



## Inkonsistensi Norma Hukum Pada Pelaksanaan Pengampunan Pajak

Irwan, Achmad Ruslan & Zulkifli Aspan

<sup>1</sup>Magister Kenotariatan, Universitas Hasanuddin, Email: [irwaneksekusi11@gmail.com](mailto:irwaneksekusi11@gmail.com)

### Artikel info

#### Artikel history:

Received; ; 10-12-2021

Revised:25-12-2021

Accepted: 10-01-2022

Published: 16-01-2022

#### Keywords:

Legals norm; Tax amnesty; Mandatory sir;

#### Kata Kunci:

Norma Hukum;  
Pengampunan Pajak;  
Wajib Pakak;

**Abstract.** *The research objective to analyze the inconsistency of legal norms that occur in the implementation of tax amnesty. This type of research is normative legal research, using a statutory approach (status approach) and a conceptual approach (conceptual approach). The results of this study indicate that (1) Article 21 paragraph 2 of Law no. 11/2016 Regarding TA there is the word "other party" the word is equated with the reporting party. Then what is meant by "prohibited" according to grammatical interpretation. Resolution of the inconsistency of legal norms that exist between Law no. 11/2016 concerning TA and PP No. 43/2015 Regarding PPTPPU, it can be pursued through a constitutional route by conducting a judicial review to the Supreme Court. In addition, the application of legal principles is an important instrument that can provide a role in the process of resolving overlapping regulations. The exact principle of the problem is lex superior derogate lex inferior, meaning that Law no. 11/2016 concerning TA applies and beats the regulations under PP No. 43/2015 concerning PPTPPU.*

**Abstrak.** *Tujuan penelitian menganalisis inkonsistensi norma hukum yang terjadi pada pelaksanaan pengampunan pajak. Tipe penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (status approach) dan pendekatan konseptual (conceptual approach), Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA terdapat kata "pihak lain" kata tersebut dipersamakan pihak pelapor. Kemudian yang dimaksud dengan "dilarang" menurut interpretasi gramatikal. Penyelesaian inkonsistensi norma hukum yang terdapat antara UU No. 11/2016 Tentang TA dan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU dapat ditempuh dengan jalur konstitusional dengan melakukan uji materi ke Mahkamah Agung. Disamping itu, penerapan asas hukum merupakan sebuah instrumen penting yang dapat memberikan peran dalam proses penyelesaian terhadap regulasi yang tumpang tindih. Asas yang tepat dari permasalahan tersebut adalah lex superior derogate lex inferior, artinya UU No. 11/2016 Tentang TA berlaku dan mengalahkan aturan dibawahnya PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU*

Corresponden author:

\*Email: [irwaneksekusi11@gmail.com](mailto:irwaneksekusi11@gmail.com)

Artikel dengan akses terbuka dibawah lisensi CC BY



## PENDAHULUAN

Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak atau yang lebih dikenal dengan *tax amnesty* (Selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak) merupakan program pengampunan pajak yang diberikan oleh pemerintah kepada Wajib Pajak berupa penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan (Ispriyarso, 2019, serta penghapusan dari sanksi pidana di bidang perpajakan yang dimana wajib pajak diminta untuk melaporkan harta yang diperolehnya di Tahun 2015 dan sebelumnya yang belum dilaporkan dalam SPT dengan cara melunasi seluruh tunggakan pajak yang dimiliki serta membayar uang tebusan (Adam, Tuli & Husain, 2017). Pembayaran tunggakan pajak oleh wajib pajak yang mengikuti program tersebut memberikan tambahan pendapatan pajak kepada negara (Sari & Fidiana, 2017).

Melihat perkembangannya, dapat dilihat bahwa di satu sisi adanya *tax amnesty* akan sangat membantu upaya pemerintah memperbaiki kondisi perekonomian, pembangunan, mengurangi pengangguran, mengurangi kemiskinan serta memperbaiki ketimpangan. Di sisi lain, kebijakan *tax amnesty* ini diharapkan diikuti juga dengan repatriasi sebagian atau keseluruhan aset orang Indonesia di luar negeri. Hal ini akan sangat membantu stabilitas ekonomi makro Indonesia baik dilihat dari nilai tukar rupiah, cadangan devisa, neraca pembayaran atau likuiditas dari perbankan (Amalia, 2017).

Harta benda yang dimiliki oleh masyarakat di Indonesia relatif banyak. Bukan disimpan di Indonesia saja, melainkan banyak yang menyimpan hartanya di luar negeri. Banyaknya harta yang dimiliki oleh warga Indonesia, yang menyebabkan pemerintah mencurigai bahwa harta bendanya disembunyikan dengan meminjam nama orang lain. Tujuan disembunyikannya harta tersebut, agar tidak dikenakan biaya besar untuk membayar pajak. Hal ini yang menyebabkan pemerintah mengeluarkan program pengampunan pajak, agar semua harta benda milik warga Indonesia terdaftar dengan jelas sesuai dengan pemilikinya.

Dalam hal ini pemerintah bertujuan memberikan Wajib Pajak berupa fasilitas pembebasan pengalihan atas harta mereka yang berupa bangunan, tanah atau saham, dengan ketentuan melengkapi surat pengakuan *nominee* oleh wajib pajak. Dengan demikian, Surat pengakuan *nominee* dan surat pengakuan kepemilikan harta dapat digunakan dalam penyampaian surat pernyataan harta (Agung & Kawuryan, 2017). Wajib pajak menyampaikan surat pernyataan harta yang wajib ditandatangani oleh kedua pihak di hadapan notaris yang disebut legalisasi. Surat pernyataan kepemilikan merupakan surat yang menyatakan bahwa Harta berupa tanah, saham, dan bangunan tersebut adalah benar milik Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan Harta (Sarjono, 2018). Surat tersebut disertakan sebagai keterangan bahwa Wajib Pajak memiliki harta berupa tanah dan bangunan, atau saham yang belum atas nama si pemilik, dan surat tersebut digunakan pada saat permohonan Surat Keterangan Bebas (SKB) Pajak ke Kantor Pajak Pratama (KPP).

Untuk memperoleh bebas atas Pajak Perolehan (PPH) kaitannya dengan pengalihan, Wajib Pajak (WP) harus mendaftarkan ke Kantor Pajak Pratama (KPP) terdaftar untuk memperoleh Surat Keterangan Bebas (SKB). Untuk diketahui mengenai pembuatan surat-surat seperti surat pengakuan kepemilikan harta, surat pengakuan *nominee* dan surat pernyataan kepemilikan harta itu tidak memiliki format khusus dari Direktorat Jendral Pajak. Melainkan surat-surat itu dibuat para pihak berdasarkan aturan dalam

KUHPerdata.

Pada tahun 1964 melalui Penetapan Presiden No. 5 tahun 1964 dan pada tahun 1984 melalui Keputusan Presiden (Kepres) No. 26 tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak dan Kepres No. 72 tahun 1984 tentang Perubahan Keputusan Presiden No. 26 tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak (Suyanto, Intansari & Endahjati, 2016). Pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang telah diterapkan pada 2 periode tersebut dinilai tidak berjalan efektif. Dikarenakan kurangnya respon dari wajib pajak dan reformasi sistem administrasi menyebabkan tidak berjalan efektifnya program tersebut (Supraja, 2020). Pemerintah kemudian kembali mewacanakan *tax amnesty*, pertimbangan yang digunakan adalah pertimbangan dari sisi ekonomis, dimana dengan di berlakukannya *tax amnesty*, maka modal yang dimiliki oleh para wajib pajak yang ditampung di luar negeri dapat dikembalikan kedalam negeri, harapannya yakni pertumbuhan perekonomian Indonesia naik signifikan dengan pembiayaan pembangunan di beberapa bidang yang produktif (Sumbaga, et.al, 2018). Serta yang terakhir program *tax amnesty* telah dilaksanakan Pada Tahun 2016 dimana *tax amnesty* atau pengampunan pajak di Indonesia dilakukan melalui tiga periode. Periode pertama *tax amnesty* berlangsung dari 28 Juni 2016 sampai dengan 30 September 2016, dilanjutkan periode kedua yang mulai dari 1 Oktober 2016 sampai dengan 31 Desember 2016. Periode ketiga dan terakhir dari kebijakan ini berlangsung pada 1 Januari 2017 hingga 31 Maret 2017. Di 2017 periode akhir bulan Maret, pemerintah Indonesia mengklaim bahwa *tax amnesty* yang telah diterapkan merupakan pencapaian yang paling sukses di dunia dalam hal kepatuhan Wajib Pajak serta sukses perihal besaran penerimaan pajak dimana penerimaan pajak ditahun 2016 setelah kebijakan *tax amnesty* pengungkapan deklarasi harta sebesar Rp. 3.613 triliun dan maret 2017 penerimaan pajak Indonesia meningkat menjadi Rp. 4.884 Triliun.

Tentu hal itu tidak terlepas dari salah satu peran profesi Notaris, sebagaimana diketahui untuk menjalankan program *tax amnesty*, tentu pemerintah tidak bisa tinggal sendirian. Perlu ada keterlibatan dari pelaku hukum, khususnya Notaris, agar program ini dapat berjalan sesuai dengan target pemerintah. Secara normatif, Notaris memiliki peran penting di Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, mulai dari menuangkan perjanjian balik nama/pengalihan harta ke dalam bentuk akta hingga melegalisasi dokumen penting untuk *tax amnesty* seperti Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak. Namun fokus penelitian ini hanya terhadap proses legalisasi surat pernyataan. Surat pernyataan yang dimaksud dimana Notaris menyaksikan penandatangananannya dan memastikan keabsahan tanggal. Secara ekslipisit ketentuan hal tersebut di atur dalam Pasal 15 ayat (2) Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Penandatanganan surat pernyataan yang dilakukan di hadapan notaris atau bisa juga disebut legalisasi merupakan salah satu kewenangan Notaris sebagaimana yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 jo. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris (Selanjutnya disebut UUNJN) Pasal 15 Ayat 2 huruf a menyatakan notaris dalam melakukan pengesahan tanda-tangan serta penetapan kepastian tanggal pada surat yang dibuat dibawah tangan dengan mendaftarkan kedalam buku khusus (legalisasi) (Tjukup, et.al, 2016). Peran tersebut dinilai penting karena apa yang dilakukan oleh Notaris merupakan bentuk perbuatan yang dipersyaratkan oleh undang-undang dan menjadi salah satu pilar dalam menciptakan sistem perpajakan yang berkeadilan dan berkepastian hukum. Terlebih sebagaimana diketahui hasil pra penelitian penulis tanggal 29 September 2020, terdapat 149 Notaris melegalisasikan suratnya yang terdaftar menurut salah satu staff pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama

Makassar Barat. Akan tetapi dalam kenyataannya, Menurut Diah Sulistyani Muladi selaku notaris dan PPAT Kota Jakarta Barat dalam Seminar Nasional yang digelar Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia (PP INI) di Jakarta tanggal 16 Agustus 2016, ada resiko yang mungkin timbul atas tindakan yang dilakukan notaris terhadap wajib pajak guna bantuannya dalam pemanfaatan fasilitas pengampunan pajak.

Mengingat sebelumnya, Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia (SPRI) pernah mengajukan permohonan uji materi (*Judicial review*) ke Mahkamah Konstitusi (MK) atas sejumlah Pasal dalam UU Pengampunan Pajak. Pasal-pasal tersebut antara lain Pasal 1 ayat (1) dan (7); Pasal 3; Pasal 4; Pasal 5; Pasal 11 ayat (2), (3), dan (5); Pasal 19; Pasal 21 ayat (1) dan (2); Pasal 22; dan Pasal 23. Namun, berdasarkan Putusannya Nomor 57/PUU-XIV/2016 secara bulat Majelis Mahkamah Konsitutusi menolak. Ketua Majelis MK Arief Hidayat mengatakan permohonan pemohon seluruhnya ditolak saat membacakan Putusan tersebut yang dimohonkan SPRI di Gedung MK. Alhasil, tiga permohonan lainnya yaitu pemohon Pengurus Yayasan Satu Keadilan (YSK), Leni Indrawati Dkk, dan beberapa organisasi buruh sebagian besar dinyatakan sebagai *nebis in idem* karena hampir sama pasal-pasal yang dimohonkan tersebut.

Dari beberapa kelompok pemohon tersebut yang menguji sejumlah Pasal dalam Pengampunan Pajak meminta agar MK membatalkan atau ditafsirkan secara bersyarat. Dalil dari keempat permohonan tersebut dianggap hampir serupa yaitu Pasal itu dinilai diskriminatif terhadap masyarakat atau kalangan buruh sebagai pembayar pajak yang taat, merusak sistem perpajakan, potensial melegalkan praktik pencucian uang dan merusak sistem penegakan hukum yang bertentangan dengan UUD 1945. Sehingga, pasal-pasal dalam UU Pengampunan Pajak yang telah diujikan tersebut berdasarkan keputusan Mk Nomor 57/PUU-XIV/2016 tetap berlaku dan memiliki sifat final dan mengikat.

Terlepas dari peran Notaris dalam membantu Wajib Pajak, permasalahan yang muncul kemudian yakni ada ketentuan yang berpotensi menjadi bumerang bagi Notaris dalam konteks kewajiban profesi. Dimana setiap Notaris wajib melakukan pelaporan atas akta apapun yang dibuat termasuk legalisasi dalam periode tertentu. Ketentuan tersebut, terbentur dengan aturan yang melarang siapapun untuk membuka data dan informasi berkenaan dengan surat pernyataan Wajib Pajak.

Dilema yang dialami oleh notaris ialah karena adanya inkonsistensi norma hukum yang terjadi pada ketentuan Pasal 3, 4, 8 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 43 Tahun 2015 tentang Pihak Pelapor dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. Diwajibkan menggunakan prinsip mengenali pengguna jasa (*know your costumer*) oleh notaris. Jadi ketika ada perbuatan yang terindikasi tindak pidana pencucian uang maka notaris diminta melaporkan ke pihak PPATK. Lebih lanjut pelapor memiliki hak memperoleh perlindungan hukum berdasarkan isi Pasal 83 Ayat (1) UU No. 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Sedangkan, di dalam Pasal 23 Ayat (1) (2) UU Pengampunan Pajak, terdapat larangan membocorkan atau menyebarluaskan data dan informasi tentang harta yang diungkapkan Wajib Pajak yang mungkin saja hartanya berasal dari hasil pencucian uang sedangkan jika larangan tersebut dilanggar, maka yang bersangkutan akan dikenai sanksi pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun (Kusuma, 2016). Padahal UU Pencucian Uang mewajibkan siapa pun, termasuk Notaris untuk melaporkan data dan informasi yang mengandung unsur pencucian uang guna memberantas berbagai macam bentuk praktek pencucian uang di Indonesia. Sehingga menimbulkan kekhawatiran

tersendiri untuk turut disalahkan, apabila ternyata dikemudian hari terdapat permasalahan pidana yang berkaitan dengan penyiapan dokumen atau akta terkait dengan Wajib Pajak, bilamana aset tersebut merupakan dari hasil tindak pidana yang berhubungan dengan Tindak Pidana Pencucian Uang.

## **METODE PENELITIAN**

Tipe penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*status approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), sumber bahan hukum meliputi bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, prosedur pengumpulan data dilakukan dengan cara studi kepustakaan dan wawancara kemudian teknik analisis data secara deskriptif kualitatif.

## **PEMBAHASAN**

### **A. A. Inkonsistensi Norma Hukum yang terjadi Pada Pelaksanaan Pengampunan Pajak.**

#### **1. Pertentangan Yang Terjadi Antar Norma Dalam Ketentuan Undang-undang No. 11/2016 Tentang Pengampunan Pajak Dan Peraturan Pemerintah No. 43/2015 PPTPPU**

Dalam menghadapi krisis perekonomian yang kini tengah melanda, pemerintah Indonesia mau tidak mau harus mencari cara untuk menambah ketersediaan likuiditas dalam negeri guna mendorong pertumbuhan ekonomi nasional (Ilmar, 2014). Keberhasilan pembangunan nasional, salah satunya, bergantung pada faktor pembiayaan yang berasal dari masyarakat, yakni penerimaan pembayaran pajak. Setelah melakukan berbagai kajian perpajakan, pemerintah Indonesia berhasil menemukan suatu terobosan kebijakan bernama *Tax Amnesty* atau pengampunan pajak agar negara mendapatkan pemasukan tambahan dari sektor penerimaan pajak untuk membiayai program yang telah direncanakan.

Program Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam UU No 11/2016 Tentang TA. Tujuan utama kebijakan ini adalah merepratiasi dana yang ditempatkan oleh warga Indonesia di luar negeri. Namun, ada pemahaman bahwa pengampunan pajak ini khususnya ditujukan kepada para pelaku kejahatan pajak, termasuk juga koruptor. Kebijakan ini juga ditujukan untuk meningkatkan pertumbuhan perekonomian nasional dimana dana yang berhasil direpratiasi ke dalam negeri atau dana yang selama ini berada dalam *underground* ekonomi dapat dimunculkan untuk aktifitas yang menunjang pertumbuhan ekonomi, sehingga pembangunan ekonomi dapat lebih terarah untuk kesejahteraan rakyat. Meningkatkan basis perpajakan nasional dimana aset atau harta yang diungkapkan dalam permohonan pengampunan pajak dapat dimanfaatkan untuk perpajakan di masa yang akan datang.

Untuk menjalankan program TA, tentu pemerintah tidak bisa ditinggal sendirian. Perlu ada keterlibatan dari pelaku hukum, khususnya Notaris, agar program ini dapat berjalan sesuai dengan target pemerintah. Perlu diketahui, berdasarkan lansiran berbagai media cetak, pemerintah menargetkan penerimaan pajak dari program TA sebesar Rp 165 Triliun untuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2016. Angka sebesar I memang tidak bisa diraih dengan mudah bilamana tidak ada partisipasi aktif dari

masyarakat, mengingat program TA bersifat sukarela. Notaris, sebagai elemen yang dekat dengan masyarakat, dalam hal ini bisa memainkan peran untuk negara dengan mengarahkan kliennya agar mau mengikuti program tersebut. Secara normatif, Notaris memiliki peran penting di UU No. 11/2016 tentang TA, mulai dari menuangkan perjanjian balik nama/pengalihan harta ke dalam bentuk akta hingga melegalisasi dokumen penting untuk TA seperti Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak. Peran tersebut dinilai penting karena apa yang dilakukan oleh Notaris merupakan bentuk perbuatan yang dipersyaratkan oleh undang-undang dan menjadi salah satu pilar dalam menciptakan sistem perpajakan yang berkeadilan dan berkepastian hukum.

UU TA menimbulkan terjadinya inkonsistensi norma hukum, karena bertentangan dengan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang, Undang-Undang Pengampunan Pajak melegalkan tindak pidana pencucian uang karena melindungi Wajib Pajak yang menyembunyikan uangnya baik di dalam negeri maupun di luar negeri yang diperoleh dari hasil korupsi, narkoba, dan tindak pidana lainnya. Tanpa melihat asal usul harta tersebut, setelah Wajib Pajak mengungkapkan uangnya dan mendapatkan surat keterangan telah mengikuti Pengampunan Pajak dari Menteri Keuangan, maka atas uang tersebut dinyatakan legal dan berhak direpatriasi tanpa ada penegakan hukum. Hal ini diatur dalam Pasal 20 UU No. 11/2016 Tentang TA.

Inkonsistensi norma hukum yang terdapat dalam UU No. 11/2016 Tentang TA dengan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU, yaitu berdasarkan analisis penulis terhadap kedua peraturan ini, terdapat pasal pada UU TA dan PP PPTPPU yang keberadaannya saling bertentangan dan melemahkan satu dan lainnya. Lebih lanjut jika kita lihat normanya dapat ditemui antara Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA dan Pasal 8 ayat 1 PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU. Pertentangan ini muncul pada hakikatnya karena berdasarkan Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA, dikatakan bahwa Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Pengampunan Pajak, dilarang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib Pajak kepada pihak lain. Sedangkan dalam Pasal 8 ayat 1 PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU disebutkan bahwa sebagai pihak pelapor yang dimaksud dalam Pasal 3 wajib melaporkan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK merupakan transaksi yang dilakukan untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna jasa yang berkaitan dengan:

1. Pembelian dan penjualan properti;
2. Pengelolaan terhadap uang, efek, dan/atau produk jasa keuangan lainnya;
3. Pengelolaan rekening giro, rekening tabungan, rekening deposito, dan/atau rekening efek;
4. Pengoperasian dan pengelolaan perusahaan; dan/atau
5. Pendirian, pembelian, dan penjualan badan hukum.

Sehingga dari kedua norma diatas menurut analisis penulis unsur-unsur dalam ketentuan tersebut terjadi pertentangan. Lebih lanjut norma tersebut akan diuraikan sebagai berikut: kata "pihak lain" dari kata tersebut diatas dapat dipersamakan dalam hal ini sebagai pihak pelapor. Kemudian Adapun yang dimaksud dengan kata "dilarang" menurut interpretasi gramatikal dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia adalah a. Memerintahkan supaya tidak melakukan sesuatu; b. Tidak memperbolehkan berbuat sesuatu. Dalam hal ini jika dikaitkan dengan Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA, Pelarangan ini dimaksudkan agar apa yang diketahuinya atau diberitahukan oleh

wajib pajak dilarang untuk membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data kepada pihak lain. Hal ini tentu sangat bertentangan dengan kata “wajib” menurut interpretasi gramatikal dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia adalah a. Harus dilakukan; b. Sudah semestinya pada PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU kaitanya Pasal 8 ayat 1 maksudnya adalah sebagai pihak pelapor wajib melaporkan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK merupakan transaksi yang dilakukan untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna jasa. Lebih lanjut, kata “membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahu data dan informasi” dapat dipersamakan dengan melaporkan transaksi keuangan mencurigakan” dan kata kepada “pihak lain” dapat dipersamakan dengan kepada “PPATK” mengacu pada PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU.

Berdasarkan wawancara yang penulis lakukan dengan Aminuddin Ilmar, selaku Ahli Hukum Tata Negara/Guru Besar di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Makassar, beliau mengatakan bahwa:

Antara kedua norma itu dikatakan terdapat inkonsistensi norma karena antara aturan pemerintah itu tidak sejalan dengan ketentuan di atasnya, dapat dikategorikan inkonsistensi karena ada pertentangan antara satu dengan yang lain itu intinya sebenarnya, paling umum dia sejajar bersifat horizontal, namun ada juga yang melihat itu bersifat vertikal atau hirarki atau aturan yang rendah bertentangan dengan aturan lebih tinggi.

Menurut penulis, dari pandangan di atas bahwa inkonsistensi norma memiliki pengertian yang kompleks walaupun lazimnya inkonsistensi norma terjadi pada hubungan pertentangan antara ketentuan satu dengan yang lain yang sifatnya sejajar atau dalam kedudukan hirarki suatu perundang-undangan memiliki derajat yang sama akan tetapi inkonsistensi norma dapat juga terjadi pada tatanan hukum yang sifatnya tidak sejajar. Oleh karena, inkonsistensi norma memiliki cakupan pengertian yang luas..

## **2. Kewenangan Notaris dalam Pelaksanaan Pengampunan Pajak**

Akta Notaris bersumber dari ketentuan Pasal 1 angka 1 UU No. 2/2014 Tentang Perubahan Atas UU No. 30/2004 Tentang Jabatan Notaris jo Pasal 1868 KUHPerdata, Notaris adalah pejabat umum yang berwenang untuk membuat akta autentik dan memiliki kewenangan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang ini atau berdasarkan undang-undang lainnya. Artinya kewenangan Notaris membuat akta autentik didasarkan dari Undang-Undang Jabatan Notaris yaitu pada Pasal 15 dan dapat berdasarkan ketentuan Undang-Undang lainnya.

Berdasarkan wawancara yang penulis lakukan dengan Walinono, selaku Notaris/PPAT di Kabupaten Gowa mengatakan bahwa:

Undang-Undang Pengampunan Pajak memberi peran yang sangat penting kepada Notaris untuk membantu para wajib pajak yang ikut dalam mendapatkan fasilitas pengampunan pajak. Dalam program ini, Notaris berperan mulai dari menuangkan perjanjian balik nama/pengalihan harta ke dalam bentuk Akta Pernyataan hingga melegalisasi dokumen penting untuk Program Pengampunan Pajak, seperti Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak.

Menurut analisis penulis peran ini dinilai penting karena apa yang dilakukan oleh Notaris merupakan bentuk perbuatan yang dipersyaratkan oleh Pasal 15 UU No. 11/2016 Tentang TA, yang berbunyi sebagai berikut:

- 1) Wajib Pajak yang telah memperoleh Surat Keterangan dan membayar uang

tebusan atas:

- a. Harta tidak bergerak berupakan tanah dan/atau bangunan; dan/atau
  - b. Harta berupa saham, yang belum dibaliknamakan atas nama Wajib Pajak, harus melakukan pengalihan hak menjadi atas nama Wajib Pajak.
- 2) Pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan, dalam hal:
    1. permohonan pengalihan hak; atau
    2. penandatanganan surat pernyataan oleh kedua belah pihak di hadapan Notaris yang menyatakan bahwa Harta sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah benar milik Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan, dalam hal Harta dimaksud belum dapat diajukan permohonan pengalihan hak, dilakukan dalam jangka waktu paling lambat tanggal 31 Desember 2017.
  - 3) Pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan dalam hal terdapat perjanjian pengalihan hak dalam jangka waktu paling lambat tanggal 31 Desember 2017.
  - 4) Apabila sampai dengan tanggal 31 Desember 2017, Wajib Pajak tidak mengalihkan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), atas pengalihan hak yang dilakukan dikenai pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan yang mengatur mengenai Pajak Penghasilan.

Adapun hal-hal yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak dan Peran Notaris dalam Program Pengampunan Pajak adalah:

- 1) Wajib pajak harus mempunyai NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) dan mendatangi KPP (Kantor Pelayanan Pajak) dimana Wajib Pajak terdaftar sesuai NPWP. Jika belum, Notaris meminta wajib pajak untuk membuat NPWP terlebih dahulu di KPP sesuai daerah tempat tinggal sebagai Wajib Pajak.
- 2) Setelah memiliki NPWP, wajib bisa menanyakan hal detail mengenai prosedur hingga tarif tebusan untuk ikut pengampunan pajak. Wajib pajak yang menyatakan ikut dalam program Pengampunan Pajak harus melakukan pembayaran uang tebusan sesuai batas waktu yang ditetapkan yaitu tanggal 31 Desember 2017 dengan mengisi formulir dan pernyataan (Untuk memperoleh Pengampunan Pajak, Wajib Pajak harus menyampaikan surat Kepada Menteri berdasarkan Pasal 10 ayat 1 Undang-Undang Pengampunan Pajak). Dalam hal ini, Notaris dapat melegalisasi dokumen penting untuk Program Pengampunan Pajak, seperti Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak.
- 3) Setelah itu, membayar uang tebusan yang dibayarkan kepada kas negara melalui bank Persepsi (Pasal 10 ayat 4 Undang-Undang Pengampunan Pajak).
- 4) Setelah membayar uang tebusan, dikeluarkan Surat Keterangan Pengampunan Pajak dari Kepala Kantor Wilayah.
- 5) Wajib Pajak mendapatkan Surat Keterangan Pengampunan Pajak dari Kepala Kantor Wilayah.
- 6) Setelah mendapatkan Surat Keterangan Pengampunan Pajak dari Kepala Kantor Wilayah DJP, Wajib Pajak dapat memperlihatkan kepada Notaris untuk dibuatkan akta Pernyataan.
- 7) Notaris harus meneliti terlebih dahulu kelengkapan berkas para pihak, mulai dari KTP, Surat Keterangan Pengampunan Pajak dan tambahan SKB (Surat Keterangan Bebas) pemotongan dan atau pemungutan Pajak Penghasilan dari Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat menyampaikan SPT. (Pasal 15 ayat 2 Undang-Undang Pengampunan Pajak).



- 8) Setelah itu, Notaris juga akan melihat bukti sertifikat sebagai bukti kepemilikan hak atas tanah yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak. Dalam hal ini, Notaris harus berhati-hati dan dapat melakukan Pengecekan Sertifikat terlebih dahulu ke BPN dimana letak tanah itu berada untuk melihat apakah Sertifikat tersebut asli dikeluarkan oleh BPN.
- 9) Notaris, juga harus mengecek bahwa hak atas tanah yang akan dialihkan tidak melebihi batas maksimal 5 bidang tanah yang dapat dimiliki oleh orang perorangan. Setiap orang dibatasi kepemilikan hak atas tanah Hak Milik maksimal lima bidang atau tidak lebih dari 5000 meter persegi berdasarkan Keputusan Menteri Agraria/Kepala BPN Nomor 6 Tahun 1998 tentang Pemberian Hak Milik Atas Tanah untuk Rumah Tinggal.
- 10) Setelah data-data yang dibutuhkan lengkap, maka Notaris akan membuat Akta Pernyataan dengan format Akta Notaris sebagaimana yang ada di dalam UUJN yang akan ditandatangani oleh para pihak.
- 11) Setelah akta ditandatangani, maka Notaris akan mengeluarkan salinan Akta Pernyataan tersebut dan akan dijadikan dasar untuk balik nama ke BPN tempat dimana letak tanah tersebut (harta wajib pajak yang dialihkan) berada.
- 12) Adapun persyaratan balik nama di Kantor BPN adalah :
  1. Mengisi Surat Permohonan.
  2. Asli Sertifikat.
  3. Asli Akta Peralihan Hak.
  4. Fotocopy KTP Para Pihak.
  5. Bukti Pelunasan PBB.
  6. Bukti Validasi PPH, dalam hal ini diinput oleh PPAT yang mempunyai akses langsung ke kantor Pajak setempat, dimana letak lokasi tanah itu berada.
  7. Dengan tambahan Surat Keterangan Pengampunan Pajak, SKB (Surat Keterangan Bebas) pemotongan dan atau pemungutan Pajak Penghasilan dari Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Berdasarkan wawancara yang penulis lakukan dengan Andi Fachrysyam selaku Notaris/PPAT dan pejabat Lelang Kelas II Kabupaten Gowa mengatakan bahwa:

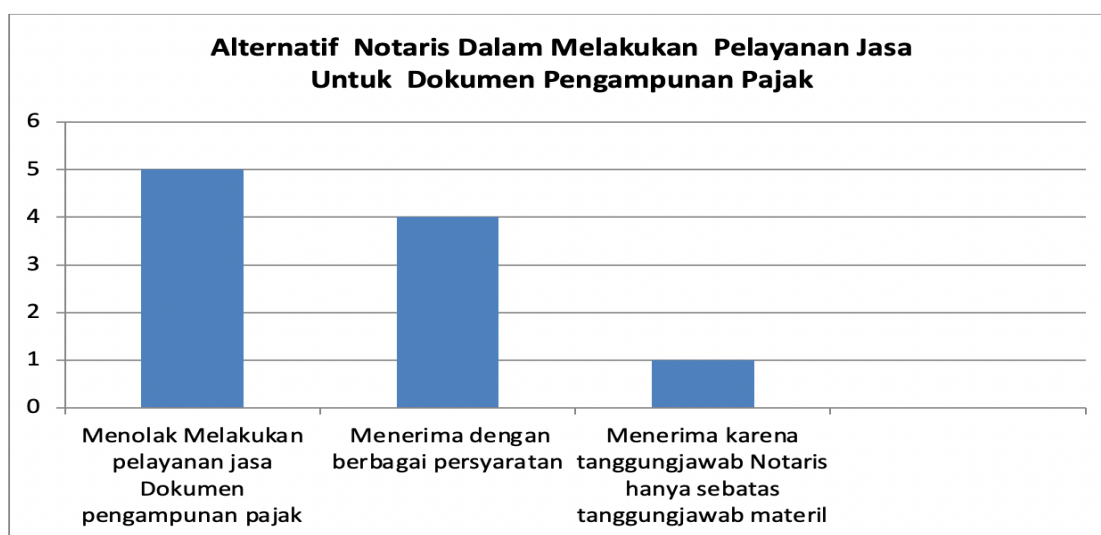
Notaris juga tetap harus berhati-hati dalam Program pengampunan pajak ini, agar dapat melindungi dirinya sendiri di kemudian hari, dengan meminta Wajib Pajak membuat surat pernyataan dari pemilik harta bahwa objek tersebut bukan merupakan hasil kejahatan korupsi dan memuat klausul yang membebaskan notaris dari tuntutan pihak manapun apabila harta obyek Pengampunan Pajak/TA yang di balik nama ternyata terbukti hasil korupsi. Selain itu, harus disebutkan juga bahwa peralihan hak tersebut dilakukan dalam rangka program Pengampunan Pajak. Jika tanah yang menjadi obyek pengampunan pajak hanya memiliki bukti tanah berupa girik. Notaris harus melakukan pengecekan ke kelurahan mengenai data fisik dan data yuridis. Selain itu, Notaris juga harus melihat tanggal perolehan hak atas tanah milik wajib pajak. Bila ternyata hak atas tanah milik wajib pajak diperoleh setelah tahun 2015 tentunya tidak bisa dilakukan program pengampunan pajak karena perbuatan hukum yang dilakukan sebelum tahun 2015 dan belum dilaporkan oleh wajib pajak dalam SPT sebelumnya bukan merupakan obyek Program Pengampunan Pajak.

Walinono, selaku Notaris/PPAT di Kabupaten Gowa juga mengatakan bahwa:

Dalam Program Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) ini, Wajib Pajak juga dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) apabila harta tersebut belum dibalik namakan

oleh Wajib Pajak sebelum tanggal 31 Desember 2017, hal ini diatur berdasarkan ketentuan Pasal 15 ayat 3 dan 4 Undang-Undang Pengampunan Pajak. Untuk dapat memperoleh fasilitas ini, Wajib Pajak harus mempunyai Surat Keterangan Bebas (SKB) dengan melampirkan beberapa dokumen yang dibutuhkan. Berbeda dengan peralihan hak atas tanah dan bangunan diluar Program Pengampunan Pajak, dimana berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Peralihan Hak atas Tanah dan atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya, dimana bagi penjual harus membayar pajak penjualan atas peralihan hak atas tanah dan bangunan senilai 2,5% dari nilai transaksi peralihan hak atas tanah (minimal harga NJOP). Sedangkan untuk BPHTB, Wajib Pajak yang mengikuti Program Pengampunan Pajak tetap harus membayar seperti peralihan hak atas tanah pada biasanya yaitu dengan rumus  $5\% \times (\text{Nilai Jual Obyek Pajak (NJOP)} - \text{Nilai Jual Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NJOPTKP)})$ . Dalam hal ini, Notaris juga berperan untuk menginput BPHTB agar dapat divalidasi pajak BPHTBnya.

Berikut ini adalah data dari responden terhadap inisiatif dari pihak Notaris dalam melakukan pelayanan jasa dokumen pengampunan pajak :



Berdasarkan data tersebut diatas diketahui bahwa terdapat 5 Notaris yang menolak untuk melakukan pelayanan jasa untuk dokumen pengampunan pajak karena lebih memilih untuk menghindari akibat-akibat hukum yang mungkin saja bisa terjadi dikemudian hari. Sedangkan terdapat 4 orang Notaris yang menerima dengan tambahan berbagai persyaratan misalnya dengan membuat surat pernyataan yang dibuat oleh klien bahwa harga tersebut bukan merupakan hasil pencucian uang. Selain itu terdapat 1 Notaris juga yang berpendapat bahwa kewenangan Notaris dalam melegalisasi dokumen pengampunan pajak, Notaris tidak diwajibkan untuk mengenali hingga menggali identitas pengguna jasa secara rinci.

Disamping itu, kewenangan notaris lainnya yang dinilai akan melegalkan praktik pencucian uang di indonesia yaitu sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA, dikatakan bahwa Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Pengampunan Pajak, dilarang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib

Pajak kepada pihak lain. Dalam hal ini “pihak lain” yang dimaksudkan di atas dapat juga profesi notaris sebagai pihak yang membantu wajib pajak dalam mengikuti program TA.

Berdasarkan ketentuan di atas, pada pelaksanaan TA nantinya akan berbenturan dengan norma yang diatur pada Pasal 8 PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU disebutkan bahwa sebagai pihak pelapor yang dimaksud dalam Pasal 3 wajib melaporkan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK merupakan transaksi yang dilakukan untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna jasa yang berkaitan dengan:

Melihat inkonsistensi norma di atas Lely Siombo selaku Notaris/PPAT dikota Makassar memiliki pandangan akan hal itu beliau mengatakan bahwa:

Suatu yang menjadi dilema bagi Notaris adalah perannya dalam melaporkan akta Notaris ke otoritas pengawas yang berwenang, kita ambil contoh Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (“PPATK”). Dilema dialami oleh Notaris karena terjadi benturan antar peraturan perundang-undangan, antara UUNo. 11/2016 Tentang TA dengan PP No. 43/2015 Tentang Pihak Pelapor Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. Lebih lanjut di dalam UUTA, terdapat larangan membocorkan atau menyebarluaskan data dan informasi tentang harta yang diungkapkan Wajib Pajak yang mungkin saja hartanya berasal dari hasil pencucian uang sedangkan jika larangan tersebut dilanggar, maka yang bersangkutan akan dikenai sanksi pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun. Padahal UU Pencucian Uang mewajibkan siapa pun, termasuk Notaris untuk melaporkan data dan informasi yang mengandung unsur pencucian uang guna memberantas berbagai macam bentuk praktek pencucian uang di Indonesia.

Dari pandangan di atas penulis menyimpulkan apabila terjadi inkonsistensi norma hukum peraturan perundang-undangan maka akan mengakibatkan perbedaan penafsiran dalam pelaksanaannya; timbulnya ketidakpastian hukum; peraturan perundang-undangan tidak terlaksana secara efektif dan efisien, dan disfungsi hukum, artinya hukum tidak dapat berfungsi memberikan pedoman berperilaku kepada masyarakat, pengendalian sosial, penyelesaian sengketa dan sebagai sarana perubahan sosial secara tertib dan teratur.

## **B. Penyelesaian Norma Hukum yang Inkonsistensi Pada Pelaksanaan Pengampunan Pajak.**

### **1. Tata Cara Dan Persyaratan Pengampunan Pajak**

Surat Pernyataan untuk mengungkapkan harta bagi wajib pajak pribadi yang semua hartanya sudah di balik nama atas namanya dengan yang belum dibalik nama atas nama wajib pajak dalam hal ini atas benda tidak bergerak yang belum dibalik nama terdapat perbedaan. Untuk harta berupa benda tidak bergerak berupa tanah dan atau bangunan, Surat Pernyataan tersebut haruslah dilegalisasi oleh Notaris yang dimana ditandatangani oleh kedua belah pihak sehingga seharusnya menurut ketentuan Pasal 15 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak, setiap wajib pajak pribadi yang akan melakukan *tax amnesty* harus mencantumkan seluruh hartanya termasuk pula hartanya berupa benda tidak bergerak tanah dan atau bangunan yang belum dibalik nama dengan melampirkan Surat Pernyataan yang dilegalisasi oleh Notaris.

*Tax amnesty* atau pengampunan pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016. Fasilitas Amnesti Pajak:

- a) Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan, tidak dikenai sanksi administrasi dan pidana sampai dengan akhir tahun pajak terakhir.
- b) Penghapusan Sanksi administrasi berupa bunga atau denda sampai dengan akhir tahun pajak terakhir.
- c) Tidak dilakukan Pemeriksaan pajak, bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir
- d) Penghentian Pemeriksaan pajak, bukti permulaan dan penyidikan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir yang sebelumnya ditanggguhkan.

KPP Pratama kota Makassar Mahmud yang merupakan Staff KPP Pratama Makassar Barat menyatakan secara umum tingkat wajib pajak yang ikut *tax amnesty* sudah banyak tetapi nilai harta yang dimasukkan ke Negara belum sesuai dengan harapan pemerintah yang masih dibawah target yang ditentukan pemerintah pusat.

1. Memiliki nomor pokok wajib pajak.
2. Membayar uang tebusan.
3. Melunasi seluruh tunggakan pajak yang ada.
4. Jika wajib pajak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan atau penyidikan, maka wajib melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau melunasi pajak yang seharusnya tidak dikembalikan.
5. Menyampaikan SPT PPh Terakhir.

Setelah memenuhi beberapa persyaratan tersebut, wajib pajak dapat datang ke Kantor Pelayanan Pajak tempat terdaftar atau tempat tertentu dengan membawa Surat Pernyataan beserta lampiran kelengkapan dokumennya, sebagai berikut:

- a. Bukti pembayaran uang tebusan;
- b. Bukti pelunasan tunggakan wajib pajak bagi wajib pajak;
- c. Daftar rincian harta beserta informasi kepemilikan harta yang dilaporkan;
- d. Daftar utang serta dokumen pendukung;
- e. Bukti pelunasan pajak yang tidak atau kurang dibayar atau pajak yang seharusnya tidak dikembalikan bagi wajib pajak yang sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan atau penyidikan;
- f. Fotokopi SPT PPh terakhir;
- g. Surat Pernyataan mencabut segala permohonan yang telah diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak;
- h. Dalam hal wajib pajak akan melaksanakan repatriasi, melampirkan juga pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah Negara kesatuan republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu tiga tahun terhitung sejak dialihkan;
- i. Dalam hal wajib pajak akan melaksanakan deklarasi, melampirkan juga surat pernyataan tidak mengalihkan harta keluar wilayah Negara kesatuan republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu tiga tahun sejak diterbitkannya surat keterangan.
- j. Bagi wajib pajak yang bergerak dibidang UMKM, melampirkan juga surat pernyataan mengenai besaran peredaran usaha

Setelah menyampaikan Surat Pernyataan Harta tersebut, wajib pajak akan mendapat tanda terima Surat Pernyataan Harta yang dikeluarkan oleh KPP. Dalam jangka waktu 10 hari kerja, Menteri atau pejabat yang ditunjuk atas nama Menteri akan menerbitkan Surat Keterangan Pengampunan Pajak. Jika dalam waktu sepuluh hari belum diberikan surat keterangan maka Surat Pernyataan Harus dianggap diterima. Wajib pajak

diberikan kesempatan untuk dapat menyampaikan Surat Pernyataan Harta sebanyak tiga kali dalam jangka waktu sampai akhir bulan. Kesempatan ini diberikan sepanjang disampaikan sebelum atau setelah Surat Keterangan atas Surat Pernyataan Harta sebelumnya dikeluarkan.

Dalam pelaksanaan *tax amnesty* dibutuhkan Surat Pernyataan Kepemilikan Harta baik untuk benda bergerak maupun benda tidak bergerak yang dalam hal ini Pernyataannya harus dilegalisasi oleh Notaris sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat 2 huruf (b) UU no 11 Tahun 2016. Khusus untuk harta yang dibelum dibalik nama ke atas nama wajib pajak yang bersangkutan untuk harta tidak bergerak berupa tanah dan atau bangunan berlaku ketentuan Pasal 15 ayat (2) huruf b yang dimana Surat Pernyataan tersebut harus dilegalisasi oleh Notaris dan ditandatangani oleh kedua belah pihak. Surat Pernyataan Harta untuk amnesty pajak ditandatangani oleh:

- a. Wajib pajak orang pribadi
- b., Pemimpin tertinggi berdasarkan akta pendirian badan atau dokumen lain yang dipersamakan bagi wajib pajak atau badan atau
- c. Penerima kuasa dalam hal pemimpin tinggi berhalangan.

Dalam hal ini Surat Pernyataan yang dimaksud adalah untuk wajib pajak Orang pribadi yang dimana Surat Pernyataan orang pribadi harus dilampiri dengan:

- a. Bukti Pembayaran uang tebusan;
- b. Bukti Lunas Tunggal;
- c. Daftar Rincian Harta bersama Informasi kepemilikan;
- d. Daftar utang serta dokumen pendukung;
- e. Bukti lunas pajak bagi Wajib Pajak yang sedang dilakukan Bukti permulaan atau penyidikan;
- f. Fotokopi SPT PPH terakhir;
- g. Surat Pernyataan mencabut permohonan.

Dalam melakukan *tax amnesty* harus disertakan pula Surat Pernyataan Kepemilikan harta mengenai seluruh harta kekayaan wajib pajak. Hal ini termasuk pula harta kekayaan wajib pajak untuk benda tidak bergerak dengan menyertakan Surat Pernyataan Pajak yang ditanda tangani oleh kedua belah pihak di hadapan Notaris (Legalisasi) sebagaimana yang diatur dalam Pasal 15 Ayat (2) huruf b UU nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Profesi notaris diberikan peranan dalam UU Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Notaris diberi peran penting untuk membantu para wajib pajak dalam hal melakukan legalisasi atas sejumlah dokumen yang dipersyaratkan Undang-Undang. Namun, keterlibatan notaris dalam pelaksanaan *tax amnesty* dinilai menjadi dilematis. Hal ini disebabkan karena di satu sisi menjadi peluang secara profesi, namun di sisi lainnya berpotensi menjadi bumerang bagi profesi notaris sendiri. Dalam Pasal 15 ayat (2) UU Nomor 11 Tahun 2016 misalnya, notaris berperan dalam hal wajib pajak ingin melakukan pengalihan hak atas harta tidak bergerak seperti tanah atau bangunan melalui surat pernyataan yang ditandatangani oleh kedua belah pihak di hadapan notaris. Seorang Notaris wajib memperhatikan ketika harta tersebut belum dapat diajukan pengalihan hak karena kondisi tanah atau bangunan tersebut belum diterbitkan sertifikat hak kepemilikannya. "Notaris memang hanya melegalisasi. Tapi hati-hati, Notaris melakukan warnetking saja terseret karena bagi penyidik itu masuk pada ranah hukum pidana.

Agar notaris terhindar dari persoalan hukum, maka notaris harus benar-benar melakukan pengecekan data fisik serta data yuridis terhadap tanah yang belum bersertifikat. Apalagi kalau pihak yang menghadap notaris hanya memiliki bukti tanah berupa girik. Notaris harus ekstra *effort* melakukan pengecekan hingga tingkat kelurahan mengingat sebelum tahun 1980an, lurah masih diberi wewenang untuk menerbitkan bukti kepemilikan tanah berupa girik. Sehingga lebih baik dibuatkan sertifikat tanah saja terlebih dahulu. Terlepas dari peran notaris dalam membantu wajib pajak, sebetulnya terdapat ketentuan yang berpotensi menjadi bumerang bagi notaris dalam konteks kewajiban profesi. Setiap notaris wajib melakukan pelaporan atas akta apapun yang dibuat termasuk legalisasi dalam periode tertentu. Ketentuan tersebut nantinya akan terbentur dengan aturan yang melarang siapapun untuk membuka data dan informasi berkenaan dengan surat pernyataan wajib pajak.

Pasal 21 ayat (2) UU Nomor 11 Tahun 2016 pada intinya menyatakan bahwa Menteri Keuangan hingga jajaran pegawai Kementerian Keuangan dilarang menyebarkan data dan informasi terkait *tax amnesty* kepada pihak lain. Tidak hanya pihak Kementerian Keuangan, dalam pasal tersebut ada juga frasa "pihak lain" yang juga dilarang membocorkan dan memberitahukan data dan informasi kepada pihak lain. Sehingga yang menjadi pertanyaan adalah apakah kewajiban pelaporan akta notaris masuk kategori membocorkan dan notaris termasuk pihak lain dalam hal ini. Ke depan perlu ada Perjanjian Kerjasama antara Kemenkumham, Kementerian Keuangan, PPATK, dan KPK. supaya apa yang dilaporkan tiap bulan oleh notaris bukan tergolong tindakan pembocoran data. Potensi pertentangan bagi notaris berkenaan dengan membocorkan data dan informasi adalah kewajiban pelaporan terhadap dugaan terhadap tindak pidana pencucian uang kepada Pusat Pelaporan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK). Secara normatif, sejak tanggal 23 Juni tahun 2015, sejumlah profesi *gatekeeper* dibebani kewajiban melaporkan tindak pidana pencucian uang ke PPATK, termasuk profesi notaris di dalamnya.

Untuk menghindari terjadinya masalah dikemudian hari, maka diperlukan perlindungan Hukum pada Notaris maupun wajib pajak yang akan melaksanakan *tax amnesty*. Perlindungan hukum erat kaitannya dengan pemenuhan hak-hak dan kewajiban seseorang. Pemerintah harus memenuhi hak-hak wajib pajak dalam pelaksanaan pengampunan pajak yakni salah satunya untuk melaporkan hartanya sesuai dengan apa yang dia yakini sehingga disini wajib pajak bersifat aktif dengan membuat surat pernyataan yang dilegalisasi oleh Notaris terhadap hartanya yang dalam hal ini berupa benda tidak bergerak. Sedangkan perlindungan bagi notaris adalah dengan membuat surat pernyataan dari pemilik aset bahwa objek tersebut bukan merupakan hasil kejahatan korupsi dan dalam klausul surat tersebut harus membebaskan notaris dari tuntutan pihak manapun apabila aset yang dibalik nama ternyata merupakan bukti hasil korupsi.

Di Indonesia inkonsistensi norma hukum peraturan perundang-undangan merupakan sebuah masalah hukum yang tidak jarang terjadi. Hal ini dilaterbelakangi karena beberapa peraturan perundang-undangan yang dari segi materilnya saling tumpang tindih antara satu dengan yang lain (Halim, & Putera, 2013). Berbicara Disharmoni peraturan perundang-undangan pada hakikatnya tidak terlepas dari lembaga yang mempunyai wewenang untuk membentuk peraturan perundang-undangan. Karena ketidaksempurnaan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mengakibatkan adanya hak-hak oleh suatu lembaga atau perorangan yang menjadi sengketa peraturan perundang-undangan.

Setiap produk hukum memiliki karakteristik norma hukum, dan norma hukum itu pula yang menentukan jenis-jenis produk hukum. Namun demikian, dalam tata hukum Indonesia kerancuan penamaan suatu produk hukum masih sering terjadi, seperti norma hukum yang umum dan abstrak tetapi produk hukumnya dinamakan keputusan, atau sebaliknya ada norma hukum yang bersifat individual dan konkret tetapi dinamakan peraturan. Hal ini dikarenakan dalam pembentukan dan penamaan produk hukum tersebut tidak memperhatikan karakteristik dari norma hukum yang dibuat

Dalam hal terjadi inkonsistensi norma hukum dalam peraturan perundang-undangan ada 3 (tiga) cara mengatasi sebagai berikut:

Mengubah/mencabut pasal tertentu yang inkonsistensi atau seluruh pasal peraturan perundang-undangan yang bersangkutan, oleh lembaga/instansi yang berwenang membentuknya;

1. Mengajukan permohonan uji materil kepada lembaga yudikatif sebagai beriku:
  - a. Untuk pengujian undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar kepada Mahkamah Konsitusi;
  - b. Untuk pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang kepada Mahkamah Agung.
2. Menerapkan asas hukum/doktrin hukum.

Penyelesaian inkonsistensi norma hukum dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia dilakukan oleh beberapa lembaga baik dalam tataran (*judicial review*) dengan satu lembaga atau kewenangan diberikan kepada dua lembaga kekuasaan kehakiman, baik Mahkamah Agung (MA) maupun Mahkamah Konsitusi (MK), Pengujian oleh lembaga eksekutif (*executive review*) yang merupakan penyelesaian inkonsistensi norma hukum oleh lembaga yang kewenangannya baik oleh pihak itu sendiri yang mengeluarkan produk hukum tersebut atau lembaga yang kewenangannya sebagai pembentuk peraturan perundang-undangan, serta Pengujian oleh lembaga legislative (*legislative review*), pengujian oleh lembaga yang memiliki kewenangan legislasi (Ruslan & Librayanto, 2011).

Pertama, *Judicial review* atau hak uji materi merupakan proses pengujian peraturan perundang-undangan yang lebih rendah terhadap peraturan perundang-undangan lebih tinggi yang dilakukan oleh lembaga peradilan. *Judicial review* (hak uji materil) merupakan kewenangan lembaga peradilan untuk menguji kesahihan dan daya laku produk-produk hukum yang dihasilkan oleh eksekutif, legislatif maupun yudikatif di hadapan konstitusi yang berlaku. Pengujian oleh hakim terhadap produk cabang kekuasaan legislatif (*legislative acts*) dan cabang kekuasaan eksekutif (*executive acts*) adalah konsekuensi dari dianutnya prinsip 'checks and balances' berdasarkan doktrin pemisahan kekuasaan (*separation of power*). Karena itu kewenangan untuk melakukan 'judicial review' itu melekat pada fungsi hakim sebagai subjeknya, bukan pada pejabat lain. Jika pengujian tidak dilakukan oleh hakim, tetapi oleh lembaga parlemen, maka pengujian seperti itu tidak dapat disebut sebagai 'judicial review', melainkan 'legislative review'.

Kedua, *Executive review* yakni pengujian atau peninjauan atas peraturan perundang-undangan yang dilakukan oleh lembaga eksekutif terhadap peraturan perundang-undangan yang dibuat oleh lembaga eksekutif sendiri tanpa dimintakan *judicial review* kelembaga yudicial karena ada kekeliruan atau kebutuhan baru untuk meninjaunya. Bila kita lihat di Indonesia, peraturan perundang-undangan yang diuji bukanlah undang-

undang melainkan peraturan yang dibawah undang-undang. Sebagai contohnya adalah pengujian terhadap Peraturan Daerah yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat.

Ketiga *legislative review*, merupakan alternatif terhadap pengujian peraturan perundang-undangan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung dan Pemerintah melalui Depdagri adalah dengan menggunakan *Legislative review*, dimana DPR dan DPRD dalam fungsi legislasinya melakukan pengawasan terhadap produk hukum sehingga sebelum sebuah produk hukum ditetapkan seharusnya terlebih dahulu melewati proses kajian legislasi. Jika produk hukum itu sesuai dengan konstitusi, maka dapat di sahkan dan di undangkan, bila tidak maka tidak boleh disahkan.

Mengenai dasar hukumnya telah diatur pada Pasal 24A ayat (1) UUD 1945 mengatakan bahwa Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, menguji peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang terhadap undang-undang, dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh undang-undangan dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh undang-undang sedangkan Pasal 24C ayat (1) berbunyi "Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar memutuskan sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutuskan pembubaran partai politik, dan memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum.

Menurut penulis dalam penyelesaian norma hukum yang inkonsistensi terdapat antara UU No. 11/2016 Tentang TA dan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU dapat ditempuh dengan jalur konstitusional yaitu melakukan uji materi (*judicial review*) ke Mahkamah Agung. Dimana hal tersebut berguna untuk menilai apakah substansi suatu peraturan perundang-undangan telah sesuai atau justru bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi derajatnya dan atau kepentingan umum. Pada dasarnya hak menguji material tersebut berkaitan dengan isi dari suatu peraturan perundang-undangan dalam hubungannya dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya dan atau kepentingan umum.

Hasil wawancara yang penulis lakukan dengan Mustahar, beliau menjelaskan bahwa:

Menurut pandangannya, yang terkait dengan tax amnesty itu dengan kewajiban untuk melaporkan adanya kecurigaan mengenai transaksi mencurigakan, walaupun terjadi inkonsistensi norma hukum bisa diselesaikan dengan asas seperti, asas *lex specialis derogat lex generali* dan sebagainya.

Penyelesaian intens untuk mengatasi antinomi hukum (pertentangan antara dua ayat dalam undang-undang) dapat menggunakan asas prefensi (asas *lex specialis derogat legi generali*, yaitu ketentuan-ketentuan yang didapati dalam aturan hukum umum tetap berlaku, kecuali yang diatur khusus dalam aturan hukum khusus tersebut). Undang-Undang Pengampunan Pajak dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang merupakan undang-undang yang sama-sama bersifat khusus dimana *lex specialis* harus pemantauan dan pelaporan tersebut tidak sejalan/disharmoni dengan Sumpah Jabatan dan Kode Etik profesi Notaris, esensi dari tugas dan fungsi Notaris seakan diintervensi dengan menghadirkan suatu kepentingan yang mengarah pada kepentingan fiskal (ekonomi). Seorang Notaris tidak sepatutnya berprasangka buruk kepada siapapun yang datang menghadap, setiap orang yang datang kepadanya berhak untuk diterima dan diperlakukan dengan itikad baik, hal ini merupakan etika dari suatu profesi yang harus dijunjung tinggi. Identifikasi yang dilakukan oleh Notaris hanyalah sebatas



kebenaran dari identitas yang ditunjukkan oleh si penghadap, Notaris tidaklah pantas untuk melakukan verifikasi atau melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari identitas yang ditunjukkan oleh si penghadap tersebut. Demikian pula halnya mengenai kewajiban bagi Notaris untuk melakukan pemantauan terhadap transaksi yang dilakukan oleh pengguna jasa sudah jelas-jelas diluar konteks kewajiban dan kewenangan profesi Notaris.

Sejalan dengan hal diatas, wawancara penulis dengan Lola Rosalina menjelaskan bahwa:

Informasi yang disampaikan oleh penghadap bagi notaris tidak akan etis menanyakan sampai dengan sumber dana para pihak karena notaris tidak terlibat dalam trasaksi keuangan yang akan dilakukan para pihak akan tetapi hanya mencatatkan perbuatan hukum yang akan dilakukan dalam pembuatan suatu akta.

Kewajiban pelaporan transaksi keuangan mencurigakan oleh profesi seperti notaris kepada PPATK sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 43 Tahun 2015 juga bertentangan dengan ketentuan mengenai kewajiban untuk menjaga kerahasiaan oleh notaris sebagaimana diatur dalam Pasal 16 ayat (1) huruf f UUJN. Hal tersebut dapat menimbulkan ketidakpastian hukum.

Berbicara perihal inkonsistensi norma hukum maka perlu ada pasal yang akan dibandingkan antara kedua peraturan perundang-undangan tersebut. Berdasarkan hal tersebut maka terkait isu penulis hal yang akan dibandingkan antara UU Pengampunan Pajak dengan PP PTPPU sebagai turunan dari UU Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian uang.

Berikut ini adalah tabel mengenai ketentuan norma hukum yang inkonsisten dalam pelaksanaan pengampunan pajak.

<b>UU No. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak</b>	<b>UU No. 8 Tahun 2010 Tentang Pemberantasan dan Tindak Pidana Pencucian Uang</b>	<b>PP No. 43 Tahun 2015 Tentang Pihak Pelapor Dalam Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang</b>
<b>Pasal 21 ayat 2</b> Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Pengampunan Pajak, dilarang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib Pajak kepada pihak lain	<b>Pasal 83 ayat 1</b> Pejabat dan pegawai PPATK, penyidik, penuntut umum, atau hakim wajib merahasiakan Pihak Pelapor dan pelapor	<b>Pasal 3</b> Pihak Pelapor selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 mencakup juga: a. advokat; b. notaris; c. pejabat pembuat akta tanah; d. akuntan; e. akuntan publik; dan perencana keuangan.
<b>Pasal 23 ayat 1</b> Setiap orang yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat 2 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun.		<b>Pasal 4</b> Pihak Pelapor sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3 wajib menerapkan prinsip mengenali Pengguna Jasa.

		<p><b>Pasal 8 ayat 1</b>  Pihak pelapor sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 wajib menyampaikan laporan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna Jasa.</p>
--	--	--

Berdasarkan tabel tersebut diatas dapat dilihat bahwa UU No. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak dalam ketentuan Pasal 21 ayat 2 bahwa Menteri, Wakil Menteri, pegawai Kementerian Keuangan, dan pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Pengampunan Pajak, dilarang membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib Pajak kepada pihak lain. Lebih lanjut mengenai sanksinya terdapat dalam ketentuan Pasal 23 ayat 1 mengatur bahwa Setiap orang yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat 2 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun. Dari norma hukum diatas terdapat norma yang inkonsisten dengan PP No. 43 Tahun 2015 Tentang Pihak Pelapor Dalam Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang yaitu Pasal 3 Pihak Pelapor selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 mencakup juga: advokat, notaris, pejabat pembuat akta tanah, akuntan, akuntan publik; dan perencana keuangan; lebih lanjut ketentuan Pasal 4 Pihak Pelapor sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3 wajib menerapkan prinsip mengenali Pengguna Jasa (*know your costumer*) oleh notaris serta Pasal 8 ayat 1 Pihak Pelapor sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 wajib menyampaikan laporan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna jasa. Maksudnya ketika ada perbuatan yang terindikasi tindak pidana pencucian uang maka notaris diminta melaporkan data dan informasi ke pihak PPATK guna memberantas berbagai macam bentuk praktek pencucian uang di Indonesia.

Wawancara yang penulis lakukan dengan Aminuddin Ilmar. Beliau mengatakan bahwa:

Antara kedua norma itu dikatakan terjadi inkonsistensi norma hukum karena antara aturan pemerintah itu tidak sejalan dengan ketentuan diatasnya, dapat dikatakan demikian karena ada pertentangan antara satu dengan yang lain. Intinya, paling umum sifatnya sejajar atau horizontal, namun ada juga pandangan lain yang bersifat vertikal atau hirarki atau aturan yang rendah bertentangan dengan aturan lebih tinggi.

Menurut penulis, dari pandangan diatas jelas bahwa inkonsistensi norma hukum memiliki pengertian yang kompleks meskipun lazimnya hal itu terjadi pada hubungan pertentangan antara ketentuan satu dengan yang lain yang sifatnya sejajar atau dalam kedudukan hirarki suatu perundang-undangan memiliki derajat yang sama. Akan tetapi, inkonsistensi norma hukum dapat juga terjadi pada tatanan hukum yang sifatnya tidak sejajar. Oleh karenanya inkonsistensi/ ketidakharmonisan itu memiliki cakupan makna yang luas.

Menurut penulis, pengaturan mengenai penyelesaian inkonsistensi norma hukum antara Peraturan Pemerintah terhadap Undang-Undang, menjadi kewenangan Mahkamah Agung berdasarkan Pasal 9 UU Peraturan Perundang-Undangan. Dan sifat Putusan Mahkamah Agung dalam Hak Uji Materiil dalam memberikan putusannya yang

pada prinsipnya yang memiliki konsekuensi hukum aturan tersebut apabila terbukti secara sah dan meyakinkan bertentangan dengan aturan di atasnya maka aturan tersebut akan menjadi tidak sah serta tidak berlaku, dan menjadi tanggungjawab instansi terkait untuk mencabutnya.

Demikian disimpulkan asas hukum merupakan sebuah instrumen penting yang dapat memberikan peran dalam proses penyelesaian terhadap regulasi-regulasi yang mengalami inkonsisten dalam peraturan perundang-undangan. Maka asas preferensi hukum yang paling tepat dengan permasalahan pertentangan norma antara UU No. 11/2016 Tentang TA dengan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU adalah asas *lex superior derogate lex inferior*, asas ini berarti aturan yang lebih tinggi mengalahkan aturan yang lebih rendah, inkonsistensi tersebut memiliki hierarki atau derajat yang berbeda dalam peraturan perundang-undangan. Sehingga UU No. 11/2016 Tentang TA berlaku dan mengalahkan aturan dibawahnya yaitu PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU.

## SIMPULAN

1. Dalam Pasal 21 ayat 2 UU No. 11/2016 Tentang TA terdapat kata “pihak lain” dari kata tersebut dapat dipersamakan sebagai pihak pelapor. Kemudian yang dimaksud dengan kata “dilarang” menurut interpretasi gramatikal adalah a. Memerintahkan supaya tidak melakukan sesuatu; b. Tidak memperbolehkan berbuat sesuatu. Dalam hal ini larangan dimaksudkan agar yang diketahuinya atau diberitahukan oleh wajib pajak dilarang untuk menyebarluaskan, dan/atau memberitahukan data kepada pihak lain. Hal ini sangat inkonsistensi dengan Pasal 8 ayat 1 PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU yaitu terdapat kata “wajib” yang menurut interpretasi gramatikal adalah a. Harus dilakukan; b. Sudah semestinya, maksudnya adalah sebagai pihak pelapor wajib melaporkan transaksi keuangan mencurigakan kepada PPATK merupakan transaksi yang dilakukan untuk kepentingan atau untuk dan atas nama pengguna jasa. Lebih lanjut, kata “membocorkan, menyebarluaskan, dan/atau memberitahu data dan informasi” dapat dipersamakan dengan melaporkan transaksi keuangan mencurigakan” dan kata kepada “pihak lain” dapat dipersamakan dengan kepada “PPATK”. Hal ini mengakibatkan perbedaan penafsiran dalam pelaksanaannya; timbulnya ketidakpastian hukum; peraturan perundang-undangan tidak terlaksana secara efektif dan efisien, dan disfungsi hukum.
2. Penyelesaian inkonsistensi norma hukum yang terdapat antara UU No. 11/2016 Tentang TA dan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU dapat ditempuh dengan jalur konstitusional dengan melakukan uji materi (*judial review*) ke Mahkamah Agung. Disamping itu, penerapan asas hukum merupakan sebuah instrumen penting yang dapat memberikan peran dalam proses penyelesaian terhadap regulasi yang tumpang tindih. Asas yang tepat dari permasalahan tersebut adalah *lex superior derogate lex inferior*, artinya UU No. 11/2016 Tentang TA berlaku dan mengalahkan aturan dibawahnya PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU

## SARAN

1. Pemerintah sebaiknya mensinkronisasikan antara UU No.11/2016 Tentang TA dengan PP No. 43/2015 Tentang PPTPPU, agar tidak terjadi tumpang tindih norma hukum yang mengatur kewenangan notaris sebagai pihak pelapor pada pelaksanaan pengampunan pajak. Inkonsistensi/ketidakharmonisan yang terjadi berimplikasi timbulnya ketidakpastian hukum; peraturan perundang-undangan tidak terlaksana secara efektif dan efisien, dan disfungsi hukum.

2. Sebaiknya Ikatan Notaris Indonesia melakukan permohonan upaya pengujian (*judicial review*) Peraturan Pemerintah Nomor 43 Tahun 2015 Tentang Pihak Pelapor Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang terhadap Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia, agar tercipta kepastian hukum terhadap notaris sehubungan permasalahan kewajibannya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam, O., Tuli, H., & Husain, S. P. (2017). Pengaruh Program Pengampunan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia. *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 10(1),
- Agung, I., & Kawuryan, E. S. (2017). Implikasi Akta Nominee Sebagai Dasar Permohonan Pengampunan Pajak. *Al-Daulah: Jurnal Hukum dan Perundangan Islam*, 7(2), 488-
- Amalia, M. (2017). Kebijakan Hukum terhadap Pelaksanaan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) dalam Meningkatkan Kesejahteraan Masyarakat Bangsa Indonesia. *Jurnal Hukum Mimbar Justitia*, 3(1), 17-34.
- Halim, H., & Putera, K.R.S. (2013). Cara Praktis Menyusun dan Merancang Peraturan Daerah. Prenada Media Grup, Jakarta.
- Ilmar, A. (2014). Hukum Tata Pemerintahan. Kencana, Jakarta.
- Ispriyarso, B. (2019). Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia. *Administrative Law and Governance Journal*, 2(1), 47-59
- Kusuma, A. I. (2016). Pengampunan pajak (tax amnesty) sebagai upaya optimalisasi fungsi pajak. *INOVASI*, 12(2), 270-280.
- Ruslan, A., & Librayanto, R. (2011). *Teori dan panduan praktik pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia*. Rangkang Education & PuKap Indonesia.
- Sari, V. A. P., & Fidiana, F. (2017). Pengaruh tax amnesty, pengetahuan perpajakan, dan pelayanan fiskus terhadap kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 6(2).
- Sarjono, B. (2018). Mitigasi Risiko Perpajakan melalui Pengampunan Pajak Pada Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Bisnis Terapan*, 2(02), 201-210.
- Sumbaga, A. P., Halim, P., Badruddin, S., Bombang, S., & Djanggih, H. (2018). Legal Efforts of Tax Mandatory Objectives on Tax Provisions (Study in the Regional Office of General Directorate of Taxation of South Jakarta I). *Yustisia Jurnal Hukum*, 7(3), 507-518.
- Supraja, G. (2020). Pengaruh Program Pengampunan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Di Indonesia. *Jurnal Perpajakan*, 1(2), 144-151.
- Suyanto, S., Intansari, P. P. L. A., & Endahjati, S. (2016). Tax amnesty. *Jurnal Akuntansi*, 4(2), 9-22.
- Tjukup, I. K., Layang, I. W. B. S., Nyoman, A. M., Markeling, I. K., Dananjaya, N. S., Putra, I. P. R. A., & Tribuana, P. A. R. (2016). Akta Notaris (Akta Otentik) Sebagai Alat Bukti.