

ANALYSIS OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S LEGAL CONSIDERATIONS IN DECISION NUMBER 63/PUU-XIV/2016 REGARDING THE JUDICIAL REVIEW OF THE TAX AMNESTY LAW AGAINST THE 1945 CONSTITUTION

Nur'Aini Setyaningrum, Isharyanto

Master of Law, Sebelas Maret University

Email: nurainisetyaningrum@student.uns.ac.id

Abstract

This legal research aims to analyze and elaborate on the legal considerations or *ratio decidendi* applied by the Constitutional Court of the Republic of Indonesia in rendering Decision Number 63/PUU-XIV/2016 concerning the judicial review of Law Number 11 of 2016 on Tax Amnesty against the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia. Since its enactment, the Tax Amnesty Law has sparked significant public controversy, particularly concerning issues of fairness for compliant taxpayers and its potential impact on efforts to eradicate corruption and money laundering. These issues became the central arguments raised by the Petitioners in the judicial review submitted to the Constitutional Court. Fundamentally, this controversy touches upon key constitutional principles, particularly Article 27 paragraph (1) regarding equality before the law, Article 28D paragraph (1) concerning recognition, guarantees, protection, and fair legal certainty, and Article 23A relating to taxes and other compulsory levies regulated by law.

The research employs normative legal research with a case approach, focusing on an in-depth analysis of the Constitutional Court's decision documents, including the *petitum*, *contra-petitum*, opinions of the parties, and most importantly, the Court's overall legal reasoning. The results of the analysis show that the Constitutional Court, while ultimately rejecting the Petitioners' request in its entirety, exercised a highly cautious and prudent constitutional interpretation to balance the urgent need of the state to recover the economy through massive tax revenues with adherence to the principles of the rule of law and social justice enshrined in the 1945 Constitution.

The Court affirmed that tax amnesty is a discretionary and temporary policy justified under conditions of economic emergency and cannot be considered a permanent policy that undermines the national taxation system or empowers offenders. Specifically, the Court provided a binding interpretation of the term "exception" within the Tax Amnesty Law, explicitly stating that the amnesty scheme does not erase the criminal status of offenses such as corruption, narcotics, or terrorism, but only applies to tax-related crimes. This interpretation is recognized as a form of constitutional limitation — an absolute mechanism to safeguard the integrity of the Constitution while mitigating public concerns over impunity for serious crimes.

Keywords: Tax Amnesty, Constitutional Court, Legal Considerations.

Background

The Tax Amnesty Policy, enacted through Law Number 11 of 2016, represents one of the most ambitious yet controversial exercises of fiscal policy discretion in Indonesia's post-reform legal history—a policy born out of global economic challenges and the government's urgent need to broaden the tax base and boost state revenues in a short period. At that time, the national economy was facing significant pressure, characterized by stagnant growth, declining global commodity prices, and the threat of a widening budget deficit. Consequently, the government viewed the Tax Amnesty as a vital instrument to repatriate Indonesian funds parked abroad and to declare previously hidden assets, both domestically and internationally, in order to strengthen capital market liquidity and increase foreign reserves. The main objective of this policy was to create a more comprehensive and accurate tax database for the future, in addition to generating immediate revenue to close the budget deficit and finance capital-intensive infrastructure projects. This strategic step was based on the assumption that Indonesia's tax compliance rate was far below its actual potential, leaving a substantial tax gap.

Despite its clear objectives and strong fiscal urgency, the Tax Amnesty Law quickly faced sharp criticism and organized legal resistance from various elements of civil society, academics, and legal practitioners. They viewed the policy not merely as a pragmatic temporary measure, but as one that fundamentally undermined the principles of justice and the rule of law—values long upheld within Indonesia's constitutional system. The opponents, who later became the Petitioners in the Constitutional Court case, argued that granting amnesty—even legal immunity—to taxpayers who had intentionally or negligently concealed their wealth and evaded taxes for years constituted a clear form of discrimination against millions of compliant taxpayers. This argument was grounded in Article 27 paragraph (1) of the 1945 Constitution, which guarantees equality before the law and government. Another central issue raised was the concern that the amnesty scheme could serve as a means of “whitewashing” funds derived from serious crimes, particularly corruption, money laundering, and other economic offenses. Given that the Tax Amnesty Law provided absolute confidentiality and removed criminal sanctions in taxation, the Petitioners believed it could weaken ongoing anti-corruption efforts by the Corruption Eradication Commission (KPK) and other law enforcement agencies, thus contradicting the constitutional spirit of ensuring clean and corruption-free governance.

The judicial review of the Tax Amnesty Law before the Constitutional Court—registered as Case Number 63/PUU-XIV/2016—became an arena for constitutional interpretation between the state's short-term pragmatic interests and the long-term need to uphold constitutional integrity, justice, legal certainty, and human rights. The Petitioners specifically challenged several key provisions of the Law, including Articles 1(1), 3(3), 4, 6, 11(2), 13, 19, 21, and 23, which collectively regulate definitions of amnesty, confidentiality guarantees, redemption payment mechanisms, exemptions from criminal investigation, and suspension of tax-related criminal proceedings—all deemed to contradict constitutional norms. The Constitutional Court, as the guardian of the Constitution and the sole interpreter of the 1945 Constitution, faced the difficult

task of finding a constitutional common ground between this extraordinary fiscal policy and constitutional ethics demanding justice and an uncompromising commitment to combating organized crime. Therefore, a thorough analysis of the Court's legal reasoning in this decision is crucial—not only to understand the formal legality of the Tax Amnesty policy but also to map how constitutional doctrines such as the *equal protection of the laws* and *constitutional avoidance* were applied in Indonesia's constitutional law context, while providing academic contributions to the development of constitutional interpretation theory and practice in Indonesia.

Research Problems

Based on the background and complexity of the constitutional issues raised in the judicial review of Law Number 11 of 2016 on Tax Amnesty, this legal research formulates two main questions to be examined in depth through an analysis of the Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016:

1. How did the Constitutional Court interpret and apply the principles of justice, non-discrimination, and legal certainty guaranteed by Article 27 paragraph (1) and Article 28D paragraph (1) of the 1945 Constitution in the context of the Tax Amnesty policy, particularly regarding the Petitioners' argument on discrimination against compliant taxpayers?
2. What were the fundamental legal considerations (*ratio decidendi*) behind the Constitutional Court's rejection of the Petitioners' claims concerning potential impunity for corruption and money-laundering offenses, and how did the Court, through constitutional interpretation, limit the scope of legal immunity granted by the Tax Amnesty Law to ensure alignment with the state's commitment to combating serious crimes?

Research Methodology

This study employs a normative legal research method, focusing specifically on the analysis of positive legal norms, legal principles, and judicial decisions—particularly the Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016. The research utilizes both the *statute approach* and *case approach*. The statute approach is used to examine Law Number 11 of 2016 on Tax Amnesty and the relevant constitutional provisions that serve as the standard of review—namely, the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia, particularly Articles 23A, 27(1), 28D(1), and 28H(4)—which form the legal foundation for the judicial review and the Court's reasoning.

The case approach, as the core of this study, involves a detailed textual analysis and systematic interpretation of the Constitutional Court's decision document, encompassing the case background, the Petitioners' arguments, the Government's and the House of Representatives' responses, and most importantly, the Court's *ratio decidendi*, which contains the reasoning

behind the rejection of the petition. This process requires careful examination of every phrase and clause used by the Constitutional Justices.

The primary data in this study consist of secondary sources, including primary legal materials (the Constitutional Court Decision No. 63/PUU-XIV/2016, the 1945 Constitution, and the Tax Amnesty Law), secondary legal materials (textbooks on constitutional law, tax law, and criminal law, as well as scholarly journals on Tax Amnesty policy), and tertiary legal materials (legal dictionaries and statutory indexes). Data collection is conducted through literature study and documentation. The collected data are then processed and analyzed qualitatively using legal interpretation, logical argumentation, and deductive reasoning to produce a structured and comprehensive conclusion addressing the two research problems. This process aims to fully uncover and reconstruct the constitutional logic underlying the Constitutional Court's decision in a case with broad public policy implications.

Discussion

The discussion of the Constitutional Court Decision Number 63/PUU-XIV/2016 represents an effort to critically unpack and understand the architecture of the Court's legal reasoning when facing a constitutional challenge to an extraordinary fiscal policy — the Tax Amnesty Law. The structure of the Court's legal considerations can be divided into two interconnected axes that reflect the two main research questions in this study: the axis of justice and non-discrimination, and the axis of legal integrity and crime eradication. These two axes form the basis for the Court's rejection of the Petitioners' application — a rejection not rooted in uncritical acceptance of the Tax Amnesty policy, but rather based on a constitutional interpretation that imposes limits and provides an explicit *constitutional caveat* on the law's implementation.

A. Constitutionality of Non-Discrimination and Justice: Interpretation of the Principle of Equality Before the Law

The first issue centers on the moral and legal objection raised by the Petitioners — that the Tax Amnesty Law created acute injustice by granting “rewards” in the form of forgiveness and immunity to non-compliant taxpayers, while compliant taxpayers appeared to be punished or ignored, a situation deemed to violate Article 27(1) and Article 28D(1) of the 1945 Constitution. In response, the Constitutional Court elaborated deeply on the doctrine of equality before the law and the boundaries of fiscal policy discretion permitted by the Constitution — a response that required contextual understanding of the purpose and nature of the Tax Amnesty itself.

The Court began by distinguishing between unconstitutional discrimination and *differential treatment* permitted by law — a fundamental concept in constitutional law recognizing that not all distinctions are forbidden discrimination, but only those based on irrational criteria or lacking legitimate constitutional purpose. The Court affirmed that the Tax Amnesty was an *ad hoc* and temporary policy arising from a fiscal emergency, designed to address the structural problem of a narrow tax base and longstanding noncompliance — issues that could not be solved by normal tax mechanisms. In this context, the subjects of the Tax Amnesty Law were unique: previously

non-compliant taxpayers given the chance to return to the system, unlike compliant taxpayers who did not need such relief.

The Court held that this differential treatment served a legitimate constitutional aim — to optimize state revenue and strengthen the tax system’s foundation, ultimately benefiting all citizens, including compliant taxpayers, since the funds would be used for national development. The reasoning focused on *legitimate aim* and *proportionality*. The Court emphasized that equality before the law does not mean treating everyone identically in all situations, but rather treating those in similar situations equally and those in different situations differently, as long as the distinction is rational and proportional.

Furthermore, the Court addressed the Petitioners’ claim of constitutional harm to compliant taxpayers, arguing that compliant taxpayers already fulfill their constitutional duty and gain benefits in the form of peace of mind and legal certainty — advantages noncompliant taxpayers lack, as they face administrative and criminal sanctions. The Court further stated that the redemption payment in the Tax Amnesty scheme was not free; it was a fee to obtain relief from heavier penalties — a *price for redemption*. The Court viewed this as a form of fiscal affirmative action aimed at breaking deadlocks and creating sustainable tax reform momentum, constitutionally justified as long as the state maintained its duty to prosecute serious crimes.

The Court also referred to international practice, noting that similar policies had been adopted in various advanced countries to respond to economic crises or hidden capital issues, making Tax Amnesty a globally recognized fiscal instrument under certain conditions. Nevertheless, the Court strongly warned that Tax Amnesty must not become a precedent that permanently undermines the ethics of tax compliance — a *constitutional safeguard* against future misuse.

Overall, the Court interpreted justice broadly — not merely individual fairness between compliant and noncompliant taxpayers, but also *social justice* through increased state revenue for public welfare. The rejection of the discrimination claim did not dismiss the Petitioners’ concerns but instead justified the distinction under strict *rational basis review* and clear constitutional objectives — ensuring that fiscal discretion remained within constitutional bounds and avoided arbitrary discrimination.

B. Constitutionality of Legal Immunity for Criminal Acts: Limiting the Scope of Immunity and Affirming the Anti-Corruption Commitment

The second issue concerns the most sensitive aspect of the Tax Amnesty Law — fears that it could grant impunity to perpetrators of serious crimes outside taxation, such as corruption, money laundering, narcotics, and terrorism, through absolute data confidentiality and exemption from criminal sanctions. The Petitioners specifically challenged Articles 11(2), 19, 21, and 23, arguing that they violated Article 28H(4) of the 1945 Constitution, which guarantees the right to a prosperous life and to a clean government free from corruption.

The Constitutional Court recognized the crucial importance of this issue for national legal integrity and the state's commitment to combating organized crime. The core of the Court's reasoning was the doctrine of *constitutional limitation* and *restrictive interpretation*. The Court firmly rejected the Petitioners' claim that the Tax Amnesty Law provided total immunity for all crimes, distinguishing between *tax-related offenses* and *predicate crimes* outside taxation.

The Court ruled that the phrase "no examination, investigation, or inquiry shall be conducted for Tax Crimes and certain related crimes" must be narrowly interpreted — applying only to offenses directly related to tax obligations, such as tax evasion or administrative tax violations. Crucially, the Court explicitly emphasized that the Tax Amnesty's immunity does not and cannot nullify legal processes for crimes such as corruption, money laundering, narcotics, terrorism, or other serious offenses.

The Court clarified that the Tax Amnesty Law cannot serve as a shield for serious offenders, as predicate crimes fall under other special laws (e.g., the Anti-Corruption Law, Anti-Money Laundering Law). Tax Amnesty merely forgives tax liabilities and associated sanctions; it cannot change the illegal nature of assets obtained from predicate crimes. Even if such funds were declared and subject to redemption fees, if later proven to derive from criminal acts, they could still be seized and prosecuted.

This restrictive interpretation effectively neutralized public concern about potential impunity while reaffirming the constitutional mandate of *zero tolerance* for corruption — asserting that the Constitution stands above any state policy.

Regarding confidentiality, the Court clarified that the secrecy provision serves as an incentive mechanism to encourage participation but is limited strictly to tax purposes. It cannot obstruct law enforcement when valid evidence exists. Thus, if agencies like the KPK or the police have independent legal grounds, they may still investigate predicate crimes involving assets declared in the Tax Amnesty.

Finally, the Court interpreted Article 23 as limiting the prohibition of using Tax Amnesty data as a legal basis for prosecution only when such data is the *sole* source of evidence. If law enforcement possesses other valid evidence, Tax Amnesty data may be used as supporting proof. Through these restrictive interpretations, the Court preserved the constitutionality of the Tax Amnesty Law while simultaneously reinforcing the state's commitment to the rule of law and anti-corruption — achieving a delicate balance between fiscal pragmatism and constitutional idealism.

C. Implications of the Constitutional Court's Decision on the National Legal System

The Constitutional Court Decision No. 63/PUU-XIV/2016 has far-reaching and profound implications for Indonesia's national legal system, particularly in three areas: tax law, criminal law, and the doctrine of constitutional interpretation.

In the context of **tax law**, this decision provides constitutional legitimacy to the *Tax Amnesty* policy as a valid discretionary instrument permitted under certain circumstances. This affirmation ends the legal debate surrounding the program's legitimacy and enables the government to implement it without legal obstacles—eventually achieving significant revenue targets and generating more accurate data on taxpayers' assets. However, this legitimacy comes with a caveat: the Court firmly limits that such policies must not become routine or recurring practices, as they could erode tax compliance morality and undermine structural justice in the long term. This serves as a constitutional guideline for future lawmakers.

In **criminal law**, especially in relation to corruption and money laundering, the Constitutional Court's ruling is a significant victory for legal integrity. The Court judicially prevented the *Tax Amnesty Law* from becoming a legal “black hole” that could swallow predicate crimes and grant impunity. It clearly separated the forgiveness of tax sanctions from criminal accountability for serious crimes. The Court emphasized that declared assets originating from predicate crimes could still be confiscated and subject to prosecution. This provides a strong interpretive tool for law enforcement agencies—particularly the KPK (Corruption Eradication Commission)—to continue their duties unhindered by baseless immunity claims. The decision sends a clear constitutional message that *Tax Amnesty* is a tax forgiveness program, not a crime forgiveness program—an essential normative distinction for maintaining the credibility of Indonesia's criminal justice system.

From the **constitutional interpretation doctrine** perspective, Decision No. 63/PUU-XIV/2016 represents a classic example of the application of *constitutional avoidance* and *restrictive interpretation* techniques. Faced with ambiguous statutory provisions potentially conflicting with the Constitution (such as confidentiality and immunity clauses), the Court did not opt to strike them down entirely. Instead, it applied a *constitutional limitation*—binding restrictive interpretation—so the norms remain valid but only within constitutional boundaries. This approach, known as a *conditionally constitutional decision*, allows the Court to preserve legal and policy stability (by not annulling the ongoing Tax Amnesty Law) while still fulfilling its role as guardian of constitutional rights and legal morality. It effectively reshaped the normative meaning of the tested provisions to align with Indonesia's anti-corruption constitutional commitment. This interpretation sets a vital precedent for testing the extent of permissible economic policy discretion without compromising the rule of law.

Overall, the ruling underscores the Constitutional Court's philosophy of balancing pragmatic state objectives with constitutional integrity. The Court acts as a **balancing agent**, conditionally greenlighting bold fiscal policies while installing inviolable legal safeguards—especially concerning justice and crime eradication. Through detailed and rigorous interpretation, the Court formally rejected the petitioners' claims but substantively acknowledged public concerns by limiting potential impunity embedded in the law.

Conclusion

A. Conclusions

Based on a thorough analysis of the Constitutional Court’s legal considerations in Decision No. 63/PUU-XIV/2016, two main conclusions can be drawn:

First, the Court interpreted the principles of justice, non-discrimination (Article 27 paragraph (1) of the 1945 Constitution), and legal certainty (Article 28D paragraph (1)) in the context of the *Tax Amnesty* policy through a *rational and proportional differential treatment* approach. The Court viewed the distinction between compliant and non-compliant taxpayers as constitutionally justified since it served a legitimate and urgent purpose—national economic recovery and tax system reform—which ultimately benefits the wider public interest. The Court emphasized that *Tax Amnesty* is a temporary, ad hoc policy distinct from regular taxation systems. Thus, preferential treatment for non-compliant taxpayers through redemption payments is not discrimination but a mechanism to repatriate hidden assets for the national interest—balancing individual justice with broader social justice.

Second, the Court rejected the petitioners’ argument regarding potential impunity for corruption and money laundering by applying a *restrictive interpretation* and *constitutional limitation* to the immunity and confidentiality provisions of the *Tax Amnesty Law*. The Court explicitly limited the legal immunity scope, stating that it only applies to tax-related offenses and not to predicate crimes such as corruption, money laundering, narcotics, or terrorism. The declaration of assets and payment of redemption money do not erase the illegality of funds derived from serious crimes. Law enforcement agencies therefore retain constitutional and legal authority to prosecute predicate offenses and seize illicit assets. This interpretation safeguards the integrity of the national criminal justice system and the constitutional commitment to combating organized crime—ensuring fiscal policy does not undermine the rule of law.

B. Recommendations

Based on the findings and conclusions above, two primary recommendations should be considered by policymakers and legal practitioners:

1. **For Legislators and the Government (Fiscal Policy):**

Lawmakers, especially the House of Representatives and the Government, must regard Constitutional Court Decision No. 63/PUU-XIV/2016 as a binding constitutional guide in formulating future extraordinary fiscal policies. The *ratio decidendi* emphasizing the temporary and ad hoc nature of amnesty policies must be strictly adhered to—refraining from issuing recurring amnesty programs, which could create moral hazards and weaken tax compliance ethics. The *Tax Amnesty Law* should be viewed as a last resort (*ultimum remedium*) in times of severe fiscal crisis, not as a regular policy instrument. Furthermore, any fiscal policy involving legal immunity must explicitly include

constitutional boundaries—such as excluding predicate crimes outside taxation—to prevent legal ambiguity and potential abuse.

2. For Law Enforcement Agencies (KPK, Police, Prosecutors):

Law enforcement authorities should fully utilize the Constitutional Court’s affirmation that the confidentiality provisions in the *Tax Amnesty Law* must not hinder the investigation and prosecution of corruption, money laundering, or other serious crimes. They should uphold the Court’s restrictive interpretation, where evidence obtained from other legitimate sources remains admissible, even if related assets were declared under *Tax Amnesty*. Stronger coordination and clear Standard Operating Procedures (SOPs) between the Directorate General of Taxes (DJP) and law enforcement agencies are necessary to ensure that the confidentiality guarantee is respected within the Court’s constitutional limits—while maintaining an uncompromising commitment to combating serious crimes. This ensures that the Constitutional Court’s ruling serves as a legal bridge aligning fiscal interests with the principles of justice and the supremacy of law.

References

Alm, James Robert. 2003. “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty.” SSRN Electronic Journal, ahead of print. <https://doi.org/10.2139/ssrn.471321>.

Hasibuan, Ricky R. 2019. “Politik Hukum Tax Amnesty Dalam Mendukung Pembangunan Nasional: Tax Amnesty, Pembangunan Nasional, Politik Hukum.” *Politea : Jurnal Politik Islam* 2 (1): 29–58. <https://doi.org/10.20414/politea.v2i1.1342>.

Inasius, Fany, Giri Darijanto, Engelwati Gani, and Gatot Soepriyanto. 2020. “Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia.” *Sage Open* 10 (4): 2158244020968793. <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>.

Ispriyarso, Budi. 2019a. “Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia.” *Administrative Law and Governance Journal* 2 (1): 47–59. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.47-59>.

Ispriyarso, Budi. 2019b. “Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia.” *Administrative Law and Governance Journal* 2 (1): 47–59. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.47-59>.

ANALISIS PERTIMBANGAN HUKUM MAHKAMAH KONSTITUSI DALAM PUTUSAN NOMOR 63/PUU-XIV/2016 TENTANG PENGUJIAN UNDANG-UNDANG PENGAMPUNAN PAJAK TERHADAP UUD 1945

Nur'Aini Setyaningrum, Isharyanto

Magister Hukum, Universitas Sebelas Maret

Email: nurainisetyaningrum@student.uns.ac.id

Abstrak

Penelitian hukum ini bertujuan untuk menganalisis dan mengelaborasi pertimbangan hukum atau *ratio decidendi* yang digunakan oleh Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia dalam mengambil putusan atas perkara Nomor 63/PUU-XIV/2016 terkait pengujian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, atau dikenal sebagai Undang-Undang *Tax Amnesty*, terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Undang-Undang *Tax Amnesty* sejak awal kelahirannya telah memicu kontroversi publik yang signifikan, terutama mengenai isu keadilan bagi wajib pajak yang patuh dan potensi dampaknya terhadap pemberantasan tindak pidana korupsi serta pencucian uang, yang kemudian menjadi inti argumentasi para Pemohon judicial review di Mahkamah Konstitusi. Kontroversi ini secara fundamental menyentuh prinsip-prinsip konstiusionalitas, khususnya Pasal 27 ayat (1) mengenai persamaan kedudukan di hadapan hukum, Pasal 28D ayat (1) tentang pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil, serta Pasal 23A mengenai pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa yang diatur dengan undang-undang. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan kasus (*case approach*) yang difokuskan pada analisis mendalam terhadap dokumen Putusan Mahkamah Konstitusi itu sendiri, termasuk petitum, kontra-petitum, pendapat para pihak, dan yang paling krusial, keseluruhan pertimbangan hukum Mahkamah. Hasil analisis menunjukkan bahwa Mahkamah Konstitusi, meskipun akhirnya menolak permohonan para Pemohon secara keseluruhan, telah melakukan interpretasi konstiusional yang sangat hati-hati dan *prudent* guna menyeimbangkan antara kebutuhan mendesak negara untuk memulihkan perekonomian melalui penerimaan pajak yang masif dan kepatuhan terhadap prinsip-prinsip supremasi hukum serta keadilan sosial yang termaktub dalam UUD 1945. Mahkamah menegaskan bahwa pengampunan pajak merupakan kebijakan diskresi yang bersifat sementara (*temporer*), yang kehadirannya dibenarkan dalam keadaan darurat ekonomi dan tidak dapat dianggap sebagai kebijakan permanen yang menggerogoti sistem perpajakan nasional atau memberdayakan para pelaku kejahatan. Secara spesifik, Mahkamah memberikan interpretasi yang mengikat terhadap frasa "pengecualian" dalam Undang-Undang *Tax Amnesty* dan secara eksplisit menyatakan bahwa skema pengampunan tersebut tidak menghapuskan status pidana dari tindak pidana korupsi, narkoba, atau terorisme, melainkan hanya tindak pidana di bidang perpajakan, sebuah penafsiran yang dikenal sebagai pembatasan konstiusional atau *constitutional limitation* yang mutlak untuk menjaga integritas konstitusi, sekaligus memitigasi kekhawatiran publik mengenai impunitas bagi kejahatan serius.

Kata kunci : Pengampunan Pajak, Mahkamah Konstitusi, Pertimbangan Hukum.

Latar Belakang

Kebijakan Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty* yang diundangkan melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 merupakan salah satu diskresi kebijakan fiskal yang paling ambisius dan sekaligus paling kontroversial dalam sejarah hukum Indonesia pasca-reformasi, sebuah kebijakan yang dilahirkan dalam konteks tantangan ekonomi global dan kebutuhan mendesak pemerintah untuk memperluas basis pajak serta meningkatkan penerimaan negara dalam waktu singkat. Pada saat itu, perekonomian nasional sedang menghadapi tekanan yang signifikan, ditandai dengan pertumbuhan yang stagnan, pelemahan harga komoditas global, dan ancaman defisit anggaran yang melebar, sehingga pemerintah melihat *Tax Amnesty* sebagai instrumen vital untuk menarik kembali dana-dana Warga Negara Indonesia yang diparkir di luar negeri (*repatriasi*) serta mendeklarasikan aset-aset yang selama ini disembunyikan baik di dalam maupun di luar negeri, demi kepentingan memperkuat likuiditas pasar modal dan memperluas cadangan devisa negara. Tujuan utama dari kebijakan ini adalah untuk menciptakan basis data perpajakan yang lebih komprehensif dan akurat di masa mendatang, selain target penerimaan negara yang segera untuk menutup defisit anggaran dan membiayai proyek-proyek pembangunan infrastruktur yang bersifat padat modal, sebuah langkah strategis yang didasarkan pada asumsi bahwa tingkat kepatuhan pajak di Indonesia masih jauh di bawah potensi yang sesungguhnya, meninggalkan celah pajak atau *tax gap* yang sangat besar.

Meskipun memiliki tujuan yang jelas dan urgensi yang tinggi dari perspektif fiskal, Undang-Undang *Tax Amnesty* segera menuai kritik tajam dan perlawanan hukum yang terorganisir dari berbagai elemen masyarakat sipil, akademisi, dan praktisi hukum, yang melihat kebijakan ini bukan hanya sebagai langkah pragmatis sementara, melainkan sebagai sebuah kebijakan yang secara fundamental merusak prinsip keadilan dan supremasi hukum yang telah lama diperjuangkan dalam sistem ketatanegaraan Indonesia. Para penentang kebijakan ini, yang kemudian menjadi Pemohon dalam perkara di Mahkamah Konstitusi, berpendapat bahwa memberikan pengampunan, bahkan imunitas hukum, kepada para wajib pajak yang selama bertahun-tahun sengaja atau lalai menyembunyikan kekayaan dan menghindari kewajiban pajak mereka merupakan bentuk diskriminasi yang nyata terhadap jutaan wajib pajak yang telah patuh membayar pajak secara benar dan tepat waktu, sebuah argumen yang berlandaskan pada Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yang menjamin setiap warga negara memiliki kedudukan yang sama di hadapan hukum dan pemerintahan. Isu sentral lainnya yang diangkat adalah kekhawatiran bahwa skema pengampunan ini akan menjadi sarana pemutihan atau *whitewashing* bagi dana-dana hasil tindak pidana serius, khususnya tindak pidana korupsi, pencucian uang, dan kejahatan ekonomi lainnya, mengingat UU *Tax Amnesty* memberikan jaminan kerahasiaan data yang absolut serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan, yang oleh Pemohon dianggap berpotensi untuk mengebiri upaya pemberantasan korupsi yang sedang gencar-gencarnya dilakukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dan aparat penegak hukum lainnya, sehingga dinilai bertentangan dengan semangat konstitusi dalam menjamin hak masyarakat untuk mendapatkan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi.

Pengujian konstiusionalitas Undang-Undang *Tax Amnesty* di Mahkamah Konstitusi, yang terdaftar dengan Nomor Perkara 63/PUU-XIV/2016, menjadi arena pertarungan interpretasi konstiusional antara kepentingan pragmatis negara dalam jangka pendek dan kebutuhan untuk menjaga integritas norma-norma konstiusional yang menjunjung tinggi keadilan, kepastian hukum, dan hak asasi manusia dalam jangka panjang. Para Pemohon secara spesifik menyoroti beberapa pasal krusial dalam UU tersebut, termasuk Pasal 1 angka 1, Pasal 3 ayat (3), Pasal 4, Pasal 6, Pasal 11 ayat (2), Pasal 13, Pasal 19, Pasal 21, dan Pasal 23, yang secara kolektif mengatur tentang definisi pengampunan, jaminan kerahasiaan, dasar penetapan uang tebusan, pengecualian dari pemeriksaan pidana, dan penangguhan pemeriksaan pidana pajak, yang semuanya dianggap bertentangan dengan norma-norma konstiusional yang telah disebutkan sebelumnya. Mahkamah Konstitusi, sebagai penjaga konstiusi dan penafsir tunggal UUD 1945, dihadapkan pada tugas yang sangat berat, yaitu menemukan titik temu atau *common ground* yang konstiusional antara kebijakan fiskal yang luar biasa ini dengan etika konstiusi yang menuntut keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia dan komitmen tanpa kompromi terhadap pemberantasan kejahatan terorganisir. Oleh karena itu, analisis mendalam terhadap keseluruhan pertimbangan hukum yang digunakan oleh Mahkamah Konstitusi dalam memutuskan perkara ini menjadi sangat penting dan relevan, bukan hanya untuk memahami legalitas formal kebijakan *Tax Amnesty*, tetapi juga untuk memetakan bagaimana doktrin-doktrin konstiusi, seperti prinsip *equal protection of the laws* dan *constitutional avoidance*, diterapkan dalam konteks hukum tata negara Indonesia, sekaligus memberikan kontribusi akademik terhadap perkembangan teori dan praktik interpretasi konstiusional di Indonesia, sebuah tantangan ilmiah yang mendorong penelitian ini untuk mengupas tuntas setiap lapisan argumentasi Mahkamah Konstitusi.

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang kontroversi dan kompleksitas isu konstiusional yang diangkat dalam pengujian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, penelitian hukum ini merumuskan dua masalah utama yang harus dijawab dan dianalisis secara mendalam melalui kajian terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016.

1. Bagaimana Mahkamah Konstitusi menafsirkan dan menerapkan prinsip keadilan, non-diskriminasi, dan kepastian hukum yang dijamin oleh Pasal 27 ayat (1) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dalam konteks kebijakan *Tax Amnesty*, khususnya dalam menyikapi argumentasi Pemohon mengenai diskriminasi terhadap wajib pajak yang patuh?
2. Apa pertimbangan hukum fundamental (*ratio decidendi*) Mahkamah Konstitusi yang menolak permohonan Pemohon terkait potensi impunitas bagi tindak pidana korupsi dan pencucian uang, dan bagaimana Mahkamah Konstitusi melalui penafsiran konstiusional membatasi ruang lingkup imunitas hukum yang diberikan oleh Undang-Undang *Tax Amnesty* agar tetap selaras dengan komitmen negara terhadap pemberantasan kejahatan serius?

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif (*normative legal research*), yang secara spesifik berfokus pada analisis terhadap norma-norma hukum positif, kaidah-kaidah hukum, dan putusan pengadilan, yang dalam hal ini adalah Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 63/PUU-XIV/2016. Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk mengkaji secara mendalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan norma-norma konstitusional yang digunakan sebagai batu uji, yaitu Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, terutama Pasal 23A, Pasal 27 ayat (1), Pasal 28D ayat (1), dan Pasal 28H ayat (4), yang menjadi landasan utama bagi permohonan judicial review dan argumentasi Mahkamah Konstitusi. Pendekatan kasus, sebagai jantung dari penelitian ini, melibatkan analisis tekstual yang cermat dan interpretasi sistematis terhadap keseluruhan isi dokumen Putusan Mahkamah Konstitusi, mulai dari duduk perkara, argumentasi para Pemohon, keterangan Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat sebagai Pihak Terkait, hingga bagian yang paling penting yaitu *pertimbangan hukum* atau *ratio decidendi* yang memuat alasan-alasan Mahkamah dalam menolak permohonan, sebuah proses yang memerlukan telaah mendalam terhadap setiap frasa dan klausa yang digunakan oleh para Hakim Konstitusi. Sumber data utama dalam penelitian ini adalah data sekunder, yang terdiri dari bahan hukum primer (Putusan MK Nomor 63/PUU-XIV/2016, UUD 1945, dan UU *Tax Amnesty*), bahan hukum sekunder (buku-buku teks hukum tata negara, hukum pajak, dan hukum pidana, serta jurnal-jurnal ilmiah terkait kebijakan *Tax Amnesty*), dan bahan hukum tersier (kamus hukum dan indeks perundang-undangan). Teknik pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan dan dokumentasi, di mana data yang terkumpul kemudian diolah dan dianalisis secara kualitatif dengan menggunakan metode interpretasi hukum, argumentasi logis, dan penalaran deduktif untuk mencapai kesimpulan yang terstruktur dan menjawab secara komprehensif dua rumusan masalah yang telah ditetapkan, sebuah proses yang bertujuan untuk mengungkap dan merekonstruksi secara utuh logika konstitusional yang mendasari keputusan Mahkamah Konstitusi dalam perkara yang memiliki implikasi kebijakan publik yang luas ini.

Pembahasan

Pembahasan mengenai Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 merupakan sebuah upaya untuk membongkar dan memahami secara kritis arsitektur pertimbangan hukum yang dibangun oleh Mahkamah dalam menghadapi tantangan konstitusional terhadap sebuah kebijakan fiskal yang luar biasa dan bersifat *out-of-the-ordinary*, yaitu Undang-Undang Pengampunan Pajak. Struktur pertimbangan hukum Mahkamah ini dapat dibagi menjadi dua poros utama yang saling terkait dan merefleksikan dua rumusan masalah dalam penelitian ini: poros keadilan dan non-diskriminasi, serta poros integritas hukum dan pemberantasan kejahatan. Kedua poros ini menjadi penentu bagi penolakan Mahkamah atas permohonan para Pemohon, sebuah penolakan yang tidak didasarkan pada penerimaan bulat

terhadap kebijakan *Tax Amnesty* tanpa kritik, melainkan didasarkan pada penafsiran konstitusional yang membatasi dan memberikan *constitutional caveat* yang eksplisit terhadap penerapan undang-undang tersebut.

A. Konstitusionalitas Non-Diskriminasi dan Keadilan: Penafsiran Prinsip Persamaan di Hadapan Hukum

Rumusan masalah pertama mengarahkan analisis pada inti keberatan moral dan hukum para Pemohon, yaitu bahwa UU *Tax Amnesty* telah menciptakan ketidakadilan yang akut dengan memberikan "hadiah" berupa pengampunan dan imunitas kepada wajib pajak yang tidak patuh, sementara wajib pajak yang selama ini patuh seolah-olah dihukum atau diabaikan, sebuah situasi yang dinilai melanggar Pasal 27 ayat (1) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Mahkamah Konstitusi dalam pertimbangannya menanggapi isu ini dengan melakukan elaborasi mendalam tentang doktrin persamaan di hadapan hukum dan batas-batas diskresi kebijakan fiskal yang diperbolehkan oleh konstitusi, sebuah respons yang memerlukan pemahaman kontekstual terhadap tujuan dan sifat *Tax Amnesty* itu sendiri.

Mahkamah Konstitusi memulai analisisnya dengan membedakan antara diskriminasi yang inkonstitusional dan perbedaan perlakuan (*differential treatment*) yang diperbolehkan oleh hukum, sebuah konsep fundamental dalam hukum tata negara yang mengakui bahwa tidak semua perbedaan adalah diskriminasi yang dilarang, melainkan hanya perbedaan yang didasarkan pada kriteria yang tidak rasional atau tidak memiliki tujuan yang sah secara konstitusional. Mahkamah menegaskan bahwa *Tax Amnesty* adalah kebijakan *ad hoc* dan *temporer* yang lahir dari keadaan darurat fiskal dan bertujuan untuk mengatasi masalah basis pajak yang sempit dan kurangnya kepatuhan pajak yang sudah mengakar lama, sebuah masalah struktural yang tidak dapat diselesaikan hanya melalui mekanisme perpajakan yang normal dan reguler. Dalam konteks ini, subjek hukum yang diatur oleh UU *Tax Amnesty* memiliki karakteristik yang unik, yaitu wajib pajak yang tidak patuh di masa lalu yang diberi kesempatan untuk kembali ke sistem yang benar, berbeda dengan wajib pajak yang sudah patuh yang tidak memerlukan fasilitas pengampunan tersebut. Mahkamah berpendapat bahwa perbedaan perlakuan ini memiliki tujuan yang sah secara konstitusional, yaitu untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan memperkuat fondasi sistem perpajakan di masa depan, yang pada akhirnya akan menguntungkan seluruh rakyat, termasuk wajib pajak yang patuh, karena dana tersebut digunakan untuk pembangunan nasional, sebuah penalaran yang berfokus pada *legitimate aim* dan *proportionality* dari kebijakan tersebut. Mahkamah Konstitusi menekankan bahwa persamaan di hadapan hukum tidak berarti memperlakukan semua orang sama dalam segala situasi, melainkan memperlakukan orang yang berada dalam situasi yang sama secara sama, dan sebaliknya, memperlakukan orang yang berada dalam situasi yang berbeda secara berbeda, asalkan perbedaan tersebut rasional dan proporsional. (Hasibuan 2019)

Lebih lanjut, Mahkamah juga menjawab kritik Pemohon mengenai kerugian konstitusional yang dialami oleh wajib pajak patuh. Mahkamah berpandangan bahwa wajib pajak yang patuh justru telah menjalankan kewajiban konstitusionalnya dan mendapatkan manfaat dari kepatuhan tersebut dalam bentuk ketenangan dan kepastian hukum yang tidak dimiliki oleh wajib pajak yang tidak patuh yang terancam sanksi pidana dan administrasi, sebuah argumentasi yang mencoba menggeser fokus dari 'hadiah' bagi yang tidak patuh menjadi 'kepastian' bagi yang patuh. Selain itu, Mahkamah secara eksplisit menyatakan bahwa pembayaran uang tebusan dalam skema *Tax Amnesty* tidaklah gratis, melainkan merupakan sebuah tarif atau biaya yang harus dibayar oleh wajib pajak tidak patuh untuk mendapatkan pembebasan dari sanksi yang jauh lebih berat, termasuk sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan, sebuah harga yang harus dibayar untuk penebusan. Mahkamah melihat uang tebusan ini sebagai bentuk *affirmative action* fiskal yang bertujuan untuk memecah kebuntuan dan menciptakan momentum reformasi perpajakan yang berkelanjutan, sebuah langkah yang dibenarkan oleh konstitusi sejauh tidak menghapus kewajiban negara untuk tetap menegakkan hukum bagi para pelaku kejahatan serius. Mahkamah Konstitusi juga menguatkan argumennya dengan merujuk pada praktik internasional, di mana kebijakan serupa telah diimplementasikan di berbagai negara maju sebagai respons terhadap krisis ekonomi atau untuk mengatasi masalah permodalan tersembunyi, sehingga *Tax Amnesty* dianggap sebagai instrumen kebijakan yang lazim dan diakui secara global dalam kondisi tertentu, sebuah penekanan yang memperkuat dimensi pragmatis dari putusan tersebut. (Alm 2003)

Namun demikian, Mahkamah Konstitusi juga memberikan peringatan keras bahwa kebijakan *Tax Amnesty* tidak boleh menjadi preseden yang merusak sistem dan etika kepatuhan pajak secara permanen, sebuah penegasan yang menjadi *constitutional safeguard* terhadap penyalahgunaan kebijakan serupa di masa depan. Mahkamah secara implisit mengakui adanya risiko moral (*moral hazard*) dari kebijakan ini, tetapi menilai bahwa manfaat jangka pendek dalam rangka penyelamatan ekonomi nasional jauh lebih besar daripada risiko tersebut, sebuah penilaian yang didasarkan pada doktrin *necessity and urgency* dalam hukum tata negara. Seluruh pertimbangan ini menunjukkan bahwa Mahkamah Konstitusi menafsirkan prinsip keadilan dalam konteks yang luas, tidak hanya keadilan individual antara wajib pajak patuh dan tidak patuh, melainkan juga keadilan sosial yang lebih besar melalui peningkatan penerimaan negara untuk kepentingan publik, sebuah pendekatan yang mengedepankan filosofi hukum utilitaristik dalam konteks krisis. Penolakan terhadap argumentasi diskriminasi ini tidak berarti Mahkamah meniadakan kekhawatiran Pemohon, tetapi lebih pada membenarkan pembedaan perlakuan tersebut berdasarkan *rational basis review* yang ketat dan tujuan konstitusional yang jelas, sebuah langkah penting untuk menjaga agar diskresi kebijakan fiskal tetap berada dalam koridor konstitusi dan tidak berujung pada diskriminasi yang sewenang-wenang. (Ispriyarso 2019a)

B. Konstitusionalitas Imunitas Hukum terhadap Tindak Pidana: Pembatasan Ruang Lingkup Imunitas dan Penegasan Komitmen Anti-Korupsi

Rumusan masalah kedua menyentuh aspek yang paling sensitif dari UU *Tax Amnesty*, yaitu kekhawatiran bahwa undang-undang ini dapat memberikan impunitas kepada pelaku tindak pidana serius di luar bidang perpajakan, seperti korupsi, pencucian uang, narkoba, dan terorisme, melalui mekanisme kerahasiaan data yang absolut dan penghapusan sanksi pidana. Para Pemohon secara spesifik menguji Pasal 11 ayat (2), Pasal 19, Pasal 21, dan Pasal 23 yang secara kolektif mengatur tentang penghapusan sanksi dan kerahasiaan, yang dianggap bertentangan dengan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 tentang hak untuk hidup sejahtera lahir dan batin, memiliki tempat tinggal, mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat, serta hak memperoleh pelayanan kesehatan, yang oleh Pemohon diinterpretasikan sebagai hak untuk mendapatkan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi. Mahkamah Konstitusi menyadari sepenuhnya betapa krusialnya isu ini bagi integritas hukum nasional dan komitmen negara terhadap pemberantasan kejahatan terorganisir, sebuah kesadaran yang terrefleksi dalam ketajaman dan kedalaman interpretasi hukum yang digunakan. (Ispriyarso 2019b)

Inti dari pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi dalam poros ini adalah doktrin *constitutional limitation* dan penafsiran restriktif (*restrictive interpretation*). Mahkamah dengan tegas menolak interpretasi Pemohon bahwa UU *Tax Amnesty* memberikan imunitas total terhadap segala bentuk tindak pidana, sebuah penolakan yang didasarkan pada pembedaan fundamental antara tindak pidana di bidang perpajakan dan tindak pidana di luar bidang perpajakan, yang dikenal sebagai tindak pidana asal (*predicate crime*). Mahkamah menyatakan bahwa frasa "tidak akan dilakukan pemeriksaan, penyelidikan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dan Tindak Pidana tertentu yang berkaitan dengan Penghapusan Pajak" dalam Pasal 20 UU *Tax Amnesty* harus diartikan secara sempit dan terbatas, yaitu hanya berlaku untuk tindak pidana yang secara langsung terkait dengan pelaksanaan kewajiban perpajakan itu sendiri, seperti penggelapan pajak, penipuan pajak, atau pelanggaran administrasi perpajakan yang berujung pada pidana. Mahkamah secara *explicite* menegaskan, dan ini merupakan poin krusial yang paling penting dalam putusan tersebut, bahwa imunitas yang diberikan oleh Undang-Undang *Tax Amnesty* sama sekali tidak berlaku dan tidak memiliki kekuatan hukum untuk menghapuskan, menangguhkan, atau menghentikan proses hukum yang berkaitan dengan tindak pidana lain seperti korupsi, pencucian uang, narkoba, terorisme, atau kejahatan serius lainnya, sebuah penegasan yang berfungsi sebagai pembatasan konstitusional yang mengikat. (Inasius et al. 2020)

Mahkamah Konstitusi menegaskan bahwa Undang-Undang *Tax Amnesty* tidak dapat dijadikan tameng bagi pelaku kejahatan serius, karena dasar hukum yang digunakan untuk menjerat tindak pidana asal adalah undang-undang khusus di luar bidang perpajakan, seperti Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, dan undang-undang pidana khusus lainnya.

Pengampunan pajak hanya memberikan pengampunan atas kewajiban perpajakan yang terutang dan sanksi yang menyertainya, tetapi tidak dapat mengubah status ilegalitas dari aset atau dana yang diperoleh dari tindak pidana asal. Dalam penafsiran Mahkamah, meskipun dana tersebut telah dideklarasikan dan dikenai uang tebusan, jika di kemudian hari terbukti berasal dari hasil kejahatan serius, aset tersebut tetap dapat disita dan diproses secara pidana oleh aparat penegak hukum, dan pelaku tindak pidana asal tetap wajib mempertanggungjawabkan perbuatannya sesuai dengan undang-undang yang berlaku. Penafsiran restriktif ini secara efektif menetralkan kekhawatiran publik dan Pemohon mengenai potensi impunitas bagi para koruptor dan pencuci uang, sekaligus mempertegas bahwa komitmen negara terhadap *zero tolerance* terhadap korupsi adalah sebuah mandat konstitusional yang tidak dapat dinegosiasikan melalui kebijakan fiskal, betapapun mendesaknya kebutuhan negara akan penerimaan, sebuah kesimpulan yang mencerminkan prinsip bahwa konstitusi berada di atas kebijakan negara.

Selain isu imunitas, Mahkamah juga memberikan interpretasi terhadap ketentuan kerahasiaan data yang dijamin oleh UU *Tax Amnesty*, sebuah ketentuan yang dikhawatirkan akan menghambat kerja KPK dan penegak hukum lainnya dalam melacak aliran dana hasil kejahatan. Mahkamah Konstitusi membedakan antara kerahasiaan yang berlaku untuk data wajib pajak yang patuh dan kerahasiaan yang berlaku untuk data *Tax Amnesty*. Mahkamah berpendapat bahwa jaminan kerahasiaan dalam UU *Tax Amnesty* adalah mekanisme insentif yang diperlukan untuk mendorong partisipasi wajib pajak yang tidak patuh, sebuah jaminan yang mutlak diperlukan agar kebijakan ini berhasil mencapai tujuannya, namun Mahkamah dengan segera membatasi ruang lingkup kerahasiaan tersebut. Mahkamah menegaskan bahwa ketentuan kerahasiaan ini hanya mengikat dan berlaku untuk kepentingan *perpajakan* saja, dan tidak boleh diinterpretasikan sebagai penghalang bagi pelaksanaan tugas-tugas penegak hukum, terutama dalam konteks penyelidikan tindak pidana asal yang tidak terkait dengan pajak. Mahkamah berpendapat bahwa jika aparat penegak hukum, misalnya KPK atau Kepolisian, memiliki bukti permulaan yang sah dan kuat, serta prosedur hukum yang benar, mereka tetap dapat memproses tindak pidana korupsi atau pencucian uang, meskipun dana tersebut telah dideklarasikan dalam program *Tax Amnesty*. Hal ini berarti, informasi atau aset yang dideklarasikan tidak serta merta menjadi kebal hukum dari penyelidikan pidana di luar bidang perpajakan, sebuah penafsiran yang menjaga keseimbangan antara kebijakan fiskal dan penegakan hukum pidana. (Inasius et al. 2020)

Mahkamah Konstitusi juga menyoroti Pasal 23 UU *Tax Amnesty* yang mengatur tentang pengecualian penggunaan data dan informasi *Tax Amnesty* sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan pidana. Mahkamah menafsirkan pasal ini sebagai pengecualian yang hanya berlaku jika data dan informasi *Tax Amnesty* tersebut merupakan satu-satunya dasar bagi penegak hukum untuk memulai proses pidana. Namun, Mahkamah menegaskan bahwa jika penegak hukum telah memiliki alat bukti yang sah dan kuat yang diperoleh dari sumber-sumber lain di luar dokumen *Tax Amnesty* untuk menindak tindak

pidana asal, maka data *Tax Amnesty* tersebut dapat digunakan sebagai alat bukti pendukung atau petunjuk, sebuah interpretasi yang bertujuan untuk mencegah penyalahgunaan data *Tax Amnesty* sebagai alat penegakan hukum pidana yang sewenang-wenang sekaligus mempertahankan fleksibilitas penegak hukum untuk memburu pelaku kejahatan serius. Melalui serangkaian penafsiran restriktif dan pembatasan konstitusional ini, Mahkamah Konstitusi secara efektif mempertahankan konstitusionalitas Undang-Undang *Tax Amnesty* sambil pada saat yang sama memperkuat komitmen negara terhadap supremasi hukum dan pemberantasan korupsi, sebuah prestasi yudisial yang sangat penting dalam sejarah hukum tata negara Indonesia, sebuah upaya Mahkamah untuk menjembatani jurang yang menganga antara kebutuhan pragmatis fiskal negara dan tuntutan idealisme moral dan hukum yang diamanatkan oleh UUD 1945, sehingga putusan ini menjadi landasan doktrin yang kokoh bahwa tidak ada kebijakan negara yang boleh mengorbankan integritas komitmen anti-korupsi yang merupakan salah satu pilar utama reformasi.

C. Implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap Sistem Hukum Nasional

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 memiliki implikasi yang sangat luas dan mendalam terhadap sistem hukum nasional, terutama dalam tiga aspek: hukum pajak, hukum pidana, dan doktrin interpretasi konstitusional. Dalam konteks hukum pajak, putusan ini telah memberikan legitimasi konstitusional terhadap kebijakan *Tax Amnesty* sebagai instrumen diskresi yang sah dan diperbolehkan dalam keadaan tertentu, sebuah penegasan yang menutup perdebatan hukum mengenai legalitas program tersebut dan memungkinkan Pemerintah untuk melaksanakannya tanpa hambatan hukum, yang pada akhirnya berhasil mencapai target penerimaan yang signifikan dan memberikan data yang lebih akurat mengenai aset wajib pajak. Namun, legitimasi ini datang dengan harga yang harus dibayar, yaitu berupa batasan yang tegas dari Mahkamah bahwa kebijakan serupa tidak boleh menjadi norma atau praktik yang berulang secara reguler, karena hal tersebut dapat menggerogoti moralitas kepatuhan pajak dan merusak keadilan struktural dalam jangka panjang, sebuah *caveat* yang berfungsi sebagai rambu-rambu konstitusional bagi pembuat undang-undang di masa depan.

Dalam konteks hukum pidana, terutama yang berkaitan dengan pemberantasan korupsi dan pencucian uang, putusan Mahkamah Konstitusi merupakan kemenangan penting bagi integritas hukum. Mahkamah secara *judicial* telah mencegah UU *Tax Amnesty* menjadi lubang hitam hukum (*legal black hole*) yang dapat menelan tindak pidana asal dan memberikan impunitas, dengan secara jelas memisahkan antara pengampunan sanksi perpajakan dan pertanggungjawaban pidana atas kejahatan serius. Penegasan Mahkamah bahwa aset yang dideklarasikan, jika berasal dari tindak pidana asal, tetap dapat disita dan diproses hukum, memberikan alat interpretasi yang kuat bagi aparat penegak hukum, khususnya KPK, untuk terus melanjutkan tugasnya tanpa terhambat oleh klaim imunitas yang tidak berdasar dari para pelaku kejahatan. Putusan ini mengirimkan pesan konstitusional yang jelas bahwa *Tax Amnesty* adalah program pemutihan pajak, bukan program pemutihan

kejahatan, sebuah pembedaan normatif yang fundamental untuk menjaga kredibilitas sistem hukum pidana Indonesia.

Dari perspektif doktrin interpretasi konstitusional, Putusan 63/PUU-XIV/2016 menjadi contoh klasik dari penerapan teknik *constitutional avoidance* dan *restrictive interpretation*. Ketika dihadapkan pada norma undang-undang yang ambigu dan berpotensi inkonstitusional (seperti ketentuan kerahasiaan dan imunitas), Mahkamah Konstitusi tidak memilih untuk membatalkan seluruh pasal (*strike down*), tetapi memilih untuk memberikan penafsiran yang membatasi (*constitutional limitation*) dan mengikat, sehingga norma tersebut tetap berlaku tetapi hanya dalam batas-batas yang sesuai dengan konstitusi, sebuah pendekatan yang dikenal sebagai putusan konstitusional bersyarat (*conditionally constitutional*). Pendekatan ini memungkinkan Mahkamah untuk menjaga stabilitas hukum dan kebijakan (dengan tidak membatalkan UU *Tax Amnesty* yang sedang berjalan) sambil pada saat yang sama menjalankan peran sentralnya sebagai penjaga hak konstitusional dan moralitas hukum, dengan secara efektif mengubah makna normatif pasal-pasal yang diuji agar selaras dengan komitmen anti-korupsi yang diamanatkan oleh UUD 1945. Penafsiran Mahkamah ini menjadi preseden yang penting untuk menguji sejauh mana diskresi kebijakan ekonomi dapat diberikan tanpa mengorbankan prinsip-prinsip dasar negara hukum. (Inasius et al. 2020)

Secara keseluruhan, putusan ini menegaskan filosofi Mahkamah Konstitusi dalam menyeimbangkan antara tujuan pragmatis negara dan integritas konstitusional. Mahkamah bertindak sebagai *balancing agent* yang memberikan lampu hijau bersyarat bagi kebijakan fiskal yang berani, tetapi dengan memasang rambu-rambu hukum yang tidak dapat dilanggar, khususnya mengenai keadilan dan pemberantasan kejahatan. Dengan penafsiran yang detail dan ketat, Mahkamah Konstitusi berhasil menepis klaim Pemohon secara formal, namun secara substansi, Mahkamah justru mengamini kekhawatiran publik dengan memberikan tafsir yang membatasi ruang gerak impunitas yang dikhawatirkan terkandung dalam undang-undang tersebut.

Penutup

A. Kesimpulan

Berdasarkan analisis mendalam terhadap keseluruhan pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016, dapat ditarik dua kesimpulan utama yang menjawab rumusan masalah penelitian ini.

Pertama, Mahkamah Konstitusi menafsirkan prinsip keadilan, non-diskriminasi (Pasal 27 ayat (1) UUD 1945), dan kepastian hukum yang adil (Pasal 28D ayat (1) UUD 1945) dalam konteks kebijakan *Tax Amnesty* dengan pendekatan *differential treatment* yang rasional dan proporsional. Mahkamah memandang bahwa pembedaan perlakuan antara wajib pajak yang patuh dan wajib pajak yang tidak patuh adalah pembedaan yang dibenarkan secara

konstitusional karena didasarkan pada tujuan yang sah dan mendesak, yaitu penyelamatan ekonomi nasional dan pemulihan sistem perpajakan, sebuah tujuan yang pada akhirnya menguntungkan kepentingan publik yang lebih luas. Mahkamah menegaskan bahwa *Tax Amnesty* adalah kebijakan *temporer* dan *ad hoc* yang memiliki karakteristik berbeda dari sistem perpajakan reguler, sehingga perlakuan khusus yang diberikan kepada wajib pajak tidak patuh melalui pembayaran uang tebusan tidak dianggap sebagai diskriminasi, melainkan sebagai mekanisme untuk menarik kembali aset yang tersembunyi demi kepentingan negara, sebuah kesimpulan yang menyeimbangkan antara keadilan individual dan keadilan sosial yang lebih besar.

Kedua, Mahkamah Konstitusi menolak argumentasi Pemohon mengenai potensi impunitas bagi tindak pidana korupsi dan pencucian uang dengan melakukan penafsiran restriktif dan menerapkan doktrin *constitutional limitation* terhadap pasal-pasal imunitas dan kerahasiaan dalam UU *Tax Amnesty*. Mahkamah secara tegas dan eksplisit membatasi ruang lingkup imunitas hukum yang diberikan oleh undang-undang tersebut, menyatakan bahwa imunitas hanya berlaku untuk tindak pidana di bidang perpajakan saja, dan sama sekali tidak berlaku untuk tindak pidana asal di luar pajak, seperti korupsi, pencucian uang, narkoba, dan terorisme. Mahkamah menegaskan bahwa deklarasi aset dan pembayaran uang tebusan tidak menghapuskan status ilegalitas dana yang berasal dari kejahatan serius, yang berarti aparat penegak hukum tetap memiliki kewenangan konstitusional dan legal untuk memproses tindak pidana asal dan menyita aset hasil kejahatan tersebut, sebuah penafsiran yang secara efektif menjaga integritas sistem hukum pidana nasional dan komitmen konstitusional negara terhadap pemberantasan kejahatan terorganisir, sekaligus menjadi penyeimbang yang mutlak diperlukan agar kebijakan fiskal ini tidak bertentangan dengan prinsip negara hukum.

B. Saran

Berdasarkan temuan dan kesimpulan yang diperoleh dari analisis pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi ini, terdapat dua saran utama yang relevan dan penting untuk dipertimbangkan oleh pembuat kebijakan dan praktisi hukum di Indonesia.

1. Saran bagi Legislator dan Pemerintah (Kebijakan Fiskal): Pembuat Undang-Undang, khususnya Dewan Perwakilan Rakyat dan Pemerintah, harus menjadikan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016 sebagai panduan konstitusional yang mengikat dalam merumuskan kebijakan fiskal yang bersifat luar biasa di masa depan. *Ratio decidendi* Mahkamah yang menekankan sifat *temporer* dan *ad hoc* dari kebijakan pengampunan harus dipatuhi secara ketat, dengan menghindari pembuatan kebijakan pengampunan yang berulang-ulang, karena praktik tersebut dapat menciptakan *moral hazard* yang serius dan melemahkan etika kepatuhan pajak di kalangan masyarakat. Kehadiran UU *Tax Amnesty* harus dipandang sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) dalam menghadapi krisis fiskal yang ekstrem, bukan sebagai instrumen kebijakan yang reguler. Selain itu, setiap kebijakan fiskal yang melibatkan imunitas hukum harus secara eksplisit mencantumkan batasan

konstitusional seperti yang telah ditetapkan oleh Mahkamah, yaitu tidak menghapuskan tindak pidana asal di luar bidang perpajakan, untuk menghindari keraguan dan potensi penyalahgunaan hukum.

2. Saran bagi Aparat Penegak Hukum (KPK, Kepolisian, Kejaksaan): Aparat penegak hukum harus memanfaatkan secara optimal penegasan konstitusional Mahkamah Konstitusi bahwa ketentuan kerahasiaan dalam UU *Tax Amnesty* tidak boleh menjadi penghalang bagi penyelidikan dan penyidikan tindak pidana korupsi, pencucian uang, dan kejahatan serius lainnya. Penegak hukum harus terus berpegangan pada penafsiran restriktif Mahkamah, di mana alat bukti yang diperoleh dari sumber-sumber lain tetap sah digunakan untuk menindak kejahatan, meskipun aset yang terkait telah dideklarasikan dalam program *Tax Amnesty*. Diperlukan koordinasi yang lebih erat dan penyusunan Standar Operasional Prosedur (SOP) yang jelas antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan aparat penegak hukum untuk memastikan bahwa jaminan kerahasiaan data *Tax Amnesty* tetap dihormati sesuai dengan batasan yang ditetapkan Mahkamah, sementara komitmen tanpa kompromi terhadap pemberantasan kejahatan serius tetap dapat dijalankan tanpa hambatan, sehingga Putusan MK ini dapat berfungsi sebagai jembatan hukum yang menyelaraskan kepentingan fiskal negara dengan prinsip supremasi hukum dan keadilan.

Daftar Pustaka

- Alm, James Robert. 2003. "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty." *SSRN Electronic Journal*, ahead of print. <https://doi.org/10.2139/ssrn.471321>.
- Hasibuan, Ricky R. 2019. "Politik Hukum Tax Amnesty Dalam Mendukung Pembangunan Nasional: Tax Amnesty, Pembangunan Nasional, Politik Hukum." *Politea : Jurnal Politik Islam* 2 (1): 29–58. <https://doi.org/10.20414/politea.v2i1.1342>.
- Inasius, Fany, Giri Darijanto, Engelwati Gani, and Gatot Soepriyanto. 2020. "Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia." *Sage Open* 10 (4): 2158244020968793. <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>.
- Ispriyarso, Budi. 2019a. "Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia." *Administrative Law and Governance Journal* 2 (1): 47–59. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.47-59>.
- Ispriyarso, Budi. 2019b. "Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia." *Administrative Law and Governance Journal* 2 (1): 47–59. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.47-59>.