AL RISALAH: Jurnal Ilmu Syariah dan Hukum

VOLUME 26 NO 2, NOVEMBER 2026
P-ISSN: 2252-8334 / E-ISSN: 2550-0309
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
https://doi.org/10.24252/al-risalah.vi.67427

Fiscal Discretion and Moral Hazard in Regional Tax Administration: A Legal Evaluation of Sanction Exemptions in Surabaya

M. Rr. Ekkie Noorisma A[1*]
[1]*E-mail: ekkie.euy@gmail.com*
[1]*Sekolah Pascasarjana Universitas Airlangga, Indonesia*
*corresponding author

Article history:
Submission: 29 April 2026
Received in revised form: 22 June 2026
Acceptance date: 21 October 2026
Available online: 25 October 2026

Keywords:
Taxpayer Compliance; Tax Amnesty; Local Tax; Regional Original Revenue; Panel Data Model.

How to Cite:
M. Rr. Ekkie Noorisma A. (2026). Fiscal Discretion and Moral Hazard in Regional Tax Administration: A Legal Evaluation of Sanction Exemptions in Surabaya. Al-Risalah Jurnal Ilmu Syariah Dan Hukum.
https://doi.org/10.24252/al-risalah.vi.67427

License:
Copyright (c) The authors (2026)
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

This study examines the legal validity and policy impact of administrative tax penalty waivers on taxpayer compliance and Regional Original Revenue (PAD) in Surabaya. It applies a normative juridical approach to assess legality based on local government authority and principles of good governance, alongside an empirical approach using panel data econometric analysis. The findings indicate that formally the policy has a valid legal basis, but substantively it still raises issues related to fairness and legal certainty. At the micro level, estimation using a Linear Probability Model (LPM) with Fixed Effects shows a coefficient of -0.4798, significant at the 1% level, indicating a 47.98% decrease in the probability of taxpayer compliance. At the macro level, taxpayer compliance has a coefficient of 0.0754, also significant at the 1% level, suggesting that increased compliance contributes positively to PAD. Additionally, a non-linear U-shaped relationship is identified between the frequency of policy implementation and PAD, with coefficients of -1.929 for the linear term and 4.602 for the squared term. This pattern indicates a decline in PAD in the short term but potential increases in the long term. Overall, the policy produces mixed effects, requiring careful design and implementation to avoid moral hazard while supporting the optimization of regional revenue.

INTRODUCTION

Pembangunan daerah yang berkelanjutan merupakan manifestasi dari pelaksanaan otonomi daerah yang memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk mengelola keuangan secara mandiri, akuntabel, dan berorientasi pada kesejahteraan masyarakat sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD). Dalam kerangka tersebut, Pendapatan Asli Daerah (PAD) tidak hanya berfungsi sebagai sumber pembiayaan pembangunan, tetapi juga menjadi indikator utama kapasitas fiskal dan derajat kemandirian suatu daerah.

Kota Surabaya sebagai kota metropolitan dengan struktur ekonomi berbasis perdagangan dan jasa menunjukkan tingkat ketergantungan yang tinggi terhadap pajak daerah sebagai komponen utama PAD. Data penerimaan daerah tahun 2025 menunjukkan bahwa PAD mencapai Rp7,33 triliun atau sekitar 66,16% dari total APBD, dengan kontribusi pajak daerah sebesar 81,36% dari total PAD. Dominasi pajak daerah ini menegaskan bahwa kebijakan perpajakan daerah memegang peran strategis dalam menjaga stabilitas fiskal serta mendukung pembiayaan pembangunan dan pelayanan publik.[1]

Posisi Surabaya sebagai episentrum ekonomi regional semakin memperkuat urgensi optimalisasi pajak daerah. Dengan pertumbuhan ekonomi sebesar 5,82% yang melampaui rata-rata nasional serta kontribusi terhadap PDRB Jawa Timur sebesar 24,25%, Surabaya memiliki beban kemandirian fiskal yang lebih besar dibandingkan daerah penyangga. Bahkan secara nasional, rasio PAD terhadap APBD Surabaya termasuk yang tertinggi setelah DKI Jakarta, yang menunjukkan tingkat desentralisasi fiskal yang sangat kuat. Kondisi ini menuntut pemerintah daerah untuk merumuskan kebijakan fiskal yang tidak hanya efektif dalam meningkatkan penerimaan, tetapi juga adaptif terhadap dinamika ekonomi.

Namun demikian, upaya optimalisasi PAD seringkali dihadapkan pada permasalahan klasik berupa rendahnya tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary complianc*e) wajib pajak. Faktor ekonomi, kompleksitas administrasi, serta rendahnya kesadaran hukum menjadi penyebab utama ketidakpatuhan tersebut.[2] Dalam konteks ini, sanksi administratif memiliki fungsi penting tidak hanya sebagai konsekuensi hukum, tetapi juga sebagai instrumen strategis untuk menciptakan efek jera (*deterrence*

[1] Moch. Bakri, "Analisis Yuridis Fiskal Daerah Surabaya", Jurnal Hukum UNAIR, 2023, h. 15.
[2] Nurul Barizah, *Penegakan Hukum dalam Perspektif Kepatuhan Masyarakat*, Airlangga University Press, 2018, h. 22.

effect). Dengan adanya denda, bunga, atau kenaikan pajak, wajib pajak diharapkan bertindak rasional dengan memilih patuh dibandingkan menanggung beban tambahan yang lebih besar.[3]

Namun, dalam praktiknya fungsi sanksi administratif mengalami transformasi melalui kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah. Kebijakan ini tidak lagi dipandang semata sebagai bentuk pelemahan penegakan hukum, melainkan sebagai instrumen fiskal yang bersifat kontrasiklikal untuk mendorong pembayaran tunggakan pajak dan menjaga likuiditas ekonomi masyarakat.[4] Pemerintah Kota Surabaya menggunakan kebijakan ini sebagai strategi untuk menarik piutang pajak yang macet sekaligus meningkatkan penerimaan jangka pendek. Pergeseran fungsi sanksi dari instrumen represif menjadi insentif fiskal mencerminkan adanya pendekatan pragmatis dalam pengelolaan keuangan daerah.

Meskipun demikian, kebijakan pembebasan sanksi administratif menimbulkan problematika yuridis yang signifikan. Terdapat ketegangan antara penggunaan diskresi pemerintah daerah dengan prinsip kepastian hukum dan keadilan. Di satu sisi, UU HKPD memberikan ruang diskresi bagi kepala daerah untuk menetapkan insentif fiskal. Namun di sisi lain, penerapan kebijakan yang berulang berpotensi mereduksi makna sanksi sebagai instrumen pemaksa kepatuhan. Hal ini dapat menimbulkan ketidakpastian hukum serta mencederai asas *equality before the law*, khususnya bagi wajib pajak yang selama ini telah patuh memenuhi kewajibannya.

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa pengampunan pajak daerah dapat mendorong penyelesaian tunggakan dan peningkatan kepatuhan, sedangkan perpanjangan masa pengampunan dapat menurunkan kepatuhan setelah program berakhir.[5] Di Indonesia, pembebasan sanksi administratif PBB-P2 juga telah dianalisis berdasarkan pelaksanaan kebijakan, kepatuhan wajib pajak, dan penerimaan pajak daerah.[6] Perbedaan temuan tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara pengampunan dan kepatuhan berkaitan dengan desain kebijakan serta perilaku pembayaran setelah fasilitas berakhir. Penelitian mengenai repeated tax amnesties menjelaskan bahwa pengulangan pengampunan dapat membentuk ekspektasi wajib pajak terhadap pemberian fasilitas berikutnya sehingga memengaruhi keputusan

[3] Nur Sayidah, "Teori Kepatuhan Berbasis Deterrence dan Psikologi", Jurnal FEB UNAIR, 2018, h. 372.
[4] Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gadjah Mada University Press, 2011, h. 121.
[5] Canavire-Bacarreza dkk., "When Do Tax Amnesties Work?"; Lauletta dan Montano Campos, "Is the Forgiveness of a Tax Amnesty Divine?"
[6] Nindyawan, "Policy Evaluation Of Elimination Of Administrative Sanctions For Land And Building Taxes."

pembayaran melalui mekanisme *moral hazard*.[7] Sementara itu, penelitian mengenai *compliance decay* menunjukkan bahwa penghentian sementara kewajiban pembayaran dapat mengubah kebiasaan wajib pajak dan menurunkan kepatuhan pada periode setelah fasilitas berakhir.[8]

Hubungan antara kebijakan pengampunan dan kepatuhan juga dapat dijelaskan melalui *deterrence theory*, yang memandang kepatuhan sebagai hasil pertimbangan wajib pajak terhadap kemungkinan pemeriksaan dan konsekuensi sanksi atas pelanggaran kewajiban perpajakan.[9] Penelitian empiris menunjukkan bahwa penyampaian informasi mengenai penegakan hukum dapat meningkatkan pembayaran tunggakan selama pelaksanaan program pengampunan pajak.[10] Selain pertimbangan sanksi, *slippery slope framework* menjelaskan kepatuhan melalui interaksi antara kekuasaan otoritas perpajakan (*power of authorities*) dan kepercayaan wajib pajak (trust in authorities), yang masing-masing berkaitan dengan kepatuhan melalui penegakan hukum dan kepatuhan sukarela.[11] Penelitian mengenai pengampunan pajak di Indonesia menunjukkan bahwa kepercayaan dan penggunaan kewenangan otoritas perpajakan berkaitan dengan pembentukan kepatuhan sukarela setelah pengampunan.[12]

Dari aspek tata kelola, *responsive regulation* menjelaskan penyesuaian tindakan otoritas terhadap perilaku kepatuhan melalui pembinaan, pemberian kesempatan untuk memenuhi kewajiban, dan penegakan sanksi secara bertahap.[13] Perspektif ini digunakan untuk memahami hubungan antara pemberian pembebasan sanksi administratif dan keberlanjutan penegakan kewajiban perpajakan. Sementara itu, Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) menjadi dasar evaluasi hukum terhadap kewenangan, prosedur penetapan, kepastian hukum, keadilan, dan proporsionalitas penggunaan diskresi pemerintah daerah.

Penelitian terdahulu telah menjelaskan hubungan antara desain pengampunan, pengulangan kebijakan, perubahan kepatuhan, dan mekanisme penegakan perpajakan[14].

---

[7] Indradi, "Repeated Tax Amnesties in Indonesia"; Beer dan De Mooij, "Coming Clean on Your Taxes"; Koch dan Müller, "Tax Amnesties and the Insurance Effect."
[8] Dunning dkk., "Disrupting Compliance."
[9] Allingham dan Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis."
[10] Gil dkk., "Toward an Understanding of Tax Amnesty Take-Up."
[11] Kirchler dkk., "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework."
[12] Darmayasa dkk., "Accountants' Perspective on Tax Amnesty Enhances Tax Compliance Dimensions in Extended Slippery Slope Framework."
[13] Ayres dan Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*; Braithwaite, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*.
[14] Canavire-Bacarreza dkk., "When Do Tax Amnesties Work?"; Darmayasa dkk., "Accountants' Perspective on Tax Amnesty Enhances Tax Compliance Dimensions in Extended Slippery Slope Framework"; Indradi, "Repeated Tax Amnesties in Indonesia"; Beer dan De Mooij, "Coming Clean on Your Taxes"; Koch dan

Namun, integrasi evaluasi kewenangan pembebasan sanksi administratif berdasarkan AUPB dengan analisis kepatuhan wajib pajak selama beberapa periode penerapan kebijakan serta penerimaan fiskal pemerintah daerah masih belum menjadi fokus penelitian terdahulu yang ditelaah. Hal ini menjadi gap penelitian yang diisi melalui analisis kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya dengan menggabungkan pendekatan hukum administrasi dan ekonometrika.

Penelitian ini menawarkan kerangka integrasi evaluasi diskresi berbasis AUPB dengan analisis ekonometrika untuk menelaah rasionalitas hukum dan ekonomi kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah. Evaluasi hukum dilakukan terhadap dasar kewenangan, batas diskresi, prosedur penetapan, serta kesesuaian kebijakan dengan asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan proporsionalitas. Pengujian empiris menggunakan data panel wajib pajak Kota Surabaya periode 2010-2025 dengan Linear Probability Model (LPM) dan pendekatan fixed effects untuk mengestimasi hubungan penerapan kebijakan dengan probabilitas kepatuhan wajib pajak. Analisis transisi kepatuhan dan frekuensi pelaksanaan kebijakan digunakan untuk menelaah perubahan status pembayaran antarperiode serta hubungannya dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Integrasi evaluasi hukum administrasi dengan analisis longitudinal kepatuhan dan penerimaan fiskal tersebut menjadi kebaruan konseptual dan metodologis penelitian, sedangkan penggunaan data panel wajib pajak Kota Surabaya selama beberapa periode kebijakan menjadi kontribusi empirisnya.

Berdasarkan permasalahan tersebut, penelitian ini diarahkan untuk menjawab dua pertanyaan. Pertama, bagaimana keabsahan hukum dan kesesuaian kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya dengan AUPB? Kedua, bagaimana hubungan penerapan kebijakan pembebasan sanksi administratif dengan kepatuhan wajib pajak dan penerimaan PAD Kota Surabaya?

METHODS

Penelitian ini menggunakan pendekatan *socio-legal research* dengan desain *Concurrent Embedded Mixed Methods*, yaitu rancangan yang mengintegrasikan analisis kualitatif dan kuantitatif dalam satu penelitian dengan menempatkan salah satu pendekatan sebagai komponen utama dan pendekatan lainnya sebagai komponen pendukung.[15] Analisis hukum normatif menjadi komponen utama untuk mengevaluasi keabsahan dan

Müller, "Tax Amnesties and the Insurance Effect"; Lauletta dan Montano Campos, "Is the Forgiveness of a Tax Amnesty Divine?"

[15] Irianto, "Memperkenalkan Studi Sosiolegal Dan Implikasi Metodologisnya"; Creswell, *Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*.

rasionalitas penggunaan kewenangan pemerintah daerah dalam menetapkan kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah. Sementara itu, analisis kuantitatif digunakan untuk mengestimasi hubungan antara penerapan kebijakan, kepatuhan wajib pajak, dan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Kedua pendekatan dilaksanakan dalam satu kerangka penelitian dengan prosedur analisis masing-masing, kemudian diintegrasikan pada tahap interpretasi untuk mengevaluasi rasionalitas hukum dan ekonomi kebijakan berdasarkan prinsip *good governance*.

Penelitian ini menggunakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan data kuantitatif administratif. Bahan hukum primer meliputi Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023, Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Peraturan Wali Kota Surabaya Nomor 33 Tahun 2024, serta keputusan wali kota mengenai pembebasan sanksi administratif pajak daerah. Bahan hukum sekunder mencakup buku hukum administrasi negara dan hukum perpajakan, artikel jurnal, tesis, disertasi, serta penelitian yang berkaitan dengan diskresi pemerintah daerah dan kebijakan perpajakan.

Data kuantitatif bersumber dari data administratif perpajakan dan keuangan daerah Kota Surabaya, meliputi jumlah wajib pajak, pembayaran pajak daerah, sanksi administratif, realisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD), dan Produk Domestik Regional Bruto (PDRB). Data tersebut digunakan untuk menganalisis hubungan antara penerapan kebijakan pembebasan sanksi administratif, kepatuhan wajib pajak, dan penerimaan fiskal daerah selama periode pengamatan.

1. Analisis Hukum Normatif

Analisis hukum normatif dilakukan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk mengevaluasi penggunaan kewenangan pemerintah daerah dalam menetapkan pembebasan sanksi administratif pajak daerah.[16] Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah dasar kewenangan, ruang lingkup pemberian insentif fiskal, hubungan hierarkis antarperaturan, serta kesesuaian keputusan wali kota dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pendekatan konseptual digunakan untuk membangun parameter evaluasi diskresi berdasarkan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), meliputi kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan proporsionalitas.

[16] Marzuki, *Penelitian Hukum*.

Analisis dilakukan melalui interpretasi hukum dan penilaian kesesuaian antara dasar kewenangan, prosedur penetapan, substansi kebijakan, dan tujuan pemberian pembebasan sanksi administratif. Hasil analisis digunakan untuk mengidentifikasi keabsahan formal kebijakan serta rasionalitas penggunaan diskresi berdasarkan prinsip hukum administrasi dan *good governance*.

2. Analisis Kuantitatif

Analisis kuantitatif dilakukan pada tingkat mikro dan makro. Pada tingkat mikro, penelitian menggunakan *Linear Probability Model* (LPM) dengan pendekatan *fixed effects* untuk mengestimasi hubungan antara penerapan kebijakan pembebasan sanksi administratif dan probabilitas kepatuhan wajib pajak. Model tersebut dirumuskan sebagai berikut:

$$TCi = \beta_0 + \beta_1 TA_i + \beta_2 S_i + \varepsilon$$

Tabel 1. Variabel Model Ekonometri 1

Variabel	Jenis	Keterangan	Satuan
TC	Variabel Dependen	Kepatuhan WP (Tax Compliance)	Dummy: 1 = patuh 0 = tidak patuh
TA	Variabel Independen	Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif (Tax Amnesty)	Dummy: 1 = memanfaatkan program bebas sanksi 0 = tidak memanfaatkan program bebas sanksi
S	Variabel Kontrol	Sanksi Administratif (Sanctions)	Rupiah

Pendekatan *fixed effects* digunakan untuk mengendalikan karakteristik objek pajak yang relatif tetap sepanjang periode pengamatan. Koefisien β menunjukkan perbedaan probabilitas kepatuhan yang berasosiasi dengan indikator pembebasan sanksi administratif setelah memperhitungkan variabel dalam model. Analisis dilengkapi dengan statistik deskriptif dan tabulasi transisi status kepatuhan antarperiode untuk mengidentifikasi perpindahan dari patuh menjadi tidak patuh maupun sebaliknya selama periode pengamatan.

Pada tingkat makro, penelitian menganalisis hubungan antara kepatuhan wajib pajak, frekuensi pelaksanaan pembebasan sanksi administratif, dan realisasi PAD tahunan. Jumlah wajib pajak patuh digunakan sebagai indikator agregat kepatuhan, sedangkan frekuensi kebijakan dimasukkan dalam bentuk linear dan kuadratik untuk mengidentifikasi kemungkinan hubungan nonlinier dengan penerimaan daerah. Model analisis dirumuskan sebagai berikut:

$$PADt = \alpha 0 + \alpha 1 TA_t + \alpha 2 GDP_t + \alpha 3 TP_t + \varepsilon$$

Tabel 2. Variabel Model Ekonometri 2

Variabel	Jenis	Keterangan	Satuan
PAD	Variabel Dependen	Realisasi PAD	Rupiah
TA	Variabel Independen	Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif (*Tax Amnesty)*	*Dummy* • 1 = mendapatkan program bebas sanksi • 0 = tidak mendapatkan program bebas sanksi
GDP	Variabel Kontrol	PDRB *(Gross Domestic Product)*	Rupiah
TP	Variabel Kontrol	Jumlah WP *(Tax Payers)*	Jumlah Nomor Objek Pajak (NOP)

Koefisien $\alpha 1$ digunakan untuk mengestimasi hubungan kepatuhan wajib pajak dengan penerimaan PAD, sedangkan koefisien $\alpha 2$ dan $\alpha 3$ digunakan untuk mengidentifikasi bentuk hubungan antara frekuensi pembebasan sanksi administratif dan penerimaan daerah. Analisis kuadratik digunakan untuk menelaah variasi hubungan berdasarkan intensitas kebijakan, sedangkan interpretasi perubahan penerimaan antar waktu dilakukan berdasarkan karakteristik data tahunan.

3. Integrasi Hasil dan Evaluasi Kebijakan

Integrasi hasil dilakukan melalui pembandingan temuan analisis hukum normatif dan analisis kuantitatif berdasarkan dimensi evaluasi kebijakan yang sama. Hasil analisis hukum digunakan untuk menilai keabsahan kewenangan, batas diskresi, prosedur penetapan, serta kesesuaian kebijakan dengan AUPB. Sementara itu, hasil ekonometrika digunakan untuk mengidentifikasi hubungan antara pelaksanaan pembebasan sanksi administratif, perubahan kepatuhan wajib pajak, dan penerimaan PAD.

Evaluasi dilakukan dengan mengintegrasikan hasil analisis hukum normatif dan ekonometrika untuk menilai rasionalitas hukum dan ekonomi kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya. Analisis hukum menggunakan empat dimensi evaluasi diskresi, yaitu kesesuaian kewenangan, rasionalitas keputusan, proporsionalitas pelaksanaan, dan akuntabilitas administratif, berdasarkan konsep diskresi hukum, rasionalitas administratif, dan akuntabilitas pemerintahan.[17] Penilaian dilakukan melalui penelaahan peraturan perundang-undangan, keputusan wali kota, dasar pertimbangan kebijakan, kriteria penerima fasilitas, serta dokumen evaluasi dan

[17] Friedrich, "Public Policy and the Nature of Administrative Responsibility"; Dworkin, *Taking Rights Seriously*; Mashaw, *Bureaucratic Justice: Managing Social Security Disability Claims*; Bovens, "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework."

pertanggungjawaban yang tersedia untuk mengidentifikasi kesesuaian penggunaan diskresi dengan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) dan prinsip *good governance*. Hasil ekonometrika mengenai kepatuhan wajib pajak dan frekuensi pelaksanaan kebijakan ditafsirkan melalui perspektif *repeated tax amnesties* dan *deterrence theory*, sedangkan *slippery slope framework* dan *responsive regulation* digunakan untuk menjelaskan hubungan konseptual antara kewenangan pemerintah daerah, mekanisme penegakan perpajakan, dan perilaku kepatuhan. Integrasi kedua pendekatan dilakukan dengan membandingkan dasar hukum, tujuan, dan pelaksanaan pembebasan sanksi administratif dengan temuan empiris mengenai kepatuhan wajib pajak dan penerimaan daerah untuk mengevaluasi keabsahan kewenangan, kualitas penggunaan diskresi, dan konsekuensi ekonomi kebijakan.

RESULTS AND DISCUSSION

1. Evaluasi Keabsahan Hukum Pada Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah Di Kota Surabaya

a. Gambaran Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah di Kota Surabaya

Kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya merupakan instrumen diskresi pemerintah daerah yang bertujuan merespons dinamika sosial-ekonomi sekaligus mengoptimalkan penerimaan daerah. Kebijakan ini dituangkan dalam Keputusan Wali Kota yang memberikan penghapusan denda dan/atau bunga atas keterlambatan pelaporan maupun pembayaran pajak daerah, dan umumnya diterapkan secara periodik pada momentum tertentu. Secara fungsional, kebijakan ini tidak hanya bersifat pengampunan finansial, tetapi juga menjadi strategi fiskal untuk mendorong wajib pajak melunasi kewajiban tanpa terbebani akumulasi sanksi.

Lahirnya kebijakan ini dilatarbelakangi oleh tingginya piutang pajak daerah yang menghambat optimalisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD). Dalam perspektif hukum administrasi negara, kebijakan ini mencerminkan fungsi bestuurszorg, yaitu upaya pemerintah dalam menyeimbangkan kepentingan penagihan pajak dengan kemampuan bayar masyarakat, khususnya dalam kondisi ekonomi yang fluktuatif.

Namun demikian, kebijakan ini juga menimbulkan implikasi yuridis dan fiskal. Penghapusan sanksi administratif berpotensi menghilangkan hak tagih negara atas pendapatan yang telah diakui sebagai piutang daerah, sehingga memunculkan pertanyaan terkait potensi kerugian keuangan daerah. Selain itu, implementasi kebijakan yang bersifat repetitif berisiko menciptakan *moral hazard* berupa perilaku menunda

pembayaran (*waiting behavior*), serta menimbulkan isu keadilan bagi wajib pajak yang patuh.

Oleh karena itu, diperlukan evaluasi komprehensif terhadap kebijakan ini untuk menilai konsistensi, rasionalitas, serta implikasinya dalam kerangka hukum administrasi negara dan kinerja fiskal daerah, khususnya dalam kaitannya dengan efektivitas peningkatan kepatuhan dan optimalisasi penerimaan PAD.

b. Evaluasi Keabsahan Kewenangan dalam Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah

1) Dasar Kewenangan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah di Kota Surabaya

Kewenangan kepala daerah dalam memberikan pembebasan sanksi administratif pajak daerah bersumber dari Pasal 101 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD). Pasal 101 ayat (1) dan ayat (2) memberikan kewenangan kepada kepala daerah untuk menetapkan insentif fiskal berupa pengurangan, keringanan, pembebasan, atau penghapusan pokok pajak, pokok retribusi, dan/atau sanksinya. Selanjutnya, Pasal 101 ayat (3) mengatur pertimbangan pemberian insentif fiskal, sedangkan ayat (4) dan ayat (5) mengatur kewajiban pemberitahuan kepada DPRD beserta pertimbangan kepala daerah dan penetapan insentif fiskal melalui peraturan kepala daerah.

Dalam pelaksanaannya, Pemerintah Kota Surabaya mengatur administrasi perpajakan daerah melalui Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023 dan Peraturan Wali Kota Surabaya Nomor 33 Tahun 2024. Kebijakan pembebasan sanksi administratif selanjutnya dilaksanakan melalui sejumlah keputusan wali kota, antara lain Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 serta Nomor 40, 88, dan 230 Tahun 2025. Rangkaian pengaturan tersebut menunjukkan adanya hubungan antara kewenangan yang diberikan undang-undang, pengaturan pelaksanaannya, dan keputusan administratif yang menetapkan pemberian fasilitas pembebasan sanksi.

Keberadaan dasar kewenangan tersebut perlu dibedakan dari keabsahan penggunaannya. Kewenangan yang diberikan undang-undang menyediakan ruang bagi kepala daerah untuk menentukan pemberian insentif fiskal, sedangkan pelaksanaannya tetap terikat pada tujuan pemberian kewenangan, persyaratan hukum, prosedur penetapan, dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Oleh karena itu, evaluasi keabsahan kebijakan mencakup kesesuaian bentuk instrumen hukum, dasar pertimbangan, ruang lingkup penerima, serta prosedur pertanggungjawaban pemberian insentif fiskal.

2) Batasan Diskresi Kepala Daerah dalam Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah

Batas penggunaan diskresi dapat dianalisis melalui konsep diskresi hukum, rasionalitas administratif, dan akuntabilitas pemerintahan. Dworkin menjelaskan bahwa diskresi merupakan ruang pengambilan keputusan yang keberadaannya ditentukan oleh batasan dan standar hukum yang melingkupinya. Dengan demikian, pemberian kewenangan untuk memilih suatu tindakan administratif tetap memerlukan kesesuaian keputusan dengan ketentuan hukum dan prinsip yang mengatur penggunaannya. (Dworkin, 1977). Dalam kebijakan pembebasan sanksi administratif, perspektif tersebut digunakan untuk menilai kesesuaian keputusan wali kota dengan ruang kewenangan yang diberikan UU HKPD dan peraturan pelaksanaannya.

Rasionalitas penggunaan diskresi juga berkaitan dengan kualitas proses pengambilan keputusan. Mashaw menjelaskan bahwa rasionalitas administratif memerlukan keterkaitan antara tujuan kebijakan, fakta yang menjadi dasar keputusan, dan prosedur yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut (Mashaw, 1983). Perspektif ini digunakan untuk mengevaluasi kejelasan alasan pemberian pembebasan sanksi, kriteria wajib pajak penerima fasilitas, serta hubungan antara kondisi yang melatarbelakangi kebijakan dan tujuan peningkatan kepatuhan maupun penerimaan daerah.

Selain kesesuaian kewenangan dan rasionalitas keputusan, evaluasi diskresi dalam kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah juga mencakup aspek pertanggungjawaban administratif. Pemberian kewenangan kepada kepala daerah untuk menetapkan insentif fiskal menyediakan ruang pengambilan keputusan berdasarkan kondisi dan kebutuhan daerah. Penggunaan kewenangan tersebut memerlukan dasar pertimbangan yang dapat dipertanggungjawabkan karena keputusan pembebasan sanksi administratif berkaitan dengan pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlakuan terhadap wajib pajak, dan penerimaan daerah. Dalam penyelenggaraan administrasi pemerintahan, tanggung jawab pejabat publik mencakup penggunaan pertimbangan profesional yang berorientasi pada kepentingan umum serta kesesuaian keputusan dengan tujuan penyelenggaraan pemerintahan.[18] Pertanggungjawaban tersebut juga memerlukan hubungan kelembagaan yang memungkinkan pejabat menjelaskan dasar tindakannya, menerima pertanyaan, dan menghadapi penilaian serta konsekuensi atas keputusan yang diambil.[19] Berdasarkan kedua perspektif tersebut, akuntabilitas kebijakan pembebasan sanksi administratif dievaluasi melalui kejelasan

[18] Friedrich, "Public Policy and the Nature of Administrative Responsibility."
[19] Bovens, "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework."

dasar pertimbangan, keterbukaan informasi mengenai kriteria dan cakupan penerima fasilitas, serta mekanisme evaluasi dan pertanggungjawaban pemerintah daerah. Penilaian ini digunakan untuk mengidentifikasi apakah penggunaan diskresi telah disertai prosedur pertanggungjawaban yang memadai, khususnya ketika pembebasan sanksi administratif dilaksanakan secara berulang dalam beberapa periode kebijakan.

Berdasarkan kerangka tersebut, penelitian ini menggunakan empat dimensi untuk mengevaluasi batas penggunaan diskresi, yaitu kesesuaian kewenangan, rasionalitas keputusan, proporsionalitas pelaksanaan, dan akuntabilitas administratif. Kesesuaian kewenangan dinilai berdasarkan hubungan antara ketentuan UU HKPD, peraturan pelaksana, dan keputusan wali kota. Rasionalitas keputusan dinilai berdasarkan kejelasan tujuan, dasar pertimbangan, serta kriteria penerima fasilitas. Proporsionalitas pelaksanaan dinilai berdasarkan kesesuaian cakupan dan frekuensi pembebasan sanksi dengan tujuan kebijakan serta konsekuensinya terhadap penegakan kewajiban perpajakan. Akuntabilitas administratif dinilai berdasarkan dokumentasi pertimbangan, pemberitahuan kepada DPRD sesuai ketentuan hukum, serta ketersediaan mekanisme evaluasi kebijakan.

Dokumen Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 serta Nomor 40, 88, dan 230 Tahun 2025 menunjukkan bahwa pembebasan sanksi administratif diterapkan pada beberapa periode yang berkaitan dengan momentum peringatan hari besar. Pola tersebut memperlihatkan pengulangan pemberian fasilitas dalam rentang waktu yang relatif berdekatan. Namun, frekuensi penerapan kebijakan tidak dengan sendirinya menunjukkan pelampauan kewenangan atau penyalahgunaan diskresi. Penilaian terhadap kemungkinan penggunaan diskresi secara berlebihan (over-discretion) memerlukan pemeriksaan lebih lanjut terhadap dasar pertimbangan setiap keputusan, kesesuaian kriteria penerima, pembatasan cakupan fasilitas, dan mekanisme pertanggungjawabannya.

Dengan demikian, pengulangan kebijakan pembebasan sanksi administratif di Kota Surabaya merupakan indikator yang memerlukan evaluasi terhadap rasionalitas dan proporsionalitas penggunaan diskresi. Kesimpulan mengenai pelampauan batas kewenangan hanya dapat ditetapkan apabila ditemukan ketidaksesuaian antara keputusan administratif dan ketentuan hukum yang mengaturnya. Sementara itu, kelemahan dokumentasi pertimbangan, konsistensi kriteria, atau mekanisme evaluasi dapat menunjukkan persoalan akuntabilitas dan kualitas tata kelola tanpa secara otomatis membuktikan cacat kewenangan. Pembedaan tersebut menjadi dasar penilaian keabsahan kebijakan pembebasan sanksi administratif berdasarkan AUPB dan prinsip good governance.

c. Evaluasi Keabsahan Substansi Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah

1) Kepastian Hukum (*Legal Certainty*)

Analisis terhadap kepastian hukum dalam kebijakan pembebasan sanksi administratif di Kota Surabaya tahun 2025 menunjukkan adanya ambiguitas antara konsistensi administratif dan stabilitas norma hukum. Berdasarkan dokumen Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 dan Nomor 40, 88, dan 230 Tahun 2025, terlihat bahwa kebijakan ini dilakukan secara rutin dalam satu tahun anggaran dengan memanfaatkan momentum peringatkan hari besar, seperti menyambut Tahun Baru 2025, Hari Jadi Kota Surabaya ke-732, Hari Kemerdekaan RI ke-80, dan Hari Pahlawan. Secara administratif, kebijakan ini memiliki parameter yang jelas mengenai jenis pajak yang dicakup, yakni PBJT, Pajak Reklame, dan Pajak Air Tanah, serta periode pelaksanaan yang tegas untuk setiap momentum. Namun, frekuensi kebijakan yang repetitif dalam rentang waktu yang berdekatan ini justru dapat mereduksi prediktabilitas hukum. Wajib pajak tidak lagi melihat sanksi administratif sebagai konsekuensi hukum yang pasti, melainkan sebagai variabel ekonomi yang dapat dihindari melalui penundaan pembayaran hingga masa "pemutihan" berikutnya tiba. Kepastian hukum menuntut agar hukum bersifat stabil dan dapat diperkirakan, namun praktik diskresi yang terlampau sering ini berisiko menciptakan ketidakpastian mengenai kapan aturan sanksi dalam Perda benar-benar akan ditegakkan tanpa pengecualian.

Pengulangan kebijakan pembebasan sanksi administratif berpotensi memengaruhi fungsi pencegahan (*deterrence effect*) dalam sistem perpajakan daerah. Berdasarkan *deterrence theory*, kepatuhan wajib pajak berkaitan dengan pertimbangan rasional terhadap kemungkinan penegakan hukum dan konsekuensi finansial atas pelanggaran kewajiban perpajakan.[20] Sanksi administratif dalam kerangka tersebut berfungsi membentuk insentif kepatuhan melalui pemberian konsekuensi atas keterlambatan pembayaran. Namun, pembebasan sanksi yang dilakukan secara berulang dapat mengubah perhitungan wajib pajak terhadap konsekuensi keterlambatan, terutama apabila pemberian fasilitas sebelumnya membentuk ekspektasi mengenai kemungkinan pengampunan pada periode berikutnya.[21]

Mekanisme tersebut dapat dijelaskan lebih lanjut melalui *Slippery Slope Framework*, yang menempatkan kekuasaan otoritas perpajakan (*power of authorities*) dan kepercayaan terhadap otoritas (*trust in authorities*) sebagai dua dimensi pembentuk kepatuhan.

[20] Allingham dan Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis."
[21] Beer dan De Mooij, "Coming Clean on Your Taxes"; Koch dan Müller, "Tax Amnesties and the Insurance Effect."

Kekuasaan otoritas berkaitan dengan kemampuan melakukan pengawasan dan penegakan sanksi yang mendukung kepatuhan melalui mekanisme *enforced compliance*, sedangkan kepercayaan terhadap otoritas berkaitan dengan pembentukan *voluntary compliance*.[22] Dalam kerangka ini, pengulangan pembebasan sanksi administratif berpotensi memengaruhi persepsi wajib pajak mengenai konsistensi penegakan kewajiban perpajakan. Apabila wajib pajak memperkirakan bahwa konsekuensi keterlambatan akan kembali dibebaskan, insentif untuk memenuhi kewajiban tepat waktu dapat berkurang meskipun ketentuan sanksi tetap berlaku secara hukum. Sebaliknya, pembebasan sanksi yang disertai dasar pertimbangan, kriteria penerima, dan mekanisme penegakan yang jelas dapat mendukung persepsi terhadap legitimasi tindakan otoritas perpajakan.

Perubahan ekspektasi tersebut berkaitan dengan risiko *waiting behavior*, yaitu kecenderungan menunda pembayaran untuk memperoleh manfaat dari pembebasan sanksi pada periode berikutnya. Berdasarkan sudut pandang *repeated tax amnesties*, kemungkinan pengampunan yang berulang dapat mengubah insentif kepatuhan karena wajib pajak memperhitungkan manfaat penundaan pembayaran dibandingkan pemenuhan kewajiban pada saat jatuh tempo.[23] Kondisi ini dapat menimbulkan risiko *moral hazard* apabila ekspektasi terhadap pembebasan sanksi mendorong pengambilan keputusan yang meningkatkan ketidakpatuhan.

Dengan demikian, persoalan kepastian hukum dalam kebijakan pembebasan sanksi administratif di Kota Surabaya tahun 2025 berkaitan dengan konsistensi antara pemberlakuan norma sanksi dan pelaksanaan pengecualian melalui kebijakan fiskal. Pengulangan pembebasan sanksi perlu dievaluasi berdasarkan kejelasan dasar pemberian fasilitas, konsistensi penegakan kewajiban, dan perubahan kepatuhan wajib pajak antar periode untuk menilai apakah pelaksanaannya memengaruhi prediktabilitas konsekuensi hukum serta keberlanjutan kepatuhan perpajakan.

2) Keadilan dan Proposionalitas

Evaluasi kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya tahun 2025 menunjukkan adanya persoalan mengenai distribusi manfaat kebijakan antara wajib pajak yang memenuhi kewajiban tepat waktu dan wajib pajak yang mengalami keterlambatan pembayaran. Prinsip horizontal equity menghendaki perlakuan yang setara terhadap wajib pajak dengan kondisi yang sebanding. Dalam penerapannya, penilaian kesetaraan perlu mempertimbangkan karakteristik wajib pajak,

[22] Kirchler dkk., "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework."
[23] Beer dan De Mooij, "Coming Clean on Your Taxes"; Koch dan Müller, "Tax Amnesties and the Insurance Effect."

jenis kewajiban, serta dasar pemberian fasilitas. Berdasarkan Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 serta Nomor 40, 88, dan 230 Tahun 2025, pembebasan sanksi administratif memberikan manfaat finansial berupa penghapusan denda dan/atau bunga kepada wajib pajak yang memenuhi kriteria kebijakan. Sementara itu, wajib pajak yang telah melaksanakan kewajiban tepat waktu tidak memperoleh manfaat pembebasan sanksi karena tidak memiliki kewajiban sanksi yang perlu diselesaikan. Perbedaan tersebut mengindikasikan adanya potensi ketidakseimbangan distributif antara wajib pajak patuh dan wajib pajak tidak patuh, khususnya apabila pemberian fasilitas secara berulang memengaruhi persepsi mengenai manfaat kepatuhan tepat waktu.

Dari perspektif proporsionalitas, perbedaan perlakuan tersebut perlu dinilai berdasarkan hubungan antara tujuan kebijakan dan konsekuensi pelaksanaannya. Pembebasan sanksi administratif merupakan instrumen fiskal yang dapat digunakan untuk mendorong penyelesaian tunggakan dan mengoptimalkan penerimaan daerah. Namun, pencapaian tujuan tersebut perlu diseimbangkan dengan upaya mempertahankan insentif kepatuhan dan perlakuan yang adil terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, proporsionalitas kebijakan berkaitan dengan kejelasan kriteria penerima, batas waktu pemberian fasilitas, frekuensi pelaksanaan, serta kesesuaian manfaat fiskal dengan potensi perubahan perilaku kepatuhan. Pengulangan pembebasan sanksi administratif pada beberapa periode tahun 2025 menjadi dasar untuk mengevaluasi apakah cakupan dan intensitas kebijakan masih sebanding dengan tujuan penyelesaian kewajiban perpajakan.

Berdasarkan pertimbangan tersebut, penelitian ini mengindikasikan adanya potensi ketidakseimbangan distributif dalam pelaksanaan kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya. Indikasi tersebut berkaitan dengan perbedaan manfaat finansial yang diterima wajib pajak berdasarkan status pemenuhan kewajibannya. Meskipun demikian, perbedaan manfaat belum secara langsung menunjukkan adanya pelanggaran prinsip keadilan atau ketidakabsahan kebijakan. Penilaian lebih lanjut memerlukan pemeriksaan terhadap dasar pembedaan perlakuan, tujuan pemberian fasilitas, dan konsekuensinya terhadap kepatuhan wajib pajak. Dengan demikian, evaluasi keadilan dan proporsionalitas diarahkan pada kesesuaian antara tujuan optimalisasi penerimaan daerah, distribusi manfaat kebijakan, dan keberlanjutan kepatuhan dalam penyelenggaraan perpajakan daerah.

3) Perlindungan Hak Wajib Pajak

Analisis terhadap kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya tahun 2025 dari perspektif perlindungan hak wajib pajak (*rights protection*)

menunjukkan adanya tantangan dalam menyeimbangkan antara keterbukaan informasi dan keadilan substantif. Berdasarkan Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 dan Nomor 40, 88, dan 230 Tahun 2025, aspek transparansi dan akses informasi secara formal telah terpenuhi melalui penerbitan regulasi tersebut yang menetapkan periode pelaksanaan secara spesifik pada masing-masing Keputusan Wali Kota tersebut. Dalam hukum administrasi negara, perlindungan hak wajib pajak tidak hanya berhenti pada publikasi peraturan saja, melainkan juga pada jaminan bahwa kebijakan tersebut tidak bersifat diskriminatif. Sebagai subjek hukum yang harus dilindungi, wajib pajak memiliki hak untuk mendapatkan perlakuan yang setara (*equal treatment*). Kebijakan sanksi administratif pajak daerah yang tercantum dalam dokumen Keputusan Wali Kota Surabaya Nomor 355 Tahun 2024 dan Nomor 40, 88, dan 230 tahun 2025 menunjukkan adanya kecenderungan diskriminasi pasif, di mana manfaat ekonomi hanya dinikmati oleh kelompok wajib pajak yang tidak patuh, sementara kelompok wajib pajak patuh yang telah memenuhi kewajibannya dengan tepat waktu justru tidak mendapatkan perlindungan hak atau insentif serupa.

Dalam paradigma hukum pajak modern, wajib pajak harus dipandang sebagai mitra negara yang hak-haknya dilindungi melalui kebijakan fiskal yang berkeadilan. Kebijakan yang terlalu fokus pada pengampunan bagi wajib pajak yang lalai akan berisiko merugikan kelompok wajib pajak patuh karena menciptakan ketimpangan beban ekonomi. Secara yuridis, kebijakan fiskal daerah tidak boleh merugikan kelompok tertentu demi mencapai target penerimaan semata.

Penilaian terhadap aspek perlindungan hak ini menyimpulkan bahwa Pemerintah Kota Surabaya perlu mereformulasi model diskresinya agar tidak menciptakan ketidakadilan distributif. Perlindungan hak wajib pajak yang sejati menuntut adanya keseimbangan. Jika sanksi administratif pajak daerah yang seharusnya menjadi konsekuensi wajib pajak yang melanggar dihapuskan, maka harus ada bentuk apresiasi atau insentif yang layak bagi wajib pajak patuh agar prinsip *non-discrimination* tetap terjaga. Tanpa instrumen penyeimbang, kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah Kota Surabaya tahun 2025 ini menjadi kebijakan yang mencederai hak konstitusional wajib pajak patuh untuk diperlakukan sama di hadapan hukum. Dalam konteks ini, diskresi Wali Kota harus diuji kembali agar tetap berada pada koridor perlindungan hak asasi wajib pajak sebagai subjek hukum utama dalam sistem perpajakan daerah yang demokratis.

d. Diskresi dalam Perspektif Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB)

Kebijakan pembebasan sanksi administratif juga dapat dianalisis dalam kerangka AUPB sebagai parameter legitimasi penggunaan diskresi oleh Pemerintah Daerah.

Dalam hal ini, rasionalitas hukum kebijakan tidak hanya ditentukan oleh kewenangan formal, tetapi juga oleh kesesuaian dengan prinsip-prinsip pemerintahan yang baik.

Dari aspek asas kemanfaatan, kebijakan ini dapat dibenarkan karena bertujuan untuk meningkatkan penerimaan daerah melalui optimalisasi pembayaran tunggakan pajak. Dari aspek asas proporsionalitas, kebijakan ini dapat dianggap rasional apabila pembebasan sanksi diberikan secara terbatas dan tidak menghilangkan kewajiban pokok pajak.

Namun demikian, dari perspektif asas keadilan dan non diskriminasi, kebijakan ini dapat menimbulkan ketimpangan perlakukan antara wajib pajak. Selain itu, dari sisi asas kepastian hukum, kebijakan yang bersifat insidental tanpa pola yang jelas berpotensi menimbulkan ketidakpastian bagi wajib pajak dalam merencanakan kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu, rasionalitas hukum kebijakan ini sangat bergantung pada sejauh mana implementasinya tetap berada dalam koridor AUPB, sehingga tidak menimbulkan penyimpangan dalam praktik penyelenggaraan pemerintahan.

e. Rasionalitas Hukum dalam Perspektif Fungsi Sanksi Administratif

Dalam sistem hukum perpajakan, sanksi administratif memiliki fungsi utama sebagai instrumen penegakan hukum (*law enforcement*) dan pencegah (*deterrence effect*) terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan. Oleh karena itu, kebijakan pembebasan sanksi administratif perlu dianalisis dari perspektif fungsi normatif sanksi itu sendiri.

Secara teoritis, penghapusan sanksi administratif dapat melemahkan fungsi deterrence karena mengurangi konsekuensi hukum atas keterlambatan pembayaran pajak. Hal ini berpotensi menimbulkan *moral hazard*, di mana wajib pajak secara rasional akan memilih untuk menunda pembayaran dengan harapan akan adanya kebijakan pembebasan sanksi di masa mendatang.

Namun demikian, dalam kondisi tertentu, seperti adanya akumulasi tunggakan pajak yang tinggi, pembebasan sanksi dapat berfungsi sebagai strategi penegakan hukum yang bersifat korektif, yaitu mendorong pemulihan kepatuhan wajib pajak secara cepat.

f. Rasionalitas Hukum dalam Perspektif Diskresi sebagai Instrumen Kebijakan Publik

Diskresi pemerintah daerah dalam menetapkan kebijakan pembebasan sanksi administratif dapat dipahami sebagai bagian dari instrumen kebijakan publik dalam menghadapi kondisi tertentu yang tidak sepenuhnya dapat diantisipasi oleh peraturan perundang-undangan. Dalam konteks ini, rasionalitas hukum tidak hanya bersifat normatif, tetapi juga kontekstual.

Penggunaan diskresi menjadi rasional apabila terdapat kebutuhan mendesak (*urgency*), terdapat stagnansi atau penurunan penerimaan pajak, dan diperlukan

intervensi kebijakan untuk mendorong kepatuhan. Secara keseluruhan, rasionalitas hukum kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah tidak dapat dinilai secara independen, melainkan harus dilihat sebagai hasil interaksi antara aspek normatif, tujuan hukum, AUPB, serta fungsi sanksi dalam sistem perpajakan daerah. Kebijakan ini dapat dinilai rasional dalam kerangka kemanfaatan dan efektivitas jangka pendek, namun tetap menyisakan persoalan dalam aspek keadilan dan kepastian hukum yang perlu diperhatikan dalam perumusan kebijakan di masa mendatang.

2. **Pengaruh Kebijakan Pembebasan Sanksi Administratif Pajak Daerah di Kota Surabaya Terhadap Peningkatan Pad Dan Kepatuhan Wajib Pajak**

   a. Analisis Statistik Deskriptif Data Kepatuhan Wajib Pajak

Analisis statistik deskriptif terhadap data pembayaran pajak daerah per wajib pajak per bulan periode 2011-2025 menunjukkan bahwa distribusi nilai pajak bersifat tidak simetris (*positively skewed*). Rata-rata pembayaran pajak sebesar Rp15.052.739 jauh lebih tinggi dibandingkan median Rp450.000, yang mengindikasikan dominasi pembayaran dalam nominal kecil dengan keberadaan sebagian kecil wajib pajak berkontribusi sangat besar. Transformasi logaritma natural menghasilkan distribusi yang lebih stabil, ditunjukkan oleh kesamaan nilai rata-rata dan median.

Dari sisi kepatuhan, rata-rata sebesar 0,75 menunjukkan bahwa sebagian besar wajib pajak telah melakukan pembayaran tepat waktu, meskipun variasi perilaku masih terlihat. Sementara itu, keterlambatan pembayaran relatif rendah secara umum, dengan median 2 hari, namun terdapat *outlier* yang cukup ekstrem.

Tabel 3. Statistik Deskriptif Data Kepatuhan Wajib Pajak

Variabel	Pajak Daerah/WP/ Bulan (Rp)	Log Pajak Daerah/WP/ Bulan	Kepatuhan	Keterlambatan Pembayaran
Mean	15,052,739	13	0.75	11
Median	450,000	13	1	2
Max	35,233,264,575	24	1	1,212
Min	0	0	0	0
St. Dev	312,511,479	3	0.43	88

Sumber: Penulis, 2026

Secara tahunan, rata-rata pembayaran pajak menunjukkan tren meningkat dari Rp2.163.772 (2011) menjadi Rp18.012.975 (2025), meskipun terjadi fluktuasi terutama pada periode 2020-2021. Tingkat kepatuhan berada pada kisaran relatif tinggi (0,72-0,84), dengan penurunan signifikan pada tahun 2021 sebelum kembali meningkat. Adapun keterlambatan pembayaran cenderung menurun dan stabil, meskipun terdapat anomali pada tahun tertentu.

Tabel 4. **Statistik Deskriptif Tahunan Data Kepatuhan Wajib Pajak**

Tahun	Rata-Rata Pajak Daerah/WP/ Bulan	Rata-Rata Log Pajak Daerah/WP/ Bulan	Tingkat Kepatuhan	Rata-rata Keterlambatan
2011	2,163,772	12.35	0.84	17
2012	11,670,552	12.16	0.76	8
2013	14,562,269	12.40	0.77	7
2014	13,602,394	12.81	0.80	6
2015	14,218,355	13.37	0.79	5
2016	14,221,597	13.34	0.79	5
2017	15,891,503	13.48	0.80	4
2018	16,368,268	13.53	0.79	94
2019	16,295,677	13.60	0.75	4
2020	12,541,122	13.19	0.72	3
2021	12,439,020	13.13	0.59	2
2022	15,001,375	13.43	0.68	3
2023	15,728,276	13.60	0.73	3
2024	18,585,137	13.79	0.78	6
2025	18,012,975	13.76	0.77	6

Secara keseluruhan, data menunjukkan bahwa meskipun tingkat kepatuhan wajib pajak relatif tinggi dan nilai pembayaran pajak cenderung meningkat dalam jangka panjang, masih terdapat heterogenitas perilaku pembayaran serta indikasi keterlambatan ekstrem. Temuan ini menjadi dasar empiris untuk analisis lebih lanjut terkait pengaruh kebijakan pembebasan sanksi administratif terhadap kepatuhan wajib pajak.

b. Pemilihan Model Kepatuhan Wajib Pajak dan Profil Struktur Data Panel Penelitian

Model 1 digunakan untuk menganalisis probabilitas kepatuhan wajib pajak pada level objek pajak dengan pendekatan data panel. Model ini bertujuan untuk mengidentifikasi pengaruh kebijakan pembebasan sanksi administratif terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak. Secara spesifik, variabel dependen berupa indikator kepatuhan (1 = patuh, 0 = tidak patuh), sedangkan variabel independen utama adalah dummy kebijakan pemutihan. Model juga mengontrol nilai pokok pajak (dalam logaritma natural), serta memasukkan *entity fixed effects* dan *time fixed effects* untuk mengendalikan heterogenitas individu dan variasi kondisi ekonomi antar waktu.

Secara metodologis, penelitian ini membandingkan dua pendekatan estimasi, yaitu *Conditional Logit* dan Linear *Probability Model* (LPM). Hasil pengujian menunjukkan bahwa *Conditional Logit* mengalami kendala konvergensi serta mengeliminasi sejumlah besar observasi akibat tidak adanya variasi dalam kelompok data. Oleh karena itu, LPM

dipilih sebagai model utama karena mampu mempertahankan seluruh observasi dan menghasilkan estimasi yang lebih stabil.

Selanjutnya, pemilihan model panel dilakukan melalui uji Hausman yang menunjukkan adanya korelasi antara variabel independen dan *error term*, sehingga model *Random Effec*t tidak memenuhi asumsi. Dengan demikian, pendekatan *Fixed Effect* dipilih sebagai estimator yang lebih konsisten. Kombinasi LPM dan *Fixed Effect* memungkinkan pengendalian heterogenitas wajib pajak yang tidak teramati sekaligus menjaga kelengkapan data panel.

Tabel 5. Profil Struktur Data Panel Penelitian

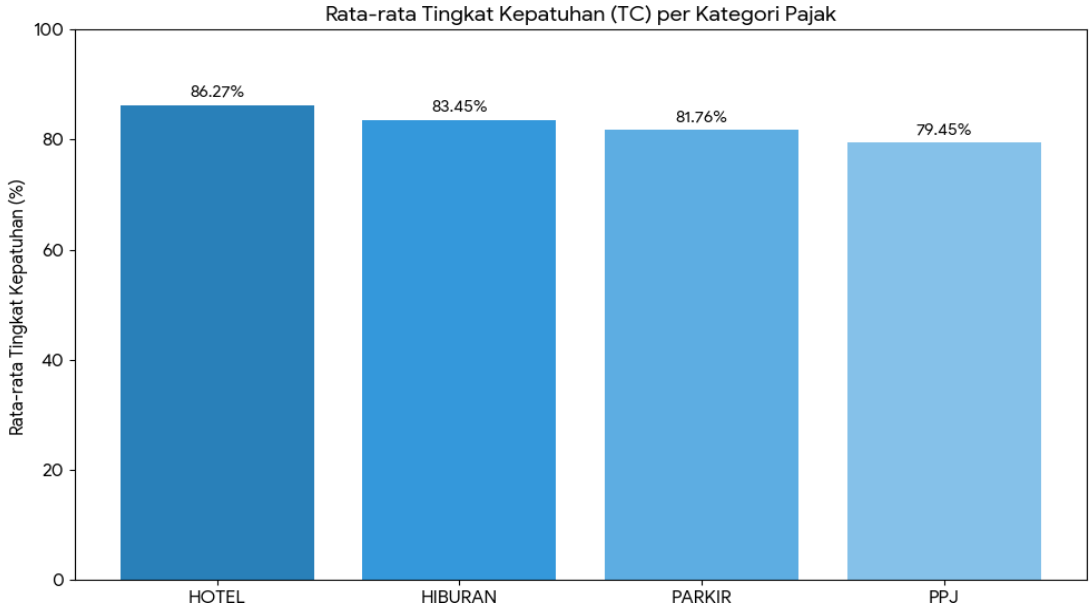
Kategori	Keterangan	Deskripsi
Unit Observasi (NOP)	Jumlah Objek Pajak (n)	6.538 unit
Rentang Waktu	Periode (T)	Januari 2010 - Desember 2025
Interval Waktu	Delta	1 Bulan (Bulanan)
Total Durasi	Span	192 Periode
Identitas Unik		*nop* × *monthly_date*

Data penelitian berbentuk *unbalanced* panel dengan 6.538 objek pajak yang diamati selama 192 periode bulanan. Distribusi observasi menunjukkan variasi durasi pencatatan antar objek pajak, di mana median periode observasi hanya 15 bulan, sementara sebagian kecil objek pajak memiliki riwayat data yang panjang hingga 192 bulan. Karakteristik ini mencerminkan dinamika data administratif riil, di mana objek pajak dapat masuk dan keluar dari sistem pada waktu yang berbeda.

Secara keseluruhan, spesifikasi Model 1 dengan pendekatan LPM *Fixed Effect* dinilai mampu menangkap dinamika perilaku kepatuhan wajib pajak secara lebih komprehensif, sekaligus menyediakan dasar empiris yang kuat untuk analisis lanjutan pada level makro terkait pengaruh kepatuhan terhadap kinerja PAD.

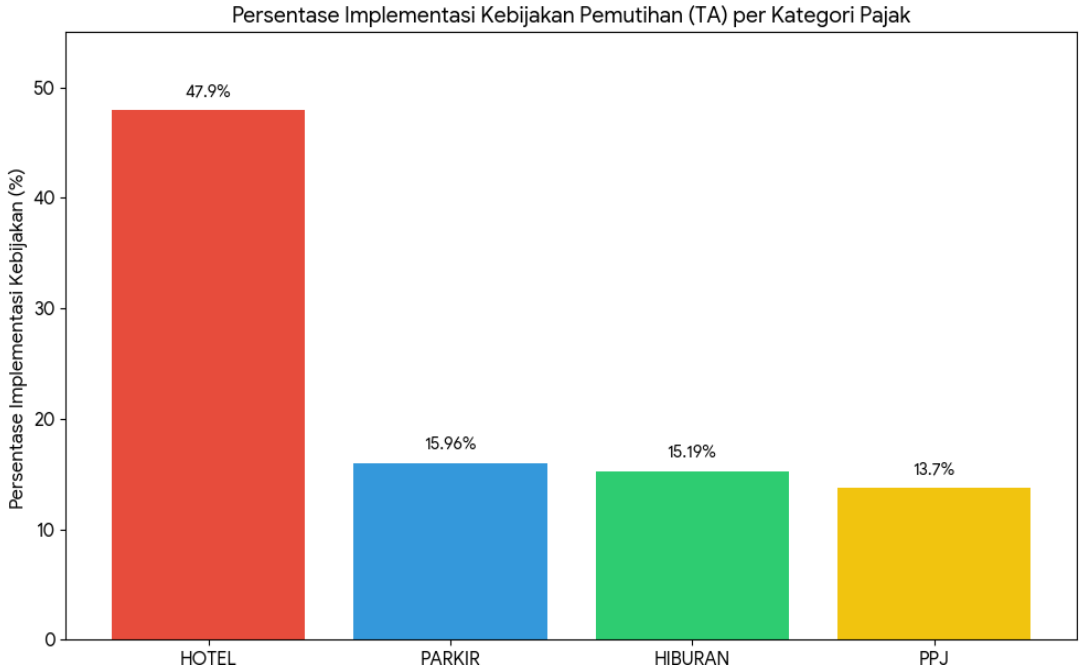
c. Profil Sektoral Kepatuhan dan Implementasi Kebijakan

Sebelum melakukan estimasi lebih lanjut menggunakan model regresi *Fixed Effect*, bagian ini memaparkan karakteristik kepatuhan dan intensitas kebijakan pemutihan pada empat kategori pajak utama di Kota Surabaya yaitu Hiburan, Hotel, Parkir, dan Pajak Penerangan Jalan (PPJ).



Gambar 1. Rata-Rata Tingkat Kepatuhan per Kategori Pajak

Berdasarkan hasil tabulasi silang, tingkat kepatuhan wajib pajak di Kota Surabaya menunjukkan variasi sektoral yang cukup signifikan. Secara rata-rata, tingkat kepatuhan sampel berada pada angka 82,01%. Sektor Hotel mencatatkan tingkat kepatuhan tertinggi sebesar 86,27%, disusul oleh sektor Hiburan (83,45%) dan Parkir (81,76%). Sebaliknya, sektor PPJ memiliki tingkat kepatuhan terendah yakni sebesar 79,45%. Tingginya angka kepatuhan pada sektor Hotel dan Hiburan kemungkinan besar dipengaruhi oleh sistem pengawasan yang lebih ketat dibandingkan sektor lainnya.



Gambar 2. Persentase Implementasi Kebijakan Pemutihan per Kategori Pajak

Analisis terhadap variabel kebijakan menunjukkan adanya perbedaan frekuensi pemberian insentif pembebasan sanksi administratif antar kategori pajak. Temuan paling mencolok terlihat pada sektor Hotel, di mana kebijakan pemutihan diimplementasikan pada 47,90% dari total periode observasi. Hal ini menunjukkan bahwa hampir separuh waktu dalam periode penelitian, wajib pajak hotel berada dalam "payung" kebijakan pengampunan. Sementara itu, sektor PPJ merupakan sektor yang paling jarang mendapatkan kebijakan ini, yakni hanya sebesar 13,70%.

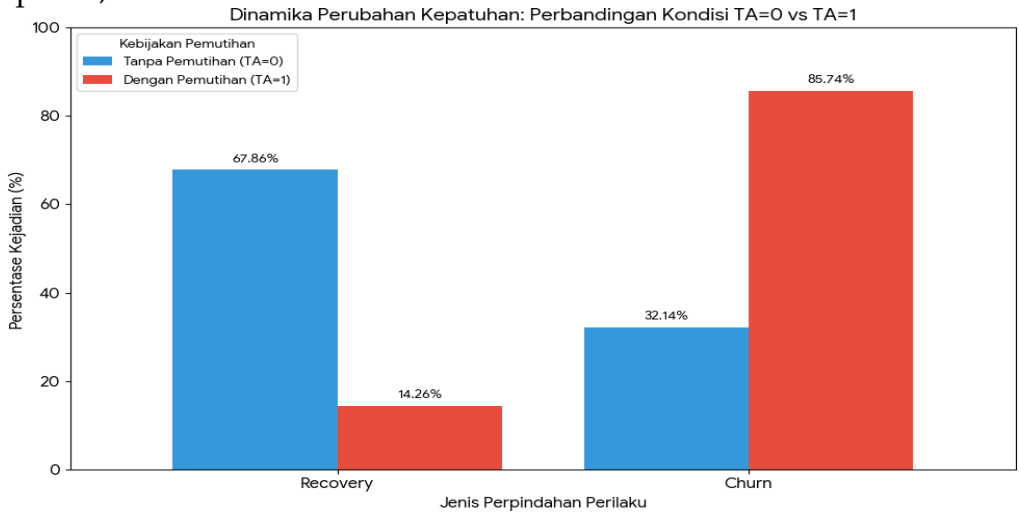
d. Analisis Dinamika Perubahan Perilaku Wajib Pajak (Transition Analysis)

Untuk memahami mekanisme *moral hazard* secara lebih mendalam, penelitian ini melakukan analisis transisi perilaku guna mengamati bagaimana NOP individu berpindah status dari patuh ke tidak patuh (*churn*) atau sebaliknya (*recovery*) akibat adanya kebijakan pemutihan sanksi administratif. Analisis ini memberikan gambaran dinamis yang tidak tertangkap hanya melalui angka rata-rata kepatuhan sektoral.

Tabel 6. Matriks Transisi Perilaku Strategis (*Churning Behavior)*

Jenis Perpindahan Perilaku	Tanpa Pemutihan (TA=0)	Dengan Pemutihan (TA=1)	Total Kejadian
Recovery (0 to1)	16.589 (67,86%)	1.534 (14,26%)	18.123
Churn (1 to 0)	7.858 (32,14%)	9.222 (85,74%)	17.080
Total Transmisi	24.447 (100%)	10,756 (100%)	35.203

Tabel 6 menyajikan matriks transisi yang membandingkan perubahan perilaku pada saat kebijakan pemutihan berlaku (TA=1) dan saat kebijakan tidak berlaku (TA=0). Temuan utama menunjukkan bahwa kebijakan pemutihan sanksi memicu lonjakan signifikan pada angka *Churn* (perpindahan dari patuh menjadi tidak patuh). Pada periode normal tanpa pemutihan, tingkat *churn* hanya tercatat sebesar 32,14%. Namun, saat kebijakan pemutihan diimplementasikan, angka ini melonjak drastis hingga mencapai 85,74%.



Gambar 3. Dinamika Perubahan Kepatuhan Wajib Pajak

Lonjakan sebesar 53,6% ini merupakan bukti empiris kuat adanya perilaku strategis atau *moral hazard*. Wajib pajak yang pada periode sebelumnya memiliki rekam jejak patuh justru memilih untuk melepaskan kepatuhannya (menunda pembayaran) tepat pada saat kebijakan pemutihan diumumkan. Hal ini mengonfirmasi bahwa wajib pajak di Kota Surabaya memiliki literasi kebijakan yang cukup tinggi untuk melakukan kalkulasi untung-rugi (*cost-benefit analysis*) terhadap denda administratif.

Analisis ini juga mengungkap fenomena kontraintuitif pada angka *recovery* (perpindahan dari tidak patuh menjadi patuh). Secara teoritis, kebijakan *pemutihan* seharusnya mempermudah wajib pajak yang menunggak untuk kembali patuh. Namun, data menunjukkan bahwa angka *recovery* justru lebih tinggi pada saat tidak ada pemutihan (67,86%) dibandingkan saat ada pemutihan (14,26%).

Kondisi ini mengindikasikan bahwa tanpa adanya pemutihan, wajib pajak merasa terbebani oleh sanksi administratif yang terus berjalan (akumulatif), sehingga mereka terdorong untuk segera melakukan pelunasan guna menghentikan beban denda. Sebaliknya, saat pemutihan rutin dilakukan, dorongan untuk segera kembali patuh melemah karena wajib pajak merasa "aman" menunda pembayaran hingga periode pemutihan berikutnya.

Tabel 7. Statistik Frekuensi Perubahan Perilaku Kepatuhan

Variabel	Jumlah Observasi	Rata-Rata (Mean)	Standar Deviasi	Min	Maks
Frekuensi Perpindahan (num_switches)	333.293	12,91	13,38	0	80

Hasil statistik di atas memberikan gambaran kuantitatif mengenai seberapa sering Wajib Pajak di Surabaya mengubah status kepatuhannya (dari patuh ke tidak patuh atau sebaliknya) selama periode pengamatan.

Rata-rata perubahan perilaku sebesar 12,91 kali menunjukkan bahwa kepatuhan di Kota Surabaya tidak bersifat statis. Angka ini mencerminkan adanya ketidakpastian perilaku yang cukup tinggi. Wajib pajak tidak sekadar "selalu patuh" atau "selalu membangkang," tetapi sering melakukan penyesuaian status pembayaran mereka, yang kemungkinan besar dipicu oleh faktor eksternal seperti pengumuman kebijakan pemutihan sanksi.

Nilai maksimum sebesar 80 kali perpindahan perilaku (dalam rentang 192 bulan) sangatlah ekstrem. Hal ini mengidentifikasi adanya kelompok wajib pajak yang sangat

oportunistik. Mereka berpindah status hampir setiap dua atau tiga bulan sekali. Kelompok ini kemungkinan besar memantau celah regulasi dengan sangat ketat dan hanya melakukan pembayaran saat dirasa paling menguntungkan (misalnya hanya saat ada pemutihan), lalu segera kembali tidak patuh setelah masa insentif berakhir.

e. Hasil Regresi Model Kepatuhan Wajib Pajak

Hasil regresi Model 1 menggunakan pendekatan LPM dengan *Fixed Effect* menunjukkan bahwa model secara keseluruhan signifikan secara statistik yang ditunjukkan oleh nilai Prob > F sebesar 0,0000. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel independen yang digunakan dalam model secara simultan berpengaruh terhadap probabilitas kepatuhan wajib pajak. Selain itu, nilai p-*value* 0,0000 yang ditunjukkan dalam F-test (all u_i = 0) mengonfirmasi bahwa penggunaan model panel lebih baik daripada OLS biasa. Nilai rho sebesar 0,3355 menunjukkan bahwa sekitar 33,55% variasi kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh karakteristik individu yang tidak teramati. Hal ini memperkuat justifikasi penggunaan model *Fixed Effect,* karena mampu mengontrol heterogenitas antar wajib pajak yang bersifat tetap sepanjang waktu. Angka ini mengonfirmasi argumen Nguyen (2022) dan Surugiu et al. (2025) bahwa faktor non-ekonomi dan identitas wajib pajak memegang peranan krusial dalam keputusan fiskal. Hasil ini ditunjukkan pada tabel 8.

Tabel 8. Hasil Regresi *Fixed Effects* Model 1

Variabel	Koefisien	Std. Error	t	Prob.	95% CI
ta_indicator	-0.4799	0.0014	-333.00	0.000	-0.4827 s.d. -0.4771
ln_pokok	0.0689	0.0007	96.66	0.000	0.0675 s.d. 0.0703
Konstanta	0.0126	0.0093	1.36	0.175	-0.0056 s.d. 0.0308

Bukti paling nyata dari heterogenitas perilaku ini terlihat pada statistik transisi dan volatilitas. Angka *churn* (pindah dari patuh ke tidak patuh) melonjak drastis dari 32,14% pada masa normal menjadi 85,74% saat pemutihan berlangsung. Temuan mengenai rata-rata perpindahan status (*switching*) sebanyak 12,91 kali, dengan angka ekstrem hingga 80 kali, mengidentifikasi adanya profil wajib pajak oportunistik. Kelompok ini secara aktif memantau regulasi untuk melakukan penundaan strategis. Sebagaimana dikemukakan dalam teori keadilan oleh Sayidah et al. (2020), jika kelompok oportunistik ini terus diberikan pengampunan, maka rasakeadilan wajib pajak yang patuh akan tergerus, yang pada gilirannya akan merusak basis kepatuhan sukarela secara permanen.

Variabel kebijakan pembebasan sanksi administratif (ta_indicator) memiliki koefisien sebesar -0,4798 dan signifikan pada tingkat signifikansi 1%. Hasil ini menunjukkan bahwa penerapan kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah justru menurunkan probabilitas kepatuhan wajib pajak sebesar 47,9%. Temuan ini

mengindikasikan adanya fenomena *moral hazard*, dimana wajib pajak cenderung menunda kewajiban perpajakannya dengan harapan akan adanya kebijakan penghapusan sanksi di masa mendatang. Dari perspektif perilaku, kondisi ini menunjukkan bahwa kebijakan yang bersifat insentif jangka pendek tanpa diimbangi dengan penguatan penegakan hukum dapat menciptakan ekspektasi negatif di kalangan wajib pajak. Wajib pajak menjadi kurang terdorong untuk patuh secara sukarela karena adanya peluang untuk mendapatkan keringanan di kemudian hari.

Penurunan kepatuhan ini memberikan bukti empiris yang kuat mengenai fenomena *moral hazard*. Temuan ini sejalan dengan tesis Juanda et al. (2022) yang menekankan bahwa ekspektasi wajib pajak terhadap adanya pengampunan pajak (*tax amnesty*) di masa depan merupakan faktor determinan utama yang menurunkan niat patuh saat ini. Di Surabaya, kebijakan pemutihan yang diimplementasikan secara rutin, terutama pada sektor Hotel yang mencapai frekuensi 47,90%, telah membangun memori kolektif bahwa penundaan pembayaran pajak tidak akan berujung pada beban denda permanen.

Hal ini dipertegas oleh Indradi (2023) dan Parinduri et al. (2020) yang menyatakan bahwa kebijakan pengampunan yang berulang (*repeated amnesties*) justru menciptakan *compliance decay* (peluruhan kepatuhan) dalam jangka panjang. Wajib pajak secara strategis memanfaatkan "celah waktu" untuk menunda kewajiban, mengubah kebijakan yang semula merupakan instrumen pembersihan piutang darurat menjadi sebuah "fasilitas rutin" yang menginsentifkan ketidakpatuhan. Perbedaan hasil dengan Kurnia & Amalia (2023) di Makassar, yang menemukan pengaruh positif, kemungkinan besar disebabkan oleh perbedaan metodologi dimana data panel Surabaya menangkap perilaku tindakan riil (*actual behavior*) secara historis, sementara data survei cenderung menangkap persepsi psikologis sesaat.

Sementara itu, variabel logaritma nilai pokok pajak (In_pokok) menunjukkan koefisien positif sebesar 0,0688 dan signifikan pada tingkat 1%. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar nilai pokok pajak yang dimiliki oleh wajib pajak, semakin tinggi tingkat kepatuhannya. Temuan ini dapat dijelaskan melalui adanya pengawasan yang lebih ketat terhadap wajib pajak dengan nilai transaksi yang besar serta kapasitas administrasi yang lebih baik dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Secara keseluruhan, hasil Model 1 menunjukkan bahwa kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah memiliki dampak negatif terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak, yang selanjutnya menjadi dasar pada Model 2 terkait implikasinya terhadap kinerja fiskal daerah.

f. Analisis Statistik Deskriptif Data Realisasi PAD

Analisis statistik deskriptif terhadap variabel Pendapatan Asli Daerah (PAD), Produk Domestik Regional Bruto atas dasar harga konstan (PDRB ADHK), dan jumlah wajib pajak menunjukkan bahwa kinerja fiskal Kota Surabaya selama periode penelitian mengalami dinamika yang cukup signifikan. Nilai rata-rata PAD tercatat sebesar Rp4,50 triliun dengan median Rp4,73 triliun, yang mengindikasikan distribusi data yang relatif seimbang tanpa distorsi ekstrem. Namun demikian, nilai standar deviasi sebesar Rp1,49 triliun menunjukkan adanya fluktuasi penerimaan yang cukup tinggi.

Pada sisi aktivitas ekonomi, PDRB ADHK memiliki rata-rata sebesar Rp375,18 triliun dengan tren pertumbuhan yang stabil, mencerminkan posisi Kota Surabaya sebagai pusat ekonomi regional. Sementara itu, jumlah wajib pajak menunjukkan rata-rata 6.834 wajib pajak dengan kecenderungan meningkat, yang mengindikasikan adanya perluasan basis pemajakan.

Tabel 9. Statistik Deskriptif Data Tren PAD

Variabel	PAD (Rupiah)	PDRB ADHK (Rupiah)	Jumlah Wajib Pajak
Mean	4,497,383,453,668	375,179,172,666,667	6,834
Median	4,727,280,629,669	387,303,940,000,000	6,298
Max	7,336,473,180,444	513,934,510,000,000	9,937
Min	1,886,514,301,581	247,686,650,000,000	4,025
St. Dev	1,487,019,134,349	79,865,875,568,554	2,085

Secara temporal, PAD Kota Surabaya menunjukkan tren meningkat dari Rp1,89 triliun pada tahun 2011 menjadi Rp7,34 triliun pada tahun 2025, meskipun pertumbuhannya bersifat fluktuatif. Beberapa periode menunjukkan pertumbuhan tinggi, sementara kontraksi terjadi pada tahun 2020 akibat dampak pandemi.

Tabel 10. Statistik Realisasi PAD Kota Surabaya Tahunan

Tahun	PAD (Rupiah)	Growth PAD (%)
2011	1,886,514,301,581	108%
2012	2,279,613,848,833	21%
2013	2,791,580,050,710	22%
2014	3,305,777,728,078	18%
2015	4,035,649,478,398	22%
2016	4,090,206,769,388	1%
2017	5,161,844,571,172	26%
2018	4,973,031,004,727	-4%
2019	5,381,920,253,810	8%
2020	4,289,960,292,373	-20%
2021	4,727,280,629,669	10%

2022	5,314,695,257,794	12%
2023	5,771,818,530,452	9%
2024	6,114,385,907,598	6%
2025	7,336,473,180,444	20%

PDRB ADHK juga menunjukkan tren peningkatan yang relatif stabil dengan pertumbuhan tahunan berkisar 6-7%, kecuali kontraksi pada tahun 2020.

Tabel 11. Statistik PDRB ADHK Kota Surabaya Tahunan

Tahun	PDRB ADHK (Rupiah)	Growth PDRB ADHK (%)
2011	247,686,650,000,000	7%
2012	265,892,080,000,000	7%
2013	286,050,730,000,000	8%
2014	305,947,580,000,000	7%
2015	324,215,170,000,000	6%
2016	343,652,600,000,000	6%
2017	364,714,820,000,000	6%
2018	387,303,940,000,000	6%
2019	410,879,310,000,000	6%
2020	390,936,420,000,000	-5%
2021	407,725,830,000,000	4%
2022	434,268,340,000,000	7%
2023	459,030,720,000,000	6%
2024	485,448,890,000,000	6%
2025	513,934,510,000,000	6%

Jumlah wajib pajak juga mengalami peningkatan signifikan dari 4.025 (2011) menjadi 9.937 (2025), yang mencerminkan perluasan basis pemajakan.

Tabel 12. Statistik Jumlah Wajib Pajak Kota Surabaya Tahunan

Tahun	Jumlah Wajib Pajak	Growth PAD (%)
2011	4025	22%
2012	4293	7%
2013	4393	2%
2014	4770	9%
2015	5195	9%
2016	5632	8%
2017	5877	4%
2018	6298	7%
2019	8395	33%
2020	8202	-2%
2021	8451	3%

2022	8749	4%
2023	9277	6%
2024	9013	-3%
2025	9937	10%

Rasio PAD terhadap PDRB menunjukkan tren meningkat dari 0,76% (2011) menjadi 1,43% (2025), yang mengindikasikan peningkatan kemampuan pemerintah daerah dalam mengkonversi potensi ekonomi menjadi penerimaan fiskal.

Tabel 13. Rasio PAD/PDRB Kota Surabaya Tahunan

Tahun	PAD (Rupiah)	PDRB ADHK (Rupiah)	Rasio PAD/PDRB (%)
2011	1,886,514,301,581	247,686,650,000,000	0.76%
2012	2,279,613,848,833	265,892,080,000,000	0.86%
2013	2,791,580,050,710	286,050,730,000,000	0.98%
2014	3,305,777,728,078	305,947,580,000,000	1.08%
2015	4,035,649,478,398	324,215,170,000,000	1.24%
2016	4,090,206,769,388	343,652,600,000,000	1.19%
2017	5,161,844,571,172	364,714,820,000,000	1.42%
2018	4,973,031,004,727	387,303,940,000,000	1.28%
2019	5,381,920,253,810	410,879,310,000,000	1.31%
2020	4,289,960,292,373	390,936,420,000,000	1.10%
2021	4,727,280,629,669	407,725,830,000,000	1.16%
2022	5,314,695,257,794	434,268,340,000,000	1.22%
2023	5,771,818,530,452	459,030,720,000,000	1.26%
2024	6,114,385,907,598	485,448,890,000,000	1.26%
2025	7,336,473,180,444	513,934,510,000,000	1.43%

Secara keseluruhan, temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan PAD Kota Surabaya berjalan seiring dengan pertumbuhan ekonomi dan perluasan basis pajak. Selain faktor ekonomi, kinerja penerimaan daerah juga dipengaruhi oleh efektivitas kebijakan dan pengelolaan perpajakan daerah, yang tercermin dari meningkatnya rasio PAD terhadap PDRB dalam jangka panjang.

g. Pengembangan Model dan Hasil Regresi Model Kinerja PAD

Analisis pada Model 2 bertujuan untuk menguji bagaimana perubahan perilaku kepatuhan wajib pajak pada level mikro (Model 1) memengaruhi kinerja Pendapatan Asli Daerah (PAD) pada level makro. Integrasi kedua model dilakukan melalui pendekatan agregasi probabilitas kepatuhan wajib pajak, di mana hasil prediksi kepatuhan individu diakumulasi menjadi jumlah wajib pajak patuh (*predicted tax payers*) sebagai variabel penghubung (*bridging variable*) antara level mikro dan makro. Secara matematis, agregasi tersebut dirumuskan sebagai:

$$TP_t = \sum_{i=1}^{n} TC_{it}$$

Pendekatan ini mencerminkan mekanisme transmisi bahwa perubahan perilaku individu akan terakumulasi dan berdampak pada kapasitas fiskal daerah.

Model empiris diestimasi menggunakan metode *Two Stage Least Squares* (2SLS) untuk mengatasi potensi endogenitas, dengan spesifikasi sebagai berikut:

$$I(PAD)t = \gamma 0 + \gamma 1 TPt + \gamma 2 TA_Freqt + \gamma 3 (TA_Freqt)^2 + \gamma 4 In(GDPt) + \mu t$$

dimana:

TPt : Jumlah pembayar pajak hasil prediksi dari Model 1 (Variabel Instrumen/Mediasi)

TA_Freqt : Frekuensi atau intensitas kebijakan pemutihan di tahun tersebut.

TA_Freqt^2 : Variabel Kuadratik

γ4ln(GDPt) : Variabel kontrol pertumbuhan ekonomi

Adapun hasil regresi *fixed effects* pada model 2 ditunjukkan pada tabel berikut:

Tabel 14. Hasil Regresi *Fixed Effects* Model 12

Variabel	**Koefisien**	**Robust Std. Error**	**t**	**Prob.**	**95% CI**
TP_per_1000	0.0755	0.0231	3.27	0.007	0.0247 s.d. 0.1263
ta_freq	-1.9293	1.0682	-1.81	0.098	-4.2804 s.d. 0.4219
ta_freq2	4.6028	1.3167	3.50	0.005	1.7047 s.d. 7.5009
ln_gdp	0.1179	0.7119	0.17	0.871	-1.4490 s.d. 1.6849
Konstanta	26.3095	8.5986	3.06	0.011	7.3842 s.d. 45.2348

Hasil estimasi menunjukkan bahwa jumlah wajib pajak patuh (TP_per_1000) berpengaruh positif dan signifikan terhadap PAD pada tingkat 1%. Secara kuantitatif, peningkatan 1.000 wajib pajak patuh berkontribusi terhadap kenaikan PAD sebesar 7,54%. Temuan ini mengonfirmasi adanya mekanisme transmisi dari level mikro ke makro, di mana peningkatan kepatuhan individu secara agregat mampu memperkuat kapasitas fiskal daerah.

Sementara itu, variabel frekuensi kebijakan pembebasan sanksi administratif (TA_freq) menunjukkan koefisien negatif, sedangkan variabel kuadratnya (TA_freq^2) berkoefisien positif dan signifikan. Pola ini mengindikasikan hubungan non-linear berbentuk *U-shaped*, yang menunjukkan bahwa pada tahap awal kebijakan cenderung menurunkan PAD akibat perilaku menunggu (*waiting behavior*), namun dalam jangka panjang dapat meningkatkan penerimaan melalui pencairan tunggakan pajak. Meskipun demikian, peningkatan tersebut lebih mencerminkan efek teknis (*backlog collection*)

dibandingkan peningkatan kepatuhan yang berkelanjutan, sehingga mengindikasikan potensi moral hazard.

Variabel PDRB tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap PAD, yang mengindikasikan bahwa faktor perilaku kepatuhan lebih dominan dibandingkan faktor makroekonomi dalam menentukan kinerja penerimaan daerah.

Hasil uji autokorelasi menggunakan Durbin-Watson menunjukkan nilai sebesar 1,7759, yang berada di sekitar angka 2, sehingga dapat disimpulkan bahwa model tidak mengalami masalah autokorelasi yang serius dan estimasi yang dihasilkan bersifat BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*).

Secara keseluruhan, temuan ini menegaskan bahwa kebijakan perpajakan yang memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak memiliki implikasi signifikan terhadap kinerja fiskal daerah. Oleh karena itu, kebijakan pembebasan sanksi administratif perlu dirancang secara hati-hati dan tidak dilakukan secara rutin untuk menghindari risiko *moral hazard* yang dapat menurunkan efektivitas penerimaan daerah dalam jangka panjang.

CONCLUSION

Kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah di Kota Surabaya pada prinsipnya memiliki dasar hukum yang sah karena merupakan bentuk pelaksanaan kewenangan atribusi dan delegasi Pemerintah Daerah dalam pengelolaan pajak daerah dimana kebijakan insentif fiskal yang diberikan berupa pembebasan sanksi administratif pajak daerah merupakan bagian integral dari pengelolaan pajak daerah itu sendiri. Kebijakan tersebut sejalan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memberikan ruang bagi Pemerintah Daerah untuk menetapkan kebijakan fiskal dalam rangka optimalisasi penerimaan daerah. Namun demikian, jika dilihat dari perspektif AUPB, kebijakan ini masih menghadapi tantangan hukum dalam aspek keadilan dan kepastian hukum. Pemberian pembebasan sanksi administratif secara berulang berpotensi menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang telah patuh, serta menciptakan ekspektasi adanya kebijakan serupa di masa mendatang. Kondisi ini dapat mengurangi efektivitas norma hukum sebagai instrumen pengendalian perilaku wajib pajak. Dengan demikian, meskipun secara formal kebijakan tersebut dianggap sah, namun diperlukan penguatan desain kebijakan secara substantif untuk memenuhi prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan dalam sistem perpajakan daerah.

Kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah menunjukkan pengaruh yang kompleks terhadap kepatuhan wajib pajak dan penerimaan PAD. Pada level mikro, hasil regresi pada Model 1 menggunakan pendekatan *Linear Probability Model* (LPM)

dengan *Fixed Effect* menunjukkan bahwa variabel kebijakan pembebasan sanksi administratif pajak daerah memiliki koefisien sebesar -0,4798 dan signifikan pada tingkat 1% (*p-value* < 0,01). Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan tersebut menurunkan probabilitas kepatuhan wajib pajak sebesar 47,98% yang mengindikasikan adanya fenomena *moral hazard*, di mana wajib pajak cenderung menunda pembayaran dengan harapan akan memperoleh kebijakan serupa di masa mendatang. Selain itu, variabel logaritma nilai pokok pajak (In_pokok) memiliki koefisien sebesar 0,0688 dan signifikan pada tingkat 1% yang menunjukkan bahwa semakin besar nilai pokok pajak maka semakin tinggi tingkat kepatuhan wajib pajak. Hal ini mengindikasikan adanya pengaruh faktor kapasitas ekonomi dan intensitas pengawasan terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak. Sementara itu pada level makro, hasil regresi pada Model 2 menunjukkan bahwa variabel jumlah wajib pajak patuh (TP_per_1000) memiliki koefisien sebesar 0,0754 dan signifikan pada tingkat 1%, yang berarti bahwa setiap peningkatan 1000 wajib pajak patuh akan meningkatkan PAD sebesar 7,54%. Temuan ini mengonfirmasi adanya mekanisme transmisi dari perilaku kepatuhan individu ke kinerja fiskal daerah. Selanjutnya, variabel frekuensi kebijakan pembebasan sanksi administratif (TA_Freq) memiliki koefisien sebesar -1,929 dan signifikan pada tingkat 10%, sedangkan variabel kuadratnya (TA_Freq2) memiliki koefisien sebesar 4,602 dan signifikan pada tingkat 1%. Hasil ini menunjukkan adanya hubungan non-linear berbentuk U-shaped, di mana pada tahap awal, kebijakan berdampak negatif terhadap PAD, namun dalam jangka panjang justru memberikan dampak positif terhadap penerimaan PAD. Secara keseluruhan, hasil penelitian menunjukkan bahwa kebijakan pembebasan sanksi administratif memiliki dampak ambivalen, yaitu menurunkan kepatuhan wajib pajak dalam jangka pendek, namun tetap berpotensi meningkatkan penerimaan daerah apabila diimplementasikan secara tepat dan dalam frekuensi yang terukur.

REFERENCES

Adam Setiawan & Sri Hajati, 2021, "Keadilan dalam Pemungutan Pajak Daerah", *Jurnal Hukum UNAIR*

Aimatul Millah, 2024, "Kebijakan Pemberian Insentif Fiskal Pajak Daerah dan Retribusi Daerah berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah", *Tesis Fakultas Hukum Universitas Airlangga Surabaya*

Andrea Angeli, dkk., 2023 "Tax evasion and tax amnesties in regional taxation", *Economia Politica*, Vol. 40

Arie Pratama dan Kamaruzzaman Muhammad, 2025, "Optimizing Tax Compliance: Understanding the Link Between Company Tax Administration and Tax Avoidance," *Economies* 13, no. 7

Christian Koch dan Cornelius Müller, 2024, "Tax amnesties and the insurance effect: An experimental study", *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, Vol. 108

Effendie, 2023, *Keuangan Negara: Suatu Tinjauan Komprehensif dan Terpadu*, Surabaya: Airlangga University Press.

Emanuel Sujatmoko, 2017, "Hak Wajib Pajak dalam Prosedur Keberatan Pajak Daerah", *Jurnal Yuridika*, Vol. 32 No. 3.

Emanuel Sujatmoko, 2017, "Prinsip Kepastian Hukum dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah", *Yuridika*, Vol. 32 No. 2.

Emanuel Sujatmoko, 2018, "Prinsip Legalitas dalam Pemungutan Pajak Daerah", *Yuridika*, Vol. 33 No. 1.

Emanuel Sujatmoko, 2021, "Keadilan dalam Sistem Perpajakan Daerah", *Jurnal Hukum dan Peradilan*.

Hadi Subhan, 2012, *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan*, Jakarta: Kencana.

Hesty Winanda Sari, 2025, "Persepsi Wajib Pajak Orang Pribadi atas Kebijakan Tax Amnesty dan Perannya dalam Memotivasi Kepatuhan Wajib Pajak", *Tesis Universitas Airlangga Surabaya*

Iman Prihandono, 2022, "Kebijakan Fiskal Daerah dan Daya Saing Ekonomi", *Jurnal Hukum UNAIR*.

James Alm, dkk., 2023, "Nudges, Boosts, and Sludge: Using New Behavioral Approaches to Improve Tax Compliance," *Economies* 11, no. 9

Kurnia dan Diza Amalia, 2023, "Effect of Tax Morale, Tax Sanctions, and Tax Amnesty Policy on Taxpayer Compliance", *JASa (Jurnal Akuntansi, Audit dan Sistem Informasi Akuntansi)*, Vol. 7, No. 2

Laura Evalina Paramon, 2022, "Pengaruh Tax Amnesty dan Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak", *Tesis Universitas Airlangga Surabaya*

M. R. Maulana, 2022, "Efektivitas Pemberian Insentif Pemutihan Pajak Kendaraan Bermotor terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di Provinsi Jawa Timur", *Jurnal Akuntansi dan Pajak Universitas Airlangga*, Vol. 23, No. 1.

Mana Luksamee-Arunothai dkk., 2026, "Fiscal Regressivity and Allocative Inefficiency: The Economic Cost of Thailand's 2024 Wine Tax Reform," *Economies* 14, no. 1

Marius-Răzvan Surugiu, dkk., 2025, "Tax Compliance Pattern Analysis: A Survey-Based Approach," *International Journal of Financial Studies* 13, no. 1,

Moch. Bakri, 2019, "*Hak-Hak Wajib Pajak dalam Perspektif Perlindungan Hukum"*, Jurnal Yuridika UNAIR.

Moch. Bakri, 2023, "Analisis Yuridis Fiskal Daerah Surabaya", *Jurnal Hukum UNAIR*.

Moch. Bakri, 2023, "Dinamika Insentif Pajak dan Kepatuhan Hukum", *Jurnal Hukum dan Kebijakan Publik UNAIR*.

N. Sayidah, 2018, *Metodologi Penelitian: Disertai dengan Teknik Pengolahan Data dengan SPSS*, Edisi 1, Sidoarjo: Zifatama Jawara.

Nur Sayidah dkk, 2020, "Analisis Keadilan Pajak dan Moral Hazard dalam Kebijakan Pemutihan", *Jurnal Akuntansi dan Ekonomi Universitas Airlangga*.

Nur Sayidah, 2018, "Teori Kepatuhan Berbasis Deterrence dan Psikologi", *Jurnal Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga*.

Nur Sayidah, dkk., 2020, "The Justice of Tax Amnesty and Tax Compliance: Empirical Study in Indonesia", *International Journal of Financial Research*, Vol. 11, No. 6

Nurul Barizah, 2018, *Penegakan Hukum dalam Perspektif Kepatuhan Masyarakat*, Surabaya: Airlangga University Press

Peter Mahmud Marzuki, 2021, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana.

Philipus M. Hadjon, 2011, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.

Rizka Elvira Parinduri, dkk., 2020, "Effect of Tax Amnesty and Government Expenditures on Economic Growth in Indonesia", *International Journal of Research and Review*, Vol. 7, No. 11

Sera Alipia dan Mohamad Luhur Hambali, 2023, "Analisis Efektivitas Kebijakan Insentif Fiskal atas Pajak Kendaraan Bermotor dalam Perspektif Wajib Pajak di Provinsi DKI Jakarta", *JIIP (Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan),* Vol. 6, No. 11

Serap Püren, 2024, "A Qualitative Study on the Tax Amnesty Perception of Income Taxpayers: The Case of Türkiye", *International Journal of Public Finance*, Vol. 9, No. 2

Siahaan, Marihot P., 2016, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Jakarta: Rajawali Pers

Sulistyowati Irianto, 2012, *Praktik Penelitian Hukum: Sosio-legal*, Jakarta, Yayasan Obor Indonesia

Thu Hien Nguyen, 2022, "The Impact of Non-Economic Factors on Voluntary Tax Compliance Behavior: A Case Study of SMEs in Vietnam," *Economies* 10, no. 8

Utari Silmi Latifah, 2025, "Pengaruh Kepatuhan Pembayaran Pajak dengan Sistem Self Assessment pada Masyarakat Indonesia," *Jurnal Hukum Lex Generalis* 6, no. 8.