

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian Pustaka menjelaskan peran serta teori-teori dan konsep-konsep dari para ahli, serta hasil-hasil penelitian sebelumnya yang relevan dengan variabel-variabel dalam penelitian ini.

2.1.1 Teori Kepatuhan Pajak (*Tax Compliance Theory*)

(Marlinah Zakia & Sugiarti Siddiq, 2022:209) Teori kepatuhan (*Compliance theory*) merupakan teori yang menjelaskan suatu kondisi dimana seseorang taat terhadap perintah atau aturan yang diberikan. Teori kepatuhan (*Compliance theory*) ditemukan oleh Stanley Milgran pada tahun 1963, yang mana kepatuhan merupakan dorongan dari setiap individu, kelompok atau organisasi agar dapat bertindak dalam sesuatu hal sesuai aturan (Marlinah Zakia & Sugiarti Siddiq, 2022:209).

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2020 : 189) Definisi dari kepatuhan yaitu :

“Kepatuhan perpajakan merupakan ketaatan wajib pajak dalam melaksanakan ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak yang patuh yaitu wajib pajak yang taat memenuhi kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturang perundang-undangan”.

Definisi dari *Tax Compliance Theory* menurut Salmon dkk., (2025:192) yaitu :

“teori kepatuhan pajak menyatakan bahwa kepatuhan Wajib Pajak dipengaruhi oleh berbagai faktor, termasuk kesadaran pajak, persepsi risiko, dan kepercayaan terhadap pemerintah”.

(Tahar & Rachman, 2014) Kepatuhan dalam hal perpajakan merupakan sebuah tanggung jawab kepada Tuhan, yang mencakup pemerintah dan masyarakat sebagai wajib pajak untuk melaksanakan seluruh kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan yang berlaku (Tahar & Rachman, 2014). Kepatuhan ini dapat dibagi menjadi kepatuhan formal (memenuhi kewajiban administratif seperti melaporkan SPT tepat waktu) dan kepatuhan material (membayar pajak sesuai dengan jumlah yang benar). Pemeriksaan pajak dan sanksi perpajakan berperan dalam mendorong kepatuhan wajib pajak dengan memastikan bahwa aturan perpajakan ditegakkan dan pelanggaran dapat terdeteksi serta diberikan konsekuensi hukum.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 tentang Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 tentang Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu kemudian disebut sebagai Wajib Pajak Patuh adalah Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan sebagai berikut :

1. Tepat waktu dalam menyampaikan SPT.
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 tiga tahun berturut-turut.

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

2.1.2 Perpajakan

Pajak merupakan suatu kewajiban yang dikenakan pada rakyat dengan ketentuan tertentu untuk membayar kepada negara, yang bersifat memaksa (Rahayu, 2020:27).

Pajak berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yaitu sebagai berikut :

“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”.

Definisi lain dari pajak menurut Siti Resmi, (2019:1) ialah sebagai berikut :

“pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.

Berdasarkan pada definisi pajak diatas dapat disimpulkan bahwa pajak merupakan kontribusi wajib yang dibayar oleh individu atau badan kepada negara untuk kepentingan umum, tanpa imbalan langsung, dan dapat dipaksakan berdasarkan undang-undang. Dengan demikian, apabila Wajib Pajak tidak memenuhi ketentuan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan undang-undang, maka akan dilakukannya pemeriksaan pajak serta memiliki risiko untuk terkena sanksi pajak.

2.1.3 Pemeriksaan Pajak

2.1.3.1 Pengertian Pemeriksaan Pajak

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.15/PMK.03/2025 Definisi dari pemeriksaan pajak berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.15/PMK.03/2025 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 di bidang perpajakan”.

Pernyataan yang sama diungkapkan juga oleh Mardiasmo, (2023:65) terkait definisi pemeriksaan pajak yaitu :

“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 di bidang perpajakan”.

Siti Kurnia Rahayu, (2020:374) mengungkapkan hal yang sama terkait pemeriksaan pajak yaitu :

“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 di bidang perpajakan”.

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan pajak merupakan rangkaian kegiatan terkait mengumpulkan data-data atau keterangan yang selanjutnya diolah sesuai dengan standar pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan perpajakan dan untuk tujuan lain dalam pelaksanaan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

2.1.3.2 Tujuan Pemeriksaan Pajak

Tujuan pemeriksaan pajak berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2025 Tentang Pedoman Pemeriksaan Dan Penagihan Pajak Daerah sebagaimana dalam Pasal 3 yaitu pemeriksaan pajak bertujuan untuk :

1. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban pajak; dan
2. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai pajak dan retribusi daerah.

Tujuan pemeriksaan pajak menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:407) yaitu:

“Untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan dan pembinaan kepada Wajib Pajak dan tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan ketentuan lain.”

Menurut Syafi'i & Muhdor (2022 : 110–111) tujuan pemeriksaan yaitu sebagai berikut :

1. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan dan pembinaan kepada Wajib Pajak. Pemeriksaan ini dilakukan dalam hal :

- a. SPT menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak.
 - b. SPT tahunan PPh menunjukkan rugi.
 - c. SPT tidak disampaikan pada waktu yang telah ditetapkan.
 - d. SPT yang memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan oleh Dirjen Pajak.
 - e. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban penyampaian surat pemberitahuan yang tidak dipenuhi.
2. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan ini dilakukan dalam hal :
- a. Pemberian NPWP secara jabatan
 - b. Penghapusan NPWP
 - c. Pengukuhan atau pencabutan pengukuhan PKP
 - d. WP mengajukan keberatan
 - e. Pengumpulan bahan guna penyusun norma penghitungan penghasilan netto
 - f. Pencocokan data dan alat keterangan
 - g. Penentuan WP berlokasi di daerah terpencil
 - h. Penentuan satu atau lebih tempat terutang PPN
 - i. Pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain selain tujuan diatas.

2.1.3.3 Kriteria Pemeriksaan Pajak

Pasal 4 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak pada bagian ketiga Kriteria Pemeriksaan menyatakan bahwa :

“Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dilakukan dalam hal memenuhi kriteria sebagai berikut :”

- a. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan terhadap Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 17B Undang-Undang KUP.
- b. Wajib pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar, selain yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam huruf (a).

- c. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan rugi.
- d. Wajib Pajak telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak.
- e. Wajib Pajak melakukan perubahan tahun buku.
- f. Wajib Pajak melakukan perubahan metode Pembukuan.
- g. Wajib Pajak melakukan penilaian kembali aktiva tetap.
- h. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.
- i. Pengusaha Kena Pajak tidak melakukan penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dan/atau ekspor barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dan telah diberikan pengembalian pajak masukan atau telah mengkreditkan pajak masukan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (6e) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.
- j. Wajib Pajak terpilih untuk dilakukan Pemeriksaan berdasarkan risiko kepatuhan Wajib Pajak.
- k. pihak lain yang tidak melaksanakan kewajibannya untuk melakukan pemotongan, pemungutan, penyeteroran, dan/atau pelaporan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan sebagaimana diatur dalam Pasal 32A ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- l. Terdapat data konkret yang menyebabkan pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar.
- m. Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Objek Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan dan setelah ditegur secara tertulis Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Objek Pajak pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran; dan/atau terdapat indikasi jumlah Pajak Bumi dan Bangunan yang terutang berdasarkan data, keterangan, dan/atau bukti, serta berdasarkan hasil analisis, lebih besar daripada jumlah Pajak Bumi dan Bangunan yang dihitung berdasarkan:
 - 1. Surat Pemberitahuan Objek Pajak yang disampaikan oleh Wajib Pajak.
 - 2. Surat Pemberitahuan Objek Pajak yang disampaikan oleh Wajib Pajak dan data Objek Pajak Pajak Bumi dan Bangunan yang diperoleh pada saat dilakukan penilaian lapangan, sepanjang data, keterangan, dan/atau bukti yang menunjukkan indikasi tersebut tidak diperoleh pada saat dilakukan penilaian lapangan.

Kriteria pemeriksaan pajak menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:409) yaitu sebagai berikut :

- 1. “Pemeriksaan Rutin, sehubungan dengan pemenuhan hak dan kewajiban Wajib Pajak, tanpa memerlukan analisis risiko ketidakpatuhan Wajib Pajak,
- 2. Pemeriksaan Khusus:

- a. Berdasarkan keterangan lain berupa data konkret (*audit based on data*) yang menunjukkan indikasi ketidakpatuhan perpajakan,
- b. Berdasarkan hasil analisis risiko (*risk based audit*) yang menunjukkan indikasi ketidakpatuhan perpajakan.

Menurut Indra Mahardika P (2017 : 94) kriteria pemeriksaan pajak yaitu sebagai berikut :

- a. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar
- b. Wajib Pajak yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak
- c. Wajib Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan rugi
- d. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya
- e. Wajib Pajak melakukan perubahan tahun buku atau metode pembukuan atau karena dilakukannya penilaian Kembali aktif tetap
- f. Wajib Pajak tidak menyampaikan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan tetapi melampaui jangka waktu yang telah ditetapkan dalam surat teguran yang dipilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko
- g. Wajib Pajak menyampikan Surat Pemberitahuan yang terpilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko

2.1.3.4 Jenis-jenis Pemeriksaan Pajak

Jenis-jenis pemeriksaan pajak menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:409) yaitu sebagai berikut :

1. Pemeriksaan Lapangan
Pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak.
2. Pemeriksaan Kantor
Pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.
3. Pemeriksaan Rutin
Pemeriksaan yang dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak atau pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, tanpa memerlukan analisis risiko ketidakpatuhan Wajib Pajak. Pemeriksaan rutin dilakukan dalam hal:
 - a. Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan lebih bayar
 - b. Wajib Pajak menyampaikan SPT rugi

- c. Wajib Pajak menyampaikan SPT yang menyalahi penggunaan norma perhitungan
- 4. Pemeriksaan Khusus
Pemeriksaan yang dilakukan setelah ada persetujuan atau intruksi dari unit atasan (Direktorat Jenderal Pajak atau Kepala Kantor yang bersangkutan) dalam hal:
 - a. Terdapat bukti bahwa SPT yang disampaikan tidak benar
 - b. Terdapat indikasi bahwa wajib pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan
 - c. Sebab-sebab lain berdasarkan intruksi dari Direktur Jenderal Pajak atau Kepala Kantor Wilayah. Contoh : adanya pengaduan dari masyarakat

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025

tentang Pemeriksaan Pajak menyatakan bahwa pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan dengan tipe :

- a. Pemeriksaan Lengkap
Pemeriksaan lengkap adalah pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang mencakup seluruh pos dalam Surat Pemberitahuan dan/atau Surat Pemberitahuan Objek Pajak secara mendalam.
- b. Pemeriksaan Terfokus
Pemeriksaan terfokus adalah pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang terfokus pada satu atau beberapa pos dalam Surat Pemberitahuan dan/atau Surat Pemberitahuan Objek Pajak secara mendalam.
- c. Pemeriksaan Spesifik
Pemeriksaan spesifik adalah pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan secara spesifik atas satu atau beberapa pos dalam Surat Pemberitahuan dan/atau Surat Pemberitahuan Objek Pajak, data, atau kewajiban perpajakan tertentu secara sederhana.

Jenis-jenis pemeriksaan pajak menurut Erly Suandy (2016 : 119) yaitu :

1. Pemeriksaan Rutin, yaitu pemeriksaan yang bersifat rutin dilakukan terhadap Wajib Pajak sehubungan dengan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak yang bersangkutan
2. Pemeriksaan Khusus, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak berkenaan dengan adanya masalah dan/atau keterangan yang secara kasus berkaitan dengan wajib pajak yang bersangkutan

3. Pemeriksaan Bukti Permulaan, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana dibidang perpajakan
4. Pemeriksaan Wajib Pajak Lokasi, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap cabang, perwakilan, pabrik, atau tempat usaha dari wajib pajak domisili, yang lokasinya berada di luar wilayah unit pelaksanaan pemeriksaan wajib pajak domisili
5. Pemeriksaan Tahun Berjalan, yaitu pemeriksaan terhadap wajib pajak yang dilakukan dalam tahun berjalan untuk jenis-jenis pajak tertentu dan mengumpulkan data atau keterangan atas kewajiban pajak lainnya

2.1.3.5 Pedoman/Standar Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban pajak harus dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan yang meliputi standar umum pemeriksaan, standar pelaksanaan pemeriksaan, dan standar pelaporan hasil pemeriksaan.

Standar pemeriksaan digunakan sebagai ukuran mutu pemeriksaan dan merupakan capaian minimum yang harus dicapai dalam melaksanakan pemeriksaan. Terdapat tiga standar utama yang harus dipatuhi, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2025 Tentang Pedoman Pemeriksaan Dan Penagihan Pajak Daerah

1. Standar Umum Pemeriksaan

Standar umum pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan pemeriksaan pajak, meliputi :

- a. Memiliki Pendidikan minimal lulusan Diploma I dengan pangkat minimal Pengatur Muda (II/a) atau minimal lulusan SMA dengan pangkat minimal Pengatur Muda Tingkat I (II/b);
- b. telah mengikuti dan lulus pendidikan dan/atau pelatihan teknis terkait Pemeriksaan;
- c. Memiliki kemampuan melakukan pemeriksaan;

- d. Menggunakan keterampilan secara cermat dan seksama dalam menggunakan keterampilannya sebagai pemeriksa;
 - e. Bersikap jujur, bersih dari tindakan tercela, dan mengutamakan kepentingan negara;
 - f. Taat terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan;
2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan
- a. Melakukan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan pemeriksaan, termasuk mengumpulkan dan mempelajari data Wajib Pajak, menyusun rencana dan program pemeriksaan, serta mendapatkan pengawasan yang saksama;
 - b. Melaksanakan pengujian berdasarkan metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan program pemeriksaan yang telah disusun;
 - c. Mendasarkan temuan hasil pemeriksaan pada bukti kompeten yang cukup dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
 - d. Pemeriksaan dilakukan oleh tim pemeriksaan pajak yang terdiri dari supervisor, ketua tim, dan anggota tim;
 - e. Tim pemeriksaan dapat dibantu oleh tenaga ahli dengan keahlian tertentu jika diperlukan;
 - f. Lokasi pemeriksaan dapat di kantor DJP, tempat tinggal atau tempat usaha wajib pajak, atau tempat lain yang dianggap perlu oleh pemeriksa;
 - g. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan dapat dilanjutkan di luar jam kerja jika diperlukan;
 - h. Seluruh pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP);
3. Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan
- Standar yang mengatur penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang harus :
- a. Disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup pemeriksaan, pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, simpulan yang didukung temuan yang kuat, serta informasi lain yang terkait;
 - b. Memuat setidaknya penugasan pemeriksaan, identitas wajib pajak, pembukuan atau pencatatan wajib pajak, pemenuhan kewajiban perpajakan, data/informasi yang tersedia, buku dan dokumen yang dipinjam. materi yang diperiksa, uraian hasil pemeriksaan, ikhtisar hasil pemeriksaan, penghitungan pajak tertutang, serta simpulan dan usul pemeriksaan pajak;

Standar/pedoman pemeriksaan pajak menurut Chairul Anwar Pohan, (2021:420) yaitu meliputi :

1. Pedoman Umum Pemeriksaan
 - a. Pemeriksaan dilaksanakan oleh Pemeriksa yang telah mendapat Pendidikan teknis pemeriksa pajak dan memiliki keterampilan sebagai pemeriksa;
 - b. Pemeriksa harus bekerja dengan jujur, bertanggung jawab, penuh pengabdian, bersifat terbuka, sopan, dan obyektif, serta wajib menghindarkan diri dari perbuatan tercela;
 - c. Pemeriksaan harus dilakukan oleh pemeriksa dengan menggunakan keahliannya secara cermat dan saksama serta memberikan gambaran yang sesuai dengan keadaan sebenarnya tentang wajib pajak;
 - d. Temuan hasil pemeriksaan dituangkan dalam Kertas Kerja Pemeriksaan sebagai bahan untuk Menyusun Laporan Pemeriksaan.
2. Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan
 - a. Pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan program pemeriksaan, sesuai dengan tujuan pemeriksaan dan dengan pengawasan yang saksam;
 - b. Luas pemeriksaan ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh, yang harus dikembangkan dengan bukti yang kuat melalui pencocokan data, pengamatan, tanya jawab, dan tindakan lain berkenaan dengan pemeriksaan;
 - c. Pendapat dan Kesimpulan pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berlandaskan peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Pedoman Laporan Pemeriksaan
 - a. Laporan pemeriksaan disusun secara terperinci, ringkas, dan jelas sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan pemeriksaan yang didukung bukti yang kuat tentang ada atau tidaknya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang diperlukan;
 - b. Laporan pemeriksaan yang berkaitan dengan pengungkapan penyimpangan Surat Pemberitahuan Pajak harus memperhatikan:
 - 1) Faktor perbandingan;
 - 2) Nilai absolut dari penyimpangan;
 - 3) Sifat, bukti, dan petunjuk adanya penyimpangan;
 - 4) Pengaruh penyimpangan;
 - 5) Hubungan dengan permasalahan lainnya.

Menurut Erly Suandy, (2017:220) pedoman pemeriksaan pajak yaitu:

1. Pedoman Umum Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan dilakukan oleh pemeriksa pajak yang telah meliputi hal berikut ini:

 - a. Telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak.

- b. Bekerja dengan jujur, bertanggung jawab, penuh pengabdian, bersikap terbuka, sopan dan objektif, serta menghindarkan diri dari perbuatan tercela.
 - c. Menggunakan hasil temuan pemeriksaan dituangkan dalam kertas kerja pemeriksaan sebagai bahan untuk Menyusun Laporan Pemeriksaan Pajak.
2. Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak
- a. Pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik, sesuai dengan tujuan pemeriksaa dan mendapat pengawasan yang seksama.
 - b. Luas pemeriksaan ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh yang harus dikembangkan melalui pencocokan data, pengamatan, tanya jawab, dan tindakan lain berkenaan dengan pemeriksaan.
 - c. Pendapat dan Kesimpulan pemeriksa pajak harus didasarkan pada temuan yang kuat dan berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak
- a. Laporan pemeriksaan pajak disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan pemeriksaan 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.
 - b. Laporan pemeriksaan pajak yang berkaitan dengan pengungkapan penyimpangan Surat Pemberitahuan harus memperhatikan Kertas Kerja Pemeriksaan antara lain mengenai :
 - 1) Berbagai faktor perbandingan
 - 2) Nilai absolut dari penyimpangan
 - 3) Sifat dari penyimpangan
 - 4) Petunjuk atau temuan adanya penyimpangan
 - 5) Pengaruh penyimpangan
 - 6) Hubungan dengan permasalahan lainnya
 - c. Laporan pemeriksaan pajak harus didukung oleh daftar yang lengkap dan rinci dengan tujuan pemeriksaan

2.1.3.6 Norma Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan pajak wajib mengikuti tata cara pemeriksaan pajak yang telah ditetapkan, baik yang berbentuk peraturan perundang-undangan maupun norma-norma

tertentu terkait pemeriksaan pajak. Norma-norma pemeriksaan pajak menurut Tony Marsahrul dalam Teguh & Sopian (2024 : 120) yaitu sebagai berikut :

- a. Pada waktu melakukan pemeriksaan, pemeriksaan pajak harus memiliki tanda pengenal pemeriksaan pajak dan dilengkapi dengan surat perintah pemeriksaan pajak.
- b. Pemeriksa pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak tentang akan dilakukannya pemeriksaan.
- c. Pemeriksa wajib pajak memperlihatkan kepada wajib pajak, tanda pengenal dan surat perintah pemeriksaan pajak.
- d. Pemeriksa pajak wajib menjelaskan kepada wajib pajak yang akan diperiksa tentang maksud dan tujuan pemeriksaan.
- e. Hasil pemeriksaan dituangkan ke dalam kertas kerja pemeriksaan.
- f. Pemeriksa pajak wajib memberikan petunjuk kepada wajib pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan, pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan, dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya agar dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Norma pemeriksaan menurut Erly Suandy (2017:218) yaitu sebagai berikut :

- a. Pemeriksa pajak harus memiliki Tanda Pengenal Pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan pada waktu melakukan pemeriksaan.
- b. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
- c. Pemeriksa Pajak wajib memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa dan Surat Perintah Pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
- d. Pemeriksa Pajak wajib menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang akan diperiksa.
- e. Pemeriksa Pajak wajib membuat Laporan Pemeriksaan Pajak.
- f. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi Wajib Pajak.
- g. Pemeriksa Pajak wajib memberi petunjuk kepada Wajib Pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

- h. Pemeriksa Pajak wajib mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak paling lama 14 (empat belas) hari sejak selesainya pemeriksaan.
- i. Pemeriksa Pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

2.1.3.7 Jangka Waktu Pemeriksaan Pajak

Jangka waktu pemeriksaan pajak diatur dalam Pasal 6 PMK No.15/PMK.03/2025 yaitu sebagai berikut :

- (1) Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dilakukan dalam jangka waktu Pemeriksaan yang meliputi :
 - a. angka waktu pengujian.
 - b. jangka waktu Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan.
- (2) Jangka waktu pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a paling lama :
 - a. 5 (lima) bulan untuk Pemeriksaan Lengkap.
 - b. 3 (tiga) bulan untuk Pemeriksaan Terfokus.
 - c. 1 (satu) bulan untuk Pemeriksaan Spesifik,

Terhitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, Wakil, Kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, Wakil, Kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

- (3) Jangka waktu Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b paling lama 30 (tiga puluh) hari kerja terhitung sejak tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, Wakil, Kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak sampai dengan tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan.
- (4) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c dan ayat (3), Pemeriksaan Spesifik terkait kriteria Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf l dilakukan dalam jangka waktu Pemeriksaan yang meliputi:
- a. jangka waktu pengujian paling lama 10 (sepuluh) hari kerja.
 - b. jangka waktu Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan paling lama 10 (sepuluh) hari kerja.
- (5) Jangka waktu pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a yang terkait dengan:
- a. Wajib Pajak dalam satu grup
 - b. Wajib Pajak yang terindikasi melakukan transaksi transfer pricing dan/atau transaksi khusus lain yang terindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan.

dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama 4 (empat) bulan.
- (6) Wajib Pajak dalam satu grup sebagaimana dimaksud pada ayat (5) huruf a yakni kumpulan dari dua atau lebih Wajib Pajak, baik Badan maupun orang

pribadi, dalam suatu kelompok usaha yang terdiri dari pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

- (7) Dalam hal dilakukan perpanjangan jangka waktu pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (5), pejabat pada Unit Pelaksana Pemeriksaan harus menyampaikan pemberitahuan perpanjangan jangka waktu pengujian kepada Wajib Pajak.
- (8) Pemeriksaan untuk tujuan lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dilakukan dalam jangka waktu Pemeriksaan paling lama 4 (empat) bulan terhitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, Wakil, Kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, sampai dengan tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan.
- (9) Dalam hal terdapat ketentuan peraturan perundangundangan yang mengatur mengenai jangka waktu penyelesaian permohonan Wajib Pajak, penyelesaian Pemeriksaan juga harus memperhatikan jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. jangka waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 17B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

- b. jangka waktu penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (7) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- c. jangka waktu pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (9) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- d. jangka waktu lainnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

(10) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), ayat (3), ayat (4), dan ayat (5), jangka waktu Pemeriksaan atas Pajak Penghasilan minyak dan gas bumi Wajib Pajak kontraktor kontrak kerja sama minyak dan gas bumi dengan kontrak kerja sama dengan pengembalian biaya operasi (Production Sharing Contract Cost Recovery) mengikuti ketentuan yang diatur dalam Peraturan Menteri mengenai pedoman pelaksanaan Pemeriksaan bersama atas pelaksanaan kontrak kerja sama minyak dan gas bumi serta perubahannya

Jangka waktu pemeriksaan pajak diatur dalam Pasal 15 dan 16 PMK No. 17/PMK.03/2013. Yaitu sebagai berikut :

- a. Jangka waktu Pemeriksaan Lapangan harus diselesaikan dalam waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak (SPPP) disampaikan kepada wajib pajak. Jangka waktu dapat diperpanjang paling lama 2 (dua) bulan dengan pemberitahuan tertulis

kepada wajib pajak apabila pemeriksaan belum selesai dalam jangka waktu tersebut.

- b. Jangka waktu Pemeriksaan Kantor harus diselesaikan dalam waktu paling lama 4 (empat) bulan sejak tanggal wajib pajak memenuhi permintaan untuk menghindari pemeriksaan. Dan dapat diperpanjang paling lama 2 (dua) bulan dengan pemeritahuan tertulis kepada wajib pajak apabila pemeriksaan belum selesai dilakukan.
- c. Apabila Wajib Pajak terindikasi melakukan transaksi *transfer pricing* dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan, maka jangka waktu pemeriksaan dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan dan dapat dilakukan sebanyak 3 (tiga) kali sesuai dengan kebutuhan waktu untuk melakukan pengujian.

2.1.3.8 Tahapan Pemeriksaan Pajak

Direktorat Jenderal Pajak memaparkan terkait tahapan pemeriksaan pajak dimulai dengan penyampaian Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan atau pengirim Surat Panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor. Hasil pemeriksaan harus diberitahukan kepada wajib pajak melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang dilampiri dengan daftar temuan hasil pemeriksaan dengan mencantumkan dasar hukum atas temuan tersebut.

Pemeriksaan dalam pengujian kepatuhan wajib pajak diakhiri dengan pembuatan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan produk hukum yang dapat berupa :

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
3. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Pemeriksaan untuk tujuan lain ditutup dengan diterbitkan LHP yang berisi usulan diterima atau ditolaknya permohonan Wajib Pajak. (sumber : www.pajak.go.id) .

2.1.4 Sanksi Perpajakan

2.1.4.1 Definisi Sanksi Pajak

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi. Atau bisa dengan kata lain sanksi perpajakan adalah alat pencegah (*preventif*) agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan (Mardiasmo, 2023:72).

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi atau dengan kata lain alat pencegah pelanggaran norma perpajakan (A. Wijaya, 2022).

Menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:166) sanksi perpajakan merupakan control atau pengawasan dari pemerintah dengan tujuan menjamin diturutinya peraturan-

peraturan oleh warga negara agar pelanggaran pemenuhan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak tidak terjadi.

Mustofa & Supryadi, (2020:136) Menurut Mustofa & Supryadi, (2020:136) sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Dalam ketentuan perpajakan, dikenal dua macam sanksi pajak yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa sanksi perpajakan merupakan alat yang digunakan untuk memberikan efek jera bagi wajib pajak yang melanggar norma perpajakan.

2.1.4.2 Macam-macam Sanksi Perpajakan

Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Ancaman terhadap pelanggaran suatu norma dapat dikenai sanksi administrasi, sanksi pidana atau sanksi administrasi dan sanksi pidana. Penjelasan terkait sanksi administrasi dan sanksi pidana menurut Mardiasmo, (2023 : 72) yaitu sebagai berikut :

1. “Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan.
2. Sanksi pidana merupakan siksaan atau penderitaan. Merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi”.

Mustofa & Supryadi, (2020:136) Dikenal dua macam sanksi pajak menurut Mustofa & Supryadi, (2020:136) yaitu :

“sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi berupa denda (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebut sebagai bunga, atau denda kenaikan). Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya berupa bunga dan kenaikan. Sedangkan sanksi pidana merupakan siksaan atau penderitaan dan merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi”.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) terdapat 2 (dua) jenis sanksi yaitu :

1. Sanksi Administratif

a. Sanksi Bunga

Sanksi bunga dikenakan atas permasalahan sebagai berikut :

Tabel 2. 1 Sanksi Bunga

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
1.	UU KUP 2007 Pasal 8 Ayat (2)	Pembetulan SPT tahunan dalam 2 tahun yang mengakibatkan utang pajak jadi jauh lebih besar	2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran
2.	UU KUP 2007 Pasal 8 Ayat (2a)	Pembetulan SPT masa dalam 2 tahun yang mengakibatkan utang pajak jadi jauh lebih besar	2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang bayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran
3.	UU KUP 2007 Pasal 9 Ayat (2a)	Keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak masa	2% per bulan dari jumlah terutang dihitung tanggal jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran
4.	UU KUP 2007 Pasal 9 Ayat (2b)	Keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak tahunan	2% per bulan dari jumlah pajak terutang dihitung mulai dari berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Tahunan s/d tanggal pembayaran

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
5.	UU KUP 2007 Pasal 8 Ayat (2a)	SKPKB karena pajak yang kurang atau tidak dibayar dan penerbitan NPWP dan pengukuhan PKP secara jabatan	2% per bulan dari jumlah kurang maksimal 24 bulan
6.	UU KUP 2007 Pasal 13 Ayat (5)	Penerbitan SPT setelah 5 tahun	48% dari jumlah pajak yang tidak/kurang dibayar
7.	UU KUP 2007 Pasal 14 Ayat (3)	a. PPh tahunan berjalan tidak/kurang dibayar b. SPT kurang bayar	2% per bulan dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar maksimal 24 bulan
8.	UU KUP 2007 Pasal 14 Ayat (5)	PKP gagal produksi	2% dari pajak yang ditagih
9.	UU KUP 2007 Pasal 15 Ayat (4)	SKPKBT diterbitkan setelah lewat 5 tahun karena adanya tindak pidana	48% dari jumlah yang tidak/kurang dibayar
10.	UU KUP 2007 Pasal 19 Ayat (1)	SKPKB/T, Surat Keputusan pembedaan, Surat Keputusan keberatan, Putusan Banding yang mengakibatkan kurang bayar terlambat bayar	2% per bulan dari jumlah pajak yang tidak/kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo s/d tanggal pelunasan / diterbitkannya Surat Tagihan Pajak
11.	UU KUP 2007 Pasal 19 Ayat (2)	Pembayaran mengangsur atau menunda	2% per bulan dari jumlah pajak yang masih harus dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo s/d tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak
12.	UU KUP 2007 Pasal 19 Ayat (3)	Kekurangan Pajak akibat penundaan SPT	2% per bulan dari kekurangan pembayaran pajak dihitung dari batas akhir penyampaian SPT s/d tanggal dibayarnya kekurangan tersebut.

Sumber : online-pajak.com

b. Sanksi Denda

Sanksi Denda dikenakan atas permasalahan sebagai berikut :

Tabel 2. 2 Sanksi Denda

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
1.	UU KUP 2007 Pasal 7 Ayat (1)	SPT tidak disampaikan : a. SPT Masa PPN b. SPT Masa Lainnya c. SPT Tahunan PPh WP Badan d. SPT Tahunan PPh WP OP	a. Rp. 500.000 b. Rp. 100.000 c. Rp. 1.000.000 d. Rp. 100.000
2.	UU KUP 2007 Pasal 8 Ayat (3)	Pengungkapan ketidakbenaran dan pelunasan sebelum penyidikan	150% x jumlah pajak kurang bayar
3.	UU KUP 2007 Pasal 14 Ayat (4)	a. Pengusaha dikukuhkan sebagai PJP, tidak membuat faktur pajak b. Pengusahaan dikukuhkan sebagai PKP, tidak mengisi Form Pajak secara lengkap c. PKP melaporkan Faktur Pajak tidak sesuai masa penerbitan Faktur Pajak	2% dari dasar pengenaan pajak
4.	UU KUP 2007 Pasal 14 Ayat (5)	PKP gagal berproduksi telah diberikan pengembalian pajak	2% dari dasar pengenaan pajak
5.	UU KUP 2007 Pasal 25 Ayat (9)	Pengajuan keberatan dikabulkan/ditolak sebagian	50% x jumlah pajak berdasarkan Keputusan keberatan dikurangi pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan
6.	UU KUP 2007 Pasal 27 Ayat (5d)	Permohonan banding ditolak/dikabulkan sebagian	100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan

Sumber : online-pajak.com

c. Sanksi Kenaikan

Sanksi kenaikan dikenakan atas permasalahan sebagai berikut :

Tabel 2. 3 Sanksi Kenaikan

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
1.	UU KUP 2007 Pasal 8 ayat (5)	Pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT setelah lewat 2 tahun sebelum terbitnya SKP	50% dari pajak yang kurang dibayar
2.	UU KUP 2007 Pasal 13 Ayat (3)	<ul style="list-style-type: none"> a. SKPKB karena SPT tidak disampaikan sebagaimana disebut dalam surat teguran. b. PPN / PPnBM tidak seharusnya dikompensasi/ tidak seharusnya dikenakan tarif 0% c. Kewajiban pembukuan & pemeriksaan tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang 	100% dari PPh yang tidak/kurang dipotong tidak/kurang dipungut, tidak/kurang disetor, dan dipotong/ dipungut tetapi tidak/kurang disetor; atau 100% dari PPN dan PPnBM yang tidak/kurang dibayar.
3.	UU KUP 2007 Pasal 13 ayat A	Tidak menyampaikan SPT /menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar/tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar,yang dilakukan karena kealpaan dan pertama kali	200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang diterapkan melalui penerbitan SKPKB
4.	UU KUP 2007 Pasal 15 ayat (2)	Kekurangan pajak pada SKPKB	100% dari jumlah kekurangan pajak.
5.	UU KUP 2007 Pasal 17C ayat (5)	SKPKB yang terbit dilakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak bagi WP dengan kriteria tertentu	100% dari jumlah kekurangan pembayaran pajak
6.	UU KUP 2007 Pasal 17D ayat (5)	SKPKB yang terbit setelah dilakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak bagi wajib pajak dengan persyaratan	100% dari jumlah kekurangan pembayaran pajak.

Sumber : online-pajak.com

2. Sanksi Pidana

Sanksi berupa denda, kurungan dan penjara yang diberikan kepada wajib pajak jika diketahui dengan sengaja tidak menyampaikan SPT, memperlihatkan dokumen palsu dan tidak menyetor pajak yang telah dipotong.

- a. Denda Pidana. Sanksi yang diberikan kepada wajib pajak, petugas pajak bahkan pihak ketiga yang melakukan tindak pelanggaran. Besaran denda pidana sesuai dengan tindak pelanggaran yang dilakukan oleh berbagai pihak di atas sehingga menimbulkan kerugian bagi negara.
- b. Pidana Kurungan. Sanksi kurungan yang diberikan kepada wajib pajak, petugas pajak bahkan pihak ketiga yang melakukan tindak pelanggaran. Pidana kurungan sebagai pengganti jika pelanggar tidak sanggup memenuhi denda pidana yang dikenakan.
- c. Pidana Penjara. Sanksi yang diberikan kepada pihak yang melakukan tindak kejahatan. Pidana penjara diancamkan kepada wajib pajak ataupun petugas pajak yang melakukan tindak kejahatan yang merugikan negara. Berbeda dengan denda pidana dan pidana kurungan, pidana penjara tidak diancamkan kepada pihak ketiga.

Penjelasan lebih rinci terkait peraturan dan sanksi yaitu sebagai berikut :

Tabel 2. 4 Sanksi Pidana

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
1.	UU KUP 2007 Pasal 38 ayat (1)	Setiap orang yang karena kealpaannya: a. Tidak menyampaikan SPT b. Menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali (yang telah dikenai sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang /tidak dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB)	Pidana kurungan paling sedikit 3 bulan/paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terutang yang tidak/kurang dibayar dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar
2.	UU KUP 2007 Pasal 39 ayat (1)	Setiap orang yang dengan sengaja: a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP/tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP b. Menyalahgunakan/menggunakan tanpa hak NPWP/PKP c. Tidak menyampaikan SPT d. Menyampaikan SPT dan/ SPT tidak lengkap; e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29; f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu/dipalsukan seolah 2 benar atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya g. Tidak menyelenggarakan pembukuan/pencatatan di Indonesia, tidak meminjamkan buku, catatan, /dokumen lain; h. Tidak menyimpan buku, catatan, / dokumen yang menjadi dasar pembukuan/catatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola	Pidana penjara paling singkat 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak /kurang dibayar

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
		<p>secara elektronik/diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dalam pasal 28</p> <p>i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong/dipungut sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.</p>	
3.	UU KUP 2007 Pasal 39 ayat (2)	Seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 tahun terhitung sejak selesainya menjalani pidana yang dijatuhkan	Pidana penjara paling singkat 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak /kurang dibayar, dan sanksi tersebut akan ditambahkan 1 kali menjadi 2 kali sanksi pidana
4.	UU KUP 2007 Pasal 39 ayat (3)	Sesuatu yang diketahui/diberitahukan kepadanya oleh WP Dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan per UU Perpajakan dan/keterangan yang isinya tidak benar/tidak lengkap	Pidana kurungan paling singkat 6 bulan/paling lama 2 tahun atau denda paling sedikit 2 kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan /kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan /kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan
5.	UU KUP 2007 Pasal 39 ayat A	Setiap orang yang dengan sengaja: <ul style="list-style-type: none"> a. menerbitkan dan /menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/ bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan yang sebenarnya; b. menerbitkan Faktur Pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai PKP 	Pidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun serta denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, pemotongan pajak, dan/bukti setoran pajak dan paling

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
			banyak 6 kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemotongan pajak, bukti setoran pajak
6.	UU KUP 2007 Pasal 41 ayat (1)	Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan segala sesuatu yang diketahui/diberitahukan kepadanya oleh WP dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan per UU perpajakan, atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling banyak Rp 25 Juta
7.	UU KUP 2007 Pasal 41 ayat (2)	Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban merahasiakan segala sesuatu yang diketahui/diberitahukan kepadanya oleh WP dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan per UU perpajakan, atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar	Pidana kurungan paling lama 2 tahun dan denda paling banyak Rp 50 Juta
8.	UU KUP 2007 Pasal 41A	Setiap orang yang wajib memberikan keterangan/bukti yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak pada saat melakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, / penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan/bukti yang tidak benar	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling banyak Rp 25 Juta
9.	UU KUP 2007 Pasal 41B	Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain dalam merahasiakan segala sesuatu yang diketahui/diberitahukan kepadanya oleh WP dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan per UU perpajakan	Pidana kurungan paling lama 3 tahun atau denda paling banyak Rp 75 juta.
10.	UU KUP 2007 Pasal 41C ayat (1)	Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban merahasiakan segala sesuatu yang diketahui/ diberitahukan kepadanya oleh WP dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling banyak Rp 1 miliar

No	Peraturan	Terkait	Sanksi
		menjalankan ketentuan peraturan per UU perpajakan	
11.	UU KUP 2007 Pasal 41C ayat (2)	Setiap orang yang dengan sengaja tidak terpenuhi kewajiban pejabat dan pihak lain dalam merahasiakan segala sesuatu yang diketahui/diberitahukan kepadanya oleh WP dalam rangka jabatan/pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan per UU perpajakan	Pidana kurungan paling lama 10 bulan dan/ denda paling banyak Rp 800 juta.
12.	UU KUP 2007 Pasal 41C ayat (3)	Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak dalam menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara.	Pidana kurungan paling lama 10 bulan dan/denda paling banyak Rp 800 juta
13.	UU KUP 2007 Pasal 41C ayat (4)	Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian bagi negara	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan/denda paling banyak Rp 500 juta

Sumber : online-pajak.com

2.1.4.3 Indikator Sanksi Perpajakan

Indikator sanksi perpajakan menurut Kaimuddin & Purwatiningsih, (2022)

adalah sebagai berikut :

1. Sanksi yang ditetapkan harus jelas.
2. Sanksi yang diberikan harus sesuai dengan lingkup perundang-undangan.
3. Bahasa hukum harus singkat, jelas, tegas tanpa adanya keraguan.
4. Ruang lingkup berlakunya undang-undang sudah jelas dibatasi oleh objek, subjek serta wilayahnya.
5. Penyempitan maupun perluasan materi yang menjadi sasaran harus dilaksanakan sesuai undang-undang.

Indikator sanksi perpajakan menurut Siti Kurnia Rahayu (2020:74) yaitu

sebagai berikut :

1. Wajib Pajak yang dikenai sanksi pajak merupakan wajib pajak yang melakukan pelanggaran peraturan perpajakan.
2. Sanksi pajak yang dikenakan sesuai dengan tingkat pelanggaran.
3. Sanksi pajak yang dibayar tidak menyebabkan kerugian wajib pajak.

4. Pengenaan sanksi pajak dilakukan melalui prosedur yang telah ditetapkan.
5. Ketentuan sanksi pajak berlaku untuk semua wajib pajak.
6. Sanksi pajak membuat efek jera pelanggaran.

2.1.5 Kepatuhan Material Wajib Pajak

2.1.5.1 Definisi Kepatuhan Wajib Pajak

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2020 : 189) Definisi dari kepatuhan wajib pajak yaitu :

“Kepatuhan perpajakan merupakan ketaatan wajib pajak dalam melaksanakan ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak yang patuh yaitu wajib pajak yang taat memenuhi kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturang perundang-undangan”.

Menurut Safri Nurmantu dalam Chairul Anwar Pohan, (2016:544) menjelaskan bahwa “Kepatuhan perpajakan dapat didefinisikan sebagai suatu saat Wajib Pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya”.

Kepatuhan wajib pajak berdasarkan pada penjelasan *The Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) dalam (Furqon dkk., 2022:8) yaitu:

“The degree to which a tax payer complies (or fails to comply) with the tax rules of his country, for example by declaring income, filing a return, and paying the tax due in a timely manner”. Berarti bahwa tingkat kepatuhan Wajib Pajak untuk taat (atau tidak taat) terhadap peraturan perpajakan di suatu negara, diantaranya pelaporan penghasilan, menyampaikan SPT, dan pembayaran pajak yang terutang sesuai dengan tenggat waktu yang ditentukan.

Berdasarkan dari penjelasan diatas penulis menyimpulkan bahwa kepatuhan Wajib Pajak merupakan ketaatan wajib pajak dalam memenuhi semua kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

2.1.5.2 Definisi Kepatuhan Material Wajib Pajak

Siti Kurnia Rahayu (2020:190) menjelaskan terkait definisi kepatuhan material wajib pajak adalah sebagai berikut :

“Kepatuhan Material merupakan ketaatan Wajib Pajak dalam memenuhi ketentuan material perpajakan”.

Menurut Chairul Anwar Pohan, (2016:544) definisi kepatuhan material yaitu :

“Keadaan saat wajib pajak secara substantif atau hakikat memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Kepatuhan material dapat meliputi kepatuhan formal. Jadi, wajib pajak yang memenuhi kepatuhan material dalam mengisi SPT Tahunan Pajak Penghasilan adalah wajib pajak yang mengisi dengan jujur, baik, dan benar SPT tersebut sesuai dengan ketentuan dalam UU PPh dan menyampaikannya ke KPP sebelum batas waktu”.

Menurut Suparna Wijaya & Faisal Mochsen, (2022:43) Kepatuhan Material Wajib Pajak yaitu :

“suatu cerminan dari kondisi Wajib Pajak yang secara substantive memenuhi semua ketentuan material meliputi nilai-nilai atau jumlah pajak yang dibayar dalam penyampaian atau pelaporannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan artinya Wajib Pajak dalam menyampaikan SPT dengan benar, lengkap, dan jelas”.

Berdasarkan pada definisi di atas maka dapat di simpulkan bahwa kepatuhan material wajib pajak merupakan ketaatan wajib pajak dalam memenuhi substansi kewajiban perpajakan secara benar, jujur dan lengkap sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Hal ini mencakup perhitungan pajak yang akurat, pembayaran pajak yang sesuai, dan pelaporan yang transparan.

2.1.5.3 Jenis-jenis Kepatuhan Wajib Pajak

Jenis-jenis terkait kepatuhan Wajib Pajak menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:190) yaitu :

1. Kepatuhan Formal merupakan suatu keadaan di mana Wajib Pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan.
2. Kepatuhan Material merupakan ketaatan Wajib Pajak dalam memenuhi ketentuan material perpajakan.

Jenis-jenis kepatuhan wajib pajak menurut Kusumastuti dkk., (2024 : 23) yaitu:

1. Kepatuhan Formal yaitu Wajib Pajak mematuhi peraturan dan ketentuan terkait. Sebagai gambaran, undang-undang menetapkan batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Orang Pribadi adalah tiga bulan setelah berakhirnya tahun pajak. Apabila Wajib Pajak menyampaikan laporannya sebelum atau dalam batas waktu yang ditentukan undang-undang, maka Wajib Pajak tersebut dikatakan telah memenuhi persyaratan kepatuhan formal.
2. Kepatuhan Material yaitu tidak hanya mencakup kepatuhan terhadap peraturan, namun juga pemenuhan kewajiban hukum. Kepatuhan material memerlukan pelaksanaan tindakan-tindakan secara jujur, akurat, dan menyeluruh.

Kepatuhan wajib pajak terbagi menjadi dua jenis yakni kepatuhan formal dan kepatuhan material. Menurut Suparna Wijaya & Faisal Mochsen, (2022:43) kepatuhan formal dan kepatuhan material yaitu :

1. Kepatuhan Formal merupakan suatu cerminan dari kondisi Wajib Pajak yang memenuhi kewajiban perpajakan secara formal yang meliputi kepatuhan wajib pajak dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) tepat waktu, lengkap, dan benar sesuai dengan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila wajib pajak telah menyampaikan SPT miliknya dengan tepat waktu, lengkap, dan benar maka dapat dikatakan bahwa wajib pajak tersebut telah memenuhi kewajiban formal.
2. Kepatuhan Material merupakan suatu cerminan dari kondisi wajib pajak yang secara substantif memenuhi semua ketentuan material

meliputi nilai-nilai atau jumlah pajak yang dibayar dalam penyampaian atau pelaporannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan artinya Wajib Pajak dalam menyampaikan SPT dengan benar, lengkap, dan jelas.

2.1.5.4 Kriteria Kepatuhan Wajib Pajak

Direktorat Jenderal Pajak menetapkan kriteria tertentu terkait Kepatuhan Wajib

Pajak meliputi :

1. Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan yaitu :
 - a. Wajib Pajak telah menyampaikan SPT Tahunan dalam 3 (tiga) Tahun Pajak terakhir yang wajib disampaikan sampai dengan akhir tahun sebelum penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu, dengan tepat waktu;
 - b. Wajib Pajak telah menyampaikan SPT Masa atas Masa Pajak Januari sampai dengan November dalam Tahun Pajak terakhir sebelum penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu; dan
 - c. dalam hal terdapat keterlambatan penyampaian SPT Masa sebagaimana dimaksud dalam angka 2, keterlambatan tersebut harus memenuhi ketentuan sebagai berikut:
 - tidak lebih dari 3 (tiga) Masa Pajak untuk setiap jenis pajak serta tidak berturut-turut; dan
 - tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa pada Masa Pajak berikutnya.
2. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak.
3. Laporan Keuangan yang diaudit oleh Akuntan Publik atau Lembaga Pengawasan Keuangan Pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu.
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.

Kriteria kepatuhan wajib pajak dalam Siti Kurnia Rahayu (2020 : 191) yaitu

sebagai berikut :

1. Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) meliputi :
 - a. Penyampaian SPT tepat waktu dalam 3 (tiga) tahun terakhir,

- b. Penyampaian SPT masa yang terlambat dalam tahun terakhir untuk Masa Pajak Januari sampai November tidak lebih dari tiga Masa Pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-turut,
 - c. SPT Masa yang terlambat tersebut diatas telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa pada Masa Pajak berikutnya,
2. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak. Pada keadaan tanggal 31 Desember tahun sebelum penetapan sebagai Wajib Pajak patuh dan tidak termasuk Utang Pajak yang belum melewati batas akhir pelunasan,
 3. Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau Lembaga Pengawasan Keuangan Pemerintah dengan Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama tiga tahun berturut-turut. Laporan yang dimaksud disusun dalam bentuk Panjang dan menyajikan rekonsiliasi Laba Rugi Komersial dan Fiskal bagi Wajib Pajak yang Wajib menyampaikan SPT Tahunan. Pendapat Akuntan atas LK yang diaudit ditandatangani oleh Akuntan Publik yang tidak sedang dalam pembinaan Lembaga pemerintah pengawasan Akuntan Publik,
 4. Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memiliki kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu lima tahun terakhir.

2.1.5.5 Indikator Kepatuhan Material Wajib Pajak

Indikator kepatuhan material wajib pajak menurut Siti Kurnia Rahayu (2020:190) yaitu sebagai berikut :

1. Tepat dalam menghitung pajak terutang sesuai dengan peraturan perpajakan.
 - a. Kepatuhan terhadap tarif pajak yang berlaku sesuai dengan jenis pajak dan objek pajak.
2. Tepat dalam memperhitungkan pajak terutang sesuai dengan peraturan perpajakan.
 - a. Kebenaran dalam menerapkan pengurangan, pengecualian, atau fasilitas perpajakan yang diizinkan.
 - b. Penggunaan metode perhitungan pajak yang sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.
3. Tepat dalam memotong maupun memungut pajak (Wajib Pajak sebagai pihak ketiga).
 - a. Ketepatan jumlah pemotongan maupun pemungutan.
 - b. Jika wajib pajak bertindak sebagai pemotong/pemungut pajak (misalnya dalam PPh Pasal 4 (2), PPh Pasal 15, PPh Pasal 21, PPh pasal 22, PPh

Pasal 23, serta PPh Pasal 26), maka pelaksanaan kewajiban tersebut dilakukan secara benar dan tepat sesuai dengan ketentuan.

2.1.5.6 Manfaat dan Pentingnya Kepatuhan Perpajakan

Menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:189) kepatuhan perpajakan sangat penting karena :

“Sebagian besar aktivitas dalam pemenuhan kewajiban perpajakan itu dilakukan oleh Wajib Pajak (dilakukan sendiri atau dibantu tenaga ahli misalnya praktisi perpajakan profesional /*tax agent*) bukan Fiskus selaku pemungut pajak. Sehingga Kepatuhan Perpajakan menjadi motor penggerak utama dalam menentukan efektivitas pelaksanaan *Self Assesment System*”.

Wajib Pajak yang patuh akan mendapatkan manfaat sekaligus dapat memberi motivasi positif bagi Wajib Pajak yang lain. Manfaat yang akan diperoleh Wajib Pajak menurut Siti Kurnia Rahayu, (2020:92) yaitu :

“Wajib Pajak Patuh dapat mengajukan permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak kepada DJP. DJP akan melakukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak yang bersangkutan dengan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lama 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima atas PPN apabila telah dilakukan penelitian dengan hasil terdapat pengembalian pajak. Penelitian dilakukan oleh DJP atas:

1. Kelengkapan SPT dan almpirannya
2. Kebenaran penulisan dan penghitungan pajak
3. Kebenaran Kredit Pajak atau Pajak Masukan berdasarkan hasil konfirmasi dalam sistem aplikasi DJP atau konfirmasi dengan menggunakan surat
4. Kebenaran pembayaran pajak yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak
5. Kebenaran Alamat pada SPT

2.1.6 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu mengenai pemeriksaan pajak, sanksi perpajakan dan kepatuhan wajib pajak antara lain :

Tabel 2. 5
Penelitian Terdahulu

No	Judul Penelitian	Nama Peneliti	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian
1.	Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, <i>Self Assessment System</i> , dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Bojonagara)	Yogi Ardiansyah (2022)	<ol style="list-style-type: none"> 1) Secara parsial menunjukkan bahwa Pengetahuan Perpajakan berpengaruh signifikan dan negatif terhadap kepatuhan Wajib Pajak 2) <i>Self Assessment System</i> berpengaruh signifikan dan positif terhadap kepatuhan Wajib Pajak 3) Sanksi Perpajakan berpengaruh signifikan dan positif terhadap kepatuhan Wajib Pajak. 4) Secara simultan Pengetahuan Perpajakan, <i>Self Assessment System</i>, dan Sanksi Perpajakan berpengaruh signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. 	X ₁ , dan X ₂ dan variabel Y yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak. Lokasi penelitian yang dilakukan hanya pada satu Kantor Pelayanan Pajak yaitu Bojonagara sedangkan pada penelitian ini terdapat empat Kantor Pelayanan Pajak di Kota Bandung. Subyek pada penelitian ini yaitu pegawai KPP yang berhubungan dengan pemeriksaan dan sanksi pajak sedangkan pada penelitian yang Yogi lakukan yaitu wajib pajak orang pribadi non-karyawan yang terdaftar di KPP Pratama Bojonagara.
2.	Pengaruh Kebijakan E-Filing, Sanksi Perpajakan dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan WajibPajak OrangPribadi	Supriatiningsih ₁ Firhan Saefta Jamil ₂ (2021)	<ol style="list-style-type: none"> 1) Kebijakan e-filing berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajakorang pribadi 2) Sanksi Perpajakan berpengaruh negatif terhadap Kepatuhan Wajib Pajakorang pribadi, 3) Kesadaran Wajib Pajak berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajakorang pribadi. 	X ₁ dan X ₃ Selain itu, penelitian lebih fokus pada Kepatuhan Material Wajib Pajak di KPP Pratama Kota Bandung.
3.	Pengaruh Pemeriksaan Pajak Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak	Muhamad Gafur Kadar ₁	<ol style="list-style-type: none"> 1) Pemeriksaan pajak berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap 	Lokasi penelitian yang dilakukan oleh peneliti yaitu di KPP Pratama Wilayah Kota Bandung,

No	Judul Penelitian	Nama Peneliti	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian
	Orang Pribadi Di Kpp Pratama Makassar Selatan	Marisa Yunita ₂ (2020)	kinerja kepatuhan wajib pajak orang pribadi 2) Sanksi Perpajakan berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap kinerja kepatuhan wajib pajak orang pribadi	varibael Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta subyek yang digunakan dalam penelitian ini yaitu pegawai KPP yang berhubungan dengan pemeriksaan dan sanksi perpajakan.
4.	Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pelayanan Fiskus Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan Usaha	Dumadi ₁ Nurul Imanul Qur'an ₂ Indah Dewi Mulyani ₃ (2020)	1) Kesadaran Wajib Pajak berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. 2) Pelayanan Fiskus berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. 3) Sanksi Pajak berpengaruh negative dan tidak signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. 4) Kesadaran Wajib Pajak, Pelayanan Fiskus dan Sanksi Pajak secara simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak	X ₁ dan X ₂ serta variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi penelitian yang dilakukan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
5.	Pengaruh Penerapan E-System, Sosialisasi, Pengetahuan, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi	Amalia Majid ₁ Kurnia ₂ (2020)	1) Penerapan e-system berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. 2) Sosialisasi pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.. 3) Pengetahuan pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. 4) Sanksi pajak berpengaruh negatif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.	X ₁ , X ₂ , X ₃ , dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi penelitian yang dilakukan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
6.	Pengaruh Biaya Kepatuhan, Pemeriksaan Pajak dan Penerapan E-SPT Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan pada KPP Pratama Denpasar Barat	Joannete Maria Cimpatara De Joman ₁ Ida I.D.A.M. Manik Sastri ₂ Luh Kade Datri ₃	1) Biaya kepatuhan berpengaruh negatif dan tidak signifikan pada kepatuhan wajib pajak. 2) Pemeriksaan pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. 3) Penerapan E-SPT berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.	X ₁ , X ₃ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.

No	Judul Penelitian	Nama Peneliti	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian
		(2020)		
7.	Pengaruh Pemeriksaan Pajak, Pelayanan Pajak Dan Penegakan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Kpp Pratama Cibitung	Fifit Savitri ₁ David Pangaribuan ₂ Triana Yuniati ₃ (2023)	1) Pemeriksaan Pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi; 2) Pelayanan Pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi; 3) Penegakan Sanksi Pajak tidak berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi; 4) Pemeriksaan Pajak, Pelayanan Pajak dan Penegakan Sanksi Pajak secara bersama-sama berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi.	X ₂ , dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
8.	Pengaruh Pemahaman Peraturan Pajak, Sanksi Perpajakan, dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Wpop)	FentyAsterina ₁ Chessy Septiani ₂ (2019)	1) Pemahaman peraturan pajak tidak memiliki pengaruh dan tidak signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. 2) Sanksi perpajakan dan pemeriksaan pajak memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. 3) Pemeriksaan Pajak memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. 4) Sanksi Perpajakan memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.	X ₁ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
9.	Pengaruh Kompleksitas Pajak, Pemeriksaan Pajak dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak	Selin Primasari ₁ Ai Hendran ₂ (2022)	1) Secara simultan variabel kompleksitas pajak, pemeriksaan pajak dan sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. 2) Secara parsial variabel kompleksitas pajak dan sanksi pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. 3) variabel pemeriksaan pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.	X ₁ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.

No	Judul Penelitian	Nama Peneliti	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian
10.	Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Sanksi Perpajakan, dan Penggunaan Aplikasi E-Filling Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi di Kabupaten Rembang	Tutwuri Nur Hidayati ₁ Hetty Muniroh ₂ (2023)	1) Kesadaran wajib pajak berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kabupaten Rembang. 2) Sanksi perpajakan berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kabupaten Rembang. 3) penggunaan aplikasi <i>e-filing</i> berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kabupaten Rembang.	X ₁ , X ₃ , dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
11.	Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pengetahuan Pajak, Sanksi Perpajakan Dan Kualitas Pelayanan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Di Kantor Pelayanan Samsat Taliwang	Novia Safitri (2024)	1) Kesadaran wajib pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. 2) Pengetahuan pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. 3) Sanksi perpajakan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. 4) Kualitas pelayanan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.	X ₁ , X ₂ , X ₄ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
12.	Pengaruh Pemahaman Peraturan Pajak, Pemeriksaan Pajak, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan	Rezzi Hidayat ₁ Tutut Dewi Astuti ₂ (2024)	1) Peraturan perpajakan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak badan. 2) Pemeriksaan pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak badan. 3) Sanksi Perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak badan.	X ₁ , dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
13.	Analisis Pengaruh Sistem Administrasi Perpajakan Online, Pemeriksaan Pajak, Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan Dalam Membayar Pajak Di Kpp Pratama Kota Pangkalpinang	Lisa Fransiska ₁ Hendarti Tri Setyo Mulyani Medinal ₂ (2024)	1) Sistem Administrasi Pajak Online berpengaruh secara parsial terhadap kepatuhan Wajib Pajak Badan 2) Pemeriksaan pajak berpengaruh secara parsial terhadap kepatuhan wajib pajak badan 3) Sanksi Perpajakan tidak berpengaruh secara parsial	X ₁ , dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.

No	Judul Penelitian	Nama Peneliti	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian
			terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan	
14.	Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Sanksi Pajak, Tingkat Pendidikan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Pada Orang Pribadi Di KPP Pratama Depok Sawangan)	Dema Okta Putri ₁ Luh Nadi ₂	1) Variabel kesadaran wajib pajak mampu mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. 2) Variabel sanksi pajak tidak mampu mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. 3) Variabel tingkat pendidikan tidak mampu mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.	X ₁ , X ₃ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.
15.	Dampak Sosialisasi Perpajakan, Pemahaman Wajib Pajak, Tarif Pajak, Sanksi Pajak dan Kualitas Pelayanan Fiskus terhadap Kepatuhan Wajib Pajak	Vivi Afriani ₁ , Rindy Citra Dewi ₂ , Deni Saputra ₃	1) Sosialisasi perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak 2) Pemahaman wajib pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak 3) Tarif pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak 4) Sanksi pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak 5) Kualitas pelayanan fiskus berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak	X ₁ , X ₂ , X ₃ , X ₅ dan variabel Y yang digunakan yaitu Kepatuhan Material Wajib Pajak serta Lokasi yang digunakan yaitu di KPP Pratama Kota Bandung.

Sumber : Jurnal terpublikasi yang telah diolah

2.2 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono, (2023:95) kerangka berfikir menjelaskan secara teoritis pertautan antar variabel independent dan dependent yang akan diteliti. Pertautan antar variabel tersebut, kemudian dirumuskan kedalam paradigma penelitian. Oleh karena itu, setiap penyusunan paradigma penelitian harus didasarkan pada kerangka berfikir.

2.2.1 Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak

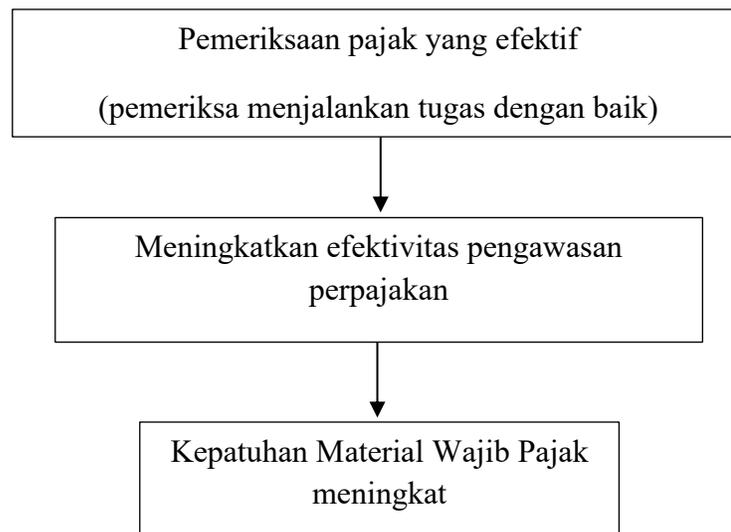
Direktorat Jenderal Pajak memiliki wewenang dalam melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan atau untuk tujuan lain. Pemeriksaan tersebut merupakan pelaksanaan dari ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pelaksanaan pemeriksaan dilakukan guna menjalankan fungsi pengawasan terhadap Wajib Pajak dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Pada tanggal 14 Februari 2025 telah diberlakukan peraturan baru, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15/PMK.03/2025 tentang Pemeriksaan Pajak sebagai berikut :

“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 di bidang perpajakan”.

Pelaksanaan pemeriksaan didasarkan pada pedoman pemeriksaan pajak yang meliputi pedoman umum pemeriksaan pajak, pedoman pelaksanaan pemeriksaan pajak, dan pedoman laporan pemeriksaan pajak (No.07/PMK/2025).

Dalam penelitian ini berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Asterina & Septiani (2019), Kadar & Yunita (2020), Primasari & Hendrani (2022), Savitri et al. (2023) dan Fransiska et al. (2024) membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif pemeriksaan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin efektif kinerja seorang pemeriksa pajak dalam menjalankan setiap tahapan-tahapan pemeriksaan, maka efektivitas pengawasan perpajakan akan meningkat. Peningkatan efektivitas ini mendorong Wajib Pajak untuk lebih patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sehingga akan mampu meningkatkan penerimaan negara dalam sektor perpajakan.



Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak

2.2.2 Pengaruh Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak

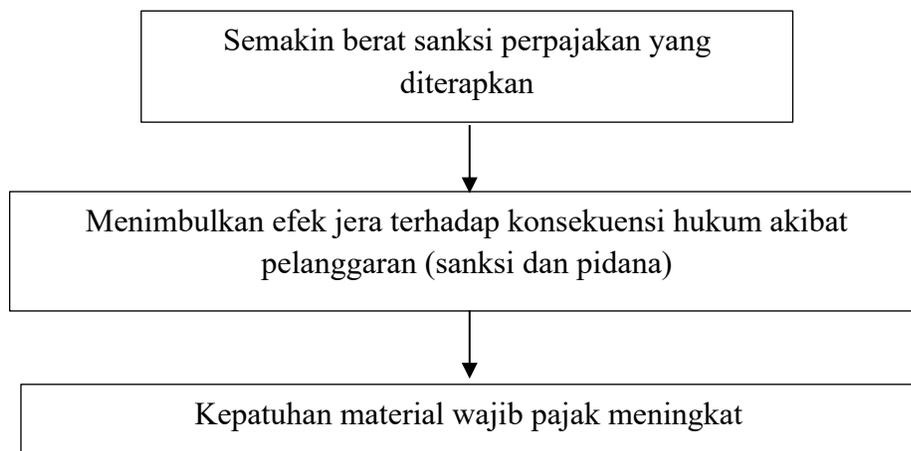
Menurut Mardiasmo (2023:72) menjelaskan bahwa :

“sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan atau norma perpajakan akan dituruti, ditaati, dipatuhi, atau dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah yang preventif agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan”.

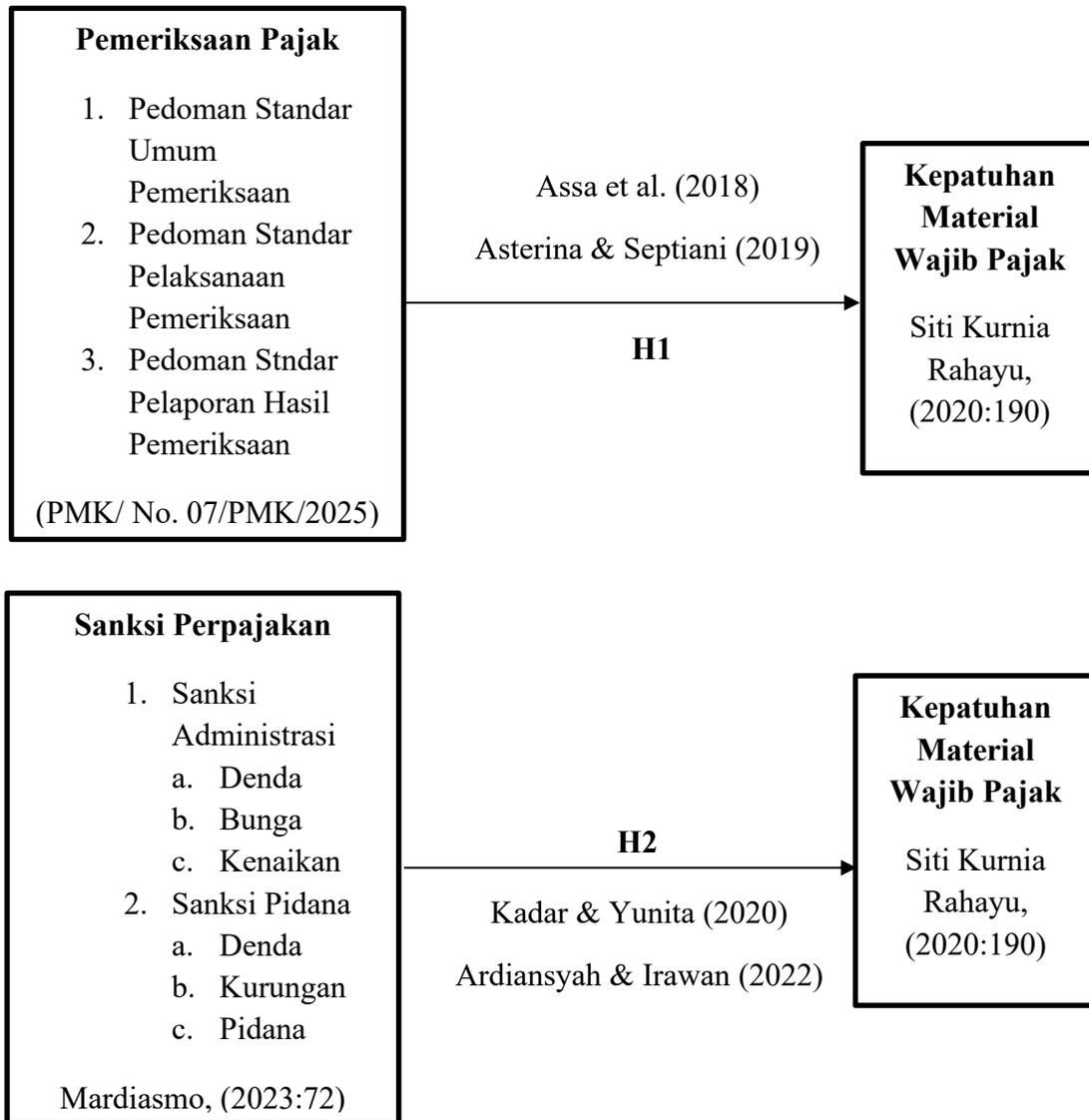
Pemberian sanksi dilakukan apabila diketahui wajib pajak melakukan pelanggaran perpajakan melalui adanya sistem administrasi pajak yang baik dan terintegritasi. Pengenaan sanksi dapat diberikan melalui adanya pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, pemberian sanksi perpajakan merupakan salah satu *enforcement* pada Wajib Pajak agar wajib pajak tidak lagi melakukan pelanggaran perpajakan sehingga kepatuhan material wajib pajak meningkat (Rahayu, 2020:194).

Penerapan sanksi perpajakan bertujuan untuk memberikan hukuman positif kepada wajib pajak yang tidak memenuhi kewajibannya. Ancaman terhadap pelanggaran suatu norma dapat dikenai sanksi administrasi, sanksi pidana atau sanksi administrasi dan sanksi pidana (Mardiasmo 2023:72). Hal ini diharapkan dapat membuat wajib pajak belajar dari kesalahan dan lebih memperhatikan kewajiban perpajakannya di masa depan. Dengan adanya sanksi, wajib pajak akan berpikir lebih hati-hati sebelum melakukan pelanggaran atau sengaja mengabaikan kewajiban perpajakan, sehingga mereka akan lebih memilih untuk patuh dan memenuhi kewajiban pajaknya daripada harus menghadapi sanksi administrasi atau pidana yang mungkin dikenakan.

Penelitian yang dilakukan oleh Asterina & Septiani (2019), Kadar & Yunita (2020), Ardiansyah & Irawan (2022), dan T. N. Hidayati & Muniroh (2023) menyatakan bahwa sanksi pajak terbukti berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan pada pemahaman penulis terkait penjelasan sanksi perpajakan yaitu sanksi perpajakan diberlakukan sebagai bentuk penegakkan hukum untuk memastikan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Semakin berat sanksi perpajakan yang diterapkan atas pelanggaran perpajakan mampu menciptakan efek jera bagi wajib pajak yang melanggar sehingga wajib pajak lebih berhati-hati dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu semakin tinggi penerapan sanksi perpajakan, maka kepatuhan material wajib pajak akan meningkat dan mendukung optimalisasi peningkatan penerimaan pajak negara.



Gambar 2. 2 Kerangka Pemikiran Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak



Gambar 2. 3 Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis Penelitian

Sugiyono (2023:99) menyatakan bahwa hipotesis merupakan jawaban sementara atas rumusan masalah dalam penelitian. Disebut sementara karena jawaban yang diberikan masih berdasarkan pada teori yang relevan dan belum didukung oleh fakta empiris yang diperoleh melalui proses pengumpulan data. Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka penulis dapat merumuskan beberapa hipotesis untuk penelitian ini sebagai berikut :

H₁ : Pemeriksaan Pajak berpengaruh positif terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak

H₂ : Sanksi Perpajakan berpengaruh positif terhadap Kepatuhan Material Wajib Pajak