

PENGAMPUNAN PAJAK BERULANG DAN KEPASTIAN HUKUM DALAM KEPATUHAN PAJAK DI INDONESIA: SEBUAH QUASI EKSPERIMEN

Ade Lisa Matasik¹
Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Kristen Satya Wacana
932017022@student.uksw.edu

Theresia Woro Damayanti²
Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Kristen Satya Wacana
woro@staff.uksw.edu

ABSTRAK

Pengampunan pajak telah dilakukan berulang kali di Indonesia yaitu 1964, 1989, 2008 dan 2016. Penelitian ini menguji apakah ada perbedaan kepatuhan pajak antara yang mengetahui pengampunan pajak berulang serta merasakan kepastian penegakan hukum dan yang tidak. Penelitian ini menggunakan quasi eksperimen faktorial 2×2 antarsubyek dengan mahasiswa akuntansi di FEB yang sedang mengambil matakuliah manajemen pajak sebagai partisipan. Hasil dari penelitian ini adalah terdapat pengaruh antara pengetahuan tentang pengampunan pajak berulang maupun kepastian penegakan hukum terhadap kepatuhan pajak. Hasil dari pengujian interaksi yang diperoleh adalah ketika wajib pajak tidak mengetahui adanya pengampunan pajak yang berulang dan merasakan kepastian penegakan hukum yang tinggi akan menghasilkan kepatuhan yang paling tinggi. Sebaliknya ketika wajib pajak mengetahui adanya pengampunan pajak yang berulang dan tidak merasakan kepastian penegakan hukum yang tinggi akan menghasilkan kepatuhan yang rendah.

Kata Kunci : Pengampunan Pajak; Kepastian Hukum; Kepatuhan Pajak

ABSTRACT

Tax amnesty has been repeatedly implemented in Indonesia namely 1964, 1989, 2008 and 2016. The purpose of the study is to examine is there any tax compliance differences between those who perceive recurring tax amnesty and feel legal certainty and to those who do not. This quasi experiment design was consisted of 2x2 between subject factorial design, with Bachelor's Degree of Accountancy at FEB UKSW who took Taxation Management as participants. The result shown that there is influence between recurring tax amnesty knowledge and legal certainty in the tax compliance. The result of the interaction testing shown that when taxpayer are not aware of any recurring tax amnesty and feel the high legal certainty will result high compliance. Conversely, when taxpayers know that there is recurring tax amnesty and do not sense a high level certainty, it would result a low tax compliance.

Keywords : Tax Amnesty; Legal Certainty; Tax Compliance



ASSETS
Jurnal Akuntansi
dan Pendidikan
Vol. 8 No. 2
Hlmn. 126-137
Madiun, Oktober 2019
p-ISSN: 2302-6251
e-ISSN: 2477-4995

Artikel masuk:
10 Juni 2019
Tanggal diterima:
4 Oktober 2019

PENDAHULUAN

Kepatuhan pajak yang rendah merupakan masalah dalam perpajakan di Indonesia (Darussalam, 2016) dan juga negara berkembang lainnya (Loo, Evans dan McKerchar, 2010; Rahayu, 2019). Pemerintah Indonesia berupaya meningkatkan kepatuhan pajak, diantaranya dengan kebijakan penegakan hukum dan pengampunan pajak pada tahun 2016. Pengampunan pajak memberi kesempatan kepada wajib pajak yang tidak patuh untuk memperbaiki kesalahan (Rechberger, Hartner, Kirchler, & Hammerle, 2010) serta menawarkan wajib pajak untuk kembali ke perilaku yang jujur dalam menjalankan kewajiban pajak (Razak & Adafula, 2013). Pengampunan pajak di Indonesia telah dilaksanakan berulang kali yaitu tahun 1964, tahun 1989, tahun 2008 dan tahun 2016. Pengampunan pajak berulang yang akan menurunkan kepercayaan publik dan justru berefek pada menurunnya kepatuhan pajak (Saracoglu & Caskurlu, 2011; Gerger, 2012; Junpath, Kharwa & Stainbank, 2016). Pengampunan pajak berulang seolah – olah memberi isyarat kepada wajib pajak bahwa tindakan pemerintah lemah dan masih dimungkinkan adanya pengampunan pajak selanjutnya, sehingga wajib pajak yang jujur bisa menjadi tidak jujur karena pertimbangan ini (Rechberger et al., 2010). Bahkan Gerger (2012) mengungkapkan bahwa pengampunan pajak yang berulang berdampak menurunkan kepatuhan pajak.

Selain pengampunan pajak, penegakan hukum juga dianggap penting terhadap kepatuhan perpajakan. Doran (2009), Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger, & Wahl (2010), Hoffmann, Gagl, Kirchler & Stark (2014) dan Damayanti & Martono (2018) menunjukkan bahwa penegakan hukum memiliki pengaruh terhadap kepatuhan pajak. Salah satu bentuk penegakan hukum di Indonesia adalah terbitnya Peraturan Pemerintah Pengganti Undang – Undang (Perpu) No. 1 Tahun 2017 Tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. Selama ini dengan keterbatasan akses informasi membuat DJP kurang tepat dalam menentukan strategi meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan hanya menunggu pengungkapan jujur secara sukarela dari wajib pajak.

Dalam kaitannya dengan kepatuhan pajak, *Slippery Slope Framework* menyatakan bahwa kepatuhan pajak terdiri dari dua dimensi yaitu kepercayaan kepada otoritas dan kekuatan otoritas (Muehlbacher & Kirchler, 2010). Dalam penelitian Wahl, Ingrid, Kastlunger, & Kirchler (2010) dan Kogler, Muehlbacher, & Kirchler (2015) kekuatan otoritas dan kepercayaan kepada otoritas mempengaruhi kepatuhan pajak yaitu jika kekuatan otoritas dan kepercayaan kepada otoritas rendah maka kepatuhan wajib pajak menurun dan sebaliknya apabila kekuatan dan kepercayaan meningkat maka kepatuhan wajib pajak juga meningkat. Kepercayaan kepada otoritas merupakan pandangan kelompok atau individu secara umum bahwa otoritas pajak menjalankan tugasnya dengan baik (Dijke & Verboon, 2010; Birskyte, 2015). Apabila otoritas memperlakukan wajib pajak sebagai mitra dengan bertindak jujur, adil, informatif dan bermanfaat maka tingkat kepatuhan pembayar pajak akan meningkat. Fenomena pengampunan pajak berulang membuat wajib pajak yang selama ini patuh merasakan ketidakadilan sehingga dianggap menurunkan kepercayaan wajib pajak sebab pajak melibatkan relasi antara wajib pajak dan petugas pajak (Portillo & Block, 2012). Walaupun penerapan pengampunan pajak merupakan salah satu alternatif dalam upaya peningkatan penerimaan negara khususnya sektor pajak (Ragimun, 2015; Gunawan & Sukartha, 2016). Namun secara langsung maupun tidak langsung akan menurunkan tingkat kepercayaan kepada otoritas. Padahal, kepercayaan kepada otoritas sangat penting untuk peningkatan kepatuhan wajib pajak (Ratmono & Cahyonowati, 2013). Hasil penelitian Gerger (2012) justru membuktikan bahwa pengampunan pajak berulang akan mengurangi kepercayaan pembayar pajak.

Sejalan dengan dimensi kekuatan otoritas dalam *Slippery Slope Theory*, selain pengampunan pajak berulang, untuk mencegah ketidakpatuhan wajib pajak sangat dibutuhkan penegakan hukum (Katharina Gangl, Hofmann, & Kirchler, 2015). Seperti yang diungkapkan Tanko (2015) bahwa pemerintah perlu untuk meningkatkan kepatuhan pajak dengan melakukan penegakan hukum dalam bidang perpajakan. Kekuatan otoritas didefinisikan sebagai kekuatan untuk mendeteksi dan memberi hukuman kepada para pelaku pelanggar pajak (Lisi, 2014). Hasil penelitian Ratmono & Cahyonowati (2013); Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl (2010); Hoffmann, Gagl, Kirchler & Stark (2014); Doran (2009) menyimpulkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak akan cenderung meningkat apabila kesempatan mereka untuk diperiksa petugas pajak dan pengenaan denda atas ketidakpatuhan mereka signifikan. Salah satu bentuk dari kekuatan otoritas yaitu fenomena penegakan hukum di bidang perpajakan adalah munculnya Perpu No. 1 Tahun 2017 Tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. Sudah menjadi keharusan bagi pemerintah untuk melakukan penegakan hukum dalam bidang perpajakan karena mengingat rendahnya tingkat kepatuhan sukarela dan kurangnya penerimaan dalam bidang pajak oleh pemerintah (Tanko, 2015). Wajib pajak cenderung merasa dibebani oleh biaya penghindaran pajak apabila biaya yang ditimbulkan oleh denda dan biaya deteksi karena pelanggaran kepatuhan lebih dari keuntungan yang didapatkan (Lisi, 2014; Gangl, Hofmann, Pollai, & Kirchler, 2013; Prinz, Muehlbacher, & Kirchler, 2014)

Penelitian sebelumnya menguji secara empiris bagaimana pengampunan pajak berkaitan dengan kepatuhan pajak (Rechberger et al., 2010; Gunawan & Sukartha, 2016; Bagiada & Darmayasa, 2016; Ratmono & Cahyonowati, 2013 Ratmono & serta Gerger, 2012) dan juga bagaimana pengaruh penegakan hukum terhadap kepatuhan pajak (Fajar, 2014; Tanko, 2015; Wahl et al., 2010). Meskipun demikian belum pernah diteliti apakah penegakan hukum mempengaruhi kepatuhan pajak akan berubah jika dikaitkan dengan pengampunan pajak. Padahal ada kemungkinan terjadi perbedaan tingkat kepatuhan berdasarkan interaksi antara pengampunan pajak dan penegakan hukum terhadap kepatuhan pajak.

Studi ini berkontribusi pada *body of knowledge* kepatuhan pajak dengan cara (1) memberikan pemahaman yang lebih baik tentang interaksi antara pengampunan pajak, penegakan hukum dan kepatuhan pajak dengan menggunakan *Slippery Slope Framework* yang belum pernah dilakukan oleh studi sebelumnya (2) studi ini dilakukan dengan desain penelitian quasi eksperimen yang memiliki keunggulan dalam hal validitas internal yang tinggi dalam menguji hubungan kausalitas antara variabel dependen dan independen (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2016:179) sementara kebanyakan studi mengenai keprilakuan bidang perpajakan di Indonesia masih dilakukan dengan menggunakan metode survey (Hasanah, Khafid, & Anisykurlillah, 2014; Damayanti, Sutrisno, Subekti, & Baridwan, 2015). Secara empiris, hasil studi ini diharapkan memberikan masukan kepada pemerintah tentang tindak lanjut dari program pengampunan pajak dan penegakan hukum di Indonesia.

METODE PENELITIAN

Studi ini merupakan studi keperilakuan yang menganalisis mengenai pengampunan pajak berulang dan pengetahuan tentang penegakan hukum terhadap kepatuhan pajak. Studi keperilakuan lebih tepat dianalisis menggunakan metode eksperimen sebab yang memiliki keunggulan dalam hal validitas internal yang tinggi dalam menguji hubungan kausalitas antara variabel dependen dan independen (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2016: 179) sehingga dapat menghilangkan *variable* yang dapat mengganggu hubungan antara *variable* yang diuji. Studi ini menggunakan salah

satu jenis eksperimen yaitu desain quasi eksperimen sebab adanya keterbatasan dalam penggunaan subjek yang sesungguhnya (Smith, 2003: 113) yaitu wajib pajak sesungguhnya. Oleh sebab itu subjek yang digunakan dalam studi ini adalah mahasiswa Fakultas Ekonomika dan Bisnis yang mengambil matakuliah manajemen perpajakan. Mahasiswa yang telah mengambil matakuliah manajemen perpajakan dipandang telah mengetahui atau sedang mempelajari aturan dan tata cara perpajakan yang berlaku sehingga dapat menentukan keputusan mengenai kepatuhan pajak sesuai dengan situasi yang dihadapi. Sebelum mengambil data, materi mengenai isu pengampunan pajak dan adanya isu penegakan hukum dalam bidang perpajakan di Indonesia akan diberikan kepada subyek.

Desain faktorial 2×2 digunakan dalam mendesain studi ini. Faktor pertama adalah pengetahuan terhadap pengampunan pajak yang berulang yang terdiri dari dua level, yaitu: wajib pajak mengetahui adanya pengampunan pajak yang berulang dan wajib pajak yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak yang berulang. Faktor kedua adalah pengetahuan terhadap penegakan hukum yang juga terdiri dari dua level, yaitu wajib pajak memiliki pengetahuan yang tinggi mengenai penegakan hukum dan wajib pajak memiliki pengetahuan yang rendah mengenai penegakan hukum. Sementara variabel kepatuhan pajak diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Damayanti et al. (2015) yaitu tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan pada periode selanjutnya, tepat waktu dalam membayar pajak sebelum jatuh tempo pada periode selanjutnya dan membayar seluruh pajak yang seharusnya dibayar pada periode selanjutnya. Indikator tersebut dipilih karena sesuai dengan kerangka yang dibangun dalam studi ini. Indikator setiap variabel tersaji dalam Tabel 1.

Tabel 1. Indikator Penelitian

Variabel	Indikator
Pengetahuan Terhadap pengampunan pajak Berulang	Mengetahui yang dimaksud dengan program <i>t</i> pengampunan pajak Mengetahui adanya program pengampunan pajak yang telah dilakukan berulang.
Kepastian Penegakan Hukum	Mengetahui terbitnya Perpu No. 1 Tahun 2017 Tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan. Mengetahui adanya peluang pemerintah mengakses semua informasi keuangan wajib pajak untuk kepentingan perpajakan
Keberlanjutan Kepatuhan Wajib Pajak (Damayanti et.al.: 2015)	Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan pada periode selanjutnya. Tepat waktu dalam membayar pajak sebelum jatuh tempo pada periode selanjutnya. Membayar seluruh pajak yang seharusnya dibayar pada periode selanjutnya.

Berdasarkan indikator tersebut, disusun empat narasi yang masing - masing menunjukkan jika wajib pajak mengetahui adanya program pengampunan pajak yang berulang, wajib pajak tidak mengetahui adanya program pengampunan pajak yang berulang, pengetahuan wajib pajak terhadap penegakan hukum tinggi dan pengetahuan wajib pajak terhadap penegakan hukum rendah.

Tatapan Eksperimen

Sebelum eksperimen dilakukan, terlebih dahulu dilakukan pilot tes guna memastikan instrumen dalam penelitian ini dapat digunakan dalam eksperimen yang sesungguhnya. Pada saat eksperimen dilaksanakan, subjek terlebih dahulu diberikan materi tentang pengampunan pajak di Indonesia. Subyek dalam penelitian ini akan menerima satu dari empat modul yang telah disiapkan. Pembagian modul dilakukan secara random. Subyek diminta untuk mengisi profil seperti: usia, jenis kelamin dan indeks prestasi kumulatif. Subyek diberikan informasi mengenai peran dan kondisi yang dihadapi dan selanjutnya diminta untuk menjawab tiga pertanyaan pengecekan manipulasi atas pemahaman peran dan situasi yang dihadapi.

Manipulasi pertama adalah tidak akan ada program pengampunan pajak yang berulang dan memberi pemahaman mengenai pengampunan pajak yang dilakukan sudah adil, proses dan prosedur pengampunan pajak sudah adil dan pemerintah juga sudah memberikan hukuman yang sesuai bagi wajib pajak yang belum patuh. Pada manipulasi kedua, wajib pajak akan diberitahu adanya program pengampunan pajak yang berulang sesuai dengan fenomena pengampunan pajak yang terjadi di Indonesia. Pada manipulasi ketiga, wajib pajak tidak akan diberitahu tentang rendahnya penegakan hukum di Indonesia dan informasi keuangan wajib pajak tertutup atau tidak bisa diakses bebas pada sektor perbankan, pasar modal, pengasuransian, lembaga jasa keuangan lainnya dan/atau entitas lain sesuai standar pertukaran informasi perjanjian internasional. Sedangkan pada manipulasi terakhir, wajib pajak akan diberi pengetahuan mengenai adanya fenomena munculnya penegakan hukum terbitnya Perpu No. 1 Tahun 2017 Tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan.

Teknik Analisis Data

Dalam menganalisis data dalam penelitian ini, dilakukan langkah - langkah sebagai berikut. *Pertama*, menyajikan analisis statistik deskriptif yang diperoleh dari data subyek penelitian. *Kedua*, melakukan uji efektivitas randomisasi menggunakan *one-way anova* dengan variabel dependen tingkat kepatuhan dan variabel independen: jenis kelamin, usia, dan indeks prestasi mahasiswa. Uji randomisasi dilakukan untuk memberikan keyakinan bahwa karakteristik responden tidak mempengaruhi pengujian hipotesis. Pengujian randomisasi dikatakan berhasil jika memiliki tingkat signifikansi lebih dari 0.05. *Ketiga*, melakukan pengecekan manipulasi. Pengecekan manipulasi dilakukan dengan menentukan skor jawaban subyek atas pertanyaan yang diberikan, jika subyek menjawab dua pertanyaan pada bagian uji presetas dengan benar maka subyek dinyatakan lolos pengecekan manipulasi. *Keempat*, melakukan uji hipotesis dengan uji beda rata - rata (*independent t-test*) untuk hipotesis pertama dan kedua, serta *two-way anova* untuk hipotesis ketiga serta analisis tambahan dari hasil pengujian *two-way anova* dengan melihat *mean* skor tingkat kepatuhan masing - masing sel dan membandingkan nilai signifikansi pada matriks hasil interaksi antara keadilan dan persepsi terhadap pemerintah untuk melihat konsistensi matriks eksperimen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Subjek yang mengikuti simulasi eksperimen ini adalah sebanyak 120 orang partisipan. Namun yang lolos dalam uji prestasi hanya sebanyak 95 orang partisipan yang terdiri dari rentang usia 19 sampai 25 tahun. Uji prestasi dilakukan untuk memberi keyakinan bahwa subjek memahami fungsinya dalam eksperimen. Mayoritas dari partisipan adalah perempuan sebanyak 63 orang (66.3 persen) dan IPK mayoritas

berada di rentang 3.00-3.50 (52.6%). Karakteristik demografi partisipan dapat dilihat dalam Tabel 2.

Tabel 2. Karakteristik Demografi Partisipan

Karakteristik Demografi	Jumlah Partisipan	Prosentase (%)
Usia	19	14.7
	20	71.6
	21	8.4
	22	4.2
	25	1.1
Jenis Kelamin	Laki-Laki	33.7
	Perempuan	66.3
Indeks Prestasi Kumulatif	2.50 – 2.99	8.4
	3.00 – 3.50	52.6
	> 3.50	38.9

Hasil pengujian randomisasi pada eksperimen ini yang ditunjukkan dalam Tabel 3, menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh antara kepatuhan pajak dengan karakteristik demografi peserta. Hal ini dibuktikan dengan tingkat signifikansi semua karakteristik demografi lebih dari 0.05. Jika hasil pengujian randomisasi menunjukkan tingkat signifikansi yang kurang dari 0.05 maka menunjukkan adanya dampak karakteristik demografi terhadap kepatuhan pajak. Hasil pengujian randomisasi untuk menunjukkan angka signifikansi sebesar 0.807 (>0.05) yang berarti bahwa tidak ada pengaruh usia subjek terhadap kepatuhan pajak. Hal yang sama juga ditunjukkan oleh jenis kelamin dan indeks prestasi yang memiliki signifikansi 0.206 dan 0.925 atau lebih besar dari 0.05. Hal ini menunjukkan bahwa baik jenis kelamin dan indeks prestasi tidak memiliki pengaruh terhadap kepatuhan pajak.

Tabel 3. Hasil Pengujian Randomisasi Karakteristik Demografi

Variabel Independen	Kepatuhan Wajib Pajak	
	F-Statistik	Sig
Usia	0.402	0.807
Jenis Kelamin	1.622	0.206
Indeks Prestasi Kumulatif	0.078	0.925

Pengujian manipulasi dilakukan dengan menguji pengetahuan mengenai pengampunan pajak berulang yaitu dengan membandingkan skor manipulasi mengetahui adanya pengampunan pajak berulang (sel 1 dan 3) dan skor manipulasi tidak mengetahui adanya pengampunan pajak (sel 2 dan 4). Pengujian manipulasi yang kedua dilakukan pada kepastian penegakan hukum dengan membandingkan skor manipulasi mengetahui kepastian hukum (sel 1 dan 2) dan skor manipulasi tidak mengetahui kepastian hukum (sel 3 dan 4). Pengujian manipulasi dapat diringkan dalam Tabel 4.

Melalui pengujian *independent sample t-test* dapat disimpulkan bahwa manipulasi mengenai pengetahuan tentang pengampunan pajak berulang dan kepastian penegakan hukum yang dirasakan berhasil. Hal tersebut terbukti dengan rerata tingkat kepatuhan untuk subjek yang tahu pengampunan pajak berulang yang memiliki kepatuhan sebesar 71.88 yang jauh lebih tinggi jika dibandingkan dengan subjek yang tidak tahu pengampunan pajak berulang yang memiliki kepatuhan sebesar 43.62. Dengan tingkat tingkat signifikansi 5% ($\text{sig } 0.000 < 0.05$) menunjukkan

perbedaan secara signifikan yang diperoleh dari skor grup yang tahu tentang adanya pengampunan pajak berulang dan grup yang tidak tahu tentang adanya pengampunan pajak berulang sehingga manipulasi dikatakan berhasil. Serupa dengan itu, skor subjek yang mengetahui kepastian penegakan hukum memiliki rerata kepatuhan pajak 77.68 yang jauh lebih tinggi dibandingkan dengan rerata kepatuhan pajak untuk subjek yang tidak mengetahui kepastian penegakan hukum yaitu sebesar 47.18. Dengan signifikansi sebesar 0.000 atau kurang dari 0.05 menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan antara subjek yang mengetahui kepastian penegakan hukum dengan subjek yang tidak mengetahui kepastian penegakan hukum, dengan demikian manipulasi dikatakan berhasil.

Tabel 4. Hasil Pengujian Manipulasi pengampunan pajak Berulang dan Kepastian Hukum Perpajakan

Varibel		Rerata	Sig
Pengampunan pajak Berulang	Tahu pengampunan pajak Berulang	71.88	0.000*
	Tidak Tahu pengampunan pajak Berulang	43.62	
Kepastian Penegakan Hukum	Tahu Kepastian Penegakan Hukum	77.68	0.000*
	Tidak Tahu Kepastian Penegakan Hukum	47.18	

Keterangan: * signifikan pada α 1%

Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Variabel	Rerata Tingkat Kepatuhan	Sig (Uji Beda)
1	Pengampunan pajak Berulang	Tahu 56.40	0,014*
		Tidak Tahu 66.43	
2	Kepastian Penegakan Hukum	Tahu 65.39	0,018*
		Tidak Tahu 55.56	
3	Interaksi pengampunan pajak Berulang dengan Kepastian Penegakan Hukum	Tahu pengampunan pajak - Tahu Penegakan Hukum 58.21	0,004**
		Tidak Tahu pengampunan pajak - Tahu Penegakan Hukum 72.57	
		Tahu pengampunan pajak - Tidak Tahu Penegakan Hukum 53.85	
		Tidak Tahu pengampunan pajak - Tidak Merasakan Tidak Tahu Penegakan Huku 57.37	

Ket: *signifikan pada $\alpha=5\%$, ** signifikan pada $\alpha=1\%$

Hasil pengujian hipotesis pada Tabel 5 menunjukkan terdapat perbedaan tingkat kepatuhan pajak antara partisipan yang mengetahui bahwa akan ada pengampunan

pajak berulang dan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang yang ditunjukkan dari rata-rata tingkat kepatuhan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang sebesar 56.40 sedangkan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang sebesar 66.43. Dengan nilai signifikansi 0.014, dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama diterima.

Studi ini menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan pajak partisipan yang tahu tentang adanya pengampunan pajak berulang lebih rendah dibandingkan partisipan yang tidak tahu adanya pengampunan pajak berulang. Ketidaktahuan partisipan tentang adanya pengulangan pengampunan pajak akan meningkatkan kepatuhan pajak. Hal ini sejalan dengan studi sebelumnya yang menyatakan bahwa pengampunan pajak yang dilakukan secara terus menerus dalam jangka panjang akan mengurangi kepercayaan pembayar pajak dan mengurangi kepatuhan pajak patuh terkikis oleh adanya program pengampunan pajak berulang (Ratmono & Cahyonowati, 2013; Rechberger, *et al.*, 2010; Gerger, 2012). Partisipan akan merasa masih akan ada kesempatan untuk diampuni lagi ketika mengetahui masih akan ada program pengampunan pajak pada periode selanjutnya sehingga kemungkinan besar mereka akan memilih untuk tidak patuh karena kemungkinan besar ketidakpatuhannya akan diampuni.

Hipotesis kedua adalah mengenai kepastian penegakan hukum. Dengan rata-rata tingkat kepatuhan pajak partisipan yang mengetahui kepastian penegakan hukum sebesar 65.39 lebih tinggi dibandingkan rata-rata tingkat kepatuhan pajak partisipan yang tidak mengetahui kepastian penegakan hukum sebesar 55.56 dan signifikansi 0.018 menunjukkan bahwa terbukti secara signifikan bahwa terdapat perbedaan tingkat kepatuhan yang signifikan antara partisipan yang mengetahui kepastian penegakan hukum dan partisipan yang tidak mengetahui kepastian hukum.

Selain itu, studi ini juga membuktikan perbedaan tingkat kepatuhan yang signifikan antara partisipan yang merasakan kepastian penegakan hukum dan partisipan yang tidak merasakan kepastian hukum. Partisipan yang merasakan kepastian hukum akan mempertimbangkan untuk lebih baik patuh terhadap pajak daripada mereka akan membayar denda yang tinggi ketika ada pemeriksaan pajak. Wajib pajak cenderung merasa terbebani oleh biaya denda dan biaya deteksi yang timbul akibat pelanggaran kepatuhan lebih dari keuntungan yang didapatkan. Sehingga wajib pajak akan mengambil keputusan kalkulatif dengan mempertimbangkan probabilitas pemeriksaan dan denda yang tinggi karena ketidakpatuhan terhadap pajak (Wahl, *et al.*, 2010). Semakin jelas dan ketatnya aturan hukum dalam bidang perpajakan akan membuat wajib pajak lebih patuh dalam setiap aturan perpajakan, dengan mempertimbangkan sanksi-sanksi yang mereka akan peroleh jika terbukti lalai.

Selain itu, studi ini juga membuktikan perbedaan tingkat kepatuhan yang signifikan antara partisipan yang merasakan kepastian penegakan hukum dan partisipan yang tidak merasakan kepastian hukum. Partisipan yang merasakan kepastian hukum akan mempertimbangkan untuk lebih baik patuh terhadap pajak daripada mereka akan membayar denda yang tinggi ketika ada pemeriksaan pajak. Wajib pajak cenderung merasa terbebani oleh biaya denda dan biaya deteksi yang timbul akibat pelanggaran kepatuhan lebih dari keuntungan yang didapatkan. Sehingga wajib pajak akan mengambil keputusan kalkulatif dengan mempertimbangkan probabilitas pemeriksaan dan denda yang tinggi karena ketidakpatuhan terhadap pajak (Wahl *et al.*, 2010). Semakin jelas dan ketatnya aturan hukum dalam bidang perpajakan akan membuat wajib pajak lebih patuh dalam setiap

aturan perpajakan, dengan mempertimbangkan sanksi-sanksi yang mereka akan peroleh jika terbukti lalai.

Interaksi yang menimbulkan kepatuhan pajak paling tinggi adalah interaksi antara kondisi partisipan tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan mengetahui kepastian penegakan hukum sebesar 72.57. Sedangkan kondisi ketika partisipan mengetahui tentang adanya pengampunan pajak berulang dan tidak mengetahui kepastian penegakan hukum sebesar 53.37. Melalui pengujian *two way anova*, tingkat signifikansi yang dihasilkan adalah sebesar 0.004 (lebih besar dari α 1%). Hal ini membuktikan bahwa terdapat perbedaan dari keempat jenis interaksi antara pengetahuan tentang pengampunan pajak dan penegakan hukum.

Hasil pengujian interaksi antar sel menunjukkan bahwa terbukti secara signifikan terdapat perbedaan antara sel 2 jika dibandingkan dengan sel 1, 3 dan 4. Interaksi sel 2 dan sel 1 menghasilkan tingkat signifikan 0.028, interaksi sel 2 dan sel 3 menghasilkan tingkat signifikan 0.006 dan interaksi sel 2 dan sel 4 menghasilkan tingkat signifikan 0.041. Hasil pengujian interaksi sel 1 dengan sel 3 dan sel 4 tidak terbukti signifikan (sig. 0.860 dan 0.999). Interaksi sel 3 dengan 4 juga tidak terbukti signifikan (sig. 0.938). Hasil ini membuktikan bahwa interaksi sel 2 paling signifikan dibanding sel lainnya.

Hasil pengujian interaksi antara kedua variabel menunjukkan bahwa ketidaktahuan wajib pajak tentang pengampunan pajak dan kepastian penegakan hukum yang dirasakan akan menimbulkan kepatuhan yang paling tinggi. Tingkat kepatuhan partisipan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan merasakan penegakan hukum yang tinggi memiliki kepatuhan yang paling tinggi dibandingkan kondisi lainnya. Hasil pengujian perbedaan kepatuhan pajak antar sel pada matriks eksperimen juga menunjukkan perbedaan yang signifikan antara kepatuhan partisipan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan merasakan kepastian penegakan hukum dengan kepatuhan partisipan yang mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan tidak merasakan kepastian penegakan hukum. Dapat disimpulkan bahwa untuk menghasilkan partisipan yang memiliki tingkat kepatuhan yang tinggi maka partisipan sebaiknya tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan merasakan kepastian penegakan hukum. Sedangkan, pada interaksi yang lain tidak ditemukan adanya perbedaan tingkat kepatuhan pajak pada kondisi partisipan yang mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan merasakan kepastian penegakan hukum, kondisi partisipan mengetahui adanya pengulangan pengampunan pajak dan tidak merasakan kepastian hukum dengan kondisi partisipan yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak berulang dan tidak merasakan kepastian hukum.

Hasil studi ini sejalan dengan *Slippery Slope Framework* yang dikemukakan oleh Muehlbacher & Kirchler (2010), Wahl et al., (2010) dan Kogler et al. (2015). *Slippery Slope Framework* menyatakan bahwa kepatuhan pajak terdiri dari dua dimensi yaitu kepercayaan kepada otoritas yang dalam studi ini dinyatakan dalam pengampunan pajak berulang dan kekuatan otoritas yang dalam penelitian ini dinyatakan dalam penegakan hukum. Pengetahuan tentang pengampunan pajak yang rendah yang berimplikasi pada kepercayaan wajib pajak yang tinggi dan penegakan hukum yang tinggi terbukti menimbulkan kepatuhan pajak yang paling tinggi.

SIMPULAN

Studi ini menunjukkan bahwa pengampunan pajak berulang dan kepastian penegakan hukum mempengaruhi kepatuhan pajak. Pengampunan pajak berulang akan menyebabkan kekecewaan dari wajib pajak dan akan mengganggu pemerintah

lemah dalam menindak ketidakpatuhan pajak. Hal ini akan membuat wajib pajak cenderung memilih untuk tidak patuh pajak karena beranggapan akan terjadi pengampunan pajak berikutnya. Wajib pajak yang tidak mengetahui adanya pengampunan pajak yang berulang dan merasakan kepastian penegakan hukum yang tinggi akan menghasilkan kepatuhan yang paling tinggi dibandingkan interaksi variabel yang lain.

Pemberian materi mengenai pengampunan pajak berulang dan penegakan hukum hanya dilakukan satu kali sebelum pengujian eksperimen dilakukan. Hal ini bisa menyebabkan kurangnya pengetahuan partisipan mengenai variabel yang akan diukur. Oleh karena itu, studi selanjutnya diharapkan memberi materi kepada partisipan lebih dari satu kali untuk memperdalam pengetahuan tentang variabel yang akan diukur. Disarankan juga bagi studi selanjutnya untuk mencoba menguji variabel lain seperti karakteristik demografi dari wajib pajak apakah mempengaruhi tingkat kepatuhan pajak atau tidak.

DAFTAR PUSTAKA

- Bagiada, I. M., & Darmayasa, I. N. (2016). Tax Amnesty Upaya Membangun Kepatuhan Sukarela. *In Simposium Nasional Akuntansi Vokasi V*, 1-24.
- Birskyte, L. (2015). The Impact of Trust in Government on Tax Paying Behavior of Nonfarm Sole Proprietors. *Economic Science*, 61(1), 1-15.
- Clark, J., Friesen, L., & Muller., R. A. (2004). The good, the bad, and the regulator: An experimental test of two conditional audit schemes. *Economic Inquiry*, 42(1), 69-87.
- Damayanti, T. W., Sutrisno, Subekti, I., & Baridwan, Z. (2015). The role of taxpayer's perception of the government and society to improve tax compliance. *Accounting and Finance Research*, 4(1), 180-191.
- Darussalam, D. (2016). Pentingnya Peran Tax Amnesty. *Inside Tax*, 16, 1-2.
- Dijke, V., & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31, 80-91.
- Doran, M. (2009). Tax penalties and tax compliance. *Harvard Journal on Legislation*, 46, 111-161.
- Fajar, C. M. (2014). Tax Law Enforcement Sebagai Upaya Optimalisasi Penerimaan Pajak Negara Ditinjau Melalui Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak. *Ecodemica*, 2, 194-210.
- Gangl, K., Hofmann, E., & Kirchler, E. (2015). Tax authorities' Interaction with Tax Payers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust. *New Ideas In Psychology*, 37, 13-23.
- Gangl, K., Hofmann, E., Pollai, M., & Kirchler, E. (2013). The Dynamics of Power and Trust in the slippery Slope Framework and its Impact on the Tax Climate. *SSRN Working Paper*, No. 2024946.
- Gerger, G. C. (2012). Tax Amnesties and Tax Compliance in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2(3), 107-113.
- Gunawan, A., & Sukartha, I. M. (2016). Pengaruh Persepsi Tax Amnesty, Pertumbuhan Ekonomi dan Transformasi Kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak pada Penerimaan Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 2036-2060.
- Hasanah, N., Khafid, M., & Anisykurlillah, I. (2014). Kepatuhan Wajib Pajak UMKM Di Kabupaten Jepara. *Accounting Analysis Journal*, 3(2), 168-176.
- Hoffmann, E., Gagl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently

- Diminishing of Facilitating Trust in Tax Authorities. *Law and Policy*, 36(3), 290–313.
- Jatmiko, A. N. (2006). *Pengaruh sikap wajib pajak pada pelaksanaan sanksi denda, pelayanan fiskus dan kesadaran perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak (Studi empiris terhadap wajib pajak orang pribadi di kota semarang)*.
- Junpath, S. V, Kharwa, M. S. E., & Stainbank, L. J. dan. (2016). Taxpayers' attitudes towards tax Amnesties and compliance in South Africa: An exploratory study. *South African Journal of Accounting Research*, 30(2), 97–119.
- Kirchler, Erich, Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2010). *Why pay taxes: A review on tax compliance decision*.
- Kogler, C., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2015). Trust, power, and tax compliance: Testing the "slippery slope framework" among self-employed taxpayers. *Economics of Governance*, 16(2), 125–142.
- Lisi, G. (2014). The interaction between trust and power: Effects on tax compliance and macroeconomic implications. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 53, 24–33.
- Loo, E. C., Evans, C., & Mc Kerchar, M. (2010). Challenges in understanding compliance behaviour of taxpayers in Malaysia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 3(2), 145–161. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2128378>
- Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). Tax Compliance by Trust and Power of authorities. *International Economic Journal*, 24(4), 607–610.
- Portillo, J., & Block, W. E. (2012). Negative Effects of US Taxation. *Studies in Economics and Finance*, 29(2), 76–88.
- Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization. *Journal of Economic Psychology*, 40(1), 20–34.
- Ragimun. (2015). Analisis Implementasi Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Di Indonesia. *Diunduh Www.kemenkeu.go.id*.
- Rahayu, Y. N. (2019). Tax Amnesty: Why Is It Behavior Compliance? *Journal of Applied Management*, 17(3), 442–450.
- Ratmono, D., & Cahyonowati, N. (2013). Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak sebagai Pemoderasi Pengaruh Deterrence Factor Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Pribadi. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 2, 1–15.
- Razak, A. A., & Adafula, C. J. (2013). Evaluating taxpayers attitude and its influence on tax compliance decisions in Tamale, Ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, 5(3), 48–57. <https://doi.org/10.5897/jat2013.0120>
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & Hammerle, F. K. (2010). Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study. *Law & Policy*, 32, 214–245.
- Saracoglu, O. F., & Caskurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around The Turkish Case. *International Journal of Business and Social Science*, 95–103.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, N. (2016). *Research Methods for Business Students*.
- Smith, M. (2003). *Research Method In accounting*.
- Tanko, M. B. (2015). Tax Law Enforcement: Practice and Procedure. *Research Journal of Finance and Accounting*, 143–147.
- T W Damayanti, T. W., & Martono, S. (2018). Taxpayer Compliance, Trust, and Power. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 22(2), 231–240.
- Trivedi, & Shehata. (2005). Attitudes, incentives, and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371–384.

Wahl, Ingrid, Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the slippery slope framework. *Journal of Law and Policy*, 32(4), 383–406. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x> 406.