

Re-Aktualisasi *Tax Amnesty*: Suatu Kajian Untuk Meningkatkan Kepatuhan Pajak

Arrayyan Firdaus

Mahasiswa Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Malang
arrayyanfirdaus@gmail.com

ABSTRAK

Rendahnya kepatuhan pajak yang terlihat dari rendahnya penerimaan pajak mendorong pemerintah untuk kembali menerapkan *tax amnesty*. Walaupun demikian, sangat disayangkan penerapan *tax amnesty* di Indonesia masih berbentuk diskursus yang mengandung pro dan kontra. Pada dasarnya penerapan kebijakan ini diharapkan dapat meningkatkan jumlah Wajib Pajak, subyek pajak, dan obyek pajak sekaligus meningkatkan penerimaan negara dari dana-dana yang “diparkir” di luar negeri. Tulisan ini bersifat kajian teoritis yang bertujuan untuk menguraikan bukti empiris penerapan *tax amnesty* di berbagai negara dengan beragam cerita kesuksesan dan kegagalan dan memberikan solusi dalam upaya peningkatan kepatuhan pajak. Lebih jauh, penelitian ini memberikan gambaran bahwa *tax amnesty* hanya akan berdampak jangka pendek bagi suatu negara. Mengingat hal itu, pemerintah pastinya membutuhkan pendekatan-pendekatan kepada masyarakat dalam menunjang penerapan kembali *tax amnesty* seperti pendekatan yang berhubungan dengan etika dan norma sosial untuk mendorong kepatuhan pajak sehingga berimplikasi pada kenaikan pendapatan negara.

Kata kunci: Kepatuhan Pajak, *Tax Amnesty*, Etika, Norma Sosial

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Bukan menjadi sebuah wacana yang baru bahwa eksistensi pajak merupakan sumber pendapatan utama bagi negara Indonesia. Berdasarkan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun 2016, total penerimaan bersumber dari pajak sebesar Rp1.546,7 triliun, atau 84,9% dari target pendapatan negara yaitu sebesar Rp1.822,5 triliun (kemenkeu.go.id). Oleh karena itu, urgensi pajak bagi kelangsungan pembangunan tak dapat lagi dipandang sebelah mata. Maka sangat beralasan jika pemerintah terus berupaya menggali berbagai potensi *tax coverage* (lingkup/cakupan pajak) sekaligus menekankan *tax compliance* (kepatuhan pajak) dari masyarakat atau Wajib Pajak.

Berkaca pada tahun 2015, pemerintah hanya mampu merealisasikan penerimaan pajak senilai Rp 1.055 triliun dengan target Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara Perubahan (APBNP) saat itu sebesar Rp 1.294,25 triliun (hanya mencapai 81,5%) (www.liputan6.com). Padahal, pada tahun 2014 pemerintah telah berhasil merealisasikan sebesar 91,7% atau sebesar Rp1.246,1 triliun dari Rp1.143,3 triliun atas penerimaan negara dari pajak (kemenkeu.go.id). Artinya, secara kalkulasi terjadi penurunan sebesar 4,73%.

Tidak bisa dipungkiri, rendahnya penerimaan pajak seringkali disebabkan oleh rendahnya kepatuhan para Wajib Pajak untuk memenuhi kewajibannya (Lihat Hanno dan Violette, 1996; Allingham dan Sandmo, 1972; Luitel, 2008; Yuliana, 2008; dan Holler et al, 2008) walaupun

tidak menutup kemungkinan faktor lain seperti rendahnya kinerja pegawai perpajakan ataupun ketidaktegasan pemerintah juga dapat dijadikan penyebabnya. Alhasil, adalah sesuatu yang wajar jika dalam satu dekade terakhir, Indonesia gagal untuk mencapai anggaran penerimaan dari pajak bahkan cenderung mengalami penurunan, kecuali pada tahun 2008 dikala Indonesia berhasil mengaplikasikan kebijakan *sunset policy* (Safrina dan Soehartono, 2015).

Membuminya mengenai masalah kebocoran dokumen finansial berskala besar di sebuah firma hukum kecil yang bernama Mossack Fonseca adalah bukti ketidakpatuhan Wajib Pajak. Melalui fenomena ini setidaknya dapat dideteksi ada 128 politikus dan pejabat publik dari seluruh dunia yang namanya tercantum dalam jutaan dokumen yang bocor dan dikenal dengan istilah *Panama Papers* ini. Mereka terkait dengan berbagai perusahaan gelap yang sengaja didirikan di wilayah-wilayah “surga” dikarenakan bebas pajak (*tax havens*) (investigasi.tempo.com).

Parahnya lagi, tidak sedikit nama-nama para miliarder ternama dari Indonesia, yang setiap tahun terekam sebagai daftar orang terkaya versi Forbes Indonesia, teridentifikasi melalui dokumen tersebut. Alhasil, ditemukanlah ribuan perusahaan *offshore* dan perusahaan cangkang (*shellcompany*) milik orang Indonesia di luar negeri yang sengaja dibangun di 18 negara yang memberlakukan *tax haven*. Diperkirakan total nilai perusahaan-perusahaan tersebut melebihi jumlah produk domestik bruto (PDB) Indonesia (viva.co.id).

Menyikapi rendahnya kepatuhan pajak, tingginya penggelapan pajak, dan fenomena pelarian dana ke negara-negara *tax haven*

setidaknya bisa dijadikan sebagai motivasi pemerintah untuk segera mengaktifkan kembali program *tax amnesty*. Indonesia sendiri pernah menerapkan *tax amnesty* pada tahun 1984 (www.pajak2000.com), namun pelaksanaannya kurang efektif dikarenakan rendahnya respon Wajib Pajak sekaligus tidak diikuti dengan reformasi sistem administrasi perpajakan secara menyeluruh (Ragimun, 2000). Ragimun (2000) menambahkan persepsi pemerintah dimasa itu menganggap bahwa pajak hanyalah pelengkap dari APBN saja, sehingga upaya keseriusan pemerintah saat itu sangatlah minim.

Namun demikian, tidak dapat dipungkiri bahwa *tax amnesty* merupakan sebuah isu yang kontroversial dalam dunia perpajakan. Hal ini dikarenakan munculnya berbagai cerita sukses maupun kegagalan beberapa negara di dunia yang menerapkan program ini. Misalnya, negara Irlandia (1988), India (1997), dan Italia (1982, 1984, dan 2001/2002) adalah contoh negara yang sukses menyelenggarakan program pengampunan pajak, sedangkan Argentina (1987), Prancis (1982 dan 1986), Rusia (2007) dan beberapa negara di Amerika adalah contoh negara yang gagal dalam program pengampunan pajak (Akbar, 2016). Melihat kenyataan tersebut, peneliti merasa tertarik untuk mengkaji lebih jauh penerapan *tax amnesty* diberbagai belahan negara.

2. METODE PENELITIAN

Untuk menganalisis implementasi *tax amnesty* di Indonesia digunakan metode kualitatif dengan pendekatan eksploratif deskriptif. Menurut Koteler dan Keller (2006) pendekatan eksploratif adalah metode penelitian yang berusaha untuk menghimpun informasi awal sebagai upaya dalam menetapkan masalah hingga merumuskan hipotesis. Sedangkan pendekatan deskriptif adalah metode penelitian yang bertujuan memaparkan (mendeskripsikan) sesuatu hal. Jadi pendekatan ini bertujuan untuk mendalami mengenai wacana implementasi *tax amnesty* di Indonesia. Dari analisis ini dapat ditentukan strategi dan langkah-langkah kebijakan yang dapat diambil (Muhammad, 2000) oleh pemerintah sebagai bahan pertimbangan dalam merespon wacana *tax amnesty* tersebut. Bahan-bahan dan informasi pada penelitian ini berasal dari data sekunder yang peneliti dari berbagai sumber, bahan seminar, media masa, media elektronik, dan lain-lain yang kemudian didukung dengan kajian pustaka.

3. PEMBAHASAN

3.1 Pajak dan Kepatuhan Pajak

Secara sederhana, pajak dapat diartikan sebagai iuran rakyat terhadap negara yang timbul dari aktivitas yang mengakibatkan penambahan nilai ekonomi bagi masyarakat, yang dapat dipaksakan tetapi tidak memberikan timbal balik

dari negara secara langsung demi kepentingan kesejahteraan masyarakat secara umum (Lihat Soemitro, 2006; Djajaningrat, 2008; dan Resmi, 2013). Lebih jauh, Resmi (2013) menyebutkan bahwa setidaknya ada 2 fungsi pajak, yaitu fungsi budgetair (sumber keuangan negara) dan fungsi regulierend sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, serta mencapai tujuan-tertentu di luar bidang keuangan. Melihat urgensi pajak bagi kelangsungan pembangunan yang tak dapat lagi disangsikan, adalah sesuatu yang wajar jika pemerintah terus berupaya menggali berbagai potensi *tax coverage* (lingkup/cakupan pajak) sekaligus menekankan *tax compliance* (kepatuhan pajak) dari masyarakat. Alhasil, ada harapan dari pemerintah bahwa masyarakat patuh akan pajak.

Kepatuhan pajak (*tax compliance*) ini dapat didefinisikan sebagai suatu perilaku di mana Wajib Pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya (Nurmantu, 2000). Terdapat dua macam kepatuhan, yakni kepatuhan formal berupa perilaku Wajib Pajak berupaya memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan formal dalam undang-undang perpajakan dan kepatuhan materiil yakni perilaku Wajib Pajak secara substantif memenuhi semua ketentuan materiil perpajakan (Nurmantu, 2000). Tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang masih rendah akan menimbulkan selisih yang semakin besar antara jumlah pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak dengan jumlah pajak yang seharusnya dibayar (diterima oleh negara). Selisih tersebut merupakan kesempatan penerimaan pajak yang hilang (*tax revenue forgone*), karena jumlah tersebut seharusnya diterima oleh pemerintah tetapi kenyataannya tidak.

Tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang masih rendah akan menimbulkan selisih yang semakin besar antara jumlah pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak dengan jumlah pajak yang seharusnya dibayar (diterima oleh negara). Selisih tersebut merupakan kesempatan penerimaan pajak yang hilang (*tax revenue forgone*), karena jumlah tersebut seharusnya diterima oleh pemerintah tetapi kenyataannya tidak. Untuk mengetahui besarnya selisih tersebut memang tidak mudah. Untuk mengetahui selisih antara pajak yang dilaporkan/dibayar dan pajak yang seharusnya dibayar (terutama oleh Wajib Pajak orang pribadi), di Amerika Serikat diperkenalkan suatu program yang disebut *Taxpayer Compliance Measurement Program* (TCMP). Dengan program tersebut, *Inland Revenue Service*, Otoritas Pajak di Amerika Serikat, melakukan pemeriksaan secara acak (*random audit*) atas pelaporan SPT. Persentase Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pada tahun 1965 mencapai 4,75% dan pada tahun 1990 cuma 0,8%. Pada tahun-tahun berikutnya meningkat, tetapi tidak lebih dari

1,75% (Alm, 1991). Meskipun tidak sepenuhnya dapat mengungkap Wajib Pajak potensial yang masih tersembunyi, namun program tersebut menghasilkan informasi terpercaya tentang tingkat kepatuhan Wajib Pajak (Andreoni *et al.*, 1998). Pada tahun 1988, misalnya, diketahui sebanyak 40% Wajib Pajak orang pribadi membayar pajaknya terlalu rendah, 53% membayar dengan benar, dan 7% membayar pajak lebih tinggi (www.pajak2000.com).

3.2 Pengertian, Jenis, dan Tipe Tax Amnesty

Baer dan LeBorgne (2008), sebagaimana dikutip oleh Mikesell dan Ross (2012), mendefinisikan *tax amnesty* atau pengampunan pajak sebagai: “*a limited-time offer by the government to a specified group of taxpayers to pay a defined amount, in exchange for forgiveness of a tax liability (including interest and penalties), relating to a previous tax period(s), as well as freedom of legal prosecution*”. Sementara, Malherbe (2010) mengartikan *tax amnesty* sebagai: “*the possibility of paying taxes in exchange for the forgiveness of the amount of the tax liability (including interest and penalties), the waiver of criminal tax prosecution, and limitations to audit tax determinations for a period of time*.”

Berpedoman pada definisi di atas, selain memberikan pengampunan untuk sanksi administrasi, *tax amnesty* juga dimaksudkan untuk menghapuskan sanksi pidana. *Tax amnesty* juga dapat diberikan untuk pelaporan sukarela data kekayaan Wajib Pajak yang tidak dilaporkan di masa sebelumnya tanpa harus membayar pajak yang mungkin belum dibayar sebelumnya. Pengampunan pajak ini diberikan kepada Wajib Pajak perorangan atau badan, dengan nama dan dalam bentuk apapun baik yang telah maupun yang belum terdaftar sebagai Wajib Pajak, yang memiliki pendapatan dari kekayaan yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Fasilitas yang diberikan bagi yang meminta pengampunan pajak adalah pembebasan Wajib Pajak dari pengusutan fiskal dan laporan kekayaan yang untuk dijadikan dasar penyidikan dan tuntutan pidana dalam bentuk apapun.

Menurut Wardiyanto (2011), ada beberapa pertimbangan yang digunakan kebanyakan pemerintah di berbagai negara untuk mengambil kebijakan *tax amnesty*, antara lain: 1) Kegiatan ekonomi bawah tanah (*underground economy*) yaitu perbuatan aktor institusi yang secara sengaja menyembunyikan, menghindari dan menggelapkan pembayaran kewajiban pajak yang berlangsung di negara tersebut; 2) pelarian modal ke luar negeri (*capital flight*) seperti fenomena Panama Papers; 3) rekayasa transaksi keuangan dimana ditemukan beberapa perusahaan besar melakukan *illegal profit*

shifting ke luar negeri yang diwujudkan dalam kasus *transfer pricing*; dan 4) politik penganggaran

Tax amnesty sebenarnya dapat dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu *soft tax amnesty* dan *hard tax amnesty*. *Soft tax amnesty* memungkinkan untuk memberikan pengampunan atas sanksi administrasinya, sementara *hard tax amnesty* memberikan pengampunan atas sanksi pidananya (nyomanwidia.net). Selain itu, menurut Mari'e (1997) dalam Tresna (2008:17), sekurangnya terdapat empat jenis *tax amnesty*, yaitu:

1. Amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak masa lalu yang terutang, termasuk bunga dan dendanya, dan hanya mengampuni sanksi pidana perpajakan;
2. Amnesti yang mewajibkan pembayaran pokok pajak masa lalu yang terutang berikut bunganya, namun mengampuni sanksi denda dan sanksi pidana pajaknya;
3. Amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak masa lalu yang terutang, namun mengampuni sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidana pajaknya;
4. Amnesti yang mengampuni pokok pajak di masa lalu yang terutang, termasuk sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidananya.

Lebih jauh, Sawyer (2005) dalam Tresna (2008:18) menyebutkan beberapa tipe *tax amnesty*, yaitu: 1) *Filling amnesty*, yaitu pengampunan yang diberikan dengan menghapuskan sanksi bagi Wajib Pajak yang terdaftar namun tidak pernah mengisi SPT; 2) *Record-keeping amnesty*, yaitu penghapusan sanksi untuk kegagalan dalam memelihara dokumen perpajakan di masa lalu; 3) *Revision amnesty*, yaitu pemberian kesempatan untuk memperbaiki SPT di masa lalu tanpa dikenakan sanksi atau diberikan pengurangan sanksi; 4) *Investigation amnesty*, yaitu pengampunan yang menjanjikan tidak akan menyelidiki sumber penghasilan yang dilaporkan pada tahun-tahun tertentu dan terdapat sejumlah “uang pengampunan” (*amnesty fee*) yang harus dibayar; dan 5) *Prosecution amnesty*, yaitu pengampunan yang memberikan penghapusan sanksi pidana bagi Wajib Pajak yang melanggar undang-undang, sanksi dihapuskan dengan membayarkan sejumlah kompensasi.

3.3 Sunset Policy sebagai Tandingan Tax Amnesty

Sebelum memutuskan apakah *tax amnesty* merupakan pilihan yang efektif atau tidak, kita harus melihat terlebih dahulu bagaimana efektivitas dari program *sunset policy*. Menelaah data Direktorat Jenderal Pajak tahun 2009 kuartal 1 diperoleh informasi bahwa *sunset policy* yang dilaksanakan mulai 1 Januari 2008 sampai dengan 28 Februari 2009 berhasil menaikkan jumlah penambahan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)

baru sebanyak 5.635.128 NPWP, menaikkan jumlah Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pajak penghasilan (PPh) yang disampaikan sebanyak 804.814 SPT, dan menaikkan jumlah penerimaan PPh sebesar Rp 7,46 Triliun. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Safrina dan Soehartono (2005) dan Adrian (2011) yang berhasil mengakulasikan kebijakan yang diterapkan pada periode Januari sampai Desember 2008 ini telah memberikan kontribusi sebesar 15,2 persen terhadap surplus penerimaan pajak tahun 2008. Hitungan ini berdasarkan perbandingan target penerimaan Direktorat Jenderal Pajak di tahun 2008 sebesar Rp 534,53 triliun. Realisasi penerimaan mencapai Rp 571,1 triliun sehingga terdapat surplus sebesar Rp36,57 triliun (Lihat Safrina dan Soehartono, 2005; dan Adrian, 2011).

Melalui hal tersebut dapat diindikasikan bahwa baik secara tujuan ekstensifikasi dan intensifikasi perpajakan maupun tujuan peningkatan kepatuhan Wajib Pajak telah berhasil diwujudkan oleh Pemerintah melalui program ini dan hal ini senada dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rantung (2009) dan Diaztika (2010). Walaupun demikian, kabar baik ini tidak serta merta selalu dan terus membawa berita yang baik, dikarenakan tingkat kepatuhan Wajib Pajak pasca program *sunset policy* mengalami penurunan seperti hasil penelitian yang dilakukan Mulyono (2008).

Akhirnya, tidak bisa dipungkiri, euforia *sunset policy* perlahan hilang yang direpresentasikan banyaknya Wajib Pajak yang mendaftarkan diri pada saat *sunset policy* menjadi pasif dan tidak lagi melaksanakan kewajiban perpajakannya. Fenomena seperti ini menurut Monica dan Kiswara (2011) menandakan bahwa *sunset policy* hanya mampu meningkatkan tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam jangka waktu pendek. Bahkan, mereka meyakini bahwa secara jangka panjang kebijakan ini berpotensi menjadi bumerang pada tingkat kepatuhan tersebut.

Lahirnya *sunset policy* jilid II yang kemudian dikenal dengan *reinventing policy* adalah bukti kembali pasifnya peran Wajib Pajak dalam menyambut program *sunset policy* ini. Secara statistik penerapan kebijakan *sunset policy* pada tahun 2008 dapat dikatakan lebih berhasil atau lebih efektif dibandingkan dengan *reinventing policy*. Hal ini tercermin pada kesuksesan *sunset policy* dalam merealisasikan target penerimaan sebesar 106,84% (target Rp 534.520 triliun, tercapai Rp571.106 triliun), sedangkan dengan *reinventing policy* pada tahun 2015, penerimaan pajak di Indonesia hanya mencapai target sebesar 81,5% (1.294,26 triliun, tercapai sebesar 1.055 triliun) (Mulyono, 2008)

Melihat fenomena tersebut, berbagai pihak menilai pemberlakuan kembali *sunset policy* jilid II ini tidaklah tepat karena memiliki berbagai

kelemahan. Kritikan ini terutama datang dari para akademisi dan pakar hukum. Pemberlakuan kembali *sunset policy* dinilai akan menimbulkan implikasi yang kurang baik dan tidak sebanding dengan manfaat bagi penerimaan negara yang akan diterima. Menurut Wardiyanto (2011:45) alasan-alasan yang mendasari penolakan tersebut, dijabarkan sebagai berikut:

1. Pemberlakuan *sunset policy* secara berulang akan menimbulkan *moral hazard* bagi Wajib Pajak.

Menurut Gunadi (2009) kebijakan *reinventing policy* cukup dilakukan sekali saja. Beliau khawatir apabila diterapkan berkali-kali akan menimbulkan *moral hazard* (penyimpangan moral). Hal ini tergambarkan melalui fenomena dimana Wajib Pajak yang misalnya mengetahui bahwa akan diberlakukan kebijakan yang sama setiap 5 (lima) tahun sekali misalnya, mereka akan berusaha untuk mengesampingkan kewajiban perpajakannya yang seharusnya dilakukan tepat waktu karena mereka mengetahui bahwa atas kesalahan tersebut akan diberlakukan pengampunan berupa penghapusan sanksi.

2. Menguntungkan Wajib Pajak besar yang memiliki tendensi sebagai pengemplant pajak.

Kebijakan *sunset policy* pada tahun 2008 diakui telah menuai sukses jika dilihat dari sisi tercapainya target penerimaan negara dari sektor perpajakan, bahkan melebihi target. Namun hal ini perlu juga dilihat dari sisi hilangnya potensi penerimaan negara apabila kebijakan ini diberlakukan kembali. Wajib pajak yang berkategori besar (dilihat dari jumlah pajak yang akan dibayarkan) misalnya akan berusaha memanfaatkan kebijakan ini untuk mendapatkan fasilitas yang menguntungkan untuk dirinya sendiri sehingga penerimaan negara dari segi perpajakan menjadi berkurang. Lebih jauh, apabila penerapan kebijakan ini dilakukan secara terus menerus, dikhawatirkan semakin menjamurnya Wajib Pajak yang melakukan *tax planning* (Damiyantisari, 2014).

3. Usaha ekstensifikasi tanpa adanya pembinaan secara berkelanjutan memunculkan Wajib Pajak yang telah memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak tidak lagi memenuhi kewajiban perpajakannya setelah kebijakan *sunset policy* berakhir.

Pengawasan terhadap Wajib Pajak yang telah diberikan pengampunan pajak menuai beberapa kendala. Besarnya jumlah Wajib Pajak yang harus diawasi tidak sebanding dengan pegawai pajak. Hal ini semakin diperjelas dengan melalui hasil berbagai penelitian baik dari jurnal maupun skripsi yang mengindikasikan bahwa efektivitas *sunset policy* baru memberikan dampak positif

terhadap upaya ekstensifikasi perpajakan, namun dari segi kepatuhan Wajib Pajak, kebijakan ini masih belum sesuai dengan harapan karena masih banyaknya jumlah Surat Pemberitahuan Tahunan yang belum dilaporkan maupun Surat Tagihan Pajak yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Damiyantisari, 2014).

4. Aturan retrospektif 5 (lima) tahun ke belakang jika diterapkan dapat menyebabkan Wajib Pajak mengalami kebangkrutan.

Melalui penelitian Rosdiana, dkk (2011) dalam Wardiyanto (2011:46) menyebutkan *sunset policy* ternyata tidak sepenuhnya berhasil sebab adanya aturan pada Pasal 2 ayat (7) UU KUP yang menegaskan bahwa petugas pajak dapat mengeluarkan SKP atas tahun pajak hingga 5 (lima) tahun mundur. Damiyanti (2014) memang telah menjelaskan bahwa aturan *sunset policy* saat ini masih memungkinkan petugas pajak mengorek kembali kewajiban perpajakan Wajib Pajak tersebut hingga 5 tahun ke belakang sedangkan secara teoritis apabila aturan retrospektif 5 tahun ke belakang jika diterapkan, Wajib Pajak tersebut seharusnya telah mengalami kebangkrutan. Artinya, dapat dikatakan kebijakan ini dinilai memiliki celah yang mampu menghilangkan esensi dari *tax amnesty*.

1.4 Meneropong Tax Amnesty di Berbagai Negara sebagai Bahan Kajian

Istilah pengampunan pajak mulai dikenal pertama kali di negara Mesir sekitar 200 SM (sebelum masehi) yang difungsikan untuk mencegah timbulnya pemberontakan di daerah-daerah kerajaan Mesir (Hutagaol, 2007). Hingga akhir tahun ini, euforia mengenai *tax amnesty* bukanlah hanya sekedar wacana. Buktinya beberapa negara telah melakukan program ini lebih dari satu kali seperti Argentina, Perancis, India, Irlandia, dan Italia (Luitel, 2008).

Kemudian, Yuliana (2008) menyebutkan bahwa perlakuan kebijakan ini memiliki perbedaan dimasing-masing negara baik dari segi aturannya maupun terminologinya. Perbedaan ini terlihat pada pemberian pengampunan sanksi, ada yang memberikan pengampunan pada sanksi hanya pada denda saja, namun juga pada sanksi bunga bahkan pokok pajak yang terhutang. Alhasil, perbedaan penerimaan pajak dari program ini pun menjadi hal yang wajar, misalnya pada tahun 1995 Argentina memperoleh pemasukan sekitar \$ 3,9 Milyar, tahun 1993 India memperoleh sekitar \$ 2,5 Milyar, dan Irlandia pada tahun 1998 memperoleh lebih dari \$ 700 Juta melalui program *tax amnesty* ini (Luitel, 2008).

Perlu untuk diketahui, Argentina mulai menerapkan *tax amnesty* pada tahun 1987 untuk

melakukan repatriasi dan mengembalikan pelarian modal (Luitel, 2008). Prinsip yang digunakan negara ini dalam menyelenggarakan *tax amnesty* adalah *debt to equity*. Menyitir pendapat Luitel (2008) diperoleh informasi bahwa Argentina termasuk negara yang gagal dalam menjalankan program ini, lantaran belum tegasnya kepastian hukum dan tidak adanya perubahan undang-undang.

Berkaca dari negara Amerika Serikat, program *tax amnesty* yang diberlakukan pada tahun 1982 hingga 1997 juga dikatakan tidak berhasil. Hal ini diungkapkan oleh Hasseldine (1998) dimana melalui penelitiannya diperoleh informasi bahwa melalui program ini tidak melebihi dari 2,6% dari total penerimaan pajak, sementara pengumpulan yang paling kecil menunjukkan angka 0,008% nya.

Kemudian, kegagalan dalam menerapkan *tax amnesty* juga dirasakan oleh pemerintah negara Belgia. Setelah mengalami kegagalan di tahun 1984 dalam menarik dana transaksi *black market* melalui program ini (Luitel, 2008), pemerintah negara Belanda memperbaharui undang-undang ketatanegarannya mengenai *tax amnesty* tepatnya pada 29 September 2003 (Daryadi, 2007) yang kemudian dikenal dengan istilah *One Time Full Relief Declaration* dan disahkan pada tanggal 31 Desember 2013. Melalui pengesahan UU ini, selama tahun 2004, tarif *tax amnesty* yang diberlakukan adalah sebesar 9% untuk tariff standar dan 6% untuk tarif khusus Wajib Pajak. Namun, sangat disayangkan *tax amnesty* selama tahun 2004 tersebut masih terbilang gagal, dikarenakan realisasi penerimaan pajak hanya mencapai \$ 59,9 Juta sedangkan targetnya ialah antara \$ 76,6 Juta hingga \$ 89,5 Juta (Euromoney Institutional Investor, 2008).

Lebih jauh, negara Perancis yang terkenal dengan revolusi industrinya juga tidak berhasil dalam menjalankan *tax amnesty*. Melalui penelitian Luitel (2009) diperoleh informasi bahwa negara Perancis terhitung telah menjalankan program ini sebanyak dua kali yaitu pada tahun 1982 dan 1986. Alasan pemerintah Perancis melaksanakan program ini ialah untuk merangsang penarikan kembali modal yang telah dilarikan keluar negeri. Luitel (2008) menambahkan bahwa pada tahun 1982, program *tax amnesty* diklasifikasikan menjadi dua yaitu program umum yang menghasilkan penerimaan pajak sebesar \$ 19 Juta dengan Wajib Pajak yang berpartisipasi sebesar 2786 orang dan program khusus yang menghasilkan \$ 22 Juta dengan Wajib Pajak yang berpartisipasi sebesar 276 orang. Tidak puas dengan realisasi pencapaian tersebut, di tahun 1986 Perancis kembali melaksanakan program ini. Namun, diyakini mengalami kegagalan dikarenakan tidak adanya upaya penegakan hukum pajak dari pemerintah setempat walaupun telah ada

pengurangan tariff pajak sebesar 15% (tahun 1982 tarif pajak sebesar 25%, sedangkan tariff pajak pada tahun 1986 sebesar 10%).

Berbeda halnya dengan negara Argentina, Amerika Serikat, Belgia, dan Perancis, negara India, Afrika Selatan dan Irlandia bernasib dalam melaksanakan program *tax amnesty* (Lihat Akbar, 2016; dan Yuliana 2008). Keberhasilan ketiga negara ini dalam menjalankan program *tax amnesty* disebabkan oleh beberapa faktor seperti situasi krisis yang mendorong warga negara untuk berpartisipasi (India), adanya fasilitas *tax amnesty* yang merangsang antusias masyarakat (Afrika Selatan), adanya survei yang dilakukan pemerintah setempat (Afrika Selatan), berbagai kebijakan unik yang dilakukan pemerintah setempat (India), dan adanya ketegasan dari pemerintah bahwa kebijakan *tax amnesty* cukup satu kali bagi Wajib Pajak (Irlandia) (www.okezone.com).

Melalui negara India, kita dapat belajar bahwa kesuksesan negara ini dalam menerapkan *tax amnesty* tidak terlepas dari kebijakan unik yang dilakukan pemerintah seperti yang dilakukan di tahun 1981 (Luitel, 2008) yaitu penerbitan oblingasi khusus. Tidak hanya berhenti disitu, pemerintah India juga mengusung slogan *30 percent taxes, 100 percent peace of mind*, yang mana dilakukan pada tahun 1997 selama 214 hari dimulai dari bulan Juli saat itu. Melalui slogan ini, terhitung dana yang terkumpul sebesar \$ 2,5 Milyar dengan jumlah Wajib Pajak yang berpartisipasi sebanyak 350.000 orang.

Layaknya India, Afrika Selatan juga dapat dijadikan sebagai cerminan negara kita untuk belajar dalam menerapkan *tax amnesty*, sehingga pada tahun 2008 yang lalu saat hendak membuat draft RUU pengampunan pajak, pemerintah Indonesia melakukan studi banding ke sana. Pelaksanaan *tax amnesty* yang dikatakan paling berhasil menurut Yuliana (2008) terletak pada tahun 1993 yang kemudian dikenal oleh sebagian masyarakat Afrika Selatan sebagai tahun reformasi perpajakan. Reformasi perpajakan yang berbentuk *tax amnesty* ini disinyalir mengalami keberhasilan dikarenakan tidak lepas dari diperkenalkannya *capital gain* dan adanya perubahan *source-based tax system* ke *residence-based system* yang mana waktu itu jumlah Wajib Pajak yang berpartisipasi sebesar 23.000 orang (Yuliana, 2008).

Terakhir, kiblat negara kita untuk belajar dalam memahami *tax amnesty* ialah negara Irlandia. Negara Irlandia dikatakan sebagai negara yang cukup berpengalaman dalam mengaksikan program ini, buktinya selama kurun waktu enam tahun setidaknya telah dilakukan lima kali program *tax amnesty* ini. Program *tax amnesty* di negara ini bisa dikatakan sangat berbeda dengan negara lain. Seperti yang diungkapkan Luitel (2008) dan Yuliana (2008) misalnya, penerapan *tax amnesty* yang diberlakukan hanya berlangsung selama

sepuluh bulan terhitung dari bulan Januari, pengampunan *tax amnesty* berbentuk sanksi atas bunga, denda, pidana dalam bentuk apapun, dan pengampunan tersebut adalah satu-satunya kesempatan bagi Wajib Pajak untuk diampuni kewajiban perpajakannya. Melalui beberapa keunikan inilah akhirnya target pemerintah melalui program ini yang bernilai sebesar \$ 50 Juta dapat terealisasi dengan angka sebesar \$ 700 Juta.

3.5 Solusi yang Tepat untuk Meningkatkan Kepatuhan Pajak

Satu dekade terakhir, telah banyak lahir penelitian mengenai ketidakpatuhan pajak dari sudut pandang psikologi ataupun *behavioral economics* yang mana pada akhirnya, memiliki kesimpulan bahwa *tax morale* adalah jawabannya (Kristiaji et al, 2013). Hal ini seolah menyokong pendapat Hanno dan Violette (1996) yang menyarankan kita harus menganalisis konteks perilaku saat hendak membahas kepatuhan pajak Wajib Pajak. Akan menjadi sangat penting dan menarik dibahas mengingat setiap Wajib Pajak pastinya sarat akan nilai individualistik dimana berfokus pada rasionalitas, memaksimalkan utilitas, dan menghindari risiko (Hanno dan Violette 1996). Adalah sesuatu yang wajar jika kemudian, pembayaran pajak menjadi sebuah dilema sosial karena sering terjadi pertentangan antara kepentingan individual tadi dengan kepentingan kolektif (Holler et al. 2008).

Menurut Kristiaji et al (2013) masalah dilemma sosial tadi dapat diatasi jika *tax morale* seseorang WP bernilai baik (menganggap membayar pajak sebagai tindakan yang tidak merugikan diri sendiri). Dalam hal ini beliau mengartikan bahwa *tax morale* adalah seberapa besar motivasi intrinsik seseorang untuk membayar pajak. Tingkat *tax morale* tiap WP pastinya berbeda satu sama lain nilai sosial yang diyakini beserta institusi sosial yang ada (Lihat Alm dan McClellan, 2012; dan Frey 1977). Pendekatan *tax morale* ini dibagi Kristiaji et al (2013) dibagi menjadi dua yaitu timbal balik antar WP (*horizontal reciprocity*) dan timbal balik antara WP dengan pemerintah (*vertical reciprocity*).

Teori lain dibidang psikologi yang dapat digunakan sebagai refleksi tingkat ketidakpatuhan pajak adalah teori *rational expectation*. Teori *rational expectation* ini mengemukakan bahwa WP hanya akan taat terhadap aturan pajak jika terdapat kemungkinan besar mereka akan diperiksa dan jika denda pajaknya tinggi (Allingham dan Sandmo, 1972). Namun, sangat disayangkan kebijakan pemeriksaan dan denda pajak terkadang mempunyai efek yang kontradiktif dengan yang diharapkan (Holler et al. 2008). Selain itu, kemungkinan terdapat variabel-variabel selain variabel ekonomis-rasional (seperti ancaman pemeriksaan dan denda) seperti etika, tingkat

kepercayaan terhadap sistem hukum dan perpajakan, dan religiusitas yang mempengaruhi WP (Holler et al. 2008).

Sebagaimana yang ditegaskan oleh Hanno dan Violette (1996) bahwa memang kadangkala keputusan untuk taat atau tidak taat terhadap aturan pajak merupakan sebuah perilaku kognitif yang berada dalam kontrol individual. Akibatnya, dalam membuat sebuah keputusan kepatuhan pajak, pembayar pajak mendasarkan pada sikap (*attitudes*) terhadap kepatuhan yang berkembang sepanjang waktu melalui akuisisi keyakinan (*beliefs*) tentang keluaran (*outcomes*) dari kepatuhan dan evaluasi terhadap *outcomes* tersebut yang sesuai dengan pernyataan Ajzen (1988) mengenai *theory of planned behaviour*.

Selain itu, beberapa penelitian juga telah menghubungkan pajak dengan etika (Lihat Gosh dan Crain 1996; Song dan Yarbrough, 1978; dan Hanno dan Violette, 1996). Secara umum, etika dipahami sebagai gambaran dari prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai individu berdasarkan keyakinan (*belief*) dan sikap (*attitudes*) yang telah terinternalisasi (Gosh dan Crain 1996). Song dan Yarbrough (1978) dalam Hanno dan Violette (1996:60) mendefinisikan etika pajak sebagai norma-norma yang mengatur perilaku warga negara sebagai pembayar pajak dalam hubungannya dengan pemerintah. Isu-isu etika dalam pajak antara lain masalah pelaporan atau tidak dilaporkannya penghasilan tambahan dalam SPT dan pembuatan estimasi tentang pengurangan pajak. Sebagai contoh, melalui penelitian Alm (1991) diperoleh informasi bahwa terdapat beberapa individu yang secara jujur melaporkan kewajiban pajak mereka meskipun mereka mempunyai kesempatan untuk berbuat curang karena mereka meyakini tindakan curang tersebut tidak etis.

Lebih menarik lagi, untuk membuat Wajib Pajak lebih patuh akan kewajibannya, telah ada kajian teroris dari Ardi (2012) mengenai etika perpajakan berbasis etik Pancasila. Menurutnya, etika perpajakan akan selalu berelevansi dengan etika Pancasila yang menjadi cerminan kepribadian bangsa. Artinya, akan memungkinkan etika perpajakan mendasarkan diri pada etika Pancasila yang bersumber dari nilai-nilai Pancasila. Diakhir, beliau berharap pendasaran etika perpajakan berbasis etika Pancasila diharapkan akan semakin memperkuat keberadaan etika perpajakan yang mengatur dan mengarahkan setiap praktik perpajakan di tanah air agar berjalan sesuai dengan tujuan dan cita-cita bangsa Indonesia.

Selain itu, teori penalaran moral (*moral reasoning*) dari Kohlberg (1969) dalam Ragimun 2010 dapat dijadikan sebagai salah satu alternatif teori yang dapat menjelaskan kepatuhan pajak (Trivedi et al. 2003). Diceritakan Cullis (2007: 18)

bahwa Kohlberg (1969) telah berhasil mengembangkan teori tahapan penalaran moral (*the stages of moral reasoning*) yang mana membuktikan bahwa setidaknya individu akan berusaha membuat pertimbangan moral (*moral judgement*) menggunakan sebuah konsep keadilan yang berkembang seperti halnya sebagaimana manusia menjadi dewasa. Tingkatan pengembangan moral (*moral development*) ini dibagi menjadi tiga yaitu *pre-conventional*, *conventional*, dan *post conventional* (Cullis, 2007: 19), dimana setiap tingkatan mempunyai dua tahapan penalaran moral yang berbeda. Dalam tingkatan *pre-conventional*, motivasi untuk keputusan moral berasal dari ketakutan akan hukuman (tahap 1) atau dari kepentingan sendiri, seperti memenuhi kebutuhan diri sendiri (tahap 2). Pada tingkatan *conventional*, pengaruh keputusan moral berasal dari kelompok sosial sehingga individu bertindak untuk menyenangkan atau membantu orang lain (tahap 3) atau untuk menaati norma-norma sosial, hukum atau agama; disebut juga penalaran moral berbasis aturan (tahap 4). Terakhir, pada tingkat *postconventional*, individu membuat keputusan etis berdasar konsep keadilan seperti hak-hak individu dan standar yang diterima secara sosial (tahap 5) atau prinsip-prinsip etika universal seperti yang didefinisikan oleh kesadaran individu tersebut (tahap 6).

Di sisi lain, John Cullis, Philip Jones, dan Alan Lewis (2002) juga memperkenalkan aspek norma sosial (*social norm*) untuk menjelaskan kepatuhan pajak. Mereka menyebutkan bahwa norma seorang WP bisa mempengaruhi dan dipengaruhi oleh norma WP lainnya. Dengan demikian, apa yang dianggap sebagai suatu hal yang etis bukanlah suatu hal yang final dan dapat saja berbeda antar kelompok sesuai dengan ekspektasi dan kepentingan mereka. Dicermati secara seksama, pendekatan norma sosial ini mirip dengan pendekatan *tax morale* yang *horizontal reciprocity* yang menyatakan bahwa terdapat hubungan timbal balik antara perilaku seorang Wajib Pajak dengan Wajib Pajak lainnya. Hal ini dapat dilihat dari penjelasan Bordignon (1993) yang mengilustrasikan dimana setiap Wajib Pajak akan menentukan tingkat kepatuhan yang akan dia lakukan, dimana terlebih dahulu bertanya pada dirinya sendiri mengenai seberapa besar kontribusi yang akan dibayarkan oleh orang lain. Lebih jauh, Myles dan Naylor (1996) mengungkapkan bahwa norma sosial, memiliki *prevalence* (banyaknya jumlah penganut suatu norma) dan *strength* (seberapa kuat norma sosial tersebut berada dalam diri Wajib Pajak). Kedua unsur inilah yang nantinya akan menguatkan WP untuk patuh membayar pajak jika lingkungannya lebih dominan terdapat WP yang membayar pajak pula.

4. PENUTUP

Berita mengenai akan diaktualisasikannya kembali kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia pastinya akan mendapat respon yang berbeda di kalangan masyarakat. Ungkapan ini muncul mengingat pada tahun 1984, Indonesia sudah pernah menerapkan program ini, namun sangat disayangkan pelaksanaannya kurang efektif dikarenakan rendahnya respon Wajib Pajak sekaligus tidak diikuti dengan reformasi sistem administrasi perpajakan secara menyeluruh. Kemudian, berkaca dari negara lain malah akan membuat masyarakat Indonesia menjadi semakin bingung disebabkan beragamnya cerita kesuksesan hingga kegagalan dalam menerapkan program ini. Program *sunset policy* ataupun *reinventing policy* yang merupakan bagian dari *tax amnesty* juga menunjukkan kegagalannya. Walaupun tidak dibisa dipungkiri, pada tahun 2008, program *sunset policy* dikatakan berhasil dan dianggap sebagai alternatif dalam meningkatkan penerimaan negara dari segi perpajakan.

Melihat fenomena tersebut, pemerintah Indonesia sebaiknya belajar dari negara seperti India, Irlandia, dan Afrika Selatan yang notabene adalah negara yang setidaknya telah berhasil dalam menjalankan program ini. Sangat memungkinkan keberhasilan negara-negara ini dikarenakan telah dipertimbangkan aspek-aspek sosial yang mendorong peningkatan kepatuhan pajak oleh Wajib Pajak, mengingat telah menjamurnya penelitian mengenai ketidakpatuhan pajak dari sudut pandang psikologi ataupun *behavioral economics*. Berangkat dari hal tersebut, pendekatan-pendekatan seperti *tax morale*, *rational expectation*, etika pajak, *moral reasoning*, dan norma sosial memang dapat dikatakan lebih menyentuh masyarakat karena berhubungan langsung dengan kehidupan sehari-hari, sehingga akan merangsang masyarakat, baik secara sadar maupun tidak untuk melaksanakan kewajibannya sebagai warga Negara dalam mendukung kemajuan perekonomian Negara.

DAFTAR PUSTAKA

- [1]. Adrian Sutendi, "Hukum Pajak," Jakarta: Sinar Grafika, 2011.
- [2]. Ajzen, I, "Attitudes, personality, and behavior," Milton Keynes: Open University Press, 1988.
- [3]. Allingham, M.G. dan A. Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics*, 1972 hlm: 323-338.
- [4]. Anggina Diaztika, "Dampak Sunset Policy terhadap Penerimaan Pajak dan Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Menyelesaikan/Membetulkan SPT, studi di KPP Pratama Blitar," 2010, diakses melalui: <http://karyailmiah.um.ac.id/index.php/akutansi/article/view/6639>
- [5]. Ardani dan Mira Novana, "Pengaruh Kebijakan Sunset Policy Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur I Surabaya)," Semarang: Universitas Diponegoro, 2010.
- [6]. B. Kristiaji, T. Febriyanto, dan Y. F. Abiyunus, "Memahami Ke(tidak)patuhan Pajak," *Inside Tax*, 2013, Edisi 14.
- [7]. Bordignon, "A fairness approach to income tax evasion," *Journal of Public Economics*, 1993.
- [8]. Bruno Frey, "A Constitution for Knave's Crowds Out Civic Virtues," *The Economics Journal* 107 No. 443, 1997, 1043-1053.
- [9]. Wardiyanto, "Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty)," Departemen Ilmu Administrasi Negara Universitas Airlangga, 2011.
- [10]. Damiyantisari, "Tinjauan Atas Pemberlakuan Kembali Tax Amnesty di Indonesia," 2014, diakses melalui: <https://www.scribd.com/doc/238491554/Tax-Amnesty>, pada tanggal 29 Juni 2016.
- [11]. D Bobek dan C. F. Kelliher, "Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior," *Journal Business Ethics*, 2007 hlm: 2, 15-16.
- [12]. Gosh dan T. Crain, "Experimental Investigation of Ethical Standards and Perceived Probability of Audit on Intentional Noncompliance," *Behavioral Research in Accounting*, 1996, hlm: 8, 219-241.
- [13]. Hanno dan G. Violette, "An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior," *Behavioral Research in Accounting*, 1996.
- [14]. S. F. Akbar, "Tax Amnesty dan Momentum Reformasi," 2016, diakses melalui: pada tanggal 1 Juli 2016.
- [15]. Euromoney Institutional Investor; "Belgian Tax Amnesty Fails to Meet Target," *International Tax Review-London*, 2004.
- [16]. F.A. Cowel, "Cheating the Government: The economics of Evasion," Cambridge MA: MIT Press, 1990.
- [17]. Gunadi, "Akuntansi Pajak," Jakarta: Grasindo, 2009.

- [18]. H. S. Luitel, "Essays on Value Added Tax Evasion and Tax Amnesty Programs," "Disertasi, West Virginia University, 2005.
- [19]. J. Alm, "A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting," *The Accounting Review*, 1991, hlm: 577-593.
- [20]. J. Alm dan B. Torgler, "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality," *Journal of Business Ethics*, 2011, hlm: 1-4.
- [21]. J. Alm dan G. McClelland, "Rethinking the Research Paradigm for Analyzing Tax Compliance Behaviour," *Tulane Economics, Working Paper 1211*, 2012.
- [22]. J. Alm, G. McClelland, dan W. Schulze, "Why Do People Pay Taxes?" *Journal of Public Economics*, 1992, hlm: 48, 21-38.
- [23]. J. B. Erard Andreoni dan J. Feinstein, "Tax Compliance," *Journal of Economic Literature*, 1998, hal: 36 (2): 818-860.
- [24]. J. Cullis, P. Jones, dan A. Lewis, "Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity," *International Studies Program Working Paper*, 2002, hlm: 7-22.
- [25]. Hasseldine, John. (1998). *Tax Amnesties: An International Review*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 52: 303-310
- [26]. J. Hutagaol, "Perpajakan: Isu-Isu Kontemporer," Yogyakarta: Graha Ilmu, 2007.
- [27]. J. Malherbe, dkk, "Tax Amnesties in the 2009 Landscape," *Bulletin for International Taxation*, 2010, hlm: 224.
- [28]. J. Mikesell, L. Ross, dan M. Justin, "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems," *National Tax Journal*, 2012.
- [29]. K. Baer dan E. LeBorgne, "Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives," *International Monetary Fund*, 2008.
- [30]. Kotler, Philip dan Keller L. Kevin, *Metodologi Penelitian: Aplikasi Dalam Pemasaran*, Jakarta: Indeks, 2006.
- [31]. L. Kohlberg, "Continuities and Discontinuities in Childhood and Adult Moral Development," *Human Development*, 1969, hal: 12 (2): 93-120.
- [32]. M. Ardi, "Etika Perpajakan Berbasis Etika Pancasila," *Jurnal Madani Edisi I*, 2012.
- [33]. M. Holler, E. Hoezl, E. Kirchler, dan S. Leder, "Framing of Information on the Use of Public Finances, Regulatory Fit of Recipients and Tax Compliance," *Journal of Economic Psychology*, 2008, hlm: 29, 579-611.
- [34]. M. Muhammad, "Kebijakan Fiskal pada Masa Krisis 1997 bab Dalam buku Era Baru Kebijakan Fiskal," Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2009.
- [35]. Mulyono, "Analisis dan Kelemahan Sunset Policy," 2008.
- [36]. N. Safrina dan A. Soehartono, "Pemberlakuan dan Pemahaman Sunset Policy Jilid II Tahun 2015 dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Pandangan Hukum Islam, 2015.
- [37]. Ragimun, "Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia," *Badan Kebijakan Fiskal Kemenkeu Indonesia*, 2010.
- [38]. Resmi, "Perpajakan: Teori dan Kasus," Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2013, edisi 7 buku 1.
- [39]. Rosdiana, H. Irianto, Slamet Edi, "Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia," Jakarta: Visimedia, 2011.
- [40]. R. Soemitro, "Asas dan Dasar Perpajakan," Bandung: Penerbit Refika Aditama, 2006.
- [41]. Sawyer's, "Audit Internal Sawyer," Edisi Kelima, Jakarta: Salemba Empat, 2005.
- [42]. S.I. Djajaningrat, "Sistem Akuntansi Pajak," Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- [43]. S. Nurmantu, "Dasar-dasar Perpajakan," Jakarta: Ind-Hill-Co, 2000.
- [44]. Tatiana Rantung, "Dampak Program Sunset Policy terhadap Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kemauan Membayar Pajak," 2009, diakses, pada tanggal 29 Juni 2016.
- [45]. U. Trivedi, M. Shehata, dan B. Lynn, "Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An Experimental Analysis," *Journal of Business Ethics*, 2003. hlm: 47, 175-197.
- [46]. Waluyo Daryadi, "Tax Amnesty: dari Masa ke Masa," *Indonesia Tax Review*, 2007, Vol. VI, Edisi 17.
- [47]. Y. D. Song dan T. E. Yarbrough, "Tax Ethics and Tax Payer Attitudes," *Public Administration Review*, 1978, hal: 442-452.
- [48]. Y. Tresna Yunarsih, "Kajian Hukum atas Pemberian Fasilitas Pengampunan Pajak dalam Perspektif Hukum Pajak," Tesis dalam memperoleh gelar Magister Kenotariatan Universitas Sumatera Utara, 2008.

- [49].<http://bisnis.liputan6.com/read/2403217/realisasi-penerimaan-pajak-2015-capai-815-dari-target>, diakses 28 April 2016
- [50].<http://bisnis.liputan6.com/read/2498424/mpr-sepakat-ri-terapkan-kebijakan-pengampunan-pajak>, diakses 28 April 2016
- [51].<http://bisnis.news.viva.co.id/news/read/760248-dirjen-pajak-ungkap-tujuan-pemberlakuan-tax-amnesty>, diakses 28 April 2016
- [52].<http://www.kemenkeu.go.id/Berita/realisasi-pendapatan-negara-tahun-2014-capai-rp15372-triliun>, diakses 28 April 2016
- [53].investigasi.tempo.com, diakses 28 April 2016
- [1].pajak2000.com, diakses 26 April 2016
- [2].<http://economy.okezone.com/read/2016/04/18/20/1365842/kisah-tax-amnesty-dipenjuru-dunia>
- [3].<http://www.nyomanwidia.net>, “Sunset Policy: Soft Tax Amnesty,” diakses tanggal 23 Juni 2016.