

# PENGARUH PENGAMPUNAN PAJAK TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK

*THE EFFECT OF TAX AMNESTY ON TAXPAYER COMPLIANCE*

**Robby Alexander Sirait<sup>7</sup>**

## **Abstract**

*One of the objectives of tax amnesty is to increase taxpayer compliance. This research empirically to analyze the effect of tax amnesty on taxpayer compliance in Indonesia. The data were collected from 34 provinces between 2015 and 2019. To analyze cross-provinces panel data of 34 provinces form 2015 to 2019, we used fixed effect model (FEM). The findings showed tax amnesty has no effect on taxpayer compliance. Another finding is tax knowledge as measured by the level of education have a positive influence on taxpayer compliance and statistically significant. And finally, we suggest the government to consider carefully when re-implementing the tax amnesty. We also provide several recommendations to significantly increase taxpayer compliance.*

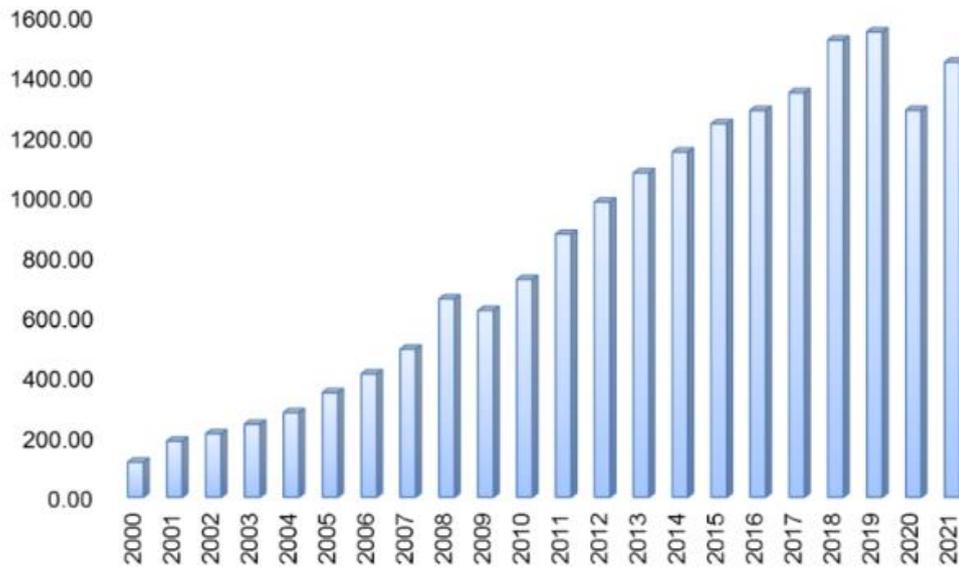
**Keywords:** *taxpayer, tax amnesty, taxpayer compliance.*

## **I. PENDAHULUAN**

Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 menyebutkan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pengaturan tersebut memberikan makna bahwa pajak merupakan kontribusi warga negara terhadap negara yang bersifat memaksa dalam membiayai urusan negara, baik individu maupun badan hukum. Pada periode tahun 2000 hingga tahun 2021, penerimaan perpajakan secara nominal mengalami peningkatan setiap tahun, kecuali tahun 2009 yang disebabkan krisis ekonomi tahun 2008 hingga tahun 2019 dan tahun 2020 yang disebabkan pandemi Covid-19 (Gambar 1).

---

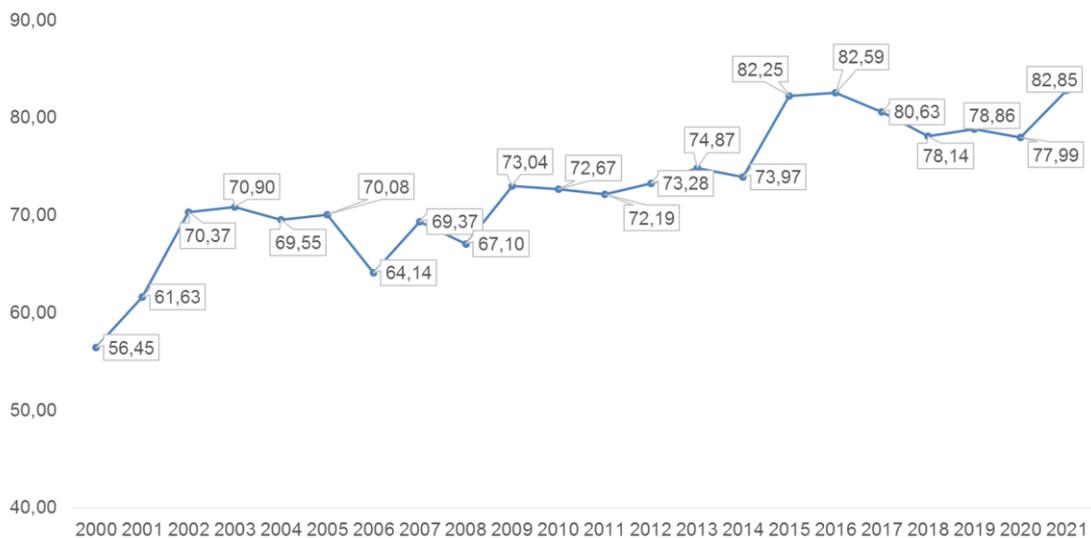
<sup>7</sup> Pusat Kajian Anggaran, Badan Keahlian DPR RI, Jl. Gatot Subroto, Jakarta 10270; alexandersirait@gmail.com



**Gambar 1. Penerimaan Perpajakan Tahun 2000-2021 (Triliun Rupiah)**

Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).

Dalam kurun waktu yang sama, penerimaan perpajakan merupakan sumber penerimaan utama pendapatan negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Kontribusi penerimaan perpajakan terhadap total pendapatan negara dalam APBN mengalami kecenderungan yang terus meningkat setiap tahunnya. Kontribusi penerimaan perpajakan terhadap total pendapatan negara sebesar 56,45 persen pada tahun 2000. Pada tahun 2021, kontribusinya sudah mencapai 82,85 persen atau bertumbuh sebesar 46,76 persen dibanding tahun 2000 (Gambar 2).



**Gambar 2. Kontribusi Penerimaan Perpajakan Terhadap Total Pendapatan Negara Tahun 2000-2021 (Persen)**

Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).

Berdasar periode rezim pemerintahan, secara umum kontribusi penerimaan perpajakan terhadap total pendapatan negara juga memiliki kecenderungan meningkat. Pada periode pemerintahan Presiden Abdurrahman Wahid, rata-rata kontribusinya sebesar 59,04 persen setiap

tahun. Periode Presiden Megawati Soekarno Putri meningkat menjadi 70,28 persen per tahun. Mengalami penurunan pada periode pertama Presiden Susilo Bambang Yudhoyono menjadi 68,75 persen dan kemudian meningkat pada periode kedua menjadi 73,39 persen. Kontribusi penerimaan perpajakan kembali meningkat pada periode pertama Presiden Joko Widodo menjadi sebesar 80,05 persen. Pada periode kedua Presiden Joko Widodo (tahun 2020 hingga tahun 2021) kembali meningkat menjadi sebesar 80,42 persen setiap tahunnya.

Besarnya kontribusi dan kecenderungan peningkatan setiap tahun tersebut menunjukkan bahwa penerimaan perpajakan memiliki peranan yang sangat penting dalam membiayai berbagai pengeluaran pembangunan. Pemerintah terus berupaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak guna mempertahankan kontribusi dan peningkatan perpajakan di masa mendatang. Harapannya, peningkatan kepatuhan wajib pajak akan linear dengan peningkatan penerimaan perpajakan. Kepatuhan perpajakan yang tinggi akan berkorelasi positif dengan penerimaan perpajakan yang tinggi pula. "*Higher level of tax compliance ensures higher tax revenues*" (Simanjuntak dan Mukhlis, 2012).

Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak yaitu menyodorkan Rancangan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) pada tahun 2016. Rancangan undang-undang tersebut kemudian disahkan DPR RI bersama pemerintah dan kemudian ditetapkan menjadi Undang-Undang Nomor 11 Tahun Pengampunan Pajak (UU tentang Pengampunan Pajak). Lahirnya UU tentang Pengampunan Pajak diharapkan mampu mendorong peningkatan kepatuhan wajib pajak. Hal tersebut terlihat jelas secara eksplisit di dalam konsiderans menimbang UU tentang Pengampunan Pajak, yang berbunyi sebagai berikut:

- a. bahwa pembangunan nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak;
- b. bahwa untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya yang ada;
- c. bahwa kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih perlu ditingkatkan karena terdapat harta, baik di dalam maupun di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT PPh);
- d. bahwa untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan pengampunan pajak; dan
- e. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b, huruf c, dan huruf d, perlu membentuk Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak.

Upaya melalui pengampunan pajak dilakukan karena salah satu faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak adalah adanya perilaku wajib pajak menyembunyikan harta kekayaan guna menghindari kewajiban perpajakan. "Salah satu faktor yang berpengaruh terhadap rendahnya

kepatuhan wajib pajak ditengarai pada sebuah kondisi individu atau badan yang mempunyai kekayaan yang berasal dari penghindaran atau penggelapan pajak, mereka akan melakukan segala upaya untuk menyembunyikan atau menyimpan kekayaan tersebut baik di dalam atau di luar negeri” (Harvelian, 2017).

Pada tahun 2015 atau setahun sebelum diundangkan UU tentang Pengampunan Pajak pada 1 Juli 2016, rasio kepatuhan wajib pajak di Indonesia sebesar 60 persen. Di tahun 2016, rasio kepatuhan wajib pajak sebesar 60,75 persen. Implementasi pengampunan pajak atau lebih dikenal dengan *tax amnesty* berdasarkan UU tentang Pengampunan Pajak telah dilaksanakan dalam 3 (tiga) periode sepanjang Juli 2016 hingga Maret 2017. Program *tax amnesty* telah berlangsung selama tiga periode, yaitu periode pertama pada bulan Juli-September 2016, periode kedua pada bulan Oktober-Desember 2016, dan periode ketiga pada bulan Januari-Maret 2017 (Badan Pemeriksa Keuangan, 2018). Selama periode pelaksanaan, total harta yang dilaporkan hampir mencapai Rp5.000 triliun. “Selama periode pelaksanaan *tax amnesty*, total harta yang dilaporkan mencapai Rp4.884 triliun yang terdiri dari deklarasi harta dalam negeri sebesar Rp3.701triliun, deklarasi harta luar negeri sebesar Rp1.037 triliun dan repatriasi aset sebesar Rp147 triliun (Badan Pemeriksa Keuangan, 2018).

Sejak diterapkan pada tahun 2016 dan tahun 2017, telah terdapat beberapa penelitian terdahulu yang menunjukkan pelaksanaan pengampunan pajak berdasarkan UU tentang Pengampunan Pajak memberikan pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak (Husnurrosyidah, 2016; Rahayu 2017; Mulyani, 2019; Pratiknjo dan Lasdi, 2022). Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa pelaksanaan pengampunan pajak mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Namun masih terdapat kelemahan dalam penelitian-penelitian tersebut. Kelemahannya yaitu penelitian-penelitian tersebut masih menggunakan data survei (*sampling*) di lokasi tertentu. Penelitian tersebut hanya menggunakan data responden di Karesidenan Pati, Kabupaten Bantul, dan ITC Cempaka Mas Jakarta. Penelitian yang bersifat survei atau *sampling* tersebut menyebabkan kesimpulan penelitian belum dapat digeneralisasi menjadi sebuah kesimpulan bahwa penerapan pengampunan pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak secara nasional di Indonesia. Berdasarkan hal tersebut, peneliti mencoba menggunakan data yang lebih makro, yakni data pada tingkatan provinsi, agar hasil pengujian pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak dapat lebih mencerminkan kondisi yang lebih luas yakni Indonesia. Hasil penelitian Husnurrosyidah (2016), Rahayu (2017), Mulyani (2019) dan Pratiknjo dan Lasdi (2022) di Indonesia berbeda dengan hasil penelitian Wadesango et al. (2020) di Zimbabwe. Wadesango et al. menemukan bahwa penerapan pengampunan pajak pada tahun 2014 dan tahun 2018 tidak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak usaha kecil dan menengah di Zimbabwe. Hasil penelitian Mujahid dan Ahmed (2019) juga menemukan hal yang senada. Dengan menggunakan data panel 24 negara yang menerapkan pengampunan pajak dan periode waktu tahun 1990 hingga 20017, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penerapan pengampunan pajak tidak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini bertujuan menguji bagaimana pengaruh penerapan pengampunan pajak di Indonesia terhadap kepatuhan wajib pajak, dengan menggunakan data yang lebih makro yakni secara nasional.

## II. TINJAUAN PUSTAKA

### 1. Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty*.

Pajak yang berlaku di Indonesia merupakan pungutan yang dilakukan oleh negara kepada setiap orang dan bersifat memaksa. Hal tersebut diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 yang menyebutkan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Mardiasmo (2011) dalam Harvelian (2017) menegaskan bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara, dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal balik yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.

Penjelasan di atas dapat diartikan bahwa pajak memiliki fungsi utama sebagai sumber penerimaan bagi negara yang bersifat memaksa guna menjalankan berbagai keperluan negara. Fungsi utama ini didefinisikan sebagai fungsi *budgetair*. “Fungsi Penerimaan (*Budgetair*) adalah pajak berfungsi sebagai sumber dana yang diperuntukkan bagi pembiayaan pengeluaran-pengeluaran pemerintah. Dalam APBN, pajak merupakan sumber penerimaan dalam negeri” (Kesuma, 2016). Selain itu, pajak juga memiliki fungsi utama lainnya yaitu fungsi *regulerend* atau mengatur. Fungsi mengatur (*regulerend*) adalah pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan di bidang sosial dan ekonomi, misalnya PPnBM untuk minuman keras dan barang-barang mewah lainnya (Kesuma, 2016).

Dalam beberapa tahun terakhir terdapat beberapa cara dan upaya yang dilakukan oleh pemerintah untuk meningkatkan penerimaan perpajakan seperti intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan serta reformasi administrasi perpajakan. Upaya lainnya yaitu diundangkannya UU tentang Pengampunan Pajak pada tahun 2016. UU tentang Pengampunan Pajak tersebut kemudian menjadi dasar hukum dilakukannya pengampunan pajak bagi wajib pajak di sepanjang Juli 2016 hingga Maret 2017. Diundangkannya UU tentang Pengampunan Pajak sebagai salah satu cara meningkatkan penerimaan perpajakan dinyatakan secara eksplisit di dalam Pasal 2 Ayat (2) huruf c UU tentang Pengampunan Pajak, yang berbunyi sebagai berikut:

#### Pasal 2

##### 2) Pengampunan Pajak bertujuan untuk:

- a. mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan Harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;
- b. mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
- c. meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Pengampunan pajak dapat didefinisikan sebagai sebuah keistimewaan bagi wajib pajak untuk dilakukan penghapusan kewajiban pajak terutang tanpa dikenai sanksi administrasi dan

sanksi pidana perpajakan. Namun keistimewaan tersebut bersyarat, yakni wajib pajak harus mengungkap harta dan melakukan pembayaran uang tebusan. Hal tersebut diatur di dalam Pasal 1 angka 1 UU tentang Pengampunan Pajak, yang berbunyi: “Pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini”. Pengampunan pajak tersebut diberikan kepada setiap wajib pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 UU tentang Pengampunan Pajak yang berbunyi:

### Pasal 3

- 1) Setiap Wajib Pajak berhak mendapatkan Pengampunan Pajak.
- 2) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan.
- 3) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), yaitu Wajib Pajak yang sedang:
  - a. dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan;
  - b. dalam proses peradilan; atau
  - c. menjalani hukuman pidana, atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- 4) Pengampunan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak.
- 5) Kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) terdiri atas kewajiban:
  - a. Pajak Penghasilan; dan
  - b. Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Meskipun diatur bahwa subjek pengampunan pajak adalah setiap wajib pajak, ayat (2) mengatur pengecualian bagi beberapa wajib pajak yang tidak berhak untuk mendapatkan pengampunan pajak. Wajib pajak dimaksud yaitu wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan, dalam proses peradilan atau menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana di bidang perpajakan. Objek pajak yang diberikan pengampunan pajak bukanlah semua jenis pajak yang berlaku di Indonesia, namun hanya beberapa jenis pajak. Jenis pajak yang menjadi objek pengampunan pajak hanya Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM). Kewajiban atas PPh, PPN dan PPnBM yang mendapatkan pengampunan yaitu pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak.

Dalam dimensi jangka pendek, pengampunan pajak melalui UU tentang Pengampunan Pajak secara langsung akan meningkatkan penerimaan perpajakan pada periode pelaksanaan pengampunan pajak. Dalam dimensi jangka panjang, pelaksanaan pengampunan pajak juga akan meningkatkan penerimaan perpajakan. Namun pengaruhnya terhadap penerimaan jangka panjang tidak langsung, melainkan melalui adanya peningkatan kepatuhan pajak di tahun selanjutnya akibat dari pelaksanaan pengampunan pajak pada tahun sebelumnya. Harapan inilah yang menjadi salah satu pertimbangan dan sekaligus tujuan diundangnya UU tentang Pengampunan Pajak. Hal tersebut secara eksplisit dinyatakan di dalam konsideran menimbang huruf d UU tentang Pengampunan Pajak yang berbunyi “bahwa untuk meningkatkan ..... dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak”. Peningkatan kepatuhan wajib pajak tersebut pada akhirnya akan meningkatkan penerimaan negara. Kepatuhan pajak baik dalam membayar pajak dan melaporkan pajaknya secara benar, lengkap dan jelas menjadi penting bagi sebuah negara karena memiliki dampak bagi penerimaan negara (Sani dan Sulfan, 2022). Dengan demikian, tujuan antara dari UU tentang Pengampunan Pajak yaitu peningkatan kepatuhan wajib pajak.

## **2. Kepatuhan Perpajakan.**

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), kepatuhan didefinisikan sebagai sikap patuh. Sedangkan definisi patuh yaitu taat pada perintah, aturan, dan sebagainya. Dengan demikian, kepatuhan perpajakan dapat didefinisikan sebagai sikap taat setiap wajib pajak terhadap berbagai aturan di bidang perpajakan. Kepatuhan pajak merupakan pemenuhan semua kewajiban perpajakan sebagaimana ditentukan oleh undang-undang secara bebas dan lengkap (Valenty dan Kusuma, 2019, h.47). Kepatuhan perpajakan adalah kemauan wajib pajak untuk tunduk terhadap regulasi perpajakan di suatu negara (Kristiaji et al., 2013). Kepatuhan perpajakan dapat diartikan sebagai sebuah sikap wajib pajak yang taat atau tunduk terhadap aturan perundang-undangan bidang perpajakan berkaitan dengan pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Secara substansi, kepatuhan perpajakan tersebut meliputi kepatuhan mendaftarkan diri, melaporkan, memperhitungkan dan membayarkan kewajiban perpajakan setiap wajib pajak. Harvelian (2017) menyebutkan “Kepatuhan wajib pajak dapat diidentifikasi dari:

- a. Kepatuhan wajib pajak dalam mendaftarkan diri
- b. Kepatuhan untuk melaporkan kembali surat pemberitahuan
- c. Kepatuhan dalam penghitungan dan pembayaran pajak terutang; dan
- d. Kepatuhan dalam pembayaran tunggakan.” (h.294).

Menurut Kurnia (2013), kepatuhan pajak dapat dibagi menjadi dua yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material. Kepatuhan formal adalah kondisi dimana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan formalitas yang diatur dalam undang-undang. Kewajiban material adalah ketika dalam kepatuhan formal itu, wajib pajak mematuhi kelengkapan material dari aspek perpajakannya, termasuk kewajiban formalnya (Sani dan Sulfan, 2022). Kristiaji *et al.* (2013) menyebutkan “Pada umumnya kepatuhan pajak, dapat dibagi menjadi

dua. Pertama, kepatuhan secara administratif atau secara formal, yang mencakup sejauh mana wajib pajak patuh terhadap persyaratan prosedural dan administrasi pajak, termasuk mengenai syarat pelaporan serta waktu untuk menyampaikan dan membayar pajak. Kedua, kepatuhan secara teknis atau materiil, yang mengacu pada perhitungan jumlah beban pajak secara benar” (h.6). Dari kedua pernyataan tersebut, kepatuhan formal dapat didefinisikan sebagai sebuah keadaan wajib pajak yang patuh terhadap persyaratan prosedural dan administrasi pajak sesuai dengan ketentuan formal dalam undang-undang perpajakan. Sedangkan kepatuhan materiil atau teknis merupakan sebuah keadaan wajib pajak patuh secara teknis terhadap perhitungan dan pembayaran jumlah beban pajak secara benar sesuai dengan pengaturan dalam undang-undang perpajakan.

Secara empiris, kepatuhan wajib pajak atau kepatuhan perpajakan bukanlah sikap yang semata-mata timbul hanya akibat adanya pengaturan di dalam peraturan perundang-undangan bidang perpajakan, termasuk pengampunan pajak yang diatur di dalam UU tentang Pengampunan Pajak. Namun kepatuhan perpajakan juga dipengaruhi oleh berbagai faktor. Salah satunya yaitu sikap dan niat dari wajib pajak sendiri untuk patuh. Pramita *et al.* (2018) mengungkapkan bahwa berbagai penelitian empiris membuktikan bahwa kepatuhan pajak dapat meningkat apabila dipengaruhi oleh sikap atas kepatuhan pajak dan terdapat niat untuk patuh dalam melakukan sikap kepatuhan pajak tersebut. Teori perilaku yang direncanakan atau *theory of planned behavior* mengungkap bahwa perilaku patuh seseorang dapat dipengaruhi oleh niat yang dimiliki, dimana niat tersebut terbentuk oleh beberapa faktor. Demikian juga dengan perilaku kepatuhan wajib pajak. Faktor tersebut meliputi *behavioral belief*, *normative belief*, dan *control belief*. Valenty dan Kusuma (2019) menyebutkan “Perilaku seseorang dapat dipengaruhi oleh niat yang dimiliki, sedangkan niat seseorang dibentuk berdasarkan faktor-faktor berikut :

#### 1. *Behavioral Belief*

*Behavioral belief* adalah keyakinan kepada hasil dari suatu perilaku yang membentuk sikap, dimana keyakinan dari individu terhadap hasil dari suatu perilaku dan evaluasi atas hasil tersebut.

#### 2. *Normative Belief*

*Normative belief* merupakan keyakinan tentang harapan normatif orang lain dan motivasi untuk memenuhi harapan tersebut.

#### 3. *Control Belief*

*Control belief* adalah kepercayaan mengenai keberadaan faktor-faktor yang akan memfasilitasi atau menghalangi kinerja dari perilaku.”

Kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah juga menjadi salah satu faktor yang memengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. “Di sisi lain kepercayaan atas pemerintah juga menentukan tingkat kepatuhan wajib pajak. Wajib pajak yang percaya dengan pemerintah menunjukkan tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibandingkan warga negara yang tidak percaya dengan pemerintah” (Pramita *et al.*, 2018). Faktor lainnya yaitu paradigma biaya dan manfaat bagi wajib pajak sebagaimana digambarkan oleh teori psikologi fiskal. Devos (2013)

dalam Pramita *et al.* (2018) menyebutkan "Teori Psikologi Fiskal pertama kali diperkenalkan oleh Schmolders pada tahun 1959, yang menghubungkan antara ekonomi dan pendekatan perilaku, menekankan pada kurangnya motivasi bagi wajib pajak untuk membayar pajak karena tidak ada keuntungan yang nyata dari manfaat membayar pajak. Teori ini didasarkan pada paradigma manfaat yang menggambarkan suatu model dimana akan memperhitungkan biaya dan manfaat potensial yang diperoleh dari suatu tindakan yang nantinya akan dipilih".

Kepatuhan perpajakan juga dipengaruhi sejauh mana upaya pencegahan yang dilakukan pemerintah, bagaimana norma yang berlaku di masyarakat, adanya kesempatan untuk tidak patuh, serta faktor ekonomi yang menjadi dasar pertimbangan wajib pajak untuk patuh atau tidak patuh. Kristiaji *et al.* (2013) mengungkapkan bahwa perilaku kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh faktor upaya pencegahan, norma atau nilai yang berlaku di masyarakat, kesempatan untuk patuh atau tidak patuh, persepsi keadilan di mata wajib pajak, serta faktor ekonomi. Kepatuhan wajib pajak juga sangat dipengaruhi oleh kemudahan wajib pajak melakukan pembayaran pajak. Tidak hanya itu saja, kemudahan membayar pajak juga menjadi faktor yang memengaruhi kepatuhan wajib pajak. "Dari hasil studi yang dilakukan oleh World Bank dan Price Waterhouse Coopers dan hasilnya dirilis dalam sebuah buku berjudul "Paying Taxes 2016," disebutkan bahwa kunci kepatuhan wajib pajak adalah kemudahan dalam membayar pajak" (Harvelian, 2017).

### **3. Studi Empiris Pengaruh Pengampunan Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak**

Sejak dimplementasikannya pengampunan pajak berdasarkan UU tentang Pengampunan Pajak pada September 2016 hingga Maret 2017, telah terdapat beberapa penelitian yang menguji pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Dengan menggunakan Anova, penelitian eksperimen Pratiknjo dan Lasdi (2022) terhadap 81 (delapan puluh satu) responden menemukan bahwa adanya pengampunan pajak meningkatkan keputusan wajib pajak untuk patuh atas kewajiban perpajakannya. Penelitian Rahayu (2017) di Kabupaten Bantul juga menemukan hal yang sama. Dengan menggunakan metode *convenience sampling* kepada 85 (delapan puluh lima) responden, hasil penelitian menunjukkan bahwa pengampunan pajak memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.

Penelitian Mulyani (2019) juga menemukan hal yang senada, pengampunan pajak memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Penelitian ini menggunakan teknik *judgemental sampling* terhadap 100 (seratus) wajib pajak orang pribadi yang merupakan pelaku usaha di pusat perbelanjaan ITC Cempaka Mas Jakarta. Demikian juga dengan hasil penelitian Husnurrosyidah (2016) terhadap 55 (lima puluh lima) Baitul Maal wat Tamwil (BMT) di wilayah Pati, Kudus dan Jepara (Keresidenan Pati). Dengan menggunakan metode *purposive sampling* ditemukan bahwa pengampunan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil penelitian Pratiknjo dan Lasdi (2022), Rahayu (2017), Mulyani (2019) dan Husnurrosyidah (2016) tersebut menunjukkan bahwa penerapan pengampunan pajak berdasarkan UU tentang Pengampunan Pajak memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Dengan kata lain, pengampunan pajak dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang menjadi responden penelitian.

Hasil penelitian yang berbeda ditemukan oleh Wadesango et al. (2020) di Zimbabwe. Wadesango et al. menemukan bahwa penerapan pengampunan pajak pada tahun 2014 dan tahun 2018 tidak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak usaha kecil dan menengah di Zimbabwe. Hasil penelitian Mujahid dan Ahmed (2019) juga menemukan hal yang senada. Dengan menggunakan data panel 24 negara yang menerapkan pengampunan pajak dan periode waktu tahun 1990 hingga 2017, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penerapan pengampunan pajak tidak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak. Perbedaan hasil penelitian Wadesango et al. (2020) dan Mujahid dan Ahmed (2019) dengan penelitian Husnurrosyidah (2016), Rahayu (2017), Mulyani (2019) dan Pratiknjo dan Lasdi (2022) tersebut menunjukkan bahwa hasil penelitian empiris yang menguji pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan pajak bersifat ambigu.

### III. METODOLOGI PENELITIAN

Dalam menganalisis pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak, penelitian ini menggunakan metode estimasi atau model regresi data panel. Regresi data panel adalah gabungan antara data silang tempat (*cross section*) dan data runtun waktu (*time series*), dimana unit *cross section* yang sama diukur pada waktu yang berbeda (Nandita et al. 2019, 42). Dalam mengestimasi model regresi data panel, terdapat beberapa metode yang biasa digunakan, yakni *common effect*, *fixed effect*, dan *random effect*. Spesifikasi model penelitian ini secara umum adalah sebagai berikut:

$$PATUH_{it} = \beta_0 + \beta_1DPP_{it} + \beta_1PEND_{it} + \varepsilon_{it} \dots\dots\dots(1)$$

Dimana :

PATUH : Rasio Kepatuhan Wajib Pajak (persentase)

DPP : Pengampunan Pajak (variabel dummy).

PEND : Rata-rata lama sekolah (tahun)

Variabel dependen atau terikat dalam model penelitian ini yaitu rasio kepatuhan wajib pajak dalam satuan persentase. Kepatuhan wajib pajak yang digunakan dalam penelitian ini adalah kepatuhan formal atau formil. Sedangkan variabel independen atau bebas yang hendak diuji yaitu pelaksanaan pengampunan pajak (DPP) dengan menggunakan pendekatan variabel *dummy*. Nilai variabel *dummy* DPP sama dengan 0 (DPP=0) adalah tahun sebelum diberlakukannya pengampunan pajak, yakni tahun 2015 hingga tahun 2016. Kemudian variabel *dummy* DPP sama dengan 1 (DPP=1) adalah tahun setelah diberlakukannya pengampunan pajak, yakni tahun 2017 hingga tahun 2019. Variabel kontrol lainnya adalah variabel pendidikan (PEND) sebagai proksi kemampuan pengetahuan perpajakan oleh wajib pajak, dimana pengetahuan wajib pajak memengaruhi secara positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak. Tingkat pendidikan memiliki hubungan positif terhadap kepatuhan wajib pajak (Floriantina dan Nugroho, 2021; Agustina, 2016; Tologana, 2015)

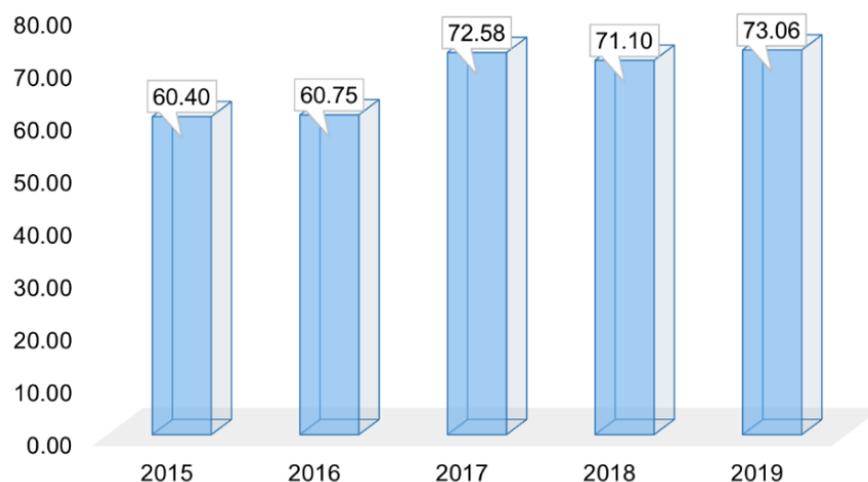
Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data sekunder yang bersumber dari Kementerian Keuangan dan Badan Pusat Statistik. Data sekunder tersebut yaitu data rasio kepatuhan menurut provinsi tahun 2015 hingga tahun 2019 dan data rata-rata lama sekolah

menurut provinsi di Indonesia tahun 2015 hingga tahun 2019. Hipotesa dalam penelitian ini yaitu penerapan pengampunan pajak memiliki hubungan positif dengan tingkat kepatuhan wajib pajak. Dengan kata lain, kepatuhan wajib pajak mengalami peningkatan setelah diberlakukannya pengampunan pajak sepanjang Juli 2016 hingga Maret 2017 atau pelaksanaan UU tentang Pengampunan Pajak mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

#### IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### 1. Analisis Deskriptif Kepatuhan Perpajakan

Implementasi pengampunan pajak berdasarkan UU tentang Pengampunan Pajak telah dilaksanakan selama tiga periode, yaitu periode pertama pada bulan Juli-September 2016, periode kedua pada bulan Oktober-Desember 2016, dan periode ketiga pada bulan Januari-Maret 2017. Pada tahun 2015-2016, sebelum dilakukannya pengampunan pajak, rasio kepatuhan wajib pajak masih di bawah 70. Pada tahun 2015 sebesar 60,40 dan sebesar 60,75 pada tahun 2016 (Gambar 3).

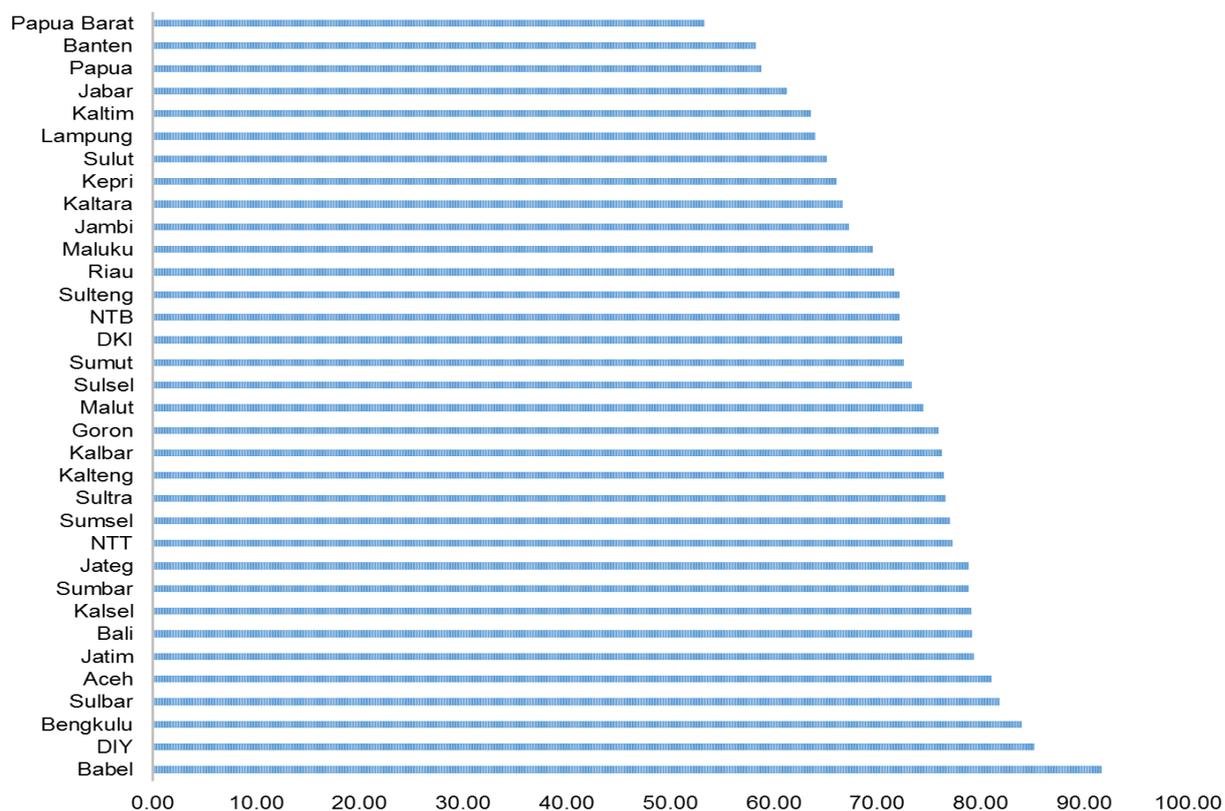


**Gambar 3. Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Tahun 2015-2019**

*Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).*

Sejak dilaksanakan pengampunan pajak periode pertama dan kedua (Juli-September 2016 dan Oktober-Desember 2016), rasio kepatuhan wajib pajak mengalami peningkatan yang cukup drastis, yakni dari 60,75 pada tahun 2016 menjadi 72,58 pada tahun 2017. Namun terjadi penurunan rasio kepatuhan pada tahun 2018 setelah berakhirnya periode ketiga pengampunan pajak pada Januari-Maret 2017. Rasio kepatuhan wajib pajak pada tahun 2018 menurun menjadi 71,10 dibanding tahun 2017 yang sebesar 72,58. Pada tahun 2019 kembali mengalami peningkatan menjadi 73,06.

Berdasarkan distribusi menurut provinsi, Provinsi Bangka Belitung, Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, Provinsi Bengkulu, Provinsi Sulawesi Barat dan Provinsi Aceh pada periode 2015-2019 merupakan provinsi yang memiliki rata-rata rasio kepatuhan wajib pajak tertinggi. Rasio kepatuhan wajib pajak pada kelima provinsi tersebut berada di atas 80 (Gambar 4).

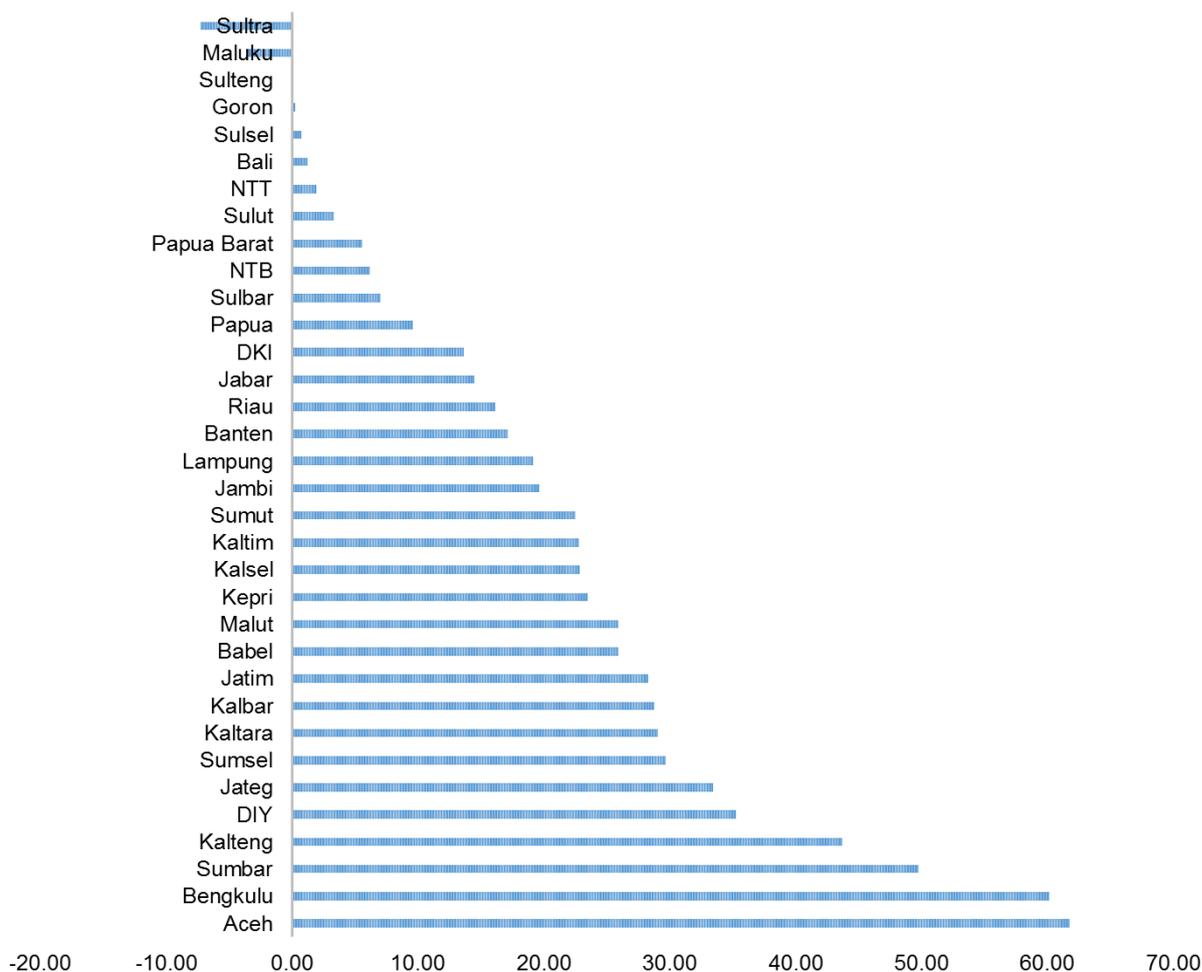


**Gambar 4. Rata-Rata Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Periode Tahun 2015-2019, Menurut Provinsi**

*Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).*

Sedangkan rata-rata rasio kepatuhan wajib pajak terendah yaitu Provinsi Maluku, Provinsi Jambi, Provinsi Kalimantan Utara, Provinsi Kepulauan Riau, Provinsi Sulawesi Utara, Provinsi Lampung, Provinsi Kalimantan Timur, Provinsi Jawa Barat, Provinsi Papua, Provinsi Banten dan Provinsi Papua Barat. Rata-rata rasio kepatuhan wajib pajak di 11 (sebelas) provinsi tersebut masih berada di bawah 70.

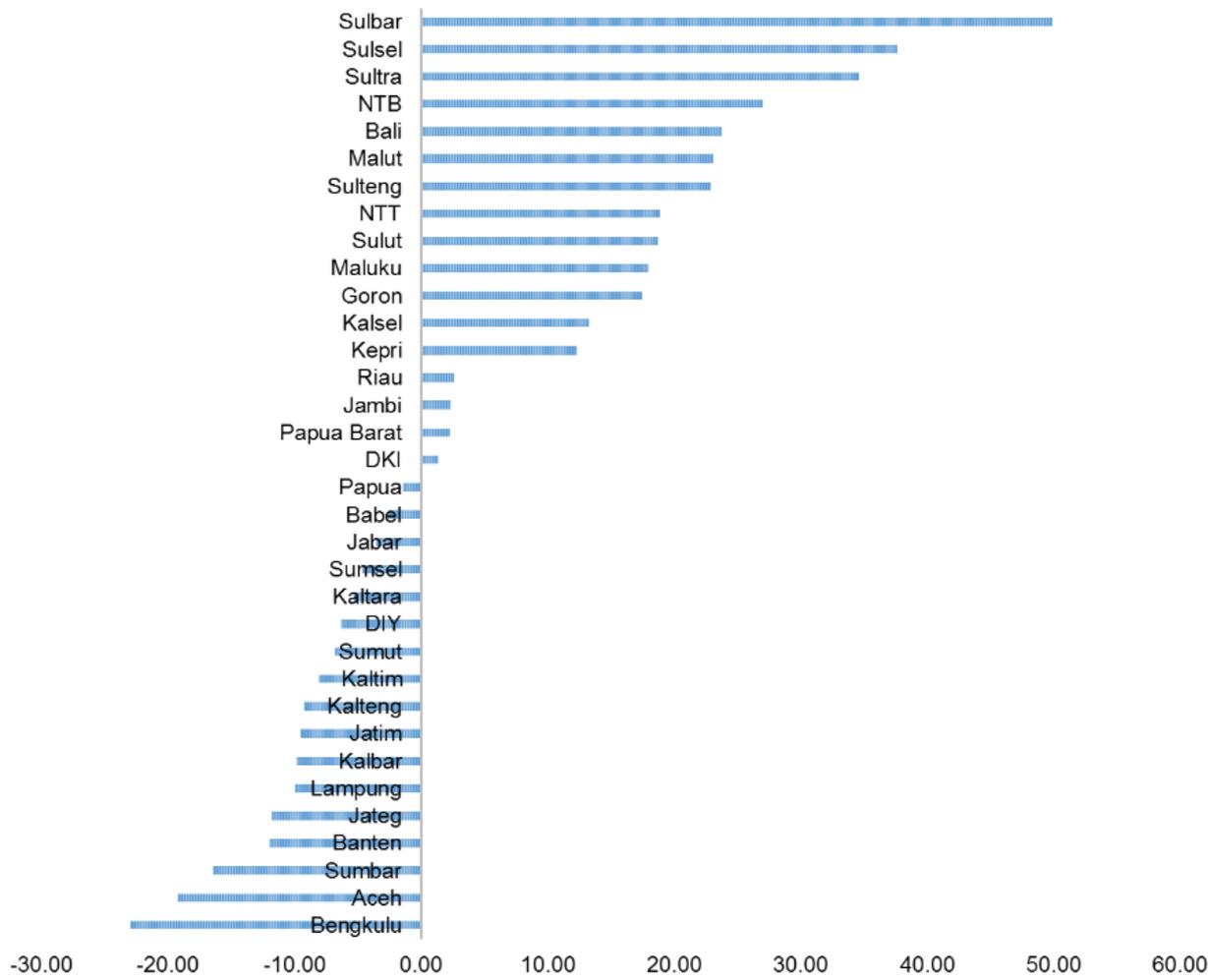
Secara nasional, pelaksanaan pengampunan pajak sepanjang September-Desember 2016 berdampak pada peningkatan rasio kepatuhan wajib pajak pada tahun 2017 dibanding 2016. Rasio kepatuhan wajib pajak pada tahun 2017 bertumbuh 19,47 persen dibanding tahun sebelumnya. Pertumbuhan rasio kepatuhan wajib pajak tertinggi berada di Provinsi Aceh dengan pertumbuhan sebesar 61,77 persen (Gambar 5). Kemudian disusul secara berurutan oleh Provinsi Bengkulu (60,19 persen), Provinsi Sumatera Barat (49,76 persen), Provinsi Kalimantan Tengah (43,70 persen) dan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (72,24 persen).



**Gambar 5. Pertumbuhan Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Tahun 2017 Menurut Provinsi (%)**

Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).

Setelah mengalami peningkatan rasio kepatuhan wajib pajak pada tahun 2017, rasio kepatuhan wajib pajak mengalami penurunan pada tahun 2018. Secara nasional, penurunan rasio kepatuhan wajib pajak pada tahun 2018 sebesar 2,04 persen dibanding tahun sebelumnya. Penurunan rasio kepatuhan wajib pajak tertinggi terjadi di Provinsi Bengkulu, yakni menurun sebesar 22,98 persen (Gambar 6). Penurunan terbesar selanjutnya yaitu Provinsi Aceh (19,24 persen), Provinsi Sumatera Barat (16,44 persen), Provinsi Banten (11,92 persen), dan Provinsi Jawa Tengah (11,81 persen).



**Gambar 6. Pertumbuhan Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Tahun 2018 Menurut Provinsi (%)**

Sumber: Kementerian Keuangan, 2022 (diolah).

## 2. Hasil dan Pembahasan Estimasi

Sebelum melakukan pengujian empiris pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak, model penelitian terlebih dahulu diuji melalui *Likelihood Ratio Test* dan *Hausman Test* untuk mengetahui pendekatan atau model apa yang akan digunakan. Hasil tes menunjukkan bahwa pendekatan yang tepat adalah *Fixed Effect Model*. Hasil pengujian empiris dengan menggunakan *Fixed Effect Model* disajikan dalam tabel 1.

**Tabel 1. Hasil Estimasi Model**

Varibel Dependen/Variabel Independen	Log (PATUH)
C	-0,633
DPP	0,018 (0,53)
Log (PEND)	5,01* (0,00)
R-squared	0,7953* (0,00)
N	136

Keterangan: \* = signifikan pada level  $\alpha = 1\%$

Pada Tabel 1 dapat diperhatikan bahwa nilai *F-Statistic* (probabilitas model 0,00) menunjukkan nilai yang signifikan pada tingkat kepercayaan 99 persen. Ini berarti bahwa kedua variabel bebas dalam penelitian ini secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak. Secara parsial, hasil estimasi menunjukkan bahwa koefisien variabel DPP memiliki tanda positif dan tidak signifikan secara statistik (probabilitas = 0,53). Artinya, DPP tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan perpajakan. Hasil ini dapat dimaknai bahwa pelaksanaan pengampunan pajak sebagaimana diatur menurut UU tentang Pengampunan Pajak tidak mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Hasil estimasi pada penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Pratiknjo dan Lasdi (2022), Rahayu (2017), Penelitian Mulyani (2019), dan Husnurrosyidah (2016) yang menemukan pengampunan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak yang menjadi responden penelitian. Sedangkan hasil estimasi penelitian ini menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil estimasi penelitian ini senada dengan temuan penelitian Wadesango et al. (2020) dan Mujahid dan Ahmed (2019).

Pengampunan pajak yang tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak tersebut dapat dimungkinkan akibat adanya pergeseran perilaku wajib pajak yang patuh sebelum dilaksanakan pengampunan pajak menjadi tidak patuh. Pergeseran ini dapat diakibatkan adanya ketidakadilan yang dirasakan oleh wajib pajak yang sebelumnya patuh memenuhi kewajiban perpajakannya. Ispriyarso (2019) mengungkapkan bahwa dampak negatif dari pengampunan pajak adalah timbulnya rasa ketidakadilan. "Akibat negatif dari diterapkannya *tax amnesty* ini antara lain adalah dapat menimbulkan ketidakadilan. Ketidakadilan ini dirasakan oleh masyarakat yang selama ini patuh membayar pajak. Mereka merasa diperlakukan tidak adil karena terhadap wajib pajak yang tidak/kurang patuh justru mendapat pengampunan pajak yang tarif pajaknya jauh lebih ringan daripada tarif pajak wajib pajak yang patuh" (Ispriyarso, 2019).

Faktor lain yang mungkin menyebabkan pengampunan pajak tidak memiliki pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak yaitu timbulnya ketidakpatuhan wajib pajak karena beranggapan akan ada lagi penerapan pengampunan pajak di masa mendatang. "Kepatuhan wajib pajak antara lain dipengaruhi oleh kepastian hukum dalam penerapan sanksinya, apabila tidak ada ketidakpastian dalam penerapan sanksi maka hal ini memengaruhi kepatuhan wajib pajak tersebut, wajib pajak cenderung untuk tidak mentaati ketentuan-ketentuan yang berlaku. Hal ini juga berlaku dalam ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan. Adanya *tax amnesty*, ini tentunya dapat menimbulkan sikap wajib pajak untuk tidak membayar pajak terlebih dahulu karena berdasarkan pengalamannya dengan *tax amnesty*, pembayaran pajaknya jauh lebih murah, sehingga berharap ada kebijakan *tax amnesty* untuk tahap berikutnya/di masa yang akan datang. Wajib pajak memiliki harapan yang tinggi dari *tax amnesty* dan akan menjadi kebiasaan" (Ispriyarso, 2019). Pandangan wajib pajak akan menciptakan kondisi pelaksanaan pengampunan pajak memberikan efek negatif bagi kepatuhan wajib pajak, yakni penurunan kepatuhan sukarela wajib pajak.

## V. KESIMPULAN

### 1. Kesimpulan

Salah satu tujuan implementasi pengampunan pajak sebagaimana diatur melalui UU tentang Pengampunan Pajak yaitu meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang nantinya berimplikasi pada peningkatan penerimaan perpajakan. Setelah berakhirnya pelaksanaan pengampunan pajak sepanjang periode Juli 2016 hingga Maret 2017, rasio kepatuhan wajib pajak mengalami peningkatan pada tahun 2017 (dari 60,75 menjadi 72,58). Namun mengalami penurunan pada tahun 2018 menjadi 71,10. Secara empiris, hasil pengujian atau estimasi menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Artinya, pengampunan tidak meningkatkan rasio kepatuhan wajib pajak. Kondisi ini dapat disebabkan oleh adanya pergeseran perilaku wajib pajak dari patuh menjadi tidak patuh karena merasa adanya ketidakadilan dari penerapan pengampunan pajak dan timbulnya ketidakpatuhan baru akibat adanya ekspektasi atau harapan wajib pajak akan memperoleh pengampunan pajak di masa mendatang.

### 2. Saran

Hasil estimasi yang menunjukkan bahwa pengampunan pajak yang tidak berpengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak dapat dijadikan salah satu gambaran atau indikasi bahwa upaya peningkatan kepatuhan wajib pajak tidak dapat ditempuh melalui pengampunan pajak. Oleh karena itu, pemerintah sebaiknya mempertimbangkan secara matang apabila di masa mendatang akan melaksanakan pengampunan pajak kembali. Selain pengampunan pajak, masih terdapat beberapa upaya yang dapat menjadi pilihan guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak di Indonesia. "Selama empat dekade terakhir, penelitian tentang kepatuhan pajak baik secara teoritis maupun empiris telah banyak dilakukan. Secara umum, terdapat beberapa faktor yang memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak, yang dapat diklasifikasikan dalam lima kategori:

- a) Upaya pencegahan (*deterrence*), misalnya intensitas pemeriksaan pajak, risiko terdeteksi, serta tingkat sanksi yang dikenakan. Hal ini berangkat dari konsep bahwa risiko terdeteksi maupun sanksi dapat merubah perilaku kepatuhan pajak.
- b) Norma atau nilai yang berlaku, baik norma yang dipegang oleh pribadi maupun norma sosial.
- c) Kesempatan baik untuk patuh atau tidak patuh (kesempatan untuk menggelapkan pajak).
- d) Keadilan (*fairness*) yang terkait dengan hasil ataupun prosedur, serta kepercayaan baik terhadap pemerintah (otorita pajak) maupun terhadap wajib pajak lainnya.
- e) Faktor ekonomi, yang mencakup segala faktor yang berhubungan dengan kondisi ekonomi secara umum, kondisi usaha ataupun industri, serta nilai pajak yang harus dibayarkan." (Kristiaji *et al.*, 2013).

Dengan demikian, terdapat beberapa upaya yang dapat dilakukan pemerintah guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak secara signifikan, antara lain yaitu upaya peningkatan kepercayaan publik terhadap otoritas pajak, meningkatkan tindakan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang tidak patuh, menciptakan keadilan bagi wajib pajak dikaitkan dengan hasil

atau prosedural yang diterima wajib pajak, serta melakukan berbagai tindakan yang mampu meminimalisir potensi upaya penggelapan pajak oleh wajib pajak.

Selain rekomendasi kebijakan berdasarkan hasil temuan penelitian, rekomendasi lainnya yaitu dibutuhkan penelitian lebih lanjut untuk menguji pengaruh pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Kebutuhan penelitian lebih lanjut tersebut disebabkan oleh masih terdapat kelemahan dalam penelitian ini. Kelemahan penelitian ini yaitu variabel kepatuhan wajib pajak hanya menggunakan kepatuhan formal, belum menggunakan kepatuhan material. Untuk itu perlu dilakukan penelitian lebih lanjut dengan menggunakan kepatuhan material sebagai variabel terikatnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, K.A. (2016). Pengaruh Tingkat Pendidikan, Tingkat Penghasilan, Dan Tarif Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Umkm Dalam Memenuhi Kewajiban Perpajakan (Studi Empiris Pelaku UMKM di Kabupaten Buleleng). *Jurnal Akuntansi Profesi*, 6(1), 1-11.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2018). Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2017. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- Floriantina & Nugroho, V. (2021). Pengaruh Usia, Pendidikan, Tingkat Pendapatan, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Multiparadigma Akuntansi*, 3(2), 612-619.
- Harvelian, A. (2017). Implikasi Hukum dan Legalitas *Tax Amnesty* Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia. *Jurnal Yudisial*, 10(3), 277 - 294.
- Husnurrosyidah. (2016). Pengaruh Tax Amnesty Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak Di BMT Se-Karesidenan Pati. *Equilibrium: Jurnal Ekonomi Syariah*, 4(2), 211-226.
- Ispriyarso. (2019). Keberhasilan Kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) di Indonesia. *Administrative Law & Governance Journal*, 2(1), 47-59.
- Kesuma, A.I. (2016). Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak. *Jurnal Ekonomi Keuangan, dan Manajemen*, 12(2), 270-280.
- Kristiaji, B.B., Febriyanto, T., & Abiyunus, Y.F. (2013). Memahami Ke(tidak)patuhan Pajak, *Inside Tax Edisi 14*, 6-11.
- Mujahid, A., & Ahmed, D. (2019). *The Effect Of Tax Amnesties Programs On Tax Collection And Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis*. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4(2), 108-128.
- Mulyani, A. (2019). Pengaruh *Tax Amnesty* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Pengetahuan Perpajakan Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi*, 8(1), 72-86.
- Nandita, D.A., Alamsyah, L.B., Jati, E.P., & Widodo, E. (2019). Regresi Data Panel untuk Mengetahui Faktor-Faktor yang Mempengaruhi PDRB di Provinsi DIY Tahun 2011-2015. *Indonesian Journal of Applied Statistics*, 2(1), 42-52.
- Pramita, S.W., Subekti, I., & Rosidi. (2018). Studi Perilaku Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Daerah, *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, 4(2), 122-127.

- Pratknjo, M.L., & Lasdi, L. (2022). Pengaruh Sanksi Pajak dan *Tax Amnesty* Terhadap Keputusan Kepatuhan Wajib Pajak. *Perspektif Akuntansi*, 5(2), 141-156.
- Rahayu, N. (2017). Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Ketegasan Sanksi Pajak, dan *Tax Amnesty* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Akuntansi Dewantara*, 1(1), 15-30.
- Sani, P.J., & Sulfan. (2022). Perilaku Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pekerjaan Bebas Di Kota Denpasar. *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, 3(2), 294-304.
- Simanjuntak, T.H., & Mukhlis, I. (2012). *Analysis of Tax Compliance and Impacts on Regional Budgeting and Public Welfare*. *International Journal of Administrative Science & Organization*, 19(3), 194-205.
- Tologana. E.Y. (2015). Pengaruh Sanksi, Motivasi dan Tingkat Pendidikan terhadap KepatuhanWajib Pajak Orang Pribadi (Studi Kasus KPP Pratama Manado). *Jurnal Accountability*, 4(2), 1-11.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- Valenty, Y.A., & Kusuma, H. (2019). Determinan kepatuhan pajak: perspektif theory of planned behavior dan teori institusional. *NCAF*, 1, 47-56.
- Wadesango, N., Mhaka, C., Bizah S., Nyamwanza, L., & Haufiku, H.I. (2020). *The Impact of Tax Amnesty on Tax Compliance and Tax Evasion behavior Among SMEs*. *Academy of Entrepreneurship Journal* 26 (3), 1-10.