

KAJIAN ATAS FORMULASI KEBIJAKAN PENGUNGKAPAN ASET
SUKARELA¹⁾ Ahmad Farhan, ²⁾ Haula Rosdiana**Penulis:**

¹⁾Ahmad Farhan
ahmad.farhan82@ui.ac.id
Departmen Administrasi
Fiskal, Fakultas Ilmu
Administrasi, Universitas
Indonesia, Indonesia

²⁾Haula Rosdiana
Departmen Administrasi
Fiskal, Fakultas Ilmu
Administrasi, Universitas
Indonesia, Indonesia

Abstrak

Pemerintah telah mengesahkan Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Pajak (UU HPP) yang salah satu pokok materinya meliputi kebijakan pengungkapan aset sukarela. Meski diharapkan dapat berimplikasi secara positif terhadap kehidupan masyarakat, namun tidak sedikit yang khawatir kebijakan ini dapat membawa dampak buruk di kemudian hari. Di sisi lain, kebijakan pengungkapan aset sukarela menimbulkan ketidakpastian karena masih banyak orang yang menilai kebijakan ini merupakan *tax amnesty* jilid dua. Untuk itu, penelitian ini berusaha untuk mengetahui apakah kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan salah satu bentuk dari *tax amnesty*, menganalisis dasar pertimbangan pemerintah dalam menetapkan kebijakan pengungkapan aset sukarela, proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela, dan pemenuhan kriteria *good tax policy* menurut *Joint Venture's Tax Policy Group* dengan kebijakan pengungkapan aset sukarela. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif dengan paradigma *post positivist* dengan teknik pengumpulan data kualitatif, berupa studi kepustakaan dan studi lapangan. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan kebijakan yang sama dengan kebijakan *tax amnesty*. Kemudian, fungsi pajak sebagai instrumen politik dijadikan dasar pertimbangan pemerintah dalam menentukan kebijakan pengungkapan aset sukarela. Lalu, proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela telah sejalan dengan konsep formulasi kebijakan model rasional sederhana yang dikemukakan oleh Patton dan Savicky. Kebijakan pengungkapan aset sukarela juga telah memenuhi konsep *good tax policy*.

Kata Kunci : Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela, *Tax Amnesty*, Proses Formulasi Kebijakan, *Good Tax Policy*

Abstract

The government has passed into law the 2021 Law about Tax Regulation Harmonization, with one of its subject matters being the voluntary asset disclosure policy. Although the law is expected to have positive implications for the people, many are worried that this policy could create bad impacts in the future. On the other hand, the voluntary asset disclosure policy creates uncertainty because there are still many people think that this policy is a tax amnesty volume II. For this reason, this research attempts to determine whether asset disclosure policy is a form of tax amnesty, analyze the government's considerations in setting asset disclosure policy, the process of formulating asset disclosure policy, and the fulfillment of criteria for good tax policy according to the Joint Venture's Tax Policy Group with asset disclosure

Sitasi

Farhan, Ahmad &
Rosdiana, Haula. (2023).
Kajian atas Formulasi
Kebijakan Pengungkapan
Aset Sukarela. *TAXPEDIA:
Journal of Tax Policy,
Economic and Accounting.*
Volume 1 Nomor 1

policy. This descriptive research will employ a quantitative approach with a post-positivist paradigm and data collection techniques in the form of library research, field studies. The results of this study conclude that the voluntary asset disclosure policy is the same policy as the tax amnesty policy. Then, the tax function as a political instrument is the basis for government considerations in determining voluntary asset disclosure policies. The process of formulating a voluntary asset disclosure policy is in line with the concept of a simple rational model policy formulation proposed by Patton and Savicky. The voluntary asset disclosure policy has complied with the concept of a good tax.

Keywords: Asset Disclosure Policy, Tax Amnesty, Policy Formulation, Good Tax Policy

PENDAHULUAN

Kebijakan dan/atau ketentuan perpajakan hendaknya dinamis dan selaras dengan perubahan lingkungan strategis, baik dari sisi internal maupun dari sisi eksternal. Dalam konteks saat ini, penyesuaian diperlukan sejalan dengan kedatangan pandemi Covid-19, tren konsolidasi fiskal global, dan keterbatasan kapasitas administrasi & kebijakan fiskal. Mencermati dinamika kondisi yang terjadi dan perkembangan penanganan Covid-19, maka pemerintah menempuh langkah terobosan dengan menyusun Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Adapun salah satu pokok materi yang kini telah disahkan dalam UU HPP tersebut, yakni kebijakan pengungkapan aset secara sukarela.

Meski baru akan diimplementasikan pada awal tahun 2022, namun sejak awal kebijakan ini cukup menuai banyak saran dan masukan serta catatan dari berbagai pihak. Dalam Rapat Panitia Kerja Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (RUU KUP), berbagai narasumber dan pakar kembali menyebutkan bahwa wacana kebijakan ini dikhawatirkan dapat menciptakan rasa ketidakadilan bagi wajib pajak (WP) yang telah patuh dan menimbulkan *moral hazard* bagi WP yang selama ini sengaja tidak membayar pajak tepat waktu.

Lebih dari itu, Prof. Dr. Haula Rosdiana, M.Si. dalam rapat tersebut menambahkan bahwa wacana untuk mengimplementasikan kebijakan ini dianggap inkonsisten dengan komitmen dari pemerintah, khususnya pasca Program *Tax Amnesty* tahun 2016 yang menyebutkan bahwa program tersebut terbukti berhasil. Di sisi lain, muncul perdebatan mengenai penyebutan dari kebijakan pengungkapan aset sukarela. Hal ini dikarenakan sejak awal diberitakan, baik Kementerian Koordinator Perekonomian maupun Kementerian Keuangan menyebut bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan lanjutan dari *tax amnesty* pada tahun 2016 sehingga kini kian sering disebut *tax amnesty* jilid II. Namun, seiring dengan terjadinya negosiasi dan proses formulasi, Direktorat Jenderal Pajak sebagai pengusul kebijakan tersebut menepis dan mengonfirmasi bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela berbeda dari *tax amnesty*. Berkaitan dengan kondisi tersebut, tidak heran bahwa banyak dari WP yang kebingungan mengenai penyebutan dan bentuk dari kebijakan pengungkapan aset sukarela.

Berangkat dari permasalahan yang terjadi, penulis memiliki ketertarikan untuk menganalisis lebih dalam mengenai kebijakan pengungkapan aset sukarela, khususnya mengenai dasar

pertimbangan yang melatarbelakangi pemerintah ketika memilih kebijakan pengungkapan aset secara sukarela sebagai alternatif kebijakan. Selain itu, peneliti tertarik untuk mendalami proses formulasi dari kebijakan tersebut. Penelitian ini juga hendak menganalisis kaitan antara kebijakan tersebut dengan kriteria *good tax policy* yang dikemukakan oleh *Joint Venture's Tax Policy Group*¹ dan menganalisis kebijakan pengungkapan aset sukarela ditinjau dari konsep *tax amnesty*. Untuk itu, rumusan penelitian dalam hal ini adalah, pertama, bagaimana kebijakan pengungkapan aset sukarela ditinjau dari konsep *tax amnesty*? Kedua, apakah yang menjadi dasar pertimbangan pemerintah dalam menentukan kebijakan pengungkapan aset sukarela? Ketiga, bagaimana proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela? Keempat, bagaimana usulan kebijakan pengungkapan aset sukarela ditinjau dari kriteria *good tax policy* menurut *Joint Venture's Tax Policy Group*?

Berdasarkan pokok permasalahan di atas, tujuan dari penulisan penelitian ini, yaitu menganalisis kebijakan pengungkapan aset sukarela ditinjau dari konsep pengampunan pajak; menganalisis dasar pertimbangan pemerintah dalam menetapkan kebijakan pengungkapan aset sukarela; menganalisis proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela; dan menganalisis pemenuhan kriteria *good tax policy* menurut *Joint Venture's Tax Policy Group* dengan kebijakan pengungkapan aset sukarela.

TINJAUAN PUSTAKA

Kebijakan Publik

Kebijakan publik merupakan istilah dari terjemahan "*public policy*" dalam bahasa Inggris. Menurut Thomas R. Dye sebagaimana dikutip dalam Rushananto (2014), kebijakan publik adalah pilihan yang diambil oleh pemerintah untuk melaksanakan atau tidak melaksanakan. Dikutip dalam Santi (2012), kebijakan publik dalam definisi menurut Eyestone (1971) diartikan sebagai hubungan antara unit-unit pemerintah terhadap lingkungannya. Wilson berpendapat bahwa, "*public policy is the actions, objectives, and pronouncements of governments on something matters.*" Kebijakan publik merupakan aksi, objek, dan suatu pernyataan oleh pemerintah dalam menyikapi suatu isu penting (Smith, Kevin B.; Larimer, 2018). Dari berbagai definisi kebijakan publik berikut, dapat ditarik kesimpulan bahwa definisi dari kebijakan publik merupakan kebijakan yang merupakan hasil dari tindakan pemerintah, kebijakan dianggap sebagai wadah dari aspirasi dan kebutuhan masyarakat, dan kebijakan merupakan hasil dari formula yang dirancang untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan atau menyelesaikan suatu permasalahan yang ada.

Formulasi Kebijakan Publik

Sesuai dengan judul dari penelitian ini, yakni "Kajian atas Formulasi Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela", maka konsep formulasi kebijakan akan menjadi fokus konsep yang digunakan dalam penelitian ini. Menurut Patton dan Sawicki (1986) sebagaimana dikutip dalam Nugroho (2011), diketahui bahwa model formulasi kebijakan yang menjadi acuan dari sebagian besar pengambil kebijakan, yakni model rasional sederhana. Dalam model ini, proses yang pertama kali diambil oleh pengambil kebijakan adalah mengidentifikasi permasalahan publik yang ada. Selanjutnya, akan

¹ *Joint Venture's Tax Policy Group consists of individuals from government and academia who analyze various tax rules and proposals.*

dilakukan pemilihan kriteria dan mengevaluasi permasalahan yang ada. Kemudian, timbul pilihan-pilihan dan/atau alternatif kebijakan yang dapat diambil. Berikutnya, dari alternatif tersebut, pengambil kebijakan akan menilai seluruh alternatif tersebut. Dalam proses ini, akan dilakukan pembobotan dan perankingan dari masing-masing alternatif yang dipilih. Pembobotan tersebut menghasilkan satu alternatif terbaik yang selanjutnya akan dipilih sebagai suatu kebijakan. Lalu, pada langkah terakhir, kebijakan tersebut akan diimplementasikan.

Kebijakan Fiskal

Menurut Mansury dalam Rosdiana dan Irianto (2012), kebijakan fiskal dapat dikelompokkan ke pengertian yang luas dan sempit. Berdasarkan pengertian kebijakan fiskal secara luas, disebutkan bahwa kebijakan tersebut diharapkan mempengaruhi kegiatan produksi masyarakat, pencetakan kesempatan kerja bagi masyarakat, dan menjaga stabilitas keuangan melalui instrumen perpajakan dan belanja negara. Sementara itu, dalam arti sempit, kebijakan fiskal diartikan sebagai kebijakan yang berkaitan dengan subjek pajak, dasar pengenaan pajak, cara menghitung pajak, dan tata cara pembayarannya. Dengan demikian, kebijakan fiskal dalam arti sempit juga dapat disebut sebagai kebijakan pajak karena kebijakan fiskal yang dibuat berkaitan dengan subjek pajak, dasar pengenaan pajak, cara menghitung pajak, dan tata cara pembayarannya sebagaimana didefinisikan oleh Rosdiana dan Irianto (2012).

Kebijakan Pajak

Menurut Rosdiana dan Irianto (2012), kebijakan pajak merupakan kebijakan fiskal dalam arti sempit. Artinya, kebijakan pajak merupakan kebijakan yang menentukan hal-hal yang dapat dijadikan dasar pengenaan pajak, subjek yang dapat dikenakan pajak dan dikecualikan, hal apa yang dianggap sebagai objek pajak dan dikecualikan, dan bagaimana menghitung besar pajak terutang serta bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban perpajakan. Sementara itu, *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2019) memberikan sepuluh prinsip yang menjadi acuan dalam menciptakan *good tax policy*, diantaranya *Equity and Fairness*, *Certainty*, *Convenience of Payment*, *Economy in Collection*, *Simplicity*, *Neutrality*, *Economic Growth and Efficiency*, *Transparency and Visibility*, *Minimum Tax Gap*, dan *Appropriate Government Revenues*.

Kemudian sepuluh prinsip tersebut disempurnakan dalam tiga kategori menurut *Joint Venture's Tax Policy Group* (2003), yaitu Pertama, *Fairness*, yang meliputi *Equity and Fairness* dan *Transparency and Visibility*. Kedua, *operability*, yang meliputi *Certainty*, *Convenience of Payment*, *Economy in Collection*, *Simplicity*, *Minimum Tax Gap*, dan *Appropriate Government Revenues*. Ketiga, *Appropriate purpose and goals*, yang meliputi *Neutrality* dan *Economic Growth dan Efficiency*.

Fungsi Pajak

Rosdiana dan Irianto (2012) berpendapat bahwa fungsi pajak dapat dikelompokkan kedalam dua kategori, yaitu sebagai sumber penerimaan negara yang aman dan berkelanjutan serta sebagai sumber instrumen politik. Berangkat dari fungsi pajak sebagai instrumen politik, selanjutnya dapat

dikembangkan ke dalam beberapa fungsi pajak lainnya, diantaranya fungsi pajak sebagai sumber penerimaan negara yang aman, murah, dan berkelanjutan; fungsi pajak sebagai instrumen keadilan dan pemerataan; fungsi pajak sebagai instrumen kebijakan pembangunan; fungsi pajak sebagai instrumen ketenagakerjaan; dan fungsi pajak sebagai instrumen kebijakan mitigasi dan adaptasi perubahan iklim.

Tax Amnesty

Berdasarkan buku yang berjudul “*Handbook on Tax Administration*”, Alink dan Kommer (2016) berpendapat bahwa dasar dari konsep *tax amnesty* adalah untuk memberikan keringanan bagi WP yang memiliki beban kewajiban pada masa lalu sehingga dapat terwujudnya kepatuhan yang lebih baik di kemudian hari. Adapun keringanan yang ditawarkan dapat berupa penghapusan sanksi berupa bunga dan denda, atau bahkan pembebasan hukuman secara terbatas. Dalam buku “*International Tax Glossary*” (IBFD, 2005), *tax amnesty* diartikan sebagai penawaran berupa penghapusan penalti maupun sanksi yang diberikan kepada WP sehingga dapat mengungkapkan kepemilikan harta maupun penghasilan yang disertai dengan pelunasan pajak. Serupa dengan definisi tersebut, Luitel (2014) mendefinisikan *tax amnesty* sebagai upaya pemerintah untuk mengajak penghindar pajak dengan sukarela membayar pajaknya dengan imbalan penghapusan sanksi bunga bahkan pidana.

Dengan demikian, dari definisi-definisi para ahli, dapat dikatakan bahwa *tax amnesty* merupakan suatu upaya yang diberikan pemerintah kepada WP untuk dapat mengungkapkan harta yang belum dilaporkan secara sukarela. Atas pengungkapan aset sukarela tersebut, WP akan diberikan keringanan sanksi administrasi pajak, baik berupa bunga, sanksi, bahkan tuntutan hukum tertentu. Adapun kondisi yang dapat mendorong pemerintah untuk menerapkan *tax amnesty* menurut Devano & Rahayu (2006), antara lain meningkatnya aktivitas *shadow economy* guna menghindari kewajiban perpajakan, larinya modal dari dalam negeri ke luar yurisdiksi, dan *potential loss* atas penghasilan ataupun keuntungan yang seharusnya dikenakan pajak di dalam negeri. Kemudian, dalam rangka memperluas basis pajak dan meningkatkan penerimaan negara melalui pajak, Sawyer (2006) mengemukakan lima jenis *tax amnesty* yang dapat dipilih suatu negara, diantaranya *filling amnesty*, *record-keeping amnesty*, *revision amnesty*, *investigation amnesty*, dan *prosecution amnesty*.

Voluntary Asset Disclosure

Pengungkapan aset secara sukarela menjadi salah satu ketentuan yang telah disahkan melalui UU HPP. Menurut Yasonna Laoly, Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, kebijakan ini diselenggarakan guna mendorong kepatuhan WP. Sebagaimana Kementerian Keuangan (2021) mendefinisikan pengungkapan aset sukarela sebagai suatu program yang memberikan *opportunity* bagi WP untuk mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum terpenuhi secara sukarela.

Teori Kepatuhan Pajak

Usaha untuk meningkatkan kepatuhan WP pada dasarnya telah menjadi fokus dari petugas pajak sejak dahulu. Akan tetapi, usaha tersebut masih membutuhkan proses yang panjang. Terlebih, hingga saat ini belum ada teori kebenaran yang dapat diterima secara universal terkait konsep

kepatuhan pajak (Darussalam et al., 2019). Dalam konteks kepatuhan secara sukarela, WP akan menjalankan kewajiban perpajakannya dengan sukarela ketika pemerintah menjalankan fungsi dengan sungguh-sungguh dan sejalan dengan prinsip *good governance*. Hal ini tercermin apabila pemerintah memberikan upaya-upaya positif maupun bukti konkret, seperti pelayanan publik yang baik, tersedianya barang kebutuhan publik, dan terwujudnya kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pajak, khususnya secara sukarela dapat segera terwujud sepanjang pemerintah mau memberikan hasil kerja yang baik serta menampilkan *image* yang baik (Rosdiana dan Irianto, 2012).

METODE PENELITIAN

Penelitian mengenai kajian atas formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela menggunakan pendekatan penelitian kuantitatif yang menitikberatkan kepada perencanaan yang detail mengenai teori dan/atau konsep yang akan digunakan, yakni mengenai teori fungsi pajak, formulasi kebijakan, dan *Good Tax Policy*, untuk selanjutnya teori ini menjadi dasar analisis atas data yang terkumpul. Selain itu, penelitian ini menggunakan paradigma penelitian *post positivist*. Tujuan penelitian dikategorikan sebagai tujuan penelitian deskriptif dan berdasarkan manfaatnya, merupakan penelitian dengan manfaat murni.

Kemudian, penelitian dilakukan dengan teknik pengumpulan data kualitatif dengan studi lapangan dan studi kepustakaan. Studi lapangan dilakukan dengan wawancara mendalam kepada pihak Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR-RI), pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP), pihak akademisi melalui akademisi Fakultas Ilmu Administrasi, dan asosiasi sebagai perwakilan dari wajib pajak. Studi kepustakaan didapatkan melalui kepustakaan dan studi pada literatur yang relevan atau bersinggungan dengan penelitian ini.

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data kualitatif. Menurut Neuman (2014), teknik analisis data kualitatif dapat dilakukan melalui dua tahap, yakni *coding* dan *memoing*. Pada tahap *coding*, peneliti akan mengelompokkan data mentah menjadi kategori-kategori konseptual sehingga dapat membentuk suatu tema dan konsep. Kemudian, pada tahap *memoing*, peneliti akan mencatat, memaparkan, dan memberikan penjelasan mengenai konsep yang telah didapatkan dalam tahap *coding*.

HASIL PEMBAHASAN

Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela Ditinjau dari Konsep *Tax Amnesty*

Apabila ditinjau dari masing-masing definisi, baik kebijakan pengungkapan aset secara sukarela maupun *tax amnesty* secara substansi memiliki makna yang sama. Merujuk pada publikasi Kementerian Keuangan Republik Indonesia (2021), kebijakan pengungkapan aset sukarela dapat diartikan sebagai kebijakan pemberian kesempatan kepada WP untuk melaporkan atau mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan WP, memperluas basis pajak, menciptakan keadilan dan kesetaraan, dan dijalankan berdasarkan asas kesederhanaan, kepastian hukum, dan kebermanfaatannya. Sementara itu,

menurut buku “*International Tax Glossary*” (IBFD, 2005), *tax amnesty* didefinisikan sebagai penawaran berupa penghapusan penalti maupun sanksi yang diberikan kepada WP yang mengungkapkan kepemilikan harta maupun penghasilan yang disertai dengan pelunasan pajak. Devano dan Rahayu (2006) menambahkan bahwa *tax amnesty* merupakan kebijakan pajak yang bertujuan untuk menambah pendapatan negara melalui pembayaran uang tebusan atas pajak yang belum dibayarkan. Selain itu, Darussalam (2016) menyebutkan bahwa *tax amnesty* merupakan kebijakan yang bertujuan untuk meningkatkan penerimaan pajak dalam jangka pendek dan kepatuhan pajak di masa yang akan datang.

Dengan demikian, secara definisi, kebijakan pengungkapan aset sukarela yang akan diterapkan merupakan kebijakan yang sama dengan *tax amnesty*. Hal ini dikarenakan kedua kebijakan ini sama-sama memberikan kesempatan kepada WP untuk mengungkapkan aset secara sukarela dan bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan pajak dari WP sekaligus meningkatkan penerimaan negara melalui perluasan basis perpajakan serta menjadi instrumen dalam mereformasi sistem perpajakan di Indonesia.

Sebagaimana dikutip dalam Pajakku (2021), Dwi Astuti turut menyebutkan bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela pada tahun 2022 akan diimplementasikan secara deklaratif dan melalui penyampaian pembetulan SPT Tahunan. Apabila ditinjau dari konsep jenis *tax amnesty* yang dikemukakan oleh Sawyer (2006), maka kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan kebijakan *revision amnesty*, salah satu bentuk dari *tax amnesty*. Hal ini disebabkan, baik kebijakan ini maupun *revision amnesty* sama-sama memberikan kesempatan bagi WP untuk membetulkan SPT terdahulu dan membayar pajak yang tidak atau kurang dibayar sebagai uang tebusan.

Selanjutnya, berdasarkan naskah akademik RUU KUP (2021), diketahui bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela didorong oleh kondisi di mana masih terdapat WP yang belum mengungkapkan seluruh aset dan penghasilan dalam SPT Tahunan. Apabila disandingkan dengan konsep kondisi yang mendorong pemerintah dalam melakukan *tax amnesty*, maka keduanya memiliki kesamaan. Hal ini dikarenakan secara konsep, menurut Devano & Rahayu (2006), kondisi yang mendorong pemerintah untuk menerapkan *tax amnesty*, diantaranya meningkatnya aktivitas *shadow economy* guna menghindari kewajiban perpajakan, larinya modal dari dalam negeri ke luar yurisdiksi, dan *potential loss* atas penghasilan ataupun keuntungan yang seharusnya dikenakan pajak di dalam negeri, namun di geser ke yurisdiksi tertentu.

Terakhir, dari segi fasilitas yang ditawarkan. Implementasi kebijakan pengungkapan aset sukarela akan sejalan dengan konsep keringan dan/atau fasilitas yang ditawarkan *tax amnesty* sebagaimana tertuang dalam buku “*International Tax Glossary*” (IBFD, 2005) dan yang diungkapkan oleh Ruston dalam Liputan 6 (2015). Hal ini dikarenakan pada kebijakan ini akan menawarkan tarif yang jauh lebih rendah dari tarif pajak yang berlaku umum dan memberikan penawaran berupa penghapusan penalti maupun sanksi kepada WP. Meski demikian, terdapat sedikit perbedaan yang terletak pada fasilitas penghapusan sanksi pidana. Apabila *tax amnesty* pada kondisi tertentu bahkan memberikan fasilitas penghapusan pidana, namun kebijakan pengungkapan aset sukarela tidak memberikan.

Meski demikian, secara komunikasi politik pajak, kebijakan pengungkapan aset sukarela tidak

dapat serta merta disebut sebagai *tax amnesty* jilid II, mengingat jika disebut sebagai *tax amnesty* jilid ii, maka dikhawatirkan akan menimbulkan *moral hazard* dari masyarakat yang kedepannya menagih kebijakan serupa untuk diterapkan kembali. Selain itu, kebijakan hanya dapat disebut sebagai ekstensifikasi kebijakan *tax amnesty* dikarenakan penamaan *tax amnesty* jilid II dapat menunjukkan sikap inkonsistensi pemerintah yang sebelumnya telah berkomitmen untuk melaksanakan *tax amnesty* satu kali dalam satu generasi.

Namun, terlepas dari komunikasi politik pajak yang menyebabkan kebijakan pengungkapan aset sukarela tidak dapat disebut *tax amnesty* atau secara *form* dan penamaan berbeda dengan *tax amnesty*, peneliti menyimpulkan bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan kebijakan yang serupa dengan *tax amnesty*, khususnya apabila ditinjau dari konsep definisi, jenis, kondisi yang mendorong, dan fasilitas, sebagaimana konsep *substance over form* yang berlaku dalam perpajakan Indonesia.

Dasar Pertimbangan Pemerintah dalam Menentukan Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela

Fungsi pajak sebagai instrumen sumber penerimaan negara seringkali dinilai sebagai fungsi utama dari pajak. Dalam konteks kebijakan pengungkapan aset sukarela yang tertuang dalam UU HPP, dirumuskannya kebijakan pengungkapan aset sukarela didorong oleh keyakinan pemerintah bahwa kebijakan pajak berfungsi sebagai sumber penerimaan negara yang aman dan murah dapat terwujud. Hal ini sebagaimana tertuang dalam naskah akademik, di mana pemerintah berharap bahwa kebijakan ini dapat memberikan dampak terhadap peningkatan penerimaan pajak yang lebih signifikan (Kemenkeu, 2021).

Berikutnya, dalam konteks pajak sebagai instrumen penerimaan negara yang berkelanjutan, kebijakan pengungkapan aset sukarela dapat menjadi instrumen untuk meningkatkan penerimaan negara yang berkelanjutan. Hal didasari dengan keyakinan bahwa data yang diungkapkan oleh WP dalam kebijakan ini akan membantu Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memantau kepemilikan aset serta sumber penerimaan dari WP. Alhasil, WP akan jauh lebih patuh dan penerimaan pajak di masa yang akan datang akan terus meningkat dan berkelanjutan.

Meski demikian, kebijakan pengungkapan aset sukarela dinilai tidak menciptakan keadilan sehingga fungsi pajak sebagai instrumen keadilan dan pemerataan dalam kebijakan ini tidak terpenuhi. Hal ini sebagaimana disadari oleh pemerintah dalam naskah akademik bahwasannya kebijakan pengungkapan aset sukarela dapat menimbulkan ketidakadilan bagi WP yang saat ini telah jujur dan taat dalam menjalankan kewajiban perpajakannya (Kemenkeu, 2021). Akan tetapi, kebijakan pajak yang adil dan mewujudkan pemerataan tidak hanya tercermin dalam pemungutannya saja, namun juga pada sisi belanja dan/atau pengeluaran pemerintah juga. Apabila suatu kebijakan anggaran berpihak pada program-program keadilan dan pemerataan, maka dapat dianggap sebagai *prerequisite* bahwa kebijakan tersebut telah menjadi instrumen keadilan dan pemerataan (Rosdiana dan Irianto, 2012).

Sebagaimana tertuang dalam naskah akademik, pemerintah menyebutkan bahwa penerimaan pajak dari kebijakan pengungkapan sukarela dapat membantu pemerintah dalam menekan tingkat

defisit kembali ke tingkat normal. Lebih dari itu, dengan adanya sumber penerimaan yang lebih besar, khususnya dari kebijakan pengungkapan aset sukarela, maka penerimaan ini akan lekas membantu pemerintah untuk mengatasi pengangguran dan kemiskinan sebagai dampak dari *Covid-19*. Alhasil *gini ratio* Indonesia akan kembali ke posisi semula atau membaik.

Terakhir, dalam cakupan kebijakan pengungkapan aset sukarela dengan fungsi pajak sebagai instrumen pembangunan nasional. Pemerintah memercayai bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela dapat membantu pemerintah dalam mewujudkan program-program pembangunan nasional sebagaimana yang tertuang dalam kerangka Rencana Pembangunan Nasional yang mencakup target *tax ratio*, infrastruktur, hingga hal-hal lain yang diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat (Kemenkeu, 2021).

Proses Formulasi Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela

Dalam proses formulasinya, kebijakan pengungkapan aset sukarela yang diharapkan dapat menyelesaikan permasalahan yang kini dihadapi suatu negara maupun masyarakat. Berikut ini peneliti melakukan analisis proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela yang ditinjau dari konsep tahapan-tahapan proses formulasi oleh Patton *and* Savicky (1986) dengan model rasional sederhana.

Pada tahap pertama suatu proses formulasi kebijakan, maka pembuat kebijakan memiliki tugas untuk mendefinisikan dan mendetailkan permasalahan publik seperti apa yang saat ini sedang terjadi. Dalam kaitannya dengan kebijakan pengungkapan aset sukarela, kebijakan ini terbentuk atas dasar permasalahan mengenai masih terdapatnya peserta *tax amnesty* yang belum mendeklarasikan seluruh kepemilikan asetnya pada saat program ini berlangsung. Terlebih, *gap* antara besaran harta yang diungkapkan oleh WP dengan data besaran harta yang diterima oleh otoritas pajak melalui AEOI mencapai Rp. 676 triliun. Berikutnya, setelah mengetahui permasalahan utama yang terjadi, pemerintah lantas mengidentifikasi kebijakan seperti apa yang dapat diambil guna meningkatkan kepatuhan WP dan *tax ratio*. Adapun kebijakan yang telah diidentifikasi dan kemudian dipilih oleh pemerintah adalah kebijakan pengungkapan aset sukarela dikarenakan sejalan dengan konsep kepatuhan sukarela dan kooperatif (Darussalam, et al., 2019).

Di tahap berikutnya, terdapat delapan metode-metode kriteria yang bersifat ekonomis yang harus digunakan oleh pembuat kebijakan untuk mengevaluasi kebijakan yang telah diidentifikasi. Dalam konteks kebijakan pengungkapan aset sukarela, peneliti menggunakan kriteria *benefits* dan *externality* dan diketahui kedua kriteria tersebut telah diaplikasikan oleh pemerintah dalam mengevaluasi kebijakan. Sebagai contoh dalam pemenuhan kriteria *benefits* atau manfaat, pemerintah melalui naskah akademik optimis bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela akan bermanfaat untuk meningkatkan kepatuhan dari WP.

Berikutnya, dalam kaitannya dengan *eksternalitas*, pembuat kebijakan juga telah mengevaluasi kebijakan pengungkapan aset sukarela dengan memperhitungkan dampak tidak langsung apa yang akan dirasakan oleh masyarakat luas. Sebagaimana tertuliskan pada naskah akademik, kebijakan pengungkapan aset sukarela dikhawatirkan akan menimbulkan *outcome* berupa *moral hazard* bagi WP tertentu dan kecemburuan sosial bagi WP yang telah patuh. Akan tetapi, kebijakan pengungkapan aset sukarela dinilai akan membawa eksternalitas positif khususnya bagi

aktivitas ekonomi masyarakat secara makro.

Tahapan selanjutnya dalam proses formulasi kebijakan publik adalah mengidentifikasi alternatif-alternatif kebijakan yang paling tepat. Kebijakan pengungkapan sukarela yang bersifat *voluntary compliance* sendiri dipilih oleh Kementerian Keuangan. Kemudian, karena kebijakan ini memiliki dampak luas dan akan diturunkan melalui kerangka undang-undang sebagaimana disebutkan juga oleh Mukhamad Misbakhun, Anggota Komisi XI Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR-RI) dan Anggota Panja RUU KUP dalam wawancara mendalam, maka hadir diskusi dan kompromi antar para pembuat kebijakan, khususnya membahas alternatif-alternatif konten kebijakan yang tepat. Dalam kaitannya dengan alternatif, peneliti memilih dua kriteria menurut Walker yang digunakan dalam mengidentifikasi alternatif yang mencakup pilihan waktu yang tepat dan keunggulan kebijakan, yang dalam hal ini berkaitan dengan tarif yang ditawarkan.

Di tahapan berikutnya, proses formulasi dilanjutkan pada bagian evaluasi atas alternatif-alternatif yang telah dikemukakan oleh para pembuat kebijakan. Berkaitan dengan waktu, dibandingkan pelaksanaan pada 1 Juli 2021 hingga 31 Desember 2021 yang merupakan alternatif pertama, pembuat kebijakan menilai bahwa alternatif waktu 1 Januari 2022 hingga 30 Juni 2022, sebagai alternatif kedua, lebih tepat karena dapat memberikan waktu yang cukup untuk mempersiapkan hal-hal yang *detail*, sehingga masyarakat tidak ragu dan antusias untuk mengikuti program. Dengan demikian, pilihan kedua diyakini paling sejalan dengan kriteria *benefits, externality*, dan tujuan yang diharapkan.

Dalam kaitannya dengan tarif, pemangku kebijakan menilai bahwa tarif yang diusulkan pemerintah terlampaui tinggi. Sementara itu, tarif yang diusulkan beberapa fraksi di DPR dinilai lebih menarik para WP untuk ikut serta dalam menyukseskan kebijakan pengungkapan aset sukarela. Dengan demikian, hal ini lebih sejalan dengan kriteria dan tujuan yang hendak dicapai. Seterusnya, instrumen investasi yang dapat dipilih hendaknya tidak terbatas. Selain itu, opsi penambahan investasi di sektor *renewable energy* dan sektor pengolahan sumber daya alam perlu ditambahkan guna mendorong pembangunan nasional yang tentunya mengedepankan prinsip keberlanjutan.

Tahap terakhir dalam proses formulasi kebijakan, yakni menyajikan alternatif kebijakan. Artinya, pembuat kebijakan akan menentukan kebijakan dengan bentuk dan format seperti apa yang dipilih untuk menyelesaikan permasalahan yang terjadi. Adapun kebijakan yang dipilih adalah kebijakan pengungkapan aset sukarela yang akan dilaksanakan pada 1 Januari 2022 hingga 30 Juni 2022 dengan menggunakan tarif sebesar 6 persen, 8 persen, dan 11 persen untuk skema 1. Tarif 12 persen, 14 persen, dan 18 persen untuk tarif skema 2 dengan pilihan instrumen investasi lebih banyak dan disesuaikan dengan keberadaan aset berhasil disepakati oleh pemerintah dan DPR.

Kebijakan Pengungkapan Aset Sukarela Ditinjau melalui Kriteria *Good Tax Policy*

Pada kategori *fairness*, peneliti meninjau kebijakan pengungkapan aset sukarela dengan prinsip *equity and fairness* serta *transparency and visibility*. Dalam konteks pemenuhan prinsip *equity and fairness*, kebijakan pengungkapan aset sukarela dinilai belum sepenuhnya sejalan. Hal ini disebabkan oleh wajib pajak yang memiliki kemampuan yang sama tidak dikenakan pajak dan dibebaskan dari sanksi administrasi yang seharusnya terutang. Kebijakan pengungkapan aset sukarela juga dinilai

tidak sejalan prinsip *equity* and *fairness* sebagaimana dikemukakan Ajib Hamdani dan Prianto Budi Saptono. Meski demikian, keduanya turut menyebutkan bahwa keadilan dapat bersifat relatif dalam kondisi tertentu, terlebih saat ini negara membutuhkan sumber penerimaan untuk mengatasi pandemi Covid-19. Mereka menyatakan pada akhirnya kebijakan tidak dapat sepenuhnya menyenangkan semua pihak sehingga dapat dikatakan bahwa kebijakan pengungkapan sukarela merupakan *the second best policy*. Di sisi lain, Nyoman Indra Juarsa, Tenaga Ahli Komisi XI DPR-RI menyebutkan bahwa kebijakan ini telah mencerminkan keadilan karena selama ini WP yang akan berpartisipasi tidak mengungkapkan aset dengan benar, tepat, dan sesungguhnya.

Berikutnya, dalam konteks pemenuhan prinsip *transparency and visibility*. Peneliti menilai bahwa prinsip ini telah terpenuhi, khususnya dalam proses formulasi kebijakan pengungkapan sukarela. Hal ini dikarenakan pemerintah terbuka dalam menjelaskan latar belakang dan tujuan dari kebijakan ini. Dengan demikian, berdasarkan analisis melalui data yang diperoleh menggambarkan bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela telah memenuhi kategori *fairness* yang dikemukakan oleh *Joint Ventures Tax Policy Group*.

Sementara itu, melalui kategori *Appropriate Purpose and Goals*, peneliti menilai kebijakan pengungkapan aset sukarela menggunakan prinsip *neutrality* dan *economic growth and efficiency*. Berkaitan dengan prinsip *neutrality*, kebijakan pengungkapan aset sukarela dinilai tidak terpengaruh oleh kelompok kepentingan tertentu. Hal ini dikarenakan pada proses formulasinya, kebijakan ini didorong oleh aspirasi banyak masyarakat yang belum sempat mengikuti kebijakan pengampunan pajak sebelumnya sebagaimana disampaikan oleh Yon Aرسال dan Suryadi Sasmita dalam diskusi publik yang berjudul “Wajah Baru Perpajakan Indonesia Pasca UU HPP”.

Meskipun demikian, dilansir dari Detik.com (2021), ekonom Faisal Basri menuding bahwa kebijakan pengungkapan sukarela tidak sepenuhnya bebas dari kepentingan kelompok tertentu. Akan tetapi, hingga saat ini pernyataan tidak dapat divalidasi lebih lanjut sehingga tidak dapat dibuktikan keabsahannya. Terlebih, pada dasarnya, penikmat dari kebijakan ini nantinya tidak terbatas pada kelompok tertentu melainkan kepada semua WP yang *eligible* atau memenuhi syarat yang telah ditentukan oleh UU HPP.

Selanjutnya, berkaitan dengan prinsip *economic growth and efficiency*, keberadaan kebijakan pengungkapan aset sukarela dinilai akan berdampak pada peningkatan pertumbuhan ekonomi dan stabilitas keuangan negara. Hal ini dikarenakan atas aset yang telah diungkapkan oleh WP, di kemudian hari dapat dikelola dan menggerakkan proses bisnis di Indonesia.

Seterusnya, dalam kaitannya dengan stabilitas keuangan negara, tentunya kebijakan pengungkapan sukarela akan mendorong terciptanya stabilitas keuangan negara, khususnya dari sisi penerimaan pajak. Dengan meningkatnya penerimaan pajak, maka negara memiliki kemampuan fiskal yang lebih besar untuk mendukung program-program maupun cita-cita yang telah ditentukan. Terlebih pasca Covid-19, pemerintah memiliki tanggung jawab untuk memulihkan ekonomi nasional dan mengembalikan defisit ke angka tiga persen pada APBN 2023. Oleh karena itu, berdasarkan analisis dengan prinsip *neutrality* dan *economic growth and efficiency*, dapat menggambarkan bahwa kebijakan pengungkapan aset sukarela telah memenuhi kategori *Appropriate Purpose and Goals* yang dikemukakan oleh *Joint Ventures Tax Policy Group*.

KESIMPULAN

Terlepas dari komunikasi politik pajak yang menyebabkan kebijakan pengungkapan aset sukarela tidak dapat disebut *tax amnesty* jilid II, apabila ditinjau dari konsep definisi, jenis, kondisi yang mendorong, dan fasilitas *tax amnesty*, kebijakan pengungkapan aset sukarela merupakan kebijakan yang sama dengan kebijakan *tax amnesty*. Fungsi pajak sebagai instrumen penerimaan negara, instrumen keadilan & pemerataan, dan instrumen pembangunan menjadi dasar pertimbangan pemerintah dalam menentukan kebijakan pengungkapan aset sukarela.

Proses formulasi kebijakan pengungkapan aset sukarela telah sejalan dengan konsep formulasi kebijakan model rasional sederhana yang dikemukakan oleh Patton dan Sawicki (1986). Berdasarkan analisis yang dilakukan kebijakan pengungkapan aset sukarela telah memenuhi konsep *good tax policy* yang dikemukakan *Joint Ventures Tax Policy Group* (2003) dikarenakan kebijakan ini dinilai telah memenuhi oleh kategori *fairness* yang mencakup prinsip *equity and fairness* dan *transparency and visibility* serta kategori *appropriate purpose and goals* yang mencakup prinsip *neutrality* dan *economic growth and efficiency*.

Peneliti berharap, kebijakan yang bersifat pengampunan bagi WP yang tidak patuh hendaknya tidak dilaksanakan berulang kali. Selain itu, pemerintah, khususnya otoritas pajak, dapat memaksimalkan sosialisasi dari kebijakan pengungkapan aset sukarela. Lebih dari itu, otoritas pajak dapat memanfaatkan basis data yang bersumber dari aset yang diungkapkan oleh peserta kebijakan dan mengawasi kepatuhan WP, memastikan investasi yang dilakukan oleh WP telah tepat sasaran, dan dapat menggunakan cara-cara selain *enforced compliance*.

DAFTAR PUSTAKA

- AICPA. (2019). Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals. Association of International Certified Professional Accountants. *Public Finance Analysis*, 30(1), 72–102
- Amaranggana. (2021). *Ternyata, Program Pengungkapan Sukarela Beda Dengan Tax Amnesty*. Pajakku
- Ariyanti, Fiki. (2015). *Uang Orang RI Bisa Masuk Kembali Asal Tarif Tax Amnesty Rendah*. Liputan 6
- C. Patton; D. Sawicki. (1986). *Basic Method of Policy Analysis and Planning*. Prentice Hall: Michigan University
- Darussalam et al. (2016). *Tax Amnesty Sebagai Awal Reformasi Pajak*. InsideTax
- Darussalam et al. (2019). *Era Baru Hubungan Otoritas Pajak Dengan Wajib Pajak*. DDTC
- Devano, S. ; Rahayu. S. K. (2006). *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group
- Detikcom. (2021). Ada ‘Orang Kuat’ di Balik Mulusnya Tax Amnesty Jilid II. Detik.com. <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-5757121/ada-orang-kuat-di-balik-mulusnya-tax-amnesty-jilid-ii>
- Eyestone, Robert. (1971). *The Threads of Public Policy*. Indianapolis: Bobbs-Merrill
- IBFD. (2005). *International Tax Glossary*. Taxmann Publications Private
- Joint Venture’s Tax Policy Group. (2003). *Principles of Good Tax Policy: A Tool For Critiquing Tax & Fiscal*

Proposals and Systems

- Kementerian Keuangan. (2021). *Kerangka Ekonomi Makro dan Pokok-Pokok Kebijakan Fiskal Tahun 2022*. Badan Kebijakan Fiskal. Kementerian Keuangan Republik Indonesia
- Kementerian Keuangan. (2021). *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*
- Kementerian Keuangan. (2021). RUU HPP Upaya Indonesia Memanfaatkan Peluang Bonus Demografi Capai Indonesia Maju 2045. Kemenkeu.go.id. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/ruu-hpp-upaya-indonesia-memanfaatkan-peluang-bonus-demografi-capai-indonesia-maju-2045/>
- Kemertrian Keuangan. 2021. Membangun Kepatuhan Wajib Pajak adalah Sasaran Utama PPS. Kemenkeu. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/membangun-kepatuhan-wajib-pajak-adalah-sasaran-utama-pps/>
- Luitel, H. S. (2014). *Is tax amnesty a good policy?* Lexington Books
- Neuman, L. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches (7th ed.)*. Pearson Education Ltd.
- Nugroho, Riant. (2011). *Public Policy*. PT Elex Media Komputindo
- Redaksi Pajak Online. (2021). Program pengungkapan Sukarela dan Tax Amnesty, Ini Perbedaannya. Pajak Online. <https://www.pajakonline.com/program-pengungkapan-sukarela-dan-tax-amnesty-ini-perbedaannya/>
- Rosdiana, Haula; Irianto, E. S. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. PT Rajagrafindo Persada
- Rushananto. (2014). Kebijakan Publik. *Kebijakan Publik, 1993*, 15
- Santi, Bestari Nurmala. (2012). *Analisis Formulasi Kebijakan Fasilitas Penghasilan Tax Holiday*.
- Sawyer, A. (2006). Targeting Amnesties at Ingrained Evasion - a New Zealand Initiative Warranting Wider Consideration? *Journal of Taxation and Bussiness Law, Department of Accountancy, Finance, and Information System*
- Smith, Kevin B.; Larimer, C. W. (2018). *The Public Policy Theory Primer*. Routledge