

JURIDICAL STUDY OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S CONSIDERATIONS IN DECISION NUMBER 63/PUU-XIV/2016 REGARDING THE CONSTITUTIONALITY OF THE TAX AMNESTY LAW

Nur'Aini Setyaningrum, Isharyanto
Magister Hukum, Universitas Sebelas Maret
Email: nurainisetyaningrum@student.uns.ac.id

Abstract

This research presents an in-depth juridical study of the legal considerations of the Constitutional Court in Decision Number 63/PUU-XIV/2016, which rejected the petition for the material judicial review of Law Number 11 of 2016 concerning Tax Amnesty. The Tax Amnesty Law is a controversial fiscal policy breakthrough, driven by the country's urgent need to increase tax revenue, encourage the repatriation of Indonesian citizens' assets abroad, and expand the tax database. However, its presence triggered a wide public debate and lawsuits to the Constitutional Court by various elements of civil society, including labor unions, who argued that the law violated the sense of justice, provided discriminatory treatment, and contravened the principle of the rule of law and the compulsory nature of taxation as mandated by the Constitution of the Republic of Indonesia of 1945. This study uses a normative legal research method with a statutory approach, case approach, and conceptual approach. The data used is secondary data consisting of primary legal materials in the form of the 1945 Constitution, the Tax Amnesty Law, and the Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016, as well as secondary legal materials in the form of trial transcripts, doctrines, and legal scholarly works. Analysis is carried out qualitatively to interpret and evaluate the arguments of the parties and the Court's legal considerations. The discussion results indicate that the Constitutional Court in its considerations emphasized the aspect of utility (utilitarianism) and the state's grand objective (*staatsdoel*) for the prosperity of the people. The Court viewed the tax amnesty policy as an *open legal policy* or the authority of the law-maker to address urgent economic problems, and not a form of betrayal of the constitution. The Court held that the *a quo* law was not discriminatory because it provided equal opportunity for all Taxpayers to participate and did not contradict the principle of compulsory taxation because its essence is the provision of a legal facility. Nevertheless, the decision is not free from criticism, especially regarding the potential erosion of justice for compliant Taxpayers and the challenges in ensuring post-amnesty compliance sustainability. This research concludes that Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016 is a product of pragmatic-realistic legal considerations in responding to conditions of economic urgency, but it leaves an important note regarding the balance between legal certainty, justice, and utility in fiscal policy. It is suggested that the government and the House of Representatives in the future should be more cautious in formulating policies that potentially harm the public sense of justice and that there is a need to consistently strengthen tax law enforcement post-amnesty to maintain public trust.

Keywords: Constitutional Court, Tax Amnesty, Decision.

Background Indonesia, as a rule of law state based on Pancasila and the Constitution of the Republic of Indonesia of 1945 (UUD 1945), places tax as one of the main pillars in financing national development. Article 23A of the UUD 1945 explicitly states, "Taxes and other compulsory levies for the needs of the state shall be regulated by law". This provision provides

the constitutional basis for the state to collect mandatory contributions from its citizens for the greatest prosperity of the people. Taxes are not merely a source of revenue, but also a vital instrument for income redistribution, maintaining economic stability, and realizing the ideals of social justice. Taxpayer (WP) compliance in fulfilling their tax obligations is the key to the success of this system. Without active and honest participation from the taxpaying public, the wheels of government and development programs will be hampered.

However, in reality, the level of tax compliance in Indonesia has remained a major challenge for years. Data from the Directorate General of Taxes (DJP) consistently shows that Indonesia's tax ratio is still relatively low when compared to neighboring countries in Southeast Asia and countries with equivalent income levels. This phenomenon is caused by various complex factors, ranging from the need to improve public awareness, the complexity of tax regulations, perceptions regarding the effectiveness and accountability of tax fund use, to the widespread practice of tax avoidance and tax evasion.

One crucial issue identified by the government is the large number of assets of Indonesian citizens (WNI) placed abroad (offshore assets), which originate from both legal and illegal sources, and are not reported in the Annual Tax Return (SPT). These assets not only represent potential lost tax revenue, but also indicate capital flight that hampers domestic liquidity and investment in the country.

Facing a slowing global economy and urgent domestic needs for accelerating infrastructure development and social programs, the Indonesian government in 2016 took a bold and controversial policy step by enacting Law Number 11 of 2016 concerning Tax Amnesty. This policy, better known as "tax amnesty," is essentially a program that provides an opportunity for Taxpayers to "redeem" past tax negligence. Through this program, Taxpayers can disclose unreported assets, both domestically and abroad, and pay a certain "Redemption Money" at a relatively low rate. In return, the state will waive the tax that should have been owed on those assets, as well as exempt the Taxpayer from administrative and criminal sanctions in the field of taxation.

The main objectives behind this policy are multifaceted. First, in the short term, the government targets a significant increase in state revenue through the Redemption Money. These funds are urgently needed to cover the State Budget (APBN) deficit. Second, the government seeks to encourage asset repatriation, which is to attract back the funds of Indonesian citizens that have been "parked" abroad for investment domestically. Repatriation is expected to increase domestic liquidity, stabilize the Rupiah exchange rate, lower interest rates, and move the national economy. Third, and considered the most important long-term goal, is the expansion of the tax base. By disclosing hidden assets, the DJP will have more valid, comprehensive, and integrated data, which will be very useful for future supervision and law enforcement.

However, from the very beginning of its appearance in the form of a bill, the tax amnesty policy sparked sharp pros and cons in the public sphere. Its supporters, mainly from the government, the House of Representatives (DPR), and some business actors, viewed this policy as a necessity and a pragmatic breakthrough to overcome the deadlock of national tax problems. They argued that the conventional approach to tax law enforcement proved ineffective in reaching offshore assets, especially in tax havens. Therefore, a persuasive "red carpet" approach was needed to attract this capital back for the greater national interest.

On the other hand, strong rejection came from various civil society groups, including academics, anti-corruption activists, and labor unions. They criticized the Tax Amnesty Law from various perspectives. Philosophically, the policy was considered to violate the sense of justice. It seemed to grant "forgiveness" and special treatment to tax evaders, most of whom were assumed to come from the upper economic class, while at the same time, compliant Taxpayers—such as workers and employees whose taxes are directly deducted from their salaries (PPH 21)—remained fully burdened with obligations. The adage emerged that this policy "betrayed compliant Taxpayers". Furthermore, the Law was accused of potentially becoming a means to legalize or launder the proceeds of crime (*money laundering*), such as corruption, drug trafficking, and other crimes, because the amnesty facility also covered criminal tax sanctions.

The peak of this controversy was the submission of a petition for material judicial review against the Tax Amnesty Law to the Constitutional Court (MK). Several petitions were submitted by different groups, which were then consolidated for examination by the Court. One of the most prominent petitions was the one registered with Number 63/PUU-XIV/2016, submitted by the Central Executive Board of the All-Indonesian Prosperity Labor Union (DPP SBSI), the Confederation of Indonesian Trade Unions (KSPI), and the Central Leadership Council of the Labor Party (DPP PB). These Petitioners, representing the voice of the workers, argued that several articles in the Tax Amnesty Law were diametrically opposed to fundamental norms contained in the UUD 1945, including the principle of equality before the law (Article 27 paragraph (1)), the guarantee of fair legal certainty (Article 28D paragraph (1)), and the principle that taxes are compulsory (Article 23A). Their core argument was that the state had acted unfairly by giving a "red carpet" to tax evaders, while compliant Taxpayers like the laborers did not receive similar treatment.

The Constitutional Court's decision on this petition was a moment highly anticipated by the public. Whatever the decision, it would have very broad implications, not only for the continuation of the *tax amnesty* program itself, but also for the direction of fiscal policy and law enforcement in Indonesia in the future. This decision would become an important precedent in interpreting how the Court balances pragmatic economic development goals with the principles of justice, equality, and legal certainty guaranteed by the constitution. Therefore, conducting an in-depth juridical study of every legal consideration (*ratio decidendi*) constructed by the constitutional judges in Decision Number 63/PUU-XIV/2016 is highly relevant and crucial. This analysis aims not only to understand the basis of the Court's decision but also to critically evaluate the consistency of its legal reasoning and its impact on the development of constitutional law and tax law in Indonesia.

Research Questions

Based on the background outlined above, there is a complexity of legal issues surrounding the constitutional review of Law Number 11 of 2016 concerning Tax Amnesty. The legal argument battle in the Constitutional Court trial reflects a tension between the paradigm of economic utility and the paradigm of constitutional justice. The Constitutional Court, as *the guardian of the constitution*, is faced with the heavy task of weighing and deciding this conflict of norms. To focus the analysis and provide depth to this study, two main problems are formulated as follows:

1. How did the Constitutional Court's Legal Considerations View and Interpret the Petitioners' Arguments that the Tax Amnesty Law Contradicted the Principle of Equality

Before the Law (Article 27 paragraph (1) UUD 1945), the Principle of Social Justice, and the Principle of Compulsory Taxation (Article 23A UUD 1945)?

2. How did the Constitutional Court Place the Tax Amnesty Policy within the Framework of the Law-Maker's Authority (*Open Legal Policy*) and How Do These Considerations Imply the Balance Between the Goal of State Economic Development and the Protection of Citizens' Constitutional Rights?

Research Method

This research is a normative legal research or also called doctrinal research. Normative legal research focuses its study on positive legal norms, legal principles, legal doctrines, and the synchronization between various laws and regulations. Its main focus is on legal text analysis to find the truth of coherence, which is the conformity between a lower legal norm and a higher legal norm, as well as logical consistency in legal reasoning. Given that the object of study is the legal considerations in a court decision, namely Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016, this research method is considered the most appropriate and relevant.

To answer the formulated problems, this research uses several approaches, including:

1. **Statute Approach:** This approach is carried out by systematically examining and analyzing all relevant laws and regulations related to the issue discussed. The main focus is on the Constitution of the Republic of Indonesia of 1945 as the basic norm (*grundnorm*), particularly Article 1 paragraph (3), Article 23A, Article 27 paragraph (1), and Article 28D paragraph (1), as well as Law Number 11 of 2016 concerning Tax Amnesty as the object of review. This analysis aims to understand the hierarchy, substance, and relationship between these legal norms.
2. **Case Approach:** This approach is the core of the research, where the analysis is centered on Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016. The examination is carried out comprehensively, starting from the case description, the Petitioners' arguments, the Government's and DPR's answers, the testimony of experts presented at the trial, up to the legal considerations (*ratio decidendi*) and the operative part of the Court's decision. This approach is used to understand how the Court constructed its legal arguments in deciding the case.
3. **Conceptual Approach:** This approach is used to understand and analyze the legal concepts that formed the basis of the debate in this case. These concepts include the concept of the rule of law, social justice, equality before the law, legal certainty, the authority of the law-maker (*open legal policy*), and the concept of tax amnesty itself. The analysis is carried out by referring to doctrines and legal theories put forward by leading legal scholars.

The type of data used in this research is secondary data, obtained through library research. The secondary data is classified into three types of legal materials, namely:

1. **Primary Legal Materials:** These are authoritative and binding legal materials. In this research, primary legal materials include:
 - The Constitution of the Republic of Indonesia of 1945.

- Law Number 11 of 2016 concerning Tax Amnesty.
 - Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016.
 - Trial Transcript of Case Number 63/PUU-XIV/2016 at the Constitutional Court.
2. **Secondary Legal Materials:** These are legal materials that provide explanations regarding primary legal materials. Secondary legal materials used include legal textbooks (literature), legal scholarly journals, legal articles in mass media, results of previous legal research, and legal dictionaries related to constitutional law, administrative law, and tax law.
 3. **Tertiary Legal Materials:** These are legal materials that provide initial guidance or information regarding primary and secondary legal materials, such as bibliographies, indexes, and legal encyclopedias.

All collected data are analyzed qualitatively. The analysis techniques used are interpretation and evaluation. Data from primary legal materials, especially the legal considerations in the decision, are interpreted systematically and teleologically to capture the meaning and purpose behind the judges' reasoning. Furthermore, a critical evaluation of the legal arguments is carried out using the relevant theoretical and conceptual frameworks from secondary legal materials. The analysis process is conducted with a deductive thinking method, which is drawing conclusions from general premises (theories, principles, and norms in the UUD 1945) to the specific case (Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016), to answer the research problems comprehensively and in depth.

Discussion

Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016 is one of the monumental decisions that reflects the conflict between the paradigm of economic pragmatism and constitutional idealism. In this decision, which spans hundreds of pages, the Court comprehensively outlines its considerations in rejecting all of the Petitioners' requests. This discussion will systematically dissect the Court's legal considerations to answer the two problem formulations that have been presented, namely concerning the Court's interpretation of the principles of justice and equality before the law, and the use of the *open legal policy* doctrine.

A. The Constitutional Court's Interpretation of the Principles of Justice, Equality Before the Law, and the Compulsory Nature of Tax The main argument put forward by the Petitioners, especially from the labor unions, was that the Tax Amnesty Law fundamentally violated the sense of justice and created discrimination.

They contrasted the fate of laborers as compliant Taxpayers, whose income is directly deducted by Income Tax Article 21 every month, with Taxpayers—assumed to be the wealthy group and tax evaders—who were instead granted "forgiveness" by the state. This argument was based on Article 27 paragraph (1) of the UUD 1945 which guarantees equality before the law and government, and Article 28D paragraph (1) which guarantees the right to recognition, guarantee, protection, and fair legal certainty, as well as equal treatment before the law.

In response to this argument, the Constitutional Court did not deny the existence of different treatment between Taxpayers who participated in the tax amnesty program and those who did not.

However, the Court held that not all differential treatment automatically constitutes discrimination prohibited by the constitution (*unconstitutional discrimination*). The Court introduced the concept of "*justifiable differentiation*". According to the Court, differential treatment can be constitutionally justified if it is based on rational, objective reasons, and aims to achieve a greater goal that is in line with the constitution.

In the context of the Tax Amnesty Law, the Court identified a constitutional goal to be achieved, namely increasing state revenue for the greatest prosperity of the people. The Court cited the explanation of the Government and the DPR which detailed the urgent national economic condition, the enormous need for development financing, and the low tax ratio which was a structural constraint. In the Court's view, the tax amnesty policy was an instrument—a "breakthrough"—designed to overcome this emergency condition. Its purpose was not to coddle tax evaders, but to attract back economic resources (repatriation and declaration of assets) that had been outside the system, so that they could be utilized for the greater national interest.

The Court argued that the Tax Amnesty Law was not designed exclusively for a certain group. Normatively, the law is open and provides *equal opportunity* to all Taxpayers, both individuals and entities, large and small, to utilize the program if they feel they have unreported assets. Thus, from a formal perspective, there is no discrimination because the law provides the same facility for all legal subjects who meet the criteria. The fact that the program was utilized more by certain groups, according to the Court, is a logical consequence of the distribution of wealth in society, not because of a discriminatory legal design.

Furthermore, regarding the argument of contradiction with Article 23A of the UUD 1945 which states that tax is "compulsory," the Petitioners argued that the word "amnesty" is philosophically contrary to the word "compulsory". If the state can forgive, the compulsory nature of the tax obligation is diminished. The Court rejected this view by providing a more contextual interpretation. According to the Court, the compulsory nature (*dwingend karakter*) of tax is inherent in the obligation to pay and report taxes in accordance with the prevailing provisions. This compulsory nature is manifested in the state's authority to take active collection measures (e.g., warrant, seizure, auction) and impose sanctions (administrative and criminal) if the Taxpayer is not compliant.

In the Court's view, the Tax Amnesty Law does not eliminate this compulsory nature. This policy is precisely a part of the tax system and administration itself. It is a legal facility, an option offered by the state for a limited period. For Taxpayers who do not utilize this option, or who are found to be non-compliant after the program ends, the compulsory nature of tax law with all its enforcement instruments will fully and even more strictly apply. In other words, tax amnesty is a "last chance" before the state implements stricter law enforcement with the new data base obtained from this program. Therefore, the Court concluded that the essence of tax amnesty is not contradictory, but complementary to the compulsory nature of taxation.

Moreover, in considering the aspect of social justice, the Court adopted the perspective of utilitarianism and social justice in the broad sense. The Court did not focus on individual or commutative justice (justice between compliant and non-compliant Taxpayers), but rather looked at distributive justice and the greater societal goal. The Court's argument was that the funds successfully collected from the Redemption Money and asset repatriation would be used to finance pro-people programs, such as infrastructure development, education, and health. In

this logic, the "injustice" that compliant Taxpayers might feel in the short term is compensated by the greater benefit for the entire community, including the laborers themselves, in the long term. The Court's decision implicitly stated that in difficult economic conditions, public utility can be the main consideration in formulating a policy, as long as the policy does not demonstrably violate fundamental human rights.

B. Tax Amnesty as *Open Legal Policy* and Its Implications One of the most important pillars of argument in the Court's decision is the use of the *open legal policy* doctrine.

This doctrine essentially states that the Constitutional Court is not a "positive legislator". The Court's task is to review whether a law contradicts the UUD 1945, not to assess whether a law is the best or most prudent policy. As long as a policy choice taken by the law-maker (the Government and the DPR) is not explicitly prohibited or mandated by the UUD 1945, then that policy choice is within their discretionary authority.

The Court affirmed that the UUD 1945 does not regulate specifically and in detail the model or system of tax collection that must be applied in Indonesia. The Constitution only provides the general principle that taxes are regulated by law and are compulsory for the needs of the state. How the state achieves that goal, what instruments are used, what strategy is implemented—whether through hard enforcement, a persuasive approach, or a combination of both—is all left to the law-maker to decide based on the conditions, needs, and challenges of the time.

In the Court's view, the Tax Amnesty Law is a manifestation of that policy choice. The law-maker, after considering various economic, social, and political factors, assessed that the tax amnesty policy was the most realistic option and would bring the greatest benefit at that time. The Court stated that it would not enter the domain of debate regarding the effectiveness or prudence of that choice. As long as the policy choice does not violate constitutional norms—and the Court, as elaborated in the previous section, concluded that there was no violation—then the Court has no authority to annul it. Intervening in that policy choice would be considered an act of *judicial overreach*.

Nevertheless, the Court also provided an important note that the *open legal policy* authority is not without limits. This authority is bounded by constitutional corridors. The law-maker may not formulate a policy that clearly violates fundamental human rights, the principle of the rule of law, or the general principles of good governance. In the case of the Tax Amnesty Law, the Court seemed to assess that the policy was still within those boundaries. The Court saw that the ultimate goal was the prosperity of the people, and the method chosen did not permanently eliminate citizens' constitutional rights. The facility provided is temporary and optional.

The implication of using the *open legal policy* doctrine in this decision is highly significant. On the one hand, it confirms the Court's position as a *negative legislator* that guards against judicial tyranny. The decision provides legal certainty and sufficient leeway for the government to formulate economic policies that are innovative and adaptive to the challenges of the time. It sends a signal that not all unpopular or controversial policies are automatically unconstitutional. However, on the other hand, the use of this doctrine also sparked criticism. Some circles judged the Court to be overly formalistic and tending towards *judicial passivism* in protecting the values of substantive justice. By taking shelter behind *open legal policy*, the Court was deemed to "wash its hands" of the responsibility to test the social impact and sense of justice of a law. This

criticism highlights that the Court should not only look at the formal text of the law but also at the potential real impact it generates, especially for vulnerable groups and for the principle of public trust in the legal and tax system. The balance between providing room for development policy and protecting constitutional rights, especially the right to justice and equal treatment, became a central debate post-decision. This decision serves as a precedent for how the Court will position itself in the future in disputes between pragmatic economic policy and the protection of citizens' fundamental rights.

Overall, the discussion of the Court's legal considerations shows a pragmatic-realistic approach. The Court prioritized the argument of economic utility and national urgency as the basis for justifying the constitutionality of the Tax Amnesty Law, while interpreting it as part of the law-maker's *open legal policy*. Although this decision provides a solid legal foundation for the implementation of the *tax amnesty* program, it still leaves a profound discourse on the meaning of justice, equality, and the boundaries of state policy in the Indonesian constitutional democracy system.

Conclusion

Based on the in-depth analysis of the Constitutional Court's legal considerations in Decision Number 63/PUU-XIV/2016, several fundamental conclusions can be drawn.

Firstly, the Constitutional Court rejected the Petitioners' arguments regarding the unconstitutionality of the Tax Amnesty Law based on a teleological (goal-oriented) and utilitarian (utility-oriented) interpretation. The Court was of the view that the Tax Amnesty Law, although seemingly providing differential treatment, cannot be categorized as discriminatory action prohibited by the constitution. The differential treatment was considered *justifiable differentiation* because it was based on the noble goal of the state to increase revenue for the greatest prosperity of the people in an urgent economic situation. The Court also interpreted that this policy did not diminish the compulsory nature of tax, but rather was an optional and temporary legal facility that was complementary to the overall tax law enforcement system.

Secondly, the main pillar of the Court's argument was the use of the *open legal policy* doctrine. The Court positioned the tax amnesty policy as a discretionary choice of the law-maker (the Government and the DPR) in responding to national problems. As long as the policy choice does not explicitly violate imperative norms in the UUD 1945, the Court will not intervene in the substance of the policy. This decision reaffirms the Court's stance of tending toward *judicial restraint* in adjudicating policies in the economic and fiscal fields. The implication is the creation of legal certainty for the implementation of government policy, but on the other hand, this opens up room for criticism regarding the potential erosion of the protection of substantive justice for the sake of economic pragmatism. The decision as a whole reflects a pragmatic-realistic legal consideration, which places collective utility and national urgency above claims of individual justice, while granting full constitutional legitimacy to one of the most controversial fiscal policies in modern Indonesian history. The absence of a *dissenting opinion* in this decision indicates that the constitutional judges unanimously agreed with this line of reasoning.

Suggestion

Stemming from the conclusions outlined, several suggestions can be formulated for stakeholders in the fields of law and public policy.

First, for the Government and the House of Representatives as law-makers, this decision should not be interpreted as a green light to formulate any policy by taking shelter behind the *open legal policy* doctrine. There must be high caution and sensitivity to the public sense of justice. Every policy formulation, especially those with the potential to provide incentives or amnesties, must be preceded by a comprehensive socio-juridical study and meaningful public participation to mitigate the negative impact on public trust and compliance in the long term.

Second, for the Directorate General of Taxes and related law enforcement agencies, the long-term success of the tax amnesty policy highly depends on post-program follow-up. The Government must demonstrate an unwavering commitment to utilizing the new database obtained to enhance supervision and carry out firm, fair, and impartial law enforcement. Consistency in law enforcement is the key to restoring the sense of justice for compliant Taxpayers and ensuring that the tax amnesty policy truly becomes a "last chance" and not a precedent that weakens the authority of tax law.

Third, for academics and legal practitioners, Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016 must be a subject of ongoing discourse to enrich the treasury of legal knowledge, particularly regarding the dynamics between law and economics within the framework of a constitutional rule of law state. Further studies need to be developed concerning the constitutional limits of *open legal policy* in the economic field, as well as the development of a theory of fiscal justice capable of balancing the needs of development and the protection of citizens' fundamental rights, so as to provide more solid guidance for the development of law and policy in the future.

References

- Alm, James Robert. 2003. "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty." *SSRN Electronic Journal*, ahead of print. <https://doi.org/10.2139/ssrn.471321>.
- Hasibuan, Ricky R. 2019. "Politik Hukum Tax Amnesty Dalam Mendukung Pembangunan Nasional: Tax Amnesty, Pembangunan Nasional, Politik Hukum." *Politea : Jurnal Politik Islam* 2 (1): 29–58. <https://doi.org/10.20414/politea.v2i1.1342>.
- Inasius, Fany, Giri Darijanto, Engelwati Gani, and Gatot Soepriyanto. 2020. "Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia." *Sage Open* 10 (4): 2158244020968793. <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>.
- Jamil, Nur Asyiah. 2017. "Efektivitas Penerapan Tax Amnesty di Indonesia." *Academica : Journal of Multidisciplinary Studies* 1 (1): 51–65. <https://doi.org/10.22515/academica.v1i1.766>.
- Pravasanti, Yuwita Ariessa. 2018. "Dampak Kebijakan dan Keberhasilan Tax Amnesty bagi Perekonomian Indonesia." *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi* 16 (1). <https://doi.org/10.30595/kompartemen.v16i1.2415>.

**KAJIAN YURIDIS TERHADAP PERTIMBANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI
DALAM PUTUSAN NOMOR 63/PUU-XIV/2016 MENGENAI KONSTITUSIONALITAS
UNDANG-UNDANG PENGAMPUNAN PAJAK**

Oleh: Nur'Aini Setyaningrum

Magister Hukum, Universitas Sebelas Maret

email:

Abstrak

Penelitian ini menyajikan kajian yuridis yang mendalam terhadap pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016, yang menolak permohonan uji materiil terhadap Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Undang-Undang Pengampunan Pajak merupakan sebuah terobosan kebijakan fiskal yang kontroversial, dilatarbelakangi oleh kebutuhan mendesak negara untuk meningkatkan penerimaan pajak, mendorong repatriasi aset Warga Negara Indonesia di luar negeri, serta memperluas basis data perpajakan. Namun, kehadirannya memicu perdebatan publik yang luas dan gugatan ke Mahkamah Konstitusi oleh berbagai elemen masyarakat sipil, termasuk serikat buruh, yang mendalilkan bahwa undang-undang tersebut mencederai rasa keadilan, memberikan perlakuan diskriminatif, dan bertentangan dengan prinsip negara hukum serta kewajiban perpajakan yang bersifat memaksa sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan (statute approach), pendekatan kasus (case approach), dan pendekatan konseptual (conceptual approach). Data yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer berupa UUD 1945, Undang-Undang Pengampunan Pajak, dan Putusan MK Nomor 63/PUU-XIV/2016, serta bahan hukum sekunder berupa risalah persidangan, doktrin, dan karya ilmiah hukum. Analisis dilakukan secara kualitatif untuk menginterpretasikan dan mengevaluasi argumentasi para pihak serta pertimbangan hukum Mahkamah. Hasil pembahasan menunjukkan bahwa Mahkamah Konstitusi dalam pertimbangannya lebih menekankan pada aspek kemanfaatan (utilitarianism) dan tujuan besar negara (staatsdoel) untuk kemakmuran rakyat. Mahkamah memandang kebijakan pengampunan pajak sebagai suatu open legal policy atau kewenangan pembentuk undang-undang untuk mengatasi persoalan ekonomi yang mendesak, dan bukan merupakan bentuk pengkhianatan terhadap konstitusi. Mahkamah berpendapat bahwa undang-undang a quo tidak bersifat diskriminatif karena memberikan kesempatan yang sama bagi semua Wajib Pajak untuk berpartisipasi dan tidak bertentangan dengan prinsip kewajiban memaksa pajak karena esensinya adalah pemberian fasilitas hukum. Meskipun demikian, putusan ini tidak terlepas dari kritik, terutama terkait potensi erosi keadilan bagi Wajib Pajak yang patuh dan tantangan dalam memastikan keberlanjutan kepatuhan pasca-amnesti. Penelitian ini menyimpulkan bahwa Putusan MK Nomor 63/PUU-XIV/2016 merupakan produk pertimbangan hukum yang pragmatis-realistis dalam merespons kondisi kepentingan ekonomi, namun meninggalkan catatan penting mengenai keseimbangan antara kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan dalam kebijakan fiskal. Disarankan agar pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat di masa depan lebih berhati-hati dalam merumuskan kebijakan yang berpotensi mencederai rasa keadilan publik serta perlunya penguatan penegakan hukum pajak secara konsisten pasca-amnesti untuk menjaga kepercayaan publik.

Kata Kunci : Mahkamah Konstitusi, Tax Amnesty, Putusan.

Latar Belakang

Indonesia, sebagai negara hukum yang berlandaskan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945), menempatkan pajak sebagai salah satu pilar utama dalam pembiayaan pembangunan nasional. Pasal 23A UUD 1945 secara tegas menyatakan, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Ketentuan ini memberikan landasan konstitusional bagi negara untuk memungut kontribusi wajib dari warga negaranya guna sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pajak bukan sekadar sumber penerimaan, melainkan juga instrumen vital untuk redistribusi pendapatan, menjaga stabilitas ekonomi, dan mewujudkan cita-cita keadilan sosial. Kepatuhan Wajib Pajak (WP) dalam memenuhi kewajiban perpajakannya menjadi kunci keberhasilan sistem ini. Tanpa partisipasi aktif dan jujur dari masyarakat pembayar pajak, roda pemerintahan dan program-program pembangunan akan terhambat.

Namun, dalam realitasnya, tingkat kepatuhan pajak di Indonesia selama bertahun-tahun masih menjadi tantangan besar. Data dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) secara konsisten menunjukkan bahwa rasio pajak (tax ratio) Indonesia masih relatif rendah jika dibandingkan dengan negara-negara tetangga di kawasan Asia Tenggara maupun negara-negara dengan tingkat pendapatan setara. Fenomena ini disebabkan oleh berbagai faktor kompleks, mulai dari kesadaran masyarakat yang masih perlu ditingkatkan, kompleksitas regulasi perpajakan, persepsi mengenai efektivitas dan akuntabilitas penggunaan dana pajak, hingga praktik penghindaran pajak (tax avoidance) dan penggelapan pajak (tax evasion) yang masih marak terjadi. Salah satu isu krusial yang diidentifikasi pemerintah adalah banyaknya aset Warga Negara Indonesia (WNI) yang ditempatkan di luar negeri (offshore assets), baik yang berasal dari sumber legal maupun ilegal, yang tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak. Aset-aset ini tidak hanya merepresentasikan potensi penerimaan pajak yang hilang (potential tax loss), tetapi juga menunjukkan adanya pelarian modal (capital flight) yang menghambat likuiditas domestik dan investasi di dalam negeri.

Menghadapi tantangan ekonomi global yang melambat serta kebutuhan domestik yang mendesak untuk percepatan pembangunan infrastruktur dan program sosial, pemerintah Indonesia pada tahun 2016 mengambil sebuah langkah kebijakan yang berani dan sekaligus kontroversial, yaitu dengan mengesahkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak). Kebijakan yang lebih dikenal dengan sebutan *tax amnesty* ini pada dasarnya adalah sebuah program yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk "menebus" kelalaian perpajakan di masa lalu. Melalui program ini, WP dapat mengungkapkan harta yang belum dilaporkan, baik di dalam maupun di luar negeri, dan membayar sejumlah "Uang Tebusan" dengan tarif yang relatif rendah. Sebagai imbalannya, negara akan menghapuskan pajak yang seharusnya terutang atas harta tersebut, serta membebaskan WP dari sanksi administrasi dan sanksi pidana di bidang perpajakan.

Tujuan utama di balik kebijakan ini bersifat multifaset. Pertama, dalam jangka pendek, pemerintah menargetkan peningkatan penerimaan negara secara signifikan melalui Uang Tebusan. Dana ini sangat dibutuhkan untuk menambal defisit Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Kedua, pemerintah berupaya mendorong repatriasi aset, yaitu menarik kembali dana WNI yang selama ini "diparkir" di luar negeri untuk diinvestasikan di dalam negeri. Repatriasi diharapkan dapat meningkatkan likuiditas domestik, menstabilkan nilai tukar Rupiah, menurunkan suku bunga, dan menggerakkan roda perekonomian nasional. Ketiga, dan yang dianggap sebagai tujuan jangka panjang terpenting, adalah perluasan basis data perpajakan (tax

base expansion). Dengan diungkapnya harta-harta yang selama ini tersembunyi, DJP akan memiliki data yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi, yang akan sangat berguna untuk pengawasan dan penegakan hukum di masa mendatang.

Namun, sejak awal kemunculannya dalam bentuk rancangan undang-undang, kebijakan pengampunan pajak telah menuai pro dan kontra yang tajam di ruang publik. Para pendukungnya, yang terutama berasal dari kalangan pemerintah, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), dan sebagian pelaku usaha, memandang kebijakan ini sebagai sebuah keniscayaan dan terobosan pragmatis untuk mengatasi kebuntuan persoalan perpajakan nasional. Mereka berargumen bahwa pendekatan konvensional dalam penegakan hukum pajak terbukti kurang efektif untuk menjangkau aset-aset di luar negeri, terutama di negara-negara suaka pajak (*tax havens*). Oleh karena itu, diperlukan sebuah pendekatan "karpet merah" yang bersifat persuasif untuk menarik kembali modal tersebut demi kepentingan nasional yang lebih besar.

Di sisi lain, penolakan keras datang dari berbagai kalangan masyarakat sipil, termasuk akademisi, aktivis anti-korupsi, dan serikat buruh. Mereka mengkritik UU Pengampunan Pajak dari berbagai sudut pandang. Secara filosofis, kebijakan ini dianggap mencederai rasa keadilan. Ia seolah-olah memberikan "pengampunan" dan perlakuan istimewa kepada para pengemplang pajak, yang mayoritas diasumsikan berasal dari kalangan ekonomi atas, sementara di saat yang sama, para Wajib Pajak yang patuh—seperti para pekerja dan karyawan yang pajaknya dipotong langsung dari gaji (PPH 21)—tetap dibebani kewajiban secara penuh. Muncul adagium bahwa kebijakan ini "mengkhianati Wajib Pajak yang patuh". Lebih jauh, UU ini dituding berpotensi menjadi sarana untuk melegalkan atau mencuci uang hasil kejahatan (*money laundering*), seperti korupsi, perdagangan narkoba, dan kejahatan lainnya, karena fasilitas pengampunan juga mencakup sanksi pidana perpajakan.

Puncak dari kontroversi ini adalah diajukanya permohonan pengujian materiil (*judicial review*) terhadap UU Pengampunan Pajak ke Mahkamah Konstitusi (MK). Beberapa permohonan diajukan oleh kelompok yang berbeda, yang kemudian digabungkan pemeriksaannya oleh Mahkamah. Salah satu permohonan yang paling menonjol adalah yang terdaftar dengan Nomor 63/PUU-XIV/2016, yang diajukan oleh Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia (DPP SBSI), Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia (KSPI), dan Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh (DPP PB). Para Pemohon ini, yang merepresentasikan suara kaum pekerja, mendalilkan bahwa sejumlah pasal dalam UU Pengampunan Pajak bertentangan secara diametral dengan norma-norma fundamental yang terkandung dalam UUD 1945, antara lain asas persamaan di hadapan hukum (Pasal 27 ayat (1)), jaminan atas kepastian hukum yang adil (Pasal 28D ayat (1)), dan prinsip bahwa pajak bersifat memaksa (Pasal 23A). Argumentasi inti mereka adalah bahwa negara telah berlaku tidak adil dengan memberikan "karpet merah" kepada para pengemplang pajak, sementara kaum buruh yang merupakan Wajib Pajak patuh tidak mendapatkan perlakuan serupa.

Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap permohonan ini menjadi momen yang sangat dinantikan oleh publik. Apapun keputusannya, ia akan memiliki implikasi yang sangat luas, tidak hanya terhadap keberlangsungan program *tax amnesty* itu sendiri, tetapi juga terhadap arah kebijakan fiskal dan penegakan hukum di Indonesia di masa depan. Putusan ini akan menjadi preseden penting dalam menafsirkan bagaimana Mahkamah menyeimbangkan antara tujuan pembangunan ekonomi yang pragmatis dengan prinsip-prinsip keadilan, kesetaraan, dan kepastian hukum yang dijamin oleh konstitusi. Oleh karena itu, melakukan kajian yuridis yang mendalam terhadap setiap pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) yang dibangun oleh para hakim konstitusi dalam Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016 menjadi sangat relevan dan krusial. Analisis ini tidak hanya bertujuan untuk memahami dasar putusan Mahkamah, tetapi juga untuk mengevaluasi secara kritis konsistensi penalaran hukumnya serta dampaknya bagi perkembangan hukum tata negara dan hukum pajak di Indonesia.

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, terdapat kompleksitas persoalan hukum yang melingkupi pengujian konstiusionalitas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Pertarungan argumentasi hukum dalam persidangan di Mahkamah Konstitusi merefleksikan adanya tegangan antara paradigma kemanfaatan ekonomi dan paradigma keadilan konstiusional. Mahkamah Konstitusi, sebagai penjaga konstitusi (*the guardian of the constitution*), dihadapkan pada tugas berat untuk menimbang dan memutus pertentangan norma tersebut. Untuk memfokuskan analisis dan memberikan kedalaman pada kajian ini, maka dirumuskan dua pokok permasalahan utama sebagai berikut:

1. Bagaimana Pertimbangan Hukum Mahkamah Konstitusi Dalam Memandang Dan Menafsirkan Dalil-Dalil Para Pemohon Bahwa Undang-Undang Pengampunan Pajak Bertentangan Dengan Asas Persamaan Di Hadapan Hukum (Pasal 27 Ayat (1) UUD 1945), Asas Keadilan Sosial, Dan Prinsip Perpajakan Yang Bersifat Memaksa (Pasal 23A UUD 1945)?
2. Bagaimana Mahkamah Konstitusi Menempatkan Kebijakan Pengampunan Pajak Dalam Kerangka Kewenangan Pembentuk Undang-Undang (*Open Legal Policy*) Dan Bagaimana Pertimbangan Tersebut Berimplikasi Terhadap Keseimbangan Antara Tujuan Pembangunan Ekonomi Negara Dengan Perlindungan Hak-Hak Konstiusional Warga Negara?

Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (*normative legal research*) atau disebut juga penelitian hukum doktrinal (*doctrinal research*). Penelitian hukum normatif memfokuskan kajiannya pada norma hukum positif, asas-asas hukum, doktrin hukum, serta sinkronisasi antara berbagai peraturan perundang-undangan. Fokus utamanya adalah pada analisis teks (*text analysis*) hukum untuk menemukan kebenaran koherensi, yaitu kesesuaian antara norma hukum yang lebih rendah dengan norma hukum yang lebih tinggi, serta konsistensi logis dalam penalaran hukum. Mengingat objek kajian adalah pertimbangan hukum dalam sebuah

putusan pengadilan, yaitu Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016, maka metode penelitian ini dipandang sebagai yang paling tepat dan relevan.

Untuk menjawab rumusan masalah yang telah ditetapkan, penelitian ini menggunakan beberapa pendekatan, antara lain:

1. **Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*):** Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah dan menganalisis secara sistematis semua peraturan perundang-undangan yang relevan dengan isu yang dibahas. Fokus utama adalah pada Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagai norma dasar (*grundnorm*), khususnya Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 27 ayat (1), dan Pasal 28D ayat (1), serta Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak sebagai objek yang diuji. Analisis ini bertujuan untuk memahami hierarki, substansi, dan hubungan antar norma hukum tersebut.

2. **Pendekatan Kasus (*Case Approach*):** Pendekatan ini merupakan inti dari penelitian, di mana analisis dipusatkan pada Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016. Penelaahan dilakukan secara komprehensif, mulai dari duduk perkara, dalil-dalil para Pemohon, jawaban Pemerintah dan DPR, keterangan para ahli yang dihadirkan di persidangan, hingga pada bagian pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) dan amar putusan Mahkamah. Pendekatan ini digunakan untuk memahami bagaimana Mahkamah membangun argumentasi hukumnya dalam memutus perkara tersebut.

3. **Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*):** Pendekatan ini digunakan untuk memahami dan menganalisis konsep-konsep hukum yang menjadi dasar perdebatan dalam kasus ini. Konsep-konsep tersebut antara lain konsep negara hukum, keadilan sosial, persamaan di hadapan hukum, kepastian hukum, kewenangan pembentuk undang-undang (*open legal policy*), dan konsep pengampunan pajak itu sendiri. Analisis dilakukan dengan merujuk pada doktrin-doktrin dan teori-teori hukum yang dikemukakan oleh para sarjana hukum terkemuka.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yang diperoleh melalui studi kepustakaan (*library research*). Data sekunder tersebut diklasifikasikan menjadi tiga jenis bahan hukum, yaitu:

1. **Bahan Hukum Primer:** Merupakan bahan hukum yang bersifat otoritatif dan mengikat. Dalam penelitian ini, bahan hukum primer meliputi:

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016.

o Risalah Sidang Perkara Nomor 63/PUU-XIV/2016 di Mahkamah Konstitusi.

2. **Bahan Hukum Sekunder:** Merupakan bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer. Bahan hukum sekunder yang digunakan antara lain buku-buku teks (literatur) hukum, jurnal-jurnal ilmiah hukum, artikel hukum di media massa, hasil penelitian hukum sebelumnya, dan kamus hukum yang berkaitan dengan hukum tata negara, hukum konstitusi, hukum administrasi negara, dan hukum pajak.

3. **Bahan Hukum Tersier:** Merupakan bahan hukum yang memberikan petunjuk atau informasi awal mengenai bahan hukum primer dan sekunder, seperti bibliografi, indeks, dan ensiklopedia hukum.

Seluruh data yang telah terkumpul dianalisis secara kualitatif. Teknik analisis yang digunakan adalah interpretasi dan evaluasi. Data dari bahan hukum primer, khususnya pertimbangan hukum dalam putusan, diinterpretasikan secara sistematis (*systematic interpretation*) dan teleologis (*teleological interpretation*) untuk menangkap makna dan tujuan di balik penalaran hakim. Selanjutnya, dilakukan evaluasi kritis terhadap argumentasi hukum tersebut dengan menggunakan kerangka teori dan konsep yang relevan dari bahan hukum sekunder. Proses analisis dilakukan dengan metode berpikir deduktif, yaitu menarik kesimpulan dari premis-premis umum (teori, asas, dan norma dalam UUD 1945) ke kasus khusus (Putusan MK Nomor 63/PUU-XIV/2016), untuk menjawab permasalahan penelitian secara komprehensif dan mendalam.

Pembahasan

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 merupakan salah satu putusan monumental yang merefleksikan pertarungan antara paradigma pragmatisme ekonomi dan idealisme konstitusional. Dalam putusan setebal ratusan halaman ini, Mahkamah secara komprehensif menguraikan pertimbangan-pertimbangannya dalam menolak seluruh permohonan para Pemohon. Pembahasan ini akan membedah secara sistematis pertimbangan hukum Mahkamah untuk menjawab dua rumusan masalah yang telah diajukan, yakni terkait penafsiran Mahkamah terhadap asas keadilan dan persamaan hukum, serta penggunaan doktrin *open legal policy*.

A. Penafsiran Mahkamah Konstitusi terhadap Asas Keadilan, Persamaan Hukum, dan Sifat Memaksa Pajak

Dalil utama yang dibangun oleh para Pemohon, khususnya dari kalangan serikat buruh, adalah bahwa UU Pengampunan Pajak secara fundamental telah mencederai rasa keadilan dan menciptakan diskriminasi. Mereka mengontraskan nasib kaum buruh sebagai Wajib Pajak yang patuh, yang penghasilannya langsung dipotong PPh Pasal 21 setiap bulan, dengan para Wajib Pajak—yang diasumsikan sebagai kelompok kaya dan para pengemplant pajak—yang justru

diberikan "pengampunan" oleh negara. Argumentasi ini didasarkan pada Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yang menjamin kesamaan kedudukan di dalam hukum dan pemerintahan, serta Pasal 28D ayat (1) yang menjamin hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.

Menghadapi dalil ini, Mahkamah Konstitusi tidak menafikan adanya perbedaan perlakuan antara Wajib Pajak yang mengikuti program pengampunan pajak dengan Wajib Pajak yang tidak. Namun, Mahkamah berpendapat bahwa tidak semua perlakuan yang berbeda secara otomatis merupakan diskriminasi yang dilarang oleh konstitusi (*unconstitutional discrimination*). Mahkamah memperkenalkan konsep "pembedaan yang dapat dibenarkan" (*justifiable differentiation*). Menurut Mahkamah, suatu perlakuan yang berbeda dapat dibenarkan secara konstitusional apabila didasarkan pada alasan-alasan yang rasional, objektif, dan bertujuan untuk mencapai tujuan yang lebih besar yang sejalan dengan konstitusi. Dalam konteks UU Pengampunan Pajak, Mahkamah mengidentifikasi adanya tujuan konstitusional yang hendak dicapai, yaitu meningkatkan penerimaan negara untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Mahkamah mengutip keterangan Pemerintah dan DPR yang menjelaskan kondisi ekonomi nasional yang mendesak, kebutuhan pembiayaan pembangunan yang sangat besar, serta rendahnya rasio pajak yang menjadi kendala struktural. Dalam pandangan Mahkamah, kebijakan pengampunan pajak adalah sebuah instrumen—sebuah "terobosan"—yang dirancang untuk mengatasi kondisi darurat tersebut. Tujuannya bukan untuk memanjakan para pengemplant pajak, melainkan untuk menarik kembali sumber daya ekonomi (aset repatriasi dan deklarasi) yang selama ini berada di luar sistem, agar dapat dimanfaatkan untuk kepentingan nasional. (Alm 2003)

Mahkamah berargumen bahwa UU Pengampunan Pajak tidak dirancang secara eksklusif untuk kelompok tertentu. Secara normatif, undang-undang tersebut bersifat terbuka dan memberikan kesempatan yang sama (*equal opportunity*) kepada seluruh Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan, baik skala besar maupun kecil, untuk memanfaatkan program tersebut jika mereka merasa memiliki harta yang belum dilaporkan. Dengan demikian, dari perspektif formal, tidak ada diskriminasi karena hukum menyediakan fasilitas yang sama bagi semua subjek hukum yang memenuhi kriteria. Fakta bahwa program ini lebih banyak dimanfaatkan oleh kalangan tertentu, menurut Mahkamah, adalah konsekuensi logis dari distribusi kekayaan di masyarakat, bukan karena desain hukum yang diskriminatif. (Hasibuan 2019)

Selanjutnya, terkait dalil pertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan pajak bersifat "memaksa", para Pemohon berpendapat bahwa kata "pengampunan" secara filosofis berlawanan dengan kata "memaksa". Jika negara bisa mengampuni, maka sifat memaksa dari kewajiban pajak menjadi luntur. Mahkamah menolak pandangan ini dengan memberikan penafsiran yang lebih kontekstual. Menurut Mahkamah, sifat memaksa (*dwingend karakter*) dari pajak melekat pada kewajiban untuk membayar dan melaporkan pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Sifat memaksa ini termanifestasi dalam kewenangan negara untuk melakukan

tindakan penagihan aktif (misalnya, surat paksa, penyitaan, lelang) dan menjatuhkan sanksi (administrasi dan pidana) jika Wajib Pajak tidak patuh.

Dalam pandangan Mahkamah, UU Pengampunan Pajak tidak menghapuskan sifat memaksa tersebut. Kebijakan ini justru merupakan bagian dari sistem dan administrasi perpajakan itu sendiri. Ia adalah sebuah fasilitas hukum, sebuah pilihan (*opsi*) yang ditawarkan negara dalam periode terbatas. Bagi Wajib Pajak yang tidak memanfaatkan opsi ini, atau yang setelah program ini berakhir tetap ditemukan tidak patuh, maka sifat memaksa dari hukum pajak dengan segala instrumen penegakannya akan kembali berlaku secara penuh dan bahkan lebih tegas. Dengan kata lain, pengampunan pajak adalah "kesempatan terakhir" sebelum negara menerapkan penegakan hukum secara lebih keras dengan basis data baru yang diperoleh dari program ini. Oleh karena itu, Mahkamah menyimpulkan bahwa esensi pengampunan pajak tidak bertentangan, melainkan komplementer dengan sifat memaksa dari perpajakan. (Inasius et al. 2020)

Lebih jauh, dalam menimbang aspek keadilan sosial, Mahkamah mengadopsi perspektif utilitarianisme dan keadilan sosial dalam arti luas. Mahkamah tidak terpaku pada keadilan individual atau komutatif (keadilan antara Wajib Pajak patuh dan tidak patuh), tetapi lebih melihat pada keadilan distributif dan tujuan kemasyarakatan yang lebih besar. Argumen Mahkamah adalah bahwa dana yang berhasil dihimpun dari Uang Tebusan dan repatriasi aset akan digunakan untuk membiayai program-program pro-rakyat, seperti pembangunan infrastruktur, pendidikan, dan kesehatan. Dalam logika ini, "ketidakadilan" yang mungkin dirasakan oleh Wajib Pajak patuh dalam jangka pendek dikompensasi oleh kemanfaatan yang lebih besar bagi seluruh masyarakat, termasuk kaum buruh itu sendiri, dalam jangka panjang. Putusan Mahkamah secara implisit menyatakan bahwa dalam kondisi ekonomi yang sulit, kemanfaatan umum (*public utility*) dapat menjadi pertimbangan utama dalam merumuskan sebuah kebijakan, selama kebijakan tersebut tidak secara nyata melanggar hak-hak asasi manusia yang fundamental.

B. Pengampunan Pajak sebagai *Open Legal Policy* dan Implikasinya

Salah satu pilar argumentasi terpenting dalam putusan Mahkamah adalah penggunaan doktrin *open legal policy* (kebijakan hukum terbuka). Doktrin ini pada intinya menyatakan bahwa Mahkamah Konstitusi bukanlah "pembentuk undang-undang positif" (*positive legislator*). Tugas Mahkamah adalah menguji apakah sebuah undang-undang bertentangan dengan UUD 1945, bukan untuk menilai apakah sebuah undang-undang merupakan kebijakan terbaik atau paling bijaksana. Selama sebuah pilihan kebijakan yang diambil oleh pembentuk undang-undang (Pemerintah dan DPR) tidak secara eksplisit dilarang atau diperintahkan oleh UUD 1945, maka pilihan kebijakan tersebut merupakan wilayah kewenangan diskresioner mereka.

Mahkamah menegaskan bahwa UUD 1945 tidak mengatur secara spesifik dan detail mengenai model atau sistem pemungutan pajak yang harus diterapkan di Indonesia. Konstitusi

hanya memberikan prinsip umum bahwa pajak diatur dengan undang-undang dan bersifat memaksa untuk keperluan negara. Bagaimana cara negara mencapai tujuan tersebut, instrumen apa yang digunakan, strategi apa yang diterapkan—apakah melalui penegakan hukum yang keras (*hard enforcement*), pendekatan persuasif, atau kombinasi keduanya—semuanya diserahkan kepada pembentuk undang-undang untuk menentukannya berdasarkan kondisi, kebutuhan, dan tantangan zaman.(Inasius et al. 2020)

Dalam pandangan Mahkamah, UU Pengampunan Pajak adalah manifestasi dari pilihan kebijakan tersebut. Pembentuk undang-undang, setelah menimbang berbagai faktor ekonomi, sosial, dan politik, menilai bahwa kebijakan pengampunan pajak adalah opsi yang paling realistis dan mendatangkan kemanfaatan terbesar pada saat itu. Mahkamah menyatakan tidak akan masuk ke dalam ranah perdebatan mengenai efektivitas atau kebijaksanaan dari pilihan tersebut. Selama pilihan kebijakan itu tidak melanggar norma-norma konstitusi—dan Mahkamah, sebagaimana diuraikan pada bagian sebelumnya, telah berkesimpulan bahwa tidak ada pelanggaran—maka Mahkamah tidak memiliki kewenangan untuk membatalkannya. Mengintervensi pilihan kebijakan tersebut akan dianggap sebagai tindakan melampaui kewenangan yudisial (*judicial overreach*). (Pravasanti 2018)

Namun demikian, Mahkamah juga memberikan catatan penting bahwa kewenangan *open legal policy* bukanlah tanpa batas. Kewenangan ini dibatasi oleh koridor-koridor konstitusional. Pembentuk undang-undang tidak boleh merumuskan kebijakan yang secara nyata melanggar hak asasi manusia, prinsip negara hukum, atau asas-asas umum pemerintahan yang baik. Dalam kasus UU Pengampunan Pajak, Mahkamah tampaknya menilai bahwa kebijakan tersebut masih berada dalam batas-batas koridor tersebut. Mahkamah melihat bahwa tujuan akhirnya adalah untuk kemakmuran rakyat, dan cara yang ditempuh tidak sampai menghapuskan hak-hak konstitusional warga negara secara permanen. Fasilitas yang diberikan bersifat sementara dan opsional.

Implikasi dari penggunaan doktrin *open legal policy* dalam putusan ini sangat signifikan. Di satu sisi, ia meneguhkan posisi Mahkamah sebagai *negative legislator* yang menjaga agar tidak terjadi tirani yudisial. Putusan ini memberikan kepastian hukum dan ruang gerak yang cukup bagi pemerintah untuk merumuskan kebijakan-kebijakan ekonomi yang inovatif dan adaptif terhadap tantangan zaman. Ia mengirimkan sinyal bahwa tidak semua kebijakan yang tidak populer atau kontroversial secara otomatis inkonstitusional.

Namun di sisi lain, penggunaan doktrin ini juga memicu kritik. Sebagian kalangan menilai Mahkamah terlalu formalistik dan cenderung bersikap pasif (*judicial passivism*) dalam melindungi nilai-nilai keadilan substantif. Dengan berlindung di balik *open legal policy*, Mahkamah dianggap "cuci tangan" dari tanggung jawab untuk menguji dampak sosial dan rasa keadilan dari sebuah undang-undang. Kritik ini menyoroti bahwa seharusnya Mahkamah tidak hanya melihat pada teks formal undang-undang, tetapi juga pada potensi dampak nyata yang ditimbulkannya, terutama bagi kelompok-kelompok rentan dan bagi prinsip kepercayaan publik (*public trust*) terhadap sistem hukum dan perpajakan. Keseimbangan antara memberikan ruang

bagi kebijakan pembangunan dan melindungi hak konstitusional, khususnya hak atas keadilan dan perlakuan yang sama, menjadi perdebatan sentral pasca-putusan ini. Putusan ini menjadi preseden bagaimana di masa depan Mahkamah akan memposisikan diri dalam sengketa antara kebijakan ekonomi pragmatis dengan perlindungan hak-hak dasar warga negara.(Jamil 2017)

Secara keseluruhan, pembahasan terhadap pertimbangan hukum Mahkamah menunjukkan adanya sebuah pendekatan yang pragmatis-realistis. Mahkamah memprioritaskan argumentasi kemanfaatan ekonomi dan urgensi nasional sebagai dasar untuk membenarkan konstitusionalitas UU Pengampunan Pajak, sambil menafsirkannya sebagai bagian dari *open legal policy* pembentuk undang-undang. Meskipun putusan ini memberikan landasan hukum yang kokoh bagi pelaksanaan program *tax amnesty*, ia tetap menyisakan diskursus yang mendalam tentang makna keadilan, kesetaraan, dan batas-batas kebijakan negara dalam sistem demokrasi konstitusional Indonesia.

Penutup

A. Kesimpulan

Berdasarkan analisis mendalam terhadap pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016, dapat ditarik beberapa kesimpulan fundamental. Pertama, Mahkamah Konstitusi menolak dalil para Pemohon mengenai inkonstitusionalitas Undang-Undang Pengampunan Pajak dengan berlandaskan pada penafsiran yang bersifat teleologis (berorientasi pada tujuan) dan utilitarian (berorientasi pada kemanfaatan). Mahkamah berpandangan bahwa UU Pengampunan Pajak, meskipun secara kasat mata memberikan perlakuan yang berbeda, tidak dapat dikategorikan sebagai tindakan diskriminatif yang dilarang konstitusi. Perbedaan perlakuan tersebut dianggap sebagai *justifiable differentiation* (pembedaan yang dapat dibenarkan) karena didasarkan pada tujuan luhur negara untuk meningkatkan penerimaan demi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat dalam situasi ekonomi yang mendesak. Mahkamah juga menafsirkan bahwa kebijakan ini tidak melunturkan sifat memaksa dari pajak, melainkan merupakan sebuah fasilitas hukum opsional dan bersifat sementara yang justru komplementer terhadap sistem penegakan hukum pajak secara keseluruhan.

Kedua, pilar utama argumentasi Mahkamah adalah penggunaan doktrin *open legal policy*. Mahkamah memposisikan kebijakan pengampunan pajak sebagai pilihan diskresioner pembentuk undang-undang (Pemerintah dan DPR) dalam merespons permasalahan nasional. Selama pilihan kebijakan tersebut tidak secara eksplisit melanggar norma-norma imperatif dalam UUD 1945, Mahkamah tidak akan mengintervensi substansi kebijakan tersebut. Putusan ini menegaskan sikap Mahkamah yang cenderung menahan diri (*judicial restraint*) dalam mengadili kebijakan di bidang ekonomi dan fiskal. Implikasinya adalah terciptanya kepastian hukum bagi pelaksanaan kebijakan pemerintah, namun di sisi lain, hal ini membuka ruang kritik terhadap potensi tergerusnya perlindungan keadilan substantif demi pragmatisme ekonomi. Putusan ini secara keseluruhan merefleksikan sebuah pertimbangan hukum yang pragmatis-realistis, yang

menempatkan kemanfaatan kolektif dan urgensi nasional di atas klaim keadilan individual, seraya memberikan legitimasi konstitusional penuh terhadap salah satu kebijakan fiskal paling kontroversial dalam sejarah Indonesia modern. Tidak ditemukannya *dissenting opinion* dalam putusan ini menunjukkan bahwa para hakim konstitusi secara bulat menyepakati alur penalaran tersebut.

B. Saran

Bertolak dari kesimpulan yang telah diuraikan, beberapa saran dapat dirumuskan untuk para pemangku kepentingan di bidang hukum dan kebijakan publik. Pertama, bagi Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat sebagai pembentuk undang-undang, putusan ini hendaknya tidak dimaknai sebagai lampu hijau untuk merumuskan kebijakan apapun dengan berlindung di balik doktrin *open legal policy*. Perlu ada kehati-hatian dan sensitivitas yang tinggi terhadap rasa keadilan publik. Setiap perumusan kebijakan, terutama yang berpotensi memberikan insentif atau pengampunan, harus didahului dengan kajian sosio-yuridis yang komprehensif dan partisipasi publik yang bermakna untuk memitigasi dampak negatif terhadap kepercayaan dan kepatuhan masyarakat dalam jangka panjang.

Kedua, bagi Direktorat Jenderal Pajak dan aparat penegak hukum terkait, keberhasilan jangka panjang dari kebijakan pengampunan pajak sangat bergantung pada tindak lanjut pasca-program. Pemerintah harus menunjukkan komitmen yang tidak tergoyahkan dalam memanfaatkan basis data baru yang diperoleh untuk meningkatkan pengawasan dan melakukan penegakan hukum yang tegas, adil, dan tidak pandang bulu. Konsistensi dalam penegakan hukum adalah kunci untuk memulihkan rasa keadilan Wajib Pajak yang patuh dan memastikan bahwa kebijakan pengampunan pajak benar-benar menjadi "kesempatan terakhir" dan bukan sebuah preseden yang melemahkan kewibawaan hukum pajak.

Ketiga, bagi para akademisi dan praktisi hukum, Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016 ini harus menjadi bahan diskursus yang berkelanjutan untuk memperkaya khazanah ilmu hukum, khususnya mengenai dinamika antara hukum dan ekonomi dalam kerangka negara hukum konstitusional. Perlu dikembangkan lebih lanjut kajian-kajian mengenai batas-batas konstitusional dari *open legal policy* di bidang ekonomi, serta pengembangan teori keadilan fiskal yang mampu menyeimbangkan antara kebutuhan pembangunan dan perlindungan hak-hak dasar warga negara, sehingga dapat memberikan panduan yang lebih solid bagi pengembangan hukum dan kebijakan di masa depan.

Daftar Pustaka

- Alm, James Robert. 2003. "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty." *SSRN Electronic Journal*, ahead of print. <https://doi.org/10.2139/ssrn.471321>.
- Hasibuan, Ricky R. 2019. "Politik Hukum Tax Amnesty Dalam Mendukung Pembangunan Nasional: Tax Amnesty, Pembangunan Nasional, Politik Hukum." *Politea : Jurnal Politik Islam* 2 (1): 29–58. <https://doi.org/10.20414/politea.v2i1.1342>.
- Inasius, Fany, Giri Darijanto, Engelwati Gani, and Gatot Soepriyanto. 2020. "Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia." *Sage Open* 10 (4): 2158244020968793. <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>.
- Jamil, Nur Asyiah. 2017. "Efektivitas Penerapan Tax Amnesty di Indonesia." *Academica : Journal of Multidisciplinary Studies* 1 (1): 51–65. <https://doi.org/10.22515/academica.v1i1.766>.
- Pravasanti, Yuwita Ariessa. 2018. "Dampak Kebijakan dan Keberhasilan Tax Amnesty bagi Perekonomian Indonesia." *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi* 16 (1). <https://doi.org/10.30595/kompartemen.v16i1.2415>.