

## Daftar Isi

<b>Social Construction of Consumptivism, and the Role of Architecture: A Perspective of Architectural Sociology</b> Tommy S. S. Eisenring .....	283–290
<b>Social Conflict and Control Over Forests Land in Lampung</b> Muryani .....	291–297
<b>Social Impact Assessment: Can and Should It Empower Community?</b> Sulikah Asmorowati .....	298–305
<b>Perubahan Ekosistem di Lahan Kering</b> Rustinsyah .....	306–317
<b>Disparitas antarwilayah di Jawa Timur</b> Karnaji .....	318–327
<b>Kebijakan Pengampunan Pajak (<i>Tax Amnesty</i>) [Perspektif Kerangka Kerja Implementasi <i>Sunset Policy</i> berdasarkan UU No 28 tahun 2007]</b> Bintoro Wardiyanto .....	328–335
<b>Indegenisasi dan Reproduksi Pengetahuan Kapitalisme dalam Jaringan Kekuasaan di Dunia Ketiga</b> S. Aminah .....	336–351
<b>Kerja sama Kontra-Terrorisme Indonesia-Australia: Perbandingan Antara Masa Pemerintahan Megawati Soekarnoputri dan Susilo Bambang Yudhoyono</b> Silvia Haryani .....	352–360
<b>Tindakan Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Arab Saudi dalam Menangani Permasalahan TKI di Arab Saudi</b> Imanuella Tamara Geerards .....	361–370

# Kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) [Perspektif Kerangka Kerja Implementasi *Sunset Policy* mendasarkan UU No 28 tahun 2007]

Bintoro Wardiyanto<sup>1</sup>

Departemen Ilmu Administrasi Negara, FISIP, Universitas Airlangga

## ABSTRACT

---

*In many countries thinking about tax amnesty or sunset policy is currently in mainstream. Trend of the cross-national experience shows that the implementation of a tax amnesty or sunset policy is successful in short term, but debatable in the long term. Tax compliance is a complex behavioral issue. To fully understand differences in compliance behavior across cultures one needs to understand differences in tax administration and citizen attitudes toward governments. To measure the long run effects of an amnesty on compliance, to analyze the relationship between tax compliance and subjects' possibility to vote for or against an amnesty. Tax compliance only increases after voting, when people get the opportunity to discuss prior to ballots. Thus, voting with discussion induces a kind of civic duty, as taxpayers become aware of the importance to contribute to the provision of public goods. Beside that, tax compliance levels can be explained by differences in the fairness of tax administration, in the perceived fiscal exchange, and in the overall attitude towards the respective governments. If overall can be understood and hold of individual or institutional actor in policy making, we predict that possibilities have successful implementation tax amnesty or sunset policy base on UU No 28/2007 in period December 31, 2008.*

**Key words:** *tax amnesty, sunset policy, tax compliance, public good, implementation*

---

Tentunya sangat menarik untuk mencermati kembali keluarnya UU No. 28 tahun 2007, khususnya terkait dengan pasal 37A, yang cenderung mengkonstruksikan keberadaan *tax amnesty* (*sunset policy*). Meskipun istilah *tax amnesty* (*sunset policy*) secara eksplisit tidak dapat ditemukan di dalam UU dan penjelasannya, nampaknya negara melalui institusi yang memiliki kewenangan mengatur dan mengelola pajak (Dirjen Pajak) berupaya mengkonstruksikan secara subyektif untuk mengukuhkan dan meyakini bahwa makna pasal 37A dipandang dan dipahami sebagai *tax amnesty* (*sunset policy*). Meskipun hal ini dapat dijadikan bahan perdebatan, namun persoalan inti dalam *sunset policy* bukan sekadar diletakkan pada peristilahan dalam konstruksi norma hukum, tetapi ada problem lain yang lebih substantif dalam konstruksi sosial dan politik implementasi kebijakan.

Kita meyakini kemauan baik pemerintah, bahwa keluarnya konstruksi *sunset policy* yang dilekatkan pada UU No. 28/2007, tujuannya tidak lain untuk menghimpun dan menggali kembali

penerimaan negara yang selama belum dan tidak tersentuh oleh aparat pajak karena berada di wilayah *undercover*, dengan jalan memberi insentif yang berupa semacam pengampunan pajak kepada Wajib Pajak tertentu. Menurut Darmin Nasution, jumlah pembayar pajak belumlah maksimal sehingga perlu menggelar program *sunset policy*. *Sunset policy* adalah program penghapusan sanksi bagi wajib pajak yang melaporkan penghasilannya secara jujur sebelum 31 Desember 2008 dan membayar pajak yang kurang dibayar sebelum 31 Maret 2009. Jika WP memanfaatkan program ini, Dirjen Pajak akan membebaskan dari sanksi pemeriksaan dan denda akibat pembayaran yang kurang bayar. Ada dua jenis pengampunan yang diberikan, yakni: Pertama, adalah pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas pembetulan SPT Tahunan untuk tahun pajak sebelum tahun 2007. Pengampunan jenis ini diberikan kepada semua Wajib Pajak, baik Badan maupun Orang Pribadi yang membetulkan SPT Tahunan (PPh Badan, PPh Orang Pribadi dan PPh Pasal 21) untuk tahun pajak sebelum tahun

---

<sup>1</sup> Korespondensi: B. Wardiyanto, Departemen Ilmu Administrasi Negara, FISIP, Unair. Jl. Airlangga 4-6, Surabaya 60286. Telp (031) 8057642, Hp.081553136990. E-mail: bintorowardiyanto@yahoo.com, bwardiyanto\_fisip@unair.ac.id

pajak 2007 dan hasil pembetulan tersebut ternyata menyebabkan pajak yang harus dibayar bertambah. Kedua, adalah penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk Tahun Pajak sebelum diperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mendaftarkan diri secara sukarela untuk mendapatkan NPWP.

Jika kita cermati secara bijaksana, bahwa penduduk Indonesia kurang lebih berjumlah 225 juta jiwa dan sebagian besar dari penduduk tersebut tentunya merupakan potensi sebagai wajib pajak. Namun ironisnya, tahun 2004 jumlah wajib pajak/pembayar pajak hanya mencapai 3.670.060 jiwa dengan rincian 2.622.184 pembayar pajak orang pribadi dan 1.047.876 lainnya pembayar pajak badan. Sementara pada tahun 2008, telah bertambah dan tercatat ada 5,95 juta wajib pajak yang membayar pajak dalam jumlah kecil, dan ada 50.500 WP aktif yang menjadi andalan penerimaan negara dari sektor pajak, di mana 50.000 WP dilayani oleh 250 unit kantor pajak modern dan 500 WP dilayani oleh Pelayanan Pajak Besar dan LTO (*Large Tax Payer Officer*) (Darmin Nasution, Kompas 15 Juli 2008).

Fenomena problem rendahnya penerimaan negara dari aspek pajak yang ada di negara-negara berkembang, termasuk di Indonesia, nampaknya tidak sekadar dipicu oleh rendahnya rasio jumlah wajib pajak dengan jumlah penduduk, tetapi juga dipengaruhi oleh faktor dominan lainnya seperti tingginya praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*), pelarian pajak (*tax evasion*), moralitas pajak (*tax morality*), kesadaran pajak (*tax compliance*), kerumitan administrasi (*administration complexity*), kepercayaan pada institusi (*institutional trust*), kemampuan untuk menerapkan (*capacity to implement*). Khususnya untuk mendiskusikan kebijakan implementasi *sunset policy*, maka ada beberapa pertanyaan yang menarik untuk diajukan sebagai *entry point*, antara lain: Perdebatan filosofis apa yang melatarbelakangi? dan faktor pengungkit apa saja yang memungkinkan *sunset policy* ini berhasil atau pun gagal?

### Perdebatan Filosofi Teoritik

Dalam perspektif historis, eksistensi *tax amnesty* (*sunset policy*) sebagai pilihan kebijakan negara telah lama dikenali dan dipraktikkan diberbagai negara, baik negara maju maupun negara berkembang. *Tax amnesty* merupakan kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang dikonstruksikan untuk memberikan insentif berupa penghapusan pajak yang seharusnya

terhutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan negara dan kesempatan bagi wajib pajak yang tidak patuh menjadi patuh, sehingga dapat mendorong meningkatnya jumlah kepatuhan wajib pajak di masa mendatang. Secara umum, jenis *tax amnesty* yang dapat dikenali, antara lain: 1) Amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak, termasuk bunga dan dendanya, dan hanya mengampuni sanksi pidana perpajakan, 2) Amnesti yang mewajibkan pembayaran pokok pajak masa lalu yang terutang berikut bunganya, namun mengampuni sanksi denda dan sanksi pidana pajaknya. 3) Amnesti yang tetap mewajibkan pembayaran pokok pajak, namun mengampuni sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidana pajaknya. 4) Amnesti terhadap pokok pajak di masa lalu, termasuk sanksi bunga, sanksi denda, dan sanksi pidananya.

Persepsi yang hampir senada bahwa pelarian pajak (*tax evasion*) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang semakin berkembang dan intensif meluas di negara-negara berkembang cenderung disebabkan oleh sanksi dan hukuman sangat ringan, dan di pihak lain kurangnya *law enforcement*. Seiring dengan kenyataan tersebut, banyak pemerintah berupaya mengukuhkan pendekatan legal menjadi rujukan dengan memaksimalkan sanksi dan hukuman. Analisis teoritis ini dibenarkan oleh Becker (1968) dan Allingham dan Sandmo (1972), di mana pelarian pajak yang sangat ambisius yang ada di negara berkembang, hanya dapat dikurangi dengan menerapkan hukuman yang tinggi, dan untuk memperkuat hal tersebut, desain kebijakan pemerintah diupayakan untuk memperkuat optimalisasi penggunaan hukuman secara maksimal. Meskipun desain kebijakan telah memasukkan penggunaan sanksi dan hukuman secara maksimal, namun dalam praktiknya acapkali diabaikan, karena sifat kebijakan tersebut dipandang *ambiguity*. Dilihat dari *contents policy* pada *tax amnesty* (*sunset policy*) di satu sisi mengkonstruksikan sanksi dan hukuman secara tegas, namun di pihak lain justru mengkonstruksikan adanya usaha pengajuan penyikapan kesukarelaan atas pelarian pajak atau pun penghindaran pajak di masa lalu yang sebagian besar dilakukan dengan sengaja. Ada pandangan bahwa, keputusan penetapan sanksi dan hukuman dipandang merupakan tindakan rasional, sementara pengajuan penyikapan kesukarelaan atas pelarian pajak atau penghindaran merupakan tindakan irasional dan bersifat sangat politis (kompromi, tawar-menawar, akomodasi). Jika demikian, maka

upaya mengurangi penghindaran dan penggelapan pajak bukanlah merupakan urusan yang sederhana dengan melaksanakan sanksi dan hukuman yang tinggi atau pun dengan meningkatkan frekuensi audit. Hukuman boleh dilakukan sebagai *shock* terapi atau efek jera melalui penciptaan seperangkat norma hukum yang lazim digunakan dalam kasus penyogokan dan korupsi, akan tetapi hasil akhirnya mungkin justru akan menurunkan kepatuhan pajak dan menghilangkan kepercayaan terhadap institusi publik (Knack dan Keefer, 1997).

Di samping realitas historis tersebut, terlihat bahwa kebiasaan pada kebanyakan pemerintahan dalam menyikapi dan mengambil kebijakan *tax amnesty* disebabkan empat hal penguangkit, antara lain: 1) Kegiatan *Underground Economy*. Kegiatan ekonomi bawah tanah adalah perbuatan yang disengaja oleh aktor institusi atau aktor individu yang secara sengaja menyembunyikan, menghindari dan menggelapkan pembayaran kewajiban pajak yang berlangsung di negara tersebut. Hal ini sering disebut sebagai penggelapan pajak (*tax evasion*). Menurut Schneider, bahwa kegiatan penggelapan pajak di negara maju bisa mencapai 14–16% dari PDB, sementara di negara berkembang bisa mencapai 35–44% dari PDB. 2) Pelarian modal ke luar negeri (*capital flight*). Pemerintahan kesulitan untuk memajaki dana atau modal yang telah dibawa atau diparkir di luar negeri. 3) Rekayasa Transaksi Keuangan, Kemajuan instrumen keuangan internasional telah mendorong perusahaan besar melakukan *illegal profit shifting* keluar negeri. 4) *Politik Penganggaran*. Dalam kecenderungan saat ini, kebijakan *sunset policy* yang diambil cenderung dilekatkan pada kebijakan politik penganggaran utamanya untuk menghadapi kontraksi anggaran negara yang sedang terjadi. Kenyataan ini seperti yang dinyatakan oleh Cowel (1990), bahwa isu penghindaran pajak dan beberapa kegiatan *illegal* lainnya, tidak dapat dipisahkan dan sangat berkaitan dengan instrumen kontrol fiskal di mana pemerintahan berusaha untuk menggunakan dalam penyelesaian kebijakan ekonomi.

Meskipun kebijakan *tax amnesty* (*sunset policy*) memiliki aspek positif, seperti negara dapat memperoleh tambahan penerimaan dari uang tebusan dan pembukuan perusahaan dapat dimulai dari angka-angka baru yang bersih dari praktik penggelapan pajak, akan tetapi melekat juga aspek negatifnya. Aspek negatifnya, yakni mereka yang menggelapkan pajak justru memperoleh fasilitas dan perlakuan khusus yang dirasakan tidak adil bagi mereka yang membayar pajak secara benar dan jujur.

Keadaan ini dapat mendorong pembayar pajak yang jujur, akan melakukan praktik penggelapan pajak, karena mereka berpikir pemerintah pada suatu saat tentu akan memberikan fasilitas pengampunan pajak lagi. Fenomena tersebut nampaknya telah menjadi perdebatan umum seperti disinyalir oleh Alm, James dan Beck (1993), bahwasanya pengampunan pajak (*tax amnesty*) sering berhadapan dengan kepatuhan pajak (*tax compliance*). Meskipun dalam waktu singkat, *tax amnesty* mampu menghasilkan penerimaan negara seperti contoh di Italia yang mampu mengumpulkan penerimaan sebesar 1.4 miliar euro di akhir program ini dan mengurangi biaya administrasi serta memecahkan pengindaran pajak untuk kembali ke jalan kejujuran, tetapi dalam jangka panjang seringkali justru akan menurunkan tingkat kepatuhan pajak (*tax compliance*). Para pembayar pajak yang jujur mungkin merasa terganggu melalui pengampunan ini dan cenderung menggambarkan bahwa pengampunan sebagai sesuatu yang tidak adil dan rasa kurang dimotivasi untuk tunduk atau patuh ke depannya. Mereka menginterpretasikan pengampunan sebagai penanda bahwa penghindaran pajak adalah dapat dimaafkan dan tidak berdosa (Leonard dan Zackhauser, 1986). Isu tersebut menjadi berdimensi moral semenjak hal itu menyinggung sentimen para pembayar pajak. Jika demikian, kesuksesan *tax amnesty* tidak hanya tergantung pada dampak penerimaan pada waktu pendek (filosofi ekonomi), tetapi juga tergantung pada dampak jangka panjang yakni pada *tax compliance* (filosofi sosial). Sementara menurut Slemrod (1992), kepatuhan pajak diperlukan untuk efisiensi dan keadilan sebaik membangun modal sosial. Mendasarkan kenyataan teoritis tersebut, maka desain kebijakan (*sunset policy*) yang efektif untuk dapat mengurangi penghindaran pajak mensyaratkan pemahaman terhadap aspek perilaku kepatuhan pajak. Jika sikap individu mengarah pada kepatuhan sebagai fungsi sosial dan norma kultural, maka norma ditempatkan pada posisi yang penting dalam instrument kebijakan sebagai pelengkap yang dapat digunakan untuk menguatkan usaha.

Kepatuhan pajak merupakan isu perilaku yang kompleks. Perilaku akan menyangkut persoalan norma, etika, sikap, nilai, budaya, etnisitas, moral, agama. Kenyataan ini seperti apa yang diungkapkan oleh Steenberg, McGraw, dan Scholz (1992) bahwa etika personal yang didasarkan pada agama dan norma kultur memungkinkan berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan pajak secara bebas dari pertukaran fiskal antara pemerintah dan pembayar pajak. Sementara dari hasil penelitian yang dilakukan

oleh Ronald Cummings, Jorge Martinez-Vasquez (2005), menjelaskan bahwa kepatuhan pajak meningkat melalui persepsi individu terhadap sistem perpajakan yang adil dan bahwa pemerintahan menyediakan barang dan jasa yang dihargai dengan penerimaan. Di dalam *setting* kultural, kepatuhan meningkat dengan usaha-usaha penguatan, namun ketika regim pajak digambarkan tidak *fair* dan tidak adil, maka dampak terhadap kepatuhan menjadi berkurang. Konstruksi tersebut dikuatkan oleh Elster (1989) dan Naylor (1989), bahwa kepatuhan terhadap aturan dapat dipengaruhi melalui norma-norma sosial dan tindakan kolektif. Secara spesifik dapat diilustrasikan bahwa dalam proses interaksi antara pembayar pajak dan pemerintah, jika pemerintah mampu berlaku adil dan bertanggung jawab, maka akan memberi dampak positif pada perilaku pelaporan pajak sebaik yang dipersepsi bahwa pemerintah telah menggunakan penerimaan pajak untuk tujuan sosial yang diinginkan. Dan inipun berlaku sebaliknya, jika pembayar pajak mempersepsi pemerintah tidak berlaku adil dan tidak dapat mempertanggungjawabkan penerimaan pajak sesuai dengan tujuan sosial yang diinginkan, maka akan berpengaruh terhadap perilaku pelaporan pajak yang tidak jujur atau pun melakukan penghindaran pajak sama sekali.

Pada kenyataannya, kepatuhan pembayar pajak tidak sekadar dipengaruhi oleh persepsi individu terhadap kemampuan dan tanggung jawab pemerintah dalam mengelola dan penggunaan sumber penerimaan seperti yang dipersepsi para pembayar pajak untuk tujuan sosial semata, tetapi juga dipengaruhi faktor lainnya, seperti cara penyediaan barang publik, gaya penguatan maupun keterlibatan dalam keputusan. Menurut hasil penelitian Alm, Jack dan McKee (1993), dikatakan bahwa 'cara dan proses keputusan terhadap anggaran publik memiliki efek pada tingkat kepatuhan'. Ia menemukan bahwa kepatuhan meningkat, ketika penyediaan barang publik dilakukan melalui pemilihan daripada melalui ketetapan yang telah ditentukan, dan ketika hasil kebijakan tersebut diketahui secara meluas untuk memperoleh dukungan. Sementara dalam penelitian lainnya, bahwa gaya di dalam penguatan aturan yang ditetapkan dapat juga memengaruhi kepatuhan (Alm, McClelland, dan Schulze, 1999).

Perdebatan *tax amnesty* juga menyentuh pada filosofi politik. Menurut hasil penelitian yang dilakukan McClelland, dan Schulze (1999) dan Feld dan Tyran (2002), menunjukkan bahwa voting pada isu dan agenda pajak memiliki dampak positif pada kepatuhan pajak guna mendesain *non-amnesty*.

Leonard dan Zackhauser (1986) mencatat bahwa beberapa orang menjadi penunggak atau penjahat pajak (*tax delinquents*) hanya melalui sebuah kesalahan pelaporan administratif. Tentunya dengan kondisi tersebut individual masih mungkin untuk dapat memperbaiki perilaku mereka untuk menjadi warganegara yang jujur ketika, mereka tidak dihadapkan dengan mekanisme tuntutan hukuman. Sementara menurut hasil kajian Pommerehne dan Weck-Hannemann (1996) menyatakan bahwa penghindaran pajak rendah di wilayah/daerah tingginya tingkat kontrol politik secara langsung. Hal yang sama ditunjukkan oleh hasil penelitiannya Alm, James, Torgler (2004) yang melakukan penelitian di USA dan Eropa, di mana kekuatan dan penegakan demokrasi yang ditetapkan di dalam yuridiksi/kewenangan di kedua negara telah memunculkan tingginya *tax morale*. Hal senada juga diketemukan dari hasil penelitiannya Feld dan Frey (2002), yang menyimpulkan bahwa perbedaan dalam penanganan pembayar pajak melalui kewenangan perpajakan secara tegas menjadi sangat penting. Secara institusional, hubungan antara pembayar pajak dan pemerintah harus dikonstruksikan dan dapat dipahami sebagai "*psychological contract*". Sebagian besar pembayar pajak dapat berpartisipasi dalam proses pengambilan keputusan politik melalui "*popular rights*", di mana sebagian besar kontrak ini didasarkan pada kepercayaan (*trust*). Jika '*psychological contract*' mampu membangun sebuah kepercayaan di antara agen pemerintah dan pembayar pajak, maka sangat membantu dalam mengembangkan pembentukan '*tax morale*'.

Fenomena *tax compliance* dikaitkan dengan partisipasi politik, juga digambarkan oleh hasil penelitian yang dikerjakan Ronald G Cummings, Jorge Martinez-Vasquez, McKee, Benno Torgler (2005) di Costa Rica dan Switzerland yang menggambarkan bahwa *tax compliance* hanya dapat meningkat setelah voting dilakukan, ketika orang mendapatkan kesempatan untuk dapat mendiskusikan terlebih dahulu untuk dapat memilih. Jadi, melakukan voting dengan mendiskusikan dapat membujuk beragam kewajiban warga negara, sebagai pembayar pajak menjadi tahu dan sadar pentingnya kontribusi untuk penyediaan barang publik. Secara individual, orang akan lebih patuh ketika mereka bertemu dengan kesempatan untuk memilih yang dirangkaikan dengan komunikasi di antara anggota kelompok sebelum memilih. Dilain pihak, voting tanpa didiskusikan akan menghasilkan temuan campuran. Kemudian, diskusi dilangsungkan sebelum voting merupakan esensi yang diutamakan

untuk meningkatkan kerja sama antar kelompok. Itu akan mempertinggi nilai moral dari penumpang gratis (*free-riding*) dan kemudian meningkatkan norma sosial pada kepatuhan dan menggerakkan kepatuhan pajak secara lebih tinggi.

Sementara kepatuhan pajak juga dapat dikaitkan dengan institusi dan kepercayaan politik. Institusi politik dikatakan berpengaruh terhadap kepatuhan para pembayar pajak, jika para pembayar pajak merasa memiliki kepentingan terhadap terpilihnya wakil masyarakat dalam institusi politik dan pantas untuk mewakilinya serta mereka merasa kepentingan dan keinginannya sejalan. Pengkondisian hubungan tersebut cenderung akan meningkatkan kemauan dan kesadaran mereka untuk membayar pajak. Di lain pihak, jika institusi politik cenderung koruptif, secara langsung maupun tidak langsung akan mengurangi tingkat kepercayaan masyarakat selaku pembayar pajak, dan implikasinya akan menurunkan kemauan untuk bekerja sama. Meskipun semuanya mengamini bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar untuk pelayanan pemerintah, akan tetapi dari perspektif para pembayar pajak menjadi sangat sensitif terhadap bagaimana cara pemerintah untuk menggunakan atau memanfaatkan pendapatan dari pajak tersebut. Jika para pembayar pajak merasa atau meyakini bahwa apa yang telah dibayarkan tidak digunakan secara jelas sesuai dengan peruntukannya dan justru disalahgunakan, baik peruntukan atau pun dikorupsi oleh aparat, maka sangatlah wajar jika para pembayar pajak akhirnya berfikir ulang untuk menjadi patuh. Oleh karenanya, perasaan hubungan mereka dengan negara tidak hanya merupakan hubungan paksaan (*relationship of coercion*), tetapi juga salah satunya adalah hubungan pertukaran. Individu akan merasa ditipu jika pajak tidak dibelanjakan secara efisien atau dengan kata lain ketika negara tidak dapat menjaga atau memegang janji, kepatuhan pajak akan menurun.

Meskipun kebanyakan hasil penelitian cenderung memperkuat pandangan bahwa pengampunan akan meningkatkan kepatuhan pajak, akan tetapi menurut hasil kajian lebih lanjut dari Alm, McKee dan Beck (1990) menunjukkan bahwa pengampunan tidak otomatis akan meningkatkan kepatuhan pajak. Menurut kajian yang dilakukan pasca-pengampunan, terlihat bahwa mungkin pada pengampunan pertama, ada indikasi pengaruh positif terhadap kepatuhan pajak, akan tetapi pada pengampunan kedua, terlihat bahwa kepatuhan pajak justru menurun. Untuk itu, tidaklah salah jika mereka kemudian mengusulkan bahwa jika negara bermaksud meningkatkan dampak dalam waktu panjang pada pengampunan

pajak, negara harus memiliki komitmen yang dapat diandalkan atau dipercaya, dan hanya ada satu pengampunan yang diadakan pergenerasi.

## Menakar Keberhasilan Implementasi

Menurut pandangan MF. Lofchie (1989) seringkali implementasi kebijakan gagal diterapkan (*unsuccessful implementation*), disebabkan karena keterbatasan administrasi, ekonomi dan politik. Pertama, dalam masalah administrasi, ada dua sumber kekacauan dan ketidakmampuan administrasi yaitu kurangnya tenaga ahli dan kurangnya dukungan politik bagi pejabat-pejabat sipil dan kaum birokrat di Dunia. Ketiga dalam mengolah data untuk menyesuaikan dengan keperluan politik. Kedua, masalah yang bersifat ekonomi yaitu kurangnya dana untuk membiayai sejumlah proyek dan program yang ingin diadakan oleh pemerintah. Ketiga, masalah hambatan-hambatan politik atas pelaksanaan kebijakan. Tidak adanya kedisiplinan sosial dalam hukum, ketidakpercayaan kepada institusi negara, ketidaktaatan pegawai pemerintah kepada peraturan dan petunjuk yang disampaikan kepada mereka, dan sering terjadi persekongkolan antara pegawai pemerintah dengan kelompok-kelompok kuat yang tindakannya harus mereka atur.

Jika mendasarkan filosofis teoritik di atas, nampaknya memprediksikan tingkat keberhasilan implementasi *tax amnesty (sunset policy)* yang akan berakhir 31 Desember 2008 menjadi sesuatu yang sangat menarik. Paling tidak, dengan mendasarkan kesalahan dan kegagalan *sunset policy* yang pernah diterapkan tahun 1979 dan 1986, tentunya kita berharap bahwa implementasi *sunset policy* pada tahun 2008 tidak demikian halnya. Membicarakan implementasi kebijakan *sunset policy* sebenarnya tidaklah sesederhana yang dibayangkan, karena konstruksi implementasi *sunset policy* sebenarnya bersifat kompleks, rumit dan berdimensi politik. Seperti dalam pandangan Merilee S. Grindle (1980) bahwa model konseptual implementasi kebijakan merupakan suatu proses politik (*political process*) dan proses administrasi (*administration process*) yang memfokuskan diri pada tiga komponen, yaitu: *tujuan kebijakan, aktivitas penerapan, dan hasil (outcome)*. Tujuan kebijakan menunjuk pada perincian tujuan dan sasaran secara jelas, sementara aktivitas penerapan menunjuk pada proses politik dan administratif dalam penerapan kebijakan untuk mencapai tujuan kebijakan, sementara hasil (*outcome*) lebih diartikan sebagai dampak perubahan yang terjadi setelah kebijakan tersebut

dilaksanakan dan tingkat penerimaannya. Dengan meminjam perspektifnya Grindle tersebut, kita dapat memahami secara lebih rinci aktivitas implementasi kebijakan *sunset policy* yang dilihat dalam dua sisi, yakni isi kebijakan (*contents policy*) dan konteks implementasinya (*contexs implementation*). Jika dilihat dari isi kebijakan (*contents policy*) ada enam aspek, yakni:

- a) Kepentingan yang dipengaruhi oleh kebijakan. Dalam konteks ini, kepentingan yang dipengaruhi dalam *tax amnesty* (*sunset policy*) adalah para individu atau badan yang sengaja atau tidak sengaja menghindari pajak dan atau menggelapkan pajak. Jika demikian, kepentingan yang dipengaruhi oleh kebijakan ini sangat terkait dengan harapan banyaknya pengembalian sejumlah denda penerimaan pajak tahun lalu. Seiring dengan hal itu, maka kapasitas dan kemampuan aparat pajak untuk dapat mengidentifikasi secara rinci, jelas dan tepat jumlah dan persebaran para penghindar dan penggelapan pajak menjadi sesuatu yang penting. Jika aparat pajak tidak mampu melihat secara jelas dan tepat terhadap kepentingan yang dipengaruhi dalam kebijakan ini, terutama sekali banyaknya para penghindar pajak atau penggelap pajak serta persebarannya, maka jangan diharapkan *sunset policy* dapat dilaksanakan secara memadai.
- b) Jenis manfaat yang akan diperoleh. Kejelasan terhadap kemanfaatan atas kebijakan *sunset policy* akan memengaruhi sikap dan tindakan yang akan diambil oleh para penghindar dan penggelap pajak. Jika jenis kemanfaatan ini dipandang, dipersepsi dan dipercaya para penghindar dan penggelap pajak dapat memberi nilai rasa keadilan dan keamanan bagi dirinya, maka kebijakan ini cenderung akan dimanfaatkan sebaik-baiknya, akan tetapi jika kemanfaatan kebijakan ini dipandang, dipersepsi dan dipercaya tidak memberi nilai rasa keadilan dan keamanan bagi dirinya, kebijakan ini cenderung tidak akan diambil atau diabaikan. Konstruksi kemanfaatan bagi penghindar dan penggelap pajak biasanya cenderung dipertimbangkan dari tiga aspek yang saling melengkapi, yakni: yuridis, ekonomis dan administratif. Dari aspek yuridis, pertanyaan yang dapat diajukan: apakah sanksi dan hukuman yang dikonstruksikan negara bersifat ringan atau memberatkan? Melalui program ini, apakah institusi negara mampu menjamin tidak ada gugatan hukum dari aktor institusi negara lain? Dari aspek ekonomis, pertanyaan yang dapat diajukan, apakah jenis denda yang dirancang

- dinilai sangat memberatkan ataukah cukup ringan? apakah denda yang diberikan akan menjadi beban tetap yang masih bersifat produktif atau kah menjadi tidak produktif? Sementara dari aspek administratif pertanyaan yang dapat diajukan adalah jenis kemudahan administrasi apa yang diberikan negara? Jika institusi negara mampu mendeskripsikan secara jelas dan transparan terhadap kemanfaatan yang akan diperoleh para penghindar pajak atau penggelap pajak, baik mencakup aspek yuridis, ekonomis dan administratif, maka penghindar pajak atau penggelap pajak secara sukarela cenderung mau membayarkan kembali pajak yang terhutang beserta denda dan bunganya. Namun, jika tiga aspek tersebut dinilai dan dipercaya tidak memberi manfaat bagi para penghindar pajak, maka dimungkinkan jumlah pelarian pajak dan penghindar pajak justru semakin besar.
- c) Derajat perubahan yang akan diinginkan. Seiring dengan kebijakan ini, sebenarnya perubahan apa yang ingin dikehendaki. Dalam perspektif teoritik, ada dua alasan utama, yakni: perubahan penerimaan negara dan perubahan perilaku wajib pajak. Pada umumnya, kebijakan *tax amnesty* (*sunset policy*) cenderung diarahkan untuk menambah dan meningkatkan pendapatan negara. Dalam pemerintahan yang sedang mengalami kekacauan, seringkali jumlah penghindaran dan penggelap pajak meningkat dan ini akan memperburuk perekonomian nasional, karena total penerimaan negara menjadi berkurang. Dalam masyarakat modern yang menganut azas demokrasi, sektor pajak telah menjadi andalan penerimaan negara, sehingga tingginya penghindar atau pun penggelap pajak berarti menodai negara. Dengan dua alasan tersebut sangat jelas bahwa faktor ekonomi, terutama peningkatan pendapatan nasional dijadikan alasan perubahan yang dikehendaki. Meskipun demikian, menurut penelitiannya Hasseldine (1998) tingginya sejumlah uang yang dapat dikumpulkan melalui *tax amnesty* tidak melebihi dari 2,6% dari total penerimaan pajak, sementara pengumpulan yang paling kecil menunjukkan angka 0,008% nya. Seiring dengan kenyataan tersebut, pertanyaan yang perlu dijawab oleh DJP adalah seberapa besar target perubahan tambahan penerimaan pajak seiring dengan adanya program ini? Di samping derajat perubahan pada aspek ekonomi, nampaknya derajat perubahan diharapkan dapat menjangkau pada aspek perilaku, yakni peningkatan kesukarelaan dan

peningkatan kesadaran wajib pajak itu sendiri. Diharapkan dengan meningkatnya kesadaran wajib pajak, maka semakin rendah kelompok individu atau institusi yang menggelapkan pajak atau melarikan pajak. Seiring dengan hal ini, pertanyaan yang perlu dijawab oleh DJP adalah berapa persen peningkatan kesadaran wajib pajak yang diharapkan dengan selesainya program *sunset policy* ini?

- d) Kedudukan pembuat kebijakan. Kedudukan dapat dilihat dari dua aspek, yakni legalitas kebijakan dan tempat di mana kebijakan itu dibuat. Dalam tata urutan legalitas, sebuah kebijakan akan memiliki kekuatan hukum tinggi dan mengikat jika kebijakan tersebut diatur dalam UU. Pertanyaannya adalah apakah *tax amnesty (sunset policy)* di Indonesia diatur dalam undang-undang tersendiri, ataukah sekadar menempel undang-undang lain. Tentunya tingkatan legalitas, akan memengaruhi daya terap dan persepsi bagi masyarakat yang dikenai kepentingan. Kedua terkait dengan tempat di mana kebijakan tersebut dibuat. Apakah kebijakan ini merupakan kebijakan nasional atautkah kebijakan daerah. Jika *tax amnesty (sunset policy)* menjadi kebijakan nasional, implikasinya menjadi lebih rumit dan kompleks, jika dibandingkan dengan kebijakan yang dibuat di tingkat daerah.
- e) *Pelaksana program*. Pelaksanaan program *sunset policy* tidak sekadar ditentukan oleh entitas pelaksanaan itu sendiri, tetapi mencakup kesiapan sebelum program dijalankan dan kemampuan penganggaran. Kesiapan program dapat dilihat dari proses sosialisasi yang dijalankan, menyangkut alat, metode, sarana media yang digunakan, intensitas maupun jangkauan sosialisasi serta image yang ingin dibangun maupun pesan yang akan disampaikan. Untuk menunjang program sosialisai yang mampu menjangkau serta menggerakkan kesadaran pembayar pajak, maka kemampuan penyediaan dana sebagai pendamping pelaksanaan menjadi faktor penting. Di samping itu, kemudahan administrasi (*easy administration*) seperti ketersediaan jaringan maupun kemudahan dalam proses penyelesaian administrasi menjadi faktor penting lainnya.
- f) Sumber daya yang dikerahkan. Sumber daya menunjuk pada kapasitas dan kemampuan individu dalam melaksanakan program. Terkait dengan *sunset policy*, maka kemampuan dan kapasitas pelaksana program tersebut harus dapat

dipenuhi, baik dilihat dari aspek keterampilan, profesional maupun keahlian mereka serta kecukupan sumber dayanya.

Sementara dilihat dari konteks implementasinya, dapat dilihat dari tiga aspek, yakni: a) Kekuasaan dan kepentingan. Dalam konteks ini, kekuasaan dan kepentingan apa yang sebenarnya berada dibalik *tax amnesty/sunset policy*. Dilihat dari perspektif institusi, kekuasaan kebijakan ini berada di bawah kendali Direktorat Jenderal Pajak. Melalui kekuasaan dan kewenangannya, institusi ini bertujuan untuk menambah atau memperoleh kembali penerimaan negara yang sempat tidak terdeteksi dari sektor pajak dalam waktu relatif pendek dengan jalan memberi pengampunan bagi para pembayar pajak yang dinilai secara sengaja atau pun tidak sengaja tidak melunasi kewajiban pembayaran pajaknya pada tahun lalu. Sementara kepentingan *tax amnesty/sunset policy* di tahun 2008 adalah upaya sementara untuk membantu penyediaan anggaran negara yang sedang dilanda kontraksi akibat dampak resesi global terutama kenaikan harga minyak dunia. b) Karakteristik lembaga penguasa. Karakteristik lembaga birokrasi yang dicirikan oleh kekakuan birokrasi, tidak adaptif, prosedur berbelit-belit dan tidak efisien acapkali menjadi bagian yang melekat dari kendala penerapan kebijakan itu sendiri. Nampaknya, karakteristik tersebut telah tergambar dalam proses pelaksanaan *sunset policy* saat ini. Meskipun lembaga berwenang telah merencanakan *sunset policy* pada tahun anggaran 2007, namun terlihat bahwa pelaksanaan sosialisasi baru dimulai bulan Juni 2008, dan sifat sosialisasi yang dilakukan terkesan tidak terencana dengan baik secara lebih awal, gaung dan jangkauan sosialisasinya kurang meluas. c) Kepatuhan dan daya tanggap. Kebijakan *Tax amnesty/sunset policy*, tidak sekadar bertujuan untuk memperoleh kembali penerimaan pajak yang hilang, tetapi di masa mendatang diharapkan dapat membangun kepatuhan pajak (*tax compliance*). Bagaimanapun juga untuk membangun kepatuhan pajak sangat sulit karena tergantung beragam variabel, seperti eksistensi partisipasi pembayar pajak dalam proses pengambilan kebijakan, perbaikan sistim layanan pajak, keadilan dan konsistensi dalam penerapan sanksi dan hukuman, kemauan dan keberanian pemerintah untuk menjamin keamanan legal para penghutang/penghindar pajak setelah program ini, perilaku aparat pajak, kepercayaan institusi yang bersih dan berwibawa, transparansi penggunaan dan alokasi sumber penerimaan pajak untuk barang publik. Jika variabel tersebut dapat dipenuhi, maka

dimungkinkan kepatuhan wajib pajak akan terjadi, dan sebaliknya jika variabel tersebut tidak dipenuhi, maka pelarian pajak atau penghindaran pajak justru akan semakin semarak. Di samping hal tersebut, daya tanggap birokrasi yang mengarah pada upaya lebih efisiensi, lebih mudah, lebih ramah, lebih cepat, lebih transparan, lebih bertanggung jawab tentu menjadi faktor lainnya yang berpengaruh pada akses membentuk kepatuhan pajak di kemudian hari.

## Daftar Pustaka

- Alm, J. & Benno, T. (2004) Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. In: *Public Choice Society and Economic Science Association Meetings*, March 2004. Baltimore (USA) Accessed 7/24/2008.
- Alm, J. & William, B. (1993) Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, vol. XLVI(1): 53–60.
- Alm, J., Michael, M. & William, B. (1990) Amazing Grace, Tax Amnesties and Compliance, *National Tax Journal* 43 (Kellogg School of Management, Northwestern University): 23–37.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972) Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1 (Headquartered in Amsterdam, The Netherlands. Elsevier): 323–338.
- Alm, J., Jackson, B.R., & Micheal, M. (1993) Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization* 22 (Headquarter-tered in Amsterdam, The Netherlands. Elsevier): 285–303.
- Alm, J., Mc.Clelland, G.H. & Schulze, W.D. (1999) Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting. *KYKLOS*. (Blackwell Publishing, Oxford, UK) 52: 141–171.
- Alm, J., Mc.Clelland, G.H. & Schulze, W.D. (1992) Why Do People Pay Taxes?. *Journal of Public Economics*, 48 (Headquartered in Amsterdam, The Netherlands. Elsevier): 21–38.
- Alm, J. & Vazquez, J.M. (2003) Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries. In: J.M.Vazquez, J. Alm, & E. Elgar *Public Finance in Developing and Transition Countries*. (Urban Institute, Cheltenham, UK: Edward Elgar Press). 146–178.
- Becker, G.S. (1968) Crime and punishment: An economic approach. *The Journal of Political Economy* Vol. 76 (2): 169–217.
- Cowell, F.A. (1990) *Cheating the Government: The Economics of Evasion*. Cambridge MA: MIT Press.
- Cummings, R.G., Vasquez, J.M., Micheal, M. & Benno, T. (2005) Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence, CREMA.
- Elster, J. (1989). "Social Norms and Economic Theory," *The Journal of Economic Perspectives*, 3(1), 99–117.
- Feld, L.P. & Frey, B.S. (2002) Trust Breeds Trust: How Taxpayer are treated, CESifo (Center for Economic Studies and Ifo Institute for Economic Research) *Working Paper Series* No. 322; Zurich IEER Working Paper No. 98. (Munich Germany)
- Feld, L.P & Tyran, J.B (2002) Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *KYKLOS* (Blackwell Publishing, Oxford, UK) 55: 197–222.
- Hasseldine, John. (1998). Tax Amnesties: An International Review, *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 52: 303–310.
- John, H. (1998) Tax Amnesty: An International Review. *Bulletin for International Fiscal Decomentation* 52: 303–310.
- Knack, S. & Keefer, P. (1997) Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross country Investigation. *Quarterly Journal of Economics* 112: 88.
- Leonard, H.B. & Zeckhauser, R.J (1986) Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *Working Paper Series*. National Bureau of Economic Research, Cambridge.
- Merille, S.G. (1980) *Politics and Policy Implementation in Third Word*. (New Jersey): Princeton University Press.
- Naylor, R., (1989), Strikes, Free Riders, and Social Consensus, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 104, pp. 771–786.
- Pommerehne, Werner, W. & Hannemann, H.W. (1996) Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland. *Public Choice* 88: 161–171.
- Slemrod, J. (ed). (1992) *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor MI: University of Michigan Press.
- Steenbergen, M.R., McGraw, K.H. & Scholz, J.T. (1992) Taxpayer Adaptation to the 1986 Tax Reform Act: Do New Tax Laws Affect the Way Taxpayers Think About Taxes. In: J. Slemrod (ed). *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor MI: University of Michigan Press. 9–37.