

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Pajak**

###### **2.1.1.1 Pengertian Pajak**

Definisi pajak yang dikemukakan oleh Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH dalam Mardiasmo (2016:1) yaitu :

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Definisi pajak menurut Waluyo (2011:2) yaitu :

“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada pengusaha (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum) tanpa adanya kontraprestasi dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran.”

Definisi pajak menurut M.J.H Smeets dalam Sukrisno Agoes (2014:6):

“Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan secara individual; maksudnya untuk membiayai pengeluaran pemerintah.”

Definisi pajak menurut UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (UU KUP) yaitu :

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Dari beberapa definisi di atas menunjukkan bahwa pajak merupakan iuran rakyat kepada kas negara dan merupakan kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung, tetapi digunakan untuk pengeluaran-pengeluaran negara dan pembangunan nasional.

#### 2.1.1.2 Ciri-ciri Pajak

Menurut Waluyo (2011:3) ciri-ciri pajak adalah sebagai berikut :

1. “Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya dapat dipaksakan.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain *budgeter*, yaitu mengatur.”

#### 2.1.1.3 Fungsi Pajak

Ada dua fungsi pajak menurut Mardiasmo (2016:4) yaitu :

1. “Fungsi anggaran (*budgetair*)  
Pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya.
2. Fungsi mengatur (*cregulerend*)

Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.”

#### **2.1.1.4 Syarat Pemungutan Pajak**

Syarat pemungutan pajak menurut Mardiasmo (2016:4)

“Agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan, maka pemungutan pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut :

1. Pemungutan pajak harus adil (Syarat Keadilan)  
Sesuai dengan tujuan hukum, yakni mencapai keadilan, undang-undang, dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedang adil dalam pelaksanaannya yakni dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.
2. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (Syarat Yuridis) di Indonesia, pajak diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.
3. Tidak mengganggu perekonomian (Syarat Ekonomis)  
Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.
4. Pemungutan pajak harus efisien (Syarat Finansial)  
Sesuai fungsi budgeter, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pemungutannya.
5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana  
Sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Syarat ini telah dipenuhi oleh undang-undang perpajakan yang baru.”

### 2.1.1.5 Teori-Teori yang Mendukung Pemungutan Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:5) terdapat lima teori yang mendukung pemungutan pajak yaitu :

1. “Teori Asuransi  
Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu *premi asuransi* karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.
2. Teori Kepentingan  
Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada *kepentingan* (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar *kepentingan* seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.
3. Teori Daya Pikul  
Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan *daya pikul* masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan yaitu :
  - a. *Unsur objektif*, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki seseorang.
  - b. *Unsur subjektif*, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.
4. Teori Bakti  
Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang *berbakti*, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.
5. Teori Asas Daya Beli  
Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik *daya beli* dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.”

### 2.1.1.6 Kedudukan Hukum Pajak

Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH., dalam Mardiasmo (2016:6)

Hukum Pajak mempunyai kedudukan diantara hukum-hukum sebagai berikut :

1. “Hukum Perdata, mengatur hubungan antara satu individu dengan individu lainnya.
2. Hukum Publik, mengatur hubungan antara pemerintah dengan rakyatnya. Hukum ini dapat dirinci lagi sebagai berikut:
  - a. Hukum Tata Negara
  - b. Hukum Tata Usaha (Hukum Administratif)
  - c. *Hukum Pajak*
  - d. Hukum Pidana

Dengan demikian kedudukan pajak merupakan bagian dari hukum publik.”

### **2.1.1.7 Hukum Pajak Materiil dan Hukum Pajak Formil**

Menurut Mardiasmo (2016:7) hukum pajak mengatur hubungan antara pemerintah (*fiscus*) selaku pemungut pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak.

Ada dua macam hukum pajak yaitu :

1. “*Hukum pajak materiil*, memuat norma-norma yang menerangkan antara lain keadaan, perbuatan, peristiwa hukum yang dikenai pajak (objek pajak), siapa yang dikenakan pajak (subjek), berapa besar pajak yang dikenakan (tarif), segala sesuatu tentang timbul dan hapusnya utang pajak, dan hubungan hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak.
2. *Hukum pajak formil*, memuat bentuk/tata cara untuk mewujudkan hukum materiil menjadi kenyataan (cara melaksanakan hukum pajak materiil). Hukum ini memuat antara lain:
  - a. Tata cara penyelenggaraan (prosedur) penetapan suatu utang pajak.
  - b. Hak-hak fiskus untuk mengadakan pengawasan terhadap para Wajib Pajak mengenai keadaan, perbuatan dan peristiwa yang menimbulkan utang pajak
  - c. Kewajiban Wajib Pajak misalnya menyelenggarakan pembukuan/pencatatan, dan hak-hak Wajib pajak misalnya mengajukan keberatan dan banding.”

### 2.1.1.8 Pengelompokan Pajak

Pengelompokan Pajak menurut Mardiasmo (2016:7) yaitu :

1. “Menurut Golongannya
  - a. *Pajak Langsung*, yaitu pajak yang harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Penghasilan
  - b. *Pajak tidak langsung*, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai.
  
2. Menurut Sifatnya
  - a. *Pajak Subjektif*, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh : Pajak Penghasilan.
  - b. *Pajak Objektif*, yaitu pajak yang berpangkal pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
  
3. Menurut Lembaga Pemungutnya
  - a. *Pajak Pasar*, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contoh : Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan Bea Materai.
  - b. *Pajak Daerah*, yaitu pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah.  
Pajak Daerah terdiri atas :
    - Pajak Provinsi, contoh: Pajak Kendaraan Bermotor dan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor.
    - Pajak Kabupaten/Kota, contoh : Pajak Hotel, Pajak Restoran, dan Pajak Hiburan.”

### 2.1.1.9 Tata Cara Pemungutan Pajak

Tata Cara Pemungutan Pajak Menurut Mardiasmo (2016:8):

1. “Stelsel Pajak

Pemungutan pajak dapat dilakukan berdasarkan 3 stelsel :

- a. Stelsel nyata (*riël stelsel*)  
Penaan pajak didasarkan pada objek (penghasilan yang nyata) sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yakni setelah penghasilan yang sesungguhnya diketahui. Stelsel nyata mempunyai kelebihan atau kebaikan dan kekurangan. Kebaikan stelsel ini adalah pajak yang dikenakan lebih realistis. Sedangkan kelemahannya adalah pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode (setelah penghasilan riil diketahui).
  - b. Stelsel anggapan (*fictive stelsel*)  
Penaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur oleh undang-undang. Misalnya, penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan tahun sebelumnya, sehingga pada awal tahun pajak sudah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan. Kebaikan stelsel ini adalah pajak dapat dibayar selama tahun berjalan, tanpa harus menunggu pada akhir tahun. Sedangkan kelemahannya adalah pajak yang dibayar tidak berdasarkan pada keadaan yang sesungguhnya.
  - c. Stelsel campuran  
Stelsel ini merupakan kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan yang sebenarnya. Bila besarnya pajak menurut kenyataan lebih besar daripada pajak menurut anggapan, maka Wajib Pajak harus menambah. Sebaliknya jika lebih kecil kelebihannya dapat diminta kembali.
2. Asas Pemungutan Pajak
    - a. Asas domisili (asas tempat tinggal)  
Negara berhak mengenakan pajak atas seluruh penghasilan Wajib Pajak yang bertempat tinggal di wilayahnya, baik penghasilan yang berasal dari dalam maupun dari luar negeri. Asas ini berlaku untuk Wajib Pajak dalam negeri.
    - b. Asas sumber  
Negara berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di wilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggal Wajib Pajak.
    - c. Asas kebangsaan
    - d. Penaan pajak dihubungkan dengan kebangsaan suatu negara.
  3. Sistem Pemungutan Pajak
    - a. *Official Assessment System*  
Adalah suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.  
Ciri-cirinya:
      - Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada fiskus.
      - Wajib Pajak bersifat pasif.

- Utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus.
- b. *Self Assessment System*  
Adalah suatu pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang.  
Ciri-cirinya:
- Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada Wajib Pajak sendiri.
  - Wajib Pajak aktif, mulai dari menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang.
  - Fiskus tidak ikut campur dan banyak mengawasi.
- c. *Withholding System*  
Adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan Wajib Pajak yang bersangkutan) untuk memotong atau memungut pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.  
Ciri-cirinya: wewenang memotong atau memungut pajak yang tentang ada pada pihak ketiga, yaitu pihak selain fiskus dan Wajib Pajak.”

#### 2.1.1.10 Hambatan Pemungutan Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:10) hambatan terhadap pemungutan pajak dapat dikelompokkan menjadi:

1. “Perlawanan pasif  
Masyarakat enggan (pasif) membayar pajak, yang dapat disebabkan antara lain:
  - a. Perkembangan intelektual dan moral masyarakat.
  - b. Sistem perpajakan yang (mungkin) sulit dipahami masyarakat.
  - c. Sistem kontrol tidak dapat dilakukan atau dilaksanakan dengan baik.
2. Perlawanan aktif  
Perlawanan aktif meliputi semua usaha dan perbuatan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan tujuan untuk menghindari pajak.  
Bentuknya antara lain :
  - a. *Tax avoidance*, usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang.
  - b. *Tax evasion*, usaha meringankan beban pajak dengan cara melanggar undang-undang (menggelapkan pajak).”

### 2.1.1.11 Tarif Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:11) ada 4 macam tarif pajak yaitu :

1. “Tarif sebanding/proporsional  
Tarif berupa persentase yang tetap, terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenai pajak.  
Contoh : Untuk penyerahan Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%
2. Tarif tetap  
Tarif berupa jumlah yang tetap (sama) terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang tetap.  
Contoh : Besarnya tarif Bea Materai untuk cek dan bilyet giro nilai nominal berapapun adalah Rp 3.000,00
3. Tarif progresif  
Persentase tarif yang digunakan semakin besar bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar.  
Contoh : pasal 17 Undang-undang Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri

**Tabel 2.1**  
**Tarif Pajak Progresif**

<b>Lapisan Penghasilan Kena Pajak</b>	<b>Tarif Pajak</b>
Sampai dengan Rp. 50.000.000,00	5%
Di atas Rp. 50.000.000,00 s.d. Rp 250.000.000,00	15%
Di atas Rp. 250.000.000,00 s.d. Rp. 500.000.000,00	25%
Di atas Rp. 500.000.000,00	30%

4. Tarif regresif  
Persentase tarif yang digunakan semakin kecil bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar.”

## 2.1.2 Pemeriksaan Pajak

### 2.1.2.1 Pengertian Pemeriksaan Pajak

Definisi pemeriksaan pajak menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:32) yaitu:

“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Definisi Pemeriksaan pajak Menurut Erly Suandy (2014: 203) yaitu :

“ Serangkaian kegiatan mencari, mengumpulkan, mengolah data dan/atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Untuk melaksanakan upaya penegakan hukum salah satunya dengan tindakan pemeriksaan pajak, maka mutlak diperlukan tenaga pemeriksa pajak dalam kuantitas dan kualitas yang memadai. Sedangkan untuk mendapatkan jaminan mutu atas hasil kerja pemeriksaan selain diperlukan kuantitas dan kualitas yang memadai diperluakn juga prosedur pemeriksaan, ruang lingkup, norma, pelaksanaan dan produk dari pemeriksaan.”

Definisi pemeriksaan pajak menurut Mardiasmo (2011:34) yaitu:

“Pemeriksaan pajak adalah sebagai serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengelola data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Berdasarkan beberapa definisi di atas menunjukkan bahwa pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan mencari, mengumpulkan, dan mengolah data dan keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### 2.1.2.2 Pengertian Pemeriksa Pajak

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:32) definisi pemeriksa pajak yaitu :

“Pemeriksa pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan Pemeriksaan.”

### 2.1.2.3 Tujuan Pemeriksaan Pajak

Tujuan pemeriksaan pajak diatur pada Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang

Ketentuan Umum Perpajakan antara lain:

1. “Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada Wajib Pajak, yang dapat dilakukan dalam hal :
  - a. Surat Pemberitahuan menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak.
  - b. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan menunjukkan rugi.
  - c. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan.
  - d. Surat Pemberitahuan yang memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan oleh Direktorat Jenderal Pajak.
  - e. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban tersebut pada poin (c) tidak dipenuhi.
2. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat dilakukan dalam hal:
  - a. Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) secara jabatan.
  - b. Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak.
  - c. Pengukuhan dan pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.
  - d. Wajib Pajak mengajukan keberatan.
  - e. Pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Perhitungan Penghasilan Netto.
  - f. Pencocokan data dan/atau alat keterangan
  - g. Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil.
  - h. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai.

- i. Pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain selain poin (a) sampai dengan poin (h).”

Sementara menurut Siti Resmi (2014:63) Direktorat Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan tujuan lain, antara lain:

1. “Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan;
2. Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak;
3. Pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
4. Wajib Pajak mengajukan keberatan;
5. Pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto;
6. Pencocokan data dan/atau alat keterangan;
7. Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil;
8. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
9. Pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak;
10. Penentuan saat mulai berproduksi sehubungan dengan fasilitas perpajakan; dan/atau
11. Pemenuhan permintaan informasi dari negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.”

#### **2.1.2.4 Jenis Pemeriksaan Pajak**

Pada prinsipnya pemeriksaan dapat dilakukan terhadap semua Wajib Pajak namun karena keterbatasan sumber daya manusia atau tenaga pemeriksa di Direktorat Jenderal Pajak, maka pemeriksaan tidak dapat dilakukan terhadap semua wajib pajak. Pemeriksaan hanya akan dilakukan terutama terhadap wajib pajak yang SPT-nya menyatakan Lebih Bayar karena hal ini telah diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan. Disamping itu pemeriksaan dilakukan juga terhadap Wajib Pajak tertentu dan Wajib Pajak yang tingkat kepatuhannya dianggap rendah Nur Hidayat (2013:33).

Jenis pemeriksaan pajak menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:34) :

“Pemeriksaan dapat dilakukan melalui 2 (dua) jenis pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada Pasal 5 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan, yang meliputi :

1. Pemeriksaan Lapangan yaitu pemeriksaan yang dilakukan di tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, tempat kegiatan lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak atau ;
2. Pemeriksaan Kantor, yaitu pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.”

### **2.1.2.5 Kriteria Pemeriksaan Pajak**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:34) :

Terdapat 2 (dua) kriteria yang merupakan alasan dilakukannya pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yaitu Pemeriksaan Rutin dan Pemeriksaan Khusus. Selain itu terdapat 1 (satu) lagi kriteria pemeriksaan yaitu Pemeriksaan Tujuan Lain.

#### **1. “Pemeriksaan Rutin**

Pemeriksaan Rutin adalah pemeriksaan yang dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Adapun Pemeriksaan Rutin meliputi :

- a. Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh yang menyatakan lebih bayar restitusi (SPT Tahunan Pph Lebih Bayar Restitusi) sebagaimana dimaksud dalam :
  - 1) Pasal 17B Undang-Undang KUP; atau
  - 2) Pasal 17C Undang-Undang KUP tetapi memilih untuk tidak dilakukan pengembalian dengan SKPPKP dan meminta untuk direstitusikan, atau tidak dapat diberikan pengembalian dengan SKPPKP
- b. Wajib Pajak menyampaikan SPT Masa PPN yang menyatakan lebih bayar restitusi (SPT Masa PPN Lebih Bayar Restitusi) sebagaimana dimaksud dalam :

- 1) Pasal 17 B Undang-Undang KUP; atau
  - 2) Pasal 17C Undang-Undang KUP tetapi memilih untuk dilakukan pengembalian melalui prosedur biasa, atau tidak dapat diberikan pengembalian dengan SKPPKP.
- c. Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh atau SPT Masa PPN yang menyatakan lebih bayar yang tidak disertai dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) UU KUP;
  - d. Wajib Pajak menyampaikan SPT Masa PPN Lebih Bayar Kompensasi;
  - e. Wajib Pajak yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C dan Pasal 17D Undang-Undang KUP;
  - f. Wajib Pajak menyampaikan SPT yang menyatakan rugi;
  - g. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi atau pembubaran usaha, atau Wajib Pajak orang pribadi akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya; dan
  - h. Wajib Pajak melakukan:
    - 1) Perubahan tahun buku;
    - 2) Perubahan metode pembukuan; dan/atau
    - 3) Penilaian kembali aktiva tetap.
2. Pemeriksaan Khusus
- Pemeriksaan Khusus adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang berdasarkan hasil analisis risiko secara manual atau secara komputerisasi menunjukkan adanya indikasi ketidakpatuhan kewajiban perpajakan. Adapun ketentuan terkait dengan Pemeriksaan Khusus adalah sebagai berikut:
- a. Pemeriksaan Khusus merupakan pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak berdasarkan analisis risiko.
  - b. Terhadap Wajib Pajak yang tidak memenuhi kriteria Pemeriksaan Rutin, dapat dilakukan Pemeriksaan Khusus.
  - c. Analisis risiko adalah kegiatan yang dilakukan untuk menilai tingkat ketidakpatuhan Wajib Pajak yang mengindikasikan potensi penerimaan pajak.
  - d. Analisis risiko dibuat dengan mendasarkan pada profil Wajib Pajak dan/atau data internal lainnya serta memanfaatkan data eksternal baik secara manual maupun berdasarkan kriteria seleksi berbasis risiko secara komputerisasi.
  - e. Pemeriksaan Khusus dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan.
  - f. Pemeriksaan Khusus dilakukan dengan alasan:
    - 1) Persetujuan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak;
    - 2) Instruksi Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak;
    - 3) Instruksi Direktur Pemeriksaan dan Penagihan.

### 3. Pemeriksaan untuk Tujuan Lain

Ruang lingkup pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat meliputi penentuan, pencocokan, atau pengumpulan materi yang berkaitan dengan tujuan Pemeriksaan.

Pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dilakukan dengan kriteria antara lain sebagai berikut:

- a. Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan selain yang dilakukan berdasarkan Verifikasi sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai tata cara Verifikasi;
- b. Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak selain yang dilakukan berdasarkan Verifikasi sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai tata cara Verifikasi;
- c. Pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak selain yang dilakukan berdasarkan Verifikasi sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai tata cara Verifikasi;
- d. Wajib Pajak mengajukan keberatan;
- e. Pengumpulan bahan guna penyusunan norma penghitungan penghasilan neto;
- f. Pencocokan data dan/atau alat keterangan;
- g. Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil;
- h. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- i. Pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak;
- j. Penentuan saat produksi dimulai atau memperpanjang jangka waktu kompensasi kerugian sehubungan dengan pemberian fasilitas perpajakan;
- k. Memenuhi permintaan informasi dari negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.”

#### **2.1.2.6 Ruang Lingkup Pemeriksaan Pajak**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:37) ruang lingkup pemeriksaan merupakan cakupan objek pemeriksaan yang meliputi :

1. “Jenis pajak; dan

2. Periode pencatatan/pembukuan yang dilakukan oleh Wajib Pajak.  
Ruang lingkup pemeriksaan berdasarkan cakupan jenis pajak meliputi :
  1. Satu jenis pajak (*single-tax*)
  2. Beberapa jenis pajak; atau
  3. Seluruh jenis pajak (*all-taxes*)

Adapun ruang lingkup pemeriksaan berdasarkan cakupan periode pencatatan/ pembukuan yang dilakukan oleh Wajib Pajak meliputi:

1. Satu Masa Pajak;
2. Beberapa Masa Pajak;
3. Bagian Tahun Pajak; atau
4. Baik dalam tahun-yahun lalu maupun tahun berjalan.”

### **2.1.2.7 Jangka Waktu Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan**

#### **Kewaiban Perpajakan**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:37) jangka waktu untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dibagi menjadi 2 (dua) jangka waktu yaitu:

1. Jangka waktu pengujian; dan
2. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan.

Jangka Waktu Pengujian diatur dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Pemeriksaan Lapangan
  - a. Jangka waktu pengujian paling lama 6 (enam) bulan.
  - b. Jangka waktu dihitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil

Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

## 2. Pemeriksaan Kantor

- a. Jangka waktu pengujian paling lama 4 (empat) bulan.
- b. Jangka waktu dihitung sejak tanggal Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, datang memenuhi Surat Panggilan dalam rangka pemeriksaan sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

Adapun jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan diatur dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan baik untuk Pemeriksaan Lapangan maupun Pemeriksaan Kantor dilakukan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) bulan.
2. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dihitung sejak tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak sampai dengan tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Dengan alasan tertentu, jangka waktu pengujian Pemeriksaan Kantor dan Pemeriksaan Lapangan dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama 2

(dua) bulan. Adapun alasan perpanjangan jangka waktu pengujian Pemeriksaan Kantor/Lapangan adalah sebagai berikut:

1. Pemeriksaan Kantor/Lapangan diperluas ke Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak lainnya.
2. Terdapat konfirmasi atau permintaan data dan/atau keterangan kepada pihak ketiga.
3. Ruang lingkup Pemeriksaan Lapangan meliputi seluruh jenis pajak.
4. Berdasarkan pertimbangan kepala unit pelaksana Pemeriksaan.

Jangka waktu pengujian Pemeriksaan Lapangan yang terkait dengan

1. Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Minyak dan Gas Bumi;
2. Wajib Pajak dalam satu grup; atau
3. Wajib Pajak yang terindikasi melakukan transaksi *transfer pricing* dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan, dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan dan dapat dilakukan paling banyak 3 (tiga) kali sesuai dengan kebutuhan waktu untuk melakukan pengujian.

#### **2.1.2.8 Jangka Waktu Pemeriksaan Untuk Tujuan Lain**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:39) terdapat dua jangka waktu pemeriksaan untuk tujuan lain yaitu :

1. "Pemeriksaan Lapangan
  - a. Dilakukan dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) bulan.

- b. Dihitung sejak tanggal Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, datang memenuhi Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor sampai dengan tanggal dalam LHP.
2. Pemeriksaan Kantor
- a. Dilakukan dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari.
  - b. Dihitung sejak tanggal Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, datang memenuhi Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor sampai dengan tanggal dalam LHP.”

### **2.1.2.9 Standar Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:39) dalam rangka menjaga kualitas hasil pemeriksaan, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan. Standar Pemeriksaan digunakan sebagai ukuran mutu Pemeriksaan yang merupakan capaian minimum yang harus dicapai dalam melaksanakan Pemeriksaan.

Standar Pemeriksaan meliputi:

1. Standar Umum Pemeriksaan;
2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan; dan
3. Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan.

Standar Umum Pemeriksaan meliputi:

1. Merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan Pemeriksa Pajak.

2. Pemeriksaan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak yang memenuhi syarat sebagai berikut:
  - a. Telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai Pemeriksa Pajak.
  - b. Menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama.
  - c. Jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara.
  - d. Taat terhadap berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
3. Dalam hal diperlukan, Pemeriksaan dapat dilaksanakan oleh tenaga ahli dari luar Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak.

Standar Pelaksanaan Pemeriksaan meliputi:

1. Pelaksanaan Pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan Pemeriksaan, yang paling sedikit meliputi kegiatan mengumpulkan dan mempelajari data Wajib Pajak, menyusun rencana Pemeriksaan (*audit plan*), dan menyusun program Pemeriksaan (*audit program*), serta mendapat pengawasan yang seksama.
2. Pemeriksaan dilaksanakan dengan pengujian berdasarkan metode dan teknik Pemeriksaan sesuai dengan program Pemeriksaan (*audit program*), serta mendapat pengawasan yang seksama.

3. Temuan hasil Pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
4. Pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim Pemeriksa Pajak yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim, dan seorang atau lebih anggota tim, dan dalam keadaan tertentu ketua tim dapat merangkap sebagai anggota tim.
5. Tim Pemeriksa Pajak dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu, baik yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak, maupun yang berasal dari instansi di luar Direktorat Jenderal Pajak yang telah ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, sebagai tenaga ahli seperti penerjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara.
6. Apabila diperlukan, Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain.
7. Pemeriksaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak.
8. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja.
9. Pelaksanaan Pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) dengan ketentuan:

- a. KKP wajib disusun oleh Pemeriksa Pajak dan berfungsi sebagai:
  - 1) Bukti bahwa Pemeriksaan telah dilaksanakan sesuai standar pelaksanaan Pemeriksaan;
  - 2) Bahan dalam melakukan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dengan Wajib Pajak mengenai temuan hasil Pemeriksaan;
  - 3) Dasar pembuatan LHP;
  - 4) Sumber data atau informasi bagi penyelesaian keberatan atau banding yang diajukan oleh Wajib Pajak; dan
  - 5) Referensi untuk Pemeriksaan berikutnya.
- b. KPP harus memberikan gambaran mengenai:
  - 1) Prosedur Pemeriksaan yang dilaksanakan;
  - 2) Data, keterangan, dan/atau bukti yang diperoleh;
  - 3) Pengujian yang telah dilakukan; dan
  - 4) Simpulan dan hal-hal yang dianggap perlu yang berkaitan dengan Pemeriksaan.

Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan meliputi:

1. Kegiatan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilaporkan dalam bentuk LHP yang disusun sesuai standar pelaporan hasil pemeriksaan.
2. LHP disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan Pemeriksaan, memuat simpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-

undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan Pemeriksaan.

3. LHP untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan sekurang-kurangnya memuat:
  - a. Penugasan Pemeriksaan;
  - b. Identitas Wajib Pajak;
  - c. Pembukuan atau pencatatan Wajib Pajak;
  - d. Pemenuhan kewajiban perpajakan;
  - e. Data/informasi yang tersedia;
  - f. Buku dan dokumen yang dipinjam;
  - g. Materi yang diperiksa;
  - h. Uraian hasil Pemeriksaan;
  - i. Ikhtisar hasil Pemeriksaan;
  - j. Penghitungan pajak terutang; dan
  - k. Simpulan dan usul Pemeriksa Pajak.

#### **2.1.2.10 Hak dan Kewajiban Para Pihak dalam Pemeriksaan Pajak**

##### **1. Hak Wajib Pajak**

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:43) dalam pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Wajib Pajak berhak:

- a. “Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak dan SP2;

- b. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memberikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan;
- c. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan surat yang berisi perubahan tim Pemeriksa Pajak apabila susunan keanggotaan tim Pemeriksa Pajak mengalami perubahan;
- d. Meminta kepada Pemeriksa untuk memberikan penjelasan tentang alasan dan tujuan Pemeriksaan;
- e. Menerima SPHP;
- f. Menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan pada waktu yang telah ditentukan;
- g. Mengajukan permohonan untuk dilakukan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan, dalam hal masih terdapat hasil Pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak pada saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; dan
- h. Memberikan pendapat atau penilaian atas pelaksanaan Pemeriksaan oleh pemeriksa Pajak melalui pengisian Kuisisioner Pemeriksaan.

## 2. Kewajiban Wajib Pajak

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:44) terdapat beberapa kewajiban wajib pajak yaitu :

- a. “Dalam pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak wajib:
  - 1) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
  - 2) Memberikan kesempatan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
  - 3) Memberikan kesempatan untuk memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dokumen lain, uang, dan/atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak serta meminjamkannya kepada Pemeriksa Pajak.
  - 4) Memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan yang dapat berupa :
    - Menyediakan tenaga dan/atau peralatan atas biaya Wajib Pajak apabila dalam mengakses data yang dikelola secara elektronik memerlukan peralatan dan/atau keahlian khusus;

- Memberikan bantuan kepada Pemeriksa Pajak untuk membuka barang bergerak dan/atau tidak bergerak; dan/atau
  - Menyediakan ruangan khusus tempat dilakukannya Pemeriksaan Lapangan dalam hal Pemeriksaan dilakukan di tempat Wajib Pajak.
- b. Dalam pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis Pemeriksaan Kantor, Wajib Pajak wajib:
- 1) Memenuhi panggilan untuk datang menghadiri Pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
  - 2) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
  - 3) Memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan;
  - 4) Menyampaikan tanggapan secara tertulis atas SPHP;
  - 5) Meminjamkan KKP yang dibuat oleh akuntan publik; dan
  - 6) Memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.”

### 3. Kewajiban Pemeriksa Pajak

Menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:45) dalam melakukan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, Pemeriksa Pajak Wajib:

- a. “Menyampaikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan kepada Wajib Pajak dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan lapangan atau Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Kantor;
- b. Memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak dan SP2 kepada Wajib Pajak pada waktu melakukan Pemeriksaan;
- c. Memperlihatkan surat yang berisi perubahan tim Pemeriksa Pajak kepada Wajib Pajak apabila susunan keanggotaan tim Pemeriksa Pajak mengalami perubahan;
- d. Melakukan pertemuan/pertemuan dengan Wajib Pajak dalam rangka memberikan penjelasan mengenai:
  - 1) Alasan dan tujuan Pemeriksaan;
  - 2) Hak dan kewajiban Wajib Pajak selama dan setelah pelaksanaan Pemeriksaan;
  - 3) Hak Wajib Pajak mengajukan permohonan untuk dilakukan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan dalam hal terdapat hasil Pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak pada saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; dan

- 4) Kewajiban dari Wajib Pajak untuk memenuhi permintaan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya, yang dipinjam dari Wajib Pajak
  - e. Menuangkan hasil pertemuan dalam berita acara pertemuan dengan Wajib Pajak;
  - f. Menyampaikan SPHP kepada Wajib Pajak;
  - g. Memberikan hak untuk hadir kepada Wajib Pajak dalam rangka Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan pada waktu yang telah ditentukan;
  - h. Menyampaikan Kuisisioner Pemeriksaan kepada Wajib Pajak;
  - i. Melakukan pembinaan kepada Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menyampaikan saran secara tertulis;
  - j. Mengembalikan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak; dan
  - k. Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka Pemeriksaan.”
4. Kewenangan Pemeriksa Pajak

Kewenangan Pemeriksa Pajak menurut Ilyas dan Wicaksono (2015:46)

yaitu :

- a. “Dalam melakukan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan, Pemeriksa Pajak berwenang:
  - 1) Melihat dan/atau meminjam buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak.
  - 2) Mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
  - 3) Memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dokumen lain, uang dan/atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
  - 4) Meminta kepada Wajib Pajak untuk memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan, antara lain berupa:
    - Menyediakan tenaga dan/atau peralatan atas biaya Wajib Pajak apabila dalam mengakses data yang dikelola secara elektronik memerlukan peralatan dan/atau keahlian khusus;
    - Memberikan bantuan kepada Pemeriksa Pajak untuk membuka barang bergerak dan/atau tidak bergerak; dan/atau

- Menyediakan ruangan khusus tempat dilakukannya Pemeriksaan Lapangan dalam hal Pemeriksaan dilakukan di tempat Wajib Pajak.
- 5) Melakukan Penyegehan tempat atau ruang tertentu serta barang bergerak dan/atau tidak bergerak;
  - 6) Meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak; dan
  - 7) Meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa melalui kepala unit pelaksana Pemeriksaan.
- b. Dalam melakukan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis Pemeriksaan Kantor, Pemeriksa Pajak berwenang:
- 1) Memanggil Wajib Pajak untuk datang ke Kantor Direktorat Jenderal Pajak dengan menggunakan Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor;
  - 2) Melihat dan/atau meminjam buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
  - 3) Meminta kepada Wajib Pajak untuk memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan;
  - 4) Meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak;
  - 5) Meminjam KKP yang dibuat oleh akuntan publik melalui Wajib Pajak; dan
  - 6) Meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa melalui kepala unit pelaksana Pemeriksaan.”

#### **2.1.2.11 Produk Hukum Hasil Pemeriksaan Pajak**

Berdasarkan keputusan Direktorat Jenderal Pajak kewenangan mengeluarkan SKP dilimpahkan kepada KPP. SKP adalah Surat Ketetapan yang meliputi SKPKB atau SKPKBT atau SKPN atau SKPLB (pasal 1 angka 15 UU KUP). Ketetapan pajak ini dapat diterbitkan berdasarkan pemeriksaan atau penelitian pajak.

Jenis Surat Ketetapan Pajak (SKP) antara lain:

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

Adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih dibayar.

2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)

Adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah yang ditetapkan (SKPKB, SKPN, SKPLB).

3. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Adalah SKP yang menunjukkan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak atau jumlah yang dibayar lebih besar dari jumlah yang diterbitkan sehubungan dengan hasil pemeriksaan baik atas SPT LB yang diajukan restitusi, SPT LB yang tidak diajukan restitusi, SPT Nihil, maupun SPT KB.

4. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)

Adalah surat ketetapan yang diterbitkan dalam hal jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak. SKPN diterbitkan sehubungan dengan hasil pemeriksaan baik atas SPT Nihil, SPT KB, maupun SPT LB.

5. Surat Tagihan Pajak (STP)

Adalah surat yang diterbitkan untuk melakukan penagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda. STP mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan SKP sehingga dalam hal penagihannya dapat juga dilakukan dengan surat paksa. STP diterbitkan setelah dilakukan

penelitian administrasi perpajakan atau berdasarkan hasil pemeriksaan pajak.

#### **2.1.2.12 Tahapan Pemeriksaan Pajak**

Siti Kurnia Rahayu (2013: 286) tahapan pemeriksaan pajak sebagai berikut:

1. “Tahap Persiapan Pemeriksaan  
Persiapan pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa sebelum melaksanakan tindakan pemeriksaan dan meliputi kegiatan mempelajari berkas wajib pajak /berkas data, menganalisis SPT dan laporan keuangan wajib pajak, mengidentifikasi masalah, melakukan pengenalan lokasi wajib pajak, menentukan ruang lingkup pemeriksaan, menyusun program pemeriksaan, menentukan buku-buku dan dokumen yang akan dipinjam dan menyediakan sarana pemeriksaan. Tujuan persiapan pemeriksaan adalah agar pemeriksa dapat memperoleh gambaran umum mengenai Wajib Pajak yang akan diperiksa, sehingga program pemeriksaan yang disusun sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai.
2. Tahap Pelaksanaan Pemeriksaan  
Pelaksanaan pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan pemeriksa dan meliputi pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, melakukan penilaian atas sistem pengendalian intern, memutakhirkan ruang lingkup dan program pemeriksaan melakukan pemeriksaan atas buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga, memberitahukan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak, dan melakukan sidang penutup (*Closing Conference*).”

#### **2.1.2.13 Unsur-Unsur Pemeriksaan Pajak**

Unsur-unsur pokok dalam pemeriksaan pajak yang dapat diuraikan menurut Erly Suandy (2011:207) adalah sebagai berikut:

1. “Informasi yang terukur dengan kriteria tetap, yaitu untuk proses pemeriksaan pajak dimulai dengan mencari, menghimpun, dan mengolah

informasi yang tertuang dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang diisi oleh Wajib Pajak sesuai dengan sistem self assessment.

Dalam setiap pemeriksaan diperlukan informasi yang dapat dibuktikan dan standar atau kriteria yang dapat dipakai pemeriksa sebagai pegangan untuk melakukan evaluasi terhadap informasi yang diperoleh.

2. Satuan usaha, yaitu setiap akan melakukan pemeriksaan pajak, ruang lingkup pemeriksaan harus dinyatakan secara jelas. Kesatuan usaha dapat berbentuk Wajib Pajak perorangan atau Wajib Pajak badan. Pada umumnya periode waktu pemeriksaan pajak adalah satu tahun tetapi ada pula pemeriksaan untuk satu bulan, satu kuartal atau beberapa tahun. Hal ini disesuaikan dengan kebutuhan.
3. Mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti, maksudnya adalah segala informasi yang dipergunakan oleh pemeriksa pajak untuk menentukan informasi terukur yang diperiksa melalui evaluasi agar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.
4. Pemeriksa yang kompeten dan independen, yaitu setiap pemeriksa pajak harus memiliki pengetahuan, sikap, dan keterampilan yang cukup agar dapat memahami kriteria yang dipergunakan.”

### **2.1.3 Modernisasi Administrasi Perpajakan**

#### **2.1.3.1 Reformasi Perpajakan**

Menurut Diana Sari (2013:6), reformasi perpajakan di Indonesia telah dilakukan pertama kali pada tahun 1983 dimana saat itu terjadi reformasi atau perubahan sistem mendasar atas pengelolaan perpajakan Indonesia dari sistem *Official Assesment* ke sistem *Self Assesment*. Perubahan sistem ini bertujuan mengurangi kontak langsung antar Aparat Pajak dengan Wajib Pajak yang sebelumnya dikhawatirkan dapat menimbulkan praktik-praktik illegal untuk menghindari atau mengurangi kewajiban perpajakan para Wajib Pajak yang bersangkutan.

Menurut Diana Sari (2013:7), reformasi perpajakan adalah perubahan mendasar di segala aspek perpajakan, melalui reformasi :

- a. “Moral, etika dan integritas Aparat Pajak
- b. Kebijakan Perpajakan
- c. Pelayanan kepada masyarakat Wajib Pajak
- d. Pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan
- e. Pemberian reward dan penerapan punishment yang tegas terhadap Aparat Pajak.”

Menurut Diana Sari (2013:8) Reformasi perpajakan hanya akan tercapai apabila perubahan-perubahan perpajakan dilakukan secara bertahap dan mencakup seluruh aspek dibidang perpajakan. Reformasi mendasar yang dapat dilakukana adalah :

1. “Bidang Administrasi, reformasi perpajakan dibidang administrasi dilakukan oleh Ditjen Pajak dengan melakukan peningkatan pelayanan perpajakan terhadap Wajib Pajak yang akan memenuhi kewajibannya. Untuk mewujudkannya diperlukan kerjasama yang baik antara Wajib Pajak dengan Aparat Pajak. Wajib Pajak diharapkan untuk selalu memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik sedangkan Aparat Pajak diharapkan untuk selalu bekerja sesuai dengan moral dan kode etik perpajakan. Selain itu Ditjen Pajak juga harus berupaya untuk selalu terbuka (transparency) terhadap berbagai pandangan, pendapat atau kritisi dari masyarakat sebagai Wajib Pajak yang dapat dijadikan sebagai bahan masukan dalam upaya peningkatan pelayanan perpajakan tersebut.
2. Bidang Peraturan/Undang-undang Perpajakan, dari aspek peraturan perpajakan, Ditjen Pajak terus mengupayakan pengembangan yuridis formal dan materil perpajakan. Langkah yang dilakukan yakni melalui penyesuaian dan pembaruan atau amandemen peraturan dan kebijakan perpajakan seiring dengan perkembangan yang terjadi dalam tatanan kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Reformasi kebijakan perpajakan ini dilakukan untuk lebih mengefektifkan dan mengefisienkan pemungutan pajak sejalan dengan perkembangan dunia usaha sehingga lebih kompetitif. Peraturan atau kebijakan perpajakan ini nantinya dapat dijadikan sebagai pedoman bagi Aparat Pajak untuk bertindak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Apabila ditemukan adanya tindakan illegal yang dilakukan oleh Aparat Pajak untuk bertindak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Apabila ditemukan adanya tindakan illegal yang dilakukan oleh Aparat Pajak, maka pihak yang bersangkutan harus dikenakan sanksi (punishment) dengan berpedoman pada peraturan

perpajakan tersebut. Selain itu, dalam peraturan perpajakan tersebut juga terdapat ketentuan-ketentuan perpajakan yang harus dilaksanakan oleh Wajib Pajak. Sehingga akan terjadi keseimbangan (balance) pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan Aparat Pajak.

3. Bidang Pengawasan, di bidang pengawasan dibangun Bank Data Perpajakan Nasional (BPDN) yang berfungsi untuk menyeimbangkan pelaksanaan sistem *self assessment* dengan *official assessment* dalam penghitungan dan penetapan besarnya pajak yang terutang. Selain itu, pembangunan Bank Data Perpajakan Nasional (BPDN) juga bertujuan untuk melakukan kegiatan ekstensifikasi dan intensifikasi perpajakan yakni kegiatan untuk menambah jumlah Wajib Pajak yang terdaftar sebagai upaya dalam peningkatan penerimaan negara.”

Tujuan reformasi perpajakan menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:99) adalah:

1. “Meningkatkan kualitas pelayanan kepada Wajib Pajak sebagai sumber aliran dana untuk mengisi kas negara.
2. Menekan terjadinya penyelundupan pajak (tax evasion) oleh Wajib Pajak.
3. Meningkatkan kepatuhan bagi Wajib Pajak dalam penyelenggaraan kewajiban perpajakannya.
4. Menerapkan konsep *good governance*, adanya transparansi, *responsibility*, keadilan, dan akuntabilitas dalam meningkatkan kinerja instansi pajak sekaligus publikasi jelasnya pos penggunaan pengeluaran dana pajak.
5. Meningkatkan penegakan hukum pajak, pengawasan yang tinggi dalam pelaksanaan administrasi pajak, baik kepada fiskus maupun kepada Wajib Pajak.”

Sementara dalam Diana Sari (2013:6) tujuan dari pembaruan perpajakan sebagaimana diuraikan oleh mantan Menteri Keuangan Republik Indonesia, almarhum Bapak Radius Prawiro pada Sidang Dewan Perwakilan Rakyat pada tanggal 5 oktober 1983 ialah untuk lebih menegakkan kemandirian kita dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengarahkan segenap potensi dan kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara melalui perpajakan dari sumber-sumber diluar minyak bumi dan gas alam.

### 2.1.3.2 Pengertian Administrasi Perpajakan

Menurut Ensiklopedi perpajakan definisi administrasi perpajakan adalah:

“Cara-cara atau prosedur pengenaan dan pemungutan pajak”.

Siti Kurnia Rahayu (2013:93) mengatakan bahwa administrasi pajak dalam arti sebagai prosedur meliputi antara lain tahap-tahap pendaftaran wajib pajak, penetapan pajak, pembayaran pajak, pelaporan pajak dan penagihan pajak.

Mengenai peran administrasi perpajakan, Liberti Pandiangan (2008:40), mengemukakan bahwa administrasi perpajakan diupayakan untuk merealisasikan peraturan perpajakan, dan penerimaan negara sebagaimana target APBN. Administrasi perpajakan berperan penting dalam sistem perpajakan disuatu negara. Suatu negara dapat dengan sukses mencapai sasaran yang diharapkan dalam menghasilkan penerimaan pajak yang optimal karena dengan sukses mencapai sasaran yang diharapkan dalam menghasilkan penerimaan pajak yang optimal karena administrasi perpajakannya mampu dengan efektif melaksanakan sistem perpajakan disuatu negara yang dipilih.

Menurut Carlos A. Silvani yang dikemukakan Siti Kurnia Rahayu (2013:93), menyebutkan administrasi pajak dikatakan efektif bila mampu mengatasi masalah-masalah:

1. “Wajib Pajak yang tidak terdaftar (unregistered tax payers).  
Dengan administrasi pajak yang efektif mampu mendeteksi dan menindak dengan menerapkan sanksi tegas bagi masyarakat yang telah meningkatkan jumlah penerimaan pajak.
2. Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT).

Administrasi perpajakan efektif akan dapat mengetahui penyebab Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT melalui pemeriksaan pajak.

3. Penyelundup Pajak (tax evaders).

Penyelundup Pajak (tax evaders) yaitu Wajib Pajak yang melaporkan pajak lebih kecil dari yang seharusnya menurut ketentuan perundang-undangan akan lebih terdeteksi dengan dukungan adanya bank data tentang Wajib Pajak dan seluruh usahanya sangat diperlukan.

4. Penunggak Pajak (delinquent tax payers).

Upaya pencairan tunggakan pajak dilakukan melalui pelaksanaan tindakan penagihan secara intensif dalam administrasi pajak yang baik akan lebih efektif melaksanakan upaya tersebut.”

### 2.1.3.3 Modernisasi Administrasi Perpajakan

Semenjak tahun 2002, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah meluncurkan program perubahan (*change program*) atau reformasi administrasi perpajakan yang secara singkat biasa disebut Modernisasi. Modernisasi administrasi perpajakan ini dapat diartikan sebagai penggunaan sarana dan prasarana perpajakan yang baru dengan memanfaatkan perkembangan ilmu dan teknologi. Adapun jiwa dari program modernisasi ini adalah pelaksanaan *Good Governance*, yaitu penerapan sistem administrasi perpajakan yang transparan dan akuntabel, dengan memanfaatkan sistem informasi teknologi yang handal dan terkini. (Diana Sari 2013: 34)

Liberti Pandiangan (2008:6) mengemukakan bahwa ada 3 (tiga) hal yang melatarbelakangi dilakukannya modernisasi perpajakan pada awal dekade 2000-an, yakni menyangkut:

1. Citra DJP, yang dinilai harus diperbaiki dan ditingkatkan, mengingat citra DJP saat ini masih terdengar kurang baik dimata masyarakat karena pengelolaan dana pajak belakangan ini kurang maksimal.
2. Tingkat kepercayaan terhadap administrasi perpajakan yang harus ditingkatkan; fenomena yang terjadi belakangan ini mengenai kasus-kasus perpajakan membuat tingkat kepercayaan Wajib Pajak dan masyarakat menurun sehingga enggan untuk membayar pajak dan
3. Integritas dan produktivitas sebagian pegawai yang masih harus ditingkatkan.

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:109) :

“Modernisasi administrasi Perpajakan yang dilakukan merupakan bagian dari reformasi perpajakan secara komprehensif sebagai suatu kesatuan dilakukan terhadap tiga bidang pokok yang secara langsung menyentuh pilar perpajakan yaitu bidang administrasi, bidang peraturan dan bidang pengawasan.”

Menurut Liberti Pandiangan (2007: 7) Modernisasi administrasi perpajakan adalah :

“Restribusi organisasi, penyempurnaan proses bisnis melalui pemanfaatan teknologi komunikasi dan informasi, penyempurnaan manajemen SDM. Konsep ini disesuaikan dengan iklim, kondisi, dan sumber daya yang ada di Indonesia”

Menurut Mendel dan Bevacqua (2010: 243)

*“Over the last two decades, many revenue bodies have taken steps to exploit the use of modern computing technologies to transform their operations, in particular those concerned with mainstream tax collection and assessment processes and the provision of service to taxpayers and their representative. The main types of online service now being used by large and growing numbers of taxpayers:*

1. *Provision of a comprehensive range of tax and other information, forms and calculators on websites.*
2. *Electronic filing.*
3. *A range of electronic payment options for all taxes.*
4. *Access to secure detailed personal taxpayer information via online portals*
5. *Call Centres using modern telephone facilities (including IVR technologies) to provide more accessible inquiry services.”*

#### **2.1.3.4 Tujuan Modernisasi Administrasi Perpajakan**

Modernisasi administrasi perpajakan yang dilakukan pemerintah tentunya tidaklah hanya untuk mencapai target penerimaan pajak semata, juga penting dilakukan untuk menuju adanya paradigma perpajakan. Dimana ketentuan, prosedur dan aktivitas perpajakan juga terus diarahkan untuk peningkatan pelayanan agar menjadi *business friendly* bagi masyarakat. Hal ini akan mengakibatkan masyarakat dapat memandang pajak menjadi suatu kewajiban partisipatif warga negara dan tidak dianggap sebagai beban kuantitatif. (Siti Kurnia Rahayu 2013:110)

Konsep dan tujuan modernisasi menurut Pandiangan (2008:7) adalah sebagai berikut:

##### 1. “Konsep Umum

Modernisasi Administrasi Perpajakan yang dilakukan pada dasarnya meliputi:

- a. Dalam hal restrukturisasi organisasi, konsepnya adalah:
  - 1) Debirokratisasi,
  - 2) Struktur organisasi berbasis fungsi terkait dengan perpajakan,
  - 3) Dilakukan pemisahan antara fungsi pemeriksaan dengan fungsi keberatan,

- 4) Adanya segmentasi Wajib Pajak (level operasional) yang dikelola dengan KPP,
  - 5) Adanya “*internal audit*” dan “*change program*” unit, dan
  - 6) Lebih efisien dan “*customer oriented*”.
- b. Dalam hal penyempurnaan proses bisnis, hal ini dilakukan dengan konsep:
- 1) Berbasis teknologi komunikasi dan informasi,
  - 2) Efisien dan “*customer oriented*”,
  - 3) Sederhana dan mudah dimengerti, dan
  - 4) Adanya *built-in control*.
- c. Penyempurnaan atas sistem manajemen sumber daya manusia, konsepnya adalah:
- 1) Berbasis kompetensi,
  - 2) Optimalisasi teknologi komunikasi dan informasi,
  - 3) *Customer driven*, dan
  - 4) *Continous improvement*.

## 2. Tujuan Modernisasi Administrasi Perpajakan

Adapun tujuan modernisasi administrasi perpajakan adalah untuk menjawab latar belakang dilakukannya modernisasi perpajakan, yaitu:

- a. Tercapainya tingkat kepatuhan pajak (*tax compliance*) yang tinggi;
- b. Tercapainya tingkat kepercayaan (*trust*) terhadap administrasi perpajakan yang tinggi; dan
- c. Tercapainya tingkat produktivitas pegawai pajak yang tinggi.”

Sedangkan menurut Rahayu (2013:98) tujuan dari modernisasi administrasi perpajakan adalah bahwa administrasi perpajakan yang ada disuatu negara mengimplementasikan struktur perpajakan yang efisien dan efektif, guna mencapai sasaran penerimaan pajak yang optimal. Hal ini meliputi pengembangan

sumber daya manusia baik itu peningkatan kuantitas dan kualitas pegawai pajak maupun peningkatan kesadaran wajib pajak untuk patuh dalam kewajiban perpajakannya. Selain itu juga pengembangan teknologi informasi pada instansi perpajakan untuk mengimbangi keberadaan teknologi informasi yang telah dimiliki terlebih dahulu oleh Wajib Pajak untuk menjawab tantangan globalisasi. Kemudian masalah perbaikan struktur organisasi instansi pajak, proses dan prosedur administrasi perpajakan, serta sumber daya finansial bagi pengembangan sarana dan prasarana yang menunjang perbaikan secara menyeluruh sistem perpajakan dan insentif yang cukup bagi pegawai pajak.

#### **2.1.3.5 Langkah-Langkah Modernisasi Administrasi Perpajakan**

Seperti yang dikutip oleh Siti Kurnia Rahayu (2013:119), dimana disebutkan juga dalam Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005 Bab 3, langkah-langkah Reformasi dan Modernisasi Administrasi Perpajakan yaitu:

1. “Penyempurnaan peraturan pelaksanaan undang-undang perpajakan;
2. Perluasan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) khusus Wajib Pajak Besar, antara lain dengan pembentukan organisasi berdasarkan fungsi, pengembangan sistem administrasi perpajakan yang terintegrasi dengan pendekatan fungsi, dan implementasi dari prinsip-prinsip tata pemerintahan yang bersih dan berwibawa (*good governance*);
3. Pembangunan Kantor Pelayanan Pajak khusus Wajib Pajak menengah dan Kantor Pelayanan Pajak khusus Wajib Pajak kecil di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jakarta I;
4. Pengembangan berbasis data, pembayaran pajak, dan penyampaian Surat Pemberitahuan secara online;
5. Perbaikan manajemen pemeriksaan pajak; serta
6. Peningkatan efektivitas penerapan kode etik di jajaran Direktorat Jenderal Pajak dan Komisi Ombudsman Nasional.

Program-program modernisasi administrasi perpajakan jangka menengah Direktorat Jenderal Pajak menurut Siti Kurnia Rahayu (2013 117-118) antara lain:

1. “Meningkatkan Kepatuhan Perpajakan
  - a. Meningkatkan kepatuhan sukarela
  - b. Memelihara (*maintaining*) Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Patuh
  - c. Menangkal Ketidakpatuhan Perpajakan (*Cobattng Noncompliance*)
2. Meningkatkan Kepercayaan Masyarakat terhadap Administrasi Perpajakan
  - a. Meningkatkan Citra Direktorat Jenderal Pajak
  - b. Melanjutkan Pengembangan Adminstrasi *Large Taxpayeer Office* (LTO) atau Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Wajib Besar
3. Meningkatkan Produktivitas Aparat Perpajakan
  - a. Program reorganisasi Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan fungsi dan kelompok Wajib Pajak
  - b. Program peningkatan kemampuan pengawasan dan pembinaan oleh kantor pusat/Kanwil Direktorat Jenderal Pajak
  - c. Program penyusunan kebijakan baru untuk manajemen sumber daya manusia
  - d. Program peningkatan mutu sarana dan prasarana kerja
  - e. Program penyusunan rencana kerja operasional.”

### 2.1.3.6 Karakteristik Modernisasi Administrasi Perpajakan

Menurut Liberti Pandiangan (2007:7), Modernisasi Administrasi

Perpajakan mempunyai karakteristik sebagai berikut :

1. “Seluruh kegiatan administrasi dilaksanakan melalui sistem administrasi yang berbasis teknologi terkini.
2. Seluruh Wajib Pajak diwajibkan membayar melalui kantor penerimaan secara online.
3. Seluruh Wajib Pajak diwajibkan melaporkan kewajiban perpajakannya dengan menggunakan media computer (*e-SPT*).
4. *Monitoring* kepatuhan Wajib Pajak dilaksanakan secara insentif dengan pemanfaatan profit Wajib Pajak diadministrasikan di KPP Madya hanya Wajib Pajak tertentu saja, yaitu 500 Wajib Pajak.”

### 2.1.3.7 Manfaat Modernisasi Administrasi Perpajakan Bagi Wajib Pajak

Menurut Diana Sari (2013:18), dengan adanya program modernisasi ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi Wajib Pajak dengan adanya ke-khususan perlakuan sebagai berikut:

1. “Pelayanan yang lebih baik, terpadu, dan professional melalui :
  - a. Konsep *One Stop Service* yang melayani seluruh jenis pajak (PPh, PPN,PBB & BPHTB)
  - b. Adanya tenaga *Account Representative* (AR) dengan tugas antara lain :
    - 1) Memberikan konsultasi untuk membantu segala permasalahan Wajib Pajak
    - 2) Mengingatkan Wajib Pajak atas pemenuhan kewajiban perpajakannya
    - 3) *Update* atas peraturan perpajakan yang terbaru
2. Pemanfaatan IT secara maksimal: *e-SPT, e-filling*, mp3 dll
3. SDM yang professional :
  - a. Adanya *fit and proper test* dan *competency mapping*
  - b. Pelaksanaan kode etik yang tegas dan konsisten
  - c. Pemberian tunjangan khusus (peningkatan remunerasi)
  - d. Pemeriksaan yang lebih terbuka dan professional dengan konsep spesialis
4. Penerapan dan penegakan *Good Governance* di semua lini.

### 2.1.3.8 Dimensi Modernisasi Administrasi Perpajakan

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:110) Modernisasi Administrasi Perpajakan yang dilakukan pada dasarnya meliputi:

1. Restrukturisasi Organisasi
 

Implementasi konsep administrasi perpajakan modern yang berorientasi pada pelayanan dan pengawasan adalah struktur organisasi DJP perlu diubah, baik di level kantor pusat sebagai pembuat kebijakan maupun di level kantor operasional sebagai pelaksana implementasi kebijakan.

  - a. Kantor Pusat
 

Struktur Kantor Pusat DJP (KP DJP) ikut disesuaikan berdasarkan fungsi agar sesuai dengan unit vertical di bawahnya. Ke depannya KP DJP dirancang sebagai Pusat Analisis dan Perumusan Kebijakan

(Center of Policy Making and Analysis) atau hanya menjalankan tugas dan pekerjaan yang sifatnya non operasional.

Untuk itu struktur KP DJP dibagi menjadi:

- 1) Direktorat yang menangani day-to-day operation (1 sekretariat, 9 direktorat)
  - 2) Direktorat yang menangani pengembangan/ transformasi (3 direktorat)
  - 3) Untuk memperkuat beberapa fungsi yang dianggap penting, maka dibentuk beberapa direktorat baru untuk menangani intelijen dan penyidik perpajakan, ekstensifikasi perpajakan, dan hubungan masyarakat *public relations*, serta
  - 4) Beberapa subdirektorat baru yang menangani penelitian perpajakan, kepatuhan internal, dan *transfer pricing*.
- b. Kantor Operasional
- 1) Dalam memudahkan Wajib Pajak, ke tiga jenis kantor pajak yang ada, yaitu Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB), serta Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (Karipka), dilebur menjadi Kantor Pelayanan Pajak (KPP)  
Dengan demikian Wajib Pajak cukup datang ke satu kantor saja untuk menyelesaikan seluruh masalah perpajakannya.
  - 2) Struktur berbasis fungsi diterapkan pada KPP dengan sistem administrasi modern untuk dapat merelisasikan debirokratisasi pelayanan sekaligus melaksanakan pengawasan terhadap Wajib Pajak secara lebih sistematis berdasarkan analisis resiko,
  - 3) Unit vertical DJP dibedakan berdasarkan segmentasi Wajib Pajak, yaitu
    - KPP Wajib Pajak Besar
    - KPP Madya
    - KPP Pratama

Dengan pembagian seperti ini, diharapkan strategi dan pendekatan terhadap wajib pajak pun dapat disesuaikan dengan karakteristik wajib pajak yang ditangani, sehingga hasil yang diperoleh dapat lebih optimal.
  - 4) Khusus di kantor operasional, terdapat posisi baru yang disebut Account Representative, yang mempunyai tugas antara lain memberikan bantuan konsultasi perpajakan kepada wajib pajak, memberitahukan peraturan perpajakan yang baru, dan mengawasi kepatuhan wajib pajak
  - 5) Untuk lebih memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak, seluruh penanganan keberatan dilakukan oleh Kantor Wilayah yang merupakan unit vertical di atas KPP yang menerbitkan surat ketetapan pajak sebagai hasil dari pemeriksaan pajak.

## 2. Penyempurnaan Proses Bisnis Melalui Pemanfaatan Teknologi Komunikasi dan Informasi

Kunci perbaikan birokrasi yang berbelit-belit adalah perbaikan business process, yang mencakup metode, sistem, dan prosedur kerja. Untuk itu, perbaikan business process merupakan pilar penting program modernisasi DJP, yang diarahkan pada penerapan full automation dengan memanfaatkan teknologi informasi dan komunikasi, terutama untuk pekerjaan yang sifatnya klerikal.

Langkah awal perbaikan *business process* adalah penulisan dan dokumentasi yaitu melalui :

- a. *Standard Operating Procedures (SOP)* untuk sertiap kegiatan di seluruh unit DJP. Sampai dengan akhir tahun 2007, sekitas 1900 SOP di lingkungan DJP telah berhasil diidentifikasi, ditulis, dan dijadikan acuan pelaksanaan tugas dan pekerjaan bagi para pegawai.
- b. Perbaikan business process dilakukan antara lain dengan penerapan e-system dengan dibukanya fasilitas:
  - 1) *e-filling* (pengiriman SPT secara online melalui internet)
  - 2) e-SPT (penyerahan SPT dalam media digital)
  - 3) *e-payment* (fasilitas pembayaran online untuk PBB), dan
  - 4) *e-registration* (pendaftaran NPWP secara online melalui internet)
  - 5) semua fasilitas tersebut diciptakan guna memudahkan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.
- c. Untuk sistem administrasi internal saat ini terus dilakukan pengembangan dan penyempurnaan Sistem Informasi DJP (SIDJP). Salah satu fitur penting sistem tersebut adalah *case management* dan *workflow system* yang digunakan untuk administrasi persuratan, proses pelayanan, serta pengadministrasian account wajib pajak. Sistem informasi manajemen internal seperti Sistem Kepegawaian, Sistem Informasi Keuangan dan Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan *Key Performance Indicator (KPI)* juga terus dikembangkan.

## 3. Penyempurnaan Manajemen Sumber Daya Manusia (SDM) Langkah perbaikan di bidang SDM :

- a. DJP melakukan pemetaan kompetensi untuk seluruh 30.000 pegawai DJP guna mengetahui sebaran kuantitas dan kualitas kompetensi pegawai.
- b. Seluruh jabatan harus dievaluasi dan dianalisis untuk selanjutnya ditentukan job grade dari masing-masing jabatan tersebut.
- c. Selanjutnya beban kerja dari masing-masing jabatan tersebut dianalisis yang kemudian dikaitkan juga dengan pengembangan sistem pengukuran kinerja masing-masing pegawai.
- d. Sebagai catatan, pembuatan dan dokumentasi SOP untuk seluruh proses pekerjaan dapat dimanfaatkan juga sebagai standard penilaian kinerja.

- e. Semuanya itu nantinya akan dimanfaatkan untuk membuat sistem jenjang karir, khususnya sistem mutasi dan promosi, serta sistem remunerasi yang lebih jelas, adil, dan akuntabel.

#### 4. Pelaksanaan *Good Governance*

DJP dengan program modernisasinya senantiasa berupaya menerapkan prinsip-prinsip *Good Governance* tersebut berupa:

- a. Pembuatan dan penegakan Kode Etik Pegawai yang secara tegas mencantumkan kewajiban dan larangan bagi para pegawai DJP dalam pelaksanaan tugasnya, termasuk sanksi- sanksi bagi setiap pelanggaran Kode Etik Pegawai tersebut.
- b. Pemerintah telah menyediakan berbagai saluran pengaduan yang sifatnya independen untuk menangani pelanggaran atau penyelewengan di bidang perpajakan, seperti Komisi Ombudsman Nasional.  
Dalam lingkup internal DJP sendiri, telah dibentuk dua Subdirektorat yang khusus menangani pengawasan internal dibawah Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur yaitu Subdirektorat Kepatuhan Internal yang sifatnya lebih ke pencegahan (preventif) dan Subdirektorat Investigasi Internal yang sifatnya lebih ke pengusutan dan dan penghukuman (reaktif)
- c. Pembentukan complaint center di masing-masing Kanwil modern untuk menampung keluhan wajib pajak merupakan bukti komitmen DJP untuk selalu meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajaknya sekaligus pengawasan bagi internal DJP.”

Sedangkan menurut Diana Sari (2013:14) program reformasi administrasi perpajakan perlu dirancang dan dilaksanakan secara menyeluruh dan komprehensif. Perubahan-perubahan yang dilakukan meliputi bidang-bidang berikut:

##### 1. “Struktur Organisasi

Untuk mengimplementasikan konsep administrasi perpajakan modern yang berorientasi pada pelayanan dan pengawasan, maka struktur organisasi DJP perlu diubah, baik di level kantor pusat sebagai pembuat kebijakan maupun di level kantor operasional sebagai pelaksana implementasi kebijakan. Sebagai langkah pertama, untuk memudahkan Wajib Pajak, ke tiga jenis kantor pajak yang ada, yaitu Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB), serta Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (Karipka), dilebur menjadi Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Dengan demikian Wajib Pajak cukup datang ke satu kantor saja untuk menyelesaikan seluruh masalah perpajakannya. Struktur berbasis fungsi diterapkan pada KPP dengan

sistem administrasi modern untuk dapat merealisasikan debirokratisasi pelayanan sekaligus melaksanakan pengawasan terhadap Wajib Pajak secara lebih sistematis berdasarkan analisis resiko. Unit vertical DJP dibedakan berdasarkan segmentasi Wajib Pajak, yaitu KPP Wajib Pajak Besar (LTO- *Large Taxpayers Office*), KPP Madya (MTO- *Medium Taxpayers Office*), dan KPP Pratama (STO- *Small Taxpayers Office*). Dengan pembagian seperti ini, diharapkan strategi dan pendekatan terhadap Wajib Pajak pun dapat disesuaikan dengan karakteristik Wajib Pajak yang ditangani, sehingga hasil yang diperoleh dapat lebih optimal. Khusus di kantor operasional, terdapat posisi baru yang disebut *Account Representative*, yang mempunyai tugas antara lain memberikan bantuan konsultasi perpajakan kepada Wajib Pajak, memberitahukan peraturan perpajakan yang baru, dan mengawasi kepatuhan Wajib Pajak. Untuk lebih memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak, seluruh penanganan keberatan dilakukan oleh Kantor Wilayah yang merupakan unit vertical diatas KPP yang menerbitkan surat ketetapan pajak sebagai hasil dari pemeriksaan pajak.

2. *Business Process* dan Teknologi Informasi dan Komunikasi

Kunci perbaikan birokrasi yang berbelit-belit adalah perbaikan *business process*, yang mencakup metode, sistem, dan prosedur kerja. Untuk itu, perbaikan *business process* merupakan pilar penting program modernisasi DJP, yang diarahkan pada penerapan *full automation* dengan memanfaatkan teknologi informasi dan komunikasi, terutama untuk pekerjaan yang sifatnya klerikal. Diharapkan dengan *full automation*, akan tercipta suatu *business process* yang efisien dan efektif karena administrasi menjadi cepat, mudah, akurat, dan *papaerless*, sehingga dapat meningkatkan pelayanan terhadap Wajib Pajak, baik dari segi kualitas maupun waktu. *Business process* dirancang sedemikian rupa sehingga dapat mengurangi kontak langsung pegawai DJP dengan Wajib Pajak untuk meminimalisir kemungkinan terjadinya KKN. Disamping itu, fungsi pengawasan internal akan lebih efektif dengan adanya *built-in control* sistem, karena siapapun dapat mengawasi bergulirnya proses administrasi melalui sistem yang ada.

Langkah awal perbaikan *business process* adalah penulisan dan dokumentasi *Standard Operating Procedure* (SOP) untuk setiap kegiatan di seluruh unit DJP. Sampai dengan akhir tahun 2007, sekitar 1900 SOP di lingkungan DJP telah berhasil diidentifikasi, ditulis, dan dijadikan acuan pelaksanaan tugas dan pekerjaan bagi para pegawai. Selain penulisan SOP, perbaikan *business process* dilakukan anatara lain dengan penerapan *e-system* dengan dibukanya fasilitas *e-filing* (pengiriman SPT secara *online* melalui internet), *e-SPT* ( penyerahan SPT dalam media digital), *e-payment* (fasilitas pembayaran *online* untuk PBB), dan *e-registration* (pendaftaran NPWP secara *online* melalui internet). Semua fasilitas tersebut diciptakan guna memudahkan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Untuk sistem administrasi internal saat ini terus dilakukan pengembangan penyempurnaan Sistem

Informasi DJP (SIDJP). Salah satu fitur penting sistem tersebut adalah *case management* dan *workflow* sistem yang digunakan untuk administrasi persuratan, proses pelayanan, serta pengadministrasian *account* Wajib Pajak. Sistem informasi manajemen internal seperti Sistem Kepegawaian, Sistem Informasi Keuangan dan Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan *Key Performance Indicator* (KPI) juga terus dikembangkan.

3. Manajemen Sumber Daya Manusia (SDM)

Departemen Keuangan secara keseluruhan telah meluncurkan program Reformasi Birokrasi sejak akhir tahun 2006. Fokus program reformasi ini adalah perbaikan sistem dan manajemen SDM, dan direncanakan perubahan yang dilakukan sifatnya lebih menyeluruh. Hal ini perlu dan mendesak untuk dilakukan, karena disadari bahwa elemen yang terpenting dari suatu sistem organisasi adalah manusianya. Secanggih apapun struktur, sistem, teknologi informasi, metode dan alur kerja suatu organisasi, semua itu tidak akan dapat berjalan dengan optimal tanpa didukung SDM yang *capable* dan berintegritas. Harus disadari bahwa yang perlu dan harus diperbaiki sebenarnya adalah sistem dan manajemen SDM, bukan semata-mata melakukan rasionalisasi pegawai, karena sistem yang baik dan terbuka dipercaya akan bisa menghasilkan SDM yang berkualitas. Diharapkan ke depannya DJP dengan sistem administrasi perpajakan modern akan dapat didukung oleh sistem SDM yang berbasis kompetensi dan kinerja. Diharapkan, dengan makin transparan dan *fairnya* sistem mutasi, promosi, dan remunerasi, DJP dapat menerapkan kebijakan "*right man in the right place*", dimana seorang pegawai dapat menempati suatu jabatan yang tepat sesuai dengan keahliannya, dan sebaliknya suatu jabatan diisi oleh pegawai yang tepat sesuai dengan standar kompetensinya.

4. Pelaksanaan *Good Governance*

Elemen terakhir adalah pelaksanaan *good governance*, yang seringkali dihubungkan dengan integritas pegawai dan institusi. Suatu organisasi berikut sistemnya akan berjalan dengan baik manakala terdapat rambu-rambu yang jelas untuk memandu pelaksanaan tugas dan pekerjaannya, serta yang lebih penting lagi, konsistensi implementasi rambu-rambu tersebut. Dalam praktek berorganisasi, *good governance* biasanya dikaitkan dengan mekanisme pengawasan internal (*internal control*) yang bertujuan untuk meminimalkan terjadinya penyimpangan ataupun penyelewengan dalam organisasi, baik itu dilakukan oleh pegawai maupun pihak lainnya, baik disengaja maupun tidak. DJP dengan program modernisasinya senantiasa berupaya menerapkan prinsip-prinsip *good governance* tersebut. Salah satunya adalah dengan cara pembuatan dan penegakan Kode Etik Pegawai yang secara tegas mencantumkan kewajiban dan larangan bagi para pegawai DJP dalam pelaksanaan tugasnya, termasuk sanksi-sanksi bagi setiap pelanggaran Kode Etik Pegawai tersebut. Selain itu pemerintah telah menyediakan berbagai saluran pengaduan yang sifatnya independen untuk menangani

pelanggaran atau penyelewengan di bidang perpajakan, seperti Komisi Ombudsman Nasional. Lebih jauh lagi, pembentukan *complaint center* di masing-masing Kanwil modern untuk menampung keluhan Wajib Pajak merupakan bukti komitmen DJP untuk selalu meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajaknya sekaligus pengawasan bagi internal DJP.”

## **2.1.4 Kepatuhan Wajib Pajak**

### **2.1.4.1 Pengertian Kepatuhan Wajib Pajak**

Menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia dalam Siti Kurnia Rahayu (2013:138):

“Kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan. Jadi wajib pajak yang patuh adalah wajib pajak yang taat dan memenuhi serta melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Pada prinsipnya kepatuhan Wajib Pajak adalah tindakan Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan peraturan pelaksanaan perpajakan yang berlaku dalam suatu negara. (Siti Kurnia Rahayu 2013:139)

Menurut Moh. Zain (2007:31) Kepatuhan Wajib Pajak adalah suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, tercermin dalam situasi dimana :

1. “Wajib Pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas.
3. Menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar.
4. Membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya”

Dari beberapa definsi di atas menunjukkan bahwa pajak merupakan suatu keadaan dimana Wajib Pajak patuh dan taat dalam melaksanakan hak dan

kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

#### **2.1.4.2 Jenis Kepatuhan Wajib Pajak**

Menurut Widi Widodo (2010:68) kepatuhan Wajib Pajak ada 2 macam yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material.

1. Kepatuhan formal adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan. Misalnya menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) PPh sebelum tanggal 31 Maret ke Kantor Pelayanan Pajak, dengan mengabaikan apakah isi Surat Pemberitahuan (SPT) PPh tersebut sudah benar atau belum, yang penting Surat Pemberitahuan (SPT) PPh sudah disampaikan sebelum tanggal 31 Maret.
2. Kepatuhan material adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substantive atau hakikatnya memenuhi semua ketentuan material perpajakan. Kepatuhan material dapat juga meliputi kepatuhan formal.

Untuk kepatuhan Wajib Pajak secara formal menurut Undang-undang KUP dalam Erly Suandy (2011:119) adalah sebagai berikut :

1. “Kewajiban Untuk mendaftarkan diri  
Pasal 2 Undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Khusus terhadap pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang PPN, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).
2. Kewajiban mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan

Pasal 3 ayat (1) undang-undang KUP menegaskan bahwa setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dalam bahasa Indonesia serta menyampaikan ke kantor pajak Wajib Pajak terdaftar.

3. Kewajiban membayar atau menyetor pajak  
Kewajiban membayar atau menyetor dilakukan di kas negara melalui kantor pos atau bank BUMN/BUMD atau tempat pembayaran lainnya yang ditetapkan Menteri Keuangan.
4. Kewajiban membuat pembukuan dan/atau pencatatan  
Bagi Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia diwajibkan membuat pembukuan (pasal 28 ayat (1)). Sedangkan pencatatan dilakukan oleh Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usahanya atau pekerjaan bebas yang diperbolehkan menghitung penghasilan Neto dan Wajib Pajak menggunakan Norma Perhitungan Penghasilan Neto DAN Wajib Pajak orang pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.
5. Kewajiban menaati pemeriksaan pajak  
Terhadap Wajib Pajak yang diperiksa, harus menaati ketentuan dalam rangka pemeriksaan pajak, misalnya Wajib Pajak memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, memberi kesempatan untuk memasuki tempat ruangan yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan, serta memberikan keterangan yang diperlukan oleh pemeriksa pajak.
6. Kewajiban melakukan pemotongan atau pemungutan pajak  
Wajib Pajak yang bertindak sebagai pemberi kerja atau penyelenggara kegiatan wajib memungut pajak atas pembayaran yang dilakukan dan menyetorkan ke kas negara, hal ini sesuai dengan prinsip *withholding system*.”

Adapun kepatuhan material menurut Undang-undang KUP dalam Erly

Suandy (2011:120) disebutkan bahwa:

“Setiap Wajib Pajak membayar pajak terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak dan jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh wajib Pajak adalah jumlah yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Jika kepatuhan formal terbatas pada pemenuhan kewajiban wajib pajak secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan, maka

kepatuhan material lebih dalam cakupannya yaitu pemenuhan secara substantif isi dan jiwa ketentuan perpajakan. Survei terhadap kepatuhan material meliputi beberapa aspek diantaranya wajib pajak menghitung sendiri besar pajak dalam SPTnya, kesesuaian jumlah kewajiban pajak yang harus dibayar yang dihitung dengan sebenarnya, peran konsultan pajak dalam membantu perhitungan pajak, kepercayaan wajib pajak terhadap konsultan pajak dalam menentukan jumlah pajak, dan tunggakan wajib pajak kepada negara.

#### **2.1.4.3 Kriteria Wajib Pajak Patuh**

Dalam KUP pasal 17C menegaskan adanya wajib pajak dengan kriteria tertentu. Kriteria inilah yang dijadikan acuan oleh Menteri yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.74/PMK.03/2012 yang mengatur Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak bagi wajib pajak patuh.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.74/PMK.03/2012 Pasal 2, untuk dapat ditetapkan sebagai Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu, Wajib Pajak harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan;
2. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak;
3. Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan

4. Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Menurut Erly Suandy (2011:97) ukuran kepatuhan Wajib Pajak dapat

dilihat atas dasar :

1. “Patuh terhadap kewajiban interim, yakni dalam pembayaran atau laporan masa, SPT masa, SPT PPN setiap bulan;
2. Patuh terhadap kewajiban tahunan, yakni dalam menghitung pajak atas dasar sistem *self assessment* melaporkan perhitungan pajak dalam SPT pajak akhir tahun pajak serta tidak memiliki tunggakan pajak atau melunasi pajak terutang;
3. Patuh terhadap ketentuan material dan yuridis formal perpajakan melalui pembukuan sebagaimana mestinya”.

#### **2.1.4.4 Syarat-syarat menjadi Wajib Pajak Patuh**

Menurut Peraturan Menteri Keuangan RI No.74/PMK.03/2012 Pasal 3

Syarat-syarat menjadi wajib pajak patuh, yaitu:

1. “Yang dimaksud dengan tepat waktu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a meliputi:
  - a. Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan selama 3 (tiga) Tahun Pajak terakhir yang wajib disampaikan sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu dilakukan tepat waktu;
  - b. Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa yang terlambat dalam tahun terakhir sebelum tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu untuk Masa Pajak Januari sampai November tidak lebih dari 3 (tiga) Masa Pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-turut;
  - c. Seluruh Surat Pemberitahuan Masa dalam tahun terakhir sebelum tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu untuk Masa Pajak Januari sampai November telah disampaikan; dan
  - d. Surat Pemberitahuan Masa yang terlambat sebagaimana dimaksud pada huruf b telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Masa Pajak berikutnya.
2. Yang dimaksud dengan tidak mempunyai tunggakan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf b adalah keadaan Wajib Pajak pada tanggal

31 Desember tahun sebelum penetapan sebagai Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu.

3. Yang dimaksud dengan laporan keuangan yang diaudit oleh akuntan publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c adalah laporan keuangan yang dilampirkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan yang wajib disampaikan selama 3 (tiga) tahun berturut-turut sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan Wajib Pajak dengan kriteria tertentu.”

#### **2.1.4.5 Proses Penetapan Wajib Pajak Patuh**

Penetapan Wajib Pajak Patuh diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan

RI No.74/PMK.03/2012 Pasal 4, yaitu:

1. “Penetapan sebagai Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dilakukan:
  - a. Berdasarkan permohonan dari Wajib Pajak; atau
  - b. Berdasarkan kewenangan Direktur Jenderal Pajak secara jabatan.
2. Batas waktu pengajuan permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat 1 huruf a, diajukan paling lambat tanggal 10 Januari pada tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu.
3. Berdasarkan hasil penelitian atas pemenuhan persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3, Direktur Jenderal Pajak:
  - a. Menerbitkan keputusan mengenai penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu, dalam hal permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 1 memenuhi persyaratan; atau
  - b. Memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak mengenai penolakan permohonan, dalam hal permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 1 tidak memenuhi persyaratan.
4. Penerbitan keputusan atas Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu dan pemberitahuan secara tertulis sebagaimana dimaksud pada ayat 3 huruf b, dilakukan paling lambat tanggal 20 Februari pada tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu.
5. Apabila sampai dengan tanggal 20 Februari pada tahun penetapan sebagaimana dimaksud pada ayat 4 Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan, permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 1 dianggap disetujui dan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan mengenai penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu.
6. Keputusan mengenai penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat 5 diterbitkan paling lambat 5 (lima) hari kerja setelah berakhirnya batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat 4.

7. Keputusan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 3 huruf a berlaku untuk jangka waktu 2 (dua) tahun kalender, dihitung sejak tanggal 1 Januari pada tahun penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu.
8. Keputusan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 3 huruf a sesuai dengan contoh format sebagaimana tercantum dalam lampiran I yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini.
9. Surat pemberitahuan penolakan sebagaimana dimaksud pada ayat 3 huruf b sesuai dengan contoh format sebagaimana tercantum dalam lampiran II yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini. “

#### **2.1.4.6 Pencabutan Wajib Pajak Patuh**

Pencabutan Wajib Pajak Patuh diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan RI No.74/PMK.03/2012 Pasal 11, yaitu:

1. “Wajib Pajak yang telah ditetapkan sebagai Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu dicabut penetapannya dalam hal Wajib Pajak:
  - a. Dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka atau dilakukan tindakan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
  - b. Terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa untuk suatu jenis pajak tertentu 2 (dua) Masa Pajak berturut-turut;
  - c. Terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa untuk suatu jenis pajak tertentu 3 (tiga) Masa Pajak dalam 1 (satu) tahun kalender; atau
  - d. Terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan.
2. Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan mengenai pencabutan penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat 1 dan memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak.
3. Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu yang telah dicabut penetapannya sebagaimana dimaksud pada ayat 1, tidak dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak. “

#### **2.1.4.7 Manfaat Kepatuhan Wajib Pajak**

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:142), Wajib Pajak yang berpredikat patuh dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya tentu akan mendapatkan

kemudahan dan fasilitas yang lebih daripada Wajib Pajak yang belum atau tidak patuh. Fasilitas yang diberikan oleh Dirjen Pajak terhadap Wajib Pajak patuh adalah sebagai berikut:

1. “Pemberian batas waktu penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan kelebihan pembayaran pajak yang diajukan Wajib Pajak diterima untuk Pajak Penghasilan dan 1 (satu) bulan untuk Pajak Pertambahan Nilai, tanpa melalui penelitian dan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak.
2. Adanya kebijakan percepatan penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) menjadi paling lambat 2 (dua) bulan untuk Pajak Penghasilan dan 7 (tujuh) hari untuk Pajak Pertambahan Nilai.”

## **2.1.5 Efektivitas Penerimaan Pajak**

### **2.1.5.1 Pengertian Efektivitas**

Efektivitas berasal dari kata efektif yang mengandung pengertian dicapainya keberhasilan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Efektivitas selalu terkait dengan hubungan antara hasil yang diharapkan dengan hasil yang sesungguhnya dicapai. Keefektifan merupakan suatu keadaan tercapainya tujuan yang diharapkan atau dikehendaki melalui penyelesaian pekerjaan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan, sedangkan efektivitas merupakan komunikasi yang prosesnya mencapai tujuan yang direncanakan sesuai dengan biaya yang dianggarkan, waktu yang ditetapkan dan jumlah personil yang ditentukan. Pengertian ini mengartikan bahwa indikator efektivitas dalam arti tercapainya sasaran atau tujuan yang telah ditentukan sebelumnya merupakan sebuah

pengukuran dimana suatu target telah tercapai sesuai dengan apa yang telah direncanakan.

Menurut Mardiasmo (2004:134) Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (spending wisely). Adapun pengertian efektivitas menurut para ahli diantaranya sebagai berikut. menurut Siagian (2007:24) efektivitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk menghasilkan sejumlah barang atas jasa kegiatan yang dijalankan.

Ulum (2008:199) mengemukakan bahwa pengertian efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). “Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai.

#### **2.1.5.2 Pengertian Penerimaan Pajak**

Menurut Pasal 1 Angka 3 UU Nomor 4 Tahun 2012” Penerimaan perpajakan adalah semua penerimaan negara yang terdiri atas pajak dalam negeri dan pajak perdagangan internasional.”

Sedangkan dalam **Kamus Besar Akuntansi** pengertian Penerimaan pajak adalah uang tunai yang diterima oleh negara dari iuran rakyat yang dipaksakan berdasarkan undang-undang perpajakan dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) secara langsung.

Menurut John Hutagaol (2007:325) penerimaan pajak adalah:

“Sumber Penerimaan yang dapat diperoleh secara terus menerus dan dapat dikembangkan secara optimal sesuai kebutuhan pemerintah serta kondisi masyarakat”

Penerimaan pajak berasal dari pusat dan daerah yang merupakan hasil dari pungutan dari Wajib Pajak. Jika kontribusi pajak dari rakyat ke negara lancar, maka pembangunan menjadi lancar dan berjalan secara *continue*.

### **2.1.5.3 Efektivitas Penerimaan Pajak**

Mahmudi (2010:143) menjelaskan efektivitas penerimaan pajak digunakan untuk mengukur hubungan antara hasil pungutan suatu pajak dengan tujuan atau target yang telah ditetapkan. Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*). Semakin besar output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi.

Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*)” (Ulum, 2008:199). Selanjutnya Ulum menegaskan bahwa hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektivitas tidak menyatakan tentang berapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut.

Sementara menurut Primerdo (2015) apabila konsep efektivitas dikaitkan dengan penerimaan pajak yang dimaksud efektivitas penerimaan pajak adalah

seberapa besar realisasi penerimaan pajak yang dapat dicapai atas target penerimaan pajak yang telah ditetapkan KPP.

#### **2.1.5.4 Dimensi Efektivitas Penerimaan Pajak**

Efektivitas penerimaan pajak berkaitan dengan pencapaian tujuan dari suatu organisasi. Oleh karena itu dimensi dalam efektivitas penerimaan pajak disini adalah tujuan penerimaan pajak.

Menurut Ilyas dan Burton (2013:13) tujuan dari penerimaan pajak adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara seperti pengeluaran rutin dan pengeluaran untuk pembangunan, dan bila ada sisa (surplus) akan digunakan sebagai tabungan pemerintah untuk investasi. Pengeluaran rutin terdiri dari pengeluaran untuk pembelian barang dan jasa, pengeluaran untuk biaya gaji pegawai dan *transfer payment* yaitu berupa bantuan langsung kepada masyarakat. Sementara pengeluaran untuk pembangunan terdiri dari, pengeluaran pemerintah untuk pembangunan infrastruktur dan fasilitas publik.

#### **2.1.5.5 Sumber Penerimaan Pajak**

Terdapat 4 sumber penerimaan pajak antara lain:

1. Pajak Penghasilan (PPh)

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 pajak penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia,

yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun. Pajak penghasilan juga merupakan pungutan resmi oleh pemerintah yang ditujukan kepada masyarakat yang berpenghasilan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah.

## 2. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Berdasarkan Undang-Undang No 42 Tahun 2009 PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean (dalam wilayah Indonesia). Orang Pribadi, perusahaan, maupun pemerintah yang mengkonsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dikenakan PPN.

## 3. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

Selain dikenakan PPN, atas pengkonsumsian Barang Kena Pajak tertentu yang tergolong mewah, juga dikenakan PPnBM. Menurut Undang-Undang No 42 Tahun 2009 yang dimaksud dengan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah adalah:

- a. Barang tersebut bukan merupakan barang kebutuhan pokok; atau
- b. Barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat tertentu; atau
- c. Pada umumnya barang tersebut dikonsumsi oleh masyarakat berpenghasilan tinggi; atau
- d. Barang tersebut dikonsumsi untuk menunjukkan status; atau
- e. Apabila dikonsumsi dapat merusak kesehatan dan moral masyarakat, serta mengganggu ketertiban masyarakat.

#### 4. Bea Materai

Berdasarkan Undang-Undang No 13 Tahun 1985 Bea Materai adalah pajak yang dikenakan atas pemanfaatan dokumen, seperti surat perjanjian, akta notaries, serta kwitansi pembayaran, surat berharga, dan efek, yang membuat jumlah uang atau nominal diatas jumlah tertentu sesuai dengan ketentuan.

#### 2.1.5.6 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013: 27-29) menyebutkan faktor-faktor yang mempengaruhi penerimaan pajak adalah:

1. “Kejelasan, kepastian dan kesederhanaan peraturan perundang-undangan perpajakan Undang-undang yang jelas, sederhana dan mudah dimengerti akan memberikan penafsiran yang sama bagi wajib pajak dan fiskus. Dengan adanya kepastian hukum dan kejelasan undang-undang tidak akan menimbulkan salah interprestasi, selanjutnya akan menimbulkan motivasi pemenuhan kewajiban perpajakan sebagaimana mestinya. Ketentuan perpajakan yang dibuat sempurna mudah dipahami tentunya hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien. Dengan demikian hal ini akan memperlancar penerimaan negara dari sektor pajak. Kesadaran dan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan akan terbentuk dengan peraturan yang tidak berbelit-belit. Prosedur yang tidak rumit dengan formulir yang mudah dimengerti pengisiannya oleh wajib pajak
2. Kebijakan pemerintah dalam mengimplementasikan undang-undang perpajakan Kebijakan pemerintah dalam implementasi undang-undang perpajakan merupakan suatu cara atau alat pemerintah di bidang perpajakan yang memiliki suatu sasaran tertentu atau untuk mencapai suatu tujuan tertentu di bidang sosial dan ekonomi. Kebijakan dalam hal ini adalah dengan adanya keputusan menteri keuangan maupun surat edaran dari DJP untuk hal-hal tertentu dalam perpajakan yang tidak dijelaskan secara rinci dalam undangundang. Pemerintah diberikan asas *Freies Ermessen* (kebebasan bertindak) dalam bentuk tertulis yang berupa peraturan kebijaksanaan, berupa peraturan lain yang menjelaskan petunjuk pelaksanaan peraturan perundang-undangan.

3. Sistem administrasi perpajakan yang tepat sistem administrasi hendaklah merupakan prioritas tertinggi karena kemampuan pemerintah untuk menjalankan fungsinya secara efektif bergantung kepada jumlah uang yang dapat diperolehnya melalui pemungutan pajak. Sistem administrasi memegang peran penting. Kantor pelayanan pajak harus memiliki system administrasi yang tepat. Sistem administrasi diharapkan tidak rumit tetapi ditekankan pada kesederhanaan prosedur. Kerumitan sistem akan membuat wajib pajak semakin enggan membayar pajak.
4. Pelayanan Kualitas pelayanan yang dilakukan pemerintah beserta aparat perpajakan merupakan hal yang sangat penting dalam upaya optimalisasi penerimaan pajak. Kualitas pelayanan yang dimaksud adalah memberikan pelayanan prima kepada wajib pajak dalam mengoptimalkan penerimaan negara.
5. Kesadaran dan pemahaman warga negara rasa nasionalisme tinggi, kepedulian kepada bangsa dan negara serta tingkat pengetahuan perpajakan masyarakat yang memadai, maka secara umum akan makin mudah bagi wajib pajak untuk patuh kepada peraturan perpajakan.
6. Kualitas petugas pajak (intelektual, keterampilan, integritas, moral tinggi) Kualitas petugas sangat menentukan efektivitas undang-undang dan peraturan perpajakan. Petugas pajak memiliki reputasi yang baik sepanjang yang menyangkut kecakapan teknis, efisien dan efektif dalam hal kecepatan, tepat dan keputusan yang adil. Petugas pajak yang berhubungan dengan masyarakat pembayar pajak harus memiliki intelektualitas tinggi, terlatih baik, digaji baik dan bermoral tinggi”.

### 2.1.6 Penelitian Terdahulu

Dari penelitian yang dilakukan sebelumnya oleh peneliti terdahulu menghasilkan kesimpulan mengenai pemeriksaan pajak dan modernisasi administrasi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak serta dampaknya pada penerimaan pajak dapat dilihat pada Tabel 2.2

**Tabel 2.2**  
**Penelitian Terdahulu**

N	Penelitian	Judul	Variabel	Hasil	Perbedaan	Persamaan
o		Penelitian	Penelitian	Penelitian	Penelitian	Penelitian

1.	Luke Rimba Gisang Nugraha (2013)	Pengaruh Pemeriksaan Pajak Dan Modernisasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Pajak (Kpp Madya Bandung)	Pemeriksaan pajak, modernisasi administrasi perpajakan, kepatuhan pajak	1. Pemeriksaan Pajak dan Modernisasi Administrasi Perpajakan berpengaruh positif signifikan Terhadap kepatuhan pajak. 2. Pemeriksaan Pajak tidak berpengaruh positif terhadap Kepatuhan Pajak. 3. Modernisasi Administrsai Perpajakan berpengaruh positif signifikan Terhadap Kepatuhan Pajak	Variabel berbeda dengan penelitian sekarang, untuk penelitian sekarang di tambah variabel z yaitu penerimaa n pajak	Terdapat persamaan yaitu variabel 2 variabel x dan 1 variabel y dan variabel yang diteliti tersebut sama
2.	Irmayanti Madewing (2013)	Pengaruh Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Makassar Utara	Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan, Kepatuhan Wajib Pajak	Modernisasi sistem administrasi perpajakan dan kepatuhan wajib pajak memiliki pengaruh positif dan signifikan yang ditunjukkan	Variabel penelitian berbeda, pada penelitian sekarang terdapat 2 variabel x yaitu pemeriksa an pajak modernisa si administra si perpajaka	Terdapat persamaan sama-sama meneliti kepatuhan wajib pajak

					n, dan terdapat variabel z yaitu penerimaan pajak	
3.	RENNY SRI UTAMI (2013)	Pengaruh Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dan Implikasinya Pada Penerimaan Pajak (Survey Pada Kpp Pratama Di Kanwil Jabar 1)	Sanksi Perpajakan, Kepatuhan Wajib Pajak, Penerimaan Pajak	<p>1. Sanksi perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak dengan arah positif yang artinya apabila sanksi perpajakan tinggi maka kepatuhan wajib pajak akan meningkat</p> <p>2. Kepatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap penerimaan pajak yang artinya apabila kepatuhan pajak meningkat maka penerimaan pajak pun akan meningkat .</p> <p>3. Hasil penelitian sanksi perpajakan terhadap kepatuhan</p>	Variabel bebas berbeda untuk penelitian sekarang variabel bebasnya pemeriksaan pajak dan modernisasi administrasi perpajakan	Untuk variabel penelitian y dan z sama serta metode analisis sama-sama menggunakan path analysis.

				wajib pajak dan implikasinya Penerimaan pajak hanya sebesar 61,7%		
4.	Rizki Yuslam Primerdo (2015)	Pengaruh Pemeriksaan Pajak Dan Penagihan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak	Pemeriksaan Pajak, Penagihan Pajak, Efektivitas Penerimaan Pajak	Pemeriksaan pajak dan Penagihan Pajak berpengaruh Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak	Variabel berbeda dengan penelitian sekarang, variabel x2 diganti modernisasi administrasi perpajakan, variabel efektivitas penerimaan pajak sebagai variabel z	Terdapat variabel yang sama yaitu pemeriksaan pajak dan efektivitas penerimaan pajak

## 2.2 Kerangka Pemikiran

### 2.2.1 Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Pajak adalah suatu iuran wajib/kontribusi wajib yang terutang oleh orang pribadi/badan kepada kas negara yang sifatnya memaksa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, dengan tidak mendapat timbal balik langsung melainkan dapat dirasakan melalui pembangunan nasional sehingga tercipta kesejahteraan umum.

Karena sifat pajak tanpa adanya kontraprestasi langsung/ manfaat langsung terhadap Wajib Pajak, pada umumnya wajib pajak cenderung untuk

menghindar dari pembayaran pajak atau memperkecil kewajiban pajaknya. Kecenderungan melakukan penghindaran oleh Wajib Pajak lebih banyak terjadi karena sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menggunakan *self assessment*. Sistem yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang terhutang.

Agar sistem *self assessment* berjalan secara efektif, keterbukaan dan pelaksanaan penegakan hukum merupakan hal yang paling penting. Penegakan hukum ini dapat dilakukan dengan adanya pemeriksaan atau penyidikan pajak dan penagihan pajak. Penegakan hukum di bidang perpajakan merupakan tindakan yang dilakukan pihak terkait untuk menjamin agar Wajib pajak dan para calon Wajib Pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan seperti menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), pembukuan dan informasi lain yang relevan serta membayar pajak pada waktunya. Dengan penegakan hukum yang diterapkan juga dapat memberikan sanksi kepada Wajib Pajak atas kelalaian dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT).

Hubungan antara pemeriksaan pajak dengan kepatuhan Wajib Pajak dalam penelitian ini berdasarkan dari pernyataan Siti Kurnia Rahayu (2013 :245) yang menyatakan bahwa:

“Kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan merupakan tujuan utama dari pemeriksaan pajak, sehingga dari hasil pemeriksaan akan diketahui tingkat kepatuhan wajib pajak, bagi Wajib Pajak yang tingkat kepatuhannya tergolong rendah, diharapkan dengan dilakukannya pemeriksaan pajak terhadapnya dapat memberikan motivasi positif agar untuk masa-masa selanjutnya menjadi lebih baik”

Sementara menurut Erly Suandy (2014:140) menyatakan bahwa:

“Tujuan Pemeriksaan pajak adalah menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Menurut Chairil Anwar Pohan (2014:96) mengemukakan bahwasannya:

“Tujuan Pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, pelaksanaan dilakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan dan pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak.”

Fungsi DJP melakukan pembinaan, pelayanan, pengadministrasian dan pengawasan; fungsi pengawasan dilakukan dengan pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak bukan mencari kesalahan WP; tetapi untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. (Pardiat 2007:1)

Dari berbagai teori yang sudah dijelaskan diatas, mengenai teori penghubung antara pemeriksaan pajak terhadap kepatuhan Wajib Pajak, terdapat pula dalam tujuan kebijakan pemeriksaan pajak menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:248), antara lain:

1. “Membuat pemeriksaan menjadi lebih efektif dan efisien
2. Meningkatkan kinerja pemeriksaan pajak
3. Meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak sebagai konsekuensi pemungutan pajak di Indonesia
4. Secara tidak langsung menjadi aspek pendorong untuk meningkatkan penerimaan negara sektor pajak.”

### **2.2.2 Pengaruh Modernisasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak**

Modernisasi administrasi perpajakan sebagai salah satu bentuk reformasi di bidang administrasi perpajakan dalam memberikan pelayanan yang dilakukan oleh kantor pajak di mana akan mempengaruhi pula patuh tidaknya wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Penggunaan teknologi informasi disini diharapkan dapat meningkatkan kepuasan pelayanan kepada Wajib Pajak. Jika sistem yang ada telah memberikan kepuasan terhadap wajib pajak maka wajib pajak sendiri akan lebih patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Menurut Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (2007: 14) tujuan dari modernisasi administrasi perpajakan yang ingin dicapai adalah meningkatkan kepercayaan masyarakat dan meningkatkan produktivitas dan integritas aparat pajak demi terwujudnya kepatuhan sukarela wajib pajak. Untuk mewujudkan itu semua, maka program reformasi administrasi perpajakan perlu dirancang dan dilaksanakan secara menyeluruh dan komprehensif.

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:95) pada dasarnya sasaran administrasi perpajakan adalah meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dan pelaksanaan ketentuan perpajakan secara seragam satu persepsi antara wajib pajak dan fiskus dalam menilai suatu ketentuan untuk mendapatkan penerimaan maksimal dengan biaya optimal.

Modernisasi administrasi perpajakan dilakukan untuk meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. (Liberti Pandiangan 2007:10)

Menurut Liberti Pandiangan (2008:3) terdapat beberapa kondisi menjelang dekade 2000 yang menjadi dasar sekaligus sasaran apa tujuan modernisasi administrasi perpajakan dilakukan, yaitu:

1. Aspek Kepatuhan Wajib Pajak Rendahnya kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban pajak seperti membayar pajak menjadi gambaran umum di Indonesia. Penggunaan teknologi informasi diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak karena dengan penggunaan teknologi informasi memudahkan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya
2. Aspek Administrasi Perpajakan tuntutan pelayanan yang cepat, mudah, murah, dan akurat merupakan harapan masyarakat, demikian juga dengan perpajakan. Untuk mendukung hal ini, kondisi administrasi perpajakan yang baik merupakan suatu prasyarat.

### **2.2.3 Pengaruh Pemeriksaan Pajak dan Modernisasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak**

Kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu kondisi administrasi perpajakan di suatu negara, pelayanan kepada wajib pajak, penegakan hukum perpajakan, pemeriksaan pajak, dan tarif pajak. Siti Kurnia Rahayu (2013:140)

Salah satu upaya dalam meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak selain pemeriksaan pajak adalah memberikan pelayanan yang baik kepada wajib pajak

dengan cara peningkatan kualitas pelayanan dapat dilakukan dengan cara peningkatan kualitas dan kemampuan teknis pegawai dalam bidang perpajakan, perbaikan infrastruktur seperti perluasan tempat pelayanan terpadu (TPT), penggunaan sistem informasi dan teknologi. Strategi seperti ini lebih dikenal sebagai modernisasi administrasi perpajakan. Siti Kurnia Rahayu (2010: 109)

#### **2.2.4 Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak**

Penerimaan dari sektor pajak adalah sumber penerimaan terbesar negara. Sebagai salah satu sumber penerimaan negara maka penerimaan pajak terus dipacu agar target penerimaan pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dapat tercapai. Dengan adanya target penerimaan pajak yang terus meningkat, sudah tentu fiskus sangat berkepentingan untuk mengamankan pendapatan negara dari sektor pajak melalui pengujian kepatuhan Wajib Pajak.

Selain itu pembaruan sistem perpajakan Direktorat Jenderal Pajak juga melakukan pembenahan aparatur perpajakan, dengan meningkatkan kemampuan dan keterampilan dalam rangka memahami, menguasai dan melaksanakan peraturan perpajakan yang baru. Bagi Instansi, pajak juga menekankan pada peningkatan pelayanan kepada Wajib Pajak, agar dapat mendorong kepatuhan Wajib Pajak yang akhirnya akan mempengaruhi peningkatan penerimaan pajak serta diharapkan dengan peningkatan tersebut, akan tercipta penerimaan pajak yang efektif sesuai dengan target yang sebelumnya ditetapkan. (Siti Kurnia Rahayu 2013: 99).

. Kepatuhan Wajib Pajak sendiri mempunyai hubungan dengan penerimaan pajak dimana peningkatan pelayanan terhadap Wajib Pajak akan mendorong kepatuhan Wajib Pajak yang akhirnya mempengaruhi efektivitas penerimaan pajak (Siti Kurnia Rahayu 2010:1)

Peran serta wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak berdasarkan ketentuan perpajakan sangat diharapkan, Kepatuhan Wajib Pajak dalam membayar pajak merupakan posisi strategis dalam peningkatan penerimaan pajak. Diaz Priantara (2012:109)

Teori Penghubung yang menghubungkan pengaruh tingkat kepatuhan Wajib Pajak badan terhadap efektivitas penerimaan pajak yang dikemukakan oleh Irwansyah Lubis (2011:85) sebagai berikut:

“Kepatuhan Wajib Pajak merupakan elemen penting dalam rangka peningkatan penerimaan pajak. Sehingga salah satu fondasi dalam penguatan penerimaan pajak, kepatuhan pajak berperan dalam meningkatkan animo dan respon masyarakat terhadap kewajiban perpajakan.”

Sedangkan pendapat yang lain dikemukakan juga oleh Widi Widodo (2010:67) yang mengatakan :

“Jika angka kepatuhan pajak rendah, maka secara otomatis akan berdampak pada rendahnya penerimaan pajak sehingga menurunkan tingkat penerimaan APBN pula”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:140) tentang masalah kepatuhan Wajib Pajak, yaitu:

“Masalah kepatuhan Wajib Pajak adalah masalah penting di seluruh dunia, baik bagi negara maju maupun di negara berkembang. Karena jika

Wajib Pajak tidak patuh maka akan menimbulkan keinginan untuk melakukan tindakan penghindaran, pengelakan, penyelundupan dan pelalaian pajak. Yang pada akhirnya tindakan tersebut akan menyebabkan penerimaan pajak akan berkurang.”

### **2.2.5 Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Melalui Variabel *Intervening* Kepatuhan Wajib Pajak**

Menurut Oktaviani (2007), pemeriksaan pajak merupakan instrumen penting untuk menentukan tingkat kepatuhan Wajib Pajak, baik formal maupun material, yang memiliki tujuan untuk menguji dan meningkatkan *tax compliance* seorang Wajib Pajak, dimana kepatuhan Wajib Pajak merupakan posisi strategis dalam meningkatkan penerimaan pajak. Oleh sebab itu diharapkan penerimaan pajak menjadi lebih efektif dalam pencapaian targetnya.

Tujuan utama dari dilaksanakannya pemeriksaan pajak adalah untuk menumbuhkan perilaku kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan (*tax compliance*) terutama dalam penyampaian SPT. Dengan dilakukan pemeriksaan pajak, akan diperoleh tingkat kebenaran laporan Wajib Pajak yang dituangkan dalam SPT seperti ketepatan waktu penyampaian SPT dan kelebihan atau kekurangan pembayaran pajak. Dari hasil pemeriksaan yang telah dilakukan, akan dapat diukur tingkat kepatuhan atau ketaatan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Wajib pajak yang patuh terhadap kewajiban perpajakannya akan meningkatkan penerimaan pajak pada KPP yang akan masuk ke kas negara. Dengan adanya pemeriksaan pajak atas pajak penghasilan terutang yang terus di monitoring, akan meningkatkan penerimaan pajak penghasilan yang signifikan. Hal ini juga disebabkan oleh sifat pelaporan

pajak yang bersifat self assessment system, sehingga dibutuhkan suatu kesadaran dari wajib pajak untuk dapat mematuhi kewajibannya dan didukung oleh adanya pemeriksaan pajak serta pajak penghasilan yang terutang. (Suhendra, 2010).

Setelah kepatuhan wajib pajak, maka faktor yang mempengaruhi penerimaan pajak selanjutnya adalah pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak adalah kegiatan-kegiatan yang bertujuan untuk menguji kepatuhan wajib pajak dengan mengacu pada peraturan perundang-undangan perpajakan (Mardiasmo 2011:52).

John Hutagaol (2007:73) pun memberikan pendapat terkait hubungan pemeriksaan pajak, kepatuhan Wajib Pajak dan penerimaan pajak, bahwasannya tujuan pemeriksaan adalah melakukan pengujian terhadap kepatuhan Wajib Pajak atau untuk tujuan lain. Pemeriksaan pajak memberikan *deterrent effect* terhadap Wajib Pajak untuk peningkatan kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang secara langsung memberikan pengaruh atas peningkatan *tax coverafe ratio* dan penerimaan negara sektor perpajakan.

#### **2.2.6 Pengaruh Modernisasi Administrasi Perpajakan Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Melalui Variabel *Intervening* Kepatuhan Wajib Pajak**

Direktorat Jenderal Pajak selaku badan yang mengelola Perpajakan Indonesia, pada dasarnya telah melakukan berbagai cara dalam upaya peningkatan penerimaan negara melalui sektor pajak. Hal ini disadari sangat penting karena kecenderungan penurunan penerimaan negara dari sektor

migas akibat diberlakukannya kuota minyak dunia yang berimbas pada penurunan produksi minyak dalam negeri. Untuk mendorong peningkatan penerimaan negara melalui sektor pajak, dibutuhkan partisipasi aktif dari Wajib Pajak untuk memenuhi segala kewajiban perpajakannya dengan baik. Artinya peningkatan penerimaan pajak negara ditentukan oleh tingkat kepatuhan Wajib Pajak sebagai warga negara yang baik. Dan untuk mewujudkannya maka Ditjen Pajak melakukan peningkatan terhadap *Good Governance* dan pelayanan prima/ *Service Excellent* dalam pengelolaan administrasi perpajakan. Salah satu bentuk upaya tersebut adalah dengan melakukan reformasi dan modernisasi administrasi perpajakan. (Diana Sari 2013:7)

Sasaran penerapan modernisasi administrasi perpajakan adalah pertama, untuk memaksimalkan penerimaan pajak agar lebih efektif, kedua kualitas pelayanan yang mendukung kepatuhan Wajib Pajak. (Diana Sari 2013:19)

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2013:93), administrasi perpajakan berperan penting dalam sistem perpajakan di suatu negara. Suatu negara dapat dengan sukses mencapai sasaran yang diharapkan dalam menghasilkan penerimaan pajak yang optimal karena administrasi perpajakannya mampu dengan efektif melaksanakan sistem perpajakan di suatu negara.

Mengenai peran administrasi perpajakan menurut Liberti Pandiangan (2008:40) bahwa administrasi perpajakan diupayakan untuk merealisasikan peraturan perpajakan, dan penerimaan negara sebagaimana amanat APBN. Administrasi perpajakan berperan penting dalam sistem perpajakan di suatu negara. Suatu negara dapat dengan sukses mencapai efektivitas penerimaan pajak dalam menghasilkan penerimaan pajak yang optimal karena administrasi perpajakannya

**Landasan Teori****Pajak**

1. Mardiasmo (2016 :1-11)
2. Waluyo (2011:2)
3. Agoes (2014:6)

**Pemeriksaan Pajak**

1. Ilyas dan Wicaksono (2015:32-46)
2. Suandy (2011:11, 207)
3. Mardiasmo (2011:34)
4. Siti Resmi (2014:63)
5. Hidayat (2013:33)
6. Rahayu (2013:286)

**Modernisasi Administrasi Perpajakan**

1. Sari (2013:6,7,8,14,18)
2. Pandiangan (2008: 6,7, 40, 64)
3. Rahayu (2013:93-119)
4. Pandiangan (2007:7)
5. Mendel dan Bevacqua (2010:243)

**Kepatuhan Wajib Pajak**

1. Rahayu (2013:138,139,142)
2. Zain (2007:31)
3. Widodo (2010:68)
4. Suandy (2011:97,119,120)

**Efektivitas Penerimaan Pajak**

1. Hutagaol (2007:325)
2. Rahayu (2013:27-29)
3. Mardiasmo (2004:134)
4. Ulum (2008:199)
5. Ilyas dan Burton (2013:13)
6. Mahmudi (2010:143)

**Referensi**

1. Lasnofa & Fauzan (2014)
2. Irmayani (2015)
3. Irmayanti (2013)
4. Nugraha (2013)
5. Utami (2013)
6. Wulandari (2015)
7. Oktaviani (2007)
8. Primerdo (2015)

**Data Penelitian**

1. Pemeriksa Pajak dan *Account Representative* pada Kantor Pelayanan Pajak di Kota Bandung
2. Kuisisioner 58 responden
3. Faktor-Faktor yang mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak

**Premis**

1. Suandy (2014:204)
2. Rahayu (2013:245 dan 248)
3. Pardiati (2007:1)
4. Pohan (2014:96)
5. Rahayu (2013: 286-304)

Pemeriksaan  
Pajak:

Kepatuhan  
Wajib Pajak

Hipotesis 1

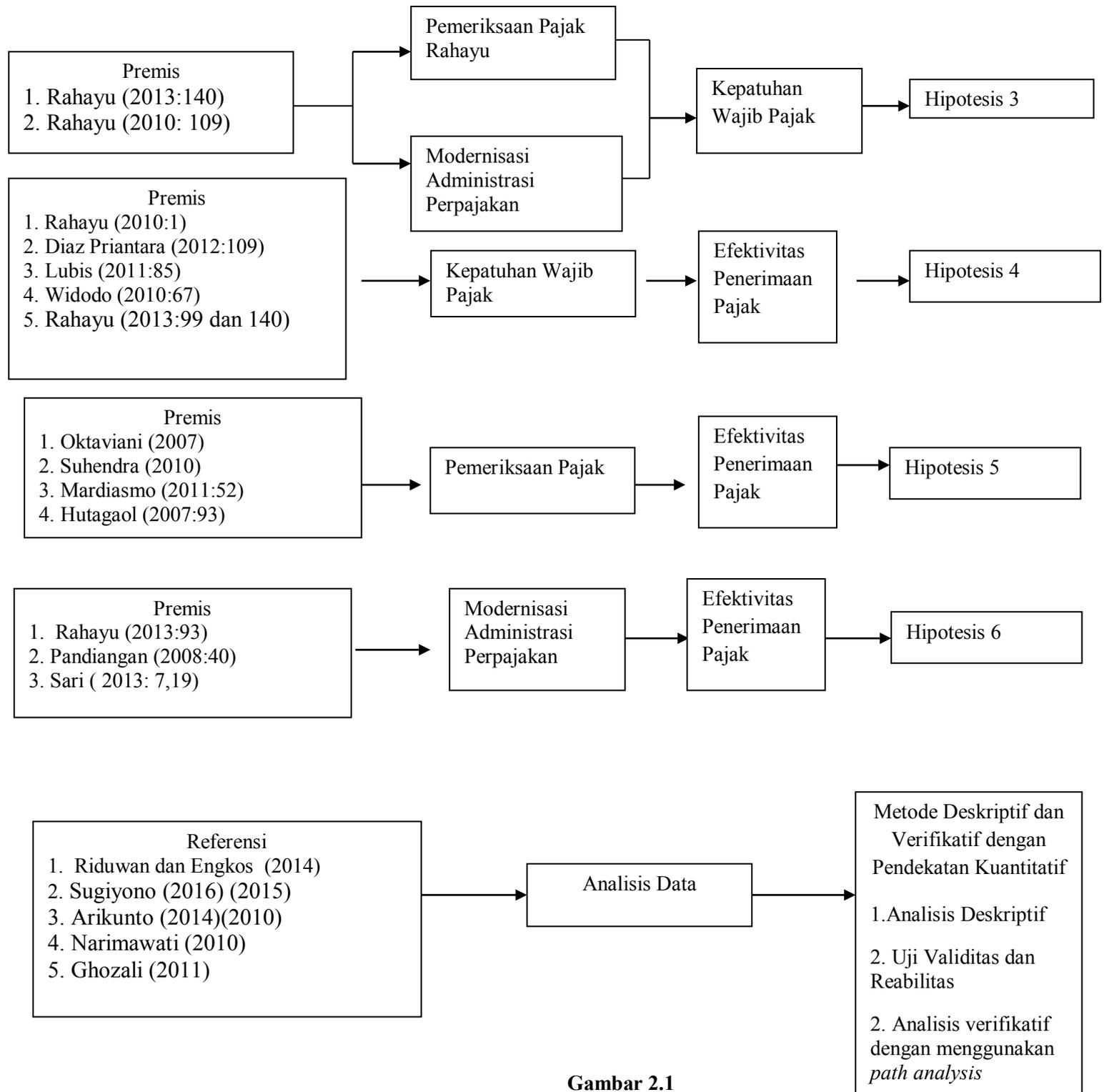
**Premis**

1. Pandiangan (2007:10)
2. Pandiangan (2008:3)
3. Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (2007: 14)

Modernisasi  
Administrasi  
Perpajakan

Kepatuhan Wajib  
Pajak

Hipotesis 2



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran Secara Keseluruhan**

### 2.3 Hipotesis

Hipotesis dalam penelitian merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah pada suatu penelitian (Sugiyono: 2015). Berdasarkan kerangka berpikir yang dijelaskan di atas, maka penulis dapat menarik hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1 : pemeriksaan pajak berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak

H2 : modernisasi administrasi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan  
Wajib Pajak

H3 : pemeriksaan pajak dan modernisasi administrasi perpajakan berpengaruh  
terhadap kepatuhan Wajib Pajak

H4 : kepatuhan Wajib Pajak berpengaruh terhadap efektivitas penerimaan pajak

H5 : pemeriksaan pajak berpengaruh terhadap efektivitas penerimaan pajak

H6 : modernisasi administrasi perpajakan berpengaruh terhadap efektivitas  
penerimaan pajak