan utang/novasi, perjumpaan utang/kompensasi, percampuran utang, pembebasan utang, musnahnya barang yang terutang, kebatalan atau pembatalan, dan berlakunya suatu syarat batal dan daluarsa

Sikap yang diambil terhadap korelasi antara hukum dan keadilan akan menentukan apakah pengampunan pajak dan PPS adil atau tidak, mengingat bahwa hukum tidak selalu sama dengan keadilan, dan keadilan tidak selalu sama dengan hukum. Penting untuk membedakan antara pengertian hukum dan keadilan; hukum adalah kumpulan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan digunakan sebagai alat untuk mencapai keadilan. Dalam konteks pajak, keadilan seringkali diungkapkan dalam bentuk beban yang harus diterima oleh seluruh rakyat untuk memenuhi kebutuhan bersama. Akibatnya, sulit untuk memberikan legalitas atau justifikasi pengampunan pajak dan PPS dari sisi keadilan Wajib Pajak (WP) yang patuh atau jujur, kecuali jika berlandaskan pada asumsi. Bahwa tidak ada orang yang suka membayar pajak, maka tidak ada orang yang akan membayar pajak yang terutang sesuai dengan Undang-Undang (UU), sehingga pengampunan pajak dan PPS lebih menekankan pada aspek kepastian hukum dan kemanfaatan bagi negara. Ironisnya, keadilan dalam pengampunan pajak dan PPS justru dimiliki dan dimanfaatkan oleh WP yang melakukan pelanggaran dan tidak patuh dengan kompensasi membayar uang tebusan.

Sanksi Administrasi adalah "sanksi yang diberikan oleh penyelenggara pemerintahan sesuai dengan kekuasaan yang dimilikinya, dengan tujuan agar masyarakat mematuhi norma-norma hukum administrasi. Penerapan sanksi administrasi yang berasal dari wewenang

pemerintahan dapat dikategorikan menjadi wewenang bebas atau wewenang terikat. Wewenang terikat merujuk pada wewenang yang diberikan kepada administrasi negara tertentu, dengan kaidah atau norma yang telah ditetapkan secara tegas dalam norma dasarnya."

Sanksi administrasi perpajakan yang diatur dalam UU KUP, Penegakan sanksi administrasi dalam UU pajak diklasifikasikan sebagai wewenang terikat, yang mencakup sanksi denda, bunga, atau kenaikan. Namun, berdasarkan Pasal 36 ayat (1) UU KUP, Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang bebas untuk mengurangi atau menghapus sanksi administrasi jika sanksi tersebut disebabkan oleh kekhilafan atau kekalahan Wajib Pajak (WP), atau bukan karena kesalahannya. Pasal tersebut secara spesifik menegaskan bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangi atau menghapus sanksi administrasi yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan jika sanksi tersebut disebabkan oleh kekhilafan WP, atau bukan karena kesalahannya. Ini menunjukkan bahwa dalam konteks tertentu, Direktur Jenderal Pajak memiliki fleksibilitas untuk mengurangi atau menghapus sanksi administrasi, memberikan kesempatan bagi WP untuk mengurangi beban mereka berdasarkan kondisi tertentu.

Dalam konteks wewenang bebas, penyelenggara negara memiliki kebebasan untuk menentukan tindakan sesuai dengan kewenangan yang dimilikinya, memberikan ruang gerak yang luas bagi pelaksana administrasi negara untuk melaksanakan kewenangan mereka. Dalam wewenang bebas, penilaian tersebut bersifat subjektif, yang berarti penyelenggara administrasi negara memiliki kebebasan untuk menafsirkan dan melaksanakan tindakan hukum tertentu sesuai dengan penilaian mereka sendiri. Sebaliknya, dalam wewenang terikat, penyelenggara negara dibatasi dan tidak diizinkan untuk melakukan tindakan hukum lain di luar yang telah ditetapkan, menunjukkan bahwa dalam kasus ini, kewenangan tersebut diatur dengan lebih spesifik dan tidak memungkinkan penyelenggara untuk melakukan penilaian subjektif atau menafsirkan kewenangan mereka sendiri.

Berdasarkan UU No.30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Direktur Jenderal Pajak, sebagai pejabat tata usaha negara, memiliki otoritas untuk meminimalisir atau menghapus sanksi administrasi perpajakan berdasarkan prinsip diskresi, yang mencakup: Keputusan dan/atau tindakan yang diambil oleh pejabat pemerintahan untuk menyelesaikan masalah spesifik dalam pengelolaan pemerintahan, khususnya dalam hal peraturan perundang-undangan yang memberikan opsi, tidak menetapkan, tidak menyediakan, tidak jelas, dan/atau adanya kondisi stagnasi dalam pemerintahan (Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintah, 2014).

Dalam konteks pengampunan pajak dan PPS, keadilan dalam penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi dilihat dari perspektif keadilan hukum atau keadilan yang sesuai dengan Undang-Undang (UU).

Direktur Jenderal Pajak, sebagai penyelenggara administrasi negara dan pemegang otoritas perpajakan, memiliki kewenangan untuk memungut pajak, menerapkan sanksi administrasi, serta memberikan penghapusan sanksi administrasi. Ini mencerminkan kedaulatan negara dalam pengelolaan perpajakan. Penghapusan sanksi administrasi dalam konteks *Tax Amnesty* dan PPS lebih berfokus pada kepentingan yang lebih luas, termasuk aspek budgeter untuk mencapai target Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dalam jangka pendek. Namun, tujuannya juga lebih jangka panjang, yaitu untuk membangun basis data perpajakan yang berkelanjutan. Mengingat kekuasaan dan kewenangan negara yang besar, Indonesia sebagai negara hukum, kewenangan ini harus diikuti dengan pengabdian dan tanggung jawab kepada rakyat. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan umum, meningkatkan pencerdasan kehidupan bangsa, dan membentuk bangsa yang maju dan mandiri. Feedback atau hubungan timbal balik yang baik antara negara dan rakyatnya menjadikan ini sebagai keadilan. Pembebasan sanksi administrasi dalam pengampunan pajak, ketika dikaitkan dengan fungsi pajak, mencerminkan fungsi regulasi

yang bertujuan untuk mendorong wajib pajak agar dapat memenuhi kewajiban perpajakannya di masa depan berdasarkan undang-undang.

Sanksi pidana perpajakan, yang diatur dalam Pasal 38 hingga Pasal 43A UU KUP, mencakup hukuman penjara, kurungan, dan denda. Hukum pidana pajak tidak termasuk dalam kategori hukum pidana khusus, tetapi merupakan bagian dari hukum administrasi. Jika ada elemen hukum pidana yang khas, yang secara khusus bersifat administratif, maka tindakan pidana pajak juga dapat dianggap sebagai delik administratif. Penerapan sanksi pidana perpajakan dianggap sebagai manifestasi dari keadilan retributif, yang berarti sebagai tindak balas atas pelanggaran atau kejahatan yang telah dilakukan (Sudarto, 2003).

Penghapusan penyidikan dan penuntutan dalam konteks pengampunan pajak hanya menghentikan proses investigasi sebelum proses di pengadilan, tanpa menyebabkan WP mendapatkan sanksi pidana. Meskipun demikian, tindakan WP masih dianggap sebagai perbuatan pidana. Ini bertujuan untuk mendorong WP untuk memanfaatkan program *Tax Amnesty* dan PPS, karena manfaat yang diberikan tidak hanya terbatas pada penghapusan sanksi administrasi, tetapi juga mencakup penghapusan sanksi pidana.

Dalam perbandingan, penjatuhan sanksi pidana terhadap WP tidak memberikan keuntungan yang lebih besar dibandingkan dengan penjatuhan sanksi administrasi. Hal ini karena penjatuhan sanksi pidana tidak menghasilkan pendapatan negara, sebaliknya, dapat menambah beban pengeluaran negara untuk mengurus dan membiayai WP yang dipenjarakan. Selain itu, dalam Undang-Undang perpajakan, penerapan sanksi pidana tidak mengakibatkan penghapusan utang pajak.

Dalam Undang-Undang (UU) Pengampunan Pajak dan PPS, terdapat ketentuan mengenai penghapusan utang pajak yang seharusnya terutang bagi Wajib Pajak (WP) yang terlibat dalam program *Tax Amnesty* dan PPS. Namun, ada ketidaksesuaian dalam besaran uang tebusan dan Pajak Penghasilan Final yang dibayar oleh WP, yang tidak sebanding dengan utang pajak yang dibebaskan, serta tidak adanya kompensasi bagi WP yang telah memenuhi kewajiban pajak. Hal ini menunjukkan bahwa asas keadilan dalam UU pengampunan pajak tidak terpenuhi. Dalam konteks UU *Tax Amnesty* dan PPS, keadilan lebih berfokus pada keadilan hukum atau keadilan yang sesuai dengan UU. Besaran nilai sanksi administrasi biasanya tidak signifikan dibandingkan dengan utang pajak.

Dengan pembebasan sanksi administrasi, negara tidak mengalami kerugian, dan ini bukan merupakan hak mutlak negara untuk mengakui pendapatan negara atas kesalahan administratif yang dilakukan oleh warganya. Oleh karena itu, pembebasan sanksi administrasi perpajakan dalam pengampunan pajak telah memenuhi prinsip keadilan. Dalam program Pengampunan Pajak dan PPS, penghapusan penyidikan dan penuntutan pidana hanya menghentikan proses investigasi di depan pengadilan tanpa menjatuhkan sanksi pidana, namun perbuatan WP masih dianggap sebagai perbuatan pidana. Negara lebih mengutamakan pendapatan negara dibandingkan dengan kebutuhan untuk mengurus dan membiayai WP yang dipenjarakan. Oleh karena itu, penghapusan penyidikan dan penuntutan pidana dalam program *Tax Amnesty* telah memenuhi unsur keadilan.

Efektivitas Pelaksanaan Pengampunan Pajak dan PPS

Secara historis, program *Tax Amnesty* telah diimplementasikan beberapa kali oleh pemerintah. Pertama kali diluncurkan pada tahun 1964 melalui Penetapan Presiden (Penpres) No. 5 Tahun 1964. Kedua kali, program ini dijalankan pada tahun 1984, setelah pemerintah mengadopsi kebijakan *Tax Reform* Tahun 1983. Kebijakan *Tax Amnesty*/Pengampunan Pajak 1984 memiliki prinsip yang sama dengan *Tax Amnesty* 1964, yaitu "*Investigation Amnesty*", yang menawarkan fasilitas perpajakan seperti "bebas dari pengusutan fiskal dan laporan tentang kekayaan". Selanjutnya, ada Program "*Sunset Policy*" yang beroperasi dari 1 Januari 2008 hingga 28 Februari 2009, dengan dasar hukum Pasal 37A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 *juncto* PMK No. 18/PMK.03/2008. Program *Sunset Policy* berfokus pada

kebijakan penghapusan sanksi administrasi perpajakan, termasuk penghapusan bunga (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, n.d.). Selanjutnya, yang ke-empat adalah *Tax Amnesty* jilid I, yang berlaku dari 1 Juli 2016 hingga 31 Maret 2017, berdasarkan UU No. 11/2016 tentang Pengampunan Pajak. Program ini dilaksanakan dengan cara wajib pajak untuk mengungkap harta dan membayar uang tebusan. Tujuan program ini adalah untuk mendorong wajib pajak agar mau menarik kembali simpanannya yang berada di luar negeri untuk ditanamkan di Indonesia. Terakhir, ada *Tax Amnesty* jilid II, yang lebih dikenal sebagai "Program Pengungkapan Sukarela/PPS" atau VDP (*Voluntary Disclosure Program*), yang berlaku dari 1 Januari hingga 30 Juni 2022, berdasarkan UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, juncto PMK No. 196/PMK.03/2021. Program ini dirancang untuk wajib pajak yang telah mengikuti *Tax Amnesty* jilid I, namun belum sepenuhnya mengungkapkan harta yang dimilikinya. Program ini juga ditujukan untuk wajib pajak yang belum melaporkan hartanya dalam SPT Tahunan PPh OP tahun pajak 2020.

Pengampunan Pajak

Besarnya tarif & Tata Cara Menghitung Uang Tebusan.

- a. Tarif Uang Tebusan atas harta/Asset yang ada dalam/di luar wilayah R.I yang direpatriasi dan ditanamkan dalam wilayah NKRI untuk kurun waktu paling sedikit 3 (tiga) tahun sejak direpatriasi sebesar 2% untuk jangka waktu pengajuan Surat Pernyataan terhitung mulai UU Pengampunan Pajak s.d. tanggal 30 September 2016 (Periode I), 3% untuk jangka waktu pengajuan Surat Pernyataan tanggal 1 Oktober 2016 s.d. tanggal 31 Desember 2016 (Periode II), 5% untuk jangka waktu pengajuan Surat Pernyataan tanggal 1 Januari 2017 s.d. tanggal 31 Maret 2017 (Periode III)".
- b. Besarnya Tarif Uang Tebusan atas Harta/Asset yang ada di luar wilayah NKRI dan tidak direpatriasi ke dalam wilayah NKRI, sebesar: 4% untuk jangka waktu penyampaian Surat Pernyataan terhitung mulai UU Pengampunan Pajak s.d. tanggal 30 September 2016 (Periode I), 6% untuk jangka waktu pengajuan Surat Pernyataan tanggal 1 Oktober 2016 s.d. tanggal 31 Desember 2016 (Periode II), 10% untuk jangka waktu pengajuan Surat Pernyataan tanggal 1 Januari 2017 s.d. tanggal 31 Maret 2017 (Periode III)".
- c. Besarnya Tarif Uang Tebusan bagi WP yang omzet/peredaran usahanya s.d. Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) pada akhir tahun 2015, terhitung sejak UU Pengampunan Pajak hingga tanggal 31 Maret 2017, adalah sebesar: 0,5% bagi WP yang mengungkapkan nilai harta s.d. Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) dalam Surat Pernyataan; atau 2% bagi WP yang mengungkapkan dalam Surat Pernyataan nilai harta lebih dari Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah).

Perangkat Investasi Dana *Tax Amnesty* Tahun 2016, "Investasi atas dana yang dialihkan (direpatriasi) sebagaimana ditetapkan dalam UU No.11/2016 dilakukan dalam bentuk Investasi keuangan di Indonesia mencakup berbagai instrumen, Instrumen investasi mencakup Surat Berharga Negara Republik Indonesia, Obligasi dari Badan Usaha Milik Negara (BUMN), dan Obligasi dari lembaga pembiayaan milik pemerintah. Selain itu, investasi juga dilakukan pada Bank Persepsi, Obligasi perusahaan swasta yang perdagangannya diawasi oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK), investasi dalam sektor riil sesuai dengan prioritas pemerintah, dan bentuk investasi lainnya yang sah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Instrumen investasi termasuk efek bersifat utang seperti medium term note, sukuk, saham, unit penyertaan reksadana, efek beragun asset, unit penyertaan dana investasi real estate, deposito, tabungan, giro, kontrak berjangka yang diperdagangkan di bursa berjangka di Indonesia, dan instrumen investasi pasar keuangan

lainnya termasuk produk asuransi yang terkait dengan investasi perusahaan pembiayaan, dana pensiun, atau modal ventura yang mendapatkan persetujuan OJK (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.08/2016 Tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 119/PMK.08/2016 Tentang Tata Cara Pengalihan Harta Wajib Pajak Ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia Dan Penempatan Pada Inst, 2016).

Program Pengungkapan Sukarela (PPS)

Kebijakan PPS dikelompokkan menjadi dua, Untuk mereka yang belum menyatakan harta yang diperoleh sebelum Desember 2015 dan tidak mengikuti program amnesti pajak, tarif Pajak Penghasilan Final (PPh Final) yang berlaku adalah sebagai berikut: 11% untuk harta yang berada di luar negeri dan belum direpatriasi, 8% untuk harta yang direpatriasi dan berada di luar negeri serta di dalam negeri, dan 6% untuk harta yang direpatriasi, berada di dalam negeri, dan diinvestasikan dalam Sistem Bank Negara (SBN) atau dihilirisasi dalam sumber daya alam/energi terbarukan. Sementara itu, bagi Wajib Pajak yang belum menyatakan harta yang diperoleh dari tahun 2016 hingga 2020 dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Tahunan 2020, tarif PPh Final yang berlaku adalah 18% untuk harta yang berada di luar negeri dan belum direpatriasi, 14% untuk harta yang direpatriasi dan berada di luar negeri serta di dalam negeri, dan 12% untuk harta yang direpatriasi, berada di dalam negeri, dan diinvestasikan dalam SBN atau dihilirisasi dalam sumber daya alam/energi terbarukan.

Bagi Wajib Pajak yang terlibat dalam Program Pengungkapan Sukarela/PPS, mereka mendapatkan beberapa fasilitas, seperti bebas dari tuntutan pidana atau pengurangan sanksi administrasi bunga dan denda. Ada empat (4) kriteria utama yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak yang mengikuti PPS, yaitu memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), melakukan pembayaran Pajak Penghasilan Final (PPh Final), menyiapkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Pajak Penghasilan 2020, serta melakukan pencabutan Sembilan (9) permohonan, yaitu pengembalian kelebihan pembayaran pajak, pengurangan atau penghapusan sanksi administratif, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar, pengurangan atau pembatalan Surat Tagihan Pajak yang tidak benar, keberatan, pembetulan, banding, gugatan, dan/atau peninjauan kembali dalam hal Wajib Pajak sedang mengajukan permohonan tersebut dan belum diterbitkan surat keputusan atau putusan.

Syarat pencabutan harus dilakukan sebelum adanya penerbitan surat putusan Program Pengampunan Pajak dan PPS. PPS dianggap perlu dijalankan mengingat kebutuhan dana Untuk mendanai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang terus bertambah setiap tahunnya, di sisi lain, rasio antara pendapatan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) atau *Tax Ratio* Indonesia tetap rendah., yaitu 12% pada tahun 2016, dan Indonesia berada di urutan kedua terendah, hanya sedikit lebih baik dari Myanmar (7,08%) tetapi jauh tertinggal dari Vietnam dan Thailand (18% dan 18,09%).

Dengan adanya program Tax Amnesty dan PPS, diharapkan pasokan/suplai dana dan investasi baik di sektor keuangan maupun sektor riil akan meningkat. Meskipun ada apresiasi terhadap jumlah uang tebusan sebesar Rp114,55 triliun dari program *Tax Amnesty* dan PPh Final Rp61,01 trilyun dari PPS, juga ada kritik bahwa jumlah uang tebusan dan PPh Final tersebut tidak signifikan dibandingkan potensi penerimaan pajak yang hilang yang mencapai ribuan trilyun.

Tabel 1. Efektivitas Pelaksanaan Program Tax Amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela

NO	WILAYAH	PESERTA PPS	REALISASI PPh Final PPS	PESERTA TA	UANG TEBUSAN TA
1	DKI JAKARTA	71.070	Rp 25,36 T	260.000	Rp 61,48 T
2	JAWA NON JAKARTA	92.834	Rp 20,52 T	382.000	Rp 36 T
3	SUMATERA	43.322	Rp 8,87 T	174.000	Rp 10,15 T
4	KALIMANTAN	13.394	Rp 2,95 T	52.000	Rp 2,95 T
5	SULAWESI	13.151	Rp 1,92 T	46.900	Rp 1,76 T
6	BALI, NUSRA, MALUKU, PAPUA	14.147	Rp 1,39 T	56.500	Rp 2,21 T
	TOTAL	247.918	Rp61,01 T	971.400	Rp 114,55 T

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak Kemenkeu

Tabel 2. Negara asal harta deklarasi dan repatriasi harta bersih

No	NAMA NEGARA	PESERTA	NILAI HARTA	NILAI PPH TOTAL
1	Singapura	7997	56.960,11	7.295,14
2	Virgin Britania Raya, Kepulauan	50	4.977,39	601,9
3	Hong Kong	432	3.580,77	440,71
4	Australia	1154	2.766,32	372,14
5	Republik Rakyat Cina	332	1.512,37	180,63
6	Malaysia	422	1.184,18	162,24
7	Amerika Serikat	399	1.272,80	160,39
8	India	141	417,47	59,01
9	Swiss	45	342,74	49,1
10	Britania Raya	120	357,79	42,48
11	Kepulauan Virgin Amerika Serikat	3	326,21	29,04
12	Kanada	63	177,12	26,7
13	Kepulauan Cayman	135	147,05	24,19
14	Filipina	16	164,26	22,97
15	Uni Emirat Arab	26	121,46	18,97

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak Kemenkeu

Jumlah WP Terdaftar Badan dan OP non karyawan pada tahun 2016 sebanyak 3.348.631 WP, Jumlah yang mengikuti Pengampunan Pajak sebanyak 971.400 WP atau 29% dari total WP Badan dan OP non karyawan terdaftar, maka tingkat partisipasi WP mengikuti program TA relatif baik. Apabila Jumlah WP Terdaftar Badan dan OP non karyawan tahun 2020 diasumsikan sama dengan 2016, jumlah yang mengikuti PPS 247.918 WP atau 7,4% dari WP Badan dan OP non karyawan terdaftar, maka tingkat partisipasi WP mengikuti PPS relatif kecil atau kurang berhasil. Total Uang Tebusan sebesar Rp114,55 trilyun atau 10,44% dari total realisasi penerimaan pajak 2017 sebesar Rp1,097,2 trilyun, maka jumlah uang tebusan yang masuk relatif baik. Total setoran PPh Final yang mengikuti PPS sebesar Rp61.01 trilyun atau 4,04% dari total realisasi penerimaan pajak 2022 sebesar Rp1.485 trilyun. Total harta yang dideklarasikan pengampunan pajak sebesar 4.884 trilyun atau 122,1% dari target sebesar 4.000 trilyun, maka dari segi total deklarasi harta dapat dikatakan sangat berhasil. Apabila dilihat negara asal harta deklarasi dan repatriasi yang paling dominan adalah berasal dari Singapura, menyusul berikutnya Australia, Hongkong, Malaysia, Amerika Serikat dan Tiongkok.

Parameter lainnya untuk mengukur keefektifan pelaksanaan Pengampunan Pajak dan PPS yaitu realisasi penerimaan pajak, tingkat kepatuhan pajak dan perkembangan Tax Ratio pasca Pengampunan Pajak dan PPS.

Tabel 3. Parameter Efektivitas Pelaksanaan Pengampunan Pajak dan PPS

Tahun	Penerimaan Pajak			Kepatuhan penyampaian SPT (%)	Tax Ratio (%)
	Target (trilyun)	Realisasi (trilyun)	%		
2019	1.577,16	1.332,1	84,4	73,06	9,77
2020	1.198,8	1.070,0	89,3	78,0	8,94
2021	1.229,6	1.231,8	100,19	84,0	9,11
2022	1.485,0	1.716,9	115,6	83,2	10,4
2023	1.818,24	1.869,2	102,8	88,0	10,21

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak Kemenkeu

Berdasarkan data yang disajikan, dapat dilihat bahwa pasca tax amnesty realisasi penerimaan pajak pada tahun 2019 dan 2020 tidak mencapai target. Hanya pada tahun 2021 saja yang berhasil mencapai target 100%, dan di tahun 2022 dan 2023, penerimaan pajak berhasil melampaui target dan menghasilkan surplus. Sementara itu, dari sisi kepatuhan penyampaian Surat Pengantar Tahunan (SPT) dari tahun 2019 hingga 2023, cenderung meningkat, namun berada dalam kisaran antara 73,06% hingga 88%.

Perkembangan tax ratio, yang merupakan indikator dari keberhasilan suatu negara dalam memungut pajak, menunjukkan bahwa pasca pelaksanaan Tax Amnesty, tax ratio cenderung turun naik dari 8,94% hingga 10,40%. Ini menunjukkan bahwa peningkatannya tidak signifikan. Tax Ratio tahun 2022 Indonesia hanya tercapai 10,4%, masih kalah dengan negara tetangga ASEAN seperti Thailand (14,5%), Filipina (14%), Singapura (12,9%), dan Malaysia (10,9%).

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan Program Tax Amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela belum memberikan dampak yang signifikan terhadap peningkatan penerimaan pajak dan belum bisa mendongkrak terhadap peningkatan tax ratio. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa pelaksanaan program tax amnesty dan PPS tidak berjalan secara efektif.

KESIMPULAN

Implementasi penghapusan pajak yang seharusnya terutang dan penghapusan sanksi yang diberikan kepada Wajib Pajak (WP) yang mengikuti program Tax Amnesty dan PPS dilakukan dengan membayar Uang Tebusan dan PPh Final sesuai dengan Undang-Undang Nomor 11/2016 tentang Pengampunan Pajak dan UU Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan untuk Program Pengungkapan Sukarela/PPS). Penghapusan pajak yang seharusnya terutang dalam program pengampunan pajak dan PPS tidak memenuhi prinsip keadilan, sedangkan pembebasan sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana telah memenuhi prinsip keadilan. Namun, program ini tidak efektif karena penerimaan pajak dan kepatuhan penyampaian SPT pasca pengampunan pajak dan PPS yang tidak signifikan, serta peningkatan tax ratio yang cenderung stagnan bahkan masih di bawah negara-negara tetangga di ASEAN.

REFERENSI

- Arfianto, Y. (2021). Penerapan Asas Keadilan, Kemanfaatan, dan Kepastian Hukum dalam Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia. *Wijayakusuma Law Review*, 3(01), 55–66. <https://doi.org/10.51921/wlr.v3i01.152>
- Frederica, D., & Novita, A. (2023). Pengaruh Pemahaman Regulasi, Digitalisasi Dan Program Pengungkapan Sukarela Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Riset Akuntansi*, 13. <https://e->

- journal.unmas.ac.id/index.php/juara/article/view/6073
- Gunawan, E. (2019). Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak. *Law Review*, 19(2), 142. <https://doi.org/10.19166/lr.v0i2.1592>
- Haryadi, D. (2022). Gray Area dan Hambatan dalam Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela. *Mabis*, 13(Vol. 13 No. 1: Juni 2022), 15–26. <https://journal.widyadharma.ac.id/index.php/mabis/article/view/1025>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. [http://digilib.unila.ac.id/4949/15/BAB II.pdf](http://digilib.unila.ac.id/4949/15/BAB%20II.pdf)
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintah, (2014).
- Irawan, F., Rohman, M. R., Dewi, N. P. G. C., & Samosir, O. C. G. (2022). Keterkaitan Penerapan Program Pengungkapan Sukarela Dengan Asas Keadilan. *Educoretax*, 2(2), 145–153. <https://doi.org/10.54957/educoretax.v2i2.224>
- Johan Siska dkk. (2019). Tinjauan Yuridis terpenuhinya Prinsip Keadilan terhadap Penghapusan Sanksi Pajak dalam Undang-undang Nomor 1 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (tax amnesty). *Riau Law Journal*, 3(2).
- Kartika, C. A., Nangoi, G. B., & Lambey, R. (2017). C.A.Kartika., G.B.nangoi., R.Lambey. Efektivitas Penerapan Tax Amnesty. *Jurnal EMBA: Jurnal Reset Ekonomi, Manajemen, Bisnis, Dan Akuntansi*, 5(2), 945–954.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.08/2016 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 119/PMK.08/2016 Tentang Tata Cara Pengalihan Harta Wajib Pajak Ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia Dan Penempatan Pada Inst, (2016).
- Mahmud, M., & Mooduto, W. I. S. (2023). Menakar Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Program Pengungkapan Sukarela. *Jambura Accounting Review*, 4(1), 56–65. <https://doi.org/10.37905/jar.v4i1.63>
- Mamesah, J. J., & Kristanto, A. B. (2021). Efektivitas Tax Amnesty Di Indonesia: Studi Meta-Analisis. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 10(5), 473. <https://doi.org/10.24843/eeb.2021.v10.i05.p04>
- Mappadang, A., & Sinaga, M. (2022). Edukasi dan Sosialisasi Program Pengungkapan Sukarela (Tax Amnesti II) Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi Di PT. TSTI. *Jurnal Pengabdian Multidisiplin*, 2(1), 1–9. <https://doi.org/10.51214/japamul.v2i1.189>
- Mawarni, C. M. L., Razif, R., Haykal, M., & Putri, R. G. (2024). Analisis Efektifitas Program Pengungkapan Sukarela (PPS) Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kota Lhokseumawe. *Jurnal Akuntansi Malikussaleh (JAM)*, 2(3), 399. <https://doi.org/10.29103/jam.v2i3.10773>
- Muhammad, A., Mustam, A., Junaidi, A., & Khaerudin, A. (2023). Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) dan Program Pengungkapan Sukarela dalam Upaya Mengurangi Potensi Sengketa Pajak (Studi Kasus pada Kantor KPP Pratama Surakarta). *Jurnal Bevinging*, 01(01), 49–61. <http://journal.uniba.ac.id/index.php/JB/article/view/640>
- Nafsiyah, S., & Ekowati, L. (2023). Efektivitas Penerapan Tax Amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela (PPS)(Studi Kasus Wajib Pajak Orang Pribadi di KKP Warsito). *Seminar Nasional Akuntansi Dan ...* <https://prosiding.pnj.ac.id/index.php/SNAM/article/view/662>
- Ningtyas, A. S. C., & Aisyaturrahmi, A. (2022). Urgensi Program Pengungkapan Sukarela (Tax Amnesty Jilid II) Berdasarkan Sudut Pandang Wajib Pajak. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 10(1), 51. <https://doi.org/10.29103/jak.v10i1.6611>
- Peilouw, C. T. (2022). Kepatuhan Wajib Pajak Dan Program Pengungkapan Sukarela. *Akurasi: Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan*, 5(2), 243–253.

- <https://doi.org/10.29303/akurasi.v5i2.258>
- Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 Pengampunan Pajak, Pub. L. No. Nomor 11 Tahun 2016 (2016).
- Robbany, L. M., & Ekowati, L. (2022). Penerapan Tax Amnesty dan Program Pengungkapan Sukarela (Studi Kasus Wajib Pajak Orang Pribadi Pada KKP X). *Prosiding SNAM PNJ*, 1–12. <http://prosiding-old.pnj.ac.id/index.php/snampnj/article/view/5787>
- Sa'adah, N. (2018). Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan Yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia. *Masalah-Masalah Hukum*, 46(2), 182. <https://doi.org/10.14710/mmh.46.2.2017.182-189>
- Sihombing, S., & Alestiana, S. (2020). Perpajakan Teori dan Aplikasi. In *Widina* (Vol. 44, Issue 8). PT Raja Grafindo Persada.
- Suasa, M. D. S., Arjaya, I. M., & Seputra, I. P. G. (2021). Asas Keadilan Pemungutan Pajak dalam Peraturan Pemerintah No 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan. *Jurnal Preferensi Hukum*, 2(1), 6–10. <https://doi.org/10.22225/jph.2.1.3042.6-10>
- Sudarto. (2003). *Kapita Selekta Hukum Pidana*. Alumni.
- Wijaya, V. (2023). Pengaruh Program Pengungkapan Sukarela Terhadap Kesadaran Wajib Pajak dalam UU HPP. *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM*, 9(2), 222–233. <https://doi.org/10.24123/argu.v9i2.6163>
- Wijayantoko N, Azis H, & et al. (2022). Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak Pasca Berlakunya Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak. *Jurnal Pemandhu*, 3(3), 237–245.
- Wisudawan, A. L., Ilham, I., & Burhan, I. (2023). Efektivitas Penerimaan Dan Pelaporan Program Pengungkapan Sukarela Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sulawesi Selatan, Barat Dan Tenggara. *Income Journal.*, 2(2), 153–158. <https://doi.org/10.61911/income.v2i2.45>
- Wulandari, S., & Budiaji, A. (2017). Pengaruh Persepsi Keadilan Pajak dalam Peraturan. *Islamiceconomic: Jurnal Ekonomi Islam*, 8(2), 239–268.
- Yudantyo, R. R. dan F. M. (2016). *Tax Amnesty , Perlakuan Tidak Adil terhadap Wajib Pajak yang Taat*. <https://Sef.Feb.Ugm.Ac.Id/>. <https://sef.feb.ugm.ac.id/tax-amnesty-perlakuan-tidak-adil-terhadap-wajib-pajak-yang-taat/>
- Yunitasari, G., & Sari, R. P. (2023). Implementasi Program Pengungkapan Sukarela Tahun 2022 Di Kota Surabaya. *Jurnal Ekonomi Akuntansi, Manajemen*, 2(2), 91–107. <http://jurnal.anfa.co.id/index.php/mufakat/article/view/861>