

Pengawasan dan Pemeriksaan Pajak serta Penerapan Tax Control Framework

Sihar Tambun¹, Yuda Aryanto²

¹Program Studi Akuntansi, Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta

²Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Trisakti

¹sihar.tambun@gmail.com, ²yudaku@gmail.com

Abstract

This research aims to evaluate and study the application of the cooperative compliance paradigm in tax supervision activities, the application of the cooperative compliance paradigm in tax audit activities, the application of the Tax Control Framework by taxpayers as one of the keys to successful cooperative compliance. This research is a descriptive qualitative research that uses the in-depth interview method to obtain information from sources in the tax supervision and audit function at the Directorate General of Taxes, taxpayers, academics and tax consultants as well as literature studies to enable a more comprehensive analysis of the themes in the research. The results of this research conclude that the majority of sources stated that the cooperative compliance paradigm in tax supervision and audit activities has not been fully implemented. In addition, it is known that the majority of taxpayer sources do not yet have an effective TCF.

Article Received:
December 13rd, 2024

Article Revised:
December 18th, 2024

Article Published:
December 21st, 2024

Keywords:
Commercial Awareness, Impartiality, Proportionality, Responsiveness, Disclosure and Transparency
Correspondence:
sihar.tambun@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi dan mengkaji penerapan paradigma *cooperative compliance* dalam kegiatan pengawasan pajak, penerapan paradigma *cooperative compliance* dalam kegiatan pemeriksaan pajak, penerapan *Tax Control Framework* oleh wajib pajak sebagai salah satu kunci sukses *cooperative compliance*. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif deskriptif yang menggunakan metode *in-depth interview* untuk memperoleh informasi dari narasumber fungsi pengawasan dan pemeriksaan pajak di Direktorat Jenderal Pajak, wajib pajak, akademisi dan konsultan pajak serta studi literatur untuk memungkinkan analisis yang lebih komprehensif atas tema pada penelitian. Hasil penelitian ini memberikan kesimpulan bahwa mayoritas narasumber menyatakan bahwa paradigma *cooperative compliance* dalam kegiatan pengawasan dan pemeriksaan pajak belum diterapkan sepenuhnya. Di samping itu, diketahui bahwa mayoritas narasumber wajib pajak belum memiliki TCF yang efektif.

Artikel Diterima:
13 Desember 2024

Artikel Revisi:
18 Desember 2024

Artikel Dipublikasi:
21 Desember 2024

Kata Kunci:
Commercial Awareness, Impartiality, Proportionality, Responsiveness, Disclosure and Transparency
Korespondensi:
sihar.tambun@gmail.com

A. PENDAHULUAN

Dalam komposisi pendapatan negara pada APBN, pajak memiliki proporsi terbesar yang menjadikannya *backbone* sumber penerimaan negara. Dalam penelitiannya, Halim dan Rahman (2022) mendefinisikan bahwa tujuan dari pajak adalah dihasilkannya penerimaan yang cukup untuk membiayai jalannya perekonomian dan meminimalisasi dampak ekonomi yang ditimbulkan. Salah satu parameter pengukuran kinerja pemerintah dalam menghimpun penerimaan pajak dapat dicerminkan dari *tax ratio*. Selama rentang waktu 5 tahun terakhir, upaya dan komitmen Direktorat Jenderal Pajak sebagai pemegang amanah tersebut berhasil merealisasikan penerimaan dengan rata-rata sebesar 65,7% terhadap total penerimaan. Dan dari 5 tahun tersebut, tiga tahun terakhir berhasil melampaui target yang dibebankan. Tabel 1 menggambarkan rangkuman tren penerimaan pajak yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak terhadap total penerimaan negara dan capaian *tax ratio* Indonesia dari tahun 2019 s.d 2023.

Tabel 1. Peranan Penerimaan Pajak dan Tax Ratio Indonesia

Tahun	Realisasi Pendapatan Negara (milyar rupiah)		% Penerimaan pajak terhadap total penerimaan	Tax ratio
	Penerimaan Pajak	Total Penerimaan		

	Pusat			
2019	1.324.988,90	1.960.633,40	67,6%	9,70%
2020	1.065.315,00	1.647.783,34	64,7%	8,33%
2021	1.267.501,90	2.011.347,10	63,0%	9,11%
2022	1.709.088,00	2.635.843,10	64,8%	10,38%
2023	1.808.525,60	2.637.248,90	68,6%	10,21%
Rata-rata			65,7%	9,5%

Sumber: <https://www.bps.go.id/id/statistics-table/2/MTA3MCMY/realisasi-pendapatan-negara--milyar-rupiah-.html> yang diolah kembali

Uniknya, tren positif penerimaan pajak dari tahun 2020 tidak disertai dengan peningkatan *tax ratio* Indonesia yang stagnan di sekitar 10%. Bahkan menurut OECD (2024), dengan data tahun 2022, meskipun terdapat peningkatan *tax ratio* menjadi 10,38%, angka tersebut masih di bawah rata-rata *tax ratio* negara Asia Pasifik (19,3%) dan jauh di bawah rata-rata *tax ratio* negara OECD (34,0%). Lantas, timbul pertanyaan terkait apa yang menyebabkan rendahnya *tax ratio* di Indonesia. Menurut Waluyo (2020), rendahnya *tax ratio*, salah satunya dapat disebabkan oleh rendahnya tingkat kepatuhan pajak (*tax compliance*) di suatu negara.

Masalah kepatuhan pajak sendiri merupakan masalah klasik yang dihadapi otoritas pajak tidak hanya di Indonesia saja, melainkan hampir di seluruh negara dan telah lama menjadi bahasan OECD. Dalam publikasinya, OECD (2013) menganggap bahwa untuk mendorong kepatuhan pajak, pendekatan peningkatan kepatuhan yang ada saat itu, sudah tidak relevan dengan kondisi perekonomian global yang terus berkembang. Adapun pendekatan tersebut adalah apa yang disebut dengan *obligation-based relationship* yaitu pendekatan yang menggunakan sanksi dan hukuman sebagai kunci utama dalam rangka mendorong kepatuhan wajib pajak (Prichard *et al*, 2019). OECD (2016) kemudian memperkenalkan strategi peningkatan kepatuhan berbasis sukarela yang disebut dengan *cooperative compliance*. Adapun *cooperative compliance* sendiri merupakan sebuah konsep yang menawarkan hubungan berdasarkan sukarela melalui kerjasama dan rasa saling percaya antara wajib pajak dan pihak otoritas pajak dimana hubungan tersebut dibangun melalui pilar *commercial awareness, impartiality, proporsionality, openness through disclosure and transparency* dan *responsiveness*. Keuntungan yang diperoleh dengan penerapan *cooperative compliance* dari sisi wajib pajak adalah diperolehnya kepastian hukum perpajakan serta berkurangnya biaya kepatuhan, sedangkan dari sisi otoritas pajak, akan berdampak pada berkurangnya ruang lingkup *audit* pajak sehingga sumber daya yang dimiliki otoritas pajak diutamakan untuk *treatment* terhadap wajib pajak berisiko tinggi.

Berdasarkan OECD (2022), sejak konsep tersebut didengungkan pertama kali pada tahun 2008, hingga tahun 2020 telah tercatat 64 negara yang menerapkan pendekatan tersebut. Meskipun implementasinya berbeda-beda untuk masing-masing negara bergantung pada karakteristiknya, namun prinsip-prinsip dan semangat konsep *cooperative compliance* diupayakan untuk dapat diterapkan.

Berbagai penelitian telah dilakukan terkait penerapan *cooperative compliance* di beberapa negara dengan segala manfaat dan konsekuensinya. Sever dan Stanimirovic (2022) melalui penelitiannya terhadap penerapan *cooperative compliance* di Republik Slovenia mendapatkan kesimpulan bahwa wajib pajak besar dan menengah yang berpartisipasi pada program *cooperative tax compliance* di Republik Slovenia menunjukkan tingkat kepuasan dan merasakan manfaat atas ide konsep tersebut. Penelitian terhadap beberapa wajib pajak besar di Belanda terkait implementasi *cooperative compliance* juga menunjukkan hasil bahwa wajib pajak-wajib pajak besar memerlukan kepastian terkait *tax position* mereka yang kemudian akan mendorong mereka untuk meningkatkan *Tax Control Framework* guna mencapai kepastian tersebut (Goslinga *et al.*, 2019). Studi yang dilakukan Eberhatinger dan Zieser (2021) terkait penerapan *cooperative compliance* di Austria, menghasilkan kesimpulan bahwa perusahaan yang menjadi *pilot project* implementasi *cooperative compliance* merasakan peningkatan kepastian pajak yang signifikan yang dikaitkan dengan penurunan risiko pajak dan biaya kepatuhan. Selanjutnya, melalui penelitiannya, Martinez (2021) menganjurkan bahwa kunci sukses program *Confia* yang merupakan penerapan *cooperative compliance* di Brazil adalah kerjasama antara wajib pajak dan otoritas pajak yang didasari tanggung jawab dan saling percaya dan tidak menoleransi perilaku oportunistik. Soininen *et al.*, (2018) meneliti penerapan *cooperative compliance* di Finlandia yang disebut dengan *enhanced customer cooperation*, dan mendapatkan kesimpulan bahwa *enhanced customer cooperation* membawa perubahan budaya praktik administrasi dan komunikasi antara otoritas pajak dengan wajib pajak yang membuat tujuan penerapannya dapat diterima dengan baik.

Lantas bagaimana penerapan *cooperative compliance* di Indonesia? Menurut Andiko (2018), bentuk dan upaya dari Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas pajak di Indonesia dalam menerapkan pendekatan *cooperative compliance* dengan wajib pajak adalah melalui fungsi pengawasan yang dilakukan oleh *Account Representative*. Kemudian menurut hasil penelitian yang dilakukan oleh Maulana dan Abbas (2021) disimpulkan bahwa dalam fungsi pengawasan konsep *cooperative compliance* belum sepenuhnya diterapkan. Dan yang terkini, Aulia (2023) menyatakan bahwa sampai dengan saat ini kepatuhan pajak masih diupayakan dalam bentuk *enforce compliance* melalui *audit* pajak dan denda meskipun sebagian telah mengarah pada *voluntary (cooperative) compliance* yang didasari oleh kepercayaan (*trust*). Meskipun program *cooperative compliance* belum dilaksanakan sepenuhnya di Indonesia, namun penulis merasa perlu untuk meneliti

sejauh mana Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak mencoba menghadirkan konsep dan ide program *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan pajak. Dengan demikian, pendekatan *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan pajak perlu dievaluasi untuk mengetahui aspek apa saja yang perlu ditingkatkan agar penerapan *cooperative compliance* menjadi optimal. Pengawasan yang akan menjadi fokus pada penelitian ini adalah pengawasan dalam arti luas, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh *Account Representative* maupun fungsional pemeriksa pajak yang sering disebut dengan pemeriksaan pajak.

Keberhasilan penerapan konsep dan ide *cooperative compliance* tidak dapat tercapai jika hanya diterapkan dari satu sudut pandang saja yaitu dari pihak Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak di Indonesia. Melainkan harus diimbangi dengan kerjasama dan saling percaya dari pihak wajib pajak. Menurut OECD (2016), *Tax Control Framework* memainkan peran penting dalam menegakkan konsep *cooperative compliance* yaitu sebagai sarana pertukaran transparansi dan menjadi bagian dari sistem pengendalian internal yang menjamin keakuratan, kelengkapan, dan keterbukaan Surat Pemberitahuan (SPT) yang dibuat oleh wajib pajak (Tambun & Pratiwi, 2022). *Tax Control Framework* memiliki peran untuk membantu perusahaan dalam mengkomunikasikan isu-isu perpajakan tidak hanya kepada pihak internal, namun juga kepada pihak eksternal. Menurut penelitian Aulia (2023), sebagai kunci keberhasilan penerapan *cooperative compliance*, *Tax Control Framework* ditujukan sebagai manajemen risiko pajak bagi para *stakeholder* yang dapat dimanfaatkan untuk mengakhiri *audit* pajak yang tidak perlu pada wajib pajak risiko rendah. Berdasarkan hal tersebut, penulis juga tertarik untuk mengkaji sejauh mana wajib pajak menerapkan *Tax Control Framework* atau kerangka pengendalian pajak sebagai wujud pelaksanaan pilar *transparency* pada konsep *cooperative compliance*.

Penelitian-penelitian terdahulu di Indonesia seperti yang dilakukan oleh Maulana dan Abbas (2021), Andiko (2018), Aulia (2023), Darono (2020) dan Haniv (2020) menyoroti penerapan *cooperative compliance* yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak besar di Indonesia. Penulis terinspirasi oleh penelitian Goslinga *et al*, (2019) bahwa program *cooperative compliance* tidak hanya melibatkan wajib pajak kategori besar saja. Sebagaimana yang ditunjukkan oleh Goslinga *et al*, (2019) dalam penelitiannya, bahwa di Belanda dengan program *horizontal monitoring*, wajib pajak dengan semua kategori dengan persyaratan tertentu dapat mengajukan diri untuk berpartisipasi dalam program ini. Sehingga dalam penelitian ini, penulis akan menggali informasi dari *stakeholder* perpajakan kategori kecil, menengah, dan besar.

Berdasarkan apa yang telah penulis uraikan tersebut, dapat disimpulkan bahwa kebaruan dalam studi ini di antaranya adalah pertama, penulis mengevaluasi keterterapan paradigma *cooperative compliance* tidak hanya dalam aktivitas pengawasan yang dilakukan oleh *Account Representative*, namun juga melibatkan pengawasan pengujian kepatuhan yang dijalankan oleh fungsional pemeriksa pajak. Kedua, penulis juga mengevaluasi kesiapan penerapan *Tax Control Framework* oleh wajib pajak sebagai salah satu penerapan pilar *cooperative compliance*, yaitu *transparency*. Ketiga, sampel pada studi ini melibatkan *stakeholder* perpajakan dari kategori wajib pajak kecil, menengah, dan besar.

Kemudian, penulis menciptakan batasan-batasan dalam penelitian ini yaitu, terkait upaya penerapan program *cooperative compliance* dari sisi Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak di Indonesia maupun dari sisi wajib pajak, penulis akan membahas penerapan pilar-pilar *cooperative compliance* dalam kegiatan pengawasan dan pemeriksaan pajak. Selanjutnya, penulis juga akan membahas sejauh mana penerapan *Tax Control Framework* yang menjadi kunci keberhasilan program *cooperative compliance* dari perspektif wajib pajak. Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, maka tema dan judul pada penelitian adalah “Tinjauan Paradigma *Cooperative Compliance* di Indonesia: Penerapan pada Fungsi Pengawasan dan Pemeriksaan Pajak serta Penerapan *Tax Control Framework* dari Sisi Wajib Pajak”. Kemudian pada akhir penelitian, penulis akan menyimpulkan ekspektasi dari sisi Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak perihal bentuk hubungan ideal agar program *cooperative compliance* dapat dilaksanakan di Indonesia.

B. LITERATURE REVIEW

Kepatuhan Pajak

Kepatuhan pajak yang dimaksud dalam OECD (2008) adalah suatu kondisi dimana wajib pajak memenuhi kewajiban dan melaksanakan hak perpajakannya yang meliputi kepatuhan dalam pendaftaran, pengisian, pelaporan, dan pembayaran pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Terdapat dua motivasi yang melatarbelakangi perilaku kepatuhan wajib pajak menurut Kircher *et al*, (2008) yaitu 1) kepatuhan yang didasari adanya kalkulasi biaya ketidakpatuhan yang tinggi dan 2) kepatuhan yang didasari adanya perasaan yang mewajibkan untuk melakukannya karena merupakan bagian dari masyarakat. Sehingga, untuk meningkatkan kepatuhan yang didasari dari motivasi yang berbeda tersebut, dibutuhkan pendekatan yang berbeda pula.

Menurut teori *slippery slope framework* yang dikemukakan oleh Kircher *et al*, (2008), dimensi utama yang mempengaruhi kepatuhan pajak adalah *power* dan *trust*, dari dan kepada otoritas pajak. Dimensi *power* merujuk peningkatan kepatuhan oleh wajib pajak sebagai akibat adanya *power* dari otoritas dalam pelaksanaan *audit* pajak maupun pengenaan denda pajak, sehingga timbul apa yang disebut dengan kepatuhan dipaksakan (*enforced compliance*). Sedangkan dimensi *trust* juga meyakini bahwa kepatuhan pajak dapat meningkat karena adanya *trust* kepada otoritas pajak. Sehingga kepatuhan yang didasari *trust* akan menyebabkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pajak yang lebih tinggi disebabkan oleh tingginya *trust* dari wajib pajak yang disertai dengan tingginya tingkat persepsi *power* yang dimiliki oleh otoritas pajak.

Damayanti dan Suparmono (2019) menambahkan, studi atas kepatuhan pajak di Indonesia membuktikan bahwa jika rasa saling percaya (*trust*) yang tinggi terjadi melalui hubungan timbal balik antara wajib pajak maupun otoritas pajak, maka dengan kondisi *low level of power* maupun *high level of power* otoritas pajak, tetap akan menghasilkan tingkat kepatuhan yang lebih tinggi.

Cooperative Compliance

Konsep *cooperative compliance* adalah bentuk dari *voluntary compliance* dan merupakan pengembangan dari praktik *enhanced relationship*, suatu kerangka konseptual yang mengacu pada bentuk hubungan kerja sama antara wajib pajak dengan otoritas pajak. *Enhanced relationship* sendiri mulai dibangun dan dilakukan pada tahun 2008 karena *Forum on Tax Administration* (FTA) melihat adanya celah wajib pajak melakukan *tax planning* yang agresif yang sering dikaitkan dengan tindak penghindaran pajak (Tambun & Haryati, 2022). Wujud *enhanced relationship* yang disarankan oleh OECD (2013) dan FTA agar wajib pajak dapat berperilaku patuh dan melaksanakan kewajiban perpajakannya tepat waktu dengan efektif dan efisien, maka 1) otoritas pajak harus dapat memiliki *commercial awareness*, *impartiality*, *proportionality*, *openness through disclosure and transparency* serta *responsiveness* terhadap wajib pajak, sementara itu 2) wajib pajak harus memberikan *disclosure* dan *transparency* kepada otoritas pajak.

Seiring berjalannya waktu, konsep *enhanced relationship* dianggap menyebabkan kesalahpahaman dan menimbulkan kecurigaan pelanggaran prinsip ekualitas perlakuan terhadap wajib pajak meskipun pilar-pilar konsep tersebut tetap dipertahankan dalam hubungan antara wajib pajak dan otoritas pajak. Berdasarkan latar belakang tersebut, OECD (2013) menawarkan konsep *cooperative compliance* yang tidak hanya menggambarkan praktik *mutual trust* dan kerjasama saja, namun juga menunjukkan tujuan dari konsep tersebut sebagai bagian dari strategi *Compliance Risk Management* yang dilakukan oleh otoritas pajak yaitu kepatuhan yang mengarah pada pembayaran pajak dalam jumlah yang tepat secara tepat waktu (OECD, 2013). Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor Kep-251/PJ/2020 tentang Pembentukan Tim Integrasi Data Wajib Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak tahun 2020 mendefinisikan *cooperative compliance* sebagai sebuah bentuk relasi antara wajib pajak dan Direktorat Jenderal Pajak yang didasari transparansi dan kepercayaan dan berlandaskan kepatuhan pajak sukarela yang memiliki tujuan terciptanya pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak yang sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku.

Menurut OECD, efektivitas, dan efisiensi pelaksanaan *cooperative compliance* dapat terjadi melalui penerapan pilar-pilar *cooperative compliance* sebagai berikut:

1. Terhadap wajib pajak, maka otoritas pajak harus dapat menunjukkan sikap:

a. Commercial awareness

Diartikan sebagai pemahaman latar belakang komersial yang mendasari setiap tindakan dan transaksi wajib pajak untuk menghindari kesalahpahaman dalam konteks transaksi dan merespons dengan cara yang mencegah timbulnya sengketa dan ketidakpastian termasuk di dalamnya adalah pemahaman komersial, pemahaman karakteristik industri dan pemahaman karakteristik khusus wajib pajak. Pemahaman proses bisnis yaitu pengetahuan tentang cara wajib pajak menjalankan bisnis termasuk strategi bisnis, sumber pendanaan dan isi laporan keuangan wajib pajak. Pemahaman karakteristik industri yaitu memahami *output*, pasar, kompetisi usaha, dan aturan terkait industri wajib pajak. Pemahaman karakteristik khusus meliputi struktur kepemilikan, manajemen, *corporate governance*, afiliasi, manajemen risiko, strategi perpajakan, dan *Tax Control Framework*.

b. Impartiality

Diartikan sebagai pendekatan yang mengedepankan objektivitas, konsistensi, tidak memihak, profesional, dan independen dalam menyelesaikan masalah dengan wajib pajak. Fokus utama pada pilar ini adalah objektivitas dalam mencapai kesepakatan tentang perhitungan pajak yang akurat dan sesuai dengan kewajiban wajib pajak, tanpa upaya untuk meningkatkan penerimaan pajak negara. Contoh penerapan pilar ini adalah pencapaian resolusi melalui jalur non litigasi atau yang disebut dengan *alternative dispute resolution* (Maulana & Abbas, 2021).

c. Proportionality

Pilar ini mencakup semua keputusan terkait alokasi sumber daya, penentuan wajib pajak, Surat Pemberitahuan, dan masalah perpajakan yang diprioritaskan dengan mempertimbangkan dampak penerimaan keseluruhan. Pengawasan utama difokuskan pada wajib pajak dengan risiko tinggi, sementara wajib pajak dengan risiko rendah diharapkan mendapat perlakuan yang lebih kolaboratif untuk mengurangi biaya kepatuhan bagi otoritas pajak dan wajib pajak.

d. Openness through disclosure and transparency

Keterbukaan melalui pengungkapan dan transparansi, disertai dengan upaya nyata, akan menciptakan interaksi yang menghasilkan kepastian dalam perpajakan. Pilar ini juga terkait dengan *Compliance Risk Management* yang diterapkan oleh otoritas pajak, termasuk informasi tentang evaluasi risiko, jenis transaksi, dan perilaku wajib pajak yang dianggap berisiko (Maulana & Abbas, 2021). Dengan transparansi terkait posisi risiko wajib pajak, diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak.

e. Responsiveness

Pilar ini dikaitkan dengan sikap responsif atau daya tanggap terkait keinginan wajib pajak akan kepastian pajak (*certainty*). Respon tersebut juga perlu disesuaikan dengan kondisi khusus dari wajib pajak, seperti menggunakan

mekanisme *advance tax ruling* untuk mendapatkan kepastian awal terkait konsekuensi pajak yang timbul dari serangkaian peristiwa atau transaksi tertentu, atau sebagai bagian dari pendekatan manajemen risiko oleh otoritas pajak (Huiskers-Stoop dan Gribnau, 2019)

2. Terhadap otoritas pajak, wajib pajak harus menunjukkan *disclosure and transparency*. Kunci utama pilar *disclosure and transparency* dari sisi wajib pajak adalah implementasi *Tax Control Framework* yang solid dan dapat dipercaya, yang mampu memberikan jaminan kepada otoritas pajak perihal *tax position* wajib pajak termasuk di dalamnya aturan terkait skema *tax planning* dan *internal control* terkait pajak dan risiko pajak.

Tax Control Framework

Untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, maka otoritas pajak harus mengembangkan sistem manajemen risiko melalui strategi *Compliance Risk Management*, di sisi lain, wajib pajak perlu mengembangkan *Tax Control Framework* (Huiskers-Stoop dan Gribnau, 2019). Dalam OECD (2016) mengemukakan bahwa *Tax Control Framework* memainkan peran penting dalam tegaknya program *cooperative compliance*. *Tax Control Framework* merupakan bagian dari sistem pengendalian internal perusahaan yang memberikan jaminan keakuratan dan kelengkapan data dan keterbukaan pada Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan oleh wajib pajak (OECD, 2013). *Tax Control Framework* memiliki fungsi untuk membantu perusahaan dalam mengkomunikasikan isu-isu perpajakan kepada pihak internal dan pihak eksternal. Di samping itu, beberapa manfaat *Tax Control Framework* bagi perusahaan menurut Peters *et al*, (n.d) di antaranya pekerjaan yang *up to date*, kepastian atas posisi pajak, meningkatkan kepercayaan diri para pemangku kepentingan, sistem pengendalian perpajakan yang efektif dan efisien, meningkatkan kualitas data perpajakan, pelaporan pajak yang lebih cepat, menyediakan pemahaman yang lebih baik terkait situasi perpajakan, koreksi pemeriksaan pajak yang lebih sedikit dan biaya audit yang lebih rendah.

Inti dari *Tax Control Framework* adalah segala yang berkaitan dengan pengendalian internal, sehingga ketika suatu perusahaan hendak mengembangkan *Tax Control Framework*, maka harus berangkat dari pemikiran dasar yaitu sistem pengendalian internal. OECD sendiri belum menerbitkan pedoman bagaimana seharusnya *Tax Control Framework* dikembangkan karena pengendalian internal suatu perusahaan harus dapat mencerminkan kondisi-kondisi khusus perusahaan tersebut. Namun, meskipun mustahil untuk menciptakan sistem pengendalian internal yang bersifat *universal* untuk semua perusahaan, OECD (2016) menyarankan bahwa sebaiknya dalam menyusun *Tax Control Framework*, perusahaan wajib menerapkan enam prinsip, yaitu:

- a. **Tax strategy established (penetapan strategi pajak)**
Strategi pajak harus secara jelas didokumentasikan dan dimiliki oleh manajemen senior (level dewan) perusahaan tersebut.
- b. **Applied comprehensively (diterapkan secara komprehensif)**
Setiap transaksi yang dilakukan oleh sebuah perusahaan memiliki potensi untuk memengaruhi posisi pajaknya, baik secara langsung maupun tidak langsung. Oleh karena itu, *Tax Control Framework* harus dapat mengatur semua kegiatan perusahaan dan sebaiknya terintegrasi dalam manajemen operasional bisnis sehari-hari.
- c. **Responsibility Assigned (penetapan tanggung jawab)**
Anggota dewan perusahaan bertanggung jawab atas perencanaan, pelaksanaan, dan keberhasilan *Tax Control Framework*. Peran departemen pajak perusahaan dalam mengimplementasikan *Tax Control Framework* harus jelas dipahami dan didukung dengan sumber daya yang memadai.
- d. **Governance documented (tata kelola dokumentasi)**
Diperlukan sistem aturan dan pelaporan yang memastikan bahwa potensi risiko ketidakpatuhan dapat diidentifikasi dan dikelola. Proses tata kelola ini harus didokumentasikan secara eksplisit dan sumber daya yang cukup dialokasikan untuk mengimplementasikan *Tax Control Framework* dan secara berkala mengevaluasi keefektifannya.
- e. **Testing performed (adanya pengujian)**
Kepatuhan terhadap kebijakan yang tertuang dalam *Tax Control Framework* harus menjadi subjek dari pemantauan, pengujian, dan pemeliharaan secara berkala.
- f. **Assurance provided (pemberian jaminan)**
Tax Control Framework harus mampu meyakinkan semua pihak yang berkepentingan, termasuk pihak eksternal seperti otoritas pajak, bahwa risiko pajak dikelola dengan baik dan outputnya yaitu SPT, dapat diandalkan. Hal tersebut dilakukan dengan menetapkan "*risk appetite*" perusahaan dan memastikan bahwa kerangka manajemen risiko mereka dapat mengidentifikasi dan memitigasi adanya penyimpangan.

Perspektif Teori

Penelitian ini menggunakan perspektif teori *Regulation Responsive Theory* (RRT), yaitu teori perlakuan risiko yang telah diterapkan oleh otoritas pajak di berbagai negara untuk meningkatkan pelayanan, manajemen risiko dan meningkatkan kepatuhan (Braithwaite dan Ahmed, 2005). Dari perspektif otoritas pajak, untuk meningkatkan penerimaan pajak, negara menerapkan manajemen risiko kepatuhan (*Compliance Risk Management*). Pendekatan ini memfokuskan pada perilaku wajib pajak yang patuh dan tidak patuh, yang dianalisis untuk kemudian dipetakan dalam profil risiko, serta langkah-langkah untuk mengelolanya (Goveia dan Sosa, A. (2017). Menurut OECD (2013, p.41), *Compliance Risk*

Management seharusnya menguntungkan bagi wajib pajak patuh, dimana wajib pajak yang berperilaku transparan dan memiliki risiko pajak yang rendah dapat mengharapkan dukungan dan menikmati biaya kepatuhan yang lebih rendah. Karena inti dari strategi kepatuhan adalah penghargaan terhadap perilaku patuh dan hukuman bagi yang tidak patuh, maka pendekatan *cooperative compliance* telah sesuai dengan strategi *Compliance Risk Management*.

Kemudian dari perspektif *agency theory* menurut Jensen dan Mackling (1976), perusahaan memiliki keterikatan dengan berbagai *stakeholder*, di antaranya adalah pemerintah. Sifat oportunistik dari wajib pajak dapat mengakibatkan adanya upaya penghindaran pajak maupun penggelapan pajak oleh wajib pajak. Menurut Aulia (2023) manajemen perusahaan memiliki peran yang penting dalam peningkatan *Tax Control Framework* yang berakibat pada peningkatan transparansi pajaknya dan ujungnya akan mengurangi asimetri informasi antara wajib pajak dengan otoritas pajak dan mengurangi timbulnya *agency problem*. Dengan semakin berkembangnya penerapan program *cooperative compliance*, harapannya adalah otoritas pajak dapat mengandalkan SPT yang disampaikan oleh wajib pajak dan meyakini bahwa *tax position* yang tidak pasti dapat diungkapkan dan masalah pajak lainnya dapat diselesaikan. Harapan tersebut dapat terlaksana apabila *Tax Control Framework* wajib pajak dapat berjalan efektif sehingga mampu menyediakan transparansi dan pengungkapan informasi yang relevan dengan risiko pajaknya. Sehingga, penerapan *cooperative compliance* akan menjadi fokus dalam penelitian ini.

C. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam studi ini adalah kualitatif deskriptif yang bertujuan untuk menggambarkan, menjelaskan, dan menguraikan objek penelitian (Arikunto, 2006). Jenis penelitian kualitatif bertujuan untuk memahami fenomena-fenomena yang terjadi di lingkungan sekitar dan menemukan beberapa permasalahan. Peneliti memilih jenis penelitian ini karena dianggap selaras dengan isi dan tujuan dari penelitian ini.

Fenomenologi sebagai pendekatan penelitian dipilih karena mampu memberikan wawasan mendalam tentang pengalaman subjektif dan persepsi individu terhadap *cooperative compliance*. Dengan menggali pengalaman langsung melalui wawancara mendalam dengan *Account Representative*, fungsional pemeriksa pajak dan wajib pajak, penelitian ini diharapkan dapat mengevaluasi penerapan pilar-pilar *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan dan pemeriksaan pajak untuk mengetahui aspek apa saja yang perlu ditingkatkan agar penerapan konsep *cooperative compliance* menjadi optimal. Kemudian, wawancara juga dilakukan kepada wajib pajak untuk memperoleh informasi sejauhmana kesiapan dan keterterapan *Tax Control Framework* sebagai pelaksanaan pilar *transparency*. Pada penelitian ini juga melibatkan pihak konsultan pajak dan pihak akademisi untuk memperoleh pandangan dari perspektif pihak ketiga

Selain pengumpulan informasi melalui *in-depth interview*, penelitian ini juga menggunakan studi literatur untuk memungkinkan analisis yang lebih komprehensif tentang implementasi pilar-pilar *cooperative compliance* dan ekspektasi bentuk penerapan konsep *cooperative compliance* yang dapat memberikan manfaat yang optimal bagi Direktorat Jenderal Pajak maupun wajib pajak di Indonesia.

Dalam pemilihan sampel penelitian ini, penulis memilih metode *purposive sampling* yang dilakukan secara selektif dengan maksud mendapatkan informasi yang relevan. Adapun penentuan partisipan penelitian sebagai nara sumber yang dipilih melibatkan orang-orang yang dikenal memiliki *skills* atau *expertise* dalam konsep *cooperative compliance* maupun *Tax Control Framework*, bukan hanya berdasarkan pengalaman saja. Wawancara dilakukan melalui secara langsung di lokasi atau tempat partisipan bertugas. Adapun partisipan dalam penelitian ini adalah:

1. Direktorat Jenderal Pajak

Partisipan dari perspektif Direktorat Jenderal Pajak akan mencakup *Account Representative*, Kepala Seksi Pengawasan dan Fungsional Pemeriksa Pajak yang merupakan fungsi pengawasan dan pemeriksaan pajak di Direktorat Jenderal Pajak terkait penerapan pilar-pilar *cooperative compliance*

Wawancara juga dilakukan untuk memperoleh informasi tentang ekspektasi bentuk penerapan konsep *cooperative compliance* yang dapat memberikan manfaat yang optimal bagi Direktorat Jenderal Pajak maupun wajib pajak.

2. Wajib Pajak

Partisipan dari perspektif wajib pajak meliputi dewan direksi yang bertanggungjawab terhadap fungsi perpajakan perusahaan, *Vice President* atau *Senior Manager* yang bertanggungjawab terhadap tata kelola perpajakan di perusahaan. Wawancara dilakukan untuk memperoleh informasi kesiapan dan keterterapan *Tax Control Framework* sebagai kunci utama kesuksesan program *cooperative compliance* dan ekspektasi bentuk penerapan konsep *cooperative compliance* yang dapat memberikan manfaat yang optimal bagi Direktorat Jenderal Pajak maupun wajib pajak.

3. Akademisi

Partisipan dari perspektif akademisi meliputi dosen perpajakan untuk memperoleh *insight* kondisi ideal penerapan *cooperative compliance* di Indonesia.

4. Konsultan Pajak

Partisipan dari perspektif konsultan pajak meliputi konsultan perpajakan teregister untuk memperoleh *insight* kondisi faktual penerapan *cooperative compliance* atas perusahaan yang menjadi kliennya.

Komposisi partisipan tersebut, menurut penulis, dinilai cukup untuk memenuhi kecukupan informasi yang dibutuhkan.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan Paradigma Cooperative Compliance dalam Kegiatan Pengawasan Pajak

a. *Commercial awareness*

Untuk mendapatkan pemahaman tentang proses bisnis wajib pajak dan industri wajib pajak secara umum, beberapa cara yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak antara lain *site visit* ke lokasi perusahaan, *company profile* perusahaan, prospektus, dan *Annual Report* yang dipublikasikan oleh perusahaan terdaftar di bursa, serta pelatihan maupun *Forum Group Discussion* yang diadakan bersama narasumber dari dalam dan luar organisasi. Pembagian *Account Representative* ke berdasarkan sektor industri untuk memudahkan diskusi juga merupakan salah satu cara untuk meningkatkan *commercial awareness*. Menurut narasumber *Account Representative* KPP Wajib Pajak Besar X (AR1) menyatakan bahwa:

"Intinya seorang Account Representative mempunyai banyak cara untuk mendapatkannya informasi dari wajib pajak, baik secara formal maupun informal. Kami memegang prinsip "knowing your taxpayer" yang dalam pelaksanaannya memperlakukan wajib pajak berbeda-beda sesuai dengan kebutuhan dan karakter masing-masing wajib pajak dengan tujuannya untuk menciptakan kemudahan bagi wajib pajak yang bersangkutan."

Untuk memahami sepenuhnya *commercial awareness*, maka *Account Representative* perlu menguasai tiga aspek utama dari *commercial awareness* dimaksud agar memiliki pengetahuan dasar dari setiap keputusan yang diambil oleh wajib pajak. Namun, kondisi di lapangan saat ini, *Account Representative* seringkali menghadapi hambatan berupa terbatasnya akses informasi dan terdapat wajib pajak kurang terbuka dalam memberikan informasi yang berkaitan dengan karakteristik khususnya. Kekurangan informasi ini mengakibatkan pemahaman komersial *Account Representative* tidak cukup lengkap, terutama terkait dengan sistem pengendalian internal, strategi pengelolaan risiko, struktur pengendalian pajak, perencanaan pajak, dan strategi bisnis keseluruhan wajib pajak.

Atas permasalahan tersebut, menurut narasumber konsultan pajak Big Four (KP1) menyatakan bahwa:
"Direktorat Jenderal Pajak dalam membuka komunikasi dengan wajib pajak mengenai informasi-informasi penting yang diperlukan KPP perlu menjelaskan maksud tujuan dibutuhkan informasi tersebut serta manfaat apa yang dapat diperoleh oleh wajib pajak atas keterbukaan tersebut perlu dipertimbangkan. Perlakuan secara tailor-made terhadap wajib pajak perlu dilakukan untuk mendapatkan kepercayaan wajib pajak. Selanjutnya KPP perlu menunjukkan komitmen terlebih dahulu untuk menjalin hubungan dengan tingkat transparansi lebih dari yang ada saat ini."

KPP Wajib Pajak Besar mengadakan acara *One Week One Information (OWOI)* yaitu program *knowledge sharing* dimana seluruh *Account Representative* dengan Kepala Seksi Pengawasan membahas isu sedang hangat dibicarakan. Narasumber KPP Wajib Pajak Besar X (WP1) dalam wawancara dengan peneliti terkait dengan penilaian terhadap *commercial awareness Account Representative* menyatakan :

"Sejauh ini pengetahuan terhadap bisnis perusahaan Account Representative sudah bagus, sehingga sangat nyambung bila kita diskusi dan tidak segan juga kita untuk bertanya jika ada kendala, serta Account Representative juga sangat responsif untuk membantu kesulitan yang kita hadapi"

Berdasarkan kondisi faktual terkait penerapan pilar *commercial awareness* tersebut, dapat disimpulkan bahwa fungsi pengawasan pajak di Direktorat Jenderal Pajak harus mendapatkan pemahaman proses bisnis, karakteristik industri, dan karakteristik khusus wajib pajak. Dengan pemahaman tersebut, diharapkan Direktorat Jenderal Pajak dapat memahami latar belakang komersial dibalik setiap transaksi wajib pajak untuk menghindari kesalahpahaman konteks transaksi dan untuk merespon dengan cara yang dapat menghindari sengketa dan ketidakpastian. Kondisi saat ini adalah *commercial awareness* dari Direktorat Jenderal Pajak yang dinilai cukup baik adalah pemahaman atas aspek proses bisnis dan karakteristik industri secara umum. Di satu sisi, kesulitan yang dihadapi Direktorat Jenderal Pajak dalam mendapatkan informasi tertentu dari wajib pajak membuat tujuan *commercial awareness* terkait karakteristik khusus wajib pajak menjadi sulit tercapai.

Untuk mendapatkan kepercayaan dari wajib pajak sehingga didapatkan informasi dan data yang dibutuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, perlu dijelaskan terlebih dahulu maksud dan tujuan perolehan informasi dan data tersebut. Harapan agar wajib pajak transparan seharusnya diimbangi dengan komitmen terlebih dahulu dari Direktorat Jenderal Pajak untuk bertindak dengan tingkat transparansi yang diharapkan oleh wajib pajak.

b. *Impartiality*

Terdapat beberapa aspek yang menjadi pangkal perbedaan pendapat antara Direktorat Jenderal Pajak dengan wajib pajak dalam kegiatan pengawasan yaitu perbedaan data, perbedaan cara menghitung, dan perbedaan penggunaan dasar hukum. Salah satu cara yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap perbedaan tersebut adalah menerbitkan Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/ atau Keterangan (SP2DK), kemudian wajib pajak diberikan kesempatan untuk mengklarifikasi atas temuan tersebut. Menurut narasumber wajib pajak KPP Madya Y (WP2) menyatakan bahwa:

"Pada proses konsultasi, wajib pajak diberikan kesempatan untuk memberikan penjelasan dan pandangan lain terkait perbedaan pendapat yang ada. wajib pajak dapat berdiskusi dengan Kepala Seksi Pengawasan maupun dengan Kepala Kantor. Hal tersebut yang dirasa menjadi upaya untuk menjaga keadilan dan objektivitas."

Alternative dispute resolution memberikan alternatif bagi wajib pajak dan otoritas pajak untuk menyelesaikan perbedaan pendapat dengan cara yang lebih kooperatif dan efisien, tanpa melibatkan proses pengadilan pajak. Menurut narasumber konsultan pajak menengah (KP2) mengatakan bahwa:

“Meskipun SP2DK dan *alternative dispute resolution* tujuannya adalah penyelesaian permasalahan perpajakan, SP2DK lebih berfokus pada klarifikasi data dan keterangan, sementara *alternative dispute resolution* lebih luas dalam cakupannya dan melibatkan berbagai metode penyelesaian sengketa.”

Narasumber Wajib Pajak KPP Pratama Z (WP6) menilai bahwa *Account Representative* telah objektif dalam menyelesaikan sengketa dan memberikan penjelasan yang memadai disertai dengan rincian data dan fakta yang dibutuhkan. Narasumber Wajib Pajak KPP Madya Y (AR5) juga memberikan kesan positif mengenai keterbukaan dari *Account Representative* dalam berkomunikasi terkait SP2DK. Dalam upaya menghadirkan aspek *impartiality*, peneliti melihat KPP Madya Y telah berusaha menjaga objektivitasnya dengan memberikan kesempatan komunikasi secara terbuka bagi wajib pajak dan mengeskalasikan bila masih ada perbedaan pendapat atau penafsiran suatu transaksi ke pimpinan KPP jika diperlukan.

Sampai dengan saat ini, *alternative dispute resolution* belum diterapkan dalam kegiatan pengawasan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas pajak di Indonesia. Sengketa pajak yang masih terjadi antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak dalam proses pengawasan pajak, dilakukan eskalasi ke tindakan pemeriksaan yang kemudian akan menghasilkan surat ketetapan pajak. Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai akibat dikeluarkannya keputusan, dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan hal tersebut, tidak diterapkannya *alternative dispute resolution* sebagai mekanisme penyelesaian sengketa pajak antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak adalah karena terbentur belum adanya regulasi perpajakan di Indonesia yang mengatur hal tersebut.

C. Proportionality

Penerapan *Compliance Risk Management* diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-24/PJ/2019. Berdasarkan aturan tersebut, pengelolaan risiko kepatuhan dilakukan dengan membuat pilihan perlakuan (*treatment*) yang dapat digunakan untuk meningkatkan kepatuhan pajak secara efektif sekaligus mencegah ketidakpatuhan berdasarkan perilaku wajib pajak dan kapasitas sumber daya yang dimiliki. Dalam perkembangannya, Direktorat Jenderal Pajak menambah dan menyempurnakan implementasi *Compliance Risk Management* dengan memanfaatkan *business intelligence*. Penambahan dan penyempurnaan itu diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-39/PJ/2021. Berdasarkan beleid ini implementasi *business intelligence* juga dimanfaatkan untuk pengawasan termasuk menyusun Daftar Prioritas Pengawasan (DPP). Adapun DPP berisi daftar wajib pajak yang akan dilakukan penelitian kepatuhan material oleh KPP pada tahun berjalan. Keberadaan DPP memungkinkan *Account Representative* melakukan pengawasan secara lebih fokus dibandingkan dengan sebelumnya.

Di bawah ini adalah kutipan transkrip wawancara dari narasumber *Account Representative* KPP Pratama Z (AR3) menyatakan bahwa :

“Kan, wajib pajak dalam pengawasan saya ada banyak. Agar lebih efektif dan efisien harus dilakukan prioritas berdasarkan nilai transaksi yang kita ketahui, volume perdagangan yang mereka lakukan, atau dari pembelian yang mereka lakukan. Wajib pajak masuk ke dalam DPP tersebut apabila yang bersangkutan diperkirakan tidak atau belum melaporkan harta atau penghasilannya ke dalam SPT Tahunan”

Sedangkan narasumber *Account Representative* KPP Madya Y (AR2) menyatakan bahwa :
“Output CRM membantu KPP Madya Y lebih berkeadilan dan transparan menangani wajib pajak sehingga manajemen sumber daya menjadi efektif dan efisien”

Penentuan wajib pajak yang masuk DPP juga didasarkan pada arah dan kebijakan penerimaan negara yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang berisikan sektor-sektor industri untuk dilakukan fokus pengawasan pada tahun berjalan. Di samping itu, Direktorat Jenderal Pajak juga memperhatikan prinsip kemampuan bayar (*ability to pay*) wajib pajak sehingga pengawasan pajak hanya akan berfokus kepada wajib pajak yang potensial yang akan memiliki dampak besar pada penerimaan negara.

Menurut pendapat narasumber akademisi Universitas negeri X (AD1) menyatakan bahwa:
“Prinsip *ability to pay* harus diterapkan untuk menciptakan pajak yang bersifat adil dan memastikan bahwa beban pajak yang ditanggung oleh masing-masing wajib pajak mencerminkan kemampuan ekonomi mereka.”

Berdasarkan informasi dan keterangan tersebut, menurut penulis, dengan dikembangkannya *Compliance Risk Management* oleh Direktorat Jenderal Pajak dan kegiatan pengawasan memperhatikan kemampuan bayar wajib pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak telah menerapkan elemen kunci implementasi *proportionality* sesuai yang diamanahkan oleh OECD.

d. Openness Through Disclosure and Transparency

Integrasi data perpajakan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak sendiri terbagi ke dalam tiga tahapan yaitu Tahap Pertama: *host-to-host e-Faktur* dan *host-to-host e-SPT Masa PPN*, Tahap Kedua: *host-to-host e-Bupot*

Unifikasi, dan Tahap Ketiga: *service* Konfirmasi Status Wajib Pajak (KSWP), *Service e-Billing*, *Service e-Filing*, *GL tax Mapping*, *Compliance Arrangements*, dan integrasi data proforma semua jenis SPT. Data perpajakan adalah data dalam bentuk elektronik dan non-elektronik yang bersumber dari buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar penghitungan, penyeteroran, dan pelaporan pajak wajib pajak, dan data dalam bentuk elektronik dan non-elektronik yang bersumber dari dokumen atau keterangan lain yang dapat menjadi dasar pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Menurut narasumber Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak, sampai dengan saat ini, integrasi data perpajakan antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak telah sampai pada tahap ketiga yaitu *service* Konfirmasi Status Wajib Pajak (KSWP), *service e-Billing*, *service e-Filing*. Sedangkan integrasi *GL tax Mapping*, *Compliance Arrangements*, dan integrasi data proforma semua jenis SPT, belum dilaksanakan oleh wajib pajak dan Direktorat Jenderal Pajak.

Menurut narasumber Akademisi Universitas Swasta Y (AD2) mengatakan bahwa:
“*Dalam hubungan antara DJP dan WP, sikap keterbukaan menjadi suatu hal yang resiprokal. DJP dituntut untuk memberikan keterbukaan mengenai pendekatan manajemen risikonya, sehingga memberikan pemahaman bagi wajib pajak mengenai hal-hal yang dianggap berisiko dan menghindari timbulnya sengketa lebih lanjut kedepan*”.

Terkait keterbukaan pendekatan penilaian risiko dan isu tertentu yang berisiko tinggi, seluruh narasumber sepakat bahwa Direktorat Jenderal Pajak belum menerapkannya dalam kegiatan pengawasan pajak. Menurut narasumber Kepala Seksi Pengawasan KPP Madya Y (KS2) menyatakan bahwa:

“*Level risiko kepatuhan wajib pajak memang tidak diinformasikan kepada wajib pajak karena apa yang tercantum pada SP2DK sebetulnya merupakan faktor-faktor pembentuk risiko ketidakpatuhan itu sendiri. Jadi hanya untuk keperluan internal penyusunan DPP saja*.”

Selanjutnya narasumber wajib pajak KPP WP Besar X (WP4) dan wajib pajak KPP Madya Y (WP5) mengonfirmasi hal tersebut, dengan menyatakan:

“*bahwa tujuan kami adalah menjadi wajib pajak yang patuh, karena itu akan mengurangi cost of compliance kami. Sebetulnya perlu bagi kami untuk mengetahui tingkat risiko dari bisnis kami serta dibagian mana letak risiko ketidakpatuhan yang dimaksud, apakah terkait skema bisnis yang kami jalankan, atau suatu transaksi yang kami lakukan. Sehingga, kami bisa lebih memitigasi ke depannya dan menentukan langkah apa yang harus dilakukan agar menjadi wajib pajak dengan level risiko ketidakpatuhan rendah*.”

Oleh karena itu, mengenai keterbukaan dan transparansi informasi antara fiskus dan wajib pajak masih merupakan wilayah ambigu yang belum terpetakan. Alasan utamanya adalah aspek kerahasiaan, selama ini belum ada ketentuan tertulis terkait penilaian risiko yang dapat disampaikan kepada publik dan dijadikan bahan diskusi dengan wajib pajak dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan informasi dari narasumber tersebut, dapat disimpulkan bahwa pilar *openness through disclosure and transparency* belum diterapkan sepenuhnya. Tidak diterapkannya pilar tersebut mengandung risiko timbulnya asimetri informasi yang dapat menyebabkan tidak tercapainya *mutual trust*, dan *understanding* yang merupakan prinsip *cooperative compliance* antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak. Oleh karena itu, untuk mengatasi hal tersebut dan untuk meningkatkan *voluntary compliance*, maka Direktorat Jenderal Pajak dapat mendorong penyelesaian integrasi data perpajakan dan mulai transparan terkait pembentuk risiko ketidakpatuhan wajib pajak.

e. Responsiveness

Ketiadaan ketentuan yang memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak dan Menteri Keuangan untuk membuat *advance rulings* dalam bentuk perjanjian dengan wajib pajak menjadi hambatan tersendiri. Di Indonesia saat ini pelaksanaan *advance ruling* menggunakan Surat dan atau Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dimana Surat Direktur Jenderal Pajak dapat dijadikan *ruling* individual sesuai Undang-undang Tata Usaha Negara sedangkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak penerapannya hanya sebagai panduan Direktorat Jenderal Pajak secara internal, maka keduanya tidak mengikat bagi wajib pajak dan Pengadilan (Sari, 2017).

Lebih lanjut mengenai pilar *responsiveness*, konsultan pajak yang diwawancarai menyampaikan :
“*Ketika wajib pajak mempunyai pertanyaan mengenai suatu transaksi, KPP dapat merespon dengan cepat sehingga dapat menimbulkan kepastian dini terhadap keterbukaan dan transparansi, sehingga wajib pajak dapat meminta jaminan dalam waktu lebih cepat dan mekanisme lebih mudah. Di sinilah peran konsultan pajak berkaitan dengan perpajakan*”.

Seluruh responden menyetujui bahwa responsivitas melalui *advance tax rulings* dan pemberian kepastian hukum secara cepat, efisien, dan profesional sangatlah penting dengan alasan dapat mendorong terciptanya kerjasama dan kolaborasi yang lebih baik antara wajib pajak dan Direktorat Jenderal Pajak yang berujung tercapainya tujuan bersama dalam meningkatkan kepatuhan pajak dan efisiensi administrasi pajak. Fungsi dari *advance tax rulings* sendiri adalah guna memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak mengenai perlakuan hukum pajak pada transaksi tertentu yang akan dilakukan oleh wajib pajak pada kemudian hari. *Advance tax rulings* dihadirkan untuk mencegah kesalahan tafsir regulasi pajak oleh wajib pajak dan berkontribusi pada proses penerapan regulasi pajak secara lebih efisien.

Hal tersebut dikonfirmasi oleh narasumber akademisi Universitas Negeri X (AD1) yang menyatakan bahwa:

“Advance tax rulings merupakan instrumen yang sangat penting dalam memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak di Indonesia. Dengan memahami prosesnya dan memanfaatkannya dengan baik, wajib pajak dapat mengurangi ketidakpastian perpajakan, menghindari sengketa pajak, serta mencapai efisiensi dalam perencanaan dan pelaksanaan transaksi atau kegiatan mereka. Oleh karena itu, pemahaman mendalam tentang advance rulings sebaiknya menjadi bagian integral dari strategi perpajakan setiap wajib pajak.”

Namun, kondisi faktual saat ini adalah Direktorat Jenderal Pajak sendiri mengakui bahwa pilar-pilar tersebut belum sepenuhnya dapat dipenuhi, karena belum ada ketentuan yang mengakomodir hal tersebut selain *transfer pricing*. Menurut narasumber Kepala Seksi Pengawasan KPP Madya Y (KS2):

“Advance Pricing Agreement (APA) adalah perjanjian tertulis antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak untuk menetapkan kriteria penetapan harga yang wajar (arm's length) atau keuntungan di muka. Perjanjian ini juga dapat diterapkan antara Direktorat Jenderal Pajak dan otoritas pajak negara lain yang menjadi mitra dalam perjanjian perpajakan. Meskipun Indonesia tidak memiliki program APA multilateral, jika transaksi dan entitas yang terlibat melibatkan lebih dari dua negara, APA dapat dilakukan dengan menerapkan beberapa Bilateral APAs (BAPAs) dengan negara yang bersangkutan. Dengan demikian, mekanisme APA di Indonesia mencerminkan pilar responsiveness dalam konsep cooperative compliance, karena memungkinkan dialog aktif antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak untuk mencapai kesepakatan sebelumnya mengenai harga dan keuntungan yang wajar. “

Berdasarkan alasan-alasan tersebut, maka penulis dapat menyimpulkan bahwa dalam aktivitas pengawasan pajak, Direktorat Jenderal Pajak belum sepenuhnya dapat menghadirkan pilar *responsiveness*, meskipun telah ada inisiasi agar pilar tersebut terwujud melalui adanya *Advance Pricing Agreement (APA)* khusus untuk isu *transfer pricing*.

f. Disclosure and Transparency by Taxpayer

Sebagaimana telah dijelaskan terkait integrasi data perpajakan, bahwa sampai dengan saat ini, integrasi data perpajakan masih berada pada *stage* ketiga, sehingga dapat disimpulkan bahwa integrasi data perpajakan belum diterapkan sepenuhnya.

Menurut narasumber Konsultan Pajak Big Four (KP1) menyatakan bahwa :

“Informasi merupakan kunci bagi KPP untuk memiliki commercial awareness dalam aktivitas pengawasan pajak dan mendukung manajemen risiko pengawasan pajak yang efektif. Keterbukaan dari wajib pajak memungkinkan KPP untuk dapat membedakan antara keputusan wajib pajak yang bersifat business driven atau tax driven ”

Terkait pilar *disclosure and transparency by taxpayer*, menurut narasumber akademisi Universitas Negeri X (AD1) menyatakan bahwa:

“Inti dari program cooperative compliance adalah pengungkapan dan transparansi dari wajib pajak dengan imbal balik berupa kepastian hukum dari otoritas pajak. Tax Control Framework akan menunjukkan bahwa wajib pajak memegang kendali atas semua hal yang terkait dengan masalah perpajakannya, sehingga dapat meminimalisasi risiko pajak yang mungkin terjadi.”

Beberapa narasumber dengan bisnis kategori besar menyatakan bahwa mereka sedang mengembangkan *Tax Control Framework* sebagai langkah memberikan jaminan bahwa SPT yang disampaikan ke Kantor pajak telah benar, lengkap, dan jelas.

Disamping itu, wajib pajak juga menyatakan telah melaksanakan tindakan pengungkapan dan transparansi atas informasi perpajakan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) pada Laporan Keuangan yang telah diaudit perusahaan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP).

Pernyataan tersebut kemudian dilakukan konfirmasi kepada pihak Kasi Pengawasan KPP Wajib Pajak Besar X (KS1) yang menyatakan bahwa:

“Di Indonesia belum ada ketentuan untuk mengungkapkan informasi semacam mandatory disclosure rules terkait pengungkapan keterbukaan informasi mengenai tax planning guna mengantisipasi skema tax planning yang bersifat agresif. Selama ini pengungkapan dan transparansi yang diberikan oleh wajib pajak adalah berdasarkan permintaan dari KPP melalui mekanisme SP2DK mengacu pada SE-39/PJ/2015. ”

Mandatory disclosure rules yang diamanatkan oleh OECD sebagai bentuk penerapan pilar *disclosure* sendiri merupakan pengungkapan-pengungkapan yang harus dilakukan wajib pajak untuk menghindari adanya *aggressive tax planning* yang mengarah pada penghindaran pajak. Sebagian bentuk pengungkapan yang mengarah pada penerapan *mandatory disclosure rules* menurut Direktorat Jenderal Pajak adalah baru terbatas pada kewajiban penyampaian *audit report*, *Transfer Pricing Documentatioan* dan *Country by Country Report*.

Organisation for Economic Development (OECD) bekerja sama dengan negara anggota G-20 berusaha mengatasi praktik penghindaran pajak di dunia dan ingin memperbaiki regulasi perpajakan internasional, salah satunya dengan cara transparansi informasi terkait perencanaan pajak yang bersifat agresif dalam bentuk kebijakan *mandatory disclosure rules* (Sitorus et al., 2022). Indonesia sebagai salah negara anggota sampai saat ini belum menerapkan kebijakan tersebut. Berdasarkan hal tersebut, penulis dapat menyimpulkan bahwa belum diterapkannya pilar *disclosure and transparency by taxpayers* disebabkan karena belum adanya aturan yang mengatur mekanisme pengungkapan dan transparansi serta informasi apa saja yang harus disampaikan oleh wajib pajak. Hal tersebut perlu menjadi perhatian dan catatan bagi Direktorat Jenderal Pajak bahwa ketentuan *mandatory disclosure rules* juga harus

diatur dan disesuaikan dengan kondisi perpajakan Indonesia berdasarkan rekomendasi OECD dalam *BEPS Action Plan 12*.

Penerapan Paradigma *Cooperative Compliance* dalam Kegiatan Pemeriksaan Pajak

a. *Commercial awareness*

Berbeda halnya dengan fungsi pengawasan pajak, dimana terdapat segmentasi industri pada seksi *Account Representative* dan ditambah dengan wajib pajak yang diampu oleh satu *Account Representative* biasanya akan cenderung sama sampai dengan *Account Representative* tersebut mutasi, tidak demikian dengan tim fungsional pemeriksaan pajak. Terlebih, tim fungsional pemeriksaan pajak dibatasi oleh waktu dalam menyelesaikan kegiatan pemeriksaan pajak. Hal tersebut yang menjadi hambatan bagi tim pemeriksa pajak dalam memperoleh pemahaman komersial wajib pajak. Seperti yang disampaikan oleh narasumber fungsional pemeriksa pajak 4:

"Sampai dengan terbit ketetapan pajak, kami memiliki waktu satu tahun untuk menyelesaikan pemeriksaan pajak atas satu wajib pajak. Padahal tidak hanya satu wajib pajak saja yang diperiksa. Sehingga pemahaman komersial wajib pajak, kami optimalkan pada jangka waktu tersebut."

Hal tersebut dikonfirmasi oleh narasumber konsultan pajak 2:

*"Kalau di pemeriksa, kendalanya memang satu pemeriksa melakukan pemeriksaan atas wajib pajak dari segala macam jenis industri. Jadi mereka punya keterbatasan dalam mendapatkan pemahaman komersial. Tapi sebetulnya, karena dalam proses pemeriksaan itu mereka punya kewenangan untuk melakukan peminjaman dokumen dan data-data lain yang dibutuhkan, seharusnya pemahaman komersial yang mereka miliki lebih mendalam dibandingkan dengan *Account Representative*."*

Sedangkan terkait dengan pemahaman karakteristik khusus wajib pajak, seperti halnya dengan fungsi pengawasan pajak, seluruh narasumber menyatakan indikator tersebut juga belum diterapkan pada fungsi pemeriksaan pajak. Hal tersebut disebabkan karena proses pemeriksaan umumnya tidak menjangkau pengumpulan informasi terkait *internal control* maupun *tax strategy* dan *tax planning*. Walaupun jika hal tersebut ditanyakan kepada wajib pajak, tidak terdapat kewajiban bagi wajib pajak untuk memberikan informasi tersebut. Berdasarkan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa pilar *commercial awareness* juga belum diterapkan sepenuhnya pada fungsi pemeriksaan pajak, terutama pada upaya pemahaman karakteristik khusus wajib pajak. Komunikasi yang intens disertai dengan penjelasan informasi tersebut ditujukan untuk kepentingan apa, diharapkan dapat meningkatkan *trust* dan *understanding* antara Direktorat Jenderal Pajak dengan wajib pajak.

b. *Impartiality*

Secara regulasi, sebagai bentuk upaya penyelesaian sengketa secara adil, objektif, dan konsisten dalam proses pemeriksaan pajak, Direktorat Jenderal Pajak melalui Peraturan Menteri Keuangan nomor 184/PMK.03/2015, memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan permohonan pembahasan dengan tim *Quality Assurance*. Hak tersebut dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak apabila pada saat *closing conference* dengan pemeriksa pajak, terdapat hal yang belum disepakati dan wajib pajak merasa perlu untuk menyanggah hasil pemeriksaan tersebut sebelum proses pemeriksaan selesai yang ditandai dengan terbitnya surat ketetapan pajak. Terkait dengan tim *Quality Assurance*, menurut narasumber konsultan pajak 2:

"Pembahasan dengan Tim QA ini sangat penting dilakukan sebagai penekanan bahwa wajib pajak tidak setuju dengan hasil koreksi fiskus. Fakta bahwa wajib pajak telah melakukan pembahasan dengan Tim QA akan membuktikan konsistensi keberatan wajib pajak sejak proses pemeriksaan."

Namun di satu sisi, tidak seluruh narasumber wajib pajak memiliki informasi bahwa pada saat pemeriksaan pajak, mereka memiliki hak tersebut. Menurut narasumber wajib pajak 3:

"Belum pernah (memanfaatkan), karena pemeriksaan juga dilakukan mepet-mepet mendekati jatuh tempo, jadi seringnya langkah tersebut tidak diinformasikan kepada kami."

Sedangkan terkait mekanisme *alternative dispute resolution* untuk menyelesaikan sengketa perpajakan, menurut narasumber akademisi 1:

*"sebetulnya ada yang mengarah ke *alternative dispute resolution* yaitu mekanisme pengungkapan ketidakbenaran. Tapi mekanisme tersebut tidak dapat dikatakan sebagai *alternative dispute resolution* juga, karena didasarkan pada kesukarelaan wajib pajak yang ingin memperbaiki kesalahannya. Jadi penyelesaiannya pun sudah tidak mengandung sengketa."*

Berdasarkan aturan, penyelesaian atas sengketa perpajakan sebagai akibat adanya surat ketetapan dan keputusan pajak, diselesaikan dengan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak. Sehingga dapat disimpulkan untuk kondisi saat ini, pilar *impartiality* pada konsep *cooperative compliance* dalam aktivitas pemeriksaan pajak, belum dapat diterapkan sepenuhnya.

c. *Proportionality*

Menurut narasumber Fungsional Pemeriksa 2:

*"Kami sendiri menggunakan *Compliance Risk Management*, *Smartweb* dan memperhatikan *ATP* dalam kegiatan*

analisis kepatuhan formal dan material wajib pajak terutama dalam penyusunan DSPP.”

Bagi Direktorat Jenderal Pajak, penerapan *Compliance Risk Management* membantu mencegah institusi dari mengambil langkah yang tidak efektif. Sebagai contoh, memitigasi melakukan pemeriksaan kepada wajib pajak yang patuh sehingga menghasilkan ketetapan yang tidak material (tidak sebanding dengan biaya operasional). Meskipun sekilas bahwa *Compliance Risk Management* hanya bermanfaat bagi Direktorat Jenderal Pajak, namun ternyata *Compliance Risk Management* dan Manajemen prioritas pemeriksaan melalui penyusunan DSPP memberikan kemudahan bagi wajib pajak terutama yang memiliki risiko kepatuhan rendah atau yang tergolong telah patuh.

Hal tersebut dikonfirmasi oleh konsultan pajak 1:

“Wajib pajak yang patuh tidak akan menjadi prioritas untuk tindakan penegakan hukum seperti pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan. Pendekatan ini membantu wajib pajak menghemat sumber daya yang biasanya dibutuhkan dalam proses penegakan hukum.”

Di samping itu, pemanfaatan *business intelligence* (BI) berupa ATP (*Ability to Pay*) yang memberikan gambaran kemampuan bayar wajib pajak dan Smartweb yang menggambarkan jaringan profil wajib pajak, digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk penentuan prioritas pemeriksaan pada DSP3.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam menjalankan fungsi pemeriksaan pajak, Direktorat Jenderal Pajak telah menerapkan *Compliance Risk Management* dan melakukan manajemen prioritas pemeriksaan dengan mempertimbangkan dampak penerimaan secara keseluruhan.

d. Openness Through Disclosure and Transparency

Sebagaimana telah diuraikan pada bab sebelumnya bahwa integrasi data perpajakan baru sampai pada stage 3. Meskipun baru sampai dengan stage 3, namun menurut narasumber, pelaksanaan integrasi data perpajakan sangat bermanfaat. Menurut narasumber wajib pajak 5:

“Pembuatan Faktur Pajak dan pelaporan SPT Masa PPN menjadi saling terhubung. Dengan adanya fitur ini kami merasa dipermudah mengotomatisasi pengisian data pajak dalam aplikasi e-Faktur 3.0, sehingga mengurangi risiko timbulnya sengketa atas data faktur pada saat pemeriksaan.”

Tindakan pemeriksaan pajak, merupakan salah satu dampak dari penerapan *self assessment* yang dianut oleh Indonesia dimana tindakan tersebut dilakukan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan wajib pajak dalam hal pelaporan maupun pembayaran pajak. *Mandatory* pemeriksaan pajak dilakukan terhadap wajib pajak dengan status Lebih Bayar yang berarti bahwa wajib pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang telah dibayar. Sedangkan pemeriksaan di luar itu, dilakukan berdasarkan prioritas sebagaimana yang tercantum dalam DSP3. Prioritas tersebut didasarkan pada beberapa variabel, seperti posisi risiko ketidakpatuhan hasil *machine learning Compliance Risk Management* maupun kemampuan bayar wajib pajak (*ability to pay*).

Terkait dengan keterbukaan atas posisi risiko wajib pajak tersebut, seluruh narasumber menyatakan tidak diterapkan. Dari sisi Direktorat Jenderal Pajak sendiri, sebagaimana yang dinyatakan oleh narasumber Fungsional Pemeriksa 6:

“Hal itu tidak perlu disampaikan, karena jika disampaikan harus kita pikirkan apa efek positif dan negatifnya. Kalau saya pribadi selama tidak ada regulasi yang mewajibkan atau tidak mewajibkan saya memilih untuk tidak menyampaikan. Karena itu disediakan untuk dimanfaatkan oleh kami secara internal, bukan untuk wajib pajak.”

Sedangkan dari sisi wajib pajak, mereka merasa perlu untuk mengetahui posisi risiko mereka seperti yang diungkapkan oleh narasumber wajib pajak 4:

“Sebenarnya untuk hal seperti itu bisa dan lebih baik diinformasikan ya pada wajib pajak, jadi kita juga awareness meningkat. Sehingga kita aware, kita kurangnya dimana aja sih, lalu kita bisa melakukan perbaikan supaya level risikonya turun.”

Sehingga dapat disimpulkan bahwa kondisi tersebut yang menyebabkan pilar *openness through disclosure and transparency* belum tercapai dalam sistem perpajakan Indonesia.

e. Responsiveness

Pada proses pembahasan akhir, pemeriksa wajib memperhatikan tanggapan dari wajib pajak, baik yang menyetujui maupun tidak menyetujui temuan pemeriksaan. Pemeriksa diwajibkan pula untuk menjelaskan kepada wajib pajak bahwa wajib pajak memiliki hak untuk memberikan pendapat.

Namun menurut narasumber wajib pajak 2 menyatakan bahwa :

“Proses pembahasan tidak cukup untuk dapat dikatakan sebagai pemberian kepastian hukum secara cepat, efisien dan profesional karena walaupun tidak setuju dengan temuan pemeriksaan, akan tetap dibawa ke ranah sengketa berikutnya. Bisa jadi itu adalah bentuk tidak mau ambil risiko dari pemeriksa pajak.”

Sedangkan indikator yang dianggap belum diterapkan sama sekali oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam fungsi pemeriksaan adalah *advance tax ruling*. Adapun *advance tax ruling* sendiri sifatnya mengatur ke depan yang artinya jika terjadi suatu transaksi di masa yang akan datang, maka telah terdapat aturan sehingga potensi timbulnya sengketa di kemudian hari dapat dihindarkan.

Yang berlaku saat ini di Direktorat Jenderal Pajak adalah pemberian penegasan secara umum, bukan *case by case*

atas suatu transaksi, sehingga tidak mencerminkan *taylor-made* atau transaksi yang bersifat khusus yang berlaku untuk wajib pajak tertentu. Bentuk penegasannya pun tidak berupa peraturan yang memiliki kekuatan mengikat namun berupa Surat Edaran maupun surat balasan yang hanya bersifat internal saja. Sehingga berdasarkan hal tersebut, penulis menyepakati bahwa agar pilar *responsiveness* dapat terwujud, maka Direktorat Jenderal Pajak harus mendorong dan memberikan kewenangan kepada pemeriksa untuk dapat memberikan kepastian hukum secara cepat, efisien dan profesional dan menginisiasi dilakukannya *advance tax ruling*.

f. Disclosure and Transparency by Taxpayer

Sebagaimana telah dijelaskan terkait integrasi data perpajakan, bahwa sampai dengan saat ini, integrasi data perpajakan masih berada pada stage ketiga, sehingga dapat disimpulkan bahwa integrasi data perpajakan belum diterapkan sepenuhnya. Menurut narasumber wajib pajak 2 menyatakan bahwa:

"Di Indonesia belum ada ketentuan untuk mengungkapkan informasi semacam mandatory disclosure rules terkait pengungkapan informasi mengenai tax planning guna mengantisipasi skema tax planning yang bersifat agresif"

Sedangkan menurut narasumber Fungsional Pemeriksa 1 menyatakan bahwa :

"Wajib pajak yang terdaftar di KPP Wajib Pajak Besar relatif patuh selama payung hukumnya jelas, maka wajib pajak akan melakukan disclosure tax planning-nya, tetapi wajib pajak secara voluntary belum tentu mau memberikan informasi, meskipun fungsional pemeriksa sudah meminta bila tidak ada regulasi yang mewajibkannya".

Begitu juga dengan *mandatory disclosure rules*, hingga saat ini Indonesia sebagai salah negara anggota OECD belum menerapkan kebijakan tersebut. Berdasarkan hal tersebut, penulis dapat menyimpulkan bahwa belum diterapkannya pilar *disclosure and transparency by taxpayers* disebabkan karena belum adanya aturan yang mengatur mekanisme pengungkapan dan transparansi serta informasi apa saja yang harus disampaikan oleh wajib pajak.

Penerapan Tax Control Framework oleh Wajib Pajak

Menurut Peters et al. (2011), *Tax Control Framework* adalah serangkaian proses dan prosedur pengendalian internal yang memastikan bahwa risiko dalam pajak dapat diketahui dan dikendalikan.

Tax Control Framework adalah sarana penting untuk mengelola masalah pajak perusahaan secara keseluruhan. Pada prinsipnya, ini mencakup semua pajak yang berlaku untuk suatu perusahaan, restitusi pajak dan pembayaran ketetapan yang lengkap, akurat dan tepat waktu juga termasuk dalam cakupan *Tax Control Framework*.

Menurut Ridder (2016) mengatakan bahwa *Tax Control Framework* adalah alat yang mendukung manajemen risiko pajak perusahaan dan integrasi kebijakan tata kelola, pengendalian internal, dan proses perpajakan. *Tax Control Framework* mencakup identifikasi dan dokumentasi kontrol internal untuk mengelola dan mengurangi risiko yang terkait dengan pelaporan keuangan, kepatuhan pajak, dan kegiatan perpajakan lainnya.

a. Tax Strategy Established

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, sebagian narasumber menyatakan bahwa wajib pajak telah menerapkan prinsip *tax strategy established* atau penetapan strategi pajak. Prinsip *tax strategy established* berkaitan dengan arahan atau panduan dari direksi perusahaan atas pengelolaan risiko, toleransi risiko, pengambilan keputusan, dan kebijakan dalam pelaporan dan pembayaran pajak.

Perusahaan harus memiliki dokumentasi yang jelas tentang strategi pajaknya, yang mencakup visi dan prinsip panduan untuk fungsi pajak. Menurut narasumber Wajib Pajak 4 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa:

"Penetapan strategi pajak dalam perusahaan kami adalah sebuah tahapan penting di dalam manajemen perpajakan yang memerlukan pemikiran strategis yang cermat. Proses ini melibatkan pemilihan metode atau kebijakan perpajakan yang akan digunakan oleh perusahaan untuk mengelola dan mengurangi kewajiban pajak perusahaan secara sah dan sesuai hukum".

Untuk menerapkan strategi pajak yang baik, diperlukan komunikasi antar bagian untuk menghadapi perubahan regulasi perpajakan. Menurut narasumber Wajib Pajak 1 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa:

"Dari Direktorat minta proses penetapan dan penerapan strategi pajak hasil diskusi dengan konsultan pajak itu ada meeting setiap minggu-nya. Jadi setiap ada kendala bisa langsung dicari solusinya. Karena takutnya kan ada penafsiran beda dari strategi pajak yang telah disusun, jadi evaluasinya dibuat rentang waktunya per pekan, biar bisa langsung di tracing masalahnya."

b. Applied Comprehensively

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, sebagian narasumber menyatakan bahwa wajib pajak telah menerapkan prinsip *applied comprehensively* atau penerapan dilakukan secara komprehensif. Menurut narasumber Wajib Pajak 1 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa:

"Penerapan pengendalian secara komprehensif dalam Tax Control Framework di perusahaan kami adalah serangkaian langkah-langkah kunci dan prosedur yang telah diterapkan untuk menjaga tingkat kepatuhan perusahaan terhadap hukum perpajakan".

Prinsip *applied comprehensively* berkaitan dengan penerapan prosedur pengendalian yang diperlukan dan

penerapannya dilakukan secara komprehensif. Hal ini berarti bahwa desain dan operasional *Tax Control Framework* harus mampu menjangkau risiko pajak pada seluruh aktivitas bisnis perusahaan, baik atas transaksi-transaksi yang bersifat rutin maupun non rutin, dan dalam setiap tahapan proses bisnis, serta di semua level manajemen. Dalam rangka mengidentifikasi konsekuensi dan perlakuan pajak atas setiap transaksi yang material, departemen pajak harus dilibatkan pada seluruh tahapan proses transaksi, mulai dari perencanaan hingga implementasi transaksi.

c. *Responsibility Assigned*

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, mayoritas narasumber menyatakan bahwa wajib pajak telah menerapkan prinsip *responsibility assigned* atau pembagian tugas tanggung jawab.

Menurut narasumber Wajib Pajak 4 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa: *"Pembagian tugas tanggung jawab dalam Tax Control Framework di perusahaan kami merupakan suatu upaya penting untuk mencapai efisiensi dan kepatuhan pajak yang optimal. Dengan membagi tanggung jawab terkait perpajakan ke dalam berbagai anggota tim atau departemen, perusahaan menciptakan struktur organisasi yang terfokus dan terkoordinasi secara baik dalam menghadapi kompleksitas peraturan perpajakan maupun risiko perpajakan yang muncul"*.

Prinsip *responsibility assigned* berhubungan dengan pembagian peran dan tanggung jawab masing-masing bidang. Diantara direksi, *senior management*, dan departemen pajak perusahaan. Direksi bertanggung jawab atas desain, implementasi, dan efektivitas *Tax Control Framework*. *Senior management* bertanggung jawab dalam mengembangkan strategi pajak dengan persetujuan dan supervisi oleh Direksi. Sementara departemen pajak perusahaan bertanggung jawab dalam melaksanakan strategi.

d. *Governance Documented*

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, mayoritas narasumber menyatakan bahwa wajib pajak telah menerapkan prinsip *governance documented* atau pengelolaan pajak terdokumentasi.

Menurut narasumber Wajib Pajak 1 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa: *"Dalam pengelolaan pajak yang terdokumentasi, dokumen yang dimaksud mencakup setiap langkah dalam siklus perpajakan perusahaan, mulai dari pengumpulan data keuangan maupun pajak hingga pemrosesan penghitungan dan akhirnya pelaporan kepada KPP. Dokumentasi ini juga mencakup pedoman tentang bagaimana mengidentifikasi, menghitung, dan memproses pajak yang berlaku sesuai dengan hukum perpajakan yang berlaku"*.

Prinsip *governance documented* berhubungan dengan seluruh proses pengelolaan risiko pajak, termasuk elemen-elemen kontrol seperti *approval*, otorisasi, review, dan rekonsiliasi, harus didokumentasikan secara akurat.

e. *Testing Performed*

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, mayoritas narasumber menyatakan bahwa wajib pajak belum sepenuhnya menerapkan prinsip *testing performed* atau pengujian atas *Tax Control Framework*, meskipun sebagian narasumber yang mewakili wajib pajak besar telah berupaya mulai menerapkan prinsip tersebut.

Prinsip *testing performed* berkaitan dengan proses monitoring dan perbaikan kerangka pengendalian risiko pajak serta pengujian atau evaluasi atas efektifitas desain dan operasional *Tax Control Framework*.

Menurut narasumber Wajib Pajak 4 dari perusahaan besar dalam wawancara menjelaskan bahwa: *"Pemantauan pengelolaan perpajakan terus-menerus terhadap perubahan aturan perpajakan dan audit internal berkala adalah langkah yang krusial dalam perusahaan kami. Hal ini membantu perusahaan mematuhi peraturan perpajakan yang berlaku dan mengidentifikasi potensi masalah pajak sebelum menjadi masalah pajak yang lebih besar"*.

Pengujian atas efektivitas desain kontrol dilakukan dengan mempertimbangkan apakah kontrol yang dirancang untuk memitigasi suatu risiko telah mencapai tujuan yang diharapkan. Misalnya pengujian dilakukan atas elemen kontrol yang dirancang untuk menghindari atau meniadakan *human error* dalam penyusunan SPT. Selain itu, pengujian dan penilaian juga dilakukan atas ketepatan atau kesesuaian *roles and responsibilities* dalam proses pelaksanaan risiko pajak di dalam perusahaan.

Sementara itu, pengujian atas efektivitas operasional kontrol dilakukan untuk menentukan apakah kontrol telah beroperasi secara efektif pada periode yang sedang diuji. Misalnya, pengujian dilakukan terhadap proses review atas kertas kerja rekonsiliasi dengan mengambil *sample* kertas kerja rekonsiliasi pada beberapa masa pajak. Berikut ini hasil wawancara yang penulis dapatkan dari Wajib Pajak 2 yang mewakili perusahaan menengah:

"Dalam divisi Finance, Accounting, and Tax, kami memonitor dan mengevaluasi kepatuhan pajak terutama melalui laporan dan dokumentasi yang ada. Kami berkomitmen untuk menjaga laporan dan dokumentasi pajak yang tidak hanya lengkap tetapi juga akurat, terkait dengan semua transaksi pajak. Ini termasuk proses pengisian dan penyimpanan dokumen pajak secara tepat, seperti faktur pajak, agar apabila terdapat ketidakcocokan, kami dapat

melacak sumber kesalahan tersebut. Selain itu, kami juga menjalin kerjasama dengan konsultan pajak. Ketika terjadi perubahan regulasi yang kompleks atau memiliki dampak signifikan, kami tidak akan bekerja secara sendiri, kami memerlukan bantuan dari konsultan pajak eksternal yang memiliki pengetahuan lebih mendalam”.

f. Assurance Provided

Berdasarkan hasil pengumpulan informasi dari wawancara kepada narasumber, mayoritas narasumber menyatakan bahwa wajib pajak belum menerapkan prinsip **assurance provided** atau pemberian jaminan.

Prinsip **assurance provided** berhubungan dengan perlunya wajib pajak menyediakan jaminan (*assurance*) untuk memastikan kehandalan dan efektifitas dari *Tax Control Framework*. OECD (2016) menyarankan adanya suatu laporan dari pihak internal atau eksternal wajib pajak mengenai *assurance* terkait efektifitas *Tax Control Framework* dalam perusahaan.

Berikut ini hasil wawancara yang penulis dapatkan dari Wajib Pajak 4 yang mewakili perusahaan besar :
“*Di Indonesia, belum ada regulasi perpajakan yang mewajibkan dilakukan assurance oleh pihak internal maupun eksternal terkait kehandalan dan efektifitas Tax Control Framework dalam perusahaan. Selain itu belum diatur juga standar atau panduan dalam proses assurance atas Tax Control Framework seperti yang telah ada di Australia yang diatur oleh Australian Tax Office (ATO)*”.

Berdasarkan hal tersebut, penulis dapat menyimpulkan bahwa belum diterapkannya prinsip *assurance* disebabkan belum adanya regulasi yang mengatur mekanisme *assurance* atas kehandalan dan efektifitas *Tax Control Framework* maupun pihak mana yang melakukan *assurance* serta pedoman atau standar dalam proses *assurance* atas *Tax Control Framework*. Hal tersebut perlu menjadi perhatian dan catatan bagi Direktorat Jenderal Pajak bahwa ketentuan *assurance* atas *Tax Control Framework* harus diatur dan disesuaikan dengan kondisi perpajakan Indonesia.

E. KESIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa paradigma *cooperative compliance* dalam kegiatan pengawasan pajak belum diterapkan sepenuhnya, paradigma *cooperative compliance* dalam kegiatan pemeriksaan pajak belum diterapkan sepenuhnya, dan hanya dua narasumber wajib pajak yang meyakini bahwa perusahaannya telah memiliki *Tax Control Framework* yang efektif. Dari kedua narasumber tersebut, merupakan wajib pajak dengan kategori besar. Sehingga dapat disimpulkan bahwa sebagian besar perusahaan belum memiliki *Tax Control Framework* yang efektif.

Selanjutnya berdasarkan hasil *in-depth interview* dan studi literatur terhadap penerapan *cooperative compliance* di beberapa negara, penulis juga mendapati simpulan bahwa belum diterapkannya paradigma *cooperative compliance* dalam fungsi pengawasan dan pemeriksaan pajak dilatarbelakangi oleh beberapa alasan di antaranya belum adanya regulasi yang mengatur hal-hal yang dipersyaratkan dalam OECD terkait penerapan paradigma *cooperative compliance* seperti, aturan mengenai *Advance Dispute Resolution*, *Advance Tax Ruling* dan *Mandatory Tax Rules*, adanya perbedaan persepsi antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak dalam memaknai pilar-pilar *cooperative compliance* yang disebabkan oleh kurangnya kepercayaan (*trust*) dalam hubungan antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak, dan ketidakterapannya suatu pilar *cooperative compliance* dipengaruhi oleh belum terterapnya pilar *cooperative compliance* lainnya, seperti, belum terterapnya pilar *commercial awareness* khususnya pemahaman karakteristik khusus wajib pajak, ternyata dipengaruhi oleh belum terterapnya pilar *disclosure and transparency by taxpayers*.

Keterbatasan

Dalam melakukan penelitian ini, penulis menghadapi beberapa tantangan dan keterbatasan seperti penelitian ini menggunakan metode *in-depth interview* sebagai metode utama dalam pengumpulan informasi. Dalam melakukan pemilihan narasumber penelitian, penulis telah berusaha untuk memilih narasumber yang dianggap memiliki pengetahuan dan kompetensi untuk membantu penulis menjawab seluruh pertanyaan dalam penelitian ini. Namun, tidak dapat dipungkiri bahwa dalam menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut terdapat bias yang melibatkan persepsi pribadi narasumber yang mungkin tidak mewakili institusi.

Penelitian ini sedianya dilakukan setelah diterapkannya *core tax administration system* atau sistem inti administrasi perpajakan yang rencananya diluncurkan di triwulan akhir tahun 2023. *Core tax administration system* merupakan sebuah sistem teknologi informasi yang menyediakan dukungan terpadu bagi pelaksanaan tugas Direktorat Jenderal Pajak, termasuk automasi proses bisnis. Dan sistem perpajakan ini digadang-gadang merupakan *next level* dari integrasi data perpajakan yang tujuannya adalah meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Harapannya penelitian ini akan memberikan hasil yang berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya terkait penerapan *cooperative compliance* di Indonesia.

Saran untuk Penelitian Selanjutnya

Untuk penelitian di masa yang akan datang, diharapkan agar dapat mengembangkan penelitian ini secara lebih komprehensif, diantaranya untuk menghindari bias persepsi pribadi, penulis mengharapkan agar penelitian selanjutnya dapat menggunakan metode lain seperti kuesioner atau *survey* kepada lebih banyak responden dengan tujuan bahwa jawaban responden dapat lebih mencerminkan institusi. Penulis juga mengharapkan agar penelitian selanjutnya dapat

menangkap paradigma penerapan konsep *cooperative compliance* setelah implementasi *core tax administration system* oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Semangat dan tujuan dari *cooperative compliance* adalah meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang mendatangkan manfaat bagi kedua belah pihak. Implementasi *cooperative compliance* ke depannya diharapkan dipayungi oleh adanya regulasi hukum yang mengatur bentuk penerapan *cooperative compliance* yang sesuai dengan ekspektasi kedua belah pihak. Termasuk di dalamnya adalah terdapat kepastian hitam di atas putih terkait imbal balik keikutsertaan wajib pajak dalam program tersebut serta aturan perpajakan mengenai *advance dispute resolution*, *advance tax ruling* dan *mandatory tax rules*. *Cooperative compliance* adalah pendekatan baru yang dapat membantu wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan, membuat biaya kepatuhan yang terjangkau, dan mendatangkan manfaat lainnya. Implementasi *cooperative compliance* perlu didukung sepenuhnya oleh manajemen puncak perusahaan. Wajib pajak perlu membangun *Tax Control Framework* yang kuat untuk mengurangi risiko pajak, salah satunya dengan menerapkan standar proses pengendalian yang terintegrasi dalam sistem.

DAFTAR PUSTAKA

- Adams, J. R., & Bauer, A. M. (2023). Cooperative Versus Adversarial Tax Audits: Implications of Transparency for Tax Compliance and Financial Reporting Quality. Available at SSRN 4436316.
- Andiko, T. (2018). *Analisis Implementasi Kebijakan Pemeriksaan Pajak di Indonesia Ditinjau dari Konsep Cooperative Compliance*. Depok: Universitas Indonesia.
- Arikunto, S. 2006. Metode Penelitian Kualitatif. Jakarta: Bumi Aksara
- Aulia, S. (2023). Cooperative Compliance Berbasis Risiko Melalui Integrasi Data Perpajakan: Tinjauan atas Paradigma Administrasi Pajak di Indonesia. Ringkasan Disertasi. Depok: Universitas Indonesia
- Balharova, M. (2016). Cooperative Compliance Models in The Netherlands and Australia: Truly Based on The Principles of Legal Certainty and Equility? Master Thesis. Netherland: The Hague University of Applied Sciences.
- Creswell, J.W. (1998). Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among Five Tradition. London: Sage Publications
- Braithwaite, V. dan Ahmed, E. (2005). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. *Taxing Democracy*, 3, 15-19.
- Damayanti, W., T. dan Supramono (2019). Trust Reciprocity and Power: An Integration to Create Tax Compliance. *Montenegrin Journal of Economics*, Vol.15 No.1, 131-139.
- Eberhartinger, E., dan Zieser, M. (2021). The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1), 125–178.
- Ferida, Y. (2022). Analysis of The Role of Tax Consultants as Tax Intermediaries in The Implementation of Cooperative Compliance. *Asian Journal of Accounting and Finance*. Vol 4 (4), 7-20
- Ghozali, I. (2020). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21. Semarang: Badan Penerbit UNDIP.
- Goslinga, S., Sigle, M., dan Veldhuizen, R. (2019). Cooperative compliance, Tax Control Framework and Perceived Certainty About The Tax Position in Large Organisations. *Journal Of Tax Administration*, 5(1), 41-65. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3562970>
- Goslinga, S., De Jonge, J., Sigle, M., dan Dijk, L.V.H (2021). Cooperative Compliance Programmes: Who Participates and Why: *Journal Of Tax Administration*, Vol 6:2. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3562970>
- Goveia, L., dan Sosa, A. (2017). Developing a compliance-based approach to address error, evasion and fraud in social security systems. *International Social Security Review*, 70 (2), 87-107. <https://doi.org/10.1111/issr.12136>
- Gribnau, H., dan Jallai, A. (2018). Sustainable Tax Governance and Transparency. *Tilburg Law School Research Paper*. Netherland: Tilburg University.
- Halim, A. Md., dan Rahman, M. M. (2022). The Effect of Taxation on Sustainable Development Goals: Evidence from Emerging Countries. *Heliyon* 8 e10512.
- Handayani, R. (2023, July). "Cooperative Compliance": Konsep, Penerapan, dan Tantangan. Retrieved from PAJAK.COM. website: <https://www.pajak.com/pajak/cooperative-compliance-konsep-penerapan-dan-tantangan/>
- Huiskers-Stoop, E., dan Gribnau, H. (2019). Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*, Vol 5:1
- Jensen, M.C. (1986). Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *The American Economic Review* 76 (2), pp: 323-329.
- Jensen, M. dan Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*.
- Kementerian Keuangan. (2013). Peraturan Menteri Keuangan nomor 184/PMK.03/2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan. Jakarta.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., dan Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Larsen, L. B., & Oats, L. (2019). Taxing large businesses: cooperative compliance in action. *Intereconomics*, 54, 165–170.

- Martinez, A.L. (2021). Cooperative Compliance: SWOT Analysis for the Brazilian CONFIA Program
- Maulana, A., dan Abbas, Y. (2021). Keterterapan Konsep Cooperative Compliance pada Aktivitas Pengawasan Pajak. *JABE (Journal of Applied Business and Economic)*, 8(2), 208.
- Musgrave, R. A., dan Musgrave, P.B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice* (5th ed.). Mc Graw-Hill.
- Nababan, N., A. (2023). Evaluasi Tax Control Framework Perusahaan Dagang Dalam Menghadapi UU HPP. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan*. Vol.10, p 216-227.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris, France: OECD Publishing. Retrieved from www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2013). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris, France: OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2016). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris, France: *OECD Publishing*. Retrieved from: <http://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2024). *C Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024 — Indonesia*. Paris, France: *OECD Publishing*. Retrieved from: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-asia-and-pacific-indonesia.pdf>.
- Peters, W., Van Den Brink, M., de Roest, G. dan Janssen., S. (n.d). *Esteblishing Tax Control Framework*. Netherland: KPMG.
- Prichard, W., Custers, A., Dom, R., Davenport, S., dan Roscitt, M. (2019). *Innovation in Tax Compliance Conceptual Framework*. Policy Research Working Paper. 9032.
- Rosdiana, H., dan Irianto, E.S. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers
- Sever, T., dan Stanimirović, T. (2022). Can Voluntary Tax Compliance Status Lead to Participation, Transparency and Co-operation? *Hrvatska i Komparativna Javna Uprava*, 22(2), 313–329.
- Sever, T., dan Stanimirović, T. (2022). Cooperative Tax Compliance – A Path to Fiscal Sustainability? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 67 E/2022, pp. 123–141.
- Sigle, M. A., Goslinga, S., Spekle, R. F., Van der Hel, L.E.C.J.M. (2022). The Cooperative Approach to Corporate Tax Compliance: An Empirical Assessment. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* (2022), doi: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100447>
- Sitorus, R. R., Tambun, S., & Cahyati, E. (2022). Pengaruh Literasi Keuangan dan Kecerdasan Intellectual Terhadap Perencanaan Keuangan Dengan Kecerdasan Emosional Sebagai Pemoderasi. *J-CEKI: Jurnal Cendekia Ilmiah*, 1(2), 57-65.
- Soininen, T.P., Pellinen, J., dan Kettunen, J. (2018). *Enhanced Customer Cooperation: Experiences with cooperative compliance in Finland*. Fair tax Working Paper Series No.19,
- Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Tambun, S., & Pratiwi, A. (2022). Sistem Informasi Akuntansi dan Internal Control terhadap Efektivitas Kinerja Karyawan Dimoderasi oleh Penerapan Software Akuntansi. *AFRE (Accounting and Financial Review)*, 5(2), 117–123. <https://doi.org/https://doi.org/10.26905/afr.v5i2.7831>
- Tambun, S., & Haryati, A. (2022). The Effect of Satisfaction on Public Services, Trust in Government and Perception of Corruption on Tax Awareness through Tax Morals. *Integrated Journal of Business and Economics*, 6(1), 74-86.
- Tambunan, M.R.U.D. (n.d). *Pelaksanaan Konsep Cooperative Compliance di beberapa negara OECD: Australia, Italia, Belanda dan Amerika Serikat*. Pusat Kajian Ilmu Administrasi FISIP UI. Depok: Universitas Indonesia.
- Vázquez-Caro, Jaime, dan Richard M. Bird. (2011). “Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach.” *International Studies Program Working Paper 11-04*. Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University
- Waluyo, T. (2020). Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Tidak Menyampaikan SPT, Ketentuan dan Pemilihannya Sesuai SE-15/PJ/2018. *Simposium Nasional Keuangan Negara 2020*, 677-698.