

**KEPATUHAN PAJAK PROGRAM INSENTIF TAX AMNESTY:
SEBUAH PENDEKATAN *MIXED METHODS* DAN BUKTI EMPIRIS PADA
WAJIB PAJAK (WP)**

Martdian Ratna Sari S.E, M.Sc

Sekolah Tinggi Manajemen PPM

martdianratnasari@gmail.com

Diterima 23 Februari 2019

Disetujui 30 Juni 2019

Abstract-Berbagai program insentif dalam hal potensi telah selesai, seperti program *sunset policy*, program *e-spt*, *e-filling*, *e-billing*, *Tax Payer Year (TPWP)* dan lain-lain. Ironisnya, berbagai program belum efektif untuk meningkatkan penerimaan. *Tax-Amnesty 2016*, penelitian ini dimaksudkan untuk mengeksplorasi fenomena amnesti pajak yang ditempuh Direktorat Jenderal Pajak dalam meningkatkan jumlah penerimaan negara dan meningkatkan kepatuhan dari wajib pajak. Padahal, data realisasi penerimaan pengampunan sampai Oktober 2016 menunjukkan hasil yang signifikan dan terbukti OP WP cukup antusias untuk menebus hutang dan mengungkapkan semua pendapatan dan harta benda. Jackson dan Miliron (1986) menggambarkan faktor ekonomi seperti hukum / hukum / hukum. Kritik terhadap studi ini terhadap Jackson dan Miliron, (1986) yang ditujukan pada konsep kompleksitas pelaporan pajak tidak berlaku sebagai penentu keberhasilan Amnesti Pajak. Dengan menggunakan metode campuran yang berfokus pada pendekatan kualitatif pada awal tahap penelitian, penelitian ini menggunakan teknik metode *Most Significant Change (MSC)* untuk mendapatkan perubahan yang membentuk dasar penyusunan pemikiran dan pembuatan indikator. Teknik analisis data menggunakan analisis faktor berguna untuk tujuan kelayakan dari setiap indikator pengukuran. Hasil *MSC* menunjukkan perubahan yang dirasakan WP dengan program *Tax Amnesty*, yaitu adanya besaran tarif denda pajak yang dapat dimanfaatkan serta kemudahan pelaporan dan penghitungan pajak. Namun, temuan *MSC* tersebut tidak dapat didukung seluruhnya oleh data kuantitatif, yakni persepsi keadilan dalam *Tax Amnesty* ternyata tidak dapat meningkatkan kepatuhan WP karena tidak hanya besaran denda pajak yang rendah saja yang menjadi pertimbangan WP tetapi ada pertimbangan lain seperti profesi WP dan kondisi ekonomi dan jasmani WP.

Keywords: *most significant change*, pengampunan pajak, kepatuhan pajak

I. PENDAHULUAN

Kebijakan sistem pelaporan pajak secara mandiri (*self assessment*) menuntut keaktifan sukarela dari para wajib pajak dalam melaporkan kewajiban pembayaran pajaknya, namun di sisi lain Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga harus secara aktif mengingatkan wajib pajak dengan berbagai program yang disediakan. Reformasi perpajakan sudah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sejak tahun 2002 sampai dengan sekarang dengan program ekstensifikasi *Tax Amnesty* yang berjalan selama tahun 2016. Masih rendahnya penerimaan pajak dari wajib pajak menjadi perhatian khusus DJP dalam menggali potensi penerimaan pajak Negara.

Berbagai program dalam menggali potensi pajak juga sudah dilakukan, seperti program *sunset policy*, program *e-spt*, *e-filling*, *e-billing* dan lainnya. Ironisnya, berbagai program tersebut

belum secara efektif dapat meningkatkan penerimaan pajak dan kepatuhan wajib pajak, dan hal tersebut didukung dengan hasil penelitian-penelitian yang membuktikan bahwa faktor ekonomi seperti sanksi/hukuman/denda ataupun kewajiban akan audit tidak bepengaruh signifikan terhadap peningkatan kepatuhan perpajakan. Hal tersebut menunjukkan semakin tingginya kebutuhan akan potensi/faktor-faktor yang menghambat kepatuhan seorang wajib pajak.

Ada dua motivasi utama dalam penelitian ini yaitu: (1) adanya perdebatan politik mengenai “keadilan” dalam perpajakan, sehingga diperlukan berbagai program insentif bagi wajib pajak khususnya *Tax Amnesty*. Dalam teori keadilan horizontal, pajak harus dipungut berdasarkan kemampuan wajib pajak dalam membayar pajaknya, atau dengan kata lain pajak dikenakan atas dasar penghasilan neto. Berdasarkan ketentuan PPh yang berlaku saat ini, wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang bekerja sebagai karyawan diberikan keringanan pajak (*tax relief*) berupa pengurangan penghasilan kena pajak “hanya” sebatas atas: (i) penghasilan tidak kena pajak, dan (ii) pengurangan pajak berupa biaya jabatan, pensiun, premi jamsostek, dan iuran pensiun kepada dana pensiun.

Secara teoritis, pembatasan biaya yang diperbolehkan sebagai faktor pengurang penghasilan kena pajak tersebut menimbulkan ketidakadilan dan menjadi pemicu enggannya wajib pajak mematuhi peraturan DJP. Pertama, Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) pada dasarnya menyamaratakan semua WP OP, baik WP OP yang dalam keadaan sakit dengan WP OP yang dalam keadaan sehat. Kedua, PTKP tidak memperhatikan biaya untuk pendidikan bagi WP OP yang bekerja secara professional. Ketiga, penyesuaian jumlah PTKP berdasarkan UU PPh disesuaikan dengan Peraturan Menteri Keuangan, misalnya disesuaikan dengan tingkat inflasi. Dan keempat, PTKP tidak membedakan WP OP bersadarkan lokasi tempat tinggal. Sejauh sistem perpajakan dianggap tidak adil oleh WP, maka hal tersebut menjadi rasionalisasi WP OP dalam membenarkan ketidakpatuhannya pada hukum pajak. Motivasi kedua (2) yakni, masih kurang pahamnya wajib pajak akan sistem perpajakan yang ada sehingga cenderung menganggap peraturan perpajakan sulit dan membebani. Masyarakat beranggapan bahwa adanya berbagai kebijakan perpajakan yang diberlakukan karena adanya kepentingan khusus antara politisi dan pihak perusahaan besar. Adanya kepentingan khusus tersebut mengakibatkan Undang-Undang pajak memiliki banyak celah untuk disesuaikan dengan berbagai kepentingan.

Berbagai penelitian mengenai kepatuhan wajib pajak telah dilakukan dengan berbagai metode dan alat ukur yang cukup baik. Namun, penelitian-penelitian tersebut hanya terbatas pada bagaimana wajib pajak diarahkan untuk berpersepsi bahwa DJP sudah cukup baik dalam memfasilitasi kebutuhan wajib pajak sehingga wajib pajak menganggap bahwa apa yang dilakukannya sudah cukup patuh atau sesuai dengan peraturan dan undang-undang yang berlaku. Penelitian ini mengkritisi hasil penelitian Jackson dan Miliron (1986) dan James dan Alley (1999) yang tidak memasukkan faktor kompleksitas pelaporan pajak dan penelitian ini menggunakan faktor ketidakadilan dalam pengenaan pajak sebagai indikator *Tax Amnesty* agar dapat menggambarkan fenomena *Tax Amnesty* sebagai upaya peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Selain itu, penelitian ini juga mengkritisi berbagai program insentif yang ditawarkan DJP setiap tahunnya, yang mana berbagai program tersebut tidak signifikan meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak, terbukti dengan adanya program *Tax Amnesty* di tahun 2016

dan akan ada program *voluntary declaration* di tahun 2018. Penelitian ini berfokus pada WP OP mengingat bahwa masih tingginya angka ketidakpatuhan dari WP OP, misalnya saja pada program Tahun Pembinaan Wajib Pajak (TPWP) tahun 2015 yang mana realisasi penerimaan pajak dengan program tersebut hanya mencapai 50% dari yang ditargetkan sekitar Rp 1.492,3 triliun hanya mencapai Rp 598,27 triliun. Maka dari itu, pertanyaan penelitian dalam menjawab tujuan penelitian ini adalah:

- (1) Apa perubahan yang paling signifikan dari efektivitas program *Tax Amnesty* yang ditetapkan oleh DJP?
- (2) Apakah program *Tax Amnesty* memengaruhi kepatuhan WP?
- (3) Apakah kompleksitas pelaporan pajak memengaruhi kepatuhan WP?

II. TINJAUAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Permasalahan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya merupakan hal yang klasik dalam perpajakan. Berbagai teori kepatuhan pajak yang dikemukakan beberapa ahli menjelaskan tentang definisi serta faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Posner (2000) menjelaskan pendekatan yang paling sederhana dalam kepatuhan perpajakan, yakni bahwa ketika seseorang memutuskan untuk membayar pajak, maka orang tersebut akan memperhitungkan besarnya pajak yang harus dibayar dan sanksi legal yang diterima jika berusaha untuk melanggar. James dan Alley (1999) mengemukakan kepatuhan wajib pajak menyangkut sejauh mana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan aturan perpajakan yang berlaku. Dengan demikian tingkat kepatuhan wajib pajak dapat diukur dengan *Tax Gap* yaitu perbedaan antara apa yang tersurat dalam peraturan perpajakan dengan apa yang dilaksanakan oleh wajib pajak. *Internal Revenue Service* (Brown dan Mazur, 2003) mengelompokkan kepatuhan wajib pajak terdiri dari 3 tipe kepatuhan: (1) kepatuhan penyerahan SPT (*filng compliance*), (2) kepatuhan pembayaran (*payment compliance*), dan (3) kepatuhan pelaporan (*reporting compliance*). Ketiga tipe kepatuhan tersebut bila diukur secara bersama-sama akan memberikan gambaran yang komprehensif tentang kepatuhan wajib pajak.

Penelitian Jackson dan Miliron melalui tinjauan terhadap literatur kepatuhan pajak mengidentifikasi adanya 14 faktor kunci yang digunakan peneliti dalam meneliti kepatuhan pajak yang secara garis besar dikelompokkan dalam empat kelompok (Jackson dan Miliron, 1986) yaitu *demographic (age, gender and education)*, *non compliance opportunity (income level, income source, and occupation)*, *attitudinal and perceptions (fairness of the law system and peer influence)*.

Persepsi Keadilan dalam Tax Amnesty dan Kepatuhan Pajak

Ajzen dan Fishbein's mengemukakan bahwa sikap seseorang terhadap suatu obyek adalah perasaan mendukung atau memihak (*favorable*) maupun perasaan tidak mendukung atau tidak memihak (*unfavorable*) pada objek tersebut (Ajzen dan Fishbein's, 1980). Berkaitan dengan pajak, sikap wajib pajak didefinisikan sebagai pandangan positif atau negatif dari perilaku kepatuhan pajak. Hasil positif adalah kepatuhan pajak dan hasil negatif adalah ketidakpatuhan pajak (Marti *et al.* 2010). Sikap positif terhadap sistem perpajakan sebenarnya adalah hasil dari persepsi keadilan positif atau dengan kata lain persepsi keadilan positif dapat sebagai pendorong dari sikap positif. Dengan demikian wajib pajak dengan persepsi positif terhadap keadilan sistem perpajakan akan lebih memiliki sikap positif terhadap sistem perpajakan dan kosekuensinya akan mendorong mereka untuk patuh.

Sulit untuk mendefenisikan keadilan pajak, di satu sisi harus memuaskan wajib pajak dan di sisi lain berkaitan pelaksanaan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan. Christensen *et al.* (2014) menyatakan bahwa keadilan pajak sulit didefinisikan karena empat masalah utama: (1) masalah dimensional, (2) dapat didefinisikan pada tingkat individu maupun pada masyarakat luas, (3) keadilan terkait dengan kompleksitas, dan (4) kurangnya keadilan dapat menjadikan pertimbangan atau menyebabkan ketidakpatuhan. Alm *et al.* mengemukakan bahwa persepsi keadilan dapat di lihat dalam beberapa bentuk (Alm *et al.* 2012). Pertama, keadilan vertikal (*vertical fairness*) yaitu wajib pajak dalam situasi ekonomi berbeda akan dikenakan pajak pada tarif yang berbeda. Hal ini akan mengakibatkan penghasilan yang lebih tinggi akan membayar pajak lebih tinggi dari pada penghasilan lebih rendah. Kedua, keadilan horizontal (*horizontal fairness*) didefinisikan sebagai perlakuan yang sama dalam situasi yang sama dari individu. Dengan kata lain keadilan horizontal merekomendasikan bahwa wajib pajak dalam posisi ekonomi yang sama akan membayar jumlah pajak yang sama.

Penelitian Bobek *et al.* (2013) pada sistem perpajakan Amerika tentang keadilan prosedural (*procedural fairness*) dan keadilan kebijakan (*policy fairness*) menyatakan bahwa keadilan prosedural berhubungan dengan proses yang digunakan dalam kaitannya dengan fungsi distribusi sedangkan keadilan kebijakan berkaitan dengan isi dari hukum pajak. Rezac dan Urofsky (2011) berpendapat bahwa tujuan dari sistem pajak penghasilan adalah untuk meningkatkan pendapatan negara dan kemajuan masyarakat. Rezac dan Urofsky (2011) menekankan bahwa jika individu merasa bahwa sistem pajak cukup mencapai tujuan tersebut, mereka akan bersedia untuk mengorbankan kepentingan pribadi demi kepentingan masyarakat. Namun, jika individu tidak melihat sistem pajak mencapai tujuan tersebut secara adil, maka mereka cenderung akan tidak mematuhi undang-undang pajak yang diberlakukan. Penelitian Spicer dan Becker (1980) juga menemukan bahwa ketika individu diberitahu beban pajaknya lebih tinggi dari orang lain, mereka cenderung akan menghindarinya. Selain ketidakadilan input, teori keadilan memprediksi bahwa persepsi ketidakadilan output dari sistem pajak juga akan berdampak signifikan pada kepatuhan. Dapat disimpulkan bahwa keadilan secara umum mengukur penilaian individu apakah sistem perpajakan secara umum adil atau tidak, sehingga menjadi pertimbangan individu untuk patuh atau tidak akan peraturan pajak yang ada. Ketika wajib pajak merasa bahwa sistem pajak tidak memiliki keadilan mereka akan merasionalisasikan pengelapan pajak (Davis *et al.* 2003).

Diprogramkannya *Tax Amnesty* menimbulkan pro dan kontra termasuk mengenai keadilan publik bagi wajib pajak yang dihapuskan dendanya serta pemberian tarif khusus bagi wajib pajak yang melaporkan kekayaannya tanpa syarat. Dan berdasarkan uraian tersebut diatas peneliti berasumsi bahwa keadilan publik dalam *Tax Amnesty* perlu dikaji dan diteliti lebih dalam.

H1: Persepsi Keadilan dalam *Tax Amnesty* berpengaruh terhadap Kepatuhan Pajak Kompleksitas Pelaporan Pajak dan Kepatuhan Pajak.

Kompleksitas Pelaporan Pajak dalam *Tax Amnesty* dan Kepatuhan Pajak

Program *e-spt*, *e-filling*, *e-billing* dan lainnya, merupakan salah satu upaya DJP untuk memudahkan wajib pajak dalam melaporkan pajaknya. Namun tidak banyak wajib pajak yang memanfaatkan fasilitas tersebut dikarenakan kurangnya pemahaman wajib pajak dalam penggunaan program pelaporan elektronik tersebut. Hal yang menjadi kendala adalah

mengenai kompleksitas dari pelaporan pajak tersebut, yang mana adanya kecenderungan seseorang enggan melakukan sesuatu dikarenakan mengalami kesulitan dalam pengimplementasiannya. Adanya kompleksitas peraturan perpajakan menciptakan keengganan dan ambiguitas bagi wajib pajak. Yang mana kompleksitas tersebut dapat meningkatkan ketidakpastian bagi pembayar pajak mengenai apakah benar yang mereka hitung dan lapor. Dalam penelitian Westat membuktikan bahwa adanya ambiguitas dalam peraturan perpajakan berhubungan positif dengan ketidakpatuhan dalam penyusunan pelaporan pajak penghasilan. Hasil penelitian tersebut didukung oleh penelitian Cloyd dan Spilker (1999) yang juga menemukan bahwa ambiguitas dalam peraturan perpajakan memengaruhi keputusan wajib pajak dan wajib pajak menginterpretasikan ambiguitas peraturan pajak sesuai dengan kebutuhan wajib pajak itu sendiri, yang mana kompleksitas peraturan perpajak (pelaporan, penghitungan dan pengisian SPT) meningkatkan kesempatan wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak sehingga tingkat ketidakpatuhan menjadi tinggi.

H2: Kompleksitas Pelaporan Pajak berpengaruh terhadap Kepatuhan Pajak.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode *mixed method* dengan *Most Significance Change*, dengan proses pengumpulan data kualitatif terlebih dahulu dan setelah itu proses kuantitatif dengan menggunakan *survey*. Metode *mixed method* dengan *Most Significance Change* dipilih oleh peneliti dengan tujuan agar peneliti lebih dapat menggambarkan keseluruhan fenomena *Tax Amnesty* terhadap kepatuhan wajib pajak yang mungkin tidak dapat tergambarkan jika hanya menggunakan metode kuantitatif saja. *Most Significance Change* menggambarkan secara keseluruhan bagaimana suatu perubahan dialami oleh objek penelitian yang mendapatkan intervensi tertentu dari pembuat kebijakan ataupun pembuat program. Pada tahap pendekatan kualitatif diharapkan dapat tergali suatu temuan mengenai perubahan yang dialami oleh para wajib pajak ketika DJP mengimplementasikan program *Tax Amnesty* sehingga terbentuk suatu pandangan/persepsi perubahan yang sama-sama dirasakan perubahannya melalui *focus group discussion*. Temuan kualitatif yang ada nantinya akan menjadi faktor penentu variabel dan indikator yang akan digunakan dalam survey tahap pendekatan kuantitatif.

Pengumpulan Data dan Analisis Kualitatif

Dalam proses penelitian ini, peneliti terlebih dahulu melakukan wawancara dengan beberapa informan sebagai stakeholder program *Tax Amnesty*. Pemilihan responden untuk data kualitatif menggunakan *snowball sampling*, karena data yang akan dikumpulkan ditujukan untuk kelompok tertentu yakni dalam penelitian ini adalah kelompok penerima insentif *Tax Amnesty*. Pada proses wawancara peneliti tidak banyak memberikan intervensi atas jawaban-jawaban informan, informan lebih diarahkan untuk menceritakan sesuai dengan perubahan yang dialaminya dengan adanya program DJP mengenai *Tax Amnesty*. Berikut daftar nama informan dalam penelitian ini:

Tabel 1. Daftar Informan

No	Nama Informan	Kriteria pemilihan	Pekerjaan	Hari/Tanggal	Tempat
1.	ES	-Memiliki lebih dari 1 sumber penghasilan	Dosen	Rabu, 11 Oktober 2016	Via telepon
2.	WH		Dokter	Rabu, 11 Oktober 2016	Via telepon

3.	AS	-Mengikuti program Tax Amnesty	Wiraswasta	Jumat, 14 Oktober 2016	Via telepon
----	----	--------------------------------	------------	------------------------	-------------

Penelitian ini berfokus pada persepsi wajib pajak orang pribadi, oleh karena itu responden dalam penelitian ini memfokuskan pada berbagai bidang profesi yang menjadi target pajak DJP dan dipastikan bahwa responden-responden tersebut sudah mengikuti atau berpartisipasi dalam program *Tax Amnesty*. Ketiga responden tersebut dipilih karena adanya berbagai potensi penghasilan yang diterima diluar penghasilan yang dilaporkan dalam SPT, misalnya saja jika seorang dosen menjadi dosen tetap disuatu perguruan tinggi namun mengajar juga diperguruan tinggi lainnya dan selain itu seorang dosen yang mendapatkan sertifikasi dosen dari DIKTI mendapatkan penambahan penghasilan yang diindikasikan belum masuk dalam komponen laporan SPT. Hal tersebut juga berlaku bagi para dokter dan wiraswastawan. Setelah mendapatkan tiga cerita perubahan yang diharapkan terjadi pada wajib pajak, peneliti mengadakan *Focus Group Discussion (FGD)* secara *online* dengan lima orang informan lainnya, hal ini dikarenakan keterbatasan peneliti dalam merange waktu dengan para informan. Berikut daftar nama informan:

Tabel 2. Daftar Informan FGD

No	Nama Informan	Kriteria Pemilihan	Pekerjaan	Hari/Tanggal
1.	DP	-Memiliki lebih dari 1 sumber penghasilan -Mengikuti program Tax Amnesty	Wiraswasta	Senin, 24 Oktober 2016
2.	AD		Dosen	Senin, 24 Oktober 2016
3.	EM		Dosen	Senin, 24 Oktober 2016
4.	IR		Dokter	Senin, 24 Oktober 2016
5.	DM		Dokter	Senin, 24 Oktober 2016
6.	DN		Wiraswasta	Senin, 24 Oktober 2016

Pemilihan para responden dalam *FGD* didasarkan pada keterwakilannya para wajib pajak pada bidang profesi masing-masing, dan untuk memastikan bahwa perubahan yang dialami oleh responden awal dirasakan juga atau mencerminkan sebagian besar perubahan yang dirasakan oleh wajib pajak orang pribadi dengan profesi yang sama.

Pengumpulan Data dan Analisis Kuantitatif

Populasi dalam pendekatan kuantitatif adalah seluruh wajib pajak orang pribadi yang berpartisipasi dalam program *Tax Amnesty*. Pemilihan sampel dalam penelitian ini adalah dengan teknik *purposive sampling*. Populasi yang bisa menjadi sampel penelitian adalah hanya wajib pajak yang mengikuti program tax amnesty dan sebelumnya belum pernah mengikuti program-program serupa dari DJP. Kuesioner dalam penelitian ini akan disebar pada berbagai kantor pajak di DKI Jakarta dan Yogyakarta, peneliti hanya berfokus pada WP OP yang berkerja di DKI Jakarta dan Yogyakarta dengan asumsi bahwa WP OP di DKI Jakarta mayoritas adalah wiraswasta dan dokter, sedangkan WP OP di Yogyakarta mayoritas adalah dosen, sehingga dapat meminimalisir bias yang terjadi dalam proses menjawab pertanyaan dalam kuesioner.

Data kuantitatif yang didapat diolah menggunakan alat uji SPSS versi 20.0, yakni dengan melakukan analisis faktor hingga terbentuk beberapa indikator untuk masing-masing variabel. Setelah analisis uji faktor selesai, peneliti melakukan pengujian analisis hubungan dengan menggunakan uji regresi berganda. Responden yang mengisi kuesioner secara lengkap

sebanyak 32 responden dengan kriteria bahwa responden merupakan wajib pajak yang berpartisipasi dalam program tax amnesty dengan memiliki kewajiban dalam memenuhi kewajiban pajaknya seperti, denda pajak, sumber penghasilan lainnya yang belum dilaporkan, serta jumlah pajak yang belum disetorkan atau kurang bayar.

Variabel dan Definisi Operasional

Persepsi Keadilan dalam Tax Amnesty

Persepsi keadilan dalam sistem perpajakan yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah sejauh mana wajib pajak menilai bahwa berbagai peraturan dan kebijakan pajak yang ditetapkan adil dan merata bagi seluruh wajib pajak orang pribadi dengan berbagai macam tingkat penghasilan. Skala pengukuran persepsi keadilan atas sistem pajak dalam penelitian ini mengacu pada penelitian sebelumnya yaitu Nekayachi dan Cvetkovich (2010) dengan mengajukan beberapa pertanyaan mengenai, “Apakah perubahan yang dirasakan dengan adanya *Tax Amnesty*? dan “Apakah kebijakan yang ditetapkan dan dilaksanakan oleh DJP sudah cukup adil bagi WP OP?”. Pertanyaan tersebut mendeskripsikan mengenai pertimbangan-pertimbangan yang dibuat oleh DJP dalam menetapkan suatu kebijakan/program dan mengenai pelaksanaan yang adil atas kebijakan/program yang ditetapkan sebelumnya. Untuk meningkatkan validitas persepsi WP OP atas persepsi keadilan atas sistem pajak yang berlaku, penelitian ini juga menggunakan pengukuran lain dari penelitian Herda dan Lavelle (2011).

Kompleksitas Pelaporan Pajak

Kompleksitas pelaporan pajak mengacu pada beberapa hal, yakni peraturan perpajakan yang rumit dan sulit dipahami, penghitungan pajak yang rumit, dan pengisian SPT yang rumit. Variabel ini diukur dengan 5 pertanyaan yang berasal dari 4 dimensi kompleksitas pelaporan pajak yang dikembangkan dari penelitian Spilker *et al.* (1999). Pengukuran variabel ini menggunakan skala *semantic differential* 1-7.

Kepatuhan Wajib Pajak

Kepatuhan Wajib Pajak didefinisikan sebagai suatu kepatuhan dimana masyarakat sebagai wajib pajak berada dalam keadaan tahu, mengerti, bertanggung jawab dan tidak merasa dipaksa dalam melaksanakan kewajiban membayar pajak. Kepatuhan wajib pajak dapat diukur dengan indikator: melaporkan seluruh penghasilan, mengisi formulir pajak dengan benar, mengetahui prosedur pelaporan, peraturan pajak yang seimbang, tarif sesuai kemampuan wajib pajak.

IV. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Analisis data kualitatif digali dengan mewawancarai terlebih dahulu 3 orang *stakeholder* yang mendapatkan intervensi dari pemerintah berupa program pengampunan pajak yang dikenal dengan sebutan *Tax Amnesty*. Ketiga orang tersebut memiliki profesi yang berbeda, pada tahap ini peneliti berusaha menggali informasi mengenai perubahan yang dialami WP dengan adanya intervensi *Tax Amnesty*, dari ketiga informan tersebut peneliti menuangkan informasi-informasi yang didapat dalam 3 cerita pendek. Berdasarkan temuan dari cerita yang menjadi *most significance change*, peneliti menuangkannya dalam sebuah kuesioner dengan skala differential, yakni responden diminta memilih hal mana yang lebih sesuai dengan dirinya. Misalnya saja untuk variabel kepatuhan pajak, indikator-indikator dalam mengukur kepatuhan pajak seseorang dilihat dari penilaian WP mengenai sikapnya terhadap peraturan dan kebijakan DJP apakah WP cenderung melanggar ataukah cenderung patuh atas hal tersebut

dan berlaku juga untuk variabel *Tax Amnesty* dengan skala differential ganjil atau lazim, serta variabel kompleksitas pelaporan pajak dengan skala differential sulit atau mudah.

Enam puluh lima (65) kuesioner disebarluaskan ke dua wilayah dengan tingkat sebaran 3 profesi yang hampir merata, yakni Yogyakarta dengan dominasi profesi dosen dan wiraswasta kerajinan, serta DKI Jakarta dengan dominasi profesi dokter dan bisnisman. Berdasarkan data statistik deskriptif dari 32 kuesioner yang kembali responden dari kedua wilayah didominasi oleh profesi dosen sebanyak 13 orang, dokter 9 orang dan wiraswasta sebanyak 5 orang, 5 orang sisanya berprofesi sebagai karyawan. Responden sebagian besar adalah laki-laki sebanyak 20 orang dan perempuan sebanyak 12 orang dengan rentang umur yang dominan adalah dalam rentang umur 46-60 tahun sebanyak 15 orang, rentang umur 35-45 tahun sebanyak 10 orang dan sisanya 7 orang dalam rentang umur 61-75 tahun.

Informan yang pertama (1) yang berprofesi sebagai wiraswasta bercerita bahwa tidak banyak perubahan yang dialami karena dia menggunakan jasa konsultan pajak, namun dia mengakui bahwa dengan *Tax Amnesty* WP dipermudah dalam hal pelaporan pajaknya karena sistem pelaporan pajak yang ada sangat kompleks dan cenderung rumit bagi beberapa WP. Baginya dengan adanya intervensi setiap tahun dari DJP sangat menguntungkan, karena WP dibantu dan dipermudah dalam hal penghitungan pajaknya, termasuk dengan adanya pengampunan jika terjadi kesalahan dalam pelaporan-pelaporan sebelumnya.

Informan kedua (2) dengan profesi seorang dokter bercerita bahwa selama ia berprofesi sebagai seorang dokter tetap di suatu rumah sakit pemerintahan dan memiliki beberapa tempat praktek lainnya, ia hanya melaporkan penghasilan yang berasal dari rumah sakit saja. Hal tersebut diakuinya sebagai suatu kesalahan yang dikarenakan tidak tersedianya panduan penghitungan pajak dengan jenis penghasilan yang lebih dari satu. Ia merasa sangat kesulitan dalam menghitung besaran pajak yang harus dilaporkan jika memiliki berbagai sumber penghasilan. Yang dimanfaatkannya dalam program *Tax Amnesty* ini adalah besaran denda yang relatif kecil atas kesalahannya yang lalu dalam melaporkan pajak, dan sangat membantunya dalam melaporkan seluruh penghasilannya.

Sementara informan ketiga (3) yang berprofesi sebagai seorang dosen, mengalami perubahan dalam hal kemudahan pelaporan pajak dengan bantuan staff AR (*account representatif*) yang membantunya dalam mengklasifikasikan jenis penghasilan dan harta yang wajib dilaporkan kepada DJP. Menurutnya, selama ini sistem yang ada belum memfasilitasi kemudahan bagi para WP sehingga memicu WP untuk melaporkan pajak seperlunya saja dan besaran tarif dan denda pajak yang ada selama ini sangat membebani WP karena pada dasarnya DJP juga tidak mempertimbangkan berbagai aspek lainnya seperti beberapa profesi dengan tuntutan untuk melanjutkan studi, jarak kantor dan tempat tinggal yang membutuhkan biaya besar. Baginya dengan adanya *Tax Amnesty* yang difasilitasi dengan tarif denda yang rendah sangat meringankan beban WP, karena beban pajak yang harus ditanggung tidak sebesar yang seharusnya.

Penentuan *most significance change* dari ketiga cerita diatas yakni dengan cara peneliti mengumpulkan lima (5) informan dengan jenis profesi yang sama dengan tiga (3) informan sebelumnya, hal ini dilakukan agar keterwakilannya para wajib pajak pada bidang profesi masing-masing, dan untuk memastikan bahwa perubahan yang dialami oleh responden awal dirasakan juga atau mencerminkan sebagian besar perubahan yang dirasakan oleh wajib pajak

orang pribadi dengan profesi yang sama. Dalam prosesnya cukup sulit kelima informan tersebut menentukan cerita yang dirasa paling signifikan perubahan kepatuhan pajaknya setelah adanya intervensi *Tax Amnesty*. Namun, pada akhirnya kelima informan tersebut memilih bahwa cerita dari Informan Kedua (2) lah yang menjadi *most significance change*nya dalam intervensi *Tax Amnesty*.

Berdasarkan cerita yang terpilih, peneliti mencoba mengklasifikasi variabel yang menjadi faktor pendorong perubahan yang dialami oleh WP. Peneliti menyimpulkan bahwa ada dua hal besar yang dirasakan perubahannya oleh wajib pajak dengan adanya *Tax Amnesty*, yakni kemudahan dalam hal menghitung dan melaporkan pajak (selanjutnya penulis menyebutnya sebagai kompleksitas pelaporan pajak) serta besaran tariff dan denda pajak (selanjutnya penulis menyebutnya sebagai *Tax Amnesty*). Mengkritisi penelitian Jackson dan Miliron (1986) yang tidak memasukkan kompleksitas pelaporan sebagai faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak, dalam penelitian ini kompleksitas pelaporan pajak merupakan hal yang paling mendasar perubahannya dirasakan oleh para WP.

Temuan *most significance change* dalam penelitian mengenai persepsi keadilan dalam *Tax Amnesty* (besaran tarif pajak dan denda pajak) yang mendorong WP untuk patuh dan mengikuti program *Tax Amnesty* tidak didukung oleh data kuantitatif. Hasil uji kuantitatif menyatakan bahwa besaran tarif pajak dan denda pajak dalam program *Tax Amnesty* tidak memengaruhi kepatuhan dari WP. Hal tersebut dapat dilihat dari beberapa hasil uji statistik seperti analisis faktor dan uji regresi berganda. Hasil uji analisis faktor menunjukkan bahwa dari 9 item pernyataan mengenai *Tax Amnesty* hanya 4 pernyataan yang dapat dijadikan indikator dalam mengukur *Tax Amnesty* yakni mengenai profesi WP (TA-6 dan TA-7) dan kondisi ekonomi dan jasmani WP (TA-8 dan TA-9).

Hasil uji tersebut membuktikan bahwa WP sebagai partisipan *Tax Amnesty* tidak sekedar menilai *Tax Amnesty* dari besaran tarif pajak dan denda pajak yang ditawarkan, tetapi WP lebih mempertimbangkan mengenai profesiya dengan besaran penghasilan lebih dari satu dan adanya biaya studi bagi beberapa profesi serta pertimbangan mengenai kondisi ekonomi seperti jarak antara rumah dan kantor yang memerlukan biaya cukup besar namun tidak dikenakan sebagai PTKP dan kondisi jasmani dari WP seperti WP mengalami kecelakaan yang memerlukan biaya banyak. Hal ini didukung juga dengan hasil analisis faktor dari variabel kepatuhan pajak yang menunjukkan bahwa seorang WP menyatakan dirinya patuh pajak hanya sebatas pada sikap menghitung, melaporkan, mengisi dan menyampaikan pajak dalam SPT. Lebih dari sikap tersebut mengenai besaran denda ketika WP kurang bayar atau telat melaporkan WP tidak menilai hal tersebut menjadi sesuatu yang harus dipatuhi.

Hasil ini terkonfirmasi pada salah satu responden yang berprofesi sebagai seorang dosen yang menyatakan bahwa dirinya mengikuti *Tax Amnesty* agar dapat dengan mudah melaporkan apa yang harus dilaporkan dan dibayarkan kepada DJP, jika setelah mengikuti *Tax Amnesty* dan kemudian hari timbul kewajiban lainnya, WP tidak menilai hal tersebut harus dengan segera dilaporkan bahkan WP cenderung akan menunggu arahan dari DJP. Hasil pengujian regresi berganda menunjukkan persepsi keadilan dalam *Tax Amnesty* tidak memengaruhi kepatuhan WP dengan nilai F sebesar 0.837 dan besaran signifikan pada 0.386. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa hipotesis pertama tidak terdukung, yakni persepsi keadilan dalam *Tax Amnesty* tidak meningkatkan kepatuhan WP. Hasil penelitian ini mendukung penelitian

Pommerehne dan Zweifel (1991) yang menyatakan bahwa *tax manesty* tidak meningkatkan kepatuhan WP.

**Tabel 3. Uji Factor dan Regresi Berganda
Kepatuhan Pajak dan *Tax Amnesty***

KMO and Bartlett's test: Kepatuhan Pajak		KMO and Bartlett's test: <i>Tax Amnesty</i>		Model Summary and ANOVA	
KMO of Sampling Adequacy	0.753	KMO of Sampling Adequacy	0.414	R Square	0.027
Barlett's Test of Sphericity sig.	0.000	Barlett's Test of Sphericity sig.	0.000		
Component Matrix: <i>Tax Amnesty</i>		Component Matrix: <i>Tax Amnesty</i>			
	Component 1		Component 1	Component 2	F Change
KP-PJK 1	0.979	TA 6	0.696	0.463	Sig. F Change
KP-PJK 2	0.854	TA 7	0.670	0.616	
KP-PJK 3	0.976	TA 8	0.656	0.680	
KP-PJK 4	0.977	TA 9	0.643	0.837	

Temuan kedua dalam *MSC* mengenai kompleksitas pelaporan pajak menjadi faktor pendorong perubahan WP untuk patuh dalam mengikuti *Tax Amnesty*, didukung oleh hasil uji kuantitatifnya. Hasil pengujian kuantitatif melalui analisis faktor untuk variabel kompleksitas pelaporan menunjukkan bahwa DJP tidak memfasilitasi peraturan pajak yang mudah dimengerti serta peraturan maupun penghitungan yang sulit untuk WP dengan sumber penghasilan lebih dari satu. Hasil uji regresi berganda dengan nilai F sebesar 0.901 dan nilai signifikansi sebesar 0.016 menunjukkan bahwa kompleksitas pelaporan pajak memengaruhi kepatuhan pajak WP.

Hasil ini juga terkonfirmasi pada satu responen yang sama dan menyatakan bahwa sulitnya peraturan pajak dan tidak adanya arahan langsung DJP mengenai penghitungan dan pelaporan penghasilan lebih dari 1 sumber mendorong WP untuk melaporkan penghasilan hanya dari 1 sumber saja. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis kedua, yakni kompleksitas pelaporan pajak memengaruhi kepatuhan WP, semakin sulit peraturan pajak dan cara menghitungnya semakin besar ketidakpatuhannya dan sebaliknya. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Cloyd dan Spilker (1999) yang juga menemukan bahwa ambiguitas dalam peraturan perpajakan memengaruhi keputusan WP dan WP menginterpretasikan ambiguitas peraturan pajak sesuai dengan kebutuhan WP itu sendiri, yang mana kompleksitas peraturan perpajak (pelaporan, penghitungan dan pengisian SPT) meningkatkan kesempatan WP untuk melakukan penghindaran pajak sehingga tingkat ketidakpatuhan menjadi tinggi.

**Tabel 4. Uji Factor dan Regresi Berganda
Kepatuhan Pajak dan Kompleksitas Pelaporan Pajak**

KMO and Bartlett's test		Model Summary and ANOVA	
KMO of Sampling Adequacy	0.708	R Square	0.325
Barlett's Test of Sphericity sig.	0.000		
Component Matrix		Component 1	F Change
KPX-PJK1	0.883		0.901
KPX-PJK5	0.831	Sig. F Change	0.016
KPX-PJK6	0.900		

V. SIMPULAN, IMPLIKASI DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini menggunakan *mixed method* dengan *most significance change*, hasil *MSC* menunjukkan perubahan yang dirasakan WP dengan program *Tax Amnesty*, yaitu adanya besaran tarif denda pajak yang dapat dimanfaatkan serta kemudahan pelaporan dan penghitungan pajak. Namun temuan *MSC* tersebut tidak dapat didukung seluruhnya oleh data kuantitatif, yakni berdasarkan uji analisis faktor dan regresi berganda persepsi keadilan dalam *Tax Amnesty* ternyata tidak dapat meningkatkan kepatuhan WP karena tidak hanya besaran denda pajak yang rendah saja yang menjadi pertimbangan WP tetapi ada pertimbangan lain seperti profesi WP dan kondisi ekonomi dan jasmani WP. Hipotesis penelitian yang menyatakan bahwa persepsi keadilan tidak memengaruhi kepatuhan WP terdukung dan konsisten dengan hasil penelitian Pommerehne dan Zweifel (1991). Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa kompleksitas pelaporan pajak memengaruhi kepatuhan pajak WP terdukung dengan dua temuan, yakni *MSC* dan uji statistik baik uji analisis faktor maupun uji regresi berganda. Terdukungnya hipotesis kedua konsisten dengan hasil penelitian Cloyd dan Spilker (1999) yang juga menemukan bahwa ambiguitas dalam peraturan perpajakan memengaruhi keputusan WP serta meningkatkan ketidakpatuhan WP.

5.2 Implikasi dan Keterbatasan

Penelitian mengenai tax amnesty di Indonesia masih minim, sehingga peneliti selanjutnya dapat mendalami lebih jauh lagi mengenai implementasi dan perubahan kepatuhan WP dengan mempertimbangkan beberapa hal seperti dilakukan wawancara dengan WP yang tidak mengikuti *TA*, sehingga didapatkan lagi faktor lainnya yang dapat memengaruhi kepatuhan WP. Selain itu, peneliti selanjutnya juga dapat meneliti dengan subjek yang lebih luas seperti WP Badan Usaha/*corporate* dan peneliti dapat mendalami sejauh mana besaran penerimaan pajak sebelum dan setelah *Tax Amnesty*, sehingga dapat dipertimbangkan oleh pemerintah apakah *Tax Amnesty* diadakan lagi untuk beberapa tahun kedepan. Bagi pemerintah khususnya DJP, peneliti menyarankan bahwa dalam memutuskan untuk mengimplementasikan suatu program diperlukan program keberlanjutannya, tidak berhenti pada satu kali implementasi tanpa pemantauan, dan pemerintah perlu mengedukasi WP bahwa menghitung dan melaporkan pajak secara benar dan tepat waktu merupakan sesuatu hal yang penting bagi kemajuan infrastruktur suatu negara.

VI. REFERENSI

- Ajzen, I. And Fishbein, M. 1980. *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Alm, James., Erich Kirchler & Stephan Muehlbacher. 2012. *Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation*, Economic Analysis & Policy, Vol. 42 no. 2, September 2012, http://www.eap-journal.com/archive/v42_i2_02-Alm_et_al.pdf
- Australia, Singapore, and the United States. Journal of Business Ethics 64(6): 49-64.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., and Kelliher, C. F. 2013. *Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior*. Journal of Business Ethics, 115(3), 451-468.
- Cloyd, C.B. & Spilker D.C. 1999. *The Influence of Client Preferences on Tax Professionals' Search for Judicial Precedents, Subsequent Judgments and Recommendations*. The Accounting Review: July 1999, Vol.74, No.3, pp.299- 322.
- Christensen, D. M., Dhaliwal, D. S., Boivie, S., & Graffin, S. D. 2014. *Top Management Conservatism And Corporate Risk Tax and Accounting Review*, vol. 4, no. 2, 2014.
- Davis, J., G. Hecht, & J. Perkins. 2003. *Social behaviors, enforcement, and tax compliance dynamics*. The Accounting Review 78 (1): 39-69.
- Herda, D., & J. Lavelle. 2011. *The effects of organizational fairness and commitment on the extent of benefits big four alumni provide their former firm*. Accounting Organizations and Society 36(3): 156-166.
- Jackson, B. R., and S. M. Jones. 1986. *Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects*, Journal of Accounting Literature pp. 125-165.
- Nekayachi, K., & G. Cvetkovich. 2010. *Public trust in government concerning tobacco control in Japan*. Risk Analysis 30(1).
- Pommerehne, W. W., and Zweifel, Peter. 1991. "Success of Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?", Public Choice, Vol. 72, Nno 2/3, pp. 131-165.
- Rezac, R. and L. Urofsky. 2011. *The History of Tax Ethics*. Working paper: Texas Woman's University.
- Spicer, M. W., and L. A. Becker. 1980. "Fiscal Inequality and Tax Evasion: An Experimental Approach," National Tax Journal, pp. 171-175.