



Dapatkan Sanksi Pajak Dan *Tax Amnesty* Memitigasi Tindakan Ketidakpatuhan Pajak?: Bukti Eksperimen di Indonesia

Kadek Pranetha Prananjaya^{1,2}

¹STIE Perbanas Surabaya

²kadek.pranetha@perbanas.ac.id

INFO ARTIKEL

Histori Artikel:
 Tanggal Masuk 29 Agustus 2018
 Tanggal Diterima 29 September 2018
 Tersedia Online 30 September 2018

Kata Kunci:

kepatuhan pajak; *tax amnesty*; sanksi pajak

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kebijakan sanksi pajak dan program *tax amnesty* terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha. Desain penelitian yang digunakan adalah eksperimen faktorial 2x2 antar subjek. Kebijakan sanksi pajak diukur dengan dua level (tinggi dan rendah) dan *tax amnesty* juga diukur dengan dua level (ada dan tidak ada). Jumlah partisipan yang terlibat adalah 107 mahasiswa S1 Akuntansi yang telah menempuh mata kuliah perpajakan dan ditugaskan secara random ke dalam empat kelompok. Berdasarkan hasil analisis ANOVA ditemukan bahwa partisipan yang diberikan manipulasi sanksi pajak yang tinggi cenderung untuk lebih patuh dibandingkan partisipan yang diberikan manipulasi sanksi pajak yang rendah, begitu pula dengan adanya program *tax amnesty*, partisipan cenderung untuk lebih patuh dibandingkan jika tidak terdapat program *tax amnesty*. Temuan lain menunjukkan bahwa kepatuhan pajak dapat dicapai dengan lebih efektif ketika program *tax amnesty* dikombinasikan dengan sanksi pajak yang rendah. Hal tersebut mengimplikasikan bahwa pendekatan motivasional berupa insentif akan lebih efektif jika dikombinasikan dengan pendekatan motivasional berupa ancaman yang berlevel rendah (*low enforcement*). Penelitian ini berkontribusi pada literatur kepatuhan pajak khususnya dengan topik spesifik *tax amnesty*.

1. Pendahuluan

Pengenaan pajak memberikan pengaruh yang positif terhadap pertumbuhan ekonomi baik di negara maju dan berkembang (Davoodi dan Zou 1998). Penerimaan dari kontribusi pajak dapat dikatakan relatif stabil dan tidak terlalu terpengaruhi oleh pergerakan rotasi perekonomian dunia (Ardani 2010), sehingga tidak mengherankan apabila Pemerintah di Indonesia terus-menerus mengupayakan peningkatan penerimaan dari sektor perpajakan, yang tonggak sejarahnya dimulai pada tahun 1983 dimana saat itu sistem perpajakan di Indonesia berubah dari *official assessment system* menjadi *self assessment system* (Salip dan Wato 2006).

Namun demikian, perubahan sistem dari *official assessment system* menjadi *self assessment system* tersebut tidak membawa dampak perubahan yang signifikan khususnya terhadap kepatuhan pajak. Selain itu terdapat kenyataan pula bahwa meskipun di Indonesia, proporsi penerimaan pajak terhadap APBN dalam lima tahun terakhir sejak tahun 2011-2015 menunjukkan peningkatan yang cukup signifikan – yakni dimulai dari 61% di tahun 2011 menjadi 73% di tahun 2015 – namun pada kenyataannya belum semua potensi pajak yang ada dapat digali. Masih banyak Wajib Pajak yang belum memiliki kesadaran akan betapa pentingnya pemenuhan kewajiban perpajakan baik bagi negara maupun bagi mereka sendiri. Hal ini dibuktikan dengan realisasi penerimaan pajak pada tahun 2011-2015 yang menunjukkan bahwa target penerimaan 5 tahun tersebut tidak pernah mencapai targetnya.

Berdasarkan data yang tercantum dalam sistem administrasi Direktorat Jendral Pajak (DJP) menyatakan bahwa pada tahun 2015 terdapat 30.044.103 Wajib Pajak yang terdaftar. Akan tetapi yang wajib menyampaikan SPT tahunan PPH hanya 18.159.840 Wajib Pajak yang terdiri dari 1.184.816 WP Badan, 2.054.732 WP OP Non Karyawan dan 14.920.292 WP Karyawan. Tingkat kepatuhan baik WP badan, WP OP Non karyawan dan WP OP Karyawan tidak ada yang mencapai angka 100%. Merujuk data dari Direktorat Jendral Pajak, tingkat kepatuhan paling rendah adalah untuk WP OP Non karyawan yakni sebesar 40,75%.

Sanksi perpajakan merupakan salah satu upaya yang digunakan pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Menurut Ali, Cecil, dan Knoblett (2001), sanksi perpajakan merupakan suatu kebijakan yang sangat efektif untuk mencegah ketidakpatuhan Wajib Pajak karena sanksi pajak akan membuat para Wajib Pajak menjadi lebih patuh dan memberikan efek jera kepada Wajib Pajak yang melanggar atau tidak mematuhi peraturan perpajakan yang berlaku.

Sanksi perpajakan yang dikenakan pada penghasilan yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak akan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak (Allingham dan Sandmo 1972). Semakin tinggi sanksi yang dikenakan kepada Wajib Pajak akan mendorong Wajib Pajak untuk patuh (Santoso 2008). Sanksi perpajakan yang dikenakan kepada pelanggar dapat berupa sanksi

administrasi maupun sanksi pidana (Pranata dan Setiawan 2015). Menurut Hutagaol, Winarko, dan Pradipta (2007) penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (kurungan atau penjara) mendorong kepatuhan Wajib Pajak akan tetapi penerapan sanksi perpajakan tersebut haruslah konsisten dan berlaku terhadap semua Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan karena perlakuan pajak yang diskriminasi dan tidak adil mengakibatkan rendahnya kepatuhan pajak.

Beberapa penelitian juga membuktikan bahwa tingkat sanksi yang lebih tinggi akan memberikan dampak terhadap kepatuhan yang lebih tinggi (Lederman 2003). Penelitian yang dilakukan oleh Muliari dan Setiawan (2011) menemukan bahwa sanksi perpajakan memiliki pengaruh yang positif terhadap kepatuhan pelaporan Wajib Pajak. Selain itu penelitian yang dilakukan Allingham dan Sandmo (1972), Alm, Jackson, dan Mckee (1992), Ali dkk., (2001), Hutagaol dkk., (2007), Cahyonowati, Ratmono, dan Faisal (2012), Ngadiman dan Huslin (2015) menjelaskan bahwa sanksi pajak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan Wajib Pajak. Tidak semua penelitian menyatakan bahwa sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan pajak, penelitian yang dilakukan oleh Spalek (2015) menyatakan hasil yang bertolak belakang dengan penelitian yang lain yaitu sanksi pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pajak.

Selain sanksi pajak, kebijakan yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak adalah dengan cara memberikan suatu fasilitas *Tax Amnesty*. Fasilitas pengampunan pajak ini merupakan suatu kebijakan yang berlawanan dengan sanksi pajak. Dimana kebijakan sanksi pajak merupakan suatu tindakan yang berupa hukuman yang diberikan kepada orang yang melanggar peraturan sedangkan *Tax Amnesty* merupakan suatu kebijakan yang menghapus masa lalu para Wajib Pajak yang tidak patuh dan melanggar aturan (Ngadiman dan Huslin 2015).

Pada tanggal 1 Juli 2016 akhirnya pemerintah Indonesia mengesahkan aturan mengenai *tax amnesty* yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Menurut Alm (1998) kebijakan *tax amnesty* berpotensi mendorong kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary compliance*) di masa yang akan datang setelah *tax amnesty* dilakukan. Masih barunya kebijakan ini di Indonesia, menjadikannya sebagai fenomena yang menarik untuk diteliti.

Penelitian yang dilakukan oleh Alm (1998) menjelaskan bahwa *tax amnesty* berpengaruh terhadap kepatuhan pajak akan tetapi berpengaruh secara jangka pendek saja. Menurut Ngadiman dan Huslin (2015) menjelaskan *tax amnesty* berpengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Pengaruh positif yang ditunjukkan oleh *tax amnesty* menunjukkan bahwa apabila *tax amnesty* mengalami kenaikan maka angka kepatuhan Wajib Pajak akan mengalami kenaikan pula. Kebijakan *tax amnesty* agar tidak menimbulkan persepsi bahwa hanya memberikan pengaruh jangka pendek dan dapat meningkatkan kepatuhan pajak maka dalam penelitian Alm, McKee, dan Beck (1990) menjelaskan bahwa *tax amnesty* dapat

meningkatkan kepatuhan pajak di masa depan jika disertai dengan penegakan dan hukuman yang kuat bagi para pelanggar atau pengelak pajak. Artinya kebijakan *tax amnesty* harus diberlakukan jika diikuti oleh adanya penegakan hukum yang lebih kuat serta memperbaiki administrasi perpajakan.

Dari berbagai uraian di atas, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian ini karena semakin maraknya tindakan ketidakpatuhan pajak yang terjadi terutama bagi Wajib Pajak orang pribadi. Banyaknya penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak dengan hasil penelitian yang berbeda-beda merupakan salah satu alasan ingin peneliti untuk melakukan penelitian ini dengan metode yang berbeda yaitu menggunakan metode eksperimen.

Rumusan masalah yang ingin dijawab oleh penelitian ini adalah: apakah masing-masing dari sanksi pajak dan program *tax amnesty*, serta interaksi antara sanksi pajak dan program *tax amnesty* mampu mempengaruhi berkurangnya kecenderungan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha untuk melakukan tindakan ketidakpatuhan pajak?. Penelitian ini diharapkan dapat mengisi gap riset yang ada terutama dalam hal metodologi penelitian serta juga diharapkan dapat memberikan kontribusi berupa gagasan hasil eksperimen yang paling efektif dalam meminimalkan ketidakpatuhan pajak.

Secara berurutan bagian selanjutnya artikel ini memaparkan pengembangan hipotesis, metoda penelitian, serta hasil dan pembahasan. Selanjutnya simpulan menutup rangkaian keseluruhan dari artikel ini.

2. Tinjauan Pustaka

2.1 Teori penguatan (*Reinforcement Theory*)

Teori penguatan merupakan suatu teori yang di cetuskan oleh B.F Skinner yang menjelaskan mengenai hubungan kausalitas atas perilaku dengan adanya suatu hukuman dan kompensasi. Dalam hubungannya dengan penelitian ini, teori ini dapat dikaitkan dengan kepatuhan pajak dimana pemerintah mengeluarkan suatu kebijakan atau peraturan perpajakan yang berkaitan dengan sanksi pajak dan adanya insentif berupa kebijakan *Tax Amnesty*.

Sanksi pajak dapat memotivasi para wajib pajak terhadap kepatuhan pajak dalam memperhitungkan dan membayar pajak. Dengan adanya sanksi pajak maka para wajib pajak akan termotivasi untuk selalu patuh terhadap pajak. Hal ini dikarenakan apabila Wajib Pajak tidak patuh dalam membayar atau memperhitungkan pajaknya maka akan diberikan suatu hukuman (*punishment*) baik berupa sanksi administrasi atau pidana yang akan memberikan efek jera kepada Wajib Pajak.

Sama halnya dengan sanksi pajak, insentif berupa kebijakan *tax amnesty* juga akan memotivasi para Wajib Pajak untuk selalu patuh dalam membayarkan dan memperhitungkan pajak. Dalam kebijakan *Tax Amnesty* kali ini, apabila Wajib Pajak pada tahun sebelumnya pernah melakukan kecurangan dalam perhitungan pajak (melakukan pengecilan pajak), dengan mengikuti program *Tax Amnesty* maka pajak yang seharusnya terutang dan sanksi administrasi perpajakan para Wajib Pajak akan terhapus. Artinya disini ketika para Wajib Pajak ikut program *Tax Amnesty* semua kesalahan atau ketidakpatuhan pajak selama ini akan diampuni sehingga Para Wajib Pajak akan termotivasi agar tidak melakukan ketidakpatuhan pajak.

Dengan adanya hal tersebut, para wajib pajak tidak ingin membuat suatu kesalahan (tidak patuh pajak) lagi. Dapat disimpulkan bahwa *Reinforcement Theory* dapat merangsang individu untuk merubah perilaku individu menjadi lebih baik atau sesuai dengan yang diharapkan berupa pemberian motivasi baik berupa kompensasi maupun hukuman.

2.2. Kepatuhan Pajak

Pengertian kepatuhan pajak menurut James dan Alley (2002) sebagai kesediaan Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya tanpa perlu adanya suatu pemeriksaan, investigasi seksama, peringatan ataupun ancaman dan penerapan sanksi baik hukum maupun administratif. Adapun kriteria wajib pajak patuh sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 74/PMK.03/2012 adalah sebagai berikut :

- a. Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan
- b. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak
- c. Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut
- d. Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Jadi dapat disimpulkan bahwa kepatuhan Wajib Pajak adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya sesuai dengan peraturan yang berlaku tanpa perlu diadakan pemeriksaan, investigasi seksama, peringatan ataupun ancaman dan penerapan sanksi hukum maupun administrasi.

2.3 Sanksi Pajak

Pengertian sanksi perpajakan menurut Mardiasmo (2009:57) adalah merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi, dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan. Sistem pemungutan pajak yang ada di Indonesia adalah menggunakan *self assesment system*, dimana sistem ini merupakan suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar. Untuk mengatur tindakan Wajib Pajak tersebut di butuhkan sanksi pajak sebagai rambu-rambu yang diatur dalam undang-undang perpajakan yang berlaku agar pemungutan pajak dapat berjalan dengan tertib dan sesuai dengan target yang di harapkan. Apabila suatu kewajiban perpajakan tidak dilaksanakan oleh Wajib Pajak, maka akan ada konsekuensi hukum yang harus dikenakan kepada Wajib Pajak. Konsekuensi hukum tersebut adalah pengenaan sanksi-sanksi perpajakan dimana menurut UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terdapat terdapat 2 jenis sanksi yaitu sanksi administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan sanksi pidana (Kurungan dan Penjara)

2.4 Tax Amnesty

Tax Amnesty menurut Alm (1998) *the opportunity to disclose to the authorities previously unpaid tax liability without attracting penalties*. Menurut Devano dan Rahayu (2006) pengampunan pajak (*tax amnesty*) merupakan kebijakan Pemerintah dibidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi Wajib Pajak yang tidak patuh menjadi Wajib Pajak yang patuh. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa *tax amnesty* (pengampunan pajak) adalah program kebijakan Pemerintah yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melunasi tunggakan pajaknya tanpa adanya sanksi administrasi guna meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dan penerimaan negara.

Penelitian yang dilakukan oleh Alm (1998) memaparkan beberapa hasil penerapan pengampunan pajak di beberapa negara yaitu India, Irlandia, Colombia, beberapa negara bagian Colorado Amerika Serikat. Dalam penelitian tersebut menyatakan bahwa program *tax amnesty* dapat meningkatkan kemauan membayar pajak (*willingness to pay*) dari Wajib Pajak sehingga dapat mengoptimalkan penerimaan pajak dalam jangka pendek dan meningkatkan kepatuhan pajak dalam jangka panjang.

2.5 Pengembangan Hipotesis

2.5.1 Pengaruh Sanksi Pajak Terhadap Ketidakpatuhan Pajak

Peneliti memilih variabel sanksi pajak karena adanya fenomena yang terjadi di tahun 2016. Sejak tahun tersebut Direktorat Jendral Pajak mencanangkan tahun penegakan hukum pajak dengan cara menggiatkan kegiatan pemeriksaan maupun penyidikan perpajakan sebagai langkah mengejar kewajiban pajak yang tidak atau belum dilaporkan Wajib Pajak dan akan melakukan tindakan hukum baik secara hukum administrasi pajak maupun pidana.

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi, dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan (Mardiasmo 2009:47). Sanksi pajak merupakan kebijakan dari Direktorat Jendral pajak untuk meningkatkan kepatuhan para Wajib Pajak. Allingham dan Sandmo (1972) menjelaskan bahwa sanksi perpajakan yang dikenakan pada penghasilan yang tidak di laporkan oleh Wajib Pajak akan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Semakin tinggi sanksi yang dikenakan kepada Wajib Pajak akan mendorong Wajib Pajak untuk patuh (Santoso 2008).

Persepsi Wajib Pajak mengenai sanksi pajak akan sangat berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak karena para Wajib Pajak akan merasa terbebani apabila tidak patuh terhadap perundang-undangan perpajakan maka sisa tunggakan yang belum dibayar oleh Wajib Pajak harus segera dilunasi di tambah dengan denda yang harus di terima. Muliari dan Setiawan (2011) Cahyonowati dkk., (2012) dan Hantoyo dkk., (2016) menyatakan bahwa sanksi pajak atau denda pajak memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak. Oleh karena itu sanksi pajak diduga akan berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pajak. Hal ini didukung oleh penelitian

H1: Sanksi Pajak tinggi akan mempengaruhi berkurangnya kecenderungan Wajib Pajak orang pribadi untuk melakukan tindakan ketidakpatuhan pajak dibandingkan dengan sanksi pajak yang rendah

2.5.2 Pengaruh Tax Amnesty Terhadap Ketidakpatuhan Pajak

Peneliti menggunakan variabel *tax amnesty* karena melihat fenomena-fenomena yang terjadi pada tahun 2016 tepatnya pada bulan Juli 2016 – Maret 2017 pemerintah mengeluarkan kebijakan *tax amnesty*. Kebijakan ini bertolak belakang dengan sanksi pajak dimana kebijakan sanksi pajak merupakan suatu tindakan yang berupa hukuman yang diberikan kepada orang yang melanggar peraturan sedangkan *Tax Amnesty* merupakan suatu kesempatan waktu yang terbatas pada kelompok pembayar pajak tertentu untuk dapat membayar sejumlah tertentu dan dalam jangka waktu tertentu berupa pengampunan kewajiban perpajakan (termasuk bunga dan

denda) yang berkaitan dengan masa pajak sebelumnya atau periode tertentu tanpa takut hukuman pidana.

Ngadiman dan Huslin (2015) menjelaskan bahwa *tax amnesty* dalam berbagai bentuknya ditujukan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. *Tax amnesty* juga dapat dipandang sebagai rekonsiliasi nasional untuk menghapus masa lalu Wajib Pajak yang tidak patuh dan perilaku otoritas pajak yang melanggar aturan. *Tax amnesty* akan berhasil jika terdapat justifikasi yang kuat mengapa perlu adanya *tax amnesty* (Devano dan Rahayu, 2006). *Tax amnesty* merupakan kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi Wajib Pajak yang tidak patuh menjadi patuh. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Ngadiman dan Huslin (2015) menyatakan bahwa *tax amnesty* berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan pajak. Hal yang sama dikemukakan oleh Alm (1998) menyatakan bahwa *tax amnesty* dapat meningkatkan kepatuhan pajak sukarela hanya dalam jangka pendek. Artinya kepatuhan Wajib Pajak hanya ketika kebijakan pengampunan pajak tersebut dilaksanakan. Selain itu kebijakan pengampunan pajak juga akan dapat mengurangi tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang jujur karena mereka melihat pengampunan pajak yang tidak adil.

H2: Adanya program *tax amnesty* akan memengaruhi berkurangnya kecenderungan Wajib Pajak orang pribadi untuk melakukan tindakan ketidakpatuhan pajak dibandingkan dengan tidak adanya program *tax amnesty*.

2.5.3 Pengaruh Sanksi Pajak dan Tax Amnesty Secara Bersama-Sama Terhadap Ketidakpatuhan Pajak

Kebijakan sanksi pajak dan *tax amnesty* merupakan suatu kebijakan yang bertentangan. Akan tetapi dua kebijakan ini akan berhasil jika saling mendukung. *Reinforcement theory* menjelaskan mengenai hubungan kausalitas atas perilaku dengan adanya suatu hukuman dan kompensasi. Dalam hubungannya dengan penelitian ini, teori ini dapat dikaitkan dengan kepatuhan pajak dimana pemerintah mengeluarkan suatu kebijakan atau peraturan perpajakan yang berkaitan dengan sanksi pajak dan adanya insentif berupa kebijakan *Tax Amnesty*.

Sanksi pajak dapat memotivasi para wajib pajak terhadap kepatuhan pajak dalam memperhitungkan dan membayarkan pajak. Dengan adanya sanksi pajak maka para wajib pajak akan termotivasi untuk selalu patuh terhadap pajak. Hal ini dikarenakan apabila Wajib Pajak tidak patuh dalam membayarkan atau memperhitungkan pajaknya maka akan diberikan suatu hukuman (*punishment*) baik berupa sanksi administrasi atau pidana yang akan memberikan efek jera kepada Wajib Pajak.

Sama halnya dengan sanksi pajak, insentif berupa kebijakan *tax amnesty* juga akan memotivasi para Wajib Pajak untuk selalu patuh dalam membayar dan memperhitungkan pajak. Dalam kebijakan *Tax Amnesty* kali ini, apabila Wajib Pajak pada tahun sebelumnya pernah melakukan kecurangan dalam perhitungan pajak (melakukan pengecilan pajak), dengan mengikuti program *Tax Amnesty* maka pajak yang seharusnya terutang dan sanksi administrasi perpajakan para Wajib Pajak akan terhapus. Dengan adanya hal tersebut para wajib pajak tidak ingin membuat suatu kesalahan (tidak patuh pajak) lagi. Dapat disimpulkan bahwa berdasarkan *Reinforcement Theory*, individu dapat terangsang untuk mengubah perilakunya menjadi lebih baik atau sesuai dengan yang diharapkan berupa pemberian motivasi baik berupa kompensasi maupun hukuman.

Tax amnesty harus dipublikasikan secara masif dengan pesan agar para wajib pajak yang tidak patuh mengikuti *tax amnesty* karena setelah *tax amnesty* akan diberlakukan sanksi yang tegas bagi mereka yang tidak patuh sehingga program *tax amnesty* bukan menjadi suatu program yang hanya bersifat jangka pendek dan bukan sebagai suatu kebijakan yang bersifat sementara. Dengan adanya sanksi pajak dan *tax amnesty* diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Ngadiman dan Huslin (2015) sanksi pajak dan *tax amnesty* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak. Penelitian Alm dkk., (1990) menjelaskan bahwa *tax amnesty* dapat meningkatkan kepatuhan pajak di masa depan jika disertai dengan penegakan dan hukuman yang kuat bagi para pelanggar atau pengelak pajak. Artinya kebijakan *tax amnesty* harus diberlakukan jika diikuti oleh adanya penegakan hukum yang lebih kuat serta memperbaiki administrasi perpajakan

H3: Sanksi pajak yang tinggi dan adanya program *tax amnesty* akan mempengaruhi berkurangnya kecenderungan Wajib Pajak orang pribadi untuk melakukan tindakan ketidakpatuhan pajak.

3. Metoda Penelitian

3.1 Desain Eksperimen

Penelitian ini menggunakan metoda eksperimen laboratorium dengan pola faktorial 2 x 2 antar subyek (*between-subject*). Faktor pertama adalah sanksi pajak dengan level tinggi dan rendah, sedangkan faktor kedua adalah program *tax amnesty* dengan level ada dan tidak ada. Seluruh partisipan ditugaskan secara random ke dalam setiap sel.

Tabel 1. Desain Eksperimen 2 x 2

Tax Amnesty	Sanksi Pajak	
	Tinggi	Rendah
Ada	Grup 1	Grup 2
Tidak	Grup 3	Grup 4

3.2 Partisipan Eksperimen

Partisipan eksperimen pada penelitian ini adalah mahasiswa S1 jurusan akuntansi yang sudah lulus mata kuliah perpajakan di Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga. Alasan pemilihan partisipan mahasiswa yang akan dijadikan sebagai penyuluh dari wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha adalah karena peneliti tidak bermaksud untuk menggeneralisasikan hasil penelitian namun lebih ke pengujian teori yang menerangkan hubungan kausalitas. Disamping itu, variabel dependen dalam penelitian ini bersifat *general judgment* sehingga apabila menggunakan partisipan berupa wajib pajak yang sesungguhnya, variabel berupa pengalaman dikhawatirkan turut mengganggu hasil penelitian.

3.3 Tugas Dan Prosedur Eksperimen

Partisipan diskenariokan dalam suatu kasus proses pengambilan keputusan seorang wajib pajak yang melakukan kegiatan usaha dimana partisipan diminta untuk memutuskan apakah akan melaporkan penghasilan bruto dan PPH akhirnya sesuai dengan realisasi yang telah terjadi atau tidak di tahun 2016. Instrumen eksperimen dari penelitian ini merupakan adaptasi dan modifikasi dari penelitian Alm, dkk. (1990) dan Alm, dkk. (1992). Instrumen Material kasus dalam penelitian ini telah mengalami modifikasi antara lain perubahan mata uang asing dolar menjadi rupiah, jenis usaha Wajib Pajak dan peraturan-peraturan perpajakan yang disesuaikan dengan peraturan perpajakan di Indonesia serta pertanyaan manipulasi yang digunakan untuk menguji internalisasi terkait manipulasi sanksi pajak dan *tax amnesty*.

Sebelum pelaksanaan eksperimen inti, uji validitas instrumen dilakukan dalam dua tahap, yaitu *focus group discussion (FGD)* dan *pilot test*. Pelaksanaan eksperimen inti meliputi langkah-langkah pelaksanaan eksperimen, cek manipulasi, dan pengisian data demografi. Pada sesi pelaksanaan eksperimen inti, tahapan yang dilakukan adalah dengan urutan pembukaan dan pengisian *informed consent*, pembagian dan pembacaan instruksi eksperimen, pembagian paket material kasus, pengerjaan material kasus inti, pengerjaan cek manipulasi, pengisian data demografi, pembagian kudapan, dan berakhir dengan *de-briefing*.

3.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah ketidakpatuhan pajak. Hal ini diproksikan dalam bentuk preferensi keputusan Wajib Pajak orang pribadi untuk membayar atau memperhitungkan pajak yang harus dibayarkan dengan memilih salah satu dari dua opsi yang di tawarkan. Opsi pertama (Opsi A) merupakan opsi yang mengindikasikan bahwa segala perhitungan pajak dan transaksi yang terjadi tidak ada penyelewengan di dalamnya. Sedangkan opsi kedua (Opsi B) merupakan opsi yang mengindikasikan bahwa dalam perhitungan pajak dan transaksi yang terjadi terdapat penyelewengan di dalamnya. Setelah memilih opsi tersebut partisipan akan diberikan suatu pertanyaan seberapa yakin terhadap pemilihan opsi tersebut dengan 10 skala. Skala 1-5 merepresentasikan Opsi B (partisipan memutuskan untuk tidak patuh). Semakin rendah semakin yakin untuk tidak patuh. Sedangkan dan skala 6-10 merepresentasikan Opsi A (partisipan memutuskan untuk patuh). Semakin tinggi angka yang dipilih menunjukkan partisipan semakin yakin untuk patuh. Respon inilah yang akan digunakan untuk analisis statistik.

Terdapat dua variabel independen pada penelitian ini, yang pertama adalah sanksi pajak yang diukur dengan dua level yakni tinggi dan rendah. Variabel sanksi pajak dalam penelitian ini diberikan kepada partisipan penelitian dengan cara memberikan suatu informasi yang tertulis mengenai kondisi sanksi pajak jika partisipan melakukan penyelewengan terhadap perhitungan pajak. Sanksi pajak yang tinggi adalah berupa 2x lipat dari jumlah pajak yang belum dibayarkan dan sanksi pidana kurungan paling singkat tiga bulan atau paling lama satu tahun dengan penekanan kalimat berupa "sanksi yang sangat berat...". Sedangkan sanksi pajak yang rendah adalah berupa denda administrasi sebesar 2% dari jumlah pajak yang belum dibayarkan tanpa ada hukuman pidana dengan penekanan kalimat berupa "sanksi yang hanya berupa.."

Variabel independen kedua adalah *tax amnesty* yang diukur dengan dua level yakni ada dan tidak ada. Manipulasi adanya kebijakan *tax amnesty* diberikan di awal cerita setelah ilustrasi tentang sanksi pajak dan pengecilan pendapatan yang dilakukan partisipan di tahun 2013-2015. Setelah itu partisipan diminta untuk memilih apakah akan ikut program *tax amnesty* atau tidak. Diberikannya pertanyaan tersebut bertujuan agar partisipan lebih terinternalisasi dengan manipulasi *tax amnesty* yang diberikan. Respon dari pertanyaan tersebut tidak akan dianalisis. Untuk grup yang tidak memperoleh manipulasi *tax amnesty*, informasi setelah sanksi pajak dan pengecilan pendapatan tersebut langsung dilanjutkan dengan informasi mengenai peredaran bruto dan PPH final untuk tahun 2016 serta keputusan untuk memperhitungkan pendapatan sesuai realisasi atau tidak (respon kepatuhan).

3.5 Cek Manipulasi

Dalam penelitian ini, pengecekan manipulasi dilakukan dengan cara memberikansoal kepada partisipan sebanyak 3 buah berupa pernyataan. Partisipan diminta untuk memilih salah satu pertanyaan yang paling tepat menggambarkan kondisi yang ia alami dalam material kasus.

Dua pertanyaan manipulasi adalah berkaitan dengan sanksi pajak yang mereka terima. Pertanyaan pertama adalah terkait sanksi pajak apa yang diberikan. Yang kedua adalah berkaitan dengan persepsi mereka tentang sanksi pajak yang telah diperoleh. Diberikannya pertanyaan ini adalah hal yang penting untuk mencegah partisipan yang, misal, sebenarnya menerima sanksi pajak yang tinggi namun justru mempersepsikan sanksi pajak tersebut adalah rendah. Begitu pula sebaliknya. Selanjutnya untuk pertanyaan ketiga adalah terkait dengan adanya program *tax amnesty*. Partisipan dinyatakan lolos cek manipulasi apabila mereka benar semua dalam menjawab pertanyaan yang diberikan.

3.6 Teknik Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Sebelum dilakukan uji hipotesis, data akan dianalisis terlebih dahulu secara deskriptifnya. Teknik analisis data *two-way ANOVA* dan *ANCOVA* digunakan untuk menguji hipotesis dengan aplikasi statistika *SPSS version 21*.

4. Hasil Dan Pembahasan

Sebanyak 134 mahasiswa berpartisipasi dalam eksperimen penelitian ini, namun demikian terdapat 27 partisipan yang tidak lolos cek manipulasi, sehingga menyisakan 107 data observasi yang dapat dianalisis. Tabel 3.2 menyajikan distribusi dan data demografi partisipan eksperimen secara lebih detail.

4.1 Pengujian Randomisasi

Pertama, untuk variabel demografi berupa jenis kelamin, setelah diuji dengan menggunakan Chi-square ($df= 8; n= 107$) ditemukan terdapat perbedaan signifikan antarsel ($Pearson X^2= 16,55; p<0,04$). Hal ini menunjukkan bahwa terdapat kemungkinan variabel berupa jenis kelamin belum terandomisasi. Oleh karenanya, variabel ini nantinya akan dimasukkan sebagai kovariat saat melakukan pengujian tambahan dengan menggunakan ANCOVA.

Selanjutnya untuk variabel demografi berupa pengalaman kerja, hasil dari uji Chi-square ($df= 8; n=107$) menunjukkan ketiadaan perbedaan signifikan ($Pearson X^2= 9,09; p>0,3$). Terakhir

untuk variabel demografi berupa usia, setelah diuji dengan menggunakan ANOVA ($df= 2$; $n=107$) menunjukkan ketiadaan perbedaan signifikan ($F= 2,04$; $p>0,1$).

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa randomisasi yang berkaitan dengan usia dan pengalaman kerja telah berjalan dengan efektif. Bahwa artinya penempatan partisipan ke dalam grup eksperimen berhasil dilakukan secara acak tanpa memperhatikan variabel individu atau demografi yang melekat pada partisipan.

Tabel 4.1. Data Demografi Partisipan Eksperimen

Keterangan	Rincian di Keseluruhan Grup dan di Masing-masing Grup			
Jenis Kelamin	Keseluruhan Grup			
	Pria (P)= 35 partisipan		Wanita(W)= 72 partisipan	
Jenis Kelamin	Masing-masing Grup			
	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4
	L= 11	L= 6	L= 10	L= 8
	P= 19	P= 17	P= 16	P= 20
Usia	Keseluruhan Grup			
	19-21 tahun= 66 partisipan		<i>Min</i> = 19	
	22-24 tahun= 35 partisipan		<i>Max</i> = 27	
	>24 tahun= 6 partisipan		<i>Mean</i> = 21,24	
			<i>Std</i> = 1,893	
	Masing-masing Grup			
	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4
	19-21= 19	19-21= 12	19-21= 19	19-21= 16
	22-24= 10	22-24= 10	22-24= 7	22-24= 8
	>24 = 1	>24 =1	>24 = -	>24 = 4
<i>Min</i> = 19	<i>Min</i> = 19	<i>Min</i> = 19	<i>Min</i> = 19	
<i>Max</i> = 26	<i>Max</i> = 26	<i>Max</i> = 24	<i>Max</i> = 27	
<i>Mean</i> = 21,07	<i>Mean</i> = 21,57	<i>Mean</i> = 20,77	<i>Mean</i> = 21,61	
<i>Std</i> = 1,596	<i>Std</i> = 1,950	<i>Std</i> = 1,478	<i>Std</i> = 2,393	
Pengalaman Kerja	Keseluruhan Grup			
	Pernah Bekerja (P) = 38 partisipan		Belum Pernah Bekerja (B) = 69 partisipan	
	Masing-masing Grup			
	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4
	P= 10 B= 20	P= 10 B= 13	P= 5 B= 21	P= 13 B= 15

4.2 Pengujian Hipotesis

Sebelum dilakukan pemaparan tentang hasil pengujian hipotesis, akan ditampilkan terlebih dahulu statistik deskriptif atas respon tingkat kepatuhan di masing-masing grup maupun di keseluruhan grup. Nilai *mean* yang semakin tinggi menunjukkan respon kepatuhan yang semakin tinggi.

Dapat dilihat berdasarkan tabel 4.1 di bawah, bahwa respon kepatuhan tertinggi terjadi pada Grup 2 yakni sebesar 8,65. Disusul berturut-turut untuk Grup 1 dan Grup 3, sedangkan

Grup 4 memiliki nilai kepatuhan yang paling rendah. Hipotesis 1 penelitian ini menguji tentang *main effect* dari variabel sanksi pajak terhadap kepatuhan, dengan kata lain apakah terdapat perbedaan keputusan kepatuhan antara partisipan yang diberikan sanksi pajak tinggi dengan partisipan yang diberikan sanksi pajak rendah. Hasil uji hipotesis menunjukkan hasil yang signifikan untuk variabel sanksi pajak ($F = 6,256$, $p < 0,015$). Dapat dilihat bahwa nilai rata-rata keputusan partisipan yang diberikan sanksi pajak tinggi adalah 8,43 sedangkan nilai rata-rata keputusan partisipan yang diberikan sanksi pajak rendah adalah 7,65. Signifikannya hasil uji hipotesis untuk variabel sanksi pajak menunjukkan bahwa kedua nilai tersebut berbeda signifikan, dengan demikian Hipotesis 1 terdukung.

Tabel 4.2. Statistik Deskriptif Respon Kepatuhan

		<u>Sanksi Perpajakan</u>		
		<i>Tinggi</i>	<i>Rendah</i>	
<u>Tax Amnesty</u>	<i>Ada</i>	Grup 1 (N= 30) Mean= 8,47 Std= 1,613	Grup 2 (N= 23) Mean= 8,65 Std= 1,152	N= 53 Mean= 8,55 Std= 1,422
	<i>Tidak Ada</i>	Grup 3 (N=26) Mean= 8,38 Std= 1,651	Grup 4 (N=28) Mean= 6,82 Std= 2,894	N= 54 Mean= 7,57 Std= 2,485
		N= 56 Mean= 8,43 Std= 1,616	N= 51 Mean= 7,65 Std= 2,440	N= 107 Mean= 8,06 Std= 2,078

Tabel 4.3. Hasil Pengujian Hipotesis ANOVA 2x2

Sumber	df	Mean Square	F	Sig.
<i>Corrected Model</i>	3	58,719	5,053	0,003
<i>Intercept</i>	1	6920,432	1786,724	0,000
X1 (Sanksi Pajak)	1	24,232	6,256	0,014**
X2 (<i>Tax Amnesty</i>)	1	12,571	3,245	0,075*
X1*X2	1	20,253	5,229	0,024**
<i>Error</i>	103	398,945		
<i>Total</i>	107			
<i>Corrected Total</i>	106			

$R^2 = 0,128$ ($Adjusted R^2 = 0,103$)

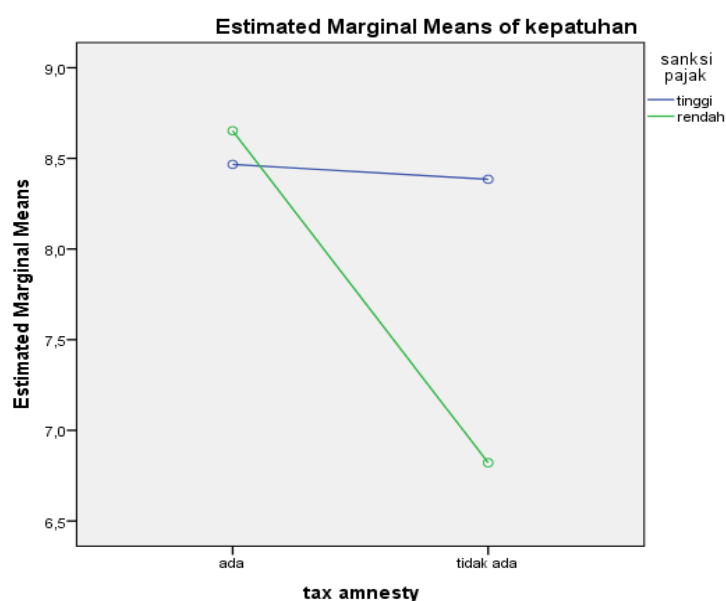
Keterangan: * = signifikan pada taraf 10%; ** = signifikan pada taraf 5%.

Selanjutnya hipotesis 2 penelitian ini menguji tentang *main effect* dari variabel *tax amnesty* terhadap kepatuhan. Hasil uji hipotesis menunjukkan hasil yang signifikan untuk variabel *tax amnesty* ($F = 3,245$, $p < 0,076$). Dapat dilihat bahwa nilai rata-rata keputusan partisipan yang diberikan manipulasi terdapat *tax amnesty* adalah 8,55 sedangkan nilai rata-rata keputusan partisipan yang tidak diberikan *tax amnesty* adalah 7,57. Signifikannya hasil uji

hipotesis untuk variabel *tax amnesty* menunjukkan bahwa kedua nilai tersebut berbeda signifikan, dengan demikian Hipotesis 2 juga terdukung.

Terakhir untuk Hipotesis 3 adalah berkaitan dengan *interaction effect* antara variabel sanksi pajak dengan *tax amnesty*. Hasil uji hipotesis menunjukkan hasil yang signifikan ($F=5,229$; $p<0,025$). Plot interaksi dapat dilihat pada Gambar 4.1. di atas. Kembali lagi pada Tabel 4.5, terlihat bahwa selisih nilai kepatuhan antara grup 1 dan 3 adalah 0,09, sedangkan selisih nilai kepatuhan antara grup 2 dan 4 adalah 1,83. Dapat dilihat bahwa interaksi terjadi pada level terdapat *tax amnesty* dengan sanksi pajak yang rendah.

Gambar 1. Plot Interaksi Sanksi Pajak*Tax Amnesty



Meskipun hasil uji interaksi adalah signifikan, namun tidak sesuai dengan arah yang dihipotesiskan. Hipotesis 3 memprediksi bahwa sanksi pajak dan *tax amnesty* akan bersama-sama memengaruhi berkurangnya ketidakpatuhan pajak dengan level sanksi pajak yang tinggi dan ada *tax amnesty*. Namun hasil penelitian menunjukkan interaksi terjadi pada level sanksi pajak yang rendah dan ada *tax amnesty*. Hal tersebut memiliki makna bahwa kehadiran sanksi pajak yang rendah akan mengurangi ketidakpatuhan partisipan di bawah kondisi terdapat *tax amnesty*. Dengan demikian, karena tidak sesuai dengan arah yang dihipotesiskan, maka hipotesis 3 tidak terdukung.

Sebelum bagian ini diakhiri, akan dipaparkan terlebih dahulu tentang hasil uji tambahan dengan menggunakan ANCOVA. Seperti yang telah dijelaskan pada bagian Pengujian randomisasi, ditemukan bahwa jenis kelamin memiliki perbedaan signifikan antar sel. Hal tersebut menunjukkan bahwa terdapat kemungkinan variabel berupa jenis kelamin belum terandomisasi. Dengan kata lain terdapat kemungkinan bahwa pria dan wanita akan berbeda

tingkat kepatuhan pajaknya (tanpa memperhatikan manipulasi apa yang diberikan). Seperti yang ditemukan oleh Narsa dan Prananjaya (2017), bahwa dalam hal pengambilan keputusan etis, responden yang berjenis kelamin perempuan cenderung lebih etis baik pada tahapan *ethical recognition*, *ethical judgment*, dan *ethical intention*.

Oleh karenanya, variabel jenis kelamin akan dimasukkan sebagai kovariat pada uji ANCOVA. Hal ini dilakukan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa memang variabel dependen hanya dipengaruhi oleh variabel independen yang dimanipulasikan.

Tabel 4.4. Hasil Pengujian Hipotesis ANCOVA

Sumber	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	4	15,462	3,985	0,005
Intercept	1	581,301	149,800	0,000
X1 (Sanksi Pajak)	1	11,105	2,862	0,094*
X2 (Tax Amnesty)	1	24,619	6,344	0,013**
X1*X2	1	20,311	5,234	0,024**
Jenis Kelamin	1	3,131	0,807	0,371
Error	102	3,881		
Total	107			
Corrected Total	106			

R squared= 0,135 (*Adjusted R Squared*= 0,101)

Keterangan: *= signifikan pada taraf 10%; **= signifikan pada taraf 5%.

Berdasarkan hasil uji ANCOVA yang telah dilakukan, yang mana hasilnya dapat dilihat pada Tabel 4.3 di atas, diketahui bahwa setelah jenis kelamin dimasukkan sebagai variabel kovariat, ia memiliki hasil yang tidak signifikan ($F = 0,807$; $p > 0,3$). Hasil tersebut memiliki makna bahwa jenis kelamin tidak berpengaruh terhadap variabel kepatuhan yang diuji. Artinya kepatuhan pajak yang diuji pada penelitian ini tidak turut dipengaruhi oleh jenis kelamin

4.3 Diskusi Hasil Penelitian

Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan sebelumnya menunjukkan bahwa telah terdukungnya *main effect* dari sanksi pajak. Hal ini menjelaskan bahwa sanksi pajak dapat memitigasi tindakan Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha terhadap tindakan ketidakpatuhan pajak. Variabel sanksi pajak dalam eksperimen ini mempunyai dua level yaitu terdapat sanksi pajak yang tinggi dan sanksi pajak yang rendah. Berdasarkan hasil *post-hoc* menjelaskan bahwa dari kedua level tersebut yang dapat memitigasi tindakan ketidakpatuhan pajak pada Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha ketika diberikan sanksi pajak yang tinggi yaitu berupa sanksi administrasi berupa kenaikan dua kali lipat dari jumlah pajak yang belum dibayarkan dan adanya sanksi pidana kurungan paling singkat tiga bulan atau paling lama satu tahun. Hal ini ditunjukkan dengan nilai mean yang

paling tinggi (8,43) yaitu sanksi pajak yang tinggi dibandingkan dengan sanksi pajak yang rendah (7,65).

Allingham dan Sandmo (1972) menjelaskan bahwa sanksi pajak yang dikenakan atas penghasilan yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak akan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa dengan adanya sanksi pajak dapat memitigasi tindakan ketidakpatuhan pajak. Sanksi pajak merupakan salah satu tindakan Direktorat Jendral Pajak untuk mencegah para Wajib Pajak Orang Pribadi tidak melanggar peraturan perundangan. Dengan adanya sanksi pajak dapat mengontrol tindakan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan memberikan suatu rambu-rambu yang telah tercantum di dalam Undang-Undang Perpajakan.

Penerapan sanksi pajak ini menyebabkan Wajib Pajak akan patuh dikarenakan adanya suatu tekanan yang diberikan kepada mereka. Para Wajib Pajak akan mempertimbangkan tindakan mereka apabila melakukan kecurangan dalam memperhitungkan perpajakannya. Apabila seorang wajib pajak melakukan kecurangan dalam memperhitungkan pajaknya, salah satu contohnya adalah dengan cara mengecilkan suatu pendapatan. Jika tindakan kecurangan yang dilakukan oleh wajib pajak diketahui oleh pihak fiskus maka akan dikenai sanksi. Sanksi pajak tersebut akan menimbulkan suatu tunggakan pajak yang akan membebani para wajib pajak. Semakin banyak tunggakan pajak yang harus dibayar sebagai konsekuensi atas kecurangan pajak yang telah dilakukan maka semakin berat wajib pajak untuk melunasinya. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Santoso (2008) menjelaskan bahwa semakin tinggi sanksi pajak yang diberikan maka semakin patuh wajib pajaknya. Doran (2009) menjelaskan sanksi pajak dan denda pajak memiliki hubungan yang sangat kuat terhadap kepatuhan pajak bahkan para Wajib Pajak yang berani melakukan penggelapan pajak karena tidak adanya sanksi pajak atau sanksi pajak yang diberikan kecil. Kedua penelitian tersebut searah dengan apa yang telah dihipotesiskan pada penelitian ini yaitu Sanksi pajak yang tinggi dapat memitigasi adanya tindakan ketidakpatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha. Sanksi pajak yang tinggi akan membuat para wajib pajak merasa terbebani dan takut apabila melakukan tindakan ketidakpatuhan karena akan menimbulkan tunggakan pajak yang semakin besar pula.

Tidak hanya *Main Effect* atas sanksi pajak dalam penelitian ini yang terdukung, *Main effect* atas *Tax Amnesty* juga terdukung. Hal ini juga menjelaskan bahwa *Tax Amnesty* dapat memitigasi tindakan ketidakpatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha. Dalam penelitian ini terdapat dua level dari *Tax Amnesty* yaitu adanya *Tax Amnesty* dan tidak adanya *Tax Amnesty*. Hasil *post-hoc* menjelaskan bahwa dari kedua level *Tax Amnesty* yang paling efektif dalam memitigasi tindakan ketidakpatuhan wajib pajak ketika adanya kebijakan *Tax Amnesty* dibandingkan dengan tidak adanya kebijakan *Tax Amnesty*. Hal tersebut ditunjukkan dengan nilai mean keputusan untuk patuh yang paling tinggi (8,55) yaitu

adanya kebijakan *Tax Amnesty* dibandingkan dengan tidak adanya kebijakan *Tax Amnesty* (7,57).

Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Ngadiman dan Huslin (2015) yang menjelaskan bahwa *Tax Amnesty* berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Dalam penelitian tersebut juga menjelaskan bahwa kebijakan *Tax Amnesty* dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. *Tax Amnesty* merupakan suatu kebijakan pemerintah dalam bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar suatu tebusan dalam jumlah tertentu (Devano dan Rahayu 2006). Berdasarkan penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa *Tax Amnesty* merupakan program kebijakan Pemerintah yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melunasi tunggakan pajaknya tanpa adanya sanksi administrasi guna meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dan penerimaan negara.

Tax Amnesty dapat dikatakan merupakan suatu insentif yang diberikan kepada para Wajib Pajak berupa penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan, serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan dengan cara mengungkapkan harta yang diperoleh pada tahun 2015 dan sebelumnya yang belum dilaporkan dalam SPT. Dengan adanya insentif berupa kompensasi atau imbalan tersebut akan menimbulkan suatu motivasi Wajib Pajak terhadap kepatuhan dalam melakukan pembayaran dan memperhitungkan pajak dengan benar.

Apabila Wajib Pajak pada tahun sebelumnya pernah melakukan kecurangan dalam perhitungan pajak (melakukan pengecilan pajak), dengan mengikuti program *Tax Amnesty* semua kesalahan atau ketidakpatuhan pajak selama ini akan diampuni sehingga Para Wajib Pajak akan termotivasi agar tidak melakukan ketidakpatuhan pajak. Menurut Setyaningsih dan Okfitasari (2016), dengan adanya program *Tax Amnesty* dapat mengurangi respon Wajib Pajak terhadap aparat perpajakan yang selalu bersikap sewenang-wenang sehingga Wajib Pajak akan *respect* terhadap para aparat perpajakan dan akan termotivasi untuk tidak melakukan kecurangan atau penggelapan pajak..

Selanjutnya hasil paling penting dari penelitian ini adalah terkait interaksi. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini menunjukkan bahwa telah ditemukan *interaction effect* signifikan, namun tidak pada arah yang dihipotesiskan sehingga hipotesis tidak terdukung terdukung. Awalnya dihipotesiskan bahwa sanksi pajak yang tinggi dan adanya *Tax Amnesty* dapat memitigasi tindakan ketidakpatuhan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan usaha namun ternyata interaksi yang terjadi dalam penelitian ini terjadi pada level sanksi pajak yang rendah dan adanya *Tax Amnesty*. Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha akan tinggi jika dua level berinteraksi pada sanksi pada yang rendah dan adanya kebijakan pemerintah berupa *tax amnesty*.

Hasil interaksi yang muncul dalam penelitian sebenarnya logis dan beralasan. Hal yang mungkin dapat menjadi penjelasan bahwa kepatuhan Wajib Pajak tidak bisa diperoleh dengan menggabungkan antara penerapan sanksi pajak yang tinggi dan adanya *Tax Amnesty* karena kedua hal tersebut merupakan suatu kebijakan yang bertolak belakang.

Kebijakan *Tax Amnesty* merupakan suatu kebijakan yang dikeluarkan oleh pemerintah yang memberikan pengampunan pajak berupa penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan, serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan atas harta yang belum pernah diungkapkan pada tahun 2015 dan sebelumnya. Sanksi pajak yang tinggi merupakan kebijakan pemerintah dengan memberikan sanksi yang lebih tinggi kepada para Wajib Pajak dengan memberikan efek jera. Jika kedua kebijakan ini dilaksanakan secara bersama-sama antara sanksi pajak yang tinggi dan *Tax Amnesty* maka akan meningkatkan kepatuhan. Akan tetapi kebijakan ini akan lebih efektif jika sanksi pajak yang rendah dan adanya *Tax Amnesty* dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Hal ini dikarenakan jika para Wajib Pajak diberikan pengampunan pajak akan tetapi diancam dengan adanya sanksi yang tinggi akan membuat Wajib Pajak merasa sangat terbebani.

Sanksi pajak yang tinggi bersamaan dengan *tax amnesty*, tidak membuat para Wajib Pajak merasa takut – bahkan justru merasa malas untuk patuh – karena sebenarnya hanya dengan adanya *Tax Amnesty* Wajib Pajak akan termotivasi untuk patuh terhadap peraturan perpajakan akibat adanya suatu insentif berupa penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan, serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan. Permasalahan akan timbul jika kebijakan *Tax Amnesty* dibarengkan dengan kebijakan sanksi pajak yang tinggi yang akan membuat para Wajib Pajak berpikiran bahwa kebijakan ini akan membuat para wajib pajak terbebani, takut, dan tidak terlalu tertarik untuk patuh karena sebelumnya sudah diberikan suatu insentif pengampunan pajak namun masih diancam dengan sanksi pajak yang tinggi sehingga membuat Wajib Pajak akan semakin memberontak.

Berbeda jika kebijakan *Tax Amnesty* dikombinasikan dengan sanksi pajak yang rendah. Wajib Pajak akan merasa senang serta termotivasi dan dengan begitu mereka akan patuh terhadap peraturan perpajakan. Sanksi Pajak yang tinggi baru dapat memitigasi jika tidak dikombinasikan dengan kebijakan apapun (*Full Law Enforcement*) seperti yang sudah dijelaskan di *Main Effect* sebelumnya mengenai variabel sanksi pajak. Dengan demikian dapat disimpulkan apabila kepatuhan pajak dapat diperoleh dengan pendekatan *full law enforcement*. Namun demikian, cara yang menggunakan pendekatan motivasional berupa insentif hanya dapat efektif jika tidak dikombinasikan dengan *full law enforcement*.

5. Simpulan, Keterbatasan, dan Saran

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini berhasil memberikan bukti empiris bahwa masing-masing dari sanksi pajak yang tinggi dan adanya program *tax amnesty* secara sendirinya dapat memitigasi ketidakpatuhan wajib pajak. Yang menarik, ketika sanksi pajak dan *tax amnesty* diuji bersama-sama, interaksi yang terjadi adalah pada level sanksi pajak yang rendah dan ada program *tax amnesty*. Hal tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pajak dapat tercapai lebih efektif dengan mengkombinasikan cara *motivational* baik yang bersifat insentif (yakni berupa *tax amnesty*) maupun dengan cara *motivational* yang bersifat ancaman (yakni berupa sanksi pajak). Namun demikian cara *motivational* berupa insentif tersebut tidak akan efektif dalam mengurangi ketidakpatuhan pajak jika dikombinasikan dengan ancaman berupa sanksi pajak dengan level tinggi (*highenforcement*), melainkan justru akan efektif ketika dikombinasikan dengan *low enforcement*.

5.2. Keterbatasan

Penelitian ini juga tidak luput dari beberapa keterbatasan. Pertama, hasil dari penelitian yang menggunakan metoda eksperimen memiliki validitas internal yang baik, namun tidak untuk validitas eksternal yang diperoleh. Dengan demikian, perlu kehati-hatian dalam menggeneralisasikan hasil penelitian. Kedua, eksperimen laboratorium khas dengan penggunaan kasus dan prosedur yang disajikan dalam bentuk ilustrasi yang jauh lebih sederhana dari kondisi nyata di lapangan. Ketiga, masih terdapat kemungkinan bias yang disebabkan oleh hal teknis, seperti beberapa kelas yang dimasuki peneliti merupakan kelas malam, sehingga terdapat kemungkinan kondisi fisik partisipan yang telah lelah dan ingin segera pulang dapat menjadi bias terhadap respon eksperimen yang diberikan.

5.3. Saran

Tax amnesty merupakan fenomena menarik dalam perpajakan, terlebih di Indonesia, sehingga banyak sekali peluang yang dapat dieksplorasi untuk meneliti *tax amnesty*. Penelitian selanjutnya dapat melakukan eksperimen yang spesifik membahas faktor-faktor yang dapat memengaruhi wajib pajak dalam mengikuti program *tax amnesty*. Selanjutnya, berdasarkan temuan dari penelitian ini, penelitian selanjutnya dapat mengeksplorasi secara lebih mendalam kombinasi antara variabel *motivational* yang bersifat insentif dengan variabel *motivational* yang

bersifat ancaman selain dari yang diuji pada penelitian ini. Misalkan untuk insentif dapat berupa imbalan bunga dan lain sebagainya.

Daftar Pustaka

- Alabede, J. O., Arifin, Z. B. Z., dan Idris, K. M. 2011. The Moderating Effect of Financial Condition on the Factors Influencing Taxpayer's Compliance Behaviour in Nigeria. *Journal Finance And Management In Public Service*, 1(2), 42-53.
- Ali, M. M., Cecil, H. W., dan Knoblett, J. A. 2001. The Effects Of Tax Rates And Enforcement Policies On Taxpayer Compliance: A Study Of Self-Employed Taxpayers. *Antlantic Economic Journal* 29(2), 186-202.
- Allingham, M. G., dan Sandmo, A. 1972. Income Tax Evasion : A Theoretical Analysis. *Journal Of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J. 1998. Tax Policy Analysis : The Introduction Of A Russian Tax Amnesty. *Working Paper* 98-6.
- Alm, J., Jackson, B. R., dan Mckee, M. 1992. Estimating The Determinants Of Taxpayer Compliance With Experimental Data. *National Tax Journal*, 45(107-114).
- Alm, J., McKee, M., dan Beck, W. 1990. Amazing Grace : Tax Amnesties And Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Ardani, M. N. 2010. *Pengaruh Kebijakan Sunset Policy Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Di Kanwil Direktorat Jendral Pajak Jawa Timur I Surabaya)*. (Magister Ilmu Hukum), Universitas Diponegoro Semarang.
- Arum, H. P. 2012. *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pelayanan Fiskus, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Melakukan Kegiatan Usaha Dan Pekerjaan Bebas (Studi di Wilayah KPP Pratama Cilacap)*. (S1), Universitas Diponegoro, Semarang.
- Bobek, D. D., dan Hageman, A. M. 2013. Analyzing The Role Of Social Norms In Tax Compliance Behavior *J. Bus Ethics*.
- Bobek, D. D., dan Hatfield, R. C. 2003. An Investigation of the Theory Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. *Behavioral Research In Accounting*, 15, 13-38.
- Boylan, S. J. 2010. Prior Audits and Taxpayer Compliance: Experimental Evidence on the Effect of Earned Versus Endowed Income. *Journal Of The American Taxation Association*, 32(1), 73-78.
- Cahyonowati, N., Ratmono, D., dan Faisal. 2012. Peranan Etika, Pemeriksaan, Dan Denda Pajak Untuk Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 136-153.
- Davoodi, H., dan Zou, H. F. 1998. Fiscal Decentralization And Economic Growth : A Cross-Country Study. *Journal Of Urban Economics*, 43, 244-257.
- Devano, S., dan Rahayu, S. K. 2006. *Perpajakan : Konsep, Teori, Dan Isu* Jakarta: Kencana.
- Eshag, E. 1983. *Fiscal And Monetary Policies And Problem In Developing Countries* Cambridge: Cambridge University Press.
- Ghosh, D., dan Crain, T. L. 1996. Experimental Investigation Of Ethical Standard And Perceived Probability Of Audit On Intentional Noncompliance. *Behavioral Research In Accounting*, 8.

- Hammar, H., Jagers, S. C., dan Nordblom, K. 2005. Tax Evasion And The Importance Of Trust. *Working Paper In Economics No. 179*.
- Hantoyo, S. S., Kertahadi, dan Handayani, S. R. 2016. Pengaruh Penghindaran Pajak Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi pada Wajib Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tegal). *Jurnal Perpajakan*, 9(1).
- Harmenita, R., Musadieg, M. A., dan Ruhana, I. 2016. Pengaruh Kualitas Pelayanan Fiskus Terhadap Reinventing Policy Dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Perpajakan*, Vol 9(1).
- Hutagaol, J., Winarko, W. W., dan Pradipta, A. 2007. Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak. *Akuntabilitas*, 6(2), 186-193.
- Indrajaya, B. 2015. Antara Sunset Policy Dan Reinventing Policy. *Indonesia Tax review*.
- Iqbal, M. 2015. Pajak Sebagai Ujung Tombak Pembangunan Retrieved 23 April, 2016, from <http://www.pajak.go.id/content/article/pajak-sebagai-ujung-tombak-pembangunan>
- James, S., dan Alley, C. 2002. Tax Compliance Self Assessment And Tax Administration. *Journal Finance And Management In Public Service*, 2(2), 27-42.
- Kusuma, H., dan Rizkiana, V. 2012. Model Kemauan Membayar Pajak Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Kasus Pada Wajib Pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman). *Jurnal Studi Ekonomi*, 3(2), 95-106.
- Lederman, L. 2003. The Interplay Between Norms and Enforcement In Tax Compliance. *Ohio State Law Journal*, 64(6), 1453-1514.
- Menteri Keuangan. 2012. Peraturan Menteri Keuangan Nomor. 74/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Penetapan dan Pencabutan Penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu Dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak Pembayaran Pajak. Jakarta
- Mardiasmo. 2009. *Perpajakan Edisi Revisi 2009*. Yogyakarta: Andi.
- Maseko, N. 2014. Determinants Of Tax Compliance By Small And Medium Enterprise In Zimbabwe. *Journal Of Economics And International Bussiness Research*, 2(3), 48-57.
- Meliala, T. 2007. *Perpajakan dan Akuntansi Pajak*. Bandung: Grahatipa.
- Mughal, M. M., dan Akram, M. 2012. Reason Of Tax Avoidance And Tax Evasion : Reflection From Pakistan. *Journal Of Economics And Behavioral Studies* 4(4), 217-222.
- Mukarromah, A., Aeny, S. N., dan Megawati, R. 2016. Pentingnya Peran Tax Amnesty di 2016. *Inside Tax*, 37, 7-12.
- Muliari, N. K., dan Setiawan, P. E. 2011. Pengaruh Persepsi Tentang Sanksi Perpajakan Dan Kesadaran Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Denpasar Timur. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 6.
- Mustikasari, E. 2007. Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan Di Perusahaan Industri Pengolahan Di Surabaya. *Simposium Nasional Akuntansi X*.
- Narsa, N. P. D. R. H., dan Prananjaya, K. P. 2017. Hubungan Faktor Internal dan Eksternal terhadap Proses Pengambilan Keputusan Etis. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 18(1), 80-101.
- Ngadiman, dan Huslin, D. 2015. Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, Dan Sanksi Pajak. *Jurnal Akuntansi*, Volume XIX, 225-241.
- Nurmantu, S. (2003). *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit.
- Pranata, P. A., dan Setiawan, P. E. 2015. Pengaruh Sanksi Perpajakan, Kualitas Pelayanan Dan Kewajiban Moral Pada Kepatuhan Wajib Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(2), 456-473.

- Prasetyo, K. A. 2015. Sunset Policy (Lagi) : Perlukah? *Inside Tax*, 31.
- Rahayu, S. K. 2010. *Perpajakan Indonesia Konsep dan Aspek Formal* Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Ratung, T. V., dan Adi, P. H. 2009. Dampak Program Sunset Policy Terhadap Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kemauan Membayar Pajak *Simposium Nasional Perpajakan II*.
- Reskino, Rini, dan Novitasari, D. 2014. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Mengenai Penggelapan Pajak. *Jurnal InFestasi*, 10(1), 49-63.
- Salip, dan Wato, T. 2006. Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Penerimaan Pajak (Studi Kasus di KPP kebun Jeruk Jakarta). *Jurnal Keuangan Publik*, 4(2), 61-68.
- Santoso, W. 2008. Analisis Risiko Ketidapatuhan Wajib Pajak Sebagai Dasar Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak (Penelitian Terhadap Wajib Pajak Badan Di Indonesia). *Jurnal Keuangan Publik*, 5(1), 85-137.
- Simanjuntak, T. H. 2009. Kepatuhan Pajak (Tax Compliance) Dan Bagi Hasil Pajak Dalam Perekonomian Di Jawa Timur. *Jurnal Ekonomi Dan Studi Pembangunan*, 1(2).
- Soemitro, R. 1992. *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1994*. Bandung: Eresco.
- Spalek, J. 2015. Factors Influencing Compliance Behavior In Tax Laboratory Experiment. *Conference Paper*.
- Suminarsasi, W., dan Supriyadi. 2012. Pengaruh Keadilan, Sistem Perpajakan, dan Diskriminasi Terhadap Persepsi Wajib Pajak Mengenai Etika Penggelapan Pajak. *Simposium Nasional Akuntansi 15*.
- Tobing, G. C., Farman, G., dan Khairani, D. 2015. Pahami Dan Manfaat Reinventing Policy. *InsideTAX*, 5-10.
- Waluyo, dan Ilyas, W. B. 2010. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- <http://www.kemenkeu.go.id/Publikasi/informasi-apbn-2016>
- <http://www.pajak.go.id>