

Telaah Integratif Filsafat Hukum Publik dan Teori *Maslahah* terhadap Kebijakan Amnesti Pajak di Indonesia

Karimatul Khasanah

Fakultas Syariah IAIN Pekalongan
Jln. Kusuma Bangsa No.9 Panjang Baru, Pekalongan, Jawa Tengah
Email: karimatul.khasanah@iainpekalongan.ac.id

Submit	: 8 Agustus 2020	Diterima	: 24 Agustus 2020
Revisi	: 16 Februari 2021	Terbit	: 11 Juni 2021

Abstract: Tax amnesty policy has been issued by the Government of Indonesia for six times, i.e., 1964, 1984, 2007, 2009, 2015, and 2016. But actually, such policy is not a common one, because taxes are obligation for everyone who has met the criteria as a taxpayer. Therefore, the emergence of this policy often leads to controversial responses from many people. This research aims to reveal how the analysis of the philosophy of public law (justice, expediency and legal certainty) toward tax amnesty policies in Indonesia, which is integrated with the theory of *maṣlahah* (public benefit) in Islamic legal philosophy (Usul al-Fiqh). The findings of this study indicate that the implementation of the three legal principles in the tax amnesty policy in Indonesia actually has a legal legitimacy (*i'tibār syar'iy*) in the perspective of *maṣlahah* (public benefits). As the character of the *maṣlahah*, then the hierarchy of the three is tentative depending on the level of urgency driven by surrounding situations and conditions

Keywords: Tax Amnesty, Public Law Philosophy, public benefits, Islamic Law, Indonesia

Abstrak: Kebijakan amnesti pajak telah dikeluarkan oleh Pemerintah Indonesia sebanyak enam kali, yaitu tahun 1964, 1984, 2007, 2009, 2015, dan 2016. Namun sesungguhnya, kebijakan amnesti pajak bukan kebijakan yang lazim, karena pajak merupakan kewajiban bagi setiap orang yang telah memenuhi kriteria sebagai wajib pajak. Oleh karena itu, kemunculan kebijakan ini kerap kali menimbulkan respon yang kontroversial dari banyak pihak. Penelitian ini dirancang untuk mengungkap bagaimana analisis filsafat hukum publik (keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum) terhadap kebijakan amnesti pajak di Indonesia yang diintegrasikan dengan teori *maṣlahah* dalam filsafat hukum Islam. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa implementasi ketiga prinsip hukum tersebut di dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia, sesungguhnya memiliki legitimasi legal (*i'tibār syar'i*) dalam perspektif *maṣlahah*. Sebagaimana karakter dari *maṣlahah*, maka hirarki ketiganya bersifat tentatif tergantung pada level urgensi yang ditimbulkan oleh situasi dan kondisi

Kata Kunci: Amnesti Pajak, Filsafat Hukum Publik, *Maslahah*, Hukum Islam, Indonesia

Pendahuluan

Kebijakan amnesti pajak secara teoritis dapat dikatakan sebagai bentuk dari kebijakan hukum publik karena setiap kebijakan negara yang bersifat mengatur masyarakat secara umum disebut sebagai kebijakan hukum publik. John Rawls berpendapat bahwa kebijakan hukum publik harus

didasarkan pada keadilan sosial (*social justice*).¹ Sementara itu, dalam hukum Islam prinsip keadilan sosial² juga dijadikan dasar pengambilan kebijakan hukum publik sehingga setiap kebijakan harus memuat prinsip *maṣlaḥah* (kemaslahatan).³ Radbruch juga menyatakan keadilan merupakan salah satu dari asas dalam tujuan pengambilan kebijakan hukum. Dalam teori kebijakan hukum publik Radbruch, ada tiga asas hukum publik yang harus dijadikan sebagai prinsip pertimbangan oleh pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan, yaitu asas keadilan,⁴ kemanfaatan⁵ dan kepastian hukum. Ketiga prinsip ini harus dijalankan secara bersamaan dan hirarkis.

Kebijakan amnesti pajak di Indonesia yang secara teoritis mempertimbangkan asas keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum mestinya telah puna karena telah memenuhi tiga prinsip kebijakan hukum publik. Namun, persepsi dan respon publik terhadap kebijakan amnesti pajak yang telah dikeluarkan oleh pemerintah selama enam kali sejak 1964 sampai dengan 2016 terlihat terbelah, atau tidak semuanya mengafirmasi. Oleh karenanya, kebijakan pemerintah terkait amnesti pajak ini merupakan kebijakan yang kontroversial.⁶ Dari sisi aspek keadilan, misalnya, kebijakan amnesti pajak menjadi polemik di tengah masyarakat karena kebijakan ini dipandang seolah hanya untuk menguntungkan pihak wajib pajak yang tidak taat, terlebih persentase jumlah uang tebusan yang harus dibayarkan ke pemerintah sangat kecil.⁷ Seharusnya jika sanksi pidana dihapus,⁸ persentase uang tebusan yang seharusnya dibayarkan lebih besar agar berdampak pada peningkatan penerimaan negara sebagaimana tujuan pokok kebijakan ini. Pada poin ini kebijakan amnesti pajak terlihat tidak mempertimbangkan asas keadilan karena tidak merefleksikan prinsip universalitas dan prinsip kesetaraan dalam prinsip pemungutan pajak.

Sementara itu, berdasarkan asas kemanfaatan jika kebijakan amnesti pajak dimaksudkan untuk memperoleh kemanfaatan berupa peningkatan secara signifikan penerimaan anggaran negara dari sektor pajak sehingga bisa menopang program pembangunan, dan kemanfaatan berupa penguatan basis perpajakan nasional, maka seharusnya terdapat publikasi hasil dan manfaat riil dari setiap periode kebijakan.

Adapun asas kepastian hukum yang menjadi persoalan dalam kebijakan amnesti pajak, terkait adanya penghapusan pajak yang seharusnya terhutang, dan penghapusan sanksi administrasi dan pidana kepada setiap wajib pajak yang tidak patuh yang tertuang di dalam Pasal 1 angka 1 Undang-

¹ John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvards University Press, 1971), 56-135.

² Prinsip keadilan dalam pengambilan kebijakan merupakan bentuk aktualisasi keimanan kepada Tuhan. Hussam S. Timani, *Religion and Social Justice*, ed. Michael D. Palmer (London: Wiley-Blackwell, 2012), 137.

³ تَصْرِفُ الْإِمَامِ عَلَى الرَّعِيَّةِ مُنَوِّطٌ بِالْمَصْلَحَةِ Artinya: kebijakan pemimpin (pemerintah) terhadap rakyatnya harus didasarkan dan ditujukan bagi kemaslahatan mereka". Abdurrahman bin Abi Bakr as-Suyūṭī, *al-Asybah wa an-Nazā'ir* (Beirut: Dār al-Kutub al-'Ilmiyyah, 1403 H), 121.

⁴ Gustav Radbruch, "Legal Philosophy (Publikasi Pertama 1932)", terj. Kurt Wilk, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1950), 75.

⁵ Radbruch, "Legal Philosophy", 92.

⁶ Kebijakan pengampunan pajak periode yang keenam (2016) bahkan diajukan permohonan uji materi atas Undang-Undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang dimohon oleh beberapa pihak, yaitu Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, Yayasan Satu Keadilan, Leni Indrawati, Heriyanto dan Wahyu Mulyana Putra, juga oleh Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia dan Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh. Sumber: Putusan MK Nomor 57/PUU-XIV/2016, 58/PUU-XIV/2016, 59/PUU-XIV/2016 dan 63/PUU-XIV/2016.

⁷ Ketentuan terkait tarif uang tebusan terdapat di dalam Pasal 4 ayat (1), (2) dan (3) Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

⁸ Penghapusan sanksi pidana perpajakan merupakan aturan baru dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu di dalam Pasal 1 ayat (1). Periode kebijakan pengampunan pajak sebelum Undang-Undang tersebut tidak mengatur hal ini.

Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dinilai bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan 23A UUD 1945.⁹ Selain itu, adanya ketentuan di beberapa periode kebijakan amnesti pajak yang intinya menjamin bahwa harta yang dilaporkan dalam program amnesti pajak tidak akan diselidiki asal-usulnya berpotensi untuk mengubah status harta kekayaan seseorang yang berasal dari perbuatan melawan hukum justru menjadi harta kekayaan bersih yang terbebas dari pemeriksaan hukum. Akibatnya, problem kepastian hukum khususnya bagi orang-orang yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan ataupun pidana lainnya seperti korupsi justru terbebas dari tuntutan hukum.¹⁰

Berdasarkan problem akademik di atas, penelitian ini dirancang untuk mengungkap bagaimana tinjauan analisis keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum terhadap kebijakan amnesti pajak di Indonesia yang diintegrasikan dengan teori *maslahah* dalam filsafat hukum Islam, dikarenakan kebijakan amnesti pajak bagian dari produk hukum publik, dimana dalam hukum Islam sebuah produk hukum harus berorientasi pada kemaslahatan.

Tinjauan Umum terhadap Kebijakan Amnesti Pajak di Indonesia

Dalam sejarah kebijakan amnesti pajak di Indonesia, pemerintah telah mengeluarkan kebijakan amnesti pajak sebanyak enam kali periode sejak pasca kemerdekaan hingga saat ini. Kebijakan amnesti pajak pertama dikeluarkan oleh Pemerintahan Presiden Soekarno melalui Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 tentang Pengaturan Pengampunan Pajak.¹¹ Kebijakan kedua diterbitkan oleh Presiden Soeharto melalui Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.¹² Kemudian, setelah 23 tahun, kebijakan amnesti pajak kembali dikeluarkan, yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan perubahan ketiga dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.¹³ Periode berikutnya, Amnesti Pajak di tahun 2009 ditetapkan melalui Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang. Periode kelima, diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan dilaksanakan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak. Tahun 2016 merupakan sesi keenam periode amnesti pajak di Indonesia yang didasarkan pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

⁹ Anggapan adanya pertentangan pasal ini merupakan salah satu materi permohonan uji materiil terhadap Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang terdaftar dalam buku registrasi perkara konstitusi pada tanggal 25 Agustus 2016 dengan Nomor 63/PUU-XVI/2016, yang diajukan oleh Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, Yayasan Satu Keadilan, Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Seluruh Indonesia dan seorang warga bernama Leni Indrawati.

¹⁰ Radbruch, "Legal Philosophy", 92.

¹¹ Pelaksanaan Pengampunan Pajak 1964 dimulai sejak tanggal disahkan yaitu 9 September 1964 dan berakhir pada tanggal 17 Agustus 1965.

¹² Presiden Soeharto menetapkan kebijakan tersebut pada tanggal 18 April 1984 dan berakhir hingga 30 Juni 1985.

¹³ Unsur pengampunan pajak dijelaskan dalam Pasal 37 A.

Amnesti pajak sebagaimana diatur di dalam Pasal 1 angka 1 Undang-undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan pajak, adalah “penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pengampunan Pajak”.

Namun demikian, makna pengampunan pajak seperti yang dimaksudkan dalam Undang-Undang di atas belum dapat mewakili implementasi kebijakan amnesti pajak seluruh periode, karena periode ketiga, keempat dan kelima tidak memberikan amnesti pokok pajak sehingga juga tidak ada ketentuan tarif uang tebusan. Amnesti dalam tiga periode ini hanya diberikan terbatas pada sanksi administrasi pajak. Oleh karena itu, diperlukan definisi amnesti pajak yang dapat mencakup seluruh periode amnesti pajak di Indonesia.

Amnesti pajak lebih tepat diartikan sebagai kesempatan yang diberikan kepada wajib pajak baik yang terdaftar ataupun belum terdaftar, yang diberikan melalui Undang-Undang atau Peraturan Pemerintah yang secara khusus mengatur hal ini. Penghapusan kewajiban pajak yang harus disetorkan kepada pemerintah dapat berbentuk penghapusan sanksi administrasi, sanksi pidana, pokok pajak, atau penghapusan yang mencakup seluruh sanksi dan pokok pajak. Adapun yang diampuni hanya terbatas pada jenis pajak tertentu dan waktu pemberian pengampunan, juga terbatas sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Amnesti dapat diperoleh dengan cara mengungkapkan harta yang belum dilaporkan, membayar uang tebusan atau dengan menyampaikan pembetulan SPT.

Berbagai negara yang telah menetapkan dan melaksanakan pengampunan pajak menerima pandangan bahwa adanya amnesti pajak merupakan bagian dari program kebijakan fiskal negara yang bersangkutan dengan tujuan jangka pendek pendapatan negara meningkat.¹⁴ Pandangan yang sama tentang tujuan ini dinyatakan pula oleh Eric Le Borgne. Menurut Eric Le Borgne yang dikutip oleh Zainal Muttaqin, selain dalam jangka pendek pendapatan negara meningkat, amnesti pajak juga ditujukan untuk jangka menengah yaitu tingkat kepatuhan perpajakan yang meningkat sehingga diharapkan dapat meningkatkan keadilan horizontal dan pendapatan.¹⁵

Secara umum, kebijakan amnesti pajak ditujukan untuk memperoleh manfaat jangka pendek dan jangka panjang. Uang tebusan yang diberlakukan sebagai pajak penghasilan mempunyai manfaat jangka pendek yaitu untuk menambah jumlah penerimaan pajak yang dapat digunakan untuk pembiayaan berbagai program yang akan dilakukan oleh pemerintah. Sedangkan dalam jangka panjang aktivitas ekonomi di Indonesia meningkat karena banyak yang menginvestasikan hartanya ke dalam negeri selain juga menambah jumlah wajib pajak yang ada agar ke depan target pajak dapat terpenuhi.¹⁶

Integrasi Prinsip Filosofis Hukum Publik dan Teori *Maslahah* sebagai Tujuan Suatu Produk Hukum

Kebijakan amnesti pajak merupakan kebijakan publik. Secara teoritis persoalan yang senantiasa melekat dengan kebijakan publik adalah apakah sebuah kebijakan publik tersebut telah mengandung unsur keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Ada banyak tokoh yang merumuskan teori

¹⁴ James Alm, “Tax Policy Analysis”, 1.

¹⁵ Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia* (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), 29-30.

¹⁶ Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)* (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017), 479.

keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, namun teori mereka hanya mengulas salah satu dari tiga asas hukum itu secara terpisah antara satu dengan yang lainnya.

Sementara itu, Gustav Radbruch sebagai seorang pakar hukum modern, telah merumuskan hubungan ketiga prinsip hukum tersebut, sehingga teori tiga nilai dasar hukum Radbruch telah menjadi *common platform* yang dirujuk negara-negara maju dalam menetapkan sebuah kebijakan. Radbruch menyebutnya dengan istilah tiga prinsip (*three principles*),¹⁷ dan tiga elemen atau tiga sisi (*sides*).¹⁸ Gagasan Radbruch tentang tiga prinsip dasar hukum itu bekerja secara hierarkis, sehingga sangat penting untuk menentukan hubungan ketiga elemen gagasan hukum antara satu dengan yang lain dengan cara menyeimbangkan ketiganya.¹⁹

Keadilan dipahami oleh Radbruch sebagai persamaan (*equality*),²⁰ Pada tahun 1932, Radbruch menambahkan gagasan yang melampaui tentang apa yang bisa dikatakan keadilan dengan memaknainya sebagai “bentuk apa yang benar”,²¹ Keadilan juga dimaknai sebagai *justice means correctness as related especially to the law* (keadilan berarti kesesuaian kebijakan dengan hukum); keadilan tidak lain adalah kebenaran distribusi dan kompensasi; dan hukum pada dasarnya berkaitan dengan distribusi dan kompensasi.²²

Kemanfaatan (*expediency*) secara umum dipahami sebagai ungkapan tentang kesesuaian sarana untuk mewujudkan suatu tujuan (*the suitability of a means for the realization of a purpose*). Dalam mengartikan kemanfaatan (*expediency*), Radbruch merujuk pada tujuan bukan pada sarana, dan bukan pada tujuan apa pun, tetapi hanya pada tujuan yang mampu memiliki nilai absolut (*capable of absolute value*).²³

Elemen ketiga dari prinsip hukum, yaitu kepastian hukum, berfungsi untuk mengkompensasi kelemahan dari dua elemen pertama. Jika keadilan yang dimaksud hanya bersifat formal —artinya, tidak ada substansi di dalamnya— dan jika kemanfaatan yang seharusnya menyediakan substansi hanya dapat menawarkan alternatif yang saling bertentangan, maka keberadaan hukum tidak mungkin menjawab pertanyaan tentang tujuan hukum.²⁴ Akibatnya, hukum hanya akan mengarah kepada elemen ketiga dari gagasan hukum, yaitu kepastian hukum. Oleh karena itu, kepastian hukum mensyaratkan ketika tidak ada seorangpun yang dapat mengenali apa yang adil maka seseorang harus menentukan apa yang sah menurut norma hukum.²⁵ Ini adalah prinsip kepastian hukum yang seharusnya membenarkan pernyataan ini, “Betapapun tidak adilnya hukum, di dalamnya pasti menyimpan satu substansi, yang dengan keberadaannya, selalu memenuhi prinsip hukum yaitu tujuan kepastian hukum.”²⁶

Adapun teori *maṣlahah*, selain digunakan dalam rangka menginterkoneksi objek kajian ini dengan hukum Islam juga karena kebijakan amnesti pajak di Indonesia merupakan produk hukum. Dalam hukum Islam sebuah produk hukum harus memiliki dasar pertimbangan dan orientasi hukum

¹⁷ Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif*, 110.

¹⁸ Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif*, 111.

¹⁹ Robert Alexy, “Legal Certainty and Correctness”, dalam *Ratio Juris* 28 (2015): 441-451.

²⁰ Radbruch, “Legal Philosophy”, 74.

²¹ Radbruch, “Legal Philosophy”, 91.

²² Radbruch, “Legal Philosophy”, 76.

²³ Radbruch, “Legal Philosophy”, 92.

²⁴ Radbruch, “Legal Philosophy”, 116.

²⁵ Radbruch, “Legal Philosophy”, 125 dan 205.

²⁶ Radbruch, “Legal Philosophy”, 119.

berupa kemaslahatan. Oleh karena itu, teori *maṣlaḥah* relevan digunakan untuk menganalisis dasar pertimbangan dikeluarkannya kebijakan amnesti pajak.

Maṣlaḥah merupakan istilah teoritis dalam filsafat hukum Islam yang menurut 'Izz al-Din 'Abd as-Salam secara etimologis memiliki makna identik dengan kata *al-khair* (kebaikan), *an-naf'* (kemanfaatan), dan *al-husn* (kebaikan). Oleh karena itu, secara kebahasaan kata *maṣlaḥah* merupakan lawan kata dari *mafsadah*.²⁷ Abu Hamid al-Ghazālī mendefinisikan *maṣlaḥah* secara terminologis sebagai upaya menentukan hukum dengan tetap memegang tujuan syara' (*al-muḥāfaẓah 'alā maqṣūd as-syārī'*). Tujuan yang dimaksud adalah mewujudkan kemanfaatan (*maṣlaḥah*) dan menyingkirkan kerusakan (*mafsadah*).²⁸

Sebagai sebuah teori yang dipergunakan untuk menentukan apakah kemaslahatan (*maṣlaḥah*) yang dihadirkan oleh suatu kebijakan hukum diterima dan diakui oleh syara' ataukah tidak, al-Ghazālī membagi *maṣlaḥah* dalam konteks ini ke dalam tiga kategori: (1) *maṣlaḥah* yang diakui dan diterima secara tegas oleh syara', disebut *maṣlaḥah mu'tabarah*. *Maṣlaḥah* jenis ini selain ditunjukkan melalui penetapan hukum oleh syara' mengenai persoalan tertentu juga diperkuat oleh keberadaan 'illah yang menjadi latar belakang ditetapkannya suatu ketentuan hukum tersebut; (2) *maṣlaḥah* yang secara tegas ditolak dan tidak diakui oleh syārī' (*syahida al-syārī' bi al-buṭlān*) disebut *maṣlaḥah mulghāh*; (3) *maṣlaḥah* yang tidak memperoleh penilaian secara tegas oleh syara', apakah diterima ataukah ditolak,²⁹ disebut sebagai *maṣlaḥah mursalah*. Hal ini karena tidak ada *naṣṣ syar'ī* (baik al-Qur'an maupun hadis) yang menyinggung status *maṣlaḥah* ini.³⁰ Meskipun demikian, *maṣlaḥah mursalah* tetap harus disandarkan kepada dalil yang diterima (*dalīl i'tibār*) oleh syārī', walaupun tidak ada dalil yang memuat *maṣlaḥah mursalah* tersebut karena kekhususannya dan hanya memuat hubungan yang bersifat umum dan jauh.³¹

Prinsip *maṣlaḥah* dalam konteks pembuatan aturan dan kebijakan adalah tidak adanya tujuan (*maqṣad*) dalam pembuatan kebijakan hukum selain untuk mewujudkan kemaslahatan bagi segenap umat manusia (*maṣāliḥ an-naṣṣ*). Strategi untuk mewujudkan tujuan tersebut adalah dengan mengupayakan kemanfaatan bagi mereka (*jalb naḥḥin lahum*) atau menghilangkan bahaya (*ḍarar*) dan keresahan (*ḥaraj*) dari mereka (*daf' al-ḍarar wa al-ḥaraj lahum*). Karakter dari kemaslahatan dalam prinsip ini bersifat kontekstual.³²

Kategorisasi *maṣlaḥah* oleh al-Ghazālī di atas secara istilah berbeda dengan yang dirumuskan oleh Ṭāhir Ibnu 'Āsyūr. Ibnu 'Āsyūr membagi kemaslahatan menjadi dua, yaitu kemaslahatan khusus dan umum. *Maṣlaḥah 'āmmah*³³ merupakan salah satu dari tiga syarat dalam penetapan hukum (*tasyrī' al-ḥukm*) yang menjadikan *maṣlaḥah mursalah* sebagai argumentasi (*ḥujjah*), yaitu kemaslahatan yang dihadirkan tidak diperuntukkan hanya bagi individu tertentu atau sejumlah kecil kelompok (*maṣlaḥah syakhṣiyyah*), namun harus bagi mayoritas orang (*maṣlaḥah 'āmmah*). Sementara dua syarat lainnya adalah bahwa kemaslahatan yang dikandung dalam *maṣlaḥah mursalah* adalah kemaslahatan

²⁷ 'Izz al-dīn ibn 'Abd al-Salām, *Qawā'id al-Ahkām fī Masāliḥ al-Anām*, vol. ke-1 (Kairo: Maktabat al-Kulliyyāt al-Azhāriyyah, 1994), 5; dan Ibnu Manzūr, *Lisān al-'Arab*, vol. ke-2 (Beirut: Dār al-Kutub al-'Ilmiyyah, 2001), 517.

²⁸ Abū Hāmid Muḥammad al-Ghazālī, *Al-Mustaṣfā min 'Ilm al-Uṣūl*, vol. ke-1, ed. Muḥammad Sulaimān al-Asyqar (Beirut: Mu'assasat al-Risālah, 1997), 416-417.

²⁹ Abdul Wahhāb Khallāf, *'Ilm Ushūl al-Fiqh*, cet. ke-12 (Kuwait: Dar Al-Qalam, 1978), 84.

³⁰ Al-Ghazālī, *Al-Mustaṣfā*, vol. ke-1, 414.

³¹ Muḥammad Sa'īd Ramaḍān al-Būṭī, *Dawābiṭ al-Maṣlaḥah fī as-Syarī'ah al-Islāmiyyah* (Beirut: Muassasah ar-Risālah, 1973), 230.

³² Khallāf, *Ilm Uṣūl al-Fiqh*, 84.

³³ Kemaslahatan umum (*'āmmah*) memiliki arti sebagai sesuatu yang mengandung kemanfaatan yang bagi seluruh atau mayoritas masyarakat. Ṭāhir ibn 'Āsyūr, *Maqāṣid al-Syarī'ah al-Islāmiyyah*, (Tunis: Dār Suḥnūn, Kairo: Dār al-Salām, 1427 H/2006 M), 63.

faktual (*maṣlahah haqīqiyah*) bukan kemaslahatan asumtif (*maṣlahah wahmiyyah*), dan kemaslahatan dalam *maṣlahah mursalah* tidak boleh bertentangan dengan hukum yang ditetapkan oleh Al-Qur'an, Hadis, dan Ijma'. Karena jika bertentangan, maka kemaslahatan itu secara langsung akan masuk ke dalam kategori *maṣlahah mulghāh*.³⁴

Maṣlahah sebagai sebuah teori, selain dikategorikan berdasarkan pengakuan *syāri'* terhadap keberadaannya, jangkauan subjek kemaslahatan dan karakter faktualitas kemaslahatan, sebagaimana penjelasan sebelumnya, *maṣlahah* juga dikategorikan berdasarkan urgensinya. *Maṣlahah* berdasarkan urgensi yang melekat dibagi ke dalam tiga jenis *maṣlahah*, yaitu *maṣlahah ḍarūriyyah*, *maṣlahah ḥajjiyyah*, dan *maṣlahah taḥsīniyyah*. Asy-Syātibī³⁵ dan Ibnu 'Āsyūr³⁶ telah memberikan penjelasan untuk membedakan ketiganya dengan jelas.

Selain menggunakan teori kategorisasi *maṣlahah* di atas, penelitian ini juga mengadopsi teori *maṣlahah* yang dirumuskan oleh Aṭ-Ṭūfi untuk menganalisis kemaslahatan yang terdapat dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia. Menurut Najm ad-Dīn Aṭ-Ṭūfi, *maṣlahah* memiliki arti sebagai segala sarana dan sebab yang mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan. Ada dua jenis kebaikan dan kemanfaatan yang dimaksud, yaitu kebaikan dan kemanfaatan secara *'urfi* (tidak disebutkan oleh *naṣṣ syari'at*) dan secara *syar'i* (disebutkan dan ditentukan oleh *naṣṣ syari'at*), kedua jenis kemanfaatan ini sama-sama memperoleh legitimasi dari *syarī'*, Allah.³⁷

Analisis Filsafat Hukum Publik *cum Maṣlahah* terhadap Kebijakan Amnesti Pajak di Indonesia

Penegakan hukum yang dijalankan dengan menjadikan tiga prinsip filosofis hukum Radbruch sebagai dasar penetapan kebijakan —terlepas dari pembahasan tentang manakah yang harus diprioritaskan dari ketiganya— sesungguhnya sejalan dengan prinsip filosofis penetapan kebijakan dalam hukum Islam yang disebut dengan *maṣlahah*. Mengacu pengertian etimologis *maṣlahah* yang berarti kebaikan (*al-khair*, *al-ḥasan*) dan kemanfaatan (*an-naf'*), kita bisa memandang bahwa ketiga prinsip hukum Radbruch masuk dalam pengertian *maṣlahah*. Begitu juga jika mengacu pada pengertian terminologis *maṣlahah* yang dikemukakan oleh al-Ghazālī dan Najm ad-Dīn at-Ṭūfi; segala sesuatu yang menjadi sebab dan sarana bagi terwujudnya kemaslahatan atau mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan adalah *maṣlahah* itu sendiri. Oleh karena itu, prinsip keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum bisa menjadi sarana dan sebab bagi upaya mewujudkan kemaslahatan dalam konteks perpajakan di Indonesia karena ketiga prinsip hukum publik tersebut sesungguhnya adalah *maṣlahah*.

a. Implemetasi Prinsip Keadilan dalam Kebijakan Amnesti Pajak

Keadilan sebagaimana pandangan Radbruch merupakan salah satu nilai dasar hukum di samping kemanfaatan dan kepastian hukum.³⁸ Keadilan merupakan salah satu dasar filosofis

³⁴ Khallaf, *Ilm Usūl al-Fiqhī*, 86-87.

³⁵ Abū Ishāq As-Syātibī, *Al-Muwāfaqāt*, Jilid Ke-2 (Bairut: Dār Ibn 'Affan, 2008), 17-21.

³⁶ Muḥammad Ṭāhir Ibn 'Āsyūr, *Maqāṣid As-Syari'ah al-Islāmiyyah*, (Qatar: Wizārah Al-Awqāf wa al-Syu'ūn al-Islāmiyyah, 2004), 307.

³⁷ Najm ad-Dīn at-Ṭūfi, *Syarḥ al-Arba'in al-Nawawiyah*, 19, lampiran dalam Muṣṭafa Zaid, *Al-Maṣlahah fi al-Tasyrī' al-Islāmī wa Najm al-Dīn al-Ṭūfi* (Kairo: Dār al-Fikr al-'Arabī, 1384/1964), 211.

³⁸ Radbruch, "Legal Philosophy", 107.

dalam menetapkan suatu ketentuan hukum juga berlaku dalam hukum Islam. Ibnu Qayyim Al-Jauziyyah berpandangan bahwa penerapan hukum Islam yang tidak berpijak pada prinsip keadilan, kemanfaatan, kasih sayang, dan hikmah sebenarnya adalah bentuk pemaksaan interpretasi.³⁹

Atas dasar pengakuan *syāri'* terhadap keadilan sebagaimana penjelasan di atas, keadilan sebagai dasar filosofis dalam menetapkan kebijakan hukum jika ditinjau dengan menggunakan perspektif *maṣlahah* dapat dikategorikan sebagai *maṣlahah mu'tabarah*, yaitu kebaikan dan kemanfaatan yang memperoleh justifikasi *syāri'*.⁴⁰ Kedudukan keadilan sebagai *maṣlahah mu'tabarah* ini menjadi argumentasi kuat (*dalīl 'itibār*) yang melegitimasi keharusan pemerintah ataupun penegak hukum ketika yang bersangkutan mengeluarkan kebijakan dan ketentuan hukum supaya menjadikan keadilan sebagai dasar pertimbangan.

Persoalan keadilan dalam amnesti pajak muncul ketika amnesti pajak tidak diberikan kepada semua wajib pajak melainkan terbatas hanya diberikan kepada wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran dan ketidakpatuhan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Dengan amnesti pajak, hutang pajak yang tadinya harus dibayar menjadi dihapuskan sehingga amnesti mengakibatkan terhapusnya kewajiban untuk membayar pajak yang terhutang sebelumnya. Padahal sistem perpajakan yang baik adalah sistem perpajakan yang menjunjung tinggi keadilan sosial yang didasarkan pada prinsip universalitas (*principle of universality*) dan prinsip kesetaraan (*principle of equality*).

Pembatasan kebijakan amnesti pajak yang hanya diperuntukkan bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran kewajiban perpajakan selain berseberangan dengan prinsip universalitas dan kesetaraan juga bertolak belakang dengan *maṣlahah mu'tabarah* dalam hukum Islam, yaitu keadilan. Kemaslahatan dalam keadilan ini memiliki makna bahwa kebijakan amnesti pajak seharusnya memposisikan semua subjek hukum (*mukallaḥ*), dalam hal ini wajib pajak, secara adil (*al-qist*). Oleh karena itu, semua wajib pajak sebagai subjek hukum harus memiliki status yang sama di hadapan hukum, sehingga kebijakan yang dibuat tidak hanya mengistimewakan kelompok wajib pajak tertentu saja.

Adanya perlakuan khusus terhadap wajib pajak yang tidak patuh di atas membuka kemungkinan untuk memahami bahwa kebijakan amnesti pajak berpotensi “melukai” rasa keadilan masyarakat, khususnya wajib pajak yang selama ini patuh membayar pajak. Karena keberadaan wajib pajak tidak patuh dapat memberi dampak negatif bagi wajib pajak patuh. Keberadaan wajib pajak tidak patuh bahkan dapat dikategorikan sebagai salah satu biaya atau beban perpajakan.⁴¹ Hal ini secara lebih rinci diungkap oleh Jeff Pope yang berpendapat bahwa ada lima komponen beban biaya perpajakan; dua di antaranya adalah beban biaya pelanggaran perpajakan (*burden of tax evasion*) dan beban biaya penghindaran kewajiban perpajakan (*avoidance costs*).⁴²

Namun demikian, pandangan yang menyatakan bahwa amnesti pajak dapat menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang patuh, sesungguhnya tidak berpijak pada argumen yuridis.⁴³ Karena keadilan masih hanya dimaknai secara sempit, padahal seharusnya dimaknai dengan arti

³⁹ Ibnu Qayyim al-Jauziyyah, *I'lam al-Muwaqqi'in 'an Rabb al-Ālamīn*, vol. 3 (Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, t.th), 11.

⁴⁰ Abdul Wahhāb Khallāf, *ʿIlm Uṣhūl al-Fiqhī*, cet. ke-12 (Kuwait: Kuwait: Dār Al-Qalam, 1978), 84.

⁴¹ Haula Rosdiana, *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, (Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2012), 46.

⁴² Jeff Pope, “The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplification”, dalam *The Issues, Australian Journal of Management*, The University of New South Wales, June, 1993.

⁴³ Asas keadilan selalu menjadi pertimbangan hukum dalam membuat kebijakan amnesti pajak di Indonesia, misalnya tertuang di dalam Pasal 2 ayat (1) poin b Undang-Undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

luas dan dalam jangkauan konteks yang tidak temporer. Fakta yang menunjukkan masih banyaknya aktifitas ekonomi yang belum atau tidak dilaporkan justru merupakan bentuk ketidakadilan yang seharusnya mengusik rasa keadilan wajib pajak patuh yang telah berkontribusi besar terhadap penerimaan negara yang harus ditertibkan melalui kebijakan yang mendorong para wajib pajak tidak taat tersebut agar berubah menjadi wajib pajak yang taat.

Mendasarkan prinsip keadilan di mana setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang, keadilan dalam pemungutan pajak terpenuhi ketika orang dalam kondisi yang sama harus diberi perlakuan yang sama. Hal ini dapat diartikan ketika seseorang telah memenuhi kriteria sebagai wajib pajak, orang tersebut harus dibebani kewajiban pembayaran pajak yang sama pula. Wajib pajak yang selama ini tidak patuh harus dipaksa untuk memenuhi kewajibannya meskipun harus dengan cara amnesti untuk mendudukannya menjadi wajib pajak patuh.

Selain argumentasi di atas, pemungutan pajak bisa dikatakan adil karena pada dasarnya pemungutan pajak yang dilakukan negara kembali lagi pada warga negara dengan segala konsekuensi dan aturannya. Membayar pajak kepada negara dengan tidak mempermasalahkan apa yang menjadi dasar (*basic*) bagi negara untuk memungut pajak pada penduduknya merupakan pemenuhan hak kepada negara. Dalam konteks ini, warga negara wajib membayar pajak karena mereka wajib berbakti pada negara.⁴⁴

Prinsip keadilan ditandai pula dengan cakupan wajib pajak untuk mengikuti amnesti pajak sangat luas dan meliputi banyak sektor –bukan untuk kalangan tertentu. Selain itu, amnesti pajak tidak hanya untuk wajib pajak yang memiliki penghasilan besar saja, namun juga untuk semua wajib pajak dengan lapisan pajak terendah sampai tertinggi. Sektor usaha kecil menengah yang belum menjadi wajib pajak dan menjadi salah satu *underground economy* juga dapat turut serta dalam program amnesti pajak. Adil kiranya apabila pada akhirnya pajak itu dipikul tidak untuk wajib pajak yang patuh saja, tetapi untuk semua wajib pajak.

Dalam perspektif *maṣlahah*, secara teoritis prinsip keadilan dalam suatu kebijakan hukum dapat dikategorikan ke dalam *maṣlahah mu'tabarah*, karena Syāri' memberikan rekognisinya (*i'tibār*) terhadap keadilan. Namun, dalam praksis kebijakan amnesti pajak di Indonesia, implementasi keadilan sebagai sarana untuk mengupayakan kemaslahatan menunjukkan bias kemaslahatan karena sifat subjektifitas dari makna keadilan. Pemberian makna secara subjektif terhadap keadilan dalam kebijakan amnesti pajak telah memasukkan keadilan dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia ke dalam kategori *maṣlahah wahmiyyah*. Bagi wajib pajak, taat kebijakan amnesti dinilai menciderai rasa keadilan mereka. Akibatnya, keadilan tidak kuat ketika dijadikan *hujjah* dalam hukum yang dilandaskan pada *maṣlahah*, sebagaimana *maṣlahah mursalah* yang mensyaratkan suatu sarana untuk mencapai *maṣlahah* tersebut bisa disebut sebagai sarana yang *maṣlahah (ḍawābit al-maṣlahah)* jika bersifat faktual (*haqīqiyah*) dan bukan asuntif (*wahmiyyah*). Oleh karena itu, jika yang digunakan untuk menilai keadilan adalah perspektif subjektif ini, keadilan dalam praksis kebijakan amnesti pajak tergolong ke dalam *maṣlahah mulghāh*.

Sementara itu, dengan memberikan makna objektif terhadap asas keadilan dalam kebijakan amnesti pajak, yaitu keadilan diberikan arti sebagai kesesuaian dengan undang-undang, sebagaimana

⁴⁴ Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Konsep dan Aspek Formal* (Bandung: Rekayasa Sains, 2017), 59.

yang dikemukakan Radbruch, asas keadilan yang digunakan oleh pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan amnesti pajak termasuk dalam *maṣlahah haqīqiyah* yang memiliki kekuatan untuk bisa dijadikan sebagai dasar hukum (*hujjah*).

Oleh karena itu, amnesti pajak yang diperuntukkan bagi para pelanggar kewajiban pajak dengan menghapus sanksi administratif dan pidana yang sesuai dengan undang-undang, yang bisa mengantarkan wajib pajak tidak taat menjadi wajib pajak taat merupakan sarana untuk menciptakan keadilan perpajakan di antara segenap wajib pajak. Memberikan amnesti kepada mereka sebagai implementasi dari fungsi mengatur (*regulerend*) akan bisa mewujudkan keadilan dalam bentuk kesetaraan dan universalitas pada perpajakan di masa mendatang. Dengan demikian, keadilan dalam pelaksanaan amnesti pajak ini terlihat diposisikan sebagai *maṣlahah ḥājjiyah* karena bersifat opsional, walaupun secara ideal, seharusnya prinsip keadilan diposisikan dalam kategori *maṣlahah darūriyyah*. Artinya, jika keadilan diabaikan dalam proses penetapan kebijakan, kebijakan tersebut akan berdampak pada *mafsadah* dalam kehidupan.

b. Tinjauan Prinsip Kemanfaatan terhadap Kebijakan Amnesti Pajak

Pertimbangan disetujuinya kebijakan amnesti pajak adalah bahwa kebijakan ini diyakini mampu memberi kemanfaatan yang besar bagi negara dan masyarakat. Asas manfaat sebagai asas dari kebijakan amnesti pajak ini sudah sesuai dengan filsafat hukum Islam yang mengemukakan kemanfaatan (*maṣlahah*) adalah asas utama hukum. Bahkan dalam pandangan aṭ-Ṭūfi, kemanfaatan (*maṣlahah*) merupakan dalil dan hujjah hukum yang tidak memerlukan konfirmasi dari *naṣṣ* al-Qur'an dan hadis ketika kemanfaatan tersebut tidak disebutkan secara langsung oleh keduanya. Kemanfaatan ini disebut oleh al-Ghazālī sebagai *maṣlahah mursalah*.

Bentuk kemanfaatan dalam jangka panjang yang diharapkan dalam kebijakan amnesti pajak adalah memperkuat basis data perpajakan yang lebih tersistem dan mendorong program pembangunan nasional. Kemanfaatan lain yang ingin dicapai dalam pengambilan kebijakan amnesti pajak adalah meningkatnya sumber dana negara, meningkatkan *tax ratio* dan APBN *sustainable* yang secara tidak langsung akan berdampak pada pelaksanaan pembangunan infrastruktur yang lebih baik dan mengurangi angka pengangguran yang akan sampai pada upaya menumbuhkan ekonomi nasional dan menyejahterakan rakyat.

Jika ditinjau dengan teori *maṣlahah*, keseluruhan kemanfaatan yang dijadikan dasar pertimbangan dalam membuat kebijakan amnesti pajak termasuk ke dalam *maṣlahah mursalah* atau *maṣlahah 'urfīyyah*. Namun, tidak semua kemanfaatan tersebut masuk ke dalam *maṣlahah haqīqiyah* karena di antara kemanfaatan kebijakan amnesti pajak tidak bisa dibuktikan dengan fakta serta tidak terwujud sesuai dengan target yang ditentukan, seperti kemanfaatan berupa berkembangnya iklim investasi, tingkat kesejahteraan rakyat, tumbuhnya ekonomi nasional, berkurangnya angka pengangguran, dan meningkatnya *tax ratio*. Oleh karena itu, kemanfaatan tersebut masuk ke dalam *maṣlahah wahmiyyah*. Sementara itu, jika ditinjau dari urgensi kemaslahatannya (*maṣlahah āmmah* bukan *maṣlahah jamā'ah* dan *maṣlahah khāṣṣah*), beberapa kemanfaatan tersebut bersifat *darūriyyah* seperti untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat, menciptakan APBN *sustainable*, penerimaan negara dari sektor pajak dan menurunkan angka pengangguran, dan beberapa kemanfaatan yang lain bersifat *ḥājjiyah* seperti untuk meningkatkan *tax ratio*, pembangunan infrastruktur, pengembangan investasi.

Tujuan kemanfaatan dalam kebijakan amnesti pajak di atas selain bersesuaian dengan teori *maṣlahah* yang terdapat dalam filsafat hukum Islam juga selaras dengan pendapat yang dikemukakan Gustav Radbruch. Menurut Radbruch, keberadaan hukum harus didasarkan pada pertimbangan memberikan kemanfaatan. Penggalan penerimaan negara dari sektor pajak melalui kebijakan amnesti pajak merupakan praktik kebijakan yang diterapkan di banyak negara. Pada pelaksanaannya, amnesti pajak digunakan sebagai alat untuk menghimpun dana dari sektor pajak secara cepat dalam jangka waktu singkat. Selain itu, kebijakan ini ditetapkan banyak negara dikarenakan semakin meningkatnya upaya wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun pelanggaran perpajakan (*tax evasion*) dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya.⁴⁵ Meskipun demikian, menurut James Alm, pengalaman nyata dari banyak negara menunjukkan bahwa dampak langsung pada penerimaan pajak jangka pendek selalu rendah.⁴⁶ Hal senada disampaikan oleh Torgler dan Schaltegger, bahwa hasil dari banyak amnesti pajak yang telah dilaksanakan di berbagai negara menunjukkan tren penerimaan pajak yang kurang dari yang diharapkan.⁴⁷ Hal yang sama juga diungkapkan oleh Ragimun, kebijakan amnesti pajak yang diimplementasikan dengan tidak tepat akan menimbulkan semakin menurunnya aduan secara sukarela (*voluntary compliance*) dalam jangka panjang.⁴⁸

Di Indonesia, secara praktis amnesti pajak mempunyai manfaat minimal dalam dua hal: pertama, dalam jangka pendek dapat meningkatkan penerimaan negara; dan kedua, dapat memperoleh data wajib pajak yang lebih tersistem sehingga orientasinya adalah memperluas basis data pajak secara nasional. Dengan data yang lengkap dapat dilakukan pemetaan tentang potensi wajib pajak sehingga fiskus akan lebih mudah melakukan pengawasan/pemeriksaan dalam rangka *law enforcement*.⁴⁹ Manfaat pertama diperoleh dari uang tebusan yang dibayar wajib pajak sebagai pengganti pajak yang belum/tidak dibayar serta penghapusan sanksi, sedangkan yang kedua dapat digunakan sebagai data untuk penetapan pajak tahun yang akan datang. Manfaat yang kedua ini pada jangka panjang dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak sehingga dapat meningkatkan *tax ratio*. Laporan berkala (setiap lima tahun sekali) yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak berikut ini menyajikan data yang dapat dijadikan rujukan bahwasanya kebijakan amnesti pajak bermanfaat meningkatkan penerimaan negara:

Tabel 1. Capaian Penerimaan Pajak dari tahun 2014-2018⁵⁰

No.	Tahun	Target	Penerimaan Riil	Pencapaian %
1	2014	1.072.376.357.611.930	981.916.700.034.778	91.56
2	2015	1.294.258.674.998.880	1.061.237.665.935.910	82.00
3	2016	1.355.203.515.120.890	1.105.656.195.546.740	81.59

⁴⁵ Agus Iwan Kesuma, "Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak," *Jurnal Ekonomi Keuangan dan Manajemen* 12 (2016): 22-25.

⁴⁶ James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, and Sally Wallace, "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in The Russian Federation," dalam *Economic Analysis and Policy* 39, no.2 (September 2009).

⁴⁷ Torgler B. and Schaltegger C.A. 2003. *Tax Amnesty and Political Participation*. http://www.sgvs.ch/documents/Congres_2003/papers_jahrestagung_2003/A2-Tax%20Amnesty%20and%20political%20Partiation.pdf: 14-45.

⁴⁸ Ragimun, Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) di Indonesia, 2014, melalui www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/analisis/pdf: 34-36.

⁴⁹ Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia* (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), 88.

⁵⁰ Data dikumpulkan dari Laporan Kinerja Tahunan Direktorat Jenderal Pajak.

4	2017	1.283.565.861.674.950	1.151.037.027.957.100	89.67
5	2018	1.423.995.493.162.000	1.313.320.797.874.730	92.23

dalam miliar Rupiah

Tahun	2016	2017	2018*
Target	1.355,20	1.283,57	1.424,00
Realisasi	1.105,73	1.151,03	1.315,51
Capaian	81,59%	89,67%	92,24%

Dari tabel di atas terlihat bahwa terjadi peningkatan capaian dana pajak di tahun 2017; salah satu faktornya adalah adanya kebijakan amnesti pajak di tahun 2016.⁵¹ Selain dana pajak yang bertambah dengan banyaknya wajib pajak yang ikut dalam program amnesti pajak, jumlah wajib pajak diharapkan akan bertambah. Bertambahnya jumlah wajib pajak dapat dilihat dalam gambar berikut:

Tabel 2. Persentase Tax Ratio, Penerimaan Pajak dan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar Tahun 2015-2019

Tabel Destination Statement Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015-2019

Indikator	2015	2016	2017	2018	2019
Tax Ratio*	13,2%	14,2%	14,6%	15,2%	16%
Penerimaan Pajak	1.294 T	1.512 T	1.737 T	2.007 T	2.329 T
SPT melalui e-Filing	2 Juta	7 Juta	14 Juta	18 Juta	24 Juta
Jumlah WP terdaftar	32 Juta	36 Juta	40 Juta	42 Juta	44 Juta

* termasuk 1% pajak daerah

c. Analisis Kebijakan Amnesti Pajak Perspektif Prinsip Kepastian Hukum

Dalam hukum Islam, kepastian hukum merupakan asas dalam hukum. Berdasarkan ketentuan ayat-ayat yang menetapkan asas legalitas (seperti al-Qaṣaṣ: 59 dan Al-Isra': 15, dan ayat-ayat lainnya), para ahli hukum Islam menetapkan suatu kaidah pokok, “Tidak ada hukum bagi perbuatan orang yang berakal sehat sebelum ada nash atau ketentuan”.⁵² Hal ini juga dapat disamakan dengan ketentuan setiap undang-undang yang baru bisa berlaku setelah diundangkan. Penerbitan suatu undang-undang bertujuan agar masyarakat mendapat kepastian hukum.

Kepastian hukum menjadi keniscayaan dalam hukum karena kemanfaatan hukum tidak mungkin dicapai tanpa adanya kepastian hukum. Kepastian hukum merupakan sarana wajib dalam mewujudkan kemanfaatan dari suatu hukum. Oleh karena itu, jika ditinjau dengan menggunakan teori *maṣlahah* al-Tūfi yang menyatakan bahwa *maṣlahah* memiliki arti sebagai segala sarana dan sebab yang mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan, maka kepastian hukum yang disiratkan oleh segala peraturan syari'at sebagaimana dalam ayat-ayat al-Qur'an yang memuat ketentuan detail

⁵¹ Wawancara kepada Raka Widyantara, perwakilan bagian Humas Kantor Wilayah Pajak Semarang, yang dilakukan pada tanggal 5 November 2019.

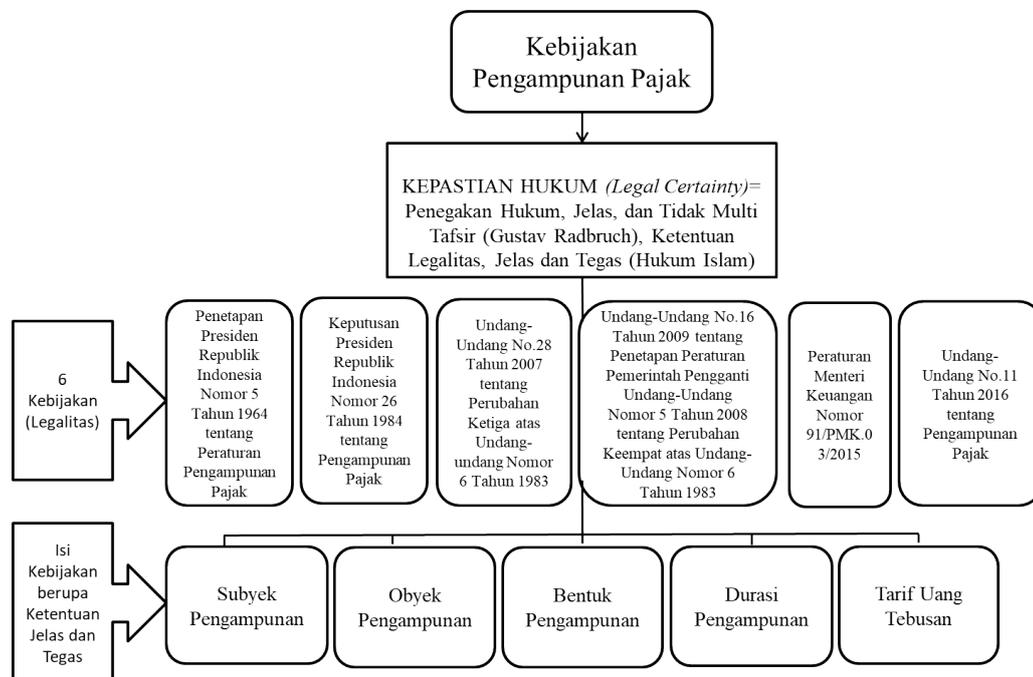
⁵² Tim Penyusun, *Ensiklopedi Hukum Islam* (Jakarta: PT Ichtiar Baru van Hoeve 2000), 129.

siapa, atas dasar apa, dan bagaimana hukum diterapkan, dapat diartikan sebagai bagian integral yang tidak dapat dipisahkan dari *maṣlahah*. Ini secara spesifik masuk ke dalam *maṣlahah mu‘tabarah* atau dalam isitlah aṭ-Ṭūfi disebut dengan *maṣlahah syar‘iyyah*.⁵³

Oleh karena itu, prinsip *certainty* dalam kebijakan amnesti pajak harus menunjukkan hal-hal yang bisa disebut sebagai sebab dan sarana bagi terwujudnya kemanfaatan. Di antara kemanfaatan itu mencakup apa yang menjadi dasar hukum untuk memberikan amnesti pajak, siapa dan apa saja objeknya, bagaimana bentuk amnesti diberikan, berapa lama durasinya, berapa jumlah tebusan yang harus dibayar, dan bagaimana segala prosedurnya telah diatur dalam aturan yang jelas di masing-masing payung hukum dalam setiap periode kebijakan amnesti pajak di Indonesia.

Ringkasan uraian analisis terhadap asas kepastian hukum dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia di atas dapat dilihat pada grafik di bawah ini:

Grafik 1. Kepastian Hukum dalam Kebijakan Amnesti Pajak di Indonesia



Grafik di atas menggambarkan bahwa kebijakan amnesti pajak di Indonesia telah memenuhi asas kepastian hukum, karena telah memenuhi aspek legalitas dalam kebijakan dan materi pokok dalam kebijakan yang memuat ketentuan amnesti pajak secara jelas, rinci dan tegas.

Prinsip kepastian hukum dalam kebijakan amnesti pajak secara yuridis dapat dikategorikan ke dalam *maṣlahah mursalah*. Karena *Syāri'* tidak merekognisi prinsip ini secara langsung (*i'tibār*), juga tidak menegasikannya (*ilghā'*). Namun, kepastian hukum sebagai sebuah asas dalam hukum tidak bertentangan dengan *naṣṣ syar'ī*. Hal ini bisa ditunjukkan oleh berbagai ketentuan hukum dalam *naṣṣ syar'ī* yang memuat ketentuan secara jelas dan detail. Kepastian hukum dalam suatu kebijakan publik dapat dikategorikan sebagai *maṣlahah ḍarūriyyah* dan *maṣlahah 'āmmah* karena tanpa kepastian hukum suatu produk hukum berpotensi multi tafsir sehingga berpotensi menimbulkan *mafsadah*.

⁵³ Najm ad-Din Aṭ-Ṭūfi, *Syarh al-Arba'īn al-Nawāwiyyah*, 19, lampiran dalam Muṣṭafa Zaid, *al-Maṣlahah fi al-Tasyrī' al-Islāmī wa Najm al-Dīn at-Ṭūfi*, Kairo: Dār al-Fikr al-'Arabī, 1384 H/1964 M), 211.

Kepastian hukum yang tercermin dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia, merefleksikan kemaslahatan faktual (*maṣlahah haqīqiyah*), dan bukan kemaslahatan asumptif (*maṣlahah wahmiyyah*).

Penutup

Maṣlahah merupakan segala sesuatu yang menjadi sebab dan sarana bagi terwujudnya kemaslahatan atau mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan, maka prinsip keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum yang menjadi dasar filosofis atau tujuan dikeluarkannya sebuah produk hukum, seirama dengan konsep *maṣlahah* dalam filsafat hukum Islam. Dalam kajian kebijakan amnesti pajak di Indonesia, tiga prinsip dasar filosofis hukum publik tersebut tercermin di dalam manfaat dan tujuan dikeluarkannya kebijakan amnesti pajak di Indonesia, dimana semuanya berorientasi kepada kemaslahatan sebagaimana yang diajarkan dalam konsep *maṣlahah*. Oleh karena itu, implementasi tiga prinsip hukum publik dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia sesungguhnya memiliki legitimasi legal (*i'tibār syār'i*) dalam perpektif *maṣlahah*.

Namun demikian, ketepatan kewajiban perpajakan sangat erat kaitannya dengan kepercayaan dan kepuasan masyarakat terhadap pemerintah sebagai pengelola pajak. Oleh karena itu, pekerjaan rumah utama yang harus dilakukan oleh pemerintah adalah bagaimana menumbuhkan kepercayaan dan meningkatkan kepuasan masyarakat terhadap kewajiban pajaknya, sehingga kebijakan amnesti pajak tidak lagi menjadi program andalan ketika negara sedang membutuhkan dana yang besar dalam waktu singkat.

Daftar Pustaka

- 'Āsyūr, Ṭāhir ibn. *Maqāṣid al-Syarī'ah al-Islāmiyyah*. Tunis: Dār Suḥnūn, Kairo: Dār al-Salām, 1427 H/2006 M.
- al-Amiri, Al-Ḥusain. *Dekonstruksi Sumber Hukum Islam: Pemikiran Hukum Najm ad-Din Aṭ-Ṭūfi*, terj. Tim. Jakarta: Gaya Media Pratama, 2004.
- al-Būṭī, Muḥammad Sa'īd Ramaḍān. *Ḍawābiṭ al-Maṣlahah fī as-Syarī'ah al-Islāmiyyah*. Beirut: Muassasah ar-Risālah, 1973.
- Alexy, Robert. "Gustav Radbruch (1878-1949)", dalam *Christiana Albertina* 58, 2004.
- Alexy, Robert. "Legal Certainty and Correctness", dalam *Ratio Juris* 28 (2015).
- Alexy, Robert. "The Dual Nature of Law", dalam *Ratio Juris* 23 (2010).
- Alexy, Robert. *Gustav Radbruch's Concept of Law* (Pdf).
- Alm, James., Jorge Martinez-Vazquez , and Sally Wallace, "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in The Russian Federation," dalam *Economic Analysis and Policy* 39, no.2 (September 2009).
- Aristotele. *The Complete Works of Aristotle. The Revised Oxford Translation*, ed. Jonathan Barnes, ed. ke-2. Princeton: Princeton University Press, 1984.
- Brotodihardjo, Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Eresco, 1995.
- Dahlia Hasan, "Sunset Policy dan Implikasinya terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Penghasilan

- di Daerah Istimewa Yogyakarta”, *Mimbar Hukum* 21, no. 2, Juni 2009.
- Ghazālī, Abū Hāmid Muhammad al-. *Al-Mustaṣfā min ‘ilm al-Uṣūl*, vol. ke-1, ed. Muḥammad Sulaimān al-Asyqar. Beirut: Mu’assasāt al-Risālah, 1997.
- Isra, S. *Keterangan Ahli PUU Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Lihat Salinan Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016*. Jakarta: MK RI, 2016.
- Jauziyyah, Ibnu Qayyim al-. *I’lam al-Muwāqqi’īn ‘an Rabb al-Ālamīn*, vol. 3. Beirut: Dār al-Kutub al-‘Ilmiyyah, t.th.
- Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.
- Kesuma, Agus Iwan. “Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak,” *Jurnal Ekonomi Keuangan dan Manajemen* 12, 2016.
- Khallāf, Abdul Wahhāb. *‘Ilm Uṣhūl al-Fiqhi*, cet. ke-12. Kuwait: Kuwait: Dār Al-Qalam, 1978.
- Mannan, Abdul. *Reformasi Hukum Islam di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perss, 2006.
- Manzūr, Ibnu. *Lisān al-‘Arab*, vol. ke-2. Beirut: Dār al-Kutub al-‘Ilmiyyah, 2001.
- Muttaqin, Zainal. *Tax Amnesty di Indonesia*. Bandung: PT Refika Aditama, 2013.
- Paulson, Bonnie Litschewski. “Five Minutes of Legal Philosophy.” *Oxford Journal of Legal Studies* 26, 2006.
- Penetapan Presiden RI No. 5 Tahun 1964 tentang Pengaturan Pengampunan Pajak.
- Penyusun, Tim. *Ringkasan Eksekutif Laporan Perekonomian Indonesia Tahun 2009*. Jakarta: Direktorat Riset Ekonomi dan Kebijakan Moneter Bank Indonesia, 2009.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Ketelambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak.
- Pohan, Chairil Anwar. *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)*. Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017.
- Pope, Jeff. “The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplification”, dalam *The Issues, Australian Journal of Management*, The University of New South Wales, June, 1993.
- Putusan MK Nomor 57/PUU-XIV/2016, 58/PUU-XIV/2016, 59/PUU-XIV/2016 dan 63/PUU-XIV/2016.
- Ragimun. Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) di Indonesia, 2014, melalui www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/analisis/pdf: 34-36.
- Rahayu, Siti Kurnia. *Perpajakan Konsep dan Aspek Formal*. Bandung: Rekayasa Sains, 2017.
- Rawls, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvards University Press, 1971.
- Rosdiana, Haula. *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2012.
- Roy, Muhammad. *Filsafat Hukum Aṭ-Ṭūfi dan Dinamisasi Hukum Islam*. Yogyakarta: Pondok Pes. UII, 2007.
- Salām, ‘Izz al-dīn ibn ‘Abd al-. *Qawā’id al-Ahkām fī Masālih al-Anām*, vol. ke-1. Kairo: Maktabat al-Kulliyyāt al-Azhāriyyah, 1994.
- Sumyar. *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, 2004.

- Suyūṭī, ‘Abd ar-Raḥmān bin Abī Bakr. *Al-Asybah wa an-Nazā’ir*. Beirut: Dār al-Kutub al-‘Ilmiyyah, 1403 H.
- Şuyūṭī, Jalāluddīn As-. *Al-Asybah wa an-Nazā’ir*. Beirut: Dār al-Kutub al-‘Ilmiyyah, 1987.
- Syāṭibī, Abū Ishāq As-. *Al-Muwāfaqāt*, Jilid Ke-2. Bairut: Dār Ibn ‘Affan, 2008.
- Tim Penyusun. *Ensiklopedi Hukum Islam*. Jakarta: PT Ichtiar Baru van Hoeve 2000.
- Timani, Hussam S. *Religion and Social Justice*, ed. Michael D. Palmer. London: Wiley-Blackwell, 2012.
- Torgler B. and Schaltegger C.A. *Tax Amnesty and Political Participation*, http://www.sgvs.ch/documents/Congres_2003/papers_jahrestagung_2003/A2-Tax%20Amnesty%20and%20political%20Partiation.pdf, 2003.
- Ṭūfi, Najm ad-Dīn aṭ-. “Syarḥ al-Arba‘īn al-Nawawiyah”, dalam Muṣṭafa Zaid, *Al-Maṣlahah fi al-Tasyrī’ al-Islāmī wa Najm al-Dīn al-Ṭūfi*. Kairo: Dār al-Fikr al-‘Arabī, 1384/1964.
- Ujiyanto dkk., *Keuangan Negara dilengkapi Tax Amnesty dilampiri Data APBN 2015-2016*. Yogyakarta: Penerbit Indomedia Pustaka.
- Undang-undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang No.5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang.
- Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Wilk, Kurt. *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*. Cambridge: Harvard University Press, 1950.
- Zaid, Muṣṭafa. *al-Maṣlahah fi al-Tasyrī’ al-Islāmī wa Najm al-Dīn at-Ṭūfi*. Kairo: Dār al-Fikr al-‘Arabī, 1384 H/1964 M.