

STUDI KOMPARATIF PENERAPAN *VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAM* DI INDONESIA, MALAYSIA, DAN SINGAPURA

Muhammad Syahfatras Vientino
Politeknik Keuangan Negara STAN

Muhammad Ridhwan Galela
Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: [2301190214.msyahfatras@gmail.com]

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[22 11 2022]

Dinyatakan Diterima
[29 11 2022]

KATA KUNCI:

Basis pengungkapan, *Tax amnesty*, *Voluntary Disclosure program*

KLASIFIKASI JEL: H26, H71

ABSTRAK

An increase in state budget revenues is necessary to streamline the development program and one way is to expand the existing tax base by creating a Voluntary Disclosure Program. There are no specific guidelines regarding the mechanism for implementing the program for each country, so each country has a different mechanism. This study aims to determine the different mechanisms of the implementation of Voluntary Disclosure Program in Indonesia, Malaysia, and Singapore, as well as to provide recommendations for the implementation of the program in Indonesia. This study uses data collection techniques in the form of library research with non-probability sampling using the purposive sampling method. The results obtained show differences in the implementation mechanism in the three countries in terms of the type of tax coverage, period, participant criteria, amnesty rates, and basis of disclosure.

Peningkatan penerimaan anggaran negara mutlak diperlukan untuk memuluskan program pembangunan, salah satu caranya adalah dengan memperluas basis pemajakan yang ada dengan membuat *Voluntary Disclosure Program* atau Program Pengungkapan Surel. Tidak ada pedoman khusus mengenai mekanisme pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* untuk tiap negara, sehingga setiap negara memiliki mekanisme yang berbeda-beda. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perbedaan mekanisme *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura, serta memberikan rekomendasi pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia. Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data berupa penelitian kepustakaan dengan teknik pengambilan sample tidak acak (*non-probability sampling*) menggunakan metode *purposive sampling*. Hasil yang didapatkan menunjukkan perbedaan mekanisme pelaksanaan pada ketiga negara dari segi cakupan jenis pajak, jangka waktu, kriteria peserta, tarif pengampunan, dan basis pengungkapan.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Arus ekonomi yang semakin pesat dan banyaknya informasi yang dapat diakses secara bebas membuat perkembangan pengetahuan tentang penghindaran pajak semakin canggih. Banyak metode yang digunakan oleh wajib pajak dalam rangka menyembunyikan harta kekayaannya agar tidak diketahui petugas pajak (*fiscus*). Akibatnya, banyak wajib pajak yang akhirnya tidak melakukan kewajiban perpajakannya dengan baik. Di antara banyaknya praktik penghindaran pajak, salah satu kegiatan yang banyak dilakukan oleh para penghindar pajak adalah dengan menyimpan kekayaan mereka di luar negeri sehingga tidak dapat diketahui oleh petugas pajak. Selain itu, masih banyak juga wajib pajak yang melakukan *underground economy*. Pelaku kegiatan ini tidak melaporkan kegiatan ekonomi yang dilakukannya pada Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) dan dapat dikategorikan sebagai penyelundupan pajak (*tax evasion*) (Kurniawati, 2017).

Untuk mengatasi masalah penghindaran pajak, diperlukan suatu program yang tidak hanya mengatasi masalah yang muncul, tetapi juga mengatasi hal yang mendasar agar timbul kesadaran dari diri wajib pajak. Salah satu langkah yang banyak dilakukan negara-negara di dunia adalah dengan memberlakukan pengampunan pajak atau biasa disebut *Tax Amnesty*. Indonesia sendiri pernah mengadopsi sistem ini tepatnya pada periode 1 Juni 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, dengan dasar hukum UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Pemberlakuan *Tax Amnesty* di Indonesia pun cukup terbilang sukses karena hasil realisasi pelaksanaan *Tax Amnesty* per tanggal 31 Maret 2017 pada saat penutupan tercatat penerimaan sebesar Rp 130 Triliun, deklarasi harta Rp 4.813,4 Triliun, dan repatriasi Rp 46 Triliun (KOMINFO, 2017).

Selain *Tax Amnesty*, dikenal juga program lainnya, yaitu Program Pengungkapan Sukarela (PPS) atau *Voluntary Disclosure Program* (VDP). Secara umum, definisi program pengungkapan sukarela adalah suatu peluang yang ditawarkan oleh otoritas pajak di suatu negara, yang memungkinkan pembayar pajak yang sebelumnya tidak patuh untuk memperbaiki urusan pajak mereka dengan suatu ketentuan tertentu (OECD, 2015).

Perbedaan antara *Tax Amnesty* dan PPS lebih kepada hal konseptualnya, dibandingkan hal praktisnya. Kedua program ini sama-sama memberikan keringanan bagi wajib pajak atas pengungkapan harta yang belum dibayarkan pajaknya pada masa lalu. Tetapi, bentuk insentif yang ditawarkan kepada wajib pajak berbeda di kedua program ini. Sampai saat ini, tidak ada aturan khusus yang mengatur tentang bagaimana kedua program ini seharusnya dilakukan. Lazimnya program *Tax Amnesty* memberikan insentif yang lebih besar kepada wajib pajak dibanding *Voluntary Disclosure Program* (Urinov, 2015).

Di Indonesia, Program Pengungkapan Sukarela menjadi sorotan ketika Rancangan Undang-Undang

Harmonisasi Peraturan Perpajakan (RUU HPP) disahkan oleh DPR dan pemerintah menjadi Undang - Undang HPP pada tanggal 7 Oktober 2021 dan menjadi UU No 7 Tahun 2021. Pada salah satu point nya, terdapat bahasan tentang klaster Program Pengungkapan Sukarela. Program Pengungkapan Sukarela dilaksanakan dengan tarif yang lebih tinggi apabila dibandingkan dengan *Tax Amnesty*. Penyebab tarif lebih tinggi adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah memiliki akses dan informasi terhadap harta wajib pajak atas hasil dari pemberlakuan *Tax Amnesty* tahun 2016 dan 2017.

Pemberlakuan Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia dimulai pada 1 Januari 2022 sampai dengan 30 Juni 2022. Pemberlakuan Program Pengungkapan Sukarela dapat dikatakan lebih dianggap sebagai fasilitas yang diberikan oleh Pemerintah Indonesia agar wajib pajak secara sukarela mengungkapkan hartanya, jadi hal ini berbeda dengan program *Tax Amnesty* yang tujuannya selain untuk menambah basis pemajakan, tetapi juga untuk memperbanyak data informasi harta wajib pajak.

Malaysia dan Singapura merupakan negara-negara di Asia Tenggara yang telah lebih dulu menerapkan *Voluntary Disclosure Program* dibandingkan Indonesia. Secara geografis, Indonesia memiliki letak yang berbatasan dengan Malaysia dan Singapura, namun Indonesia memiliki tingkat pembayaran pajak yang lebih rendah dibandingkan Malaysia dan Singapura. Berdasarkan data dari World Bank, nilai pemeringkatan pembayaran pajak Indonesia berada pada ranking 81 dunia, sedangkan Malaysia dan Singapura berada pada ranking 80 dan 7 dunia (World Bank, 2020). Hasil ini tidak terlepas dari sistem perpajakan yang berbeda di ketiga negara. Sebagai negara dengan wilayah yang lebih luas, Indonesia sebenarnya memiliki potensi dan basis pemajakan yang lebih banyak, namun tingkat penerimaannya masih tergolong rendah dibanding kedua negara tersebut. Malaysia dan Singapura memberlakukan fasilitas perpajakan berupa *Voluntary Disclosure Program* yang bertujuan untuk memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk mengungkapkan kesalahan maupun harta yang belum diungkapkan tanpa dikenakan denda maupun diberikan keringanan denda. Hal ini sejalan dengan program Pemerintah Indonesia yang mulai memberlakukan Program Pengungkapan Sukarela sejak Januari sampai dengan Juni 2022.

Pemerintah Malaysia memberlakukan fasilitas *Special Voluntary Disclosure Program* (SVDP) pada tahun bulan November 2018 sampai dengan September 2019, dengan menasar orang pribadi maupun badan yang tidak melaporkan, ataupun salah melaporkan pendapatan, keuntungan properti, maupun dokumen yang tidak di stempel yang telah melebihi 6 bulan sejak periode stempel (IRBM, 2020). Sedangkan Singapura menerapkan *Voluntary Disclosure Program* dimulai pada tahun 2009 dan masih berlangsung sampai sekarang. Program ini ditujukan untuk Wajib Pajak (Orang Pribadi dan Badan) yang melakukan kesalahan dalam pengembalian dan pengisian formulir karena ketidaktahuan, kelalaian,

ataupun dengan niat yang disengaja untuk menghindari pajak atau untuk mendapatkan pembayaran tunai yang melebihi dari seharusnya, untuk dapat mengungkapkan secara sukarela atas kesalahan mereka (IRAS, 2020)

Setiap negara memiliki berbagai mekanisme dan ketentuan tersendiri dalam menerapkan *Voluntary Disclosure Program*. Meskipun bentuk program yang diberlakukan sama, objek, kriteria, maupun mekanisme pemberlakuannya memiliki perbedaan di masing-masing negara. Penerapan mekanisme tersebut tentunya menyesuaikan dengan perkembangan kondisi negara masing-masing. Penerapan yang berbeda ini tentunya memiliki kelebihan dan kekurangannya masing-masing.

1.2. Kebijakan Perpajakan Pada Masa Pemulihan Pandemi COVID-19

Menurut OECD (2021), dalam membuat kebijakan pajak untuk mengatasi tantangan struktural yang dihadapi seperti pandemi COVID-19, negara-negara harus menempatkan pertumbuhan, pemerataan dan keberlanjutan pada pijakan yang sama. Kebijakan pajak yang merangsang pertumbuhan ekonomi akan tetap menjadi pusat yang memungkinkan negara-negara untuk mengatasi tantangan yang akan mereka hadapi di luar krisis COVID-19. Selain itu, lanskap ekonomi yang berubah akan menciptakan tantangan sekaligus peluang yang berguna untuk meningkatkan desain pajak guna mendukung pertumbuhan yang inklusif dan berkelanjutan.

Sebagian besar negara saat ini sedang berada pada fase pemulihan yang sangat penting untuk menciptakan kondisi pertumbuhan ekonomi yang kuat dan inklusif supaya dapat mendukung keuangan pemerintah ke depannya. Penghentian bantuan fiskal atau peningkatan pajak dapat berisiko mengganggu pemulihan ekonomi, seperti yang terjadi di banyak negara setelah krisis keuangan global.

1.3. Insentif Perpajakan

Pemerintah di berbagai negara sering kali menerapkan insentif. Tidak hanya di bidang perpajakan, insentif juga banyak diterapkan pada bidang lainnya seperti bidang investasi yang menerapkan insentif fiskal untuk menarik minat investor lokal dan asing. Menurut KBBI (2016), insentif adalah tambahan penghasilan baik berupa uang, barang, dan sebagainya, yang diberikan untuk meningkatkan gairah kerja. Dalam artian luas, bentuk insentif tidak hanya berupa tambahan penghasilan, tetapi juga dapat berupa pengurangan dan/atau penghapusan atas suatu sanksi sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran.

1.4. Sejarah *Voluntary Disclosure Program*

Fenomena penghindaran pajak merupakan suatu masalah yang dari dulu sulit untuk diatasi, bahkan kemunculannya hampir setara sistem pajak itu sendiri. Namun, selama beberapa dekade terakhir, beberapa

faktor telah ikut berkontribusi pada peningkatan yang signifikan terhadap aktivitas penghindaran pajak. Sebagai respon, pemerintah telah mengambil berbagai tindakan reformasi, baik dari segi legislatif maupun administratif, untuk memerangi fenomena ini. Meskipun tindakan ini tampaknya memiliki dampak yang nyata pada aktivitas penghindaran pajak, tetapi masih belum terdapat kepastian apakah reformasi yang dijalankan tersebut dapat sepenuhnya memadai untuk masalah penghindaran pajak di abad ke 21 ini.

Berbagai macam perbaikan dilakukan oleh Pemerintah untuk menangani hal ini, salah satunya melalui *Voluntary Disclosure Program*. Sebelum diinisiasi oleh Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD) pada tahun 2009 (diupdate pada tahun 2015), penggunaan sistem *Voluntary Disclosure* sudah lebih dulu diterapkan di Amerika Serikat pada tahun 1952 oleh Departemen Keuangan yang memiliki kebijakan dimana mereka tidak akan melakukan penuntutan terhadap wajib pajak manapun yang mengungkapkan sepenuhnya penipuan pajak, selama mereka mengungkapkan hal tersebut sebelum gugatan perdata atau pidana terhadap mereka dimulai. Kebijakan ini kemudian baru diimplementasikan oleh IRS pada tahun 1961 melalui *Regional Counsel Enforcement Division Manual* tepatnya di *Section 707* (Moskowitz, 2011). Dalam pengimplementasiannya, program pengungkapan sukarela yang dilakukan Amerika Serikat beberapa kali direvisi dan dihentikan, tetapi program ini cukup efektif bagi IRS dalam penanganan penghindaran pajak sehingga tetap dijalankan sampai sekarang. Sebagai contohnya pada tahun 2009 sampai dengan tahun 2018, lebih dari 56.000 pembayar pajak di Amerika bergabung dengan program ini dan mengumpulkan lebih dari \$11,1 miliar dolar AS dalam bentuk pajak, bunga, dan denda (IRS, 2018).

Keberhasilan Amerika Serikat dalam mengimplementasikan *Voluntary Disclosure Program* kemudian diikuti oleh negara-negara lain. Hal ini kemudian menjadi salah satu topik pertemuan pemimpin negara-negara G20 pada tahun 2009 yang membahas tentang kerja sama pertukaran informasi yang akan mengakhiri "era kerahasiaan" pada Bank. Dengan adanya kerja sama ini, diharapkan dapat mengurangi penghindaran pajak di setiap negara (G20/OECD, 2011). Salah satu langkah konkrit yang dirumuskan pada pertemuan ini adalah "*Offshore Voluntary Disclosure Program*" yang mendorong wajib pajak untuk melakukan pengungkapan hartanya yang berada di luar negeri untuk dilaporkan pada otoritas perpajakan negaranya masing-masing.

2. KERANGKA TEORI

2.1. *Voluntary Disclosure* (Pengungkapan Sukarela)

Pengungkapan (*disclosure*) didefinisikan dalam literatur akuntansi sebagai "menginformasikan publik melalui laporan keuangan perusahaan" (Ağca & Önder, 2007). Selain itu, pengungkapan juga didefinisikan sebagai "komunikasi informasi ekonomi, baik finansial

maupun nonfinansial, kuantitatif atau lainnya mengenai posisi dan kinerja keuangan perusahaan" (Owusu-Ansah, 1998).

Secara teknis, pengungkapan terbagi dalam dua kategori besar, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan wajib terdiri dari informasi yang diungkapkan untuk memenuhi persyaratan peraturan perundang-undangan. Di sisi lain, pengungkapan sukarela adalah setiap informasi yang diungkapkan selain pengungkapan wajib. Pengungkapan sukarela dalam dunia ekonomi didefinisikan sebagai "pilihan bebas di pihak manajemen perusahaan untuk menyediakan akuntansi dan informasi lain yang dianggap relevan dengan kebutuhan keputusan pengguna laporan tahunan mereka." (Meek et al., 1995). Selain itu, pengungkapan sukarela dapat mencakup pengungkapan "yang direkomendasikan oleh kode atau badan yang berwenang" (Hassan & Marston, 2010). Pengungkapan sukarela adalah keterbukaan dalam mengungkapkan informasi yang material dan relevan mengenai perusahaan. Pengungkapan erat kaitannya dengan transparansi, yaitu perusahaan harus dapat memberikan informasi atau laporan yang akurat dan tepat waktu mengenai kinerja perusahaan (Tunggal, 2014).

Dalam hal perpajakan, pengungkapan sukarela berarti secara sukarela mengungkapkan harta yang belum atau kurang diungkapkan kepada otoritas perpajakan setempat. Secara umum, definisi program pengungkapan sukarela adalah suatu peluang yang ditawarkan oleh otoritas pajak di suatu negara, yang memungkinkan pembayar pajak yang sebelumnya tidak patuh untuk memperbaiki urusan pajak mereka dengan suatu ketentuan tertentu (OECD, 2015). Di Indonesia, Program Pengungkapan Sukarela didefinisikan sebagai mengungkapkan harta bersih yang belum atau kurang diungkapkan dalam surat pernyataan sepanjang Direktur Jenderal Pajak belum menemukan data dan/atau informasi mengenai harta dimaksud.

Tidak banyak studi empiris yang dipublikasikan tentang *Voluntary Disclosure Program*. Namun, cukup banyak penelitian yang dilakukan tentang *Tax Amnesty* yang bisa dibilang serupa dengan *Voluntary Disclosure Program*. Hal ini juga diungkapkan oleh Farrar dan Hausserman (2016) yang secara tegas menyatakan bahwa baik *Tax Amnesty* maupun *Voluntary Disclosure Program* merupakan inisiatif kepatuhan dengan biaya minimal yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk mengoreksi sendiri SPT masa lalu. Mereka menyebutkan bahwa satu-satunya perbedaan antara amnesti pajak dan *Voluntary Disclosure Program* adalah pengampunan pajak cenderung menjadi kesempatan satu kali untuk koreksi diri yang memiliki tanggal kedaluwarsa sedangkan *Voluntary Disclosure Program* bersifat permanen dan berkelanjutan. Namun, ada *Voluntary Disclosure Program* jangka pendek dengan tanggal kedaluwarsa, yang diterapkan di banyak negara, seperti skema yang digunakan Indonesia dan Malaysia. Oleh karena itu, tidak ada perbedaan yang mencolok antara *Tax Amnesty* dan *Voluntary Disclosure*

Program. Sebagai contoh, *Voluntary Disclosure Program* Malaysia 2016 telah disebut sebagai pengampunan pajak oleh Ernst and Young (Ping et al., 2016). Mengingat hal tersebut di atas, untuk tujuan penulisan karya tulus ini, kedua istilah ini akan digunakan secara bergantian. Tidak ada aturan khusus yang mengatur tentang bagaimana kedua program ini seharusnya dilakukan. Lazimnya program *Tax Amnesty* memberikan insentif yang lebih besar kepada wajib pajak dibanding *Voluntary Disclosure Program* (Urinov, 2015).

Voluntary Disclosure Program berguna untuk meningkatkan penerimaan pajak dalam jangka pendek, meningkatkan kepatuhan di masa yang akan datang, mendorong repatriasi modal atau aset, transisi menuju sistem perpajakan yang baru. Walaupun *Voluntary Disclosure Program* memiliki tujuan jangka pendek, tetapi program ini juga dapat memiliki manfaat jangka panjang, yaitu berkaitan dengan peningkatan *database* profil wajib pajak.

Voluntary Disclosure Program perlu ditempatkan dalam konteks administrasi pajak kreatif dan tujuan kepatuhan sukarela dan pembayaran pajak. Hal ini juga dapat berfungsi sebagai transisi yang adil, efisien dan menguntungkan untuk sebuah sistem pajak yang lebih baik, terlebih lagi keadaan pemerintahan di seluruh dunia selama pandemi yang membuat pajak sangat dibutuhkan untuk menangani program pemulihan dari pandemi. Hal ini membuat otoritas pemajakan terpaksa berfikir kreatif untuk lebih meningkatkan penerimaan perpajakan, salah satunya dengan mengadakan *Voluntary Disclosure Program*.

2.2. Teori Legitimasi

Teori legitimasi menyatakan bahwa sebuah perusahaan adalah bagian dari masyarakat, sehingga nilai-nilainya harus sesuai dengan masyarakat luas di mana perusahaan tersebut beroperasi (Cho & Patten, 2007). Dengan demikian, gagasan teori legitimasi menyerupai kontrak sosial antara perusahaan dan masyarakat. Legitimasi penting bagi sebuah organisasi, dan pembatasan yang diberlakukan oleh norma dan nilai sosial, dan tanggapan mereka terhadap pembatasan tersebut, mendorong pentingnya untuk menganalisis perilaku organisasi yang relevan dengan lingkungan. Legitimasi ada ketika apa yang dilakukan oleh suatu organisasi atau perusahaan konsisten dengan apa yang diinginkan masyarakat. Jika terjadi ketidaksesuaian antara nilai-nilai suatu perusahaan dengan nilai-nilai masyarakat, maka perusahaan tersebut dapat kehilangan legitimasinya dan membahayakan kelangsungan hidup perusahaan atau organisasi tersebut.

Legitimasi suatu perusahaan akan diperoleh ketika ada kesesuaian antara hasil dengan apa yang diharapkan masyarakat dari perusahaan sehingga tidak ada tuntutan dari masyarakat. Bisnis dapat membuat pengorbanan sosial untuk mencerminkan keprihatinan mereka tentang masyarakat. Teori legitimasi menjadi dasar bagi sebuah perusahaan untuk mendengarkan harapan masyarakat dan menyelaraskan nilai-nilainya dengan norma-norma sosial yang berlaku di tempat perusahaan beroperasi. Perusahaan dapat berinvestasi

di lingkungan sebagai bentuk kepedulian publik terhadap lingkungan dan masyarakat. Legitimasi dapat dianggap setara dengan pengakuan atau asumsi bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah tindakan yang mengikuti sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang dikembangkan secara sosial (Suchman, 1995).

Apabila dikaitkan dengan penerimaan pajak, teori legitimasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pajak dan pembayaran wajib pajak. Teori legitimasi adalah keadaan dengan sistem nilai institusi sejalan dengan sistem nilai dari sistem sosial yang lebih besar di mana sistem itu menjadi bagiannya. Dalam kaitannya dengan kepatuhan wajib pajak dan pelaporan SPT, wajib pajak harus mematuhi atau sejalan dengan suatu sistem dimana wajib pajak merupakan bagian di dalamnya, yaitu kebijakan atas kewajiban perpajakan. Oleh karena itu, wajib pajak diharapkan untuk mematuhi kebijakan yang dikeluarkan pemerintah, yaitu kewajiban perpajakan yang salah satunya adalah patuh dalam membayar pajak. Legitimasi adalah potensi keuntungan atau sumber daya bagi wajib pajak untuk bertahan hidup, karena apabila wajib pajak patuh dan secara sukarela memenuhi pembayaran pajaknya maka wajib pajak akan menikmati dampaknya juga yakni dalam hal pembangunan nasional (Gunawan & Sukartha, 2016).

Teori Legitimasi menuntut organisasi atau perusahaan harus memperhatikan norma-norma sosial masyarakat karena kesesuaian dengan norma sosial dapat membuat perusahaan semakin *legitimate*. Ketaatan terhadap peraturan pemerintah termasuk di dalamnya ketaatan terhadap peraturan perpajakan menunjukkan bahwa organisasi sesuai dengan norma masyarakat. Keberadaan program seperti *Tax Amnesty* dan *Voluntary Disclosure Program* merupakan kesempatan terbatas yang diberikan Pemerintah kepada organisasi atau individu untuk meningkatkan ketaatan terhadap peraturan pajak (Gunawan & Sukartha, 2016).

2.3. Penelitian Terdahulu

Penelitian terkait *Tax Amnesty* dan *Voluntary Disclosure Program* umumnya bersifat kuantitatif deskriptif atau kualitatif dan pengumpulan data melalui pustaka. Selain itu, dilakukan perbandingan kebijakan antar satu negara dengan negara lainnya. Hasil beragam diperoleh dari penerapan kebijakan *Tax Amnesty* dan *Voluntary Disclosure Program*. Berikut beberapa penelitian penting dan hasilnya.

Hasanah et al. (2021) melakukan penelitian deskriptif kualitatif menggunakan metode komparatif yang digunakan untuk membandingkan dua fenomena atau lebih. Pengumpulan data dilakukan melalui Pustaka, Website, undang-undang, dan artikel yang membahas terkait *Tax Amnesty*. Penelitian ini menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan mendasar antara *Tax Amnesty* dan Program Pengungkapan Sukarela yaitu dari segi tarif dan subjeknya. Peluang Program Pengungkapan Sukarela diprediksi dapat berhasil dengan catatan sosialisasi harus maksimal, tidak adanya persepsi bahwa Program Pengungkapan Sukarela

membahayakan pembayar pajak yang jujur, serta adanya pandangan dari wajib pajak bahwa Program Pengungkapan Sukarela ini merupakan *Tax Amnesty* terakhir sehingga muncul rasa takut tidak membayar pajak serta terkena denda, selain itu diharapkan pemerintah membuat perencanaan dan sosialisasi yang mumpuni demi kesuksesan Program Pengungkapan Sukarela.

Sinapayan (2018) meneliti tentang alasan Wajib Pajak yang berkontribusi pada *Voluntary Disclosure Program* di Malaysia menggunakan metode kuantitatif deskriptif yang digunakan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan menjelaskan alasan Wajib Pajak untuk berkontribusi pada *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia. Selain itu, penelitian ini juga menunjukkan mekanisme pelaksanaan *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia. Kesimpulan yang diperoleh dari penelitian ini adalah *Voluntary Disclosure Program* merupakan kebijakan perpajakan yang baik untuk meningkatkan kepatuhan dan administrasi perpajakan jika dijalankan dengan hati-hati. Berbagai aspek perlu dipertimbangkan untuk mengimplementasikan *Voluntary Disclosure Program* yang sukses tanpa mengorbankan upaya penegakan yang ada. Studi ini mengeksplorasi alasan yang berkontribusi terhadap partisipasi wajib pajak dalam *Voluntary Disclosure Program* Malaysia dari perspektif profesional pajak. Secara total, terdapat empat alasan, yaitu ukuran pengurangan penalti, ketakutan akan deteksi dan hukuman, risiko audit lebih lanjut dan upaya promosi oleh Inland Revenue Board Malaysia (IRBM).

Mascheroni (2016) melakukan penelitian perbandingan fitur utama dari dua strategi yang ditargetkan, berbeda satu sama lain, diadopsi ke dalam undang-undang Italia dan Swiss dan menyoroti alasan di balik kedua pendekatan, selain itu penelitian ini mencoba juga untuk memberikan argumen baru tentang kesimpulan akhirnya dalam jangka pendek yang timbul. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif menggunakan metode komparatif yang digunakan untuk membandingkan dua fenomena atau lebih dalam penelitian ini. Kesimpulannya beberapa tahun setelah undang-undang *Voluntary Disclosure Program* Swiss mulai berlaku, dan pada saat kepatuhan sukarela Italia ditutup, kedua strategi kepatuhan pajak terbukti berhasil, mencapai hasil yang lebih tinggi dari yang diharapkan. Salah satu faktor keberhasilan keduanya adalah periode waktu di mana *Voluntary Disclosure Program* Italia dan Swiss ditetapkan.

Rukondo (2020) meneliti penyelenggaraan *Voluntary Disclosure Program* di berbagai yurisdiksi di dunia, antara lain Amerika Serikat, Australia, Kanada, Kenya dan Afrika Selatan, kemudian membandingkannya dengan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Uganda. Penelitian ini menggunakan metode studi kepustakaan untuk menjelaskan perbedaan penerapan *Voluntary Disclosure Program* di negara-negara tersebut. Kesimpulannya didapatkan bahwa *Voluntary*

Disclosure Program telah digunakan di seluruh dunia dengan berbagai tingkat keberhasilan. Meskipun *Voluntary Disclosure Program* memiliki manfaat yang signifikan, *Voluntary Disclosure Program* datang dengan risiko biaya yang cukup besar. *Voluntary Disclosure Program* Uganda adalah pendekatan inovatif untuk kepatuhan pembayar pajak. *Voluntary Disclosure Program* saat ini memberikan kesempatan yang berguna bagi mereka yang terlibat dalam penghindaran dan bentuk ketidakpatuhan lainnya untuk memperbaiki status mereka. Ini memberikan amnesti pajak permanen untuk sebagian besar penduduk yang tidak patuh. Ini cocok dengan model amnesti pajak dalam beberapa cara. Namun, seperti yang dirancang saat ini, *Voluntary Disclosure Program* Uganda memiliki sejumlah keterbatasan yang perlu ditangani agar manfaat dapat dimaksimalkan dan biaya diminimalkan. Diperlukan lebih banyak penelitian untuk menilai manfaat *Voluntary Disclosure Program* melalui analisis data empiris.

Dare et al. (2018) melakukan penelitian untuk memeriksa tanggapan perilaku pembayar pajak terhadap program pengungkapan sukarela yang hanya sekali dan permanen di Afrika Selatan. Penelitian ini menggunakan metode *controlled laboratory experiment* dengan mengumpulkan responden berupa sampel Wajib Pajak di Afrika Selatan. Kesimpulan yang didapatkan bahwa *Voluntary Disclosure Program* sekali dan permanen efektif dalam meningkatkan kepatuhan dalam jangka pendek, dan hanya jika program tersebut disertai dengan peningkatan tindakan penegakan. Hasilnya juga menunjukkan bahwa program pengungkapan sukarela yang dilakukan sekali dan permanen (dengan atau tanpa peningkatan penegakan) memiliki dampak jangka panjang yang tidak signifikan terhadap kepatuhan. Selain itu, program pengungkapan sukarela sekali saja lebih efektif daripada program pengungkapan sukarela permanen dalam merangsang kepatuhan. Karena itu, direkomendasikan agar pihak berwenang menghindari program pengungkapan sukarela yang permanen.

Ghazali et al. (2006) meneliti *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia selama masa krisis. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif deskriptif yang digunakan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan menjelaskan pelaksanaan *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia selama masa krisis. Data yang digunakan menggunakan perusahaan yang ada pada KLSE Index pada tahun 2001. Tahun 2001 Dipilih karena tahun 2001 menjadi tahun krisis Malaysia. Hasil yang didapatkan adalah *Special Voluntary Disclosure Program* dapat meningkatkan ekonomi di Malaysia selama masa krisis.

Henneaux (2015) melakukan penelitian tentang komparasi pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Eropa. Penelitian ini menggunakan metode studi kepustakaan untuk membandingkan dan menjelaskan pelaksanaan *Voluntary Disclosure*

Program di berbagai negara di Eropa. Pengumpulan data dilakukan melalui Website, Undang-undang, Buku, dan artikel yang membahas terkait *Voluntary Disclosure Program* di negara-negara tersebut. Hasilnya didapatkan bahwa kebanyakan negara di Eropa yang mengimplementasikan *Voluntary Disclosure Program*, lebih memilih menggunakan *long term - Voluntary Disclosure Program*, yaitu jenis *Voluntary Disclosure Program* yang tidak mengenal batasan waktu, sehingga wajib pajak bisa melakukan pengungkapan secara sukarela kapanpun mereka menemukan kekhilafan. Hal ini memiliki kekurangan dan kelebihan, serta mekanisme ini tidak dianjurkan bagi negara berkembang yang masih mengandalkan pajak sebagai penghasilan utamanya.

Boubaker et al. (2021) meneliti mengenai hubungan *Voluntary Disclosure Program* dalam laporan tahunan pada kegiatan penghindaran pajak. Teori agensi penghindaran pajak menunjukkan bahwa perlindungan pajak dikaitkan dengan biaya agensi yang penting, menggarisbawahi pentingnya mekanisme tata kelola perusahaan seperti pengungkapan sukarela dalam membentuk perencanaan pajak. Penelitian menggunakan sampel 3448 perusahaan yang terdaftar di Perancis selama 2007-2013, hasilnya menunjukkan bahwa pengungkapan sukarela dikaitkan dengan kegiatan penghindaran pajak yang lebih rendah, memberikan bukti bahwa pengungkapan ini dapat dilihat sebagai alat pemantauan yang efektif yang mengurangi 'orang dalam' kemungkinan untuk terlibat dalam ekstraksi sewa melalui kegiatan penghindaran pajak. Hasilnya juga menunjukkan bahwa efek negatif pengungkapan sukarela pada penghindaran pajak signifikan hanya ketika pengendalian keluarga di bawah 40%, menunjukkan bahwa peran disiplin pengungkapan sukarela terbatas pada perusahaan dengan tingkat pengendalian keluarga yang relatif rendah. Secara keseluruhan, temuan dari penelitian ini konsisten dengan teori keagenan penghindaran pajak dan menyoroti peran penting pengungkapan perusahaan dalam meningkatkan tata kelola perusahaan.

Alm (1998) meneliti analisis kebijakan perpajakan berupa *Tax Amnesty* di Rusia. Penelitian menggunakan metode studi kepustakaan. Pengumpulan data dilakukan melalui berbagai macam sumber terpercaya. Hasilnya adalah *Tax Amnesty* bisa meningkatkan pendapatan pajak secara instan, serta mengurangi biaya administratif, tetapi terdapat kekurangan karena menghasilkan pendapatan *Tax Amnesty* yang kecil dan *overstated*. Huda dan Hernoko (2017) melakukan penelitian terkait *Tax Amnesty* di Indonesia dengan tujuan penelitian untuk mengetahui pelaksanaan pengampunan pajak di Indonesia yang telah berjalan tiga kali sejak tahun 1964, 1984, dan 2016; dan membandingkannya dengan program serupa yang dilaksanakan oleh beberapa negara seperti Afrika Selatan, India, dan Italia. Metode yang digunakan adalah dengan menggunakan studi kepustakaan. Hasilnya didapatkan bahwa *Tax Amnesty* tahun 1964

dan 1984 di Indonesia dinilai tidak berhasil karena kondisi politik saat itu dan ketidakpedulian pemerintah untuk mensosialisasikan hal ini kepada wajib pajak. Namun berbeda dengan Afrika Selatan, India, dan Italia yang dinilai berhasil melaksanakan program pengampunan pajak karena membawa dampak yang baik bagi penerimaan negaranya dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Untuk mencapai tujuan program pengampunan pajak tahun 2016, pemerintah Indonesia perlu merevisi peraturan perpajakan, mempersiapkan sumber daya pegawai pajak, menyiapkan sistem informasi terkait data wajib pajak, meningkatkan koordinasi badan publik antara Otoritas Jasa Keuangan dan Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), dan memberlakukan peraturan tersebut setelah diberlakukannya pengampunan pajak.

Ibrahim et al. (2017) melakukan komparasi kebijakan *Tax Amnesty* di sembilan negara yaitu Bangladesh, India, Indonesia, Kazakhstan, Malaysia, Pakistan, Filipina, Sri Lanka, dan Thailand. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji penerapan pengampunan pajak di negara-negara tersebut. Data dikumpulkan dari survei literatur pada jurnal ilmiah dan artikel online yang membahas penerapan pengampunan pajak di masing-masing negara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa untuk mendapatkan efek pengampunan pajak yang efektif, pemerintah harus menghindari program pengampunan pajak jangka panjang dan terlalu sering karena akan berdampak merugikan pada perilaku wajib pajak.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data yang dilakukan dengan menggunakan metode kualitatif berupa penelitian kepustakaan. Menurut Amin (2012), metode penelitian kepustakaan merupakan metode yang digunakan untuk penelitian yang dilakukan berdasarkan pengkajian secara mendalam terhadap tema yang sedang diteliti yang datanya bersumber dari karya tertulis termasuk hasil penelitian terdahulu. Sedangkan Nazir (2003) berpendapat bahwa penelitian kepustakaan bukan sekedar membaca dan mencatat literatur atau buku-buku, melainkan sebuah rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan metode pengumpulan data pustaka, membaca, mencatat, serta mengolah bahan penelitian. Penulis mengumpulkan data dan informasi yang berasal dari berbagai literatur di antaranya peraturan perundang-undangan *Voluntary Disclosure Program* di masing-masing negara, jurnal, artikel, serta buku yang terkait dengan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura.

Penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sample tidak acak (*non-probability sampling*) dengan metode *purposive sampling*. Metode *purposive sampling* adalah pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu seperti sifat populasi atau ciri lain yang sudah diketahui sebelumnya (Notoatmodjo, 2010). Penulis memilih dua negara di Asia Tenggara selain Indonesia yang sedang memberlakukan

Voluntary Disclosure Program di negaranya, yaitu Malaysia dan Singapura. Pemilihan tersebut di dasarkan pada kesamaan letak negara, kondisi negara, dan kondisi sosial-budaya pada ketiga negara tersebut. Selain itu, walaupun memiliki kesamaan yang cukup banyak, Indonesia, Malaysia, dan Singapura menerapkan mekanisme penerapan *Voluntary Disclosure Program* yang berbeda, sehingga dapat dicari kelebihan dan kekurangan dari masing-masing mekanisme, serta dapat direkomendasikan terhadap pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia.

Data diperoleh dari internet terkait dengan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura yang terdapat pada situs resmi kementerian atau lembaga terkait yang berwenang dalam hal pengelolaan pajak di negara masing-masing. Kemudian dilakukan analisis konten pada setiap sumber data sehingga didapatkan data yang diperlukan.

Berdasarkan data yang telah dikumpulkan, kemudian dilakukan pemetaan terkait dengan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di tiap negara beserta ketentuan yang berlaku, kemudian penulis membandingkan ketentuan tersebut serta mekanisme pelaksanaannya di Indonesia, Malaysia, dan Singapura. Selanjutnya dilakukan analisis terhadap pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura untuk mengetahui kelebihan dan kekurangan yang terdapat pada negara-negara tersebut.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Malaysia

Dalam hal keuangan negara, terdapat dua badan yang mengurus masalah pajak di Malaysia, yaitu: *Inland Revenue Board Malaysia* (IRBM) atau dalam bahasa melayu disebut Lembaga Hasil Dalam Negeri Malaysia (LHDNM) dan *the Royal Malaysian Customs Department* (RMCD) atau dalam Bahasa melayu disebut Jabatan Kastam Diraja Malaysia. IRBM mengatur tentang hal-hal yang berkaitan dengan pajak penghasilan, bea meterai, dan pajak keuntungan properti. IRBM didirikan sesuai dengan *Inland Revenue Board of Malaysia Act 1995* untuk memberikan otonomi lebih terutama dalam pengelolaan keuangan dan personalia serta untuk meningkatkan kualitas dan efektivitas administrasi pajak. IRB resmi didirikan menjadi badan pada 1 Maret 1996 yang sebelumnya hanya merupakan bagian Departemen Pendapatan Dalam Negeri Malaysia (LHDNM, 2022).

Sedangkan di sisi lain, RMCD bertugas mengawasi masalah-masalah cukai, bea dan pajak tidak langsung. Departemen Bea dan Cukai Malaysia (RCMD) dibentuk pada tahun 1948 bersamaan dengan pembentukan Federasi Malaya. Di bawah Undang-undang Kepabeanan 1952, departemen ini berada di bawah kendali Komisaris Tinggi untuk Malaya dan dipimpin oleh Pengawas Kepabeanan sejak tahun 1938. RMCD kemudian melakukan restrukturisasi pada tahun 1979 yang menambahkan jabatan Wakil Direktur Jenderal yang bertanggung jawab atas program

implementasi, pencegahan serta manajemen dan kebijakan.

4.1.1. Sejarah *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia

Inland Revenue Board of Malaysia (IRBM) selalu memberikan penghargaan kepada wajib pajak yang memilih untuk mengoreksi sendiri urusan pajak mereka sebelum dimulainya kegiatan audit atau investigasi dengan menawarkan pengurangan tingkat penalti yang berkisar antara 10% - 35% dibandingkan dengan audit/investigasi tingkat penalti 45% - 300%. Tarif bervariasi tergantung pada periode pengungkapan sukarela dari tanggal jatuh tempo pengembalian pajak seperti yang ditunjukkan pada Lampiran 1.

Selain pengungkapan sukarela permanen yang diatur dalam kerangka pemeriksaan pajak, IRBM telah menerapkan *Special Voluntary Disclosure Program*, yang juga dikenal sebagai program *Tax Amnesty*, pada tahun 2015 dan 2016. Program ini berlaku untuk pajak langsung yang dikelola oleh IRBM yang meliputi pajak perusahaan, pajak minyak, pajak individu, bea materai dan pajak keuntungan properti riil. Elemen kunci dari program ini diringkas dalam Lampiran 2.

Berdasarkan Lampiran tersebut, dapat dilihat bahwa 15% dari denda dikenakan untuk kasus pengungkapan sukarela yang cukup menarik dibandingkan dengan 35% diatur dalam kerangka pemeriksaan pajak. Tarif penalti lainnya sebesar 25% - 45% berlaku untuk masalah yang ditemukan oleh IRBM selama audit atau investigasi.

Partisipasi wajib pajak dalam *Voluntary Disclosure Program* menandakan efektifitas dan keberhasilan penerapan *Voluntary Disclosure Program*. Di Malaysia, tidak ada data yang tepat untuk mengukur tanggapan atau partisipasi wajib pajak terhadap program pengampunan pajak yang dilaksanakan untuk tahun 2015 dan 2016. Namun, data berikut seperti yang disajikan pada Lampiran 3 diperoleh dari Departemen Operasi Pajak IRBM yang menunjukkan jumlah kasus audit yang telah diselesaikan dan tingkat penalti yang relevan.

Data pada Lampiran 3 menunjukkan bahwa kasus-kasus audit yang diselesaikan dengan tingkat penalti 15% mencerminkan wajib pajak yang berpartisipasi dalam *Voluntary Disclosure Program* dan tingkat penalti lainnya yang berlaku untuk temuan audit. Berdasarkan Lampiran 3, hanya 132 Wajib Pajak (perkara) yang maju untuk menyatakan pengembalian yang tidak benar secara sukarela pada tahun 2015 sedangkan pada periode yang sama ditemukan 61.925 kasus pengembalian yang tidak benar oleh petugas pemeriksa IRBM. Faktanya, 61.925 wajib pajak yang telah diperiksa oleh IRBM belum memilih untuk berpartisipasi dalam *Voluntary Disclosure Program* sebelum dimulainya pemeriksaan. Demikian pula pada tahun 2016, hanya 464 wajib pajak (kasus) yang mengikuti program pengungkapan sukarela dibandingkan dengan 58.476 kasus pemeriksaan yang diselesaikan. Selanjutnya, IRBM juga mengungkapkan bahwa total tidak menyampaikan SPT untuk tahun 2016 adalah 236.992 dan tidak membayar pajak adalah

RM9.465.995.836.09 per 1 Januari 2017. Oleh karena itu, wajib pajak yang tidak patuh tersebut gagal memanfaatkan *Special Voluntary Disclosure Program* yang diterapkan pada 2015 dan 2016.

Malaysia memberlakukan *Special Voluntary Disclosure Program* yang terbuka untuk semua kategori wajib pajak. *Special Voluntary Disclosure Program* di Malaysia mencakup pengungkapan sukarela dan pembayaran dalam jangka waktu yang ditentukan pada:

1. Penghasilan yang sebelumnya tidak diumumkan/dikurangi, biaya-biaya atas klaim/tidak diperbolehkan dan keringanan/pengurangan/rabat atas klaim;
2. Keuntungan dari pelepasan aset (properti nyata dan saham di perusahaan properti riil); dan
3. Stempel instrumen yang sebelumnya tidak dicap.

Untuk dapat mengikuti program *Special Voluntary Disclosure Program*, subjek pajak harus memenuhi beberapa kondisi yang mencakup:

1. Wajib Pajak yang tidak terdaftar di *Inland Revenue Board of Malaysia* (IRBM) atau Wajib pajak baru harus terlebih dahulu mendaftarkan nomor pajak penghasilan. Formulir Pengembalian Pajak Penghasilan (PPh) / Formulir Pengembalian Minyak (PRF) / Formulir Pengembalian Pajak Keuntungan Real Properti (RPGTRF) harus diserahkan dalam periode *Special Voluntary Disclosure Program* baik melalui e-Filing / e-Lodgement atau secara manual. Terhitung mulai tahun penilaian 2014, ITRF suatu perusahaan harus disampaikan melalui e-Filing.
2. Wajib Pajak yang terdaftar di IRBM tetapi belum menyerahkan ITRF/PRF/RPGTRF untuk setiap tahun penetapan. ITRF / PRF / RPGTRF harus diserahkan dalam periode *Special Voluntary Disclosure Program* baik melalui e-Filing / e-Lodgement atau secara manual. Terhitung mulai tahun penilaian 2014, ITRF suatu perusahaan harus disampaikan melalui e-Filing.
3. Wajib Pajak yang telah menyerahkan ITRF/PRF/RPGTRF tetapi belum melaporkan informasi yang benar mengenai pendapatan/keuntungan dari pelepasan aset untuk tahun penilaian. WP wajib menyampaikan pernyataan tertulis dalam periode *Special Voluntary Disclosure Program* baik melalui surat maupun e-mail atas penghasilan/keuntungan atas pelepasan harta yang sebelumnya tidak diumumkan.
4. Orang tidak membubuhkan stempel pada instrumen yang setelah enam (6) bulan sejak periode stempel. Instrumen yang tidak di stempel lebih dari enam (6) bulan setelah periode stempel (30 hari sejak tanggal instrumen dieksekusi) harus diserahkan secara online atau manual untuk stempel dalam periode *Special Voluntary Disclosure Program*.

Special Voluntary Disclosure Program ini hanya berlaku untuk pendapatan yang dilaporkan atau keuntungan dari pelepasan aset untuk tahun penilaian 2017 dan tahun penilaian sebelumnya serta instrumen yang tidak di stempel setelah enam bulan sejak periode

stempel. Semua pengungkapan sukarela atas pendapatan untuk tahun 2017 dan tahun sebelumnya akan dinilai berdasarkan tahun di mana pendapatan diterima. Namun, jika tahun terkait pendapatan tidak dapat diverifikasi, pelaporan pendapatan pada tahun 2017 dapat diizinkan.

4.1.2. Pelaksanaan VA Program for Indirect Taxes di Malaysia

Pada tanggal 29 Oktober 2021, Menteri Keuangan Malaysia mengumumkan Anggaran Belanja Malaysia untuk tahun 2022 (Bajet Belanjawan Malaysia 2022). Bersamaan dengan pengumuman tersebut, Menteri Keuangan Malaysia juga mengumumkan pemberlakuan "Program Pengakuan Sukarela dan Pengampunan" atau lebih dikenal dengan VA Programme Indirect Taxes yang merupakan singkatan dari Voluntary Disclosure and Amnesty Programs for Indirect Taxes. Jadi program ini merupakan gabungan dari Voluntary Disclosure Program dan Tax Amnesty.

VA Program for Indirect Taxes ini merupakan program yang memberikan kesempatan kepada perusahaan maupun perseorangan untuk melakukan pengungkapan secara sukarela, dengan itikad baik, dari kewajiban bea/pajak/retribusi/penalti yang masih tertutang. Selain itu, program ini juga mendorong pembayaran bea/pajak/retribusi/penalti/biaya tambahan dengan menawarkan insentif.

VA Program for Indirect Taxes yang ditawarkan oleh pemerintah Malaysia ini bertujuan untuk mengurangi penghindaran pajak yang menggerogoti pendapatan negara Malaysia serta mendorong wajib pajak (baik badan maupun perorangan) untuk meningkatkan fokus mereka pada tata kelola perpajakan melalui berbagai insentif sebagaimana diatur dalam undang-undang. Selain itu, pemerintah Malaysia juga mengimbau wajib pajak bahwa VA Program for Indirect Taxes ini merupakan jenis tawaran yang pertama dan terakhir, sehingga setelah berakhirnya program ini, tidak ada lagi program serupa dari pemerintah Malaysia.

VA Programme for Indirect Taxes terbagi menjadi dua kategori, yaitu:

1. *Voluntary Disclosure Programme*, untuk kesalahan yang tidak diketahui dan tidak ditemukan oleh RMCD; dan
2. *Amnesty Programme* untuk pelanggaran yang telah diidentifikasi oleh RMCD dan *Bill of Demand* (BOD) sudah dikeluarkan.

Adapun pajak kewajiban bea/pajak/retribusi/penalti yang masuk kedalam cakupan program ini merupakan kewajiban yang tertutang pada 31 Oktober 2021 atau sebelum 31 Oktober 2021. Selain itu, untuk Bea Masuk Anti-Dumping (Duti Anti Lambakan), Bea Pengamanan (*Safeguard Duty*), dan Retribusi Minyak Mentah (*Windfall Profit Levy*) tidak termasuk dalam pengampunan yang ditawarkan dalam program ini.

Agar dapat mengikuti VA Program for Indirect Taxes, Wajib Pajak Malaysia harus memenuhi beberapa ketentuan sebelum dapat mengikuti program, yaitu:

1. Semua kewajiban/pajak/retribusi/penalti/biaya tambahan yang tercakup dalam program ini adalah semua kewajiban/pajak/retribusi/penalti/biaya yang timbul dan tetap tertutang pada 31 Oktober 2021 atau sebelum 31 Oktober 2021;
2. Semua kewajiban/pajak/retribusi/penalti/biaya tambahan yang sedang atau sudah diselidiki oleh Divisi Penegakan (*Enforcement Division*) dari RMCD tidak termasuk dalam program ini; dan
3. Badan maupun Orang Pribadi yang telah mendapat persetujuan pengampunan bea/pajak/retribusi oleh Kementerian Keuangan Malaysia tidak berhak mengikuti program ini.

Pelaksanaan VA Program for Indirect Taxes terbagi menjadi dua fase. Fase 1 dilakukan selama 6 bulan, terhitung sejak 1 Januari 2022 sampai dengan 30 Juni 2022. Sedangkan fase 2 dilakukan selama 3 bulan berikutnya, yaitu sejak 1 Juli 2022 sampai dengan 30 September 2022.

4.1.3. Voluntary Disclosure Program di Malaysia

Terdapat beberapa ketentuan dalam pelaksanaan Voluntary Disclosure Program oleh Malaysia yang dapat diringkas menjadi:

1. Perusahaan maupun individu harus membuat pengungkapan sukarela dalam jangka waktu tertentu dari program untuk dapat memanfaatkan insentif yang ditawarkan
2. *Royal Malaysian Customs Department* (RMCD) akan mengeluarkan Letter of Confirmation Program (VA-02) untuk mengonfirmasi partisipasi perusahaan atau individu yang memenuhi syarat;
3. Badan atau Orang Pribadi hanya dapat melakukan amandemen untuk meningkatkan jumlah moneter. Pengurangan jumlah uang yang diungkapkan tidak diperbolehkan;
4. Perubahan jumlah pengungkapan diperbolehkan apabila surat konfirmasi belum diterbitkan oleh RMCD;
5. RMCD akan menerima pengungkapan sukarela yang dilakukan Wajib Pajak dengan itikad baik. Sehingga tidak ada audit atau tinjauan yang akan dilakukan untuk aktivitas dan periode yang terlibat dalam pengungkapan sukarela

Pengungkapan dengan "itikad baik" yang dimaksud dalam ketentuan di atas adalah pengungkapan secara lengkap jumlah bea/pajak/retribusi yang menjadi tanggung jawab Badan maupun Orang Pribadi

4.1.4. Amnesty Programme di Malaysia

Program Amnesty yang masih menjadi bagian dari VA Program for Indirect Taxes ini dapat digunakan untuk pelanggaran yang ditemukan oleh RMCD yang dilakukan oleh Orang Pribadi maupun Badan dan telah dikeluarkan atau akan dikeluarkan *Bill of Demand* (BOD). Orang Pribadi atau Badan yang memiliki tunggakan pajak/bea/retribusi/penalti/biaya tambahan pada tanggal 31 Oktober 2021, pada setiap BOD yang diterbitkan untuk masa 31 Oktober 2021, dapat mengikuti program ini.

Selain menawarkan pengampunan dan penurunan tingkat denda, *VA Program for Indirect Taxes* ini juga menawarkan beberapa insentif baik dari pihak RMCD maupun dari pihak Kementerian Keuangan Malaysia, seperti yang dirangkum dalam Lampiran 4.

4.2. Singapura

Setelah memperoleh kemerdekaan, Singapura kemudian melakukan perubahan substansial pada Undang-Undang Pajak Penghasilan (*Income Tax Act*) yang mulai berlaku pada 01 Januari 1966. Sistem perpajakan yang digunakan Singapura menggunakan sistem perpajakan yang sama dengan Malaysia berupa territorial income system, yaitu pajak akan dikenakan hanya atas pajak yang diterima oleh Singapura. Mengutip dari laporan *Tax Justice Network* dengan judul *Financial Secrecy Index 2020*, Singapura menempati peringkat kelima terkait dengan kerahasiaan keuangan dan tingkat pengenaan pajak yang rendah (Tax Justice Network, 2020). Oleh karena itu, Singapura dikenal juga sebagai salah satu negara tax haven karena selain menjamin kerahasiaan finansial, Singapura juga menawarkan tarif pajak yang relatif rendah dibandingkan negara-negara lainnya. Singapura mengenakan tarif PPh terendah se-ASEAN dengan tarif PPh Pribadi terendah sebesar 20% dan tarif PPh Badan terendah sebesar 17%.

4.2.1. Sejarah Voluntary Disclosure Program di Singapura

IRAS memiliki arah kebijakan untuk mencapai tingkat kepatuhan sukarela setinggi mungkin, dimana pembayar pajak menyumbangkan bagian pajak yang adil secara tepat waktu. Bahkan IRAS menggolongkan kepatuhan Wajib Pajak ke dalam beberapa golongan. Untuk mencapai tujuan itu, pada tahun 2009 IRAS mulai memperkenalkan *Voluntary Disclosure Program* untuk mendorong wajib pajak untuk secara sukarela mengungkapkan *errors* masa lalu yang dibuat dalam bentuk deklarasi pajak dengan imbalan penghilangan atau pengurangan denda. *Voluntary Disclosure Program* yang diberlakukan Singapura pada tahun 2009 ini berlaku untuk pajak penghasilan serta *Goods and Services Tax* (GST). Sebagai hasil dari upaya mempromosikan kepatuhan sukarela ini, pada tahun 2011 Singapura berhasil meningkatkan tingkat kepatuhan pelaporan dan pembayaran pajak di negaranya. Untuk pajak penghasilan perorangan, hampir 92% dari 1.789.226 tax returns yang diterbitkan sebelum tanggal jatuh tempo (IRAS, 2012). Program ini cukup berkontribusi dalam mengembalikan piutang pajak Singapura sebesar S\$603,643 juta.

Berbeda dengan Indonesia dan Malaysia yang memberikan periode batasan waktu terhadap *Voluntary Disclosure Program* yang dijalankan, Singapura tidak memberikan batasan waktu pengungkapan. Hal ini sejalan dengan pandangan IRAS serta tujuannya untuk terus mendorong wajib pajak untuk mengungkapkan kesalahan yang dilakukan secara sukarela. Sejak dimulai pada tahun 2009, *Voluntary Disclosure Program* yang dijalankan IRAS ini telah delapan kali direvisi untuk menyesuaikan dengan

kondisi wajib pajak setiap waktunya seperti yang dapat dilihat pada Lampiran 1. Sejak 01 Januari 2013, IRAS memperluas cakupan *Voluntary Disclosure Program* sehingga berlaku tidak hanya untuk pajak penghasilan dan GST, melainkan juga berlaku terhadap *Withholding Tax* dan *Stamp Duty* (SD).

4.2.2. Pelaksanaan Voluntary Disclosure Program di Singapura

Sejak 01 Januari 2013, pengurangan denda atas pengungkapan sukarela yang memenuhi persyaratan kualifikasi adalah:

1. Pengungkapan yang dilakukan dalam “masa tenggang” 1 tahun tidak akan dikenakan penalti
2. Pengungkapan yang dilakukan setelah 1 tahun “masa tenggang”, maka:
 - a. Untuk PPh Orang Pribadi dan Badan denda akan dikurangi 5% dari kekurangan pajak atau dari jumlah pembayaran yang melebihi hak yang diperoleh untuk setiap tahun (setelah masa tenggang) kesalahan terlambat diperbaiki;
 - b. Untuk *Withholding Tax* akan dikurangi denda sebesar 5% dari pajak terutang; dan
 - c. Untuk GST akan dikurangi denda sebesar 5% dari pajak yang ditagih lebih rendah

Adapun yang dimaksud dengan “masa tenggang” dalam aturan ini adalah jangka waktu 1 tahun sejak batas waktu pengajuan menurut undang-undang dan bukan merupakan perpanjangan batas waktu yang diberikan kepada wajib pajak. Batasan waktu untuk setiap jenis pajak dapat dilihat pada Lampiran 3.

Terlepas dari frekuensi pengungkapan sukarela yang dilakukan oleh wajib pajak, semua pengungkapan sukarela yang telah memenuhi persyaratan kualifikasi berhak diberikan pengurangan hukuman tergantung pada apakah pengungkapan dilakukan dalam masa tenggang 1 tahun atau setelahnya. Selain PPh, GST, dan *Withholding Tax*, pengungkapan sukarela yang berkaitan dengan stempel terlambat atau kurang bayar bea meterai (SD) yang memenuhi persyaratan kualifikasi, juga akan diberikan pengurangan penalti 5% per tahun yang dihitung setiap hari dari SD tambahan yang harus dibayar. Selain itu, SD juga tidak memiliki masa tenggang.

Untuk dapat mengikuti program ini, Wajib Pajak harus melakukan pengungkapan sukarela tepat waktu, akurat, dan self-initiated. Selain itu wajib pajak juga harus bekerja sama sepenuhnya dengan IRAS untuk memperbaiki kesalahan yang dibuat dan membayar atau membuat surat keterangan kepada IRAS untuk membayar atas pajak tambahan atau jumlah yang melebihi pembayaran yang seharusnya, serta menghormati perjanjian tersebut sampai semua pembayaran dilakukan.

Pengungkapan sukarela dianggap tepat waktu dan *self-initiated* apabila memenuhi dua kondisi berikut:

1. Pengungkapan sukarela dibuat sebelum wajib pajak menerima panggilan dari IRAS terkait masalah pajak atau penghasilannya;
2. Pengungkapan sukarela dibuat sebelum wajib pajak menerima pemberitahuan dari IRAS tentang

dimulainya pemeriksaan atau penyelidikan atas masalah pajak atau penghasilannya.

Selain dua kondisi di atas, bagi wajib pajak yang telah menerima panggilan atau sedang dalam pemeriksaan IRAS agar dapat memenuhi syarat pengurangan hukuman, maka kesalahan atau tindakan masa lalu yang diungkapkan wajib pajak tidak boleh secara langsung terkait dengan ruang lingkup pemeriksaan. Semua permohonan atas *Voluntary Disclosure Program* hanya akan dianggap lengkap apabila semua informasi yang dipersyaratkan telah dikirimkan ke IRAS.

Untuk mendukung *Voluntary Disclosure Program* yang dijalankan, dalam periode tertentu IRAS menjalankan program yang memanfaatkan surat massal atau saluran komunikasi lainnya untuk mendorong pembayar pajak membuat *Voluntary Disclosures*. Hal ini diharapkan akan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam rangka peningkatan pengungkapan sukarela. Pengungkapan tersebut akan dianggap memenuhi syarat *Voluntary Disclosure Program* asalkan pengungkapan dilakukan dalam kerangka waktu yang ditentukan dari program dan kondisi kualifikasi terpenuhi.

4.3. Indonesia

Dalam hal keuangan negara, terdapat dua badan yang mengurus penerimaan negara dari sektor perpajakan, yaitu Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2010, DJP bertugas untuk melakukan perumusan dan pelaksanaan kebijakan serta standardisasi teknis di bidang perpajakan. Adapun jenis pajak yang dikelola oleh DJP adalah pajak pusat yang meliputi Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM), Bea Meterai, serta Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). DJP resmi didirikan pada 27 Maret 1976 melalui Keputusan Presiden RI Nomor 12 Tahun 1976 dengan nama Direktorat Iuran Pembangunan Daerah (IPEDA) (Fatimah, 2021).

4.3.1. Sejarah *Tax Amnesty* di Indonesia

Berbeda dengan Malaysia dan Singapura, sebelum pemberlakuan Program Pengungkapan Sukarela pada tahun 2022, Indonesia belum pernah memberlakukan *Voluntary Disclosure Program*. Walaupun demikian, Indonesia pernah memberlakukan sistem yang serupa dengan *Voluntary Disclosure Program*, yaitu program *Tax Amnesty*.

Dalam sejarahnya, *Tax Amnesty* di Indonesia pertama kali diberlakukan pada era kepemimpinan presiden pertama Indonesia, yaitu Ir Soekarno pada tahun 1964 lewat Penetapan Presiden Republik Indonesia tahun 1964 tentang Peraturan Pengampunan Pajak. Tetapi program ini dapat dikatakan gagal karena situasi sosial-ekonomi Indonesia yang pada saat itu tidak stabil. Pada tahun 1984, Presiden Soeharto memberlakukan Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak. Keputusan ini diharapkan dapat membantu menaikkan penerimaan pajak negara selagi undang-undang pajak yang baru sedang dipersiapkan, namun kebijakan tersebut belum dapat mencapai target

penerimaan dikarenakan masih belum terbangunnya infrastruktur pajak seperti sekarang (Sandra, 2021).

Pada tahun 2008, pemerintah Indonesia menerapkan program yang sedikit berbeda dari kedua program sebelumnya, yaitu *Sunset Policy*. Dibanding dengan dua program pengampunan pajak yang pernah diterapkan sebelumnya pada tahun 1964 dan 1984, program ini dapat dikatakan cukup sukses karena berhasil meraup penerimaan pajak sebesar Rp7.500.000.000.000,00 dan jumlah harta yang di deklarasikan sebesar Rp200.000.000.000,00.

Pemerintah Indonesia kembali membuat Program Pengampunan Pajak pada tahun 2016 melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan PER-11/PJ/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak. Kebijakan ini bertujuan untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, mendorong reformasi perpajakan, serta meningkatkan penerimaan pajak (Republik Indonesia, 2016). Adapun program ini berlangsung selama 9 bulan, yaitu mulai dari 01 Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017.

Program ini berlaku untuk pajak pusat yang dikelola oleh DJP yang meliputi Pajak Penghasilan (PPh), PPN, dan PPnBM. Adapun elemen kunci pada program ini diringkas dalam Lampiran 5.

Pada Lampiran 5 dapat dilihat bahwa pemerintah Indonesia menggunakan tarif yang rendah atas pengungkapan yang dilakukan oleh wajib pajak. Hal ini berbeda dengan Malaysia dan Singapura yang masih menggunakan tarif atas penalti yang relatif lebih besar dibandingkan Indonesia atas pengungkapan yang dilakukan oleh wajib pajaknya.

Tingkat keberhasilan maupun efektivitas penerapan program pengampunan pajak yang dilakukan Indonesia pada tahun 2016 dan 2017 ini tidak dapat diukur secara pasti, karena banyak variabel yang mempengaruhi tingkat keberhasilan atas suatu program. Namun, apabila dilihat dari tingkat partisipasi peserta dan tingkat uang tebusan yang diterima, *Tax Amnesty* 2016 yang dilakukan oleh Indonesia cukup sukses karena telah berhasil mengembalikan penerimaan negara sebesar total Rp5.016.000.000.000,00 yang bersumber dari deklarasi, uang tebusan, maupun repatriasi. Adapun lebih rincinya dapat dilihat pada Lampiran 6.

Penerimaan yang didapat dari deklarasi melebihi target pemerintah yang sebelumnya hanya sebesar Rp4.000.000.000.000,00 namun uang tebusan dan repatriasi tidak memenuhi target pemerintah sebesar Rp165.000.000.000,00 dan Rp1.000.000.000.000,00. Namun begitu, tetap saja hal ini dianggap sukses bahkan apabila dibandingkan dengan negara-negara maju yang juga melaksanakan *Tax Amnesty*, seperti Chili dan Italia yang hanya mencapai uang tebusan sebesar Rp20.000.000.000,00 dan Rp54.200.000.000,00 (Ispriyarso, 2019).

4.3.2. Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia

Sejak 1 Januari 2022, Indonesia mulai memberlakukan Program Pengungkapan Sukarela. Program ini dapat dimanfaatkan oleh seluruh wajib pajak, baik yang berbentuk badan maupun orang pribadi, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang memiliki hak dan kewajiban perpajakan yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Berikut merupakan peraturan-peraturan yang menjadi dasar hukum Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia.

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak
3. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak.

Lebih lanjut, Program Pengungkapan Sukarela atau yang biasa disebut Program Pengungkapan Sukarela ini merupakan program yang diberikan oleh Pemerintah kepada Wajib Pajak untuk segera melaporkan atau mengungkapkan kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi secara sukarela. Adapun hal ini dilakukan melalui pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final berdasarkan jumlah pengungkapan harta yang tidak atau belum sepenuhnya dilaporkan oleh wajib pajak yang mengikuti Program Pengungkapan Sukarela.

Sebelum diberlakukannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), apabila Direktorat Jenderal Pajak menemukan peserta *Tax Amnesty* baik Orang Pribadi maupun Badan yang belum melaporkan seluruh hartanya dalam Surat Pernyataan Harta (SPH), maka atas harta yang belum di laporkan tersebut akan dianggap penghasilan dan akan dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final (PPH Final) dengan tarif 25% untuk Badan, 30% untuk Orang Pribadi, dan 12,5% untuk WP Tertentu dari harta bersih tambahan sesuai dengan PP-36/2017 ditambah dengan sanksi 200% (Direktorat Jenderal Pajak, 2022b).

Menurut peraturan perpajakan yang berlaku sebelum UU HPP, wajib pajak akan dikenai sanksi apabila belum melaporkan hartanya. Bahkan, bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang belum melaporkan penghasilan Tahun Pajak 2016-2020 sesuai dengan ketentuan, akan dikenai PPh sesuai tarif yang berlaku ditambah dengan sanksi administrasi. Oleh karena itu, Program Pengungkapan Sukarela yang dilaksanakan pemerintah Indonesia akan sangat membantu wajib pajaknya dalam melaporkan harta yang belum dilaporkannya.

Sejauh ini terdapat 2 (dua) kondisi utama masyarakat sebelum diadakannya Program Pengungkapan Sukarela, yaitu:

1. Kebijakan I

Di antara Wajib Pajak terdapat peserta Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty* 2016) yang

belum mendeklarasikan seluruh asetnya pada saat Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty* 2016).

2. Kebijakan II

Masih terdapat Wajib Pajak Orang Pribadi (WP OP) yang belum mengungkapkan seluruh penghasilan dalam SPT tahunan 2016 s.d. 2020.

Berdasar kedua kebijakan di atas, Direktorat Jenderal Pajak menerapkan dua (2) kebijakan yang berbeda. Perbedaan kebijakan ini dilaksanakan sesuai dengan asas keadilan dan ditujukan untuk membedakan antara wajib pajak yang sebelumnya pernah mengikuti program *Tax Amnesty*, dan wajib pajak yang belum pernah mengikuti program *Tax Amnesty*. Selain itu program ini juga dilakukan untuk meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak serta diselenggarakan berdasarkan asas kesederhanaan, kepastian hukum, serta kemanfaatan.

Selama hampir 5 bulan pelaksanaannya, sampai dengan 15 Mei 2022, angka penerimaan PPh dari Program Pengungkapan Sukarela hanya mencapai Rp8.739.990.000.000,00. Hal ini sangat berbeda dibandingkan dengan jumlah penerimaan pada saat pelaksanaan *Tax Amnesty* di Indonesia pada tahun 2016. Kementerian Keuangan memang tidak memberikan target penerimaan atas pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia, tetapi Direktorat Jenderal Pajak menargetkan setidaknya akan ada satu juta wajib pajak yang memanfaatkan Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia.

Gambar 1. Data penerimaan PPS per 15 Mei 2022



Sumber: website <https://pajak.go.id/pps>

4.4. Pembahasan Hasil

Sejalan dengan Teori Legitimasi, wajib pajak harus mematuhi atau sejalan dengan suatu sistem dimana wajib pajak merupakan bagian di dalamnya, yaitu kebijakan atas kewajiban perpajakan. Dalam hal ini, *Voluntary Disclosure Program* dapat dilihat sebagai kesempatan terbatas bagi Wajib Pajak untuk mengungkapkan hal-hal terkait perpajakan yang belum diungkapkan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Legitimasi suatu program akan didapatkan ketika ada kesesuaian antara hasil dengan apa yang diharapkan masyarakat, sehingga tidak ada tuntutan dari masyarakat.

Teori legitimasi menjadi dasar bagi Pemerintah untuk mendengarkan harapan masyarakat, sehingga aturan pelaksanaan (dalam hal ini Program

Pengungkapan Sukarela) dapat dirancang dengan tepat Dalam menjalankan Program Pengungkapan Sukarela, baik Indonesia, Malaysia, maupun Singapura memiliki skema dan kriteria khusus terkait wajib pajak yang diperbolehkan berpartisipasi untuk dapat memanfaatkan program ini. Selain itu, setiap negara (Indonesia, Malaysia, dan Singapura) juga memiliki mekanisme yang berbeda dalam penerapan *Voluntary Disclosure Program* di negaranya masing-masing yang tentunya telah disesuaikan dengan keadaan sosial masing-masing negara. Secara umum manfaat yang diberikan kepada peserta pada program *Voluntary Disclosure Program* ini adalah pengurangan/ penghapusan denda, serta atas pengungkapan yang dilakukan secara sukarela tidak akan dilakukan pemeriksaan dan penuntutan dari otoritas pajak masing-masing negara. Pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* tentunya dilakukan dengan pertimbangan khusus baik dari segi tujuan, manfaat, maupun biaya.

Indonesia melaksanakan Program Pengungkapan Sukarela dengan memberikan pengurangan atas denda dari yang seharusnya diberikan sebagaimana diatur dalam PMK-196/PMK.03/2021. Penentuan tarif yang bisa diikuti oleh peserta berdasarkan keikutsertaannya dalam program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) yang pernah dijalankan oleh pemerintah Indonesia pada tahun 2015 – 2016. Adapun perbandingan tarif denda yang seharusnya diberikan dengan tarif pada Program Pengungkapan Sukarela dapat dilihat lebih jelas pada Lampiran 7.

Berbeda dengan Indonesia, Malaysia memberlakukan “program pengakuan sukarela dan pengampunan” atau yang lebih dikenal dengan *VA Programme For Indirect Taxes*. Pada program ini, pemerintah Malaysia memberikan insentif pajak dan pengurangan denda pada peserta dengan kondisi tertentu sebesar dengan pengampunan dengan persentase tertinggi insentif pajak berupa pengurangan 30%-15% atas tunggakan pajak serta pengampunan 100%-50% atas penalti yang seharusnya diberikan. Penentuan persentase yang diberikan berdasarkan periode pembayaran (fase 1 dan fase 2) yang dilakukan oleh wajib pajak. Sementara Singapura melaksanakan *Voluntary Disclosure Program* dengan memberikan besaran denda/penalti mulai 0% sampai 5% berdasarkan waktu pengungkapan dilakukan. Tarif 0% penalti akan diberikan apabila pengungkapan dilakukan dalam “masa tenggang” 1 tahun sejak dilakukan kesalahan. Berdasarkan hal tersebut, dapat diketahui bahwa pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di ketiga negara berbeda. Indonesia menentukan persentase pengurangan denda pada Program Pengungkapan Sukarela berdasarkan histori keikutsertaan peserta pada *Tax Amnesty* 2016, sedangkan Malaysia menentukan persentase pada *VA Programme For Indirect Taxes (VA Programme)* berdasarkan periode pembayaran yang dilakukan oleh peserta. Sementara Singapura menentukan persentase denda/penalti pada *Voluntary Disclosure Program* berdasarkan “masa tenggang”.

Apabila dilihat secara umum, mekanisme pemberlakuan *Voluntary Disclosure Program* di ketiga negara tersebut berbeda. Indonesia menerapkan Program Pengungkapan Sukarela dengan pembatasan waktu, sedangkan Malaysia menerapkan *VA Programme* dengan memberlakukan pengungkapan sukarela dan pengampunan pajak sekaligus, serta batasan waktu. Di sisi lain Singapura memberlakukan *Voluntary Disclosure Program* tanpa memberikan batasan waktu.

4.4.1. Cakupan Jenis Pajak dan Basis Pengungkapan

Pemerintah masing-masing negara tentunya memiliki tujuan tertentu dalam pemberlakuan *Voluntary Disclosure Program* di negaranya, salah satunya adalah penentuan cakupan jenis pajak dalam program *Voluntary Disclosure Program*. Jenis pajak yang menjadi cakupan program tentunya berbeda di tiap negara tergantung kebijakan masing-masing negara. Cakupan jenis pajak yang lebih banyak berarti penerimaan bertambah. Sementara cakupan jenis pajak yang lebih sedikit mengakibatkan basis pengungkapan juga lebih terbatas dan penerimaan atas *Voluntary Disclosure Program* lebih kecil.

Program Pengungkapan Sukarela Indonesia hanya mencakup bidang pajak penghasilan, sedangkan program *Voluntary Disclosure Program* yang dilaksanakan Malaysia dan Singapura mencakup lebih banyak bidang perpajakan (Lampiran 8). Di Indonesia, melalui PMK-196/PMK/03/2021, atas pengungkapan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan basis pengungkapan berupa harta yang belum dilaporkan, dilakukan pembayaran PPh Final. Artinya, cakupan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia hanya meliputi Pajak Penghasilan yang bersifat final (PPh Final). Malaysia memberlakukan dua skema sekaligus melalui *VA Programme*, yaitu skema *Voluntary Disclosure Program* untuk kesalahan yang tidak diketahui dan ditemukan oleh RMCD, dan skema *Tax Amnesty* untuk pelanggaran yang telah diidentifikasi RMCD dan *Bill of Demand* telah diterbitkan. Berbeda dengan Indonesia yang mengenakan pajak langsung (PPh final) ke peserta Program Pengungkapan Sukarela, *VA Programme* oleh Malaysia ini hanya mencakup pajak tidak langsung, berupa pajak impor dan ekspor, pajak penjualan, pajak layanan, cukai, pajak barang dan jasa, pajak pariwisata, dan retribusi keberangkatan. Sedangkan di Singapura, pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* berdasarkan berlaku untuk jenis pajak langsung dan tidak langsung yang meliputi: pajak penghasilan, GST, *withholding tax*, dan bea meterai (*stamp duty*).

Secara umum, cakupan program yang lebih banyak diharapkan dapat memberikan penerimaan yang lebih banyak juga. Hal ini dinilai lebih tepat untuk diterapkan bagi negara yang ingin meningkatkan penerimaan negara dengan waktu yang relatif cepat. Cakupan program yang lebih banyak juga dapat mengakomodasi lebih banyak wajib pajak untuk dapat mengungkapkan kesalahan yang dilakukan, sehingga lebih banyak wajib pajak yang dapat menikmati

program tersebut dan data pengungkapan wajib pajak yang diterima juga akan semakin banyak untuk selanjutnya digunakan oleh otoritas pajak negara sebagai input atas *big data*. Di sisi lain, banyaknya cakupan program *Voluntary Disclosure Program* akan mengurangi potensi penerimaan negara karena atas pengungkapan tersebut akan dilakukan pengurangan tarif denda, sehingga selisih tarif tidak dapat ditagih.

Selain cakupan jenis pajak, basis pengungkapan Indonesia juga berbeda dibandingkan Malaysia dan Singapura. Indonesia membedakan peserta program Program Pengungkapan Sukarela berdasarkan histori keikutsertaannya terhadap program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) yang diberlakukan pada tahun 2016. Sedangkan Malaysia dan Singapura tidak mengatur tentang perbedaan tarif berdasarkan keikutsertaan pada program sebelumnya, melainkan menggunakan basis pengungkapan berupa jumlah *error* yang dilakukan pada masa lalu yang memenuhi ketentuan tertentu. Basis pengungkapan yang digunakan Indonesia ini lebih baik

Dibandingkan dengan Malaysia dan Singapura yang tidak membedakan tarif antara peserta yang pernah mengikuti program sebelumnya dan yang belum pernah mengikuti program sebelumnya, pengaturan yang dilakukan Indonesia dengan membedakan tarif berdasarkan keikutsertaan pada program sebelumnya (*Tax Amnesty* 2016) dinilai lebih baik untuk diterapkan bagi suatu negara karena lebih sesuai dengan asas keadilan dan tidak merugikan peserta yang telah mengikuti program sebelumnya. Selain itu, membedakan tarif berdasarkan keikutsertaan pada program sebelumnya seperti yang dilakukan Indonesia akan lebih memperjelas komitmen pemerintah terhadap program yang diluncurkan serta mendorong wajib pajak yang belum pernah mengikuti *Tax Amnesty* untuk segera mengikuti *Voluntary Disclosure Program* karena dianggap akan menguntungkan bagi mereka tidak hanya untuk saat ini, tetapi sampai di masa depan.

Di sisi lain, terdapat kekurangan dari penerapan basis pengungkapan yang didasarkan pada histori keikutsertaan. Serupa dengan cakupan jenis pajak yang sedikit, membedakan tarif berdasarkan histori keikutsertaan tentunya akan menghilangkan potensi penerimaan negara yang seharusnya bisa didapatkan. Selain itu, pemerintah juga harus memberikan insentif yang lebih besar kepada WP yang pernah menjadi peserta program sebelumnya.

Penerapan kebijakan ini tentunya akan menyebabkan munculnya kecemburuan antara peserta *Tax Amnesty* 2016 dan yang belum pernah mengikuti *Tax Amnesty* 2016. Hal ini juga akan tidak adil bagi masyarakat yang baru memenuhi ketentuan sebagai wajib pajak setelah *Tax Amnesty* 2016 berakhir. Salah satu upaya yang dapat dilakukan untuk mengurangi kekurangan ini adalah dengan cara mengurangi selisih tarif antara peserta *Tax Amnesty* 2016 dan yang bukan, sehingga ketimpangan tidak terlalu terlihat dan wajib pajak peserta *Tax Amnesty* 2016 tetap mendapatkan keuntungan dari keikutsertaannya pada program tersebut. Selain itu hal

ini juga dapat meningkatkan pendapatan negara dari program *Voluntary Disclosure Program* karena tarif peserta *Tax Amnesty* 2016 diperbesar untuk mengurangi selisih antara tarif Kebijakan 1 dan Kebijakan 2.

4.4.2. Kriteria peserta dan jangka waktu *Voluntary Disclosure Program*

Beberapa negara memiliki kriteria tertentu atas wajib pajak yang berhak memanfaatkan program pengungkapan sukarela di negaranya. Penyisihan berdasarkan kriteria ini digunakan oleh pemerintah untuk memisahkan wajib pajak agar sasaran program yang dijalankan sesuai dengan tujuan yang diinginkan. Adanya kriteria ini dapat memberikan pengendalian yang lebih besar terhadap calon peserta *Voluntary Disclosure Program*, karena setiap wajib pajak yang berhasil menjadi peserta *Voluntary Disclosure Program* tentunya telah sesuai dengan profil yang ditargetkan dalam program tersebut.

Secara umum, kriteria peserta yang dapat memanfaatkan program *Voluntary Disclosure Program* di ketiga negara relatif sama. Persyaratan umum dalam Lampiran 9 dapat dikelompokkan menjadi tiga poin penting yang harus dipenuhi oleh calon peserta program pengungkapan sukarela di ketiga negara tersebut yang ingin mengikuti program ini. Poin pertama, calon peserta wajib terdaftar di otoritas perpajakan masing-masing negara sebagai wajib pajak. Hal ini penting karena program pengampunan pajak hanya diberikan kepada wajib pajak yang terdaftar, sehingga tidak semua subjek pajak dapat mengikuti program ini.

Poin kedua, calon peserta program pengampunan pajak harus memiliki itikad baik dan bekerja sama sepenuhnya dengan otoritas pajak negara masing-masing. Tujuan utama program pengungkapan sukarela tidak hanya untuk memberikan kesempatan bagi wajib pajak dalam mengungkapkan kesalahan maupun melaporkan harta yang belum dilaporkannya, program pengungkapan sukarela juga bertujuan untuk melatih wajib pajak agar dapat lebih bekerja sama dengan otoritas pajak setempat dalam hal kewajiban perpajakan ke depannya. Poin ketiga, calon peserta harus membayar denda yang muncul akibat pengungkapan kesalahan atau harta yang belum dilaporkan. Denda yang muncul tentunya akan lebih kecil dibandingkan denda yang seharusnya diberlakukan tanpa program pengungkapan sukarela.

Berbeda dengan kriteria peserta yang relatif memiliki kesamaan di ketiga negara, jangka waktu pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di tiap negara memiliki perbedaan. Tidak ada aturan khusus yang mengatur tentang jangka waktu pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program*, karena setiap negara akan menyesuaikan periode programnya sesuai dengan kebijakan negara masing-masing. Pada umumnya, apabila tingkat penghindaran pajak besar, maka akan semakin lama waktu yang dibutuhkan pada program pengungkapan sukarela, begitu juga sebaliknya apabila tingkat penghindaran pajak kecil, maka akan semakin sedikit waktu yang dibutuhkan

pada program pengungkapan sukarela. Selain itu, apabila pemerintah suatu negara membutuhkan peningkatan penerimaan negara yang relatif cepat, maka periode pelaksanaan pengungkapan sukarela juga dapat lebih lama.

Lamanya jangka waktu penerapan *Voluntary Disclosure Program* di suatu negara biasanya dilihat dari tingkat penghindaran pajak yang terjadi. Apabila tingkat penghindaran pajak tinggi, maka jangka waktu pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* juga akan lebih lama, begitu pula sebaliknya. Program Pengungkapan Sukarela di Indonesia hanya berlangsung selama 6 bulan, yaitu mulai dari 1 Januari 2022 sampai dengan 31 Juni 2022, Malaysia memberlakukan *VA Program for Indirect Taxes* selama 9 bulan dengan 2 fase mulai 1 Januari 2022 sampai dengan 30 September 2022, sedangkan Singapura tidak memberikan batasan waktu untuk melakukan pengungkapan sukarela.

Jangka waktu yang lebih singkat tentunya lebih baik bagi suatu negara, karena semakin lama *Voluntary Disclosure Program* di jalankan di suatu negara, maka beban atas keuangan negara pun meningkat. Hal ini disebabkan karena pemerintah harus memberikan fasilitas pengurangan tarif atas pengungkapan yang dilakukan oleh peserta *Voluntary Disclosure Program* masing-masing negara. Selain itu, periode yang lebih lama cenderung membuat peserta program berpotensi mengulur waktu pengungkapan sehingga hal ini akan berdampak pada keterlambatan *cash flow* penerimaan negara melalui program *Voluntary Disclosure Program* yang diterapkan masing-masing negara serta menambah beban keuangan negara akibat tidak adanya sumber penerimaan.

4.4.3. Manfaat yang Ditawarkan

Dalam pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program*, masing-masing negara menawarkan *benefit*/manfaat atas keikutsertaan WP pada program tersebut. Pemberian manfaat ini digunakan untuk menarik minat wajib pajak agar dapat mengikuti program tersebut.

Secara umum, manfaat yang ditawarkan dari pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura memiliki kesamaan. Manfaat utama yang ditonjolkan adalah adanya pengurangan tarif atas denda yang timbul dari pengungkapan tersebut. Sedikit berbeda dengan Indonesia, pemerintah Malaysia dan Singapura dapat memberikan pembebasan tarif denda atas pengungkapan yang memenuhi kriteria tertentu. Selain itu, ketiga negara juga menawarkan perlindungan data yang diungkap.

Berbeda dengan Indonesia dan Malaysia yang tidak akan melakukan pemeriksaan/audit atas pengungkapan yang dilakukan, Singapura tidak mengatur perlindungan dari pemeriksaan/audit. Oleh karena itu, atas pengungkapan yang dilakukan, wajib pajak Singapura harus memiliki dokumen pendukung yang lengkap. Persyaratan ini salah satunya membantu wajib pajak untuk tidak melakukan kesalahan yang serupa saat dilakukan audit yang sewaktu-waktu dapat dilakukan IRAS.

Terdapat perbedaan tingkat keringanan yang ditawarkan oleh pemerintah di Indonesia, Malaysia dan Singapura. Keringanan yang ditawarkan akan sangat penting untuk menarik minat wajib pajak agar dapat ikut berpartisipasi pada *Voluntary Disclosure Program* di negara masing-masing. Tingkat keringanan yang diberikan tentunya harus ditentukan melalui pertimbangan yang matang agar sesuai dengan tujuan *Voluntary Disclosure Program*. Tingkat keringanan yang tinggi akan lebih menarik bagi wajib pajak karena akan menguntungkan. Sebaliknya, tingkat keringanan yang kecil hanya akan membuat *Voluntary Disclosure Program* suatu negara tidak menarik dan akan membuat potensi kegagalan *Voluntary Disclosure Program* semakin besar.

Pemerintah Malaysia dan Indonesia menerapkan tingkat keringanan yang cukup tinggi pada *Voluntary Disclosure Program* yang dilaksanakan. Tingkat keringanan yang tinggi tentu dianggap lebih menarik minat wajib pajak untuk berpartisipasi dalam program tersebut. Sedangkan Singapura memilih untuk menerapkan tingkat keringanan yang relatif rendah, tetapi dibarengi dengan jangka waktu pelaksanaan yang tidak dibatasi. Keringanan yang diberikan tentunya bukan merupakan satu-satunya faktor dalam menarik minat wajib pajak, tetapi hal ini tetap penting karena akan menjadi poin utama pertimbangan wajib pajak dalam mempertimbangkan suatu program.

4.5. Rekomendasi mekanisme yang dapat diterapkan di Indonesia

Indonesia perlu mengikuti langkah Malaysia yang cukup sukses dalam melaksanakan *Special Voluntary Disclosure Program* pada tahun 2015 dengan menerapkan basis pengungkapan *all taxes*, begitu pula dengan Singapura yang memberlakukan *Voluntary Disclosure Program* pada atas pajak penghasilan, GST, *withholding tax*, dan *stamp duty*. Sedangkan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Indonesia Nomor 196/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak, Program Pengungkapan Sukarela yang dilaksanakan di Indonesia hanya mencakup jenis pajak penghasilan (PPh), selain itu basis pengungkapan yang digunakan oleh Indonesia hanya berupa harta belum dilaporkan. Pembatasan jenis pajak dan basis pengungkapan ini tentunya telah dilakukan melalui pertimbangan tertentu, tetapi hal ini justru akan membatasi penerimaan negara yang seharusnya dapat diterima.

Selain itu, jangka waktu pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* yang dilaksanakan Indonesia juga cukup singkat, terlebih lagi aturan pelaksanaan berupa PMK 196/PMK.03/2021 baru diterbitkan pada tanggal 23 Desember 2021, hanya satu minggu sebelum pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia. Sehingga pada saat mulai berlaku di tanggal 1 Januari 2022, sosialisasi atas *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia masih minim. Untuk mengatasi hal ini, Indonesia perlu menerapkan periode pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* yang lebih lama seperti yang diterapkan oleh Malaysia. Malaysia menerapkan *Voluntary Disclosure Program* di

negaranya selama sembilan bulan dengan menggunakan dua fase. Selain akan memperpanjang periode pengungkapan, penerapan dua fase juga akan meningkatkan potensi penerimaan negara atas penyelenggaraan *Voluntary Disclosure Program*, karena fase dua akan memberikan keringanan yang lebih sedikit dibandingkan fase satu, sehingga akan menambah potensi penerimaan negara. Selain itu penerapan dua fase juga akan mempercepat penerimaan *cash flow* karena wajib pajak cenderung melakukan pengungkapan lebih cepat karena pengurangan denda yang diberikan lebih banyak.

Terlepas dari rekomendasi di atas, sebaik apapun mekanisme yang dijalankan dalam pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di suatu negara, masih banyak faktor lain yang dapat mempengaruhi. Faktor seperti stabilitas ekonomi, tingkat kepatuhan pajak, sumber daya, dan faktor lainnya tentu juga akan menentukan tingkat keberhasilan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* yang dijalankan. Insentif pengurangan denda, cakupan program, dan jangka waktu pelaksanaan tentu tidak dapat diputuskan tanpa melalui pertimbangan yang matang. Oleh karena itu, penentuan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* harus mempertimbangkan manfaat yang paling optimal bukan hanya bagi peserta program, namun juga bagi negara masing-masing.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Berdasarkan hasil pembahasan dan uraian yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya, dapat diambil kesimpulan bahwa dalam pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program*, Indonesia menggunakan mekanisme pengungkapan berupa harta per 31 Desember 2015 yang belum diungkap serta harta perolehan tahun 2016 sampai dengan 2020 yang belum dilaporkan dalam SPT Tahunan 2020, sementara Malaysia menggunakan mekanisme pengungkapan berupa semua kewajiban/pajak/retribusi/penalti/biaya yang timbul dan tetap terutang pada 31 Oktober 2021 atau sebelum 31 Oktober 2021, dan Singapura menggunakan mekanisme pengungkapan yang hampir sama seperti Malaysia, tetapi sektor yang diberlakukan adalah atas kegiatan ekspor dan impor.

Program *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia menerapkan perbedaan tarif antara peserta program pengampunan pajak yang pernah diberlakukan sebelumnya (*Tax Amnesty 2016*) dengan peserta yang belum pernah mengikuti program tersebut, karena dinilai akan lebih adil bagi peserta dan mendorong peserta yang belum pernah berpartisipasi untuk dapat berpartisipasi. Selain itu, periode *Voluntary Disclosure Program* yang cukup ideal, yaitu selama 6 bulan. Hal ini tentunya tidak akan terlalu membebani negara, serta potensi kehilangan basis pajak dapat lebih cepat teratasi. Sementara Malaysia dan Singapura memiliki kelebihan dari perluasan basis pengungkapannya, karena Malaysia menggunakan basis pengungkapan berupa semua kewajiban/ pajak/ retribusi/ penalti/

biaya yang timbul selama periode tertentu, sehingga potensi penerimaan pajaknya juga akan lebih besar karena basis pengungkapannya lebih luas, sedangkan Singapura menggunakan basis pengungkapan berupa kekurangan pembayaran atas kegiatan ekspor impor yang merupakan salah satu sektor andalan terbesar negara Singapura.

Basis pengungkapan program *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia tergolong kecil. Indonesia hanya menggunakan basis pengungkapan berupa nilai perolehan harta. Hal ini tentu saja dapat lebih ditingkatkan lagi dengan memperluas basis pengungkapan sukarela yang sedang dijalankan saat ini, terlebih lagi penghindaran pajak biasanya terjadi pada sektor ekspor impor, bukan hanya memindahkan asset/harta ke luar negeri. Sedangkan kekurangan pelaksanaan *VA Program for Indirect Taxes* yang dilaksanakan oleh Malaysia ini adalah karena terlalu banyak insentif yang ditawarkan dengan jangka waktu yang relatif lebih lama dari seharusnya (9 bulan) sehingga hal ini ditakutkan akan membebani negara, serta menghambat *cashflow* karena kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan pengungkapan di akhir waktu. Singapura tidak menerapkan jangka waktu dalam penerapan *Voluntary Disclosure Program* nya, hal ini tentu akan relatif merugikan negara karena akan adanya potensi tindakan fraud yang dilakukan selama periode tertentu sebelum akhirnya melakukan pengungkapan, selain itu dengan tidak adanya batasan periode pengungkapan, hal ini akan mengurangi potensi penerimaan negara dan menurunkan antusiasme terhadap program tersebut.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini terbatas pada perbandingan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura. Data yang penulis ambil merupakan data pada saat penelitian ini dilakukan, yaitu pada bulan Mei tahun 2022. Data dan asumsi yang ada pada penelitian ini bisa saja berubah seiring dengan berjalannya program *Voluntary Disclosure Program* di Indonesia, Malaysia, dan Singapura sehingga muncul ketidaksempurnaan pada penelitian ini. Hal ini dapat menjadi bahasan lebih lanjut terkait dengan pelaksanaan *Voluntary Disclosure Program* di ketiga negara, sehingga penelitian selanjutnya diperlukan untuk menyempurnakan gagasan/pendapat penulis sesuai dengan perkembangan dan kelanjutan program *Voluntary Disclosure Program* di ketiga negara tersebut.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

- Ağca, A., & Önder, Ş. (2007). *Voluntary Disclosure In Turkey: A Study On Firms Listed In Istanbul Stock Exchange (ISE). Problems and Perspectives in Management*, 5, 241–251.
- Alm, J., & Rath, D. M. (1998). *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax amnesty*. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.471321>

- Amin, A. R. (2012). Penelitian Kepustakaan (Library Research). Banjir Embun.
- Balamurugan, S. (2018). Perceptions of Malaysian tax professionals on *Voluntary Disclosure Programme* participation [Masters, Universiti Utara Malaysia]. <https://etd.uum.edu.my/8811/>
- Boubaker, S., Derouiche, I., & Nguyen, H. (2021). *Voluntary Disclosure*, tax avoidance and family firms. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09601-w>
- CDC. (2019, January 22). History of 1918 Flu Pandemic. <https://www.cdc.gov/flu/pandemic-resources/1918-commemoration/1918-pandemic-history.htm>
- Cho, C. H., & Patten, D. M. (2007). The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 639–647. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.009>
- Dare, M. C., Jansen, A., & Plessis, S. du. (2018). Taxpayers' behavioural responses to *Voluntary Disclosure Programmes*: Evidence from South Africa. 19.
- deMooij, R., Fenochietto, R., Hebous, S., Leduc, S., & Osorio-Buitron, C. (2020). Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic. *International Monetary Fund*, 14.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2022, April 6). Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Sosialisasi PPS, KPP Pratama Bandar Lampung Dua.
- DJP. (2022, Mei). Program Pengungkapan Sukarela. Direktorat Jenderal Pajak. <https://pajak.go.id/pps>
- Farrar, J., & Hausserman, C. (2016). An Exploratory Investigation of Extrinsic and Intrinsic Motivations in *Tax amnesty* Decision-Making. 2, 21.
- G20/OECD. (2011). The Era of Bank Secrecy is Over. <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/comparison/636/6785/11049-11055-11062-11065-11072-11076-11083-11092-11098-11107-11112-11116>
- Gunawan, A., & Sukartha, I. M. (2016). Pengaruh Persepsi *Tax amnesty*, Pertumbuhan Ekonomi Dan Transformasi Kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak Pada Penerimaan Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 17(3), 2036–2060.
- Hasanah, U., Na'im, K., Elyani, & Waruwu, K. (2021). Analisis Perbandingan *Tax amnesty* Jilid I dan Jilid II (Program Pengungkapan Sukarela) Serta Peluang Keberhasilannya. *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 5(2), 706–716. <https://doi.org/10.33395/owner.v5i2.565>
- Hassan, O. A. G., & Marston, C. (2010). Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature—A Review Article. (SSRN Scholarly Paper ID 1640598). *Social Science Research Network*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1640598>
- Henneaux, F. (2015). *Voluntary Disclosure: Comparative Profiles*. History.com. (2021, October 5). Great Depression History. HISTORY. <https://www.history.com/topics/great-depression/great-depression-history>
- Huda, M. K., & Hernoko, A. Y. (2017). Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges. *Asian Social Science*, 13(7), 52. <https://doi.org/10.5539/ass.v13n7p52>
- Ibrahim, M. A., Myrna, R., Irawati, I., & Kristiadi, J. B. (2017). A Systematic Literature Review on *Tax amnesty* in 9 Asian Countries. 7(3), 6.
- idxchannel. (2021, January 22). 3,5 Juta Orang Kehilangan Pekerjaan Akibat Pandemi Covid-19. <https://www.idxchannel.com/>. <https://www.idxchannel.com/market-news/35-juta-orang-kehilangan-pekerjaan-akibat-pandemi-covid-19>
- IRAS. (2012). Annual Report 2011/12. Inland Revenue Authority of Singapore.
- IRAS. (2020). *IRAS' Voluntary Disclosure Programme* (9th edition). Inland Revenue Authority of Singapore.
- IRBM. (2020, January 2). Lembaga Hasil Dalam Negeri. Inland Revenue Board Of Malaysia.
- IRS. (2018, March 13). IRS to end offshore *Voluntary Disclosure Program*; Taxpayers with undisclosed foreign assets urged to come forward now | Internal Revenue Service. <https://www.irs.gov/newsroom/irs-to-end-offshore-voluntary-disclosure-program-taxpayers-with-undisclosed-foreign-assets-urged-to-come-forward-now>
- Kemdikbud. (2016). KBBI Daring. Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan. <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/insentif>
- KOMINFO. (2017, April 3). Realisasi *Tax amnesty*, Deklarasi Rp4.813,4 Triliun dan Repatriasi Rp146 Triliun. Website Resmi Kementerian Komunikasi dan Informatika RI. <http://content/detail/9520/realisasi-tax-amnesty-deklarasi-rp48134-triliun-dan-repatriasi-rp146-triliun/0/berita>
- Kurniawati, L. (2017). Upaya Memperkuat Penerimaan Negara Sektor Pajak. *Politeknik Keuangan Negara STAN*, Volume 1.
- LHDNM. (2022). Profil Lembaga Hasil Dalam Negeri Malaysia (LHDNM). Lembaga Hasil Dalam Negeri Malaysia. <http://www.hasil.gov.my/mengenai-hasil/profil-korporat/profil-lembaga-hasil-dalam-negeri-malaysia-lhdnm/>
- Marchesini Mascheroni, D. (2016). Italian and Swiss *Voluntary Disclosure* Policies: A Critical Comparative Analysis (SSRN Scholarly Paper ID 2779811). *Social Science Research Network*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2779811>
- Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, S. J. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures By U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. *Springer Link*, 555–572.

- Mohd Ghazali, N. A., & Weetman, P. (2006). Perpetuating traditional influences: *Voluntary Disclosure* in Malaysia following the economic crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 226–248. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2006.08.001>
- Moskowitz. (2011, January 5). History of the IRS *Voluntary Disclosure Program*. Tax Lawyer Blog. <https://moskowitzllp.com/history-of-the-internal-revenue-services-voluntary-disclosure-program/>
- Nazir, M. (2003). Metode Penelitian. Ghalia Indonesia.
- Notoatmodjo. (2010). Metodologi Penelitian Kesehatan. Rineka Cipta.
- OECD. (2015). Update on *Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance*.
- OECD. (2021). Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis. OECD. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1112_1112899-o25re5oxnb&title=Tax-and-fiscal-policies-after-the-COVID-19-crisis
- Owusu-Ansah, S. (1998). The impact of corporate attributes on the extent of mandatory disclosure and reporting by listed companies in Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 33(5), 605–631. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(98\)90015-2](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(98)90015-2)
- Ping, Y. E., Fan, L. K., Singh, A., Rosley, F., Chen, C. S., & Fong, C. V. (2016). *Tax amnesty 2016: Waiver and Remission of Tax Penalty*. Ernst & Young. <https://www.mondaq.com/withholding-tax/469034/tax-amnesty--waiver-and-remission-of-tax-penalty>
- Republik Indonesia. (2016). Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- Rukundo, S. (2020). Tax Amnesties in Africa: An Analysis of the *Voluntary Disclosure Programme* in Uganda. Africa Portal. <https://www.africaportal.org/publications/tax-amnesties-africa-analysis-voluntary-disclosure-programme-uganda/>
- Sagioglu, S., & Sinanc, D. (2013). Big data: A review. 2013 International Conference on Collaboration Technologies and Systems (CTS), 42–47. <https://doi.org/10.1109/CTS.2013.6567202>
- Sandra. (2021, Mei). Sejarah *Tax amnesty* di Indonesia. Pajakku. <https://www.pajakku.com/read/60a6404ceb01ba1922ccac3a/Sejarah-Tax-Amnesty-di-Indonesia>
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Tax Justice Network. (2020, June). Financial Secrecy Index. Tax Justice Network. <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-2018-results>
- Tunggal, A. W. (2014). Pengetahuan Dasar Auditing. Harvarindo.
- Urinov, V. (2015). *Tax amnesty* as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information. *Bulletin for International Taxation (IBFD)*, Volume 69(No 3).
- World Bank Group. (2020). Business Reforms Made In The Paying Taxes -Doing Business -World Bank Group. <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>

LAMPIRAN

Lampiran 1. Pengungkapan Sukarela pada Kerangka Pemeriksaan Pajak

Periode Pembuatan Pengungkapan Sukarela	Kerangka Pemeriksaan Pajak Sebelum Tanggal 1 Mei 2017	Kerangka Pemeriksaan Pajak Efektif Mulai Tanggal 1 Mei 2017
60 hari setelah tanggal jatuh tempo pengembalian pajak	10%	10%
Lebih dari 60 hari paling lambat 6 bulan sejak tanggal jatuh tempo SPT	15,5%	15,5%
6 bulan s.d. 1 tahun	20%	35%
1 tahun s.d. 3 tahun	25%	35%
Lebih dari 3 tahun	30%	35%
Pengungkapan sukarela setelah wajib pajak telah diberitahu tetapi belum dimulai pemeriksaan	35%	Tidak diperbolehkan mengikuti program

Sumber: Tax Audit Framework 2015 dan 2017 yang diterbitkan IRBM pada 01 Februari 2015 dan 01 May 2017.

Lampiran 2. Tarif Penalti pada Special Voluntary Disclosure Program 2015-2016

Aturan Penalti	Penurunan tarif penalti (VDP)
Pengembalian yang salah:	15%
Voluntary Disclosure: Pengembalian yang salah:	25% - Tarif penuh 35% - Pembayaran cicilan 6 kali 45% - Lebih dari 6 kali cicilan
Temuan oleh IRBM selama audit/investigasi	
Tunggakan pajak	Tidak dikenakan kenaikan pajak apabila dilakukan pelunasan penuh

Sumber: Pedoman Operasi No 1/2015 dan No. 1/2016 yang dikeluarkan oleh IRB pada 5 Maret 2015 dan 10 Februari 2016

Lampiran 3. Jumlah pemeriksaan dan tarif penalti

Tarif Penalti	Jumlah Kasus (2015)		Jumlah Kasus (2016)	
	Audit Lapangan (Field Audit)	Audit Tidak Langsung (Desk Audit)	Audit Lapangan (Field Audit)	Audit Tidak Langsung (Desk Audit)
15%	78	54	268	196
25%	25.702	557	32.888	844
35%	4.501	468	6.591	393
45%	22.861	7.836	12.648	5.112

Sumber : Data Statistik Departemen Operasi Pajak, Inland Revenue Board Of Malaysia

Lampiran 4. Insentif yang ditawarkan RMCD dan MoF Malaysia

Royal Malaysian Customs Department	Ministry of Finance Malaysia
<p>Persetujuan menyeluruh akan diberikan untuk pengampunan denda/biaya tambahan sebagai berikut.</p> <ul style="list-style-type: none"> Penghapusan atas denda tambahan sebesar 100% pada Fase 1 apabila bea/pajak/retribusi telah dilunasi pada Fase 1, dan penghapusan denda 50% pada Fase 2 apabila bea/pajak/retribusi dibayar penuh di Fase 2 Penghapusan denda sebesar 90% di Fase 1 dan 80% di Fase 2 untuk pelunasan denda yang belum dibayar atas setiap Bill of Demand (BOD) yang diterbitkan pada atau sebelum 31 Oktober 2021 	<p>Denda minimum akan dikenakan atas pelanggaran yang terjadi dan harus dibayar dalam jangka waktu empat belas (14) hari sejak tanggal surat denda dengan nilai sejumlah:</p> <ul style="list-style-type: none"> RM1.000 untuk setiap pengungkapan sukarela sebesar RM100.000 ke atas RM500 untuk setiap pengungkapan sukarela yang berjumlah kurang dari RM100.000
<p>Tidak akan dilakukan audit atas permohonan yang telah disetujui selama program kecuali terbukti bahwa terdapat penipuan.</p>	<p>Orang Pribadi maupun Badan harus membayar uang muka terlebih dahulu sebelum dapat menikmati insentif program</p>

Sumber: Guideline VA Programme yang dipublikasikan oleh Royal Malaysian Customs Department

Lampiran 1. Tarif Pengungkapan pada Tax Amnesty 2016 Indonesia

Aturan Pengungkapan	Tarif
Harta LN maupun DN yang dialihkan ke dalam wilayah NKRI dan di investasikan di dalam wilayah NKRI dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan,	<ul style="list-style-type: none"> • 2% pada bulan pertama sampai bulan ketiga • 3% pada bulan keempat hingga 31 Desember 2016 • 5% pada 1 Januari 2017 hingga 31 Maret 2017
Harta LN yang tidak dialihkan ke DN	<ul style="list-style-type: none"> • 4% pada bulan pertama sampai bulan ketiga • 6% pada bulan keempat hingga 31 Desember 2016 • 10% pada 1 Januari 2017 hingga 31 Maret 2017
WP UMKM	<ul style="list-style-type: none"> • 0.5% apabila mengungkap nilai harta Rp4,8 miliar s.d. Rp10 miliar • 2% apabila mengungkap nilai harta >Rp10 miliar

Sumber: diolah penulis dari UU No 10/2016 tentang Pengampunan Pajak

Lampiran 6. Jumlah Penerimaan dan Peserta Tax Amnesty 2016

Indikator	Jumlah
Jumlah Peserta	Periode I: 393.358 WP Periode II: 223.000 WP Periode III: 356.172 WP Total : 972.530 WP
Deklarasi	Rp4.734.000.000.000.000,00
Uang Tebusan	Rp135.000.000.000.000,00
Repatriasi	Rp147.000.000.000.000,00

Sumber: diolah penulis dari www.pajak.go.id

Lampiran 7. Perbandingan tarif Program Pengungkapan Sukarela dan PP-36/2017

Program Pengungkapan Sukarela	Kebijakan		PP-36/2017	
	1	2		
Deklarasi LN	11%	18%	Badan :	25% + 200%
harta LN yang direpatriasi dan harta DN	8%	14%	Orang Pribadi:	30% + 200%
Harta LN yang di repatriasi dan asset DN yang diinvestasikan dalam SBN/ hilirisasi/ <i>renewable energy</i>	6%	12%	WP tertentu:	12,5% + 200%

Sumber: diolah penulis

Lampiran 8. Perbandingan cakupan jenis pajak pada Voluntary Disclosure Program

Negara	Jenis pajak pada VDP	Basis Pengungkapan
Indonesia	Pajak penghasilan (PPh Final)	Harta yang diperoleh pada periode tertentu yang belum dilaporkan ke DJP
Malaysia	Pajak penjualan, pajak barang dan jasa (GST), pajak pariwisata, pajak layanan impor dan digital, pajak ekspor dan impor,	Segala jenis kesalahan/ <i>errors</i> yang dilakukan oleh peserta program dengan kriteria tertentu
Singapura	Pajak penghasilan (PPh), pajak barang dan jasa (GST), pajak pemotongan dan pemungutan (<i>withholding tax</i>), dan bea meterai (<i>stamp duty</i>)	Segala jenis kesalahan/ <i>errors</i> yang dilakukan peserta program dengan kriteria tertentu

Sumber: diolah penulis

Lampiran 9. Kriteria peserta dan jangka waktu Voluntary Disclosure Program

Negara	Kriteria umum	Jangka Waktu
Indonesia	<ul style="list-style-type: none"> • Ber-NPWP • Membayar PPh Final • Menyampaikan SPT Tahunan PPh 2020 	01 Januari 2022 s.d. 30 Juni 2022

	<ul style="list-style-type: none"> • Mencabut permohonan restitusi atau upaya hukum Tahun 2016 – 2020 	
Malaysia	<ul style="list-style-type: none"> • Terdaftar oleh RMCD • Belum pernah maupun sedang diaudit pada 2022 • Membayar denda yang muncul atas pengungkapan • Mengungkapkan <i>errors</i> dengan itikad baik 	Fase 1 :
		1 Januari 2022 s.d. 30 Juni 2022
		Fase 2:
		1 Juli 2022 s.d. 30 September 2022
Singapura	<ul style="list-style-type: none"> • Memiliki IRAS <i>Unique Account</i> (IUA) atau Singpass • Bekerja sama sepenuhnya dengan IRAS untuk memperbaiki <i>errors</i> yang telah dilakukan • Membayar denda yang muncul • Menyediakan dokumen lengkap atas <i>error</i> yang dibuat 	Tidak ada batas waktu

Sumber: diolah penulis

Lampiran 10. Manfaat *Voluntary Disclosure Program* yang ditawarkan

Negara	Manfaat <i>Voluntary Disclosure Program</i> yang ditawarkan
Indonesia	<ul style="list-style-type: none"> • Pengurangan tarif atas denda yang timbul • Tidak akan dikenai sanksi atas harta yang diungkap • Perlindungan data • Harta yang diungkap tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan atau penuntutan pidana terhadap WP
Malaysia	<ul style="list-style-type: none"> • Pengurangan atau pembebasan tarif atas denda yang timbul • Perlindungan data • Tidak akan dilakukan audit atas kekurangan yang diungkap
Singapura	<ul style="list-style-type: none"> • Pengurangan atau pembebasan tarif atas denda yang timbul • Perlindungan data

Sumber: diolah penulis

Lampiran 11. Rangkuman Perbandingan *Voluntary Disclosure Program* di Ketiga

Faktor Pembeding	Malaysia	Singapura	Indonesia
Istilah yang digunakan	Program Pengakuan Sukarela dan Pengampunan	<i>Voluntary Disclosure Program</i>	Program Pengungkapan Sukarela
Cakupan jenis pajak	Pajak penjualan, pajak barang dan jasa (GST), pajak pariwisata, pajak layanan impor dan digital, pajak ekspor dan impor,	PPH, GST, PPh Potput, dan bea meterai	PPH
Jangka Waktu	1 Januari 2022 s.d. 30 September 2022	1 Maret 2009 s.d. tidak terbatas	1 Januari 2022 s.d. 30 Juni 2022
Kriteria peserta	Terdaftar oleh RMCD Belum pernah maupun sedang diaudit pada 2022 Mengungkapkan <i>errors</i> dengan itikad baik	Bekerja sama sepenuhnya dengan IRAS untuk memperbaiki <i>errors</i> yang telah dilakukan Membayar denda yang muncul Menyediakan dokumen lengkap atas <i>error</i> yang dibuat	Ber-NPWP Membayar PPh Final Menyampaikan SPT Tahunan PPh 2020 Mencabut permohonan restitusi atau upaya hukum Th 2016 – 2020
Tarif pengampunan terendah	Pengurangan 100% denda tambahan	Pengurangan 15% denda	11% dari nilai harta
Basis pengungkapan	Jumlah <i>errors</i> ^{1*} yang dilakukan pada masa lalu dengan kriteria tertentu	Jumlah <i>errors</i> yang dilakukan pada masa lalu dengan kriteria tertentu	Harta yang diperoleh pada periode tertentu yang belum dilaporkan ke DJP