

Aktivitas Pengawasan Pajak dan Tingkat Kepatuhan: Studi Kasus Wajib Pajak PPN di Indonesia

Dhian Adhetya Safitra^α dan Sartika Djamaluddin^β

^α Email: dhian.safitra@gmail.com

^β sartika.djamaluddin@gmail.com

^{αβ} Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik, Universitas Indonesia, Jalan Salemba Raya IV No 4 Jakarta Pusat, 10430

Riwayat artikel:

- Diterima 30 April 2019
- Direvisi 23 Juli 2020
- Disetujui 6 Agustus 2020
- Tersedia online 8 Oktober 2020

Abstract

This study aims to determine whether the tax authorities' supervisory activities such as audits, sanctions, sending notification letter, sending letters of verification (Request Letter Explanation of Data and Information) and implementation of Tax e-Invoice affect the level of taxpayer compliance registered with the Administration of Value Added Tax (VAT) in Indonesia or those that have been confirmed as Taxable Entrepreneurs (PKP). Variables are developed from the economic of crime theory used in the context of taxation by Allingham and Sandmo (1972). The data used in this study is the data of all taxpayers in Indonesia with PKP status in the period of 2013 to 2017 obtained from the Ministry of Finance. From this study found interesting results that not all policies that increase compliance carried out by the tax authorities increase tax compliance. The notification letter and the verification letters reduces the possibility of compliance, while the Tax e-Invoice, Audit, and sanction increase the probability of compliance with PKP. For this result, the Directorate General of Taxes needs to evaluate the effectiveness of the implementation of the policy of giving notification and / or requests for clarification.

Keywords:

Pajak, Pajak Pertambahan Nilai, Kepatuhan Pajak

JEL Classification :

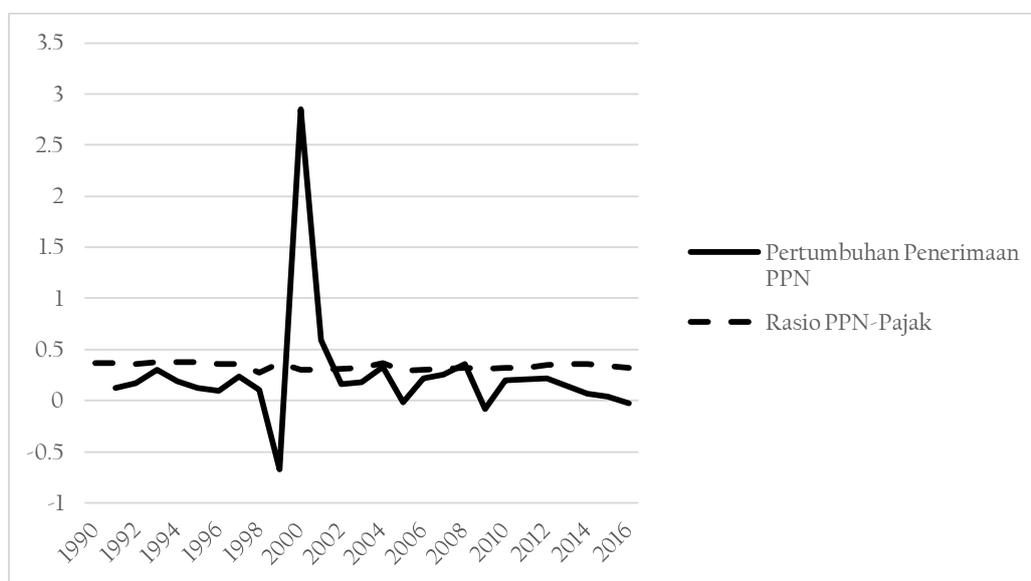
H20

1. PENDAHULUAN

Ide awal dari konsep Pajak Pertambahan Nilai (PPN) baru muncul di awal tahun 1920-an (Schenk & Oldman, 2007) dan pertama kali diterapkan di Perancis pada tahun 1954 (Metcalf, 1995). Walaupun baru diterapkan di tahun 1954, kini mayoritas negara di dunia menjadikan PPN menjadi salah satu sumber penerimaan negara dan sekitar 20 persen sumber penerimaan pajak di dunia berasal dari PPN (Keen & Lockwood, 2007). Dalam laporan *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) tercatat hingga 2016, 167 negara di dunia menggunakan PPN sebagai pajak konsumsi (Darussalam, Septriadi, & Dhora, 2018). Salah satu karakter PPN sebagai pajak tidak langsung atau pajak yang pembayarannya tidak dirasakan langsung oleh *taxpayer* atau wajib pajak (WP) dianggap salah satu keunggulan dari PPN dalam hal pemungutan (Becker & Mulligan, 2003).

Bagi Indonesia, PPN merupakan sumber penerimaan negara terbesar setelah Pajak Penghasilan. Dapat dilihat pada gambar 1, walaupun pertumbuhan penerimaan PPN fluktuatif dari tahun ke tahun, namun rasio penerimaan PPN dengan total penerimaan negara selalu meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini menunjukkan pentingnya penerimaan PPN bagi Indonesia.

Gambar 1. Porsi Rasio dan pertumbuhan PPN 1990-2016



Sumber: BI dan Ditjen Pajak diolah

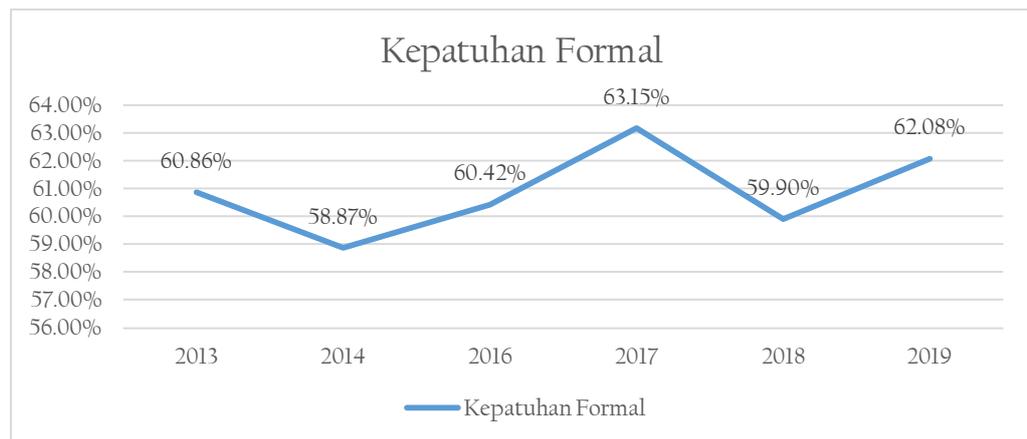
Pajak sebagai sumber penerimaan negara merupakan salah satu konsekuensi adanya suatu pemerintahan yang membutuhkan dana untuk menyediakan barang dan layanan publik. Mengingat sifatnya yang memaksa dan tidak mendapatkan timbal balik langsung mendorong orang untuk enggan membayar pajak (Sukardji, 2015). Permasalahan penumpang gelap (*free rider*) ini tercermin pada tingkat kepatuhan, dimana seluruh warga negara menikmati layanan dan barang publik yang sama, namun enggan melaksanakan kewajiban perpajakan baik yang hanya berkaitan dengan administrasi maupun yang material.

Pada tahun 2012 otoritas pajak di Indonesia mengidentifikasi beberapa masalah terkait PPN antara lain [1] masih rendahnya kepatuhan PPN yang dapat dilihat dari 58% Pengusaha Kena Pajak (PKP) tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN akibat kurangnya pengawasan terhadap PKP dan [2] rendahnya tingkat kepatuhan menyebabkan penerimaan PPN tidak optimal yang ditandai target pertumbuhan PPN hanya tercapai di tahun 2010-2011 sebesar 20% dan pencapaian target PPN di tahun 2011 hanya 92,8%. Bereaksi atas

permasalahan ini, otoritas pajak melakukan kebijakan pembenahan administrasi PPN (Menkeu, 2014).

Kebijakan pembenahan administrasi PPN diharapkan dapat [1] meningkatkan rasio kepatuhan pelaporan Pengusaha Kena Pajak, [2] meningkatkan rasio penerimaan PPN, dan [3] mempersingkat waktu yang dibutuhkan untuk memvalidasi Faktur Pajak yang digunakan sebagai dasar pengkreditan oleh Pengusaha Kena Pajak (DJP, 2014). Secara umum pun kepatuhan pajak belum optimal, tercatat kepatuhan formal WP Badan dan WP nonkaryawan belum optimal.

Gambar 2. Kepatuhan Pajak



Sumber: Laporan Kinerja DJP (2013 s.d. 2019) diolah

Dari Gambar 2 tampak bahwa, selama 6 tahun terakhir, tingkat kepatuhan formal cenderung menurun. Peningkatan terjadi pada tahun 2016 ke 2017 namun kembali menurun di tahun 2018 dan kembali meningkat di tahun 2019.

Permasalahan terkait masalah PPN dengan modus *fraudulent invoices*¹ (Faktur Fiktif atau Tidak Sah) telah menjadi perhatian khusus di Indonesia. Dalam rentang tahun 2003 hingga 2015 tercatat 10.982 WP terlibat dalam penerbitan dan penggunaan FP TBTS dengan potensi kerugian negara sebesar Rp6.469.73 Miliar dengan sebaran sebagai tampak pada Tabel 1.

TABEL 1: Faktur TBTS 2003 s.d. Tahun 2015 (Rp miliar)

Wilayah	Jumlah WP	Faktur Pajak TBTS	Proses Klarifikasi	FP setuju dibayar	Realisasi Pembayaran
Jakarta	5.841	3.283,98	507,16	63,28	128,4
Jawa selain Jakarta	3.563	1.997,26	1.554,4	991,70	333,86
Luar Jawa	1.578	1.188,49	581,1	322,79	5,35
TOTAL	10.982	6.469,73	2.642,80	322,79	467,67

Sumber: Pajak.go.id

Khusus untuk menangani masalah ini, otoritas pajak di Indonesia harus melakukan proses konfirmasi hingga penyidikan untuk melakukan penindakan baik secara lunak (*soft enforcement*) maupun secara tegas (*hard enforcement*) berupa penanganan tindak pidana di bidang perpajakan untuk memberantas sumber penerbitan FP TBTS (DJP, 2015) yang tentunya memberikan tambahan beban administrasi, biaya, dan sumber daya. Merespon masalah tersebut, pada tahun 2017, DJP menerbitkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-19/PJ/2017 tentang Perlakuan Terhadap Penerbitan dan/atau Penggunaan Faktur Pajak Tidak Sah Oleh Wajib

¹ *Fraudulent invoices* atau Faktur Pajak Fiktif merupakan faktur pajak yang diterbitkan atau digunakan tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Dalam bahasa formalnya DJP menyebutnya sebagai Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS)

Pajak. DJP mengidentifikasi WP “nakal” dengan kriteria [1] diragukannya keabsahan identitas pengurus dan penanggung jawab perusahaan, [2] ketidaksesuaian dan ketidakwajaran profil pengurus dan/atau penanggungjawab perusahaan dengan profil perusahaan, [3] keberadaan dan lokasi usaha yang tidak wajar, dan [4] ketidaksesuaian usaha.

Penelitian terkait dampak dari ketidakpatuhan pajak menjadi bahan perdebatan dan diskusi sama lamanya dengan adanya pajak itu sendiri. Beberapa penelitian mengidentifikasi bahwa potensi kerugian atas ketidakpatuhan pajak sangat signifikan (Collins, Milliron, & Toy, 1992; Hite, 1989). Selain itu faktor apa yang menentukan kepatuhan pajak terus menjadi bahan penelitian hingga saat ini. Hal ini dapat dilihat dengan terus berkembangnya teknik dan metode penelitian yang digunakan dari yang mendasarkan pada konsep ekonomi (Allingham & Sandmo, 1972; Becker & Mulligan, 2003; Witte & Woodbury, 1985; Verboon & Dijke, 2011) hingga yang memasukkan unsur persepsi (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008; Wenzel, 2006; Torgler, 2002). Hasil yang tidak seragam, menyebabkan penelitian dengan tema kepatuhan pajak terus dilakukan hingga kini. Contoh dari keberagaman hasil penelitian tersebut dapat dilihat pada penelitian dengan variabel dengan konsep ekonomi yang menyatakan sanksi, audit, dan tarif berpengaruh positif kepada kepatuhan pajak. Penelitian Tenbrunsel dan Messick (1999) diperkuat penelitian Hallsworth, *et al* (2017) membuktikan bahwa sanksi dapat meningkatkan kepatuhan pajak namun terbantah oleh penelitian Bergman (2003), Dijke (2011) dan Mohdali *et al* (2014) yang membuktikan bahwa sanksi tidak mempengaruhi kepatuhan pajak secara signifikan.

Penelitian ini didesain untuk mengetahui apakah aktivitas pengawasan otoritas pajak memberikan dampak pada kepatuhan pajak di Indonesia. Penelitian tentang kepatuhan pajak memang telah banyak dilakukan, namun untuk ruang lingkup Indonesia, penelitian yang menggunakan data sekunder berskala nasional jarang ditemui. Penelitian tentang kepatuhan pajak di Indonesia lebih banyak menggunakan data primer, dengan skala regional, dan dalam satu waktu tertentu (*data cross section*) seperti penelitian yang dilakukan Mukhlis *et al* (2015) dengan responden dari Jawa Timur, Fauziati *et al* (2016) dengan ruang lingkup penelitian di Kota Padang, atau penelitian Damayantia *et al* (2015) dengan ruang lingkup Jawa Tengah. Memperhatikan penelitian-penelitian terdahulu dilakukan secara parsial, dengan variabel yang berbeda, dan waktu yang berbeda penelitian ini mencoba untuk menutup *gap* penelitian dengan menggunakan data berskala nasional dalam rentang waktu 2013-2017. Digunakannya data berskala nasional dan dalam rentang waktu tertentu, diharapkan dapat menangkap perilaku pembayar pajak setelah mengalami salah satu atau seluruh aktivitas pengawasan yang dilakukan oleh otoritas pajak

Hasil utama dari penelitian ini adalah gambaran kepatuhan pajak di Indonesia dari respon pembayar pajak atas aktivitas pengawasan yang dilakukan otoritas pajak dalam rentang 2013-2017. Dengan menggunakan data skala nasional, otoritas pajak atau peneliti lainnya akan mendapatkan gambaran karakter pembayar pajak di Indonesia dalam merespon setiap aktivitas pengawasan pajak. Penggunaan data sekunder berupa data pelaporan pajak² dan data aktivitas pengawasan pajak secara nasional dalam bentuk data panel menjadi pembeda penelitian ini, sehingga diharapkan dapat memperkaya penelitian dalam bidang kepatuhan pajak khususnya di Indonesia.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Pendekatan pengeluaran dalam penghitungan Pendapatan Domestik Bruto (PDB) menyatakan bahwa PDB merupakan nilai total pengeluaran dalam perekonomian selama periode tertentu (Case, Fair, & Oster, 2012; Blanchard & Johnson, 2013; Mankiw, 2010; Rahardja & Manurung, 2014). Total pengeluaran agregat tersebut merupakan akumulasi dari Konsumsi Rumah Tangga (*Household Consumption*), Pengeluaran Investasi (*Investment*

² *Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT)*

Expenditure), Pengeluaran Pemerintah (*Government Expenditure*), dan Ekspor Neto (*Net Export*) (Rahardja & Manurung, 2014). Untuk membiayai Pengeluaran Pemerintah, diperlukan sumber-sumber penerimaan negara seperti Pajak, Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan Hibah (Sekretariat Negara, 2016). Pengeluaran Pemerintah dapat diasumsikan otonomus, namun tidak dengan pajak. Besaran penerimaan pajak yang dapat dikumpulkan oleh pemerintah dipengaruhi oleh basis pajaknya, dalam hal ini pendapatan Wajib Pajak (WP). Namun, pajak sendiri memengaruhi perilaku produksi dan konsumsi. Dalam sudut pandang ekonomi, pajak merupakan cara dari pemerintah untuk menggeser sumber daya ekonomi dari sektor rumah tangga dan perusahaan ke sektor pemerintah (Rahardja & Manurung, 2014).

2.1. Karakteristik PPN

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan pajak yang dikenakan atas adanya nilai tambah pada suatu proses produksi dalam presentasi tarif tertentu. Pajak ini dikenakan pada tiap level produksi hingga konsumen akhir. Jenis pajak ini hanyalah salah satu alternatif pengganti pajak penjualan retail (Rosen & Gayer, 2008). PPN sangat populer di dunia, walaupun Amerika Serikat tidak menerapkan jenis pajak ini, namun hampir seluruh negara di dunia menerapkan jenis pajak ini, baik di level nasional atau subnasional. Hingga saat ini, 3 negara yang menerapkan PPN di level subnasional, antara lain Kanada, Brazil, dan India (Bird & Smart, 2014).

2.2. Kegagalan Pasar pada Mekanisme Perpajakan

Teori tentang aturan yang optimal dari suatu monopoli natural didasarkan atas asumsi bahwa pembuat aturan atau pemerintah memiliki semua informasi tentang perusahaan yang diatur (Baron & Besanko, 1984). Dalam konteks perpajakan, otoritas pajak memiliki informasi yang sama dengan pembayar pajak atas basis pajaknya, sehingga otoritas pajak dapat menjalankan kebijakan perpajakan secara optimal. Namun aturan pada prakteknya memiliki prosedur yang rumit yang menuntut otoritas pajak untuk dapat mengakses informasi yang cukup sehingga tidak terdapat kesenjangan informasi antara otoritas pajak dengan pembayar pajak. Konsep ini dapat dijelaskan dengan teori informasi tak seimbang (*asymmetric information*). Informasi tak seimbang atau asimetri terjadi ketika sebagian pihak memiliki pengetahuan atau informasi lebih banyak daripada pihak yang lain.

Permasalahan utama dalam mekanisme perpajakan adalah informasi tak seimbang (*asymmetric information*) antara pembayar pajak dan otoritas pajak (Lederman, 2010). Dengan adanya mekanisme *self assessment* yang diterapkan seperti di Indonesia, kendali informasi sepenuhnya ada di tangan pembayar pajak. Otoritas pajak dituntut untuk menutup celah informasi tersebut dengan mekanisme audit yang dipicu oleh perbedaan informasi yang didapat dari pembayar pajak melalui Surat Pemberitahuan (SPT) dengan data yang dimiliki otoritas pajak atau data dari pihak ke tiga seperti lawan transaksi atau data dari instansi lain serta hasil perhitungan ulang oleh otoritas pajak.

Ketika pembayar pajak tidak dapat diawasi secara ketat oleh otoritas pajak akibat keterbatasan informasi dan sumber daya audit yang dimiliki oleh otoritas pajak, maka kecenderungan ketidakpatuhan material atau potensi basis pajak yang tidak dideklarasikan oleh pembayar pajak semakin tinggi. Mekanisme PPN di Indonesia yang menggunakan konsep pajak yang disetor adalah selisih PPN yang dipungut dari pembeli dikurangi PPN yang dibayarkan atas pembelian bahan baku (Pajak Keluaran) memungkinkan timbul masalah bahaya moral (*moral hazard*) dengan mengecilkan nominal PPN yang dipungut atau memperbesar PPN yang dibayarkan atas pembelian bahan baku yang tidak benar. Bahaya moral ini meningkat seiring kurangnya pengawasan dari pihak yang berwenang (Pindyck & Rubinfeld, 2012), yang dalam hal ini adalah otoritas pajak.

Permasalahan bahaya moral (*moral hazard*) akan meningkat saat pembayar pajak tidak dapat diawasi secara penuh oleh otoritas pajak. Proses pengawasan ini menimbulkan biaya

administrasi yang cukup besar (Besley & McLaren, 1993) bagi otoritas pajak sehingga timbul masalah seleksi negatif (*adverse selection*) saat tidak semua pembayar pajak dapat diidentifikasi sebagai pembayar pajak patuh atau pengelak pajak. Informasi asimetri mendorong otoritas pajak untuk berasumsi pembayar pajak tidak melaporkan seluruh basis pajaknya.

Perbedaan ketersediaan sumber daya pada otoritas pajak dengan jumlah pembayar pajak yang diawasi menimbulkan masalah baru, dimana sangat sulit selalu mengawasi pembayar pajak tanpa menentukan skala prioritas. Untuk mengatasinya, otoritas pajak mengelompokkan pembayar pajak sesuai klasifikasi risiko. Hal ini dilakukan di Amerika Serikat dengan menggunakan program seperti *Taxpayer Compliance Measurement Program* (TCMP) (Witte & Woodbury, 1985). Di Indonesia, otoritas pajak memberikan kesempatan kepada pembayar pajak untuk memberikan isyarat pasar (*market signaling*) yang memungkinkan pembayar pajak mengirimkan isyarat bahwa mereka patuh sehingga proses audit yang dilakukan tidak sedalam dan selama proses audit umum. Hal ini tercermin pada diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Mekanisme ini menyaratkan pembayar pajak memenuhi kriteria kepatuhan formal atau selalu melaporkan Surat Pemberitahuan secara tepat agar ditetapkan menjadi Wajib Pajak Kriteria Tertentu.

2.3. Kepatuhan Pajak

Masalah terkait kepatuhan pajak telah dihadapi sejak lama. Banyak upaya untuk menekan jumlah ketidakpatuhan dengan mempelajari pola yang mendorong pembayar pajak untuk tidak patuh yang dapat dilihat dari berbagai macam perspektif (Andreoni, Erard, & Feinstein, 1998). Isu-isu terkait kepatuhan pajak lebih sering dihubungkan dengan penggelapan pajak dan kepatuhan sebagai hal yang krusial. Hubungan ini dipioniri oleh Allingham dan Sandmo (1972). Kerangka kerja yang dibangun oleh Allingham dan Sandmo (1972) atau lebih dikenal dengan Allingham-Sandmo-Model mendeskripsikan pembayar pajak dari sisi ekonomi dalam memaksimalkan utiliti mereka di saat mereka memiliki peluang untuk menggelapkan pajak, mengukur untung ruginya dari kemungkinan terkena sanksi dan mengambil keuntungan dari menggelapkan pajak jika dinilai keuntungan yang didapat lebih besar (Hallsworth, 2018).

Konsep Allingham-Sandmo yang hanya mempertimbangkan unsur ekonomi saja banyak mendapat pertentangan, Richardson (2016) atau Gobena dan Dijke (2015) misalnya, menemukan kesimpulan bahwa faktor non ekonomilah yang memengaruhi keputusan Wajib Pajak untuk melakukan penggelapan pajak. Elemen atau faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak berdasarkan Allingham-Sandmo-Model antara lain [1] kemungkinan diaudit, [2] kemungkinan terkena dan besarnya sanksi, [3] tarif pajak, dan [4] level pendapatan. Namun selain elemen yang diperkenalkan Allingham-Sandmo-Model, terdapat faktor-faktor lain yang berpengaruh terhadap kepatuhan. Toggler (2002) menyatakan bahwa kepatuhan pajak bukan hanya fungsi dari [1] peluang, [2] tarif pajak, dan [3] kemungkinan terdeteksi, namun juga fungsi dari keinginan untuk patuh atau curang. Dari sudut pandang pembayar pajak, kepatuhan ditentukan oleh faktor dari eksternal. Allingham-Sandmo-model lebih menekankan faktor eksternal atau faktor yang tidak melekat pada pembayar pajak sedangkan Toggler menitikberatkan pada faktor internal. Menggabungkan kedua konsep tersebut, penelitian ini dikembangkan dari konsep bahwa kepatuhan pajak dipengaruhi faktor eksternal dan internal.

2.4. Variabel Eksternal: Aktivitas Pengawasan Otoritas Pajak

Mempertimbangkan variabel-variabel pada Allingham-Sandmo-Model dan Toggler (2002) maka dikelompokkanlah 2 kelompok variabel yaitu variabel eksternal dan internal. Aktivitas pengawasan yang dilakukan oleh otoritas pajak merupakan variabel eksternal yang melekat pada otoritas pajak variabel tersebut antara lain:

a. Audit

Metode yang biasanya digunakan pembayar pajak untuk memutuskan patuh atau tidak patuh adalah mengukur keuntungan ekonomi dari melakukan penggelapan pajak dibandingkan dengan risiko terdeteksi oleh otoritas pajak dan mendapatkan sanksi. Pendekatan ini pertama kali diperkenalkan oleh Allingham dan Sandmo (1972) dengan istilah *the economics of crime methodology* yang menitikberatkan pada faktor ekonomi dengan pendekatan *utility maximisers* (Alm, Sanchez, & Juan, 1994). Penelitian yang dilakukan Allingham dan Sandmo (1972) menyimpulkan bahwa pembayar pajak akan melaporkan pendapatannya secara tepat jika kemungkinan terkena audit dan sanksi tinggi. Hasil penelitian Allingham dan Sandmo (1972) diperkuat oleh penelitian Bluementhal, Christian, & Slemrod, (2001) di Amerika, penelitian Bergman (1998) di Argentina, serta penelitian Alm, Bloomquist dan McKee (2016) yang menggunakan eksperimental metode di beberapa kelompok pembayar pajak di Amerika Serikat.

Perbedaan hasil ditemukan pada penelitian yang dilakukan oleh Herdiman (2013). Herdiman (2013) menemukan keadaan merasa diawasi dengan mekanisme audit, pemberian sanksi, dan pelaporan pihak ketiga merupakan faktor eksternal yang tidak mempengaruhi niat seseorang untuk patuh, sedangkan yang berpengaruh adalah kendali internal dari niat seperti moralitas (Herdiman, 2013). Beberapa penelitian yang memberikan kesimpulan bahwa audit ataupun kemungkinan untuk diaudit tidak memiliki signifikansi yang kuat atau bahkan tidak memengaruhi kepatuhan antara lain Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008) yang menemukan hubungan yang sangat lemah antara kemungkinan untuk diaudit dengan kepatuhan. Penelitian di Minnesota Amerika Serikat yang dilakukan oleh Bluementhal *et al* (2001) menghasilkan kesimpulan bahwa meyakinkan pembayar pajak bahwa dia dalam sebuah pengawasan yang dapat mengantarnya ke skema audit hanya berpengaruh pada pembayar pajak dengan pendapatan menengah dan rendah.

b. Sanksi

Carnes dan Englebrecht (1995) menemukan hubungan yang signifikan memengaruhi antara pemberian sanksi terhadap kepatuhan. Namun, interaksi antarvariabel tidak signifikan. Hal ini diperkuat oleh penelitian Bergman (2003) yang meneliti kepatuhan sukarela di Argentina dan Chile. Bergman (2003) menyimpulkan sanksi berupa penalti bukanlah alat yang baik untuk mendorong kepatuhan sukarela karena sangat bergantung persepsi atas peluang untuk diketahui. Penelitian lain yang dilakukan Mohdali *et al* (2014) di Malaysia menyimpulkan bahwa tidak ditemui hubungan yang signifikan antara sanksi dengan kepatuhan, sama halnya yang ditemukan oleh Verboon dan Dijke (2011) di Belanda. Tidak semua penelitian menyatakan bahwa sanksi tidak memiliki pengaruh terhadap kepatuhan, penelitian yang dilakukan oleh Tenbrunsel dan Messick (1999) dan Hallsworth, *et al* (2017) menemukan hubungan yang signifikan antara sanksi dan kepatuhan.

c. Surat Teguran dan Klarifikasi

Surat Teguran dan Klarifikasi merupakan alat yang digunakan otoritas pajak di Indonesia sebagai upaya melakukan pendekatan awal terhadap pembayar pajak sebelum dilakukan penegakan hukum. Penelitian-penelitian terdahulu cenderung menyoroti faktor yang langsung mengarah kepada efek jera seperti audit dan sanksi daripada upaya pendahuluan yang tidak melibatkan unsur untung rugi seperti pemberian Surat Teguran atau Klarifikasi. Penegakan hukum di bidang perpajakan dapat dilakukan dengan beberapa alat seperti [1] inspeksi fisik, [2] penggunaan data pihak ketiga, dan [3] surat atau media elektronik (Bachas *et al*, 2018). Beberapa peneliti yang meneliti tentang efek pengiriman surat dari otoritas pajak ke pembayar pajak terhadap kepatuhan antara lain Boning *et al* (2018) yang menemukan hubungan signifikan positif pengiriman surat oleh otoritas pajak terhadap kepatuhan pajak. Lain halnya dengan penelitian Bluementhal *et al* (2001) yang menyimpulkan bahwa cara komunikasi

otoritas pajak di Minnesota dengan menggunakan surat tidak terlalu memberikan efek terhadap kepatuhan pajak karena sangat sedikit sekali mengubah perilaku pembayar pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Wenzel (2006) di Australia, memberikan bukti bahwa, cara komunikasi dengan menggunakan surat memberikan efek yang berbeda bagi sekelompok pembayar pajak. Surat yang berisikan kalimat penegakan hukum layaknya Surat Teguran menekan tingkat kepatuhan ketimbang surat yang menggunakan bahasa ajakan atau konfirmasi seperti Surat Klarifikasi. Hal ini menegaskan pendapat Brehm dan Brehm (1981) dalam Wenzel (2006) yang menyatakan surat yang dikirimkan pajak yang berisi kalimat penegakan hukum memotivasi pembayar pajak menahan kepatuhan mereka.

d. Administrasi Berbasis Teknologi Informasi

Witte dan Woodbury (1985) yang meneliti kepatuhan di Amerika Serikat terkait penggunaan teknologi, data dan informasi sehubungan berlakunya *Tax Equity and Financial Responsibility Act of 1982* (TEFRA) menemukan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat meningkatkan kepatuhan pajak. Penelitian yang menyatakan bahwa pembedaan administrasi yang melibatkan teknologi dapat meningkatkan *tax compliance* juga diperoleh dari penelitian yang dilakukan Ismail, dan Rihan, & Nsouli (2013) terkait pengelolaan PPN di Lebanon, Lee (2016) terkait implementasi *e-Tax Invoice* di Korea Selatan, Azmi *et al* (2016) terkait *tax compliance* UMKM di Malaysia, serta Hondroyiannis dan Papoikonomou (2017) terkait hubungan *share card payment* dengan *tax compliance* di Yunani.

Berbeda dengan hasil penelitian yang menyimpulkan bahwa pembedaan administrasi khususnya ke arah pemanfaatan teknologi, data, dan informasi meningkatkan kepatuhan, penelitian yang dilakukan oleh Pavlov (2016) menunjukkan bahwa pergeseran administrasi PPN ke arah administrasi digital (GRCM: *General Reserve Charge Mechanism*) menimbulkan modus baru penggelapan pajak (Pavlov, 2016). Hasil penelitian Pavlov (2016) ini sejalan dengan penelitian Gabauer, Nam, dan Parsche (2007) yang melakukan penelitian di Jerman. Dalam penelitian lain Gabauer *et al* (2007) membuktikan bahwa sistem yang baru belum tentu dapat memperbaiki sistem dan mengurangi *tax fraud* yang diperkuat penelitian Samerad dan Bartunkova (2016).

2.5. Variabel Internal dan Karakteristik Wajib Pajak

Variabel yang mewakili faktor internal dan karakteristik Wajib Pajak adalah:

a. Sikap terhadap Pemerintah

Sikap pembayar pajak terhadap otoritas pajak dipengaruhi oleh perilaku patuh setiap individu (Samerad & Bartunkova, 2016). Pada penelitian terdahulu seperti Torgler (2002) atau Slemrod (2016), variabel ini diukur dengan survey ke pembayar pajak. Sanksi atau rasa malu mendorong pembayar pajak tidak merespon survey dengan akurat (Slemrod, 2016). Menghindari hal tersebut, pengukuran variabel ini dilakukan dengan menggunakan data sekunder sebagaimana yang dilakukan pada penelitian Witte dan Woodbury (1985).

b. Peluang untuk Tidak Patuh/Histori Pelaporan di Masa Lalu

Kirchler *et al* (2008) menyatakan bahwa ada dua kemungkinan dampak dari meningkatkan kemungkinan untuk diaudit, yaitu akan meningkatkan kepatuhan saat pembayar pajak memiliki prasangka baik dan percaya pada otoritas pajak, dan sebaliknya jika kepercayaan terhadap otoritas pajak kecil. Kemungkinan ini membentuk sikap dan orientasi perilaku pembayar pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya seperti melaporkan pajaknya dengan tepat, akurat, dan sesuai aturan. Sikap dan orientasi perilaku ini dikenal dengan *tax ethics* (Vogel, 1974). Untuk mengukur indikator ketiga, penelitian ini menggunakan pendekatan yang digunakan Witte dan Woodbury (1985) dimana variabel tersebut mencerminkan peluang untuk tidak patuh (*Opportunity to Not Compliance*) yang diukur dengan

melihat histori pelaporan di masa lalu. Variabel ini diukur dengan berapa banyak keterlambatan pelaporan yang tidak diterbitkan Surat Teguran. Histori pelaporan merupakan salah satu variabel yang dianggap penting mempengaruhi kepatuhan dimana jika bernilai signifikan negatif atau makin besar peluang untuk tidak patuh, maka makin kecil tingkat kepatuhan pajaknya (Witte & Woodbury, 1985). Histori dari pelaporan dan penerbitan surat teguran mencerminkan tingkat pengawasan otoritas pajak terhadap ketidakpatuhan Wajib Pajak.

c. Skala Usaha Wajib Pajak

Penelitian yang mengonfirmasi bahwa skala ekonomi pembayar pajak memengaruhi tingkat kepatuhan dimana makin kecil skala usaha makin tinggi peluang untuk melakukan penggelapan pajak antara lain Almunia dan Lopez-Rodriguez (2018). Hasil berbeda ditemukan oleh Battisti dan Deakins (2017) bahwa skala usaha tidak memengaruhi kepatuhan pajak.

2.6. Hipotesis

Hipotesis dari penelitian ini adalah [1] terdapat hubungan positif dan signifikan antara aktivitas pengawasan otoritas pajak terhadap kepatuhan pajak, [2] terdapat hubungan negatif antara faktor peluang dan sikap terhadap kepatuhan pajak, [3] terdapat hubungan positif signifikan antara skala usaha dengan kepatuhan pajak.

3. METODE PENELITIAN

1.1. Data

Data yang digunakan adalah data sekunder berupa data lintas waktu (*time series*) di rentang tahun 2013-2017 dan data lintas individu (*cross section*) dari 513.317 pembayar pajak seluruh Indonesia. Struktur data yang digunakan tidak seimbang (*unbalanced data panel*) karena perbedaan status PKP dari setiap pembayar pajak yang tidak sama tiap tahunnya. Penelitian ini mengabaikan pemecahan kantor yang terjadi pada tahun 2015 untuk kemudahan analisis. Data sekunder didapat dari Direktorat Jenderal Pajak.

1.2. Metode Penelitian

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apakah aktivitas pengawasan otoritas pajak di Indonesia memengaruhi tingkat kepatuhan di Indonesia khususnya Wajib Pajak yang terdaftar di administrasi PPN atau yang berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak. Analisis yang digunakan adalah analisis kuantitatif dan kualitatif. Analisis kuantitatif dilakukan dengan model probit dengan variabel-variabel yang berkaitan dengan kepatuhan dengan data panel dalam rentang waktu 2013 hingga 2017.

1.3. Variabel

Model yang digunakan pada penelitian ini merujuk pada penelitian Witte dan Woodbury (1985) yang disesuaikan dengan model administrasi PPN di Indonesia. Model ini diharapkan dapat menjawab pertanyaan penelitian dimana penelitian ini dapat melihat pengaruh aktivitas pengawasan otoritas pajak di Indonesia terhadap tingkat kepatuhan pajak

Model yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$\text{COMPLit} = \alpha_0i + \beta_1\text{AUD it-1} + \beta_2\text{AUD it-2} + \beta_3\text{AUD it-3} + \beta_4\text{SANC it-1} + \beta_5\text{SANC it-2} + \beta_6\text{SANC it-3} + \beta_7\text{NOT it-1} + \beta_8\text{NOT it-2} + \beta_9\text{NOT it-3} + \beta_{10}\text{CLAR it-1} + \beta_{11}\text{CLAR it-2} + \beta_{12}\text{CLAR it-3} + \beta_{13}\text{EFAK it-1} + \beta_{14}\text{OPP it-1} + \beta_{15}\text{ATG it} + \beta_{16}\text{FORM it} + \beta_{17}\text{SIZE it} + \varepsilon \text{ it}$$

Untuk variabel AUD, SANC, NOT, CLAR, EFAK, dan OPP digunakan nilai tahun sebelumnya (Lag 1) dengan pertimbangan proses pemeriksaan, pemberian sanksi, pengiriman teguran dan klarifikasi, serta peluang untuk tidak patuh merupakan aktivitas yang dilakukan setelah pelaporan dilakukan oleh pembayar pajak, sedangkan pelaporan pembayar pajak merupakan variabel dependen.

TABEL 2: Operasional Variabel

Variabel	Cara Pengukuran/Penghitungan	Ekspektasi atas Signifikansi
COMPL (Compliance Rate)	Variabel <i>dummy</i> dimana 1 adalah pembayar pajak patuh yang melaporkan SPT Masa PPN terlambat tidak lebih dari 3 Masa Pajak. Kriteria kepatuhan yang digunakan adalah kepatuhan formal yang merujuk ke definisi Wajib Pajak (WP) Patuh yang diperkenalkan pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000 tentang Kriteria Wajib Pajak yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Istilah WP Patuh kini dikenal dengan istilah Wajib Pajak Kriteria Tertentu merujuk pada pasal 17C UU KUP dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan. Pada aturan tersebut disebutkan bahwa status Wajib Pajak Kriteria Tertentu dapat dicabut saat Wajib Pajak tidak atau terlambat melaporkan SPT Masa PPN sebanyak 3 kali dalam 1 tahun pajak. Saat pembayar pajak dalam setahun (12 masa pajak) terlambat melaporkan SPT Masa PPN sebanyak lebih dari 3 kali, pada penelitian pembayar pajak itu dimasukkan kategori tidak patuh sebaliknya jika kurang dari 3 kali dimasukkan kategori patuh.	
Variabel Independen		
AUD (Audit)	Banyaknya Masa Pajak dalam Tahun Pajak terkait yang mengalami pemeriksaan pajak. Nilai 0 berarti pembayar pajak tidak pernah diperiksa sedangkan nilai maksimal adalah 12 menandakan setiap Masa Pajak pada Tahun Pajak terkait selalu diperiksa	Signifikan +
AUD-1 AUD-2 AUD-3	<i>Lagged</i> variabel audit satu tahun sebelumnya, dua tahun sebelumnya dan tiga tahun sebelumnya. <i>Lagged</i> variabel digunakan mempertimbangkan proses pemeriksaan yang dapat memakan waktu \pm 12 bulan merujuk Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.	Signifikan +
SANC (Penalty/Sanction)	Banyaknya Masa Pajak dalam Tahun Pajak terkait yang dikenai sanksi. Nilai 0 berarti pembayar pajak tidak pernah dikenai sanksi sedangkan nilai maksimal adalah 12 menandakan setiap Masa Pajak pada Tahun Pajak terkait selalu dikenai sanksi.	Signifikan +
SANC-1 SANC-2 SANC-3	<i>Lagged</i> variabel sanksi satu tahun sebelumnya, dua tahun sebelumnya, dan tiga tahun sebelumnya.	Signifikan +
EFAK (e-Faktur Pajak Implementation)	Variabel <i>dummy</i> implementasi e-Faktur Pajak dimana 1 sudah menggunakan aplikasi e-Faktur Pajak dan 0 belum menggunakan.	Signifikan +
EFAK--1	<i>Lagged</i> variabel implementasi e-Faktur Pajak satu tahun sebelumnya.	Signifikan +
NOT (Notice)	Banyaknya Masa Pajak dalam Tahun Pajak terkait yang dikirim Surat Teguran. Nilai 0 berarti pembayar pajak tidak pernah dikirim Surat Teguran sedangkan nilai maksimal adalah 12 menandakan setiap Masa Pajak pada	Signifikan +

Variabel	Cara Pengukuran/Penghitungan	Ekspektasi atas Signifikansi
	Tahun Pajak terkait selalu dikirim Surat Teguran.	
NOT-1 NOT-2 NOT-3	<i>Lagged</i> variabel Surat Teguran satu tahun sebelumnya, dua tahun sebelumnya, dan tiga tahun sebelumnya.	Signifikan +
CLAR (<i>Clarification</i>)	Banyaknya Masa Pajak dalam Tahun Pajak terkait yang dimintakan keterangan atas data dan keterangan. Nilai 0 menandakan pembayar pajak tidak pernah mendapatkan Surat Klarifikasi dan nilai 12 berarti setiap Masa Pajak di Tahun Pajak terkait selalu mendapatkan Surat Klarifikasi.	Signifikan +
CLAR-1 CLAR-2 CLAR-3	<i>Lagged</i> variabel Surat Klarifikasi (SP2DK: Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan Keterangan) satu tahun sebelumnya, dua tahun sebelumnya, dan tiga tahun sebelumnya.	Signifikan +
OPP_NC (<i>Opportunities to Not Compliance</i>)	Jumlah kewajiban pelaporan SPT Masa PPN yang tidak tepat waktu/ tidak dilaksanakan tanpa ada Surat Teguran. Nilai 0 menandakan pembayar pajak tidak pernah terlambat lapor atau terlambat namun selalu mendapatkan Surat Teguran, sedangkan nilai maksimal adalah 12, saat dalam satu tahun pajak tidak pernah tepat melaporkan SPT Masa, tidak ada satu pun Surat Teguran yang terbit.	Signifikan -
ATG (<i>Attitude Towards Government</i>)	Jumlah kewajiban pelaporan yang terlambat dalam setahun setelah pada tahun sebelumnya mendapatkan Surat Teguran. Nilai minimal adalah nilai 0 yang mencerminkan bahwa pembayar pajak terkait tidak mendapat Surat Teguran tahun lalu atau mendapat Surat Teguran dan tidak ada SPT Masa PPN yang terlambat dilaporkan tahun terkait. Nilai maksimal adalah 12 dimana pembayar pajak terlambat melaporkan untuk semua Masa Pajak walaupun telah mendapatkan Surat Teguran tahun sebelumnya.	Signifikan +
FORM	Bentuk pembayar pajak di mana 1 berbentuk badan usaha dan 0 berbentuk orang pribadi	Signifikan -
SIZE	Skala usaha pembayar pajak yang diwakili omzet atau penjualan kotor sebelum dikurangi biaya-biaya usaha termasuk pajak di mana 1 merupakan pembayar pajak dengan omzet di atas Rp4,8 miliar dan 0 merupakan pembayar pajak dengan omzet di bawah Rp4,8 miliar atau masuk kategori Pengusaha Kecil. Hal ini merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 88/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai.	Signifikan +

4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Statistik Deskriptif

Data yang digunakan pada penelitian ini adalah data profil Wajib Pajak yang terdaftar sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) atau terdaftar pada sistem administrasi PPN di rentang

waktu 2013 hingga 2017 seluruh Indonesia. PKP dapat berupa badan usaha (PKP Badan) atau perorangan (PKP OP) dengan jumlah yang sangat dinamis tiap tahun.

TABEL 3: Jumlah Pengusaha Kena Pajak

	2013	2014	2015	2016	2017
Orang Pribadi	16,251	17,475	18,843	20,164	21,711
Badan	322,201	363,547	405,418	452,182	491,189

Sumber: Ditjen Pajak, diolah penulis (2018)

Tampak pada Tabel-3, jumlah PKP terus meningkat dari tahun ke tahun di mana porsi PKP Badan lebih dominan daripada PKP OP. Status PKP yang dimiliki WP tidak selalu dimiliki secara terus menerus oleh WP, terkadang di tahun tertentu WP menghentikan status PKP atau secara jabatan dicabut status PKP-nya oleh otoritas pajak sehingga terdapat variasi pola status PKP.

Penerbitan STP dan SKP mengalami peningkatan sejak tahun 2013 seiring penerapan kebijakan pembenahan administrasi PPN yang menitikberatkan pengolahan data pelaporan PPN melalui aplikasi pendukung seperti Approweb, Apportal dan aplikasi PK-PM yang memungkinkan otoritas pajak meningkatkan kuantitas pemberian sanksi dan audit. Kuantitas audit pun dapat meningkat seiring kebijakan otoritas pajak memberikan wewenang audit ke pegawai non fungsional khusus untuk pemeriksaan data konkrit berupa data faktur pajak. Hal ini dipengaruhi kemampuan deteksi dini atas penggelapan pajak berhasil meningkatkan kemampuan penyandingan data. Dapat dilihat pada tabel-4, bahwa jangkauan audit di Indonesia masih tergolong kecil.

TABEL 4: Rasio Jangkauan Audit di Indonesia

Audit	Tahun				
	2013	2014	2015	2016	2017
Diaudit	468	786	909	829	148
Tidak Diaudit	337,984	380,236	423,352	471,517	512,752
Rasio Audit	0.14%	0.21%	0.21%	0.18%	0.03%

Sumber: Ditjen Pajak, diolah penulis (2018)

Yang cukup menarik adalah, dari rasio audit yang cukup kecil tersebut, porsi terbesar adalah audit yang dipicu permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dapat dilihat pada tabel-5:

TABEL 5: Perbandingan Audit Lebih Bayar dengan Audit Non Lebih Bayar

		2013		2014		2015		2016		2017	
		TIDAK DIAUDIT	DIAUDIT								
TIDAK PATUH	NONLB	104,892	11	121,844	6	187,018	16	235,868	52	257,253	33
	LB		22		28		48		55		7
PATUH	NONLB	233,092	96	258,392	75	236,334	57	235,649	127	255,499	17
	LB		339		677		788		595		91

Sumber: Ditjen Pajak, diolah penulis (2018)

Jumlah PKP, baik PKP Badan dan PKP OP, setiap tahun terus mengalami peningkatan walaupun laju peningkatan jumlah PKP mengalami perlambatan dari tahun ke tahun sejak 2013. Pertumbuhan tertinggi PKP OP terjadi pada tahun 2014 sebesar 7,8% sedangkan pertumbuhan jumlah PKP Badan pada tahun 2013 sebesar 12,58%. Proporsi bentuk PKP didominasi oleh PKP Badan di mana rata-rata rasio jumlah PKP Badan terhadap total PKP sebesar 95,53% selama 5 tahun.

TABEL 6: Tabel Kepatuhan Berdasarkan Jenis Pembayar Pajak dan Skala Usaha

Tahun	Badan		OP	
	Omzet < 4.8 M	Omzet > 4.8 M	Omzet < 4.8 M	Omzet > 4.8 M
Tidak Patuh				
2013	90,338	11,255	2,994	338
2014	106,091	11,312	3,981	494
2015	161,212	19,120	5,898	852
2016	205,707	22,203	7,064	1,001
2017	222,648	25,830	7,701	1,114
Patuh				
2013	154,590	66,018	10,103	2,816
2014	175,214	70,930	9,992	3,008
2015	157,518	67,568	9,053	3,040
2016	155,620	68,652	8,955	3,144
2017	175,077	67,634	9,550	3,346

Sumber: Ditjen Pajak, diolah penulis (2018)

Dari tabel 6 dapat kita lihat, ternyata tidak semua pembayar pajak berbentuk badan usaha memiliki omzet lebih dari Rp4,8 miliar dan tidak semua pembayar pajak orang pribadi beromzet di bawah Rp4,8 miliar. Hal ini dapat dibaca bahwa peluang pembayar pajak berbentuk badan dan beromzet di bawah Rp4,8 miliar sangat berpeluang untuk tidak patuh, dan untuk pembayar pajak orang pribadi dengan omzet usahanya di atas Rp4,8 miliar cenderung lebih patuh.

4.2. Penentuan Kelayakan Model

Pengujian dampak tiap variabel atau signifikansi tiap variabel dilakukan dengan uji-t dengan melihat nilai $P > t$. Jika nilainya lebih kecil dari α 0.05, maka variabel independen tersebut berdampak signifikan terhadap variabel dependennya. Dari hasil uji dapat diketahui bahwa semua variabel independen signifikan mempengaruhi variabel dependennya.

Pengujian dampak variabel independen terhadap dependen secara bersama-sama dilakukan dengan uji F. Nilai *probability* F pada hasil pengujian sebesar 0.000 menunjukkan bahwa model dapat digunakan untuk analisis. Hal ini menggambarkan bahwa variabel dependen Kepatuhan Pajak (COMPL) dapat dipengaruhi secara bersama-sama oleh variabel-variabel independen yang digunakan pada penelitian ini.

Nilai *R-squared* mencerminkan seberapa besar variabel independen dalam model menjelaskan variabel dependen (*Goodness of fit*). Pada model yang digunakan pada penelitian ini, nilai *R squared* yang digunakan adalah McKelvey dan Zavoina's R^2 dengan nilai sebesar 0.6997 yang mencerminkan bahwa variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen pada model sebesar 69.97%. Hasil ini sedikit berbeda dengan hasil penelitian Wite dan Woodbury (1985) yang menghasilkan *R squared* sebesar 0.6.

Dari hasil regresi model Probit, penelitian ini mendapatkan probabilitas *marginal effect* pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen sebagaimana dirangkum pada tabel berikut:

TABEL-7: *Marginal Effect* Pengaruh Variabel Independen terhadap Variabel Dependen

Variabel	<i>Marginal Effect (dy/dx)</i>
Audit tahun ke-n-1	0.121
Audit tahun ke-n-2	-0.124
Audit tahun ke-n-3	-0.183
Audit Lebih Bayar tahun ke-n-1	0.544**
Audit Lebih Bayar tahun ke-n-2	0.246
Audit Lebih Bayar tahun ke-n-3	0.261
Sanksi tahun ke-n-1	0.046***
Sanksi tahun ke-n-2	0.018***
Sanksi tahun ke-n-3	0.009***
Teguran tahun ke-n-1	-0.243***
Teguran tahun ke-n-2	-0.020***
Teguran tahun ke-n-3	-0.023***
Klarifikasi tahun ke-n-1	-0.019***
Klarifikasi tahun ke-n-2	-0.035***
Klarifikasi tahun ke-n-3	-0.029***
Implementasi e-Faktur tahun ke-n-1	0.678***
Peluang untuk tidak patuh tahun ke-n-1	-0.325***
Sikap terhadap pemerintah	-0.139***
Jenis Pembayar Pajak	-0.274***
Skala Usaha	0.375***
Konstanta	0.947***

Keterangan * p<0.05; **p<0.01; *** p<0.001

Sumber: pengolahan data (2018)

4.3. Interpretasi Model

Probit dipilih menjadi metode yang digunakan pada penelitian ini sehubungan digunakannya variabel *dummy* kepatuhan pajak sebagai variabel dependen. Data yang digunakan adalah *unbalanced data panel* yang terdiri dari 513.317 WP yang berstatus sebagai PKP di seluruh Indonesia pada rentang waktu 2013 hingga 2017. Model Probit tidak memerlukan uji asumsi klasik karena tidak menggunakan estimator OLS. Untuk menginterpretasikan tanda dan signifikansi, maka digunakan tanda koefisien dan nilai $P > |z|$, sedangkan untuk mengukur pengaruh tiap variabel independen terhadap variabel dependen dipergunakan nilai *Average Marginal Effect* probabilitas tiap variabel. Nilai *marginal effect* tiap variabel dapat dilihat pada Tabel-7. Berikut interpretasi tiap variabel berdasarkan kelompoknya:

Aktivitas Pengawasan Otoritas Pajak

a. Variabel Audit (AUD)

Hasil pengujian memberikan kesimpulan bahwa audit, dengan asumsi variabel-variabel independen lain konstan, memiliki hubungan yang tidak signifikan terhadap variabel kepatuhan pajak. Hubungan antara audit dengan tingkat kepatuhan yang tidak signifikan ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Allingham dan Sandmo (1972), Witte dan

Woodbury (1985), Bergman (1998), dan Alm, Bloomquist dan McKee (2016) namun menguatkan penelitian Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008) dan Herdiman (2013).

Selain itu, hasil pengujian ini juga tidak sejalan dengan teori umum yang dinyatakan oleh Rosen (2008) yang didasari konsep *economics of crime* yang dikembangkan oleh Allingham dan Sandmo (1972) di mana peningkatan kemungkinan untuk diaudit, dalam hal ini meningkatkan jumlah audit, dapat meningkatkan jumlah basis pajak yang dideklarasikan oleh pembayar pajak pada Surat Pemberitahuan Pajak dan secara tidak langsung menekan jumlah penghindaran pajak.

Pengaruh audit yang tidak signifikan ini diduga karena jumlah audit yang dilakukan lebih dominan audit yang dipicu oleh permohonan Lebih Bayar pembayar pajak. Jika dilihat kembali pada tabel 4 dan tabel 5, rasio jangkauan audit di Indonesia sangat kecil, namun dari jangkauan yang kecil tersebut audit yang dilakukan lebih banyak dipicu oleh permohonan pembayar pajak. Yang menarik, saat pembayar pajak melakukan audit Lebih Bayar di tahun sebelumnya, peluang untuk patuh akan meningkat positif sebesar 54.4%, sedangkan audit Lebih Bayar yang dilakukan 2 dan 3 tahun sebelumnya tidak signifikan mempengaruhi kepatuhan pajak.

b. Variabel Sanksi (SANC)

Hasil pengujian memberikan kesimpulan bahwa sanksi memiliki hubungan yang signifikan dan positif terhadap kepatuhan pajak. Di mana setiap pemberian sanksi pada satu masa pajak di tahun sebelumnya, dua tahun sebelumnya, dan tiga tahun sebelumnya akan meningkatkan probabilitas kepatuhan sebesar 4.56%, 1.88%, dan 0.9%. Hasil ini konsisten dengan penelitian Tenbrunsel dan Messick (1999) bahwa sanksi memiliki hubungan signifikan positif terhadap kepatuhan pajak. Hasil ini membantah penelitian Witte dan Woodbury (1985) yang menyimpulkan bahwa sanksi memiliki hubungan signifikan negatif dengan koefisien sebesar 0.00002 untuk kelompok pembayar pajak menengah dan 0.0012 untuk kelompok pembayar pajak berpenghasilan tinggi. Walaupun memiliki hubungan signifikan positif, namun probabilitas peningkatan kepatuhan pajak tidak terlalu besar secara substantif.

Jika kita memperhatikan pendapat Kirchler *et al* (2008) yang menyatakan bahwa audit dan sanksi memiliki dua efek, yaitu jika WP memiliki tingkat kepercayaan pada pemerintah maka dampaknya akan signifikan dan positif, dan begitu pula sebaliknya, jika tidak memiliki kepercayaan maka dampaknya signifikan negatif. Berdasarkan konsep yang diperkenalkan Kirchler *et al* (2008) tersebut dan kesimpulan penelitian yang membuktikan bahwa sanksi memiliki hubungan signifikan positif terhadap kepatuhan memberikan dugaan bahwa terdapat kepercayaan pembayar pajak terhadap otoritas pajak, khususnya terhadap mekanisme penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP) sebagai produk hukum yang menuangkan nilai sanksi. Hasil ini juga membantah pendapat Bergman (2003) yang menilai, penerapan sanksi bukanlah alat yang baik untuk mendorong kepatuhan, karena sangat bergantung terhadap persepsi pembayar pajak sebagaimana diutarakan oleh Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008). Penelitian ini hanya mengambil variabel yang bersumber dari otoritas pajak saja dengan pertimbangan dapat menggunakan data secara nasional. Untuk penelitian selanjutnya perlu dipertimbangkan untuk memasukkan variabel yang bersumber dari PKP.

c. Penerbitan Surat Teguran (NOT) dan Klarifikasi (CLAR)

Penelitian ini tidak menguatkan hasil penelitian Witte dan Woodbury (1985), Wenzel (2006) untuk surat yang sama dengan Surat Klarifikasi, Hallsworth *et al* (2017) untuk surat bernada pengingat dan Boning *et al* (2018) yang menyimpulkan bahwa penerbitan surat oleh otoritas pajak memberikan kontribusi terhadap peningkatan kepatuhan pajak secara signifikan positif. Penelitian ini lebih menguatkan penelitian Brehm dan Brehm (1981) dan Wenzel (2006) di mana surat bernada penegakan hukum atau berbentuk Surat Teguran mendorong pembayar pajak tidak patuh. Pada penelitian ini dihasilkan kesimpulan bahwa

penerbitan Surat Teguran yang diterbitkan tahun sebelumnya, 2 tahun sebelumnya, dan 3 tahun sebelumnya untuk satu masa pajak mengurangi probabilitas kepatuhan sebesar 24.27%, 2.01%, dan 2.34%. Sedangkan penerbitan Surat Klarifikasi yang diterbitkan tahun sebelumnya, 2 tahun sebelumnya, dan 3 tahun sebelumnya untuk satu masa pajak mengurangi probabilitas kepatuhan sebesar 1.78%, 3.54%, dan 2.87%.

Kebijakan pemberian Surat Teguran merupakan kebijakan yang dimandatkan pada UU KUP baik atas pelaporan dan pembayaran, sedangkan permintaan klarifikasi merupakan salah satu strategi otoritas pajak di Indonesia untuk memastikan pemenuhan kewajiban perpajakan atau mengonfirmasi kepatuhan pajak ke pembayar pajak sebelum dilakukannya tindakan yang lebih keras seperti audit dan pemberian sanksi. Namun dengan pengaruhnya yang signifikan negatif maka perlu dilakukan evaluasi pelaksanaannya. Jalur komunikasi melalui surat dengan penggunaan bahasa penegakan hukum atau ajakan dipercaya tidak memiliki efek yang sama pada kelompok masyarakat yang berbeda. Hal ini dibuktikan Brehm dan Brehm (1981) yang dikonfirmasi oleh penelitian Wenzel (2006), bahwa media komunikasi normatif yang mengedepankan penegakan hukum atau aturan memberikan efek signifikan negatif terhadap kepatuhan pajak. Mempertimbangkan hasil penelitian ini yang memperkuat penelitian Wenzel (2006), otoritas pajak perlu melakukan penelitian untuk memastikan efektifitas pemberian Surat Teguran dalam mengubah perilaku pembayar pajak.

d. Implementasi e-Faktur Pajak (EFAK)

Variabel *dummy* implementasi e-Faktur Pajak (EFAK) digunakan untuk mengetahui dampak dari pembenahan administrasi pajak berbasis teknologi. Salah satu tujuan dari implementasi e-Faktur Pajak adalah meningkatkan kepatuhan pajak, sehingga nilai yang diharapkan adalah signifikan positif. Hasilnya cukup menarik karena implementasi e-Faktur Pajak berhubungan signifikan positif terhadap kepatuhan pajak. Hasil ini menguatkan penelitian Witte dan Woodbury (1985) yang menyimpulkan pembenahan administrasi perpajakan yang melibatkan teknologi akan meningkatkan kepatuhan. Selain itu, penelitian ini melemahkan penelitian yang dilakukan Gabuer, Nam, dan Parsche (2007), Pavlov (2016), serta penelitian Samerad dan Bartunkova (2016) yang menyimpulkan bahwa perubahan administrasi perpajakan dengan melibatkan teknologi informasi belum tentu meningkatkan kepatuhan pajak karena ketidakpatuhan yang mendorong ke penggelapan pajak akan menemukan modus baru. Hal ini disebabkan perubahan administrasi menjadi elektronik tidak memiliki relevansi dengan penggelapan pajak itu sendiri dalam jangka pendek.

Temuan pada penelitian ini juga memberikan penegasan bahwa otomatisasi pengawasan pada sistem administrasi berbasis teknologi informasi akan memberikan data ke otoritas pajak yang bermanfaat dalam jangka panjang (Samerad & Bartunkova, 2016). Dalam penelitian ini ditemukan hasil bahwa implementasi e-Faktur Pajak meningkatkan probabilitas kepatuhan pembayar pajak sebesar 67.68%. Hasil ini memberikan kesimpulan bahwa upaya otoritas pajak yang melibatkan teknologi informasi merupakan strategi yang tepat.

Variabel Internal dan Karakteristik Wajib Pajak

a. Sikap Pembayar Pajak (ATG)

Faktor internal yang terkait sikap terhadap pemerintah dicerminkan pada variabel *Attitude toward Government* (ATG). Koefisien variabel menunjukkan bahwa saat pembayar pajak tidak mengubah perilaku kepatuhannya walaupun telah diberikan Surat Teguran di tahun sebelumnya, maka probabilitas kepatuhan pembayar pajak tersebut akan berkurang sebesar 13.94%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel ATG berpengaruh signifikan negatif sebagaimana ekspektasi yang diharapkan sebelumnya. Selain itu, hasil ini sesuai dengan penelitian Witte dan Woodbury (1985). Jika dihubungkan dengan konsep *slippery slope* yang dikembangkan oleh Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008), tanda negatif pada koefisien yang

berkaitan dengan variabel ini menunjukkan masih adanya efek negatif atas Surat Teguran yang diterbitkan terhadap kepercayaan WP terhadap otoritas pajak.

b. *Peluang untuk Tidak Patuh (OPP)*

Salah satu faktor dari tiga faktor yang dianggap memengaruhi *tax ethics* oleh Vogel (1974) adalah peluang untuk tidak patuh. Hipotesis nol dari penelitian ini adalah variabel peluang untuk tidak patuh (OPP) berhubungan negatif dengan tingkat kepatuhan di mana makin besar peluang untuk tidak patuh, makin kecil tingkat kepatuhan. Hipotesis ini berlandaskan pada penelitian yang dilakukan oleh Witte dan Woodbury (1985) yang hasil penelitiannya menyimpulkan untuk kelompok pembayar pajak berskala medium dan besar di Amerika Serikat berlaku Hipotesis nol di mana terdapat hubungan signifikan negatif antara peluang untuk tidak patuh dengan tingkat kepatuhan. Nilai $P > |t|$ yang lebih kecil dari 0.05 atau $\alpha = 5\%$ yaitu 0.0000 dan tanda pada koefisien variabel OPP adalah negatif, yang dapat diartikan, terdapat hubungan signifikan negatif antara peluang untuk tidak patuh dengan kepatuhan pajak. *Marginal effect* variabel ini sebesar 32.48% yang dapat diartikan, saat terdapat satu masa pajak kewajiban pelaporan diabaikan pembayar pajak tanpa adanya teguran, akan meningkatkan peluang pembayar pajak untuk tidak patuh sebesar 32.48%, dengan asumsi semua variabel tetap. Hasil temuan ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Witte dan Woodbury (1985) dan dugaan awal yang telah ditentukan di awal penelitian.

c. *Variabel Bentuk (FORM)*

Tidak banyak penelitian yang ditemukan terkait hubungan bentuk pembayar pajak dengan kepatuhan. Pada umumnya penelitian-penelitian terdahulu lebih cenderung memilih salah satu bentuk pembayar pajak untuk diteliti berdasarkan jenis pajak yang umumnya pajak penghasilan. Dari yang tidak banyak tersebut ada penelitian Almunia dan Lopez-Rodriguez (2018) yang menyimpulkan bahwa pembayar pajak yang berbentuk badan lebih mungkin untuk tidak patuh karena kompleksnya transaksi yang dihadapinya. Penelitian ini menunjukkan bahwa pembayar pajak berbentuk badan memiliki probabilitas kepatuhan lebih kecil sebesar 27.4% daripada pembayar pajak berbentuk orang pribadi.

d. *Variabel Skala Usaha (SIZE)*

Terdapat beberapa hasil yang berbeda terkait penelitian yang mencari hubungan antara ukuran usaha (SIZE) dengan kepatuhan pajak (COMPL), [1] Almunia dan Lopez-Rodriguez (2018) yang menyatakan terdapat hubungan signifikan positif dimana makin kecil usaha makin berkurang tingkat kepatuhan, dan [2] Battisti dan Deakins (2017) yang menyimpulkan tidak ada hubungan yang signifikan antara skala usaha dan tingkat kepatuhan. Dari hasil pengolahan data, didapati bahwa penelitian ini lebih mendukung penelitian Battisti dan Deakins (2017) di mana saat pembayar pajak memiliki pendapatan bruto atau omzet di atas Rp4,8 miliar, maka probabilitas pembayar pajak itu untuk patuh akan meningkat sebesar 37.5%. Hasil ini memperkuat penelitian Almunia dan Lopez-Rodriguez (2018).

5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Kami telah melakukan penelitian untuk mengetahui efek pengawasan otoritas pajak terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang terdaftar di administrasi PPN di Indonesia. Data yang digunakan merupakan data sekunder pembayar pajak yang terdaftar di administrasi PPN pada rentang tahun 2013 hingga 2017. Untuk mengetahui efek pengawasan terhadap kepatuhan pajak, kami menggunakan analisis kuantitatif model probit. Dari penelitian ini, ditemukan beberapa faktor yang meningkatkan probabilitas kepatuhan pajak, antara lain audit yang berkaitan permintaan pengembalian lebih bayar pajak tahun sebelumnya, pemberian sanksi, dan implementasi e-Faktur Pajak. Dari ketiga faktor tersebut, implementasi e-Faktur Pajak yang memberikan kontribusi probabilitas peningkatan kepatuhan paling besar,

yaitu sebesar 67.8% disusul oleh audit yang berkaitan permintaan pengembalian lebih bayar tahun sebelumnya sebesar 54.4%. Walaupun pemberian sanksi memiliki signifikansi positif dalam meningkatkan kepatuhan, namun hanya berkontribusi meningkatkan probabilitas kepatuhan pajak sebesar 4.6%. Tidak semua upaya otoritas pajak meningkatkan kepatuhan pajak. Penelitian ini menemukan bahwa pengiriman Surat Teguran dan Surat Klarifikasi berhubungan signifikan negatif terhadap kepatuhan. Hasil menarik yang lain adalah audit umum yang dilakukan tiga tahun terakhir tidak berpengaruh signifikan terhadap peningkatan probabilitas kepatuhan pajak. Audit yang berkaitan permintaan pengembalian lebih bayar tahun sebelumnya berpengaruh signifikan, namun audit yang dilakukan dua dan tiga tahun sebelumnya tidak berpengaruh signifikan.

Batasan Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini hanya data dari otoritas pajak yang mencakup seluruh PKP di Indonesia. Variabel yang digunakan hanya variabel yang berkaitan dengan aktivitas otoritas pajak dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Walaupun hasil yang dihasilkan merupakan representasi populasi, namun mengabaikan variabel yang melekat pada PKP yang biasa digunakan pada pendekatan moral pajak (*tax moral*) serta mengabaikan perbedaan karakter antara tipe Kantor Pelayanan Pajak dan Wilayah Kerja Kantor Pelayanan Pajak.

Penelitian ini hanya memandang kepatuhan dari paradigma penegakan hukum karena beranjak dari teori yang diperkenalkan oleh Becker (1968) tentang *economic of crime* dan dikembangkan dalam konteks kepatuhan pajak oleh Allingham dan Sandmo (1972). Paradigma penegakan hukum pada kepatuhan sangat bergantung perhitungan untung rugi yang dilakukan pembayar pajak. Namun, kepatuhan tidak hanya terdiri dari paradigma penegakan hukum saja, namun masih ada paradigma pelayanan dan paradigma kepercayaan (Alm, Bloomquist, & McKee, 2016). Paradigma pelayanan dan kepercayaan belum tertangkap dalam model yang digunakan.

Memperhatikan hasil penelitian yang memberikan hasil bahwa terdapat produk otoritas pajak sebagai produk pengawasan kepatuhan PPN di Indonesia yang berpengaruh signifikan negatif dan tidak berpengaruh signifikan, maka sudah saatnya Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak mengevaluasi strategi peningkatan kepatuhan pajak serta kembali meningkatkan pendekatan pelayanan untuk mendorong kepatuhan suka rela Wajib Pajak. Pendekatan ini merupakan salah satu prinsip dari perpajakan yang disampaikan Stiglitz (2000) di mana sistem perpajakan haruslah efisien dan mudah. Efisien dengan menekan biaya kepatuhan dan mudah dilaksanakan oleh Wajib Pajak.

Penelitian Selanjutnya

Mengingat Indonesia adalah negara kepulauan dengan berbagai macam budaya dan adat kebiasaan, dipandang perlu melakukan penelitian secara parsial, baik memperhatikan tipe Kantor Pelayanan Pajak, memperhatikan letak geografis Wajib Pajak atau Kelompok Lapangan Usaha untuk dapat menentukan pendekatan atau kebijakan yang tepat untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Perbedaan karakter Kantor Pelayanan Pajak berdasarkan tipe, letak geografis maupun karakter usaha Wajib Pajak dengan dikombinasi dengan pendekatan perilaku. Selain itu, melihat pengaruh audit dan sanksi serta pengiriman Surat Teguran dan Surat Klarifikasi berpengaruh signifikan negatif, maka perlu dilakukan penelitian lanjutan untuk memastikan apakah efek tersebut terjadi karena tingkat kepercayaan Wajib Pajak di Indonesia tinggi sebagaimana dinyatakan Kirchler *et al* (2007) atau terdapat mekanisme komunikasi yang tidak dapat diterima masyarakat terhadap gaya bahasa yang digunakan pada produk hukumnya (Wenzel, 2006).

Melihat beberapa kebijakan yang dikeluarkan otoritas pajak saat ini, terdapat beberapa penelitian selanjutnya yang dapat dilakukan. Pertama kepatuhan pajak setelah implementasi *Tax Amnesty*, dan kedua, kepatuhan pajak pembayar pajak UMKM setelah implementasi Peraturan Pemerintah 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu. Penelitian kepatuhan pajak atas dua fasilitas perpajakan yang cukup populer ini akan memberikan gambaran kepada otoritas pajak, apakah insentif-insentif tersebut memiliki kontribusi meningkatkan kepatuhan pajak. Manfaat penelitian-penelitian yang berbasis implementasi kebijakan berupa fasilitas dapat digunakan sebagai media evaluasi. Namun, penelitian yang dikombinasikan dengan pendekatan perilaku memerlukan waktu dan biaya yang tidak sedikit karena memerlukan kombinasi data internal otoritas pajak dengan data primer (kuesioner).

Mempertimbangkan tantangan yang dihadapi penelitian selanjutnya maupun rentang implementasi pemberian fasilitas perpajakan, penelitian yang mungkin dapat dilakukan adalah kepatuhan pajak setelah implementasi *Tax Amnesty*, mengingat bahwa kebijakan ini telah berjalan sejak 2016, pembayar pajak yang menggunakan fasilitas tersebut sangat bervariasi dan merupakan pembayar pajak yang mengakui bahwa di masa lalu telah melakukan kesalahan dalam pelaporan penghasilannya.

6. DAFTAR PUSTAKA

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 323-338.
- Alm, J., Bloomquist, K. M., & McKee, M. (2016). When You Know Your Neighbour Pays Taxes: Information, Peer Effects, and Tax Compliance. *Fiscal Studies*.
- Alm, J., Sanchez, I., & Juan, A. d. (1994). *Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Almunia, M., & Lopez-Rodriguez, D. (2018). Under the Rada: the Effect of Monitoring Firms on Tax Compliance. *American Economic Journal: Economic Policy*, 10(1), 1-38.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economics Literature*, 36(2), 818-860.
- Azmi, A., Sapiei, N. S., Mustapha, M. Z., & Abdullah, M. (2016). SMEs' tax compliance costs and IT adoption: the case of a VAT. *International Journal of Accounting Information Systems*, 23 (2016), 1-13.
- Bachas, P., Jaef, R. N., & Jensen, A. (2018). *Size-Dependent Tax Enforcement and Compliance Global Evidence and Aggregate Implications*. Macroeconomics and Growth Team , Development Research Group. World Bank Group.
- Baron, D. P., & Besanko, D. (1984). Regulation, Asymmetric Information, and Auditing. *The RAND Journal of Economics*, 15(4), 447-470.
- Battisti, M., & Deakins, D. (2017). Microfoundations of Small Business Tax Behaviour: A Capability Perspective. *British Journal of Management*, 1-17.
- Becker, G. S., & Mulligan, C. B. (2003, October). Deadweight Costs and the Size of Government. *Journal of Law and Economics*, 46(2), 293-340.
- Bergman, M. (1998). Criminal Law and Tax Compliance in Argentina: Testing the Limits of Deterrence. *International Journal of the Sociology of Law*, 26, 55-74.

- Bergman, M. S. (2003). Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina. *Journal of Latin American Studies*, 35(3), 593-624. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/3875313>
- Besley, T., & McLaren, J. (1993). Taxes and Bribery: The Role of Wage Incentives. *The Economic Journal*, 103(416), 119-141.
- Bird, R. M., & Smart, M. (2014). *VAT in a Federal System: Lesson from Canada*. Toronto, Canada: Public Financial Publications.
- Blanchard, O., & Johnson, D. R. (2013). *Macroeconomics* (6th ed.). New York: Person.
- Blumenthal, M., Christian, C., Slemrod, J., & Smith, M. G. (2001). Do Normative Appeals Affect Tax Compliance? Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. *National Tax Journal*, 54(1), 125-138.
- Boning, W. C., Guyton, J., Hodge, R. H., Slemrod, J., & Troiano, U. (2018). *Heard It Through the Grapevine: Direct and Network Effect of Tax Enforcement Field Experiment*. Cambridge, USA: National Bureau of Economics Research.
- Brehm, S., & Brehm, J. (1981). *Psychological Reactance: A Theory of Freedom and*. New York: Academic Press.
- Carnes, G. A., & Englebrecht, T. D. (1995). An investigation of the effect of detection risk perceptions, penalty sanctions, and income visibility on tax compliance. *The Journal of the American Taxation Association*, 17(1), 1-12.
- Case, K. E., Fair, R. C., & Oster, S. M. (2012). *Principles of Macroeconomics* (10th ed.). New York: Prentice Hall.
- Collins, J. H., Milliron, V. C., & Toy, D. R. (1992). Determinants of tax compliance: A contingency approach. *The Journal of the American Taxation Association*, 14(2).
- Damayantia, T. W., Sutrisno, ImamSubektic, & Baridwand, Z. (2015). Trust and Uncertainty Orientation: An Efforts to Create Tax Compliance in Social Psychology Framework. *2nd Global Conference on Business and Social Science-2015*. 211, pp. 938 – 944. Bali: Procedia - Social and Behavioral Sciences.
- Darussalam, Septriadi, D., & Dhora, K. A. (2018). *Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: Penerbit DDTC.
- DJP. (2014). Project Chapter 3: Revamp VAT Administration System. In K. Keuangan, *Project Chapter Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan.
- DJP. (2015, Oktober 6). *Ditjen Pajak Ajak 10.900 Pengguna Faktur Pajak Fiktif Manfaatkan Tahun Pembinaan Wajib Pajak 2015*. Retrieved Januari 15, 2018, from Pajak.go.id.
- Fauziati, P., Minovia, A. F., Muslim, R. Y., & Nasrah, R. (2016). The impact of tax knowledge on tax compliance case study in kota padang, Indonesia. *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, 2(1), 22-30.
- Gebauer, A., Nam, C. W., & Parsche, R. (2007). Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU? *Journal of Economic Policy Reform*, 10(1), 1-13.
- Gobena, L. B., & Dijke, M. V. (2015). Power, Justice, and Trust: A Moderated Mediation Analysis of Tax Compliance among Ethiopian Business Owners. *Journal of Economic Psychology*. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2015.11.004>

- Hallsworth, M. (2018). New Ways of Understanding Tax Compliance: From the Laboratory to the Real World. In A. Lewis, *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour* (pp. 430-451). Cambridge University Press.
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I. (2017). The Behaviorist As Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance. *Journal of Public Economics*, 1-54.
- Herdiman, B. (2013). *Analisis Perilaku Kepatuhan WP OP Usaha Perdagangan di Kota Bandung*. Jakarta: Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik, Universitas Indonesia.
- Hite, P. (1989). A positive approach to taxpayer compliance. *Public Finance= Finances publiques*, 44(2), 249-267.
- Hondroyannis, G., & Papaioikonomou, D. (2017). The effect of card payments on VAT revenue: New evidence from Greece. *Economics Letters*.
- Ismail, R., Rihan, W., & Nsoili, F. (2013). Value Added Tax Evasion and Illegal Recovery Cases in Lebanon. *2nd World Conference on Business, Economics and Management (WCBEM 2013)* (pp. 527-530). Antalya, Turki: Elsevier Ltd.
- Keen, M., & Lockwood, B. (2007). *IMF Working Paper: The Value Added Tax-its causes and consequences*. Fiscal Affairs Department: IMF.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Lederman, L. (2010). *Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap: When is Information Reporting Warranted?* Fordham Law Review.
- Lee, H. C. (2016). *Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value-Added Tax*. Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group. Retrieved from <http://econ.worldbank.org>
- Mankiw, N. G. (2010). *Macroeconomics* (ke-6 ed.). New York USA: Worth Publisher.
- Menkeu. (2014). *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 36/KMK.01/2014 tentang Cetak Biru Program Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan 2014-2025*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Metcalfe, G. E. (1995). Value-Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come? *Journal of Economic Perspectives*, 9(1), 121-140.
- Mohdali, R., Isa, K., & Yusoff, S. H. (2014). The impact of threat of punishment on tax compliance and noncompliance. *International Conference on Accounting Studies 2014, ICAS 2014, 18-19 August 2014* (pp. 291 - 297). Kuala Lumpur: Elsevier Ltd. doi:10.1016/j.sbspro.2014.11.079
- Mukhlis, I., Utomo, S. H., & Soesetio, Y. (2015). The role of taxation education on taxation knowledge and its effect on tax fairness as well as tax compliance on handicraft SMEs sectors in Indonesia. *international Journal of financial research*, 6(4), 161-169.
- Pavlov, K. (2016). *Can the general reverse charge mechanism combat missing trader fraud and provide for secure VAT collection?* Lund, Sweden: Lund University School of Economics and Management.
- Pindyck, R. S., & Rubinfeld, D. L. (2012). *Mikroekonomics* (8th ed.). Jakarta: Erlangga.
- Rahardja, P., & Manurung, M. (2014). *Teori Ekonomi Makro: Suatu Pengantar* (Edisi 5 ed.). Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

- Richardson, G. (2016). The Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Study. In M. Dion, D. Weisstub, & J.-L. Richet (Eds.), *Financial Crimes: Psychological, Technological, and Ethical Issues* (pp. 33-57). Springer International Publishing.
- Rosen, H. S., & Gayer, T. (2008). *Public Finance* (8th ed.). Tata McGraw-Hill.
- Samerad, P., & Bartunkova, L. (2016). VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 220, 417 – 423.
- Schenk, A., & Oldman, O. (2007). *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press.
- Sekretariat Negara . (2016). *Buku I: Undang-undang Nomor 18 Tahun 2016 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2017*. Jakarta: Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia.
- Slemrod, J. (2016). *Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications*. Michigan: Social Sciences Research Network Electronic Paper Collection: University of Michigan.
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of The Public Sector* (3rd ed.). New York: W. W Norton & Company.
- Sukardji, U. (2015). *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2015*. Depok: Rajawali Pers.
- Tenbrunsel, A. E., & Messick, D. M. (1999). Sanctioning Systems, Decision Frames, and Cooperation. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 684-707.
- Torgler, B. (2002). Speaking for Theorist and Searching for Fact: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economics Surveys*, 16(5), 657-683.
- Verboon, P., & Dijke, M. v. (2011). When do severe sanctions enhance compliance? The role of procedural fairness. *Journal of Economic Psychology*, 32, 120–130. doi:10.1016/j.joep.2010.09.007
- Vogel, J. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An interpretation of Recent Data Survey. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/41861983>
- Wenzel, M. (2006). A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. *Social Justice Research*, 19(3), 345-365.
- Witte, A. D., & Woodbury, D. F. (1985). Tax Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance The Case of The U.S. Individual Income. *National Tax Journal*, 1-11.