

Model Kebijakan Tax Amnesty Berbasis Nilai Keadilan Untuk Meningkatkan Kepatuhan dan Penerimaan Pajak

Mustika Winedar^{1*}, Alberta Esti Handayani², Miftahol Horri³, Nurhayati⁴, Alvy Mulyaning Tyas⁵, Nur Sayidah⁶, Aminullah Assagaf⁷

^{1,2,3,4,5,6,7}Prodi Akuntansi, Universitas Dr. Soetomo Surabaya, Indonesia

Email: mustika.winedar@unitomo.ac.id¹; alberta.esti@unitomo.ac.id²;

miftahol.horri@unitomo.ac.id³; nurhayatise@unitomo.ac.id⁴; alvy.mulyaning@unitomo.ac.id⁵
(tanda * menunjukkan koresponden author)

Abstrak

Tujuan penelitian ini dalam jangka panjang adalah meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Tujuan khusus yang ingin dicapai adalah membuat model kebijakan *tax amnesty* berbasis pada nilai keadilan yang dapat menyadarkan dan memotivasi wajib pajak untuk menjadi wajib pajak patuh dan tidak melakukan penghindaran pajak. Perubahan kebijakan *tax amnesty* yang lebih adil di masa depan menjadi tugas dari manajemen pemerintahan dalam rangka mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Kebijakan perpajakan yang adil akan menjadi salah satu kebijakan sosial yang mempunyai dampak dalam menaikkan kesadaran masyarakat untuk mematuhi peraturan perpajakan dan memperbesar penerimaan pajak. Selanjutnya penerimaan yang tinggi di sektor perpajakan menjadi salah satu bagian penting dalam mendukung kemandirian pemerintah dalam membiayai belanja negara. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif untuk mengeksplorasi nilai-nilai keadilan dalam konteks *tax amnesty*. Data penelitian dikumpulkan melalui FGD yang pesertanya terdiri dari perwakilan wajib pajak, aparat pajak, konsultan pajak, dan akademisi. Hasil FGD dianalisis dengan metode *coding* yang selanjutnya digunakan untuk mendesain model *tax amnesty* yang berbasis keadilan. Luaran penelitian yang dihasilkan adalah desain model *tax amnesty* yang berkeadilan untuk meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak.

Kata kunci: Tax Amnesty; Keadilan, Kepatuhan; Penerimaan Negara

Tax Amnesty Policy Model Based on Justice Values to Increase Tax Compliance and Revenue

Abstract

The purpose of this research in the long term is to increase taxpayer compliance in fulfilling tax obligations. The specific goal to be achieved is to create a tax amnesty policy model based on the value of justice that can make taxpayers aware and motivate taxpayers to become compliant taxpayers and not to avoid taxes. Changes to a fairer tax amnesty policy in the future are the task of government management in order to realize social justice for all Indonesian people. Fair tax policy will be one of the social policies that has an impact on raising public awareness to comply with tax regulations and increase tax revenue. Furthermore, high revenue in the tax sector is one of the important parts in supporting government independence in financing state spending. This study uses a qualitative approach to explore the values of justice in the context of tax. Research data was collected through FGD whose participants consisted of taxpayer representatives, tax officials, tax consultants, and academics. The results of the FGD were

analyzed by a coding method which was then used to design a fairness-based tax amnesty model. The resulting research output is the design of a fair tax amnesty model to increase tax compliance and revenue.

Keywords: Tax Amnesty; Justice; Compliance; State Revenue

Pendahuluan

Tax amnesty merupakan kebijakan strategis yang digunakan oleh pemerintah untuk mengatasi masalah penerimaan negara. Pemerintah telah mengeluarkan kebijakan *tax amnesty* melalui Undang-Undang No. 11 tahun 2016 dan dilanjutkan dengan Program Pengungkapan Sukarela melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 196/PMK.03/2021. Hasil dari *tax amnesty* menunjukkan bahwa jumlah dana repatriasi masih relatif kecil dibanding deklarasi aset dalam negeri dan ada 16,9% komitmen dana repatriasi belum masuk ke Indonesia (Sayidah & Assagaf, 2019). Kondisi ini semakin diperparah oleh tingkat *tax ratio* Indonesia tahun 2022 yang relatif rendah yaitu 10,21% dibanding rata-rata *tax ratio* negara-negara di seluruh dunia sebesar 13%. Realitas ini mengindikasikan adanya wajib pajak yang masih melakukan penghindaran pajak dan tidak patuh terhadap peraturan perpajakan.

Usaha untuk memperbaiki kebijakan *tax amnesty*, yang lebih baik dan adil perlu dilakukan oleh pemerintah yang bertugas dalam mengurus negara ini. Peneliti termotivasi untuk membuat model kebijakan *tax amnesty* berbasis nilai keadilan untuk peningkatan kepatuhan dan penerimaan pajak.

Hasil kajian tentang pengaruh kebijakan *tax amnesty* terhadap kepatuhan pajak yang menunjukkan bahwa *tax amnesty* berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak (Sari et al., 2017). Hasil yang sama ditemukan oleh (Ulfah & Kartini, 2018), (Sriniyati, 2018), (Ngadiman & Huslin, 2015), dan (Dwiatmono, 2018). Sedikit peneliti yang menemukan hasil yang berbeda, diantaranya Kusumaningrum (2018) yang menemukan bahwa di Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP) Pati, *tax amnesty* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak (Kusumaningrum, 2018).

Perbedaan hasil penelitian terdahulu tersebut memberikan dasar bagi peneliti untuk membuat model kebijakan *tax amnesty* yang lebih baik dengan didasarkan pada nilai keadilan. Asas keadilan, merupakan salah satu asas dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak namun penjelasan mengenai penerapannya belum ada. Diperlukan sebuah model untuk membuat prinsip keadilan menjadi lebih konkrit dalam kebijakan *tax amnesty* di masa datang dan bisa dirasakan oleh wajib pajak. Keadilan dalam *tax amnesty* berdasarkan temuan Rechberger dkk (2010) dapat meningkatkan kepatuhan pajak (Rechberger et al., 2010). Wajib pajak jujur yang merasa bahwa sistem pajak tidak adil, terdorong untuk melakukan ketidakpatuhan pajak di masa datang (Dubin et al., 1992). Oleh karena itu keadilan menjadi esensial bagi suatu peraturan, agar tujuan peraturan untuk memberi kemanfaatan bagi pihak yang berkepentingan tercapai (Sayidah & Silalahi, 2015).

Tujuan penelitian ini adalah menghasilkan *model* kebijakan *tax amnesty* yang berkeadilan dalam rangka meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak. Model diharapkan dapat digunakan oleh pemerintah sebagai bahan pertimbangan dalam menyusun dan menerapkan kebijakan *tax amnesty*. Secara khusus penelitian ini bertujuan untuk memberikan rasa adil pada masyarakat sehingga mempunyai kesadaran untuk patuh dan membayar pajak secara sukarela. Kebijakan pemerintah yang adil menjadi kewajiban dalam mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Kurang efektifnya hasil *tax amnesty* dalam menarik dana dari luar negeri dan keterpaksaan wajib pajak dalam berpartisipasi merupakan satu masalah yang perlu diselesaikan. Salah satu hal mendasar yang perlu dikaji adalah mengenai asas keadilan dalam kebijakan *tax amnesty*. Oleh karena itu diperlukan sebuah konsep kebijakan *tax amnesty* yang adil di masa depan baik dari sisi pemungutan maupun penggunaannya sehingga mampu meningkatkan kepatuhan pajak secara sukarela dan selanjutnya bisa meningkatkan penerimaan pajak.

Berbagai usaha telah dilakukan oleh pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak. Salah satunya adalah mengeluarkan kebijakan *tax amnesty* melalui Undang-Undang No. 11 tahun 2016 dan dilanjutkan dengan Program Pengungkapan Sukarela melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 196/PMK.03/2021. Tujuan *tax amnesty* dapat tercapai dengan baik apabila di dalamnya memuat unsur-unsur yang bisa mendorong wajib pajak untuk bersikap terbuka dan patuh. Salah satu unsur yang perlu diperhatikan adalah nilai keadilan. Kebijakan *tax amnesty* baik dalam pemungutan maupun penggunaan harus didasarkan pada prinsip keadilan dan menghilangkan diskriminasi. Hasil penelitian empiris menunjukkan bahwa diskriminasi mempengaruhi wajib pajak untuk melakukan penggelapan pajak (Halifah dan Sayidah, 2021)]. Sebuah model kebijakan *tax amnesty* perlu dikembangkan untuk memperbaiki kebijakan *tax amnesty* yang lebih adil di masa datang.

Pemerintah menghadapi adanya wajib pajak yang masih menyembunyikan hartanya untuk tujuan penghindaran pajak. Perilaku penghindaran maupun penggelapan pajak dilakukan oleh wajib pajak karena secara umum manusia sebagai individu tidak bersedia dengan sukarela untuk membiayai kebutuhan publik pada tingkat yang optimal (Stella, 1991).

Fenomena masih adanya wajib pajak yang tidak patuh akan mempengaruhi target penerimaan pajak. Pemerintah harus berusaha untuk menaikkan jumlah wajib pajak patuh sekaligus meningkatkan penerimaan pajak melalui sebuah kebijakan. Wajib pajak yang tidak patuh harus diberikan kesempatan untuk memperbaiki perilakunya, dan diberikan maaf atas kesalahan-kesalahan yang telah dilakukan di masa lalu. *Tax amnesty* menyediakan kesempatan ini kepada wajib pajak dengan konsekuensi pembayaran uang tebusan.

Beberapa kajian terhadap kebijakan *tax amnesty* telah dilakukan oleh beberapa peneliti. Sayidah dan Assagaf (2019) menemukan bahwa *tax amnesty* menjadi salah satu cara pemerintah untuk menutupi APBN. (Said, 2018) menunjukkan bahwa *tax amnesty* meningkatkan ketahanan perekonomian nasional. Hasil eksplorasi terhadap wajib pajak yang dilakukan Setyaningsih dan Okfitasari 2013 menunjukkan keinginan untuk mengamankan asset, menghindari gangguan pajak, menghindari pemeriksaan, menyelesaikan tunggakan, serta merasa takut terhadap denda mendorong wajib pajak berpartisipasi dalam *tax amnesty* (Setyaningsih & Okfitasari, 2015). Temuan (Hasmawati, 2018) menunjukkan wajib pajak memanfaatkan fasilitas *tax amnesty* sebagai jaminan bahwa otoritas pajak tidak akan melakukan pemeriksaan. Sayidah dan Assagaf menunjukkan *tax amnesty* belum efektif untuk menarik dana dari luar negeri. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah belum sepenuhnya dapat mencapai tujuan dari kebijakan ini.

Dalam rangka meningkatkan keberhasilan kebijakan *tax amnesty* di masa datang, maka salah satu aspek penting yang perlu diperhatikan adalah asas keadilan. Sesuai dengan Undang-Undang Pengampunan Pajak No. 11 tahun 2016, keadilan menjadi salah satu asas dalam pelaksanaan *tax amnesty*. Namun penjelasan mengenai penerapan asas keadilan dalam undang-undang tersebut belum ada. Penerapan asas keadilan dapat mendorong pemerintah untuk mencapai tujuan peraturan yaitu kemanfaatan bagi pihak yang berkepentingan. (Cahyonowati, 2011) menemukan bahwa wajib pajak di Indonesia mempunyai tingkat kepercayaan bahwa sistem hukum dan perpajakan masih rendah, sehingga perlu ada sebuah perbaikan agar prinsip keadilan pajak dapat dirasakan oleh seluruh wajib pajak. Semakin adil *tax amnesty*, semakin jujur orang-orang dalam mengungkapkan pendapatan pada periode pelaporan pajak. Sayidah dkk (2022) menemukan bahwa keadilan secara positif mempengaruhi kepatuhan wajib pajak pasca kebijakan *tax amnesty*. Temuan yang sama dihasilkan oleh Rechberger dkk.

Setelah *tax amnesty*, berdasarkan temuan (Fatih & Eren, 2011) wajib pajak yang jujur dapat mempunyai perasaan adanya ketidakadilan. Perilaku pemerintah yang menipu ini dipandang sebagai sesuatu yang tidak adil. Wajib pajak jujur yang merasa bahwa sistem pajak tidak adil, terdorong untuk melakukan ketidakpatuhan pajak di masa datang (Dubin et al., 1992). *Tax amnesty* berdasarkan temuan Leonard dan Zackhauser mempunyai pengaruh positif

dari sisi ekonomi yaitu meningkatnya penerimaan pajak dalam jangka pendek, tetapi di sisi yang lain dalam jangka panjang dapat menurunkan kepatuhan pajak (Leonard & Zechauser, 1987). Hal ini karena wajib pajak patuh dan jujur merasa bahwa *tax amnesty* merupakan sesuatu yang tidak adil. Berdasarkan kajian *socio legal research* yang dilakukan oleh Sa'adah (2018), keadilan dan kepastian hukum *tax amnesty* bagi masyarakat dapat tercapai dengan komitmen yang tinggi dari fiskus untuk melakukan pengadministrasian secara baik serta *law enforcement* yang tegas atas setiap pelanggaran perpajakan.

Pentingnya aspek keadilan dalam kebijakan *tax amnesty* mendorong peneliti untuk melakukan kajian ini. Hasil penelitian diharapkan memberi masukan kepada pemerintah untuk memperbaiki kebijakan-kebijakan dalam penentuan tarif tebusan, alokasi penggunaan dana hasil dari *tax amnesty* dan pelayanan kepada wajib pajak. Hasil penelitian juga memperkaya bukti empiris tentang pengaruh keadilan dalam *tax amnesty* terhadap kepatuhan serta memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu pengetahuan terutama bidang perpajakan.

Teori Keadilan John Rawls

Teori keadilan sebagai keadilan sosial (Justice of Fairness) adalah salah satu teori yang paling berpengaruh dalam filsafat politik modern. Pemikiran Rawls yang dituangkan dalam *A theory of Justice* pada 1971, memperkenalkan konsep keadilan yang berfokus pada prinsip-prinsip yang mendasari struktur masyarakat yang adil. Yaitu yang pertama prinsip kebebasan (the principle of equal liberty) yang menyatakan bahwa setiap individu memiliki hak yang setara atas kebebasan dasar, seperti kebebasan berbicara, kebebasan beragama, kebebasan berkumpul, dan hak-hak lainnya yang diperlukan untuk mencapai kehidupan yang bermartabat. Hak-hak tersebut harus dijamin tanpa membedakan individu berdasar status social, jenis kelamin, ras, atau factor lainnya. Dalam hal ini kebebasan dasar harus setara bagi semua orang, dan kebebasan seseorang tidak boleh dikorbankan demi kebebasan orang lain. Prinsip yang kedua, prinsip perbedaan. Prinsip ini bersifat lebih kompleks karena terkait dengan distribusi sumber daya dan kesejahteraan sosial. Menurut Rawls ketidaksetaraan dalam distribusi sumber daya dan kesejahteraan social adalah sah, asalkan ketidaksetaraan itu memberi keuntungan bagi orang yang paling miskin dalam masyarakat. Prinsip ini menekankan bahwa jika terjadi ketimpangan dalam distribusi sumber daya, ketimpangan tersebut harus menguntungkan mereka yang paling tidak beruntung, sehingga menciptakan kesejahteraan yang lebih adil secara sosial.

Dalam konteks *tax amnesty*, teori Rawls mendukung sistem pajak progresif. System pajak progresif dirancang sedemikian rupa sehingga orang yang lebih kaya membayar pajak lebih tinggi, sementara hasil pajak digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan mereka yang lebih miskin. Hal ini sesuai dengan prinsip perbedaan yang menyatakan bahwa ketidaksetaraan dapat diterima asalkan membantu mereka yang paling miskin dalam struktur masyarakat.

Teori keadilan Rawls adalah pendekatan yang sangat fokus pada kesejahteraan sosial, kesempatan yang setara, dan perlindungan hak-hak individu, dengan penekanan pada distribusi yang lebih adil untuk mereka yang paling membutuhkan. Prinsip perbedaan merupakan kunci utama dalam teori ini, dimana ketidaksetaraan social harus dimanfaatkan untuk memperbaiki kondisi kehidupan mereka yang paling tidak beruntung.

Metode Penelitian

Peneliti melakukan eksplorasi makna keadilan dan kepatuhan dalam konteks *tax amnesty*. Makna keadilan mencakup keadilan *distributive*, keadilan *procedural* dan keadilan *retributive*. Peneliti melakukan focus group discussion (FGD) dengan wajib pajak, aparat pajak, konsultan pajak, dan akademisi di kota Surabaya untuk pengumpulan data. Analisis data dilakukan dengan metode *coding*. Hasil dari *coding* akan digunakan sebagai dasar menentukan dimensi dari konsep keadilan *tax amnesty* dan kepatuhan pajak. Dimensi keadilan *tax amnesty* mencakup distribusi, prosedural dan retributif. Ketiga dimensi ini akan dikembangkan untuk menghasilkan indikator variable keadilan.

Hasil dan Pembahasan

1. Data Penelitian

Eksplorasi makna keadilan dan kepatuhan dalam konteks *tax amnesty* dilakukan dalam focus group discussion (FGD) yang dihadiri oleh akademisi, praktisi pajak dan konsultan pajak, serta mahasiswa. Hasil eksplorasi makna nilai keadilan dan kepatuhan dalam konteks *tax amnesty* dirangkum dalam Tabel 1.

Tabel 1. Rangkuman Hasil Eksplorasi Makna Nilai Keadilan dan Kepatuhan

	Eksplorasi	Dimensi Konsep Nilai Keadilan dan Kepatuhan
Makna nilai keadilan dalam <i>tax amnesty</i>	Keadilan berdasarkan kesetaraan hasil yang didapat	<ul style="list-style-type: none"> • Keadilan Progresif • Keadilan Vertikal • Keadilan Horisontal • Keadilan bagi wajib pajak patuh • Keberlanjutan sistem pajak
	Keadilan berdasar proses dan prosedur yang dilalui	<ul style="list-style-type: none"> • Transparansi • Akses yang setara • Prosedur yang sederhana dan mudah • Keadilan dalam penegakan hukum • Keamanan hukum • Pengawasan yang adil • Proses tidak diskriminatif
	Keadilan berdasar hukuman yang diterima karena tidak mentaati aturan	<ul style="list-style-type: none"> • Hukuman yang setimpal • Penghargaan terhadap moralitas individu • Pemberian hukuman sebagai pembalasan

2. Nilai Keadilan Distributif

Dalam konteks *tax amnesty* nilai keadilan distributif mengacu pada prinsip distribusi yang adil dalam membagi beban pajak antara wajib pajak individu atau entitas yang berbeda. Keadilan distributif ini berkaitan dengan seberapa adil pembagian manfaat atau beban pajak dilakukan, terutama dalam situasi dimana pengampunan pajak diberlakukan. Berdasar hasil FGD yang digelar bersama mitra dalam penelitian ini, nilai keadilan distributif dalam *tax amnesty* dapat dirasakan oleh wajib pajak jika mampu menghadirkan nilai-nilai keadilan berikut ini.

Keadilan Progresif

Dalam *tax amnesty* diharapkan wajib pajak dengan kemampuan ekonomi lebih tinggi membayar lebih banyak pajak. Ketika mereka mengikuti *tax amnesty*, uang tebusan yang harus dibayar seharusnya lebih tinggi dari wajib pajak yang kemampuan ekonomi lebih rendah.

Keadilan Vertikal

Mengacu pada keadilan bagi wajib pajak dengan kemampuan ekonomi yang berbeda. *Tax amnesty* harus memperhatikan fakta bahwa wajib pajak dengan penghasilan lebih rendah mungkin tidak mampu membayar pajak dalam jumlah yang sama dengan wajib pajak kaya. Oleh karena itu kebijakan *tax amnesty* harus memberi insentif yang memadai bagi mereka yang kurang mampu, bukan sebaliknya justru membebani mereka secara berlebihan.

Keadilan Horisontal

Mengacu pada perlakuan yang setara bagi wajib pajak yang berada dalam situasi perekonomian yang sama. Dalam *tax amnesty*, orang yang memiliki tingkat pendapatan atau aset serupa harus

diperlakukan secara adil. *Tax amnesty* tidak boleh menciptakan ketidakadilan diantara wajib pajak dengan karakteristik yang sama. Misal memperlakukan wajib pajak patuh dan wajib pajak tidak patuh secara berbeda.

Keadilan bagi Wajib Pajak Patuh

Tax amnesty harus dirancang dengan hati-hati agar tidak menciptakan rasa ketidakadilan bagi mereka yang sudah memenuhi kewajiban pajaknya. Jika amnesty memberikan keuntungan kepada mereka yang sebelumnya menghindari pajak, ini bisa dianggap tidak adil bagi mereka yang sudah membayar pajak sesuai ketentuan.

Keberlanjutan Sistem Pajak

Keadilan distributif dalam tax amnesty juga dikaitkan dengan keberlanjutan sistem pajak jangka panjang. Tax amnesty diharapkan meningkatkan pendapatan negara secara signifikan, sehingga sistem perpajakan tetap dapat mendanai program sosial dan pembangunan yang bermanfaat untuk seluruh masyarakat.

Secara keseluruhan nilai keadilan distributif dalam *tax amnesty* bertujuan untuk mencapai keseimbangan antara mendorong kepatuhan pajak dan memberikan kesempatan bagi wajib pajak yang memiliki utang pajak untuk membayar dengan cara tidak memberatkan, serta menjaga agar sistem pajak tetap berkeadilan dan berkelanjutan.

3. Nilai Keadilan Prosedural

Keadilan prosedural dalam konteks *tax amnesty* mengacu pada prinsip bahwa proses dan prosedur yang diterapkan selama program *tax amnesty* harus adil, transparan, dan tidak diskriminatif. Nilai keadilan prosedural ini berkaitan dengan cara pelaksanaan kebijakan *tax amnesty* agar setiap wajib pajak diperlakukan secara setara. Berdasar hasil diskusi dengan para mitra dalam penelitian ini, dimensi keadilan prosedural akan diwujudkan dengan adanya hal-hal sebagai berikut.

Transparansi

Prosedur *tax amnesty* harus jelas dan terbuka bagi semua pihak. Seluruh persyaratan, prosedur, manfaat, dan konsekuensi dari mengikuti program *tax amnesty* harus disosialisasikan dengan baik kepada masyarakat. Informasi mengenai cara mengikuti program *tax amnesty*, tarif *amnesty*, dan dokumen yang diperlukan harus mudah diakses oleh wajib pajak.

Akses yang Setara

Semua wajib pajak baik wajib pajak individu maupun perusahaan harus memiliki akses yang setara terhadap program *tax amnesty*. Tidak boleh ada pihak yang mendapatkan perlakuan lebih baik atau lebih buruk hanya karena faktor lokasi, status sosial, dan kekuatan politik. Setiap wajib pajak harus memiliki kesempatan yang sama untuk mengikuti program tersebut tanpa adanya hambatan yang tidak wajar.

Prosedur Sederhana dan Mudah

Proses pendaftaran dan pelaksanaan *tax amnesty* harus disederhanakan agar tidak membebani wajib pajak. Wajib pajak harus dapat mengikuti proses dengan mudah dan cepat, bantuan informasi yang jelas, dan sistem yang tidak rumit. Hal ini akan memastikan bahwa tidak ada hambatan prosedur yang membuat wajib pajak enggan untuk mengikuti program *tax amnesty*.

Keadilan dalam Penegakan Hukum

Selama proses *tax amnesty*, aparat pajak harus memberikan perlakuan yang adil kepada semua wajib pajak. Tidak ada diskriminasi dalam pemeriksaan, persyaratan, atau tindakan administratif lainnya. *Tax amnesty* harus diterapkan secara konsisten dan tanpa penyalahgunaan wewenang.

Keamanan Hukum

Prosedur dalam *tax amnesty* harus memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak peserta program. Para wajib pajak peserta *tax amnesty* harus merasa aman dari tindakan hukum lebih lanjut terkait kewajiban pajak masa lalu yang telah diampuni. Kepastian ini akan mendorong partisipasi wajib pajak dalam program tanpa rasa takut terhadap konsekuensi hukum.

Pengawasan yang Adil

Untuk menjaga keadilan dalam program *tax amnesty*, perlu adanya mekanisme pengawasan yang efektif dan independen. Pengawasan ini harus memastikan bahwa tidak ada penyalahgunaan atau ketidakadilan dalam penerapan kebijakan *tax amnesty*.

Proses yang Tidak Diskriminatif

Seluruh prosedur *amnesty* harus bebas dari diskriminasi dan bias, baik terhadap individu, kelompok, atau entitas tertentu. Semua wajib pajak yang memenuhi syarat harus diperlakukan sama dan menjalani proses *amnesty* tanpa ada perlakuan istimewa, apalagi perlakuan yang merugikan pihak lain.

Secara keseluruhan nilai keadilan prosedural dalam *tax amnesty* bertujuan memastikan bahwa proses pengampunan pajak dilakukan dengan cara yang adil, transparan, tidak memberatkan, dan dapat menciptakan kepercayaan serta partisipasi yang luas dari masyarakat.

4. Nilai Keadilan Retributif

Keadilan retributif adalah konsep dalam teori keadilan yang berfokus pada penghukuman atau pembalasan yang adil terhadap pelaku kejahatan dengan tujuan memberikan hukuman yang sebanding dengan kesalahan yang dilakukan. Dalam pandangan ini keadilan tercapai apabila seseorang yang melakukan pelanggaran atau kejahatan dihukum secara setimpal atau dalam kata lain menghukum seseorang sesuai dengan tingkat kesalahan atau dosa yang telah diperbuatnya. Dimensi nilai keadilan retributif diwujudkan dalam bentuk:

Hukuman yang setimpal

Hukuman harus sebanding dengan kesalahan yang dilakukan. Ini berarti hukuman tidak boleh terlalu ringan atau terlalu berat, tapi harus setara dengan tingkat kesalahan yang dilakukan oleh pelaku.

Penghargaan terhadap moralitas individu

Keadilan retributif menganggap bahwa individu bertanggung jawab atas tindakannya dan harus menanggung akibat dari perbuatannya. Konsep ini didasarkan pada ide bahwa tindakan yang salah memerlukan pembalasan yang adil.

Pemberian hukuman sebagai pembalasan

Dalam sistem retributif hukuman dianggap sebagai bentuk pembalasan atau reaksi terhadap perbuatan salah yang dilakukan pelaku, bukan untuk tujuan rehabilitasi atau pencegahan. Hal ini berbeda dengan konsep keadilan restoratif yang lebih menekankan pada pemulihan hubungan antara pelaku dan korban serta reintegrasi sosial pelaku setelah menjalani hukuman.

5. Nilai Kepatuhan Wajib pajak

Kepatuhan wajib pajak dalam konteks *tax amnesty* merujuk pada kewajiban dan tanggung jawab seorang wajib pajak untuk secara jujur dan transparan dalam melaporkan kewajiban pajaknya, termasuk pajak yang terutang dan belum dilaporkan selama periode program *tax amnesty* berlangsung. *Tax amnesty* merupakan program yang ditawarkan pemerintah untuk memberi kesempatan kepada wajib pajak untuk mengungkapkan dan memperbarui laporan pajaknya dengan memperoleh pembebasan atau pengurangan sanksi administrasi serta pengurangan atau pembebasan denda dan bunga. Hasil diskusi dengan para peserta FGD merumuskan dimensi kepatuhan wajib pajak dalam *tax amnesty* meliputi,

Transparansi dalam Pelaporan

Wajib pajak diharapkan untuk melaporkan seluruh harta dan penghasilan yang sebelumnya tidak dilaporkan atau disembunyikan dari otoritas pajak. Hal ini mencakup kewajiban pajak yang belum dibayar.

Mengikuti Prosedur yang Ditentukan

Wajib pajak harus mengikuti prosedur dan ketentuan yang telah ditetapkan oleh pemerintah dalam program tax amnesty. Ini termasuk mengisi dan menyerahkan dokumen yang diperlukan, membayar jumlah yang ditetapkan, serta mematuhi batas waktu yang ditentukan.

Meningkatkan Kepatuhan Pajak di Masa Depan

Setelah mendapat manfaat tax amnesty, wajib pajak diharapkan untuk lebih patuh dalam memenuhi kewajiban pajak di masa depan, tanpa mencoba untuk menghindari atau mengurangi pajak yang seharusnya dibayar.

Penghapusan atau Pengurangan Sanksi

Sebagai imbalan bagi wajib pajak yang patuh dalam program *tax amnesty* bisa mendapatkan penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi, seperti denda dan bunga terkait pajak yang belum dibayar sebelumnya.

Secara keseluruhan kepatuhan pajak dalam *tax amnesty* bertujuan untuk memperbaiki sistem perpajakan, meningkatkan penerimaan negara, dan memberi kesempatan wajib pajak untuk memulai dari awal tanpa beban sanksi yang berat.

6. Realitas Pelaksanaan Tax Amnesty di Indonesia

Sepanjang sejarah bergulirnya *tax amnesty* di Indonesia, tidak selalu membuahkan hasil sebagaimana yang diharapkan. *Tax amnesty* pertama kali digelar pada tahun 1964. Program ini bertujuan mengembalikan dana revolusi melalui perangkat Keputusan Presiden Republik Indonesia (Keppres). Program ini dinilai tidak berhasil karena penegakan hukum pada masa tersebut masih lemah. *Tax amnesty* kedua digelar tahun 1984. Program ini menerapkan *self assesment system* dalam pelaporan pajak menggantikan sistem sebelumnya *official assesment*. Program ini juga dinilai gagal karena kurangnya sosialisasi dan rendahnya kepercayaan publik pada pemerintah saat itu. *Tax amnesty* berikutnya digelar tahun 2008 yang bertujuan mengatasi ketidakpatuhan pajak dan mendorong repatriasi aset yang berada di luar negeri. *Tax amnesty* 2008 diberlakukan dalam bentuk *sunset policy*, yaitu penghapusan sanksi administrasi bagi wajib pajak yang memperbaiki Surat Pemberitahuan (SPT). Kebijakan ini lebih diterima publik karena pendekatannya bersifat insentif namun dampaknya terhadap penerimaan pajak secara jangka panjang tetap terbatas. *Tax amnesty* tahun 2017 selain bertujuan meningkatkan penerimaan pajak dan repatriasi, juga bertujuan meningkatkan basis data perpajakan. Berdasarkan data Kementerian Keuangan mencatat penerimaan negara dari program ini sebesar 130 triliun rupiah, deklarasi aset 4.813,4 triliun baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri. Dan dana repatriasi yang masuk sebesar 146 triliun dari 1.000 triliun yang ditargetkan. Walau target repatriasi tidak tercapai namun kepatuhan wajib pajak meningkat. Terakhir *tax amnesty* tahun 2022 melalui program pengungkapan sukarela sebagai bagian dari Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Program ini berhasil mengumpulkan deklarasi harta mencapai 594,82 triliun, setoran pajak penghasilan 61,01 triliun, namun hasil repatriasi yang diperoleh lebih kecil dari target. Upaya memperoleh data atau informasi harta kekayaan wajib pajak yang tidak patuh juga dinilai tidak efektif mengingat banyak wajib pajak tidak patuh belum menyerahkan laporan sesungguhnya mengenai hartanya sehingga dapat disimpulkan kebijakan *tax amnesty* tidak efektif.

Kegagalan *tax amnesty* di masa lalu disebabkan adanya masalah keadilan, penegakan hukum yang lemah, kurangnya sosialisasi program, dan rendahnya kepercayaan publik kepada pemerintah. Kondisi demikian jika tidak dilakukan reformasi perpajakan yang serius justru berpotensi besar mendorong wajib pajak tidak patuh akan kembali mengulang ketidakpatuhan pada periode berikutnya dan mendorong wajib pajak patuh menjadi wajib pajak tidak patuh. Oleh sebab itu diperlukan rancangan model *tax amnesty* yang efektif diterapkan di Indonesia yang sesuai dengan karakteristik natural bangsa Indonesia.

7. Model Kebijakan Tax Amnesty Berbasis Nilai Keadilan Distributif

Penerapan *tax amnesty* menyisakan kontroversi tentang ketidakadilan bagi wajib pajak patuh. Karena *tax amnesty* dianggap justru memberi pengampunan bagi wajib pajak yang tidak patuh, sedangkan wajib pajak patuh tidak mendapat atau reward. Pembahasan tentang nilai keadilan bagi wajib pajak patuh dalam konteks *tax amnesty* selalu dikaitkan dengan konsep keadilan sebagai tujuan hukum. Dalam pemikiran hukum modern yang dikemukakan Gustav Radbruch, hukum bertumpu pada 3 tujuan, yaitu keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum (Muslih, 2013). Idealnya ketiga tujuan hukum tersebut dapat tercapai semua, namun realitanya masalah dominasi antar tujuan seringkali memicu terjadinya ketegangan. Untuk meminimalkan hal yang demikian Radbruch menawarkan konsep prioritas baku dimana yang harus diutamakan berturut-turut adalah pertama keadilan, kedua kemanfaatan, dan terakhir kepastian hukum.

Konsep keadilan ini telah menjadi perdebatan panjang. Salah satu pandangan yang sangat berpengaruh adalah pandangan Aristoteles. Menurut Aristoteles, keadilan adalah kebajikan yang terkait dengan tindakan dan hubungan antara individu dalam masyarakat. Aristoteles membagi keadilan menjadi 2 jenis, yaitu keadilan distributif dan keadilan korektif. Keadilan distributif berkaitan dengan pembagian sumber daya dan kekayaan secara adil dengan mempertimbangkan kontribusi individu terhadap masyarakat. Dalam konteks ini keadilan distributif tidak berarti pembagian yang sama bagi semua orang, tetapi lebih kepada pembagian yang sesuai dengan kontribusi yang mereka berikan. Kedua, keadilan korektif berkaitan dengan tindakan memperbaiki atau mengoreksi ketidakadilan yang telah terjadi. Aristoteles berpendapat bahwa keadilan korektif harus berdasarkan prinsip proporsionalitas, yaitu memberikan sanksi atau kompensasi yang sebanding dengan pelanggaran yang dilakukan. Dalam hal ini keadilan korektif memiliki tujuan untuk memulihkan keseimbangan dan memastikan bahwa setiap individu mendapatkan apa yang seharusnya mereka terima.

Ketidakadilan yang dirasakan wajib pajak patuh dapat dikoreksi melalui peningkatan pelayanan dan penyediaan fasilitas publik yang memadai oleh pemerintah yang pembiayaannya berasal dari uang tebusan *tax amnesty*. Uang tebusan *tax amnesty* dapat dibelanjakan untuk kebutuhan dan pelayanan dasar bagi masyarakat terutama menyediakan anggaran untuk perlindungan masyarakat miskin, penyandang disabilitas, lanjut usia, dan penyandang masalah kesejahteraan lainnya. Serta digunakan untuk membangun fasilitas umum dan infrastruktur seperti membangun jalan, jembatan, sekolah, rumah sakit, pertahanan negara subsidi pangan, subsidi bahan bakar minyak, kelestarian lingkungan, hingga dana Pemilu. Perbaikan pelayanan dan penyediaan fasilitas publik yang memadai dapat dipandang sebagai *reward* bagi wajib pajak patuh dan seluruh masyarakat. Selain itu penting juga pemerintah mensosialisasikan bahwa fasilitas umum yang dibangun pemerintah dibiayai dari uang pajak, dengan demikian selain tujuan keadilan korektif untuk memulihkan keseimbangan sosial dapat terwujud, juga dapat meningkatkan kepercayaan public bahwa uang pajak yang mereka bayarkan telah dikembalikan manfaatnya kepada masyarakat.

Model *tax amnesty* harus dirancang dengan mempertimbangkan rasa keadilan bagi seluruh wajib pajak tanpa melihat tingkat kemampuan ekonomi dan memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak patuh. Model kebijakan *tax amnesty* harus dapat meningkatkan pendapatan negara secara signifikan agar dapat membiayai program sosial dan pembangunan yang bermanfaat untuk seluruh rakyat Indonesia.

8. Model Kebijakan Tax Amnesty Berbasis Nilai Keadilan Prosedural

Tingkat kepatuhan wajib pajak yang rendah menjadi masalah di beberapa negara termasuk di Indonesia. Semua pihak sepakat bahwa kepatuhan wajib pajak dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, karena wajib pajak yang patuh cenderung tidak terlibat

pada tindakan penggelapan pajak, penghindaran pajak, dan pelalaian pajak yang merugikan negara. Dalam konteks psikologi, kepatuhan wajib pajak dapat terwujud salah satunya jika terdapat keadilan prosedural (Faturochman, 2002). Keadilan prosedural adalah persepsi keadilan terhadap prosedur yang digunakan untuk membuat keputusan dimana setiap pihak yang terkait dengan keputusan tersebut merasa dilibatkan dalam membuat keputusan. Prosedur *tax amnesty* harus jelas dan terbuka bagi semua pihak, semua wajib pajak harus memiliki akses yang setara untuk berpartisipasi dalam program *tax amnesty*, aparat pajak tidak melakukan diskriminasi dalam pemeriksaan, persyaratan, dan Tindakan administrative lainnya. Peserta *tax amnesty* juga harus dijamin keamanannya dari tindakan hukum lebih lanjut dan sebagainya.

Perlakuan adil yang dilakukan oleh aparat pajak yaitu dengan memperlakukan wajib pajak secara rata dan setara, bertanggungjawab, penuh hormat tanpa membedakan wajib pajak yang satu dengan wajib pajak yang lain, dan tidak semena-mena akan meningkatkan kepercayaan wajib pajak bahwa moral perpajakan dari otoritas sangat baik sehingga wajib pajak bersemangat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Oleh karena itu perlu dirancang prosedur *tax amnesty* yang jelas dan terbuka, disosialisasikan dengan baik, sistem yang tidak rumit, mudah, dan cepat agar menghasilkan model kebijakan *tax amnesty* yang dapat memenuhi rasa keadilan prosedural bagi seluruh wajib pajak. Dan tak kalah penting adalah independensi aparat pajak dengan tidak melakukan diskriminasi dalam pemeriksaan, persyaratan, serta tindakan administrasi lainnya.

9. Model Kebijakan Tax Amnesty Berbasis Nilai Keadilan Retributif

Penegakan hukum untuk memberikan efek jera bagi wajib pajak tidak patuh pasca *tax amnesty* sangat diperlukan agar wajib pajak patuh mendapatkan keadilan retributif seperti yang mereka harapkan. Keadilan retributif adalah keadilan berdasar hukuman yang diterima karena tidak menaati hukum pajak. Pemberian efek jera bagi wajib pajak tidak patuh dapat dilakukan dengan penegakan hukum berupa "*naming and shaming*" yaitu wajib pajak yang tidak patuh tersebut akan dipublikasikan nama dan jumlah hutang pajaknya. Hukuman ini akan membuat nama baik wajib pajak tercoreng dan malu. Sedang wajib pajak patuh tidak dipublikasi. Oleh karena itu adanya *tax amnesty* yang diikuti penegakan hukum yang adil akan mendorong peningkatan kadar kepatuhan wajib pajak karena mereka merasa telah dihargai dan tidak sia-sia mereka memilih menjadi wajib pajak yang taat. Maka model kebijakan *tax amnesty* harus menjamin pemberlakuan sanksi yang setara dengan kesalahan wajib pajak sebagai hukuman atas perilaku tidak patuh.

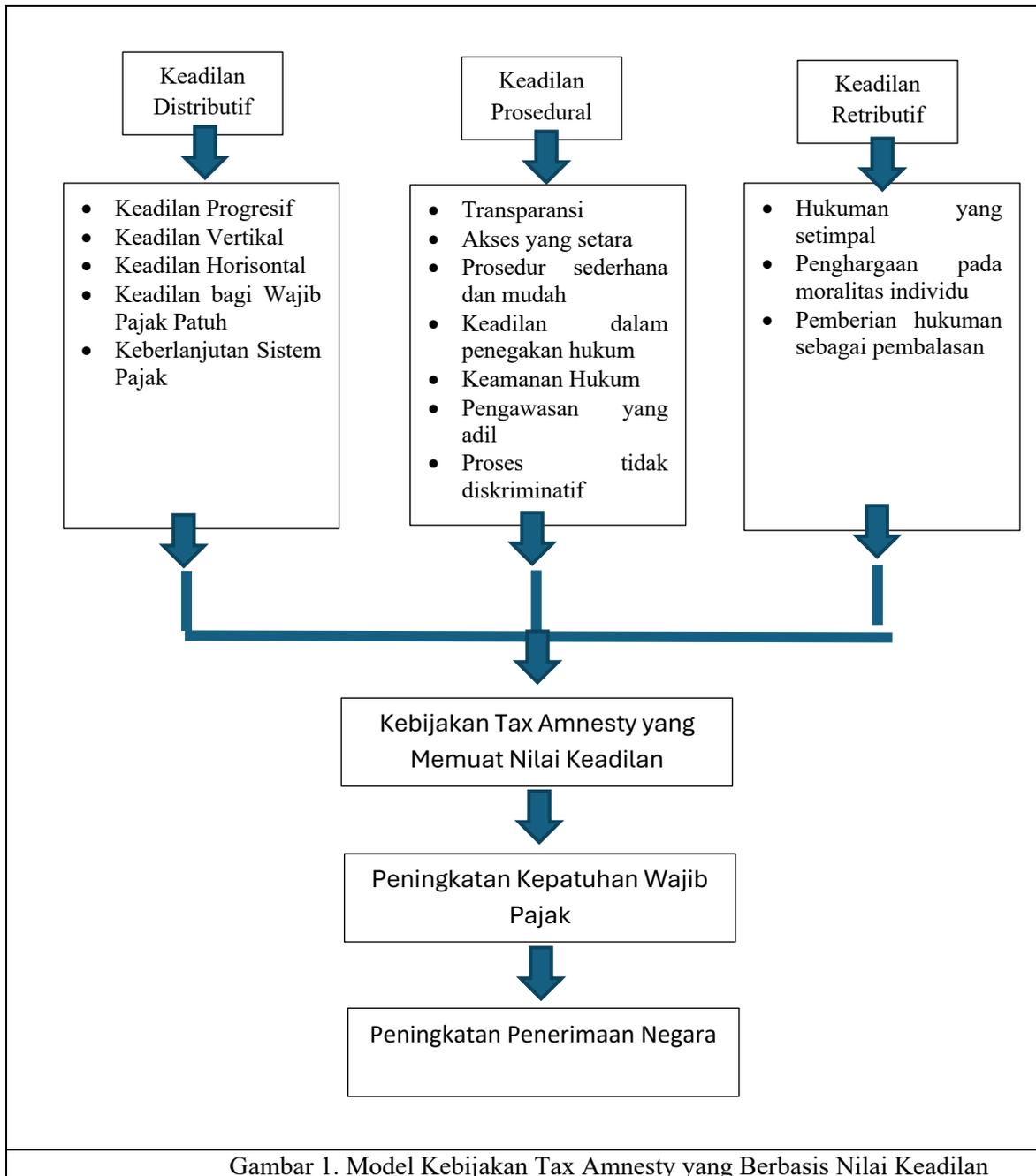
10. Kepatuhan Wajib Pajak dan Peningkatan Penerimaan Pajak

Persepsi wajib pajak atas keadilan menjadi faktor yang sering digunakan untuk menjelaskan kepatuhan wajib pajak. Berdasar teori *psychological tax contract* dijelaskan bahwa wajib pajak bersedia semakin patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya jika mereka merasakan adanya keadilan (Feld & Frey, 2007). Namun, adanya *tax amnesty* justru menciptakan perasaan diperlakukan secara tidak adil, karena pemerintah seharusnya memberi hukuman pada wajib pajak tidak patuh bukan memberi pengampunan. Jika wajib pajak patuh merasakan ketidakadilan dalam program *tax amnesty*, maka dapat menyebabkan wajib pajak menjadi tidak patuh pada periode pelaporan berikutnya.

Sementara jika ditinjau dari aspek kemanfaatan, *tax amnesty* sebenarnya dimaksudkan untuk menghimpun dana repatriasi dan uang tebusan sebagai penyumbang penerimaan negara. Jika wajib pajak memandang bahwa hasil *tax amnesty* digunakan untuk peningkatan penyediaan layanan dan fasilitas publik yang merata maka memunculkan persepsi keadilan bagi wajib pajak. Jika wajib pajak merasakan adanya keadilan dalam *tax amnesty* maka wajib pajak akan bersedia untuk semakin patuh. Dan semakin tinggi tingkat kepatuhan wajib pajak maka akan meningkatkan penerimaan negara dan meningkatkan *tax ratio*.

Berdasar pertimbangan tersebut hasil penelitian ini ditargetkan dapat menghasilkan rancangan model *tax amnesty* yang berbasis keadilan untuk meningkatkan kepatuhan wajib

pajak dan penerimaan negara. Model kebijakan tax amnesty yang berbasis nilai keadilan untuk meningkatkan kepatuhan dan penerimaan negara ditampilkan pada Gambar 1.



Simpulan

Penelitian ini menghasilkan model kebijakan tax amnesty yang berkeadilan dalam rangka meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak. Model *tax amnesty* seharusnya dapat memberikan rasa keadilan kepada seluruh wajib pajak, baik keadilan secara progresif, keadilan

vertikal, keadilan horizontal, dan keadilan bagi wajib pajak patuh. Model tax amnesty seharusnya juga menjamin keberlanjutan sistem perpajakan, menjamin prosedur tax amnesty yang transparan. Model tax amnesty juga harus memastikan bahwa seluruh wajib pajak memiliki akses yang setara, prosedur tax amnesty harus dirancang sesederhana mungkin, adanya jaminan penegakan hukum secara adil, jaminan perlindungan hukum. Dalam proses pengawasan, aparat pajak harus menghindari perilaku diskriminatif, memberlakukan hukuman setimpal bagi pelanggar pajak, dan memberikan penghargaan bagi moralitas individu. Kebijakan *tax amnesty* yang memenuhi nilai-nilai keadilan meningkatkan kepercayaan wajib pajak kepada pemerintah dalam hal ini otoritas pajak. Dan kepercayaan wajib pajak ini melahirkan persepsi positif yang meningkatkan derajat kepatuhan wajib pajak. Tingkat kepatuhan wajib pajak yang tinggi artinya wajib pajak secara tertib memenuhi kewajiban perpajakannya, membayar pajak terutang sesuai jumlah yang seharusnya dibayar, dan membuat pelaporan harta kekayaan tanpa ada yang ditutupi. Perilaku wajib pajak yang patuh ini pada akhirnya berimplikasi pada peningkatan penerimaan negara dari sektor pajak, sehingga tujuan *tax amnesty* tercapai dan efektif. Kesimpulan menggambarkan jawaban dari hipotesis dan/atau tujuan penelitian atau temuan ilmiah yang diperoleh. Kesimpulan bukan berisi perulangan dari hasil dan pembahasan, tetapi lebih kepada ringkasan hasil temuan seperti yang diharapkan di tujuan atau hipotesis. Bila perlu, di bagian akhir kesimpulan dapat juga dituliskan hal-hal yang akan dilakukan terkait dengan gagasan selanjutnya dari penelitian tersebut.

Penelitian ini masih berfokus pada pemenuhan rasa keadilan bagi wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan, padahal kepastian hukum dalam *tax amnesty* juga menjadi pertimbangan utama investor dalam peningkatan iklim investasi. Maka diperlukan penelitian lebih lanjut untuk mengeksplorasi model *tax amnesty* yang mampu menarik minat investor untuk berinvestasi di Indonesia. Hasil penelitian ini dapat dijadikan salah satu rekomendasi dalam mendesain kebijakan *tax amnesty* jilid berikutnya oleh DJP untuk menghasilkan model *tax amnesty* yang efektif.

Daftar Pustaka

- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Process* 50, 179-211
- Cahyonowati, N. (2011). Model Moral Dan Kepatuhan Perpajakan: Wajib Pajak Orang Pribadi. *JAAI*, 15(2), 161–177.
- Dubin, J., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1992). State income tax amnesties: Causes. *The Quarterly Journal of Economic*, 107, 1057–1070. doi:10.2307/ 2118374
- Dwiatmono, S. (2018). Pengaruh Tax Amnesty, Sanksi Pajak, Dan Kualitas Pelayanan Fiskus Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (*Studi Empiris Pada Wilayah Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman*). Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Faturochman. (2022). Keadilan Perspektif Psikologi. Unit Penerbit Fakultas Psikologi UGM dan Pustaka Pelajar. Yogyakarta. <http://bantul.go.id/webstat/index.php>
- Fled, L.P & Frey, B.S. 2007. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentive and Responsive Regulation. *Law & Policy*, 29 (1), 102-120
- Gunawan, E. (2019). Keadilan Bagi Wajib Pajak Yang Patuh Pasca Berlakunya Undang-Undang Nomor 2016 Tentang Pengampunan Pajak. *Law Review*, XIX, 2, 142-169.
- Fatih, O., & Eren. (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*, 2(7), 95–103.
- Faturochman. (2002). Keadilan Perspektif Psikologi. Unit Penerbitan Fakultas Psikologi UGM dan Pustaka Pelajar. Yogyakarta. <http://bantul.go.id/webstat/index.php>.
- Handayani, A. E., & Mahfianto, D. (2020). Faktor - Faktor Yang Mempengaruhi Intensitas Penggunaan E-Filing Oleh Wajib Pajak Pribadi Sebagai Sarana Pelaporan Spt Masa Secara Online Dan Realtime (Studi Pada Kpp Pratama Surabaya Rungkut). *Liability*, 02(2), 109–132.

- Hasmawati. (2018). Analisis Agresivitas Pajak Sebelum dan Setelah Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia (*Studi Pada Perusahaan yang Terdaftar di BEI*). Universitas Gajah Mada.
- Kusumaningrum, N. A. (2018). *Pengaruh Tax Amnesty, Pengetahuan Perpajakan, Pelayanan Fiskus, Kesadaran Perpajakan, Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Pati*. Universitas Muria Kudus.
- Leonard, H. B., & Zechauser, R. J. (1987). Amnesty, enforcement, and tax policy. *Tax Policy and the Economy*, 1, 55–85. doi:10.1086/tpe.1.20061763.
- Lestari, E. N., & Winedar, M. (2024). Pengaruh Penghindaran Pajak Dan Koneksi Politik. *Soetomo Accounting Review*, 2(2), 249–263.
- Ngadiman, & Huslin. (2015). Pengaruh sunset policy, tax amnesty, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kembangan). *Jurnal Akuntansi*, XIX(02), 225–241.
- Nurbiyansari, E., & Handayani, A. E. (2021). Pengaruh Self Assessment Systems, Keadilan Pajak, Ketepatan Pengalokasian, Teknologi Informasi Perpajakan Terhadap Persepsi Wajib Pajak Orang Pribadi Mengenai Penggelapan Pajak (Tax Evasion) (Studi Kasus Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di Kabupaten Sidoarjo). *Jurnal Liability*, 03(1), 77–107. <https://journal.uwks.ac.id/index.php/liability>
- Raharjo, E. S., & Tyas. (2023). Pengaruh Kemungkinan Terdeksinya Kecurangan, Keadilan Pajak dan Tax Morale terhadap Tax Evasion. *Jurnal Soetomo Accounting Review*, 1(2), 214–227.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & Hämmerle, F. (2010). Tax amnesties, justice perceptions, and filing behavior: A simulation study. *Law Policy*, 32, 214–225. doi:10.1111/j.1467-9930.2009.00316.x.
- Sa'adah, N. (2017). Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan Yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia. *Masalah-Masalah hukum*, 46, 2, 182-189.
- Said, L. (2018). Implementation of Tax Amnesty and Its Impact on Indonesia Economics.
- Sari, P., Ayu, V., & Fidiana. (2017). Pengaruh Tax Amnesty, Pengetahuan Perpajakan, Dan Pelayanan Fiskus Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 6(2), 744–760.
- Savitri, R., & Winedar, M. (2022). Pengaruh Corporate Social Responsibility (CSR) terhadap Penghindaran Pajak. *Soetomo Accounting Review*, 2(3), 433–445.
- Sayidah, N., & Assagaf, A. (2019). Tax amnesty from the perspective of tax official. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1–12. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1659909>.
- Sayidah, N., & Silalahi, I. K. (2015). The Principle ' S Rule of No Par Value Shares of Trading. *Jurnal Dinamika Hukum*, 15(2), 155–163.
- Setyaningsih, T., & Okfitasari, A. (2015). Mengapa Wajib Pajak Mengikuti Tax Amnesty. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*. : : *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 20(4), 415–433.
- Sriniyati. (2018). Pengaruh Moral Pajak, Sanksi Pajak dan Kebijakan Pengampunan Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak WP Orang Pribadi di DIY. Universitas Gajah Mada.
- Stella, P. (1991). Implementation of Tax Amnesty and Its Impact on Indonesia Economics. *An Economic Analysis of Tax Amnesties.*, 46, 383–400.
- Ulfah, & Kartini. (2018). Pengaruh Tax Amnesty Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Purworejo Pada Tahun 2016. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Winedar, M., & Harymawan, I. (2023). CEO Skills in Preventing Tax Avoidance Activities and Reducing the Risk of Stock Price Crashes in Indonesia. *Journal of Tax Reform*, 9(3), 451–470.