ANALISIS KEMAMPUAN FISKUS DALAM PEMERIKSAAN PAJAK GUNA MENINGKATKAN KEPATUHAN WAJIB PAJAK

Dadang Tahyu

STIA LAN Jl. Cimandiri No. 34-38 Bandung 40115,

Telp : 08122 016 2338, Fax: 022.2516414. e-mail: dadangtahyu@yahoo.com

Analysis Capability of Tax Authorities in Tax Audit To Increase Taxpayers Compliance

Regarding the importance of public awareness in achieving tax compliance, it required a competent tax administration. The competence of tax authorities are an important factor in determining taxpayer compliance, especially in the self assessment system. Lack of ability from tax authorities will have an impact on the low rate of taxpayer compliance in meeting its obligations. Therefore, in this context required a deep understanding of the tax authorities within the framework of the ability to see taxpayer compliance. Besides the ability of tax authorities, there is important factor that determine tax compliance, namely the tax audit. Tax audit is part of the tax administration that has functions to assess taxpayer compliance both formal and material. For taxpayers with low compliance rate is expected to do another inspection, to provide positive motivation for subsequent periods that goes along with the main purpose of the tax audit which is to keep the taxpayer compliance in taxation obligations. That way, the examination has a positive impact on taxpayer compliance in implementing the taxation obligation, namely to prevent the smuggling of tax by the taxpayer under investigation. Aspect capability of tax authorities, tax audits and tax compliance has a correlation to one another that are connected in a tax administration with self-assessment tax system

Keywords : Tax Authorities, Taxpayer Compliance, Self Assessment Tax System, Tax Auditor (Fiskus)

A. PENDAHULUAN

Salah satu tugas utama pemerintah adalah pembangunan. Untuk menjalankan kegiatan pembangunan tersebut diperlukan pembiayaan yang membutuhkan pemasukan yang konstan. Bagi negara sedang berkembang seperti Indonesia, perbaikan bidang fiskal merupakan salah satu bagian penting untuk menjaga stabilitas ekonomi makro. Di sisi penerimaan negara, perbaikan atau reformasi fiskal tersebut dilaksanakan dalam reformasi perpajakan. Untuk kepentingan percepatan pembangunan, pemerintah membutuhkan dana yang mencukupi untuk mendorong pertumbuhan ekonomi, mengurangi defisit anggaran dan mengurangi pengangguran. Dengan begitu, perbaikan perpajakan memiliki multi efek terhadap perbaikan ekonomi makro.

Penerimaan negara dari hasil penerimaan pajak merupakan pemasukan yang strategis. Judisseno (1997) menjelaskan bahwa peningkatan penerimaan dalam negeri dari sektor pajak adalah sesuatu yang wajar karena secara

logis jumlah pembayar pajak dari tahun ke tahun terus bertambah sejalan dengan peningkatan jumlah penduduk dan peningkatan kesejahteraan masyarakat. Sedangkan penerimaan dari sektor minyak dan gas (migas) menunjukkan penurunan akibat cadangan sumber alam yang semakin terbatas.

Pemerintah telah melakukan berbagai upaya dalam perbaikan perpajakan yaitu dengan reformasi perpajakan melalui penyempurnaan atas pelaksanaan sistem perpajakan dengan memperhatikan asas keadilan, yuridis, ekonomi dan finansial. Hal ini berkaitan erat dengan kenyataan bahwa penerimaan kas negara sebagian besar berasal dari pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak kepada negara.

Fungsi administrasi perpajakan negara diemban oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai salah satu instansi pemerintah yang secara struktural berada di bawah Kementerian Keuangan. Dengan visi menjadi model pelayanan masyarakat yang menyelenggarakan sistem dan manajemen perpajakan kelas dunia yang dipercaya dan dibanggakan masyarakat,

Direktorat Jenderal Pajak menetapkan salah satu misinya, yaitu misi fiskal bertujuan untuk menghimpun penerimaan dalam negeri dari sektor pajak yang mampu menunjang kemandirian pembiayaan pemerintah berdasarkan undang-undang perpajakan dengan tingkat efektifitas dan efisiensi yang tinggi.

Pajak bersifat dinamik dan mengikuti perkembangan kehidupan sosial dan ekonomi negara serta masyarakatnya. Tuntutan akan peningkatan penerimaan, perbaikan-perbaikan dan perubahan mendasar dalam segala aspek perpajakan menjadi alasan dilakukannya reformasi perpajakan dari waktu ke waktu. Bentuk reformasi perpajakan berupa penyempurnaan terhadap kebijakan perpajakan dan sistem administrasi perpajakan, agar basis pajak dapat semakin diperluas, sehingga potensi penerimaan pajak yang tersedia dapat dipungut secara optimal dengan menjunjung asas keadilan sosial dan memberikan pelayanan prima kepada wajib pajak. Kebijakan fiskal yang dicanangkan pemerintah dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2004-2009 diantaranya melakukan reformasi di tiga bidang utama, yakni pajak, bea dan cukai, serta anggaran.

Dengan berlakunya Undang-Undang Perpajakan yaitu Undang-Undang nomor 9, Undang-Undang nomor 10 dan Undang-Undang nomor 11 diharapkan penerimaan dari sektor pajak dapat ditingkatkan. Sejak diberlakukannya Undang-Undang Perpajakan Tahun 1994, sistem perpajakan Indonesia menganut asas *self assesment*, artinya wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, melaporkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Undang-Undang Tahun 1994 disempurnakan dengan dikeluarkannya Undang-Undang nomor 16, nomor 17, nomor 18, nomor 19 dan nomor 20 Tahun 2000. Penyempurnaan tersebut berjalan sesuai dengan arah dan tujuan pembangunan nasional serta kebijakan pemerintah dalam pembangunan jangka panjang (PJP) Tahap II yang antara lain

berbunyi "Sistem perpajakan terus disempurnakan, pemungutan pajak diintensifkan dan aparat kepajakan (fiskus) harus makin mampu dan bersih. (Mardiasmo dalam Rahayu, 2010)

Prioritas dalam keberhasilan reformasi perpajakan ini adalah menumbuhkan tingkat kesadaran masyarakat sebagai wajib pajak untuk melakukan perwujudan dari pengabdian dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan, bertanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak sebagai pencerminan kewajiban serta melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang (*self assesment*).

Dalam rangka menilai keberhasilan penerimaan pajak, diperlukan beberapa sasaran administrasi perpajakan, yaitu: meningkatkan kepatuhan para pembayar pajak, dan melaksanakan ketentuan perpajakan secara seragam untuk mendapatkan penerimaan maksimal dengan biaya yang optimal. Menurut Chaizi Nasucha dalam Rahayu (2010), pengukuran efektivitas administrasi perpajakan yang lebih akurat adalah dengan mengukur berapa besarnya jurang kepatuhan (*tax gap*), yaitu selisih antara penerimaan yang sesungguhnya dengan pajak potensial dengan tingkat kepatuhan dari masing-masing sektor perpajakan. Penyebab *tax gap* terutama lemahnya administrasi perpajakan, hal ini juga disimpulkan dalam laporan hasil penelitian Badan Analisa Keuangan dan Moneter (1999) yaitu kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*) dapat diidentifikasi dari kepatuhan wajib pajak dalam mendaftarkan diri, kepatuhan untuk menyetorkan kembali Surat Pemberitahuan (SPT), kepatuhan dalam penghitungan dan pembayaran pajak terutang, dan kepatuhan dalam pembayaran tunggakan.

Kepatuhan pajak menjadi penting karena ketidakpatuhan secara bersamaan akan menimbulkan upaya menghindarkan pajak, seperti *tax evasion* dan *tax avoidance*, yang mengakibatkan berkurangnya penyetoran dana pajak ke kas negara. Pada hakekatnya kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh faktor internal dari dalam diri wajib pajak sendiri serta kondisi sistem administrasi perpajakan yang meliputi *tax service* dan *tax enforcement*.

Perbaikan administrasi perpajakan diharapkan dapat mendorong kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan uraian di atas, bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh bagaimana administrasi perpajakan dilakukan. Rendahnya kepatuhan wajib pajak seperti yang dikemukakan oleh G.C. Homans dalam *Social Behaviour: Its Elementary Forms* dalam Slemrod, Joel: "*Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*" (1995.) bahwa sesuai dengan teori pertukaran sosial, kepatuhan tumbuh apabila biaya/*cost* (beban untuk patuh) rendah. Sebaliknya, apabila *cost* (beban untuk patuh) tinggi, maka akan timbul ketidakpatuhan. Artinya, kepatuhan wajib pajak ditentukan oleh tinggi/rendahnya biaya kepatuhan wajib pajak.

Biaya kepatuhan wajib pajak ini ditentukan oleh beberapa faktor utama yaitu pelayanan pajak (*tax service*), regulasi pajak (*tax regulation*) dan penegakkan hukum pajak (*tax enforcement*). Suatu regulasi pajak ditentukan oleh keseragaman, ukuran perusahaan dan kemampuan fiskus (pemeriksa pajak). Fiskus dalam konteks tulisan ini diartikan sebagai orang yang

mempunyai tugas untuk memungut pajak atau iuran kepada masyarakat (wajib pajak), yang gunanya untuk pengeluaran rutin dan pembangunan nasional, dan untuk me-nyelenggarakan Pemerintahan

Sementara penegakkan hukum pajak (*tax enforcement*) ditentukan oleh pemeriksaan pajak, penagihan pajak, penyanderaan pajak dan pidana pajak.

Selama ini, kepatuhan pajak masih menjadi problematika di Indonesia. Berdasarkan temuan data dari Gunadi. (1997) dipeoleh gambaran bahwa *tax ratio* Indonesia menduduki tempat paling rendah dibandingkan dengan 4 negara Asia Tenggara. Pada tahun 2009 nilai *tax ratio* Indonesia hanya mencapai 14,8 lebih rendah dibandingkan Thailand (18,1), Malaysia (35,4) Singapore (18,2) dan Brunei Darussalam (31,0). Hal tersebut sebagai akibat dari masih tingginya *tax gap* yang ada di Indonesia.

Berdasarkan penelitian disertasi yang dilakukan Budi Mulyono (2009) bahwa fenomena kesejangan pajak (*tax gap*) banyak terjadi di Kota-Kota Besar seperti Jakarta, Surabaya, Medan dan Bandung. Sebagai contoh Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPPP) Setiabudi III Jakarta diperoleh data sebanyak 9803 wajib badan dan 5134 wajib pajak perorangan dengan jumlah pemungut pajak sejumlah 392 pegawai. Potensi penerimaan pajak yang paling tinggi adalah wajib pajak badan dengan potensi penerimaan pajak rata-rata 1,2 trilyun/pertahun. Sejak tahun 2007, diperoleh gambaran *tax gap* sebagai akibat dari ketidakpatuhan wajib pajak, seperti yang terlihat pada **Tabel 1**

Tabel 1
***Tax Gap* Wajib Pajak Badan di Wilayah KPP Pratana Jakarta Setiabudi III**

Tahun	Jumlah Wajib Pajak Badan	Target Penerimaan Pajak	Realisasi Penerimaan Pajak	%
2007	7.710	Rp 309.990.222.224	Rp 212.435.220.241	55,92%
2008	9.703	Rp 336.220.725.442	Rp 242.818.560.000	62,47%
2009	9.744	Rp 192.868.602.992	Rp 110.306.100.623	36,85%
Total		Rp 839.079.550.658	Rp 565.559.880.864	47,08%

Sumber: Laporan Tahunan KPPP Setiabudi III 2007-2009 Dalam Budi Mulyono (2009)

Fenomena *tax gap* yang terjadi diindikasikan sebagai akibat dari lemahnya penegakkan hukum pajak (*tax enforcemant*) dan pelayanan pajak (*tax service*). Pada konteks *tax enforcemant*, fiskus memiliki peranan yang penting dalam membentuk kepatuhan pajak dari wajib pajak. Pemeriksaan pajak di wilayah kota-kota besar menjadi beban yang sangat berat bagi fiskus, dengan jumlah pejabat fungsional pemeriksaaan pajak (fiskus) yang terbatas. Hal tersebut, mengakibatkan kelebihan beban kerja (*overload*) dalam pemeriksaan pajak. Sehingga, seringkali pemeriksaan pajak dilakukan tanpa mengindahkan standar operasional prosedur berlaku. Konsekuensinya, peluang-peluang *tax avoidance* menjadi sangat terbuka. Hal tersebut mengakibatkan tingginya *tax gap* di kota-kota besar tersebut.

Belum lagi, permasalahan kemampuan fiskus dalam melakukan pemeriksaan pajak. Beberapa fiskus masih memiliki pengalaman yang sedikit. Dengan bobot kerja yang tinggi, diperlukan kecepatan pemeriksaaan pajak. Disamping itu, kecepatan pemeriksaan ini harus tetap berpedoman pada prosedur standar pemeriksaan yang berlaku. Dengan pengalaman rendah yang dimiliki beberapa fiskus, pemeriksaan pajak sulit dijalankan secara optimal.

Selanjutnya, tugas pemeriksa pajak (fiskus) dalam sistem *self assessment* memiliki tugas yang lebih berat. Dalam hal

ini fiskus tidak saja menetapkan jumlah pajak yang harus dibayar, tetapi juga melaksanakan tugas lain, yaitu; pembinaan, pelayanan, pengawasan, dan penerapan sanksi perpajakan.

Untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, dalam pasal 29 Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diberikan kewenangan kepada Direktorat Jendral Pajak untuk menguji kepatuhan wajib pajak dan menegakkan peraturan perpajakan melalui pemeriksaan. Berdasarkan peraturan tersebut, fiskus menjadi bagian terpenting dalam menentukan kepatuhan wajib pajak dalam sistem *self assessment*. Diharapkan dengan tingginya akurasi dalam perhitungan kepatuhan pajak guna mewujudkan penerimaan pajak yang optimal.

Berkaitan dengan fenomena di atas bahwa realitas perpajakan kita masih dihadapkan oleh permasalahan mendasar yaitu tingginya *tax gap* khususnya di kota-kota besar dan adanya keterbatasan sumber daya aparatur pajak (fiskus) khususnya pada aspek kuantitas. Dengan begitu, kemampuan seorang fiskus menjadi penting dalam menegakkan kepatuhan pajak. Untuk itu, penulis ingin menguraikan bagaimana peranan kemampuan fiskus dalam pemeriksaan pajak guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

B. KEMAMPUAN FISKUS

Efektivitas sistem perpajakan ditentukan oleh berbagai faktor-faktor saling berketergantungan yang menjadikan suatu entitas sistem dalam administrasi publik. Menurut Mansury (1996:17), terdapat tiga (3) unsur pokok yang menunjang keberhasilan pengelolaan pajak, yaitu: kebijakan pajak (*tax policy*), undang-undang pajak (*tax law*), dan administrasi pajak (*tax administration*). Jadi salah satu faktor penunjang keberhasilan pajak adalah administrasi pajak, yang tentunya harus efisien dan efektif.

Untuk mewujudkan optimalisasi dalam Pelaksanaan sistem administrasi pajak memerlukan pengelolaan sumber daya yang optimal. Sumber daya manusia merupakan sumber daya yang bersifat unik dan tak tergantikan dalam berbagai organisasi. Dalam konteks sistem administrasi pajak, aparatur pajak (fiskus) memiliki peranan penting dalam mencapai tujuan-tujuan sistem perpajakan.

Rahayu (2010) menjelaskan bahwa Departemen Keuangan RI secara keseluruhan telah meluncurkan program reformasi birokrasi sejak akhir tahun 2006. Fokus program ini adalah memperbaiki sistem dan manajemen SDM. Hal ini perlu dan mendesak dilakukan karena disadari bahwa elemen yang penting dari suatu sistem organisasi publik adalah manusia. 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 menghasilkan SDM yang berkualitas.

Untuk itu, Rahayu mengemukakan langkah-langkah perbaikan di bidang SDM perpajakan diantaranya:

1. Pemetaan kompetensi (*competency mapping*) untuk seluruh pegawai guna mengetahui sebaran kuantitas dan kualitas kompetensi pegawai. Informasi yang diperoleh melalui *competency mapping* digunakan untuk merumuskan kebijakan kepegawaian yang lebih adil.
2. Evaluasi dan analisis seluruh jabatan untuk dilakukan *job grade* pada setiap jabatan yang ada.
3. Analisis beban kerja dari setiap jabatan yang selanjutnya dilakukan pengembangan sistem pengukuran kinerja masing-masing pegawai.
4. Perancangan *capacity building* atas hasil penilaian pegawai secara objektif dan konsisten berdasarkan kompetensi jabatan masing-masing. Selisih (*gap*) hasil penilaian pegawai dengan standar kompetensi jabatan menjadikan dasar program *capacity building*.

Oleh karena itu, kemampuan (kompetensi) fiskus menjadi hal penting dalam sistem pemungutan pajak khususnya sistem pajak yang menggunakan sistem *self assessment*. Lemahnya kemampuan fiskus akan berdampak pada rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Oleh karena itu, dalam konteks ini diperlukan pemahaman yang mendalam mengenai kemampuan/kompetensi fiskus dalam kerangka melihat kepatuhan wajib pajak.

Teori kemampuan atau yang biasa dikenal dengan istilah kompetensi memiliki sejumlah pengertian, masing-masing menyoroti dari aspek dan penekanan yang berbeda. Menurut Rotwell dalam Sedarmayanti (1999:27), kompetensi adalah "*an area of knowledge or skill that is critical for production of outputs*". Lebih lanjut Rotwell menuliskan bahwa *competencies are internal capabilities that people brings to their job; capabilities which may be expressed in a broad, even infinite array of on the job behaviour*. Spencer (1993) berpendapat, kompetensi adalah "*... an underlying characteristic of an individual that*

is causally related to criterion referenced effective and/or superior performance in a job or situation". Senada dengan itu Zwell dalam Sedarmayanti (1999) berpendapat "Competencies can be defined as the enduring traits and characteristics that determine performance. Examples of competencies are initiative, influence, teamwork, innovation, and strategic thinking".

Beberapa pandangan di atas mengindikasikan bahwa kompetensi merupakan karakteristik atau kepribadian (*traits*) individual yang bersifat permanen yang dapat mempengaruhi kinerja seseorang. Selain *traits* dari Spencer dan Zwell tersebut, terdapat karakteristik kompetensi lainnya, yaitu berupa *motives*, *self concept* (Spencer, 1993), *knowledge*, dan *skill*. Menurut *review Asropi* dalam buku *Manajemen Sumber Daya Manusia, Reformasi Birokrasi dan Manajemen Pegawai Negeri Sipil* (2007), berbagai kompetensi tersebut mengandung makna sebagai berikut: *traits* merujuk pada ciri bawaan yang bersifat fisik dan tanggapan yang konsisten terhadap berbagai situasi atau informasi. *Motives* adalah sesuatu yang selalu dipikirkan atau diinginkan seseorang, yang dapat mengarahkan, mendorong, atau menyebabkan orang melakukan suatu tindakan. Motivasi dapat mengarahkan seseorang untuk menetapkan tindakan-tindakan yang memastikan dirinya mencapai tujuan yang diharapkan (Armstrong, 1998). *Self concept* adalah sikap, nilai, atau citra yang dimiliki seseorang tentang dirinya sendiri; yang memberikan keyakinan pada seseorang siapa dirinya. *Knowledge* adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam suatu bidang tertentu. *Skill* adalah kemampuan untuk melaksanakan tugas tertentu, baik mental atau pun fisik.

Kompetensi mencakup berbagai faktor teknis dan non teknis, kepribadian dan tingkah laku, *soft skills* dan *hard skills*, kemudian banyak dipergunakan sebagai aspek yang dinilai banyak perusahaan untuk merekrut karyawan ke dalam organisasi. Sedarmayanti (1999)

menyimpulkan pendapat beberapa ahli tentang kompetensi sebagai berikut :

1. Konsep luas, memuat kemampuan mentransfer keahlian dan kemampuan kepada situasi baru dalam wilayah kerja. Menyangkut organisasi dan perencanaan pekerjaan, inovasi dan mengatasi aktivitas rutin, kualitas efektivitas personel yang dibutuhkan di tempat berkaitan dengan rekan kerja, manajer serta pelanggan.
2. Kemampuan dan kemauan melakukan tugas.
3. Dimensi perilaku yang mempengaruhi kinerja.
4. Karakteristik individu apapun yang dapat dihitung dan diukur secara konsisten, dapat dibuktikan untuk membedakan secara signifikan antara kinerja efektif dan tidak efektif.
5. Kemampuan dasar dan kualitas kinerja yang diperlukan untuk mengerjakan pekerjaan dengan baik.
6. Bakat, sifat dan keahlian individu apapun yang dapat dibuktikan, dapat dihubungkan dengan kinerja efektif dan baik sekali.

Kompetensi pada umumnya diartikan sebagai kecakapan, keterampilan, kemampuan. Kompetensi merupakan faktor kunci penentu bagi seseorang dalam menghasilkan kinerja yang sangat baik. Dalam situasi kolektif, kompetensi merupakan faktor kunci penentu keberhasilan organisasi.

Identifikasi kompetensi yang dibutuhkan untuk menghasilkan kinerja organisasi dapat dilakukan dengan cara :

1. Mengerti tujuan atau visi organisasi, dan langkah strategi yang hendak dilakukan untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Identifikasi pekerjaan kunci dalam organisasi. Pekerjaan yang

mempunyai dampak paling besar terhadap kinerja organisasi. Lalu tentukan kompetensi yang disyaratkan jabatan tersebut.

Menurut Spencer dalam Sedarmayanti (1999), kompetensi bisa dianalogikan seperti "gunung es" dimana keterampilan dan pengetahuan membentuk puncaknya yang berada diatas air. Bagian di bawah permukaan air tidak terlihat mata namun menjadi fondasi dan memiliki pengaruh terhadap bentuk bagian yang berada diatas air. Peran sosial dan citra diri berada pada bagian "sadar" seseorang sedangkan motif seseorang berada pada alam "bawah sadar"nya.

Dari hasil penelitiannya, Spencer mendefinisikan kompetensi adalah sebagai suatu karakteristik mendasar yang dimiliki seseorang yang berpengaruh langsung terhadap atau memprediksikan kinerja yang sangat baik. Dengan kata lain, kompetensi adalah apa yang lebih sering dilakukan *outstanding performers* pada lebih banyak situasi dengan hasil yang lebih baik daripada apa yang dilakukan penilai kebijakan. Karakteristik menunjukkan bahwa kompetensi itu merupakan suatu bagian dari kemampuan seseorang untuk bertahan dan dapat memprediksi perilakunya dalam situasi dan pekerjaan yang lebih luas. Spencer dan Spencer (1993) juga memberikan lima karakteristik dasar dari kompetensi, yaitu :

1. Motif (*motive*), yaitu sesuatu yang secara terus menerus dipikirkan atau diinginkan oleh seseorang yang menyebabkan adanya tindakan. Motif ini menggerakkan, mengarahkan dan menetapkan perilaku terhadap tindakan tertentu atau tujuan.
2. Sifat (*traits*), yaitu, karakteristik fisik dan respon yang konsisten terhadap situasi dan informasi.
3. Konsep pribadi (*self concept*), yaitu perilaku, nilai-nilai dan kesan pribadi seseorang.

4. Pengetahuan (*knowledge*), yaitu informasi mengenai seseorang yang memiliki bidang substansi tertentu.

5. Keterampilan (*skill*) yaitu kemampuan untuk melaksanakan tugas fisik dan mental tertentu.

Pengertian kompetensi yang lazim digunakan di *Civil Service College* (1997) adalah kemampuan seseorang untuk melaksanakan pekerjaannya di tempat kerja dengan memenuhi standar. Pengertian kompetensi ini merujuk pada kecakapan atau kelayakan seseorang individu dalam organisasi untuk menjalankan tugas penuh tanggungjawab dan sempurna. Kompetensi juga merujuk pada sifat (*trait*) individu yang dapat atau berhubungan dengan prestasi kerja. Keterampilan yang dimaksudkan boleh didasarkan kepada motif, sifat, sikap atau nilai, tahap pengetahuan atau pemikiran atau kemahiran bertingkah laku. Kesemua ciri ini dapat dijadikan petunjuk atau indikator untuk menilai kinerja seseorang.

Sekalipun pengertian kompetensi relatif berbeda satu sama lain, namun pada dasarnya terdapat suatu pemahaman bahwa kompetensi dibentuk dari 5 (lima) elemen utama. Elemen-elemen tersebut adalah motif (*motive*), sifat (*traits*), konsep pribadi (*self concept*), pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*). Oleh karena itu, kompetensi dapat didefinisikan sebagai tingkat motif, sifat, konsep pribadi, pengetahuan dan keterampilan seseorang dalam melaksanakan tugas yang diberikan kepadanya.

Berdasarkan pendapat Moeheriono (2009) dikenal dengan kompetensi individu, kompetensi jabatan dan kompetensi organisasi. Kompetensi individu merujuk pada teori kompetensi umum seperti salah satunya yang dijelaskan oleh Spencer dan Spencer (1993). Sementara kompetensi jabatan adalah kesesuaian antara kompetensi individu dengan jabatan yang diemban, sehingga diperoleh kesesuaian atau kecocokan antara pribadi dan jabatan. Kompetensi

organisasi merupakan istilah lain dari manajemen stratejik organisasi. Selanjutnya kompetensi jabatan pada sektor publik berfokus (*level analysis*) pada ruang lingkup individu aparatur negara, berbeda dengan sektor privat (bisnis) yang menggunakan 2 *level of analysis* yaitu individu dan organisasi. Sehingga konsep kompetensi jabatan sektor publik mengarah pada jabatan struktural, fungsional, staf pelaksana aparatur negara.

Moeheriono (2009) mengemukakan kompetensi jabatan terdiri dari 2 (dua) komponen yaitu:

1. Komponen utama adalah kompetensi yang harus dimiliki seseorang dengan suatu jabatan atau tugas tertentu agar pelaksanaan jabatan tersebut terlaksana dengan baik. Unsur-unsurnya meliputi:
 - a. Akuntabilitas yaitu pola pertanggungjawaban kinerja organisasi secara khusus yang meliputi pengembangan kinerja organisasi sesuai tujuan, pengukuran dan pelaporan.
 - b. Organisasi pembelajar yaitu menumbuh kembangkan iklim organisasi dan komitmen seluruh individu.
 - c. Penentuan masalah dan solusi yaitu penyiapan pengambilan keputusan dan pemecahan masalah berdasarkan data yang valid melalui analisis berbagai aspek (*thinking system*).
 - d. Manajemen perubahan yaitu pembukaan diri (*open to changes*) menerima dan melakukan perubahan.
 - e. Perencanaan stratejik yaitu pengembangan visi bersama (*shared vision*) secara terus menerus sebagai komitmen bersama.

- f. Manajemen kebijakan yaitu manajemen kebijakan berdasarkan rencana stratejik.
 - g. Manajemen kinerja (*management of result*) yaitu perencanaan kinerja berdasarkan rencana stratejik.
 - h. Manajemen kualitas pelayanan yaitu pengembangan iklim dan budaya organisasi pada kualitas pelayanan.
 - i. Manajemen kerjasama yaitu pengembangan pola kerja sama atau aliansi stratejik terhadap intern dan ekstern organisasi.
2. Komponen pendukung adalah kompetensi yang diperlukan untuk membantu atau mendukung terwujudnya pelaksanaan jabatan tertentu, yang terdiri dari:
 - a. Komunikasi yaitu pengembangan pola komunikasi vertikal dan horizontal baik secara formal maupun informal dalam unit organisasi sekaligus pengembangan mekanisme dan komunikasi eksternal organisasi.
 - b. Teknologi informasi yaitu pemanfaatan informasi teknologi untuk menunjang tugas dan tanggung jawab pekerjaan.

Berkaitan dengan pembahasan kemampuan fiskus, berdasarkan Pedoman Umum Pemeriksaan Pajak yang diatur dalam SK Menteri keuangan RI No. 545/KMK04/2000 tanggal 22 Desember 2000, dinyatakan bahwa:

1. Pemeriksaan dilaksanakan oleh pemeriksa pajak yang telah mendapat pendidikan teknis yang cukup dan memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak.
2. Pemeriksa pajak harus bekerja jujur, bertanggung jawab, penuh pengabdian, bersifat terbuka, sopan. dan obyektif serta wajib

menghindarkan diri dari perbuatan tercela.

3. Pemeriksaan harus dilakukan oleh pemeriksa pajak dengan menggunakan keahliannya dengan cermat dan seksama serta memberikan gambaran yang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya tentang wajib pajak.
4. Temuan hasil pemeriksaan dituangkan dalam kertas kerja pemeriksaan sebagai bahan untuk menyusun laporan pemeriksaan pajak.

Saat ini pembekalan kompetensi fiskus dalam bidang tertentu, misalnya bidang industri pertambangan, otomotif, telekomunikasi, atau jenis industri lain tidak diimbangi dengan praktik langsung ke lapangan (magang). Idealnya, jika fiskus ingin mengetahui seluk beluk permasalahan perpajakan dalam satu bidang usaha tertentu, fiskus harus terjun langsung ke lapangan dan melihat langsung celah-celah serta proses kerja dari bidang industri tertentu. Hal ini sangat penting karena selama ini fiskus cenderung sering dikalahkan karena kurangnya pengetahuan dan informasi bidang-bidang usaha yang diajukan banding oleh wajib pajak dalam persidangan di Pengadilan Pajak.

C. PEMERIKSAAN PAJAK

Dalam sistem perpajakan *self assessment* seperti yang dianut oleh sistem perpajakan di Indonesia diperlukan

Artinya, penegakkan hukum perpajakan adalah kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah untuk memastikan bahwa wajib pajak atau wajib pajak potensial mematuhi peraturan perpajakan. Instrumen penegakkan hukum perpajakan termasuk pengenaan denda, bunga dan pengusutan secara hukum terhadap berbagai pelanggaran pajak.

Tujuan penegakkan hukum pajak ini adalah untuk mencapai tingkat keadilan

yang diharapkan dalam pemungutan pajak. Rahayu (2010:243) menjelaskan bahwa pilar-pilar *tax enforcement* terdiri dari pemeriksaan pajak (*tax audit*), penyidikan pajak (*tax investigation*) dan penagihan pajak (*tax collection*).

Jadi pada konteks ini, pemeriksaan pajak merupakan kegiatan pelaksanaan penegakan hukum, agar peraturan yang dikeluarkan dapat dilaksanakan dengan baik. Karena tanpa pelaksanaan penegakan hukum, sistem perpajakan akan menimbulkan ketidakadilan.

Secara teoritis pemeriksaan pajak merupakan suatu cara (*mean*) untuk menemukan perbedaan antara laporan keuangan komersial dan fiskal serta kesalahan penerapan aturan perpajakan serta penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak. Pemeriksaan pajak merupakan bagian dari administrasi perpajakan yang berfungsi untuk menilai kepatuhan wajib pajak baik formal maupun material.

Untuk memperoleh pengertian yang jelas mengenai pemeriksaan pajak, beberapa pakar dan institusi memberikan pengertian tentang pemeriksaan pajak, sebagai berikut: Norman D. Nowak (1973) berpendapat bahwa "*the auditing of taxpayers's books is the usual means where respect for the tax service in finding and punishing evasion is developed*". Dalam kondisi tertentu, pemeriksaan dapat disejajarkan dengan pengertian pengawasan (*control*), menurut Mc. Falland dalam Sanford (1989) pemeriksaan didefinisikan sebagai berikut: "*control is process by which an executive gets performance of his subordinates to correspond as closely as possible to chosen plans, orders, objectives or policies*". Artinya bahwa pengawasan merupakan suatu proses dimana pimpinan ingin mengetahui apakah hasil pelaksanaan pekerjaan yang dilakukan bawahan.

Lumbatoruan (1996:380) dalam Akuntansi Pajak menyebutkan bahwa pemeriksaan pajak lebih luas daripada

pemeriksaan keuangan. Pemeriksaan pajak dimaksudkan untuk menguji kebenaran transaksi bisnis berdasarkan data keuangan angka yang sebenarnya untuk menghitung pajak yang terutang. Sedangkan pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik berdasarkan *sample* untuk menentukan pendapat atas kewajaran penyusunan laporan keuangan dengan berpedoman pada konsep materialitas dan konservatisme.

Dalam konteks pemeriksaan pajak, Lumbatoruan (1996:380) menyatakan wajib pajak harus memperlihatkan atau meminjamkan pembukuan, catatan-catatan dokumen yang diperlukan untuk pemeriksaan. Apabila dokumen tersebut tidak disediakan, maka berdasarkan perundangan, petugas pemeriksa pajak dapat melakukan penyegelan terhadap ruangan yang diduga tempat penyimpanan dokumen. Sebaliknya, pada pemeriksaan keuangan, tindakan yang dapat dilakukan akuntan publik hanya sebatas pemberian pendapat tentang hal yang berkaitan dengan pemeriksaan karena akuntan publik dilakukan dengan sukarela, sementara pemeriksa pajak bersifat wajib berdasarkan perundangan yang berlaku.

Dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan pajak merupakan tindakan penegakkan hukum (*law enforcement*), agar peraturan dilaksanakan dengan baik. Selain itu, pemeriksaan pajak merupakan alat bagi pemerintah untuk menilai kepatuhan baik formal ataupun materiil. Tanpa penegakkan hukum khususnya pemeriksaan pajak, pemungutan pajak akan menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpatuhan (*disobidience*).

Undang-Undang Perpajakan Nomor 16 Tahun 2000 menyatakan pemeriksaan sebagai berikut: Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan wajib

perpajakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sebagai turunan kebijakan dari Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 625/KMK.04/1994 menyebutkan bahwa pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan perundangan perpajakan. Selanjutnya berkaitan dengan pelaksana dari pemeriksaan pajak, Kepmen 625/KMK.04/1994 pasal 1:2 menyebutkan bahwa pemeriksa pajak adalah Pegawai Negeri Sipil (PNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak yang diberi tugas, wewenang dan tanggungjawab untuk melaksanakan pemeriksaan pajak.

Berdasarkan Undang-Undang KUP, tujuan utama pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan dengan menelusuri kebenaran surat pemberitahuan, pembukuan dan pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya, dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari wajib pajak. Selanjutnya, hasil pemeriksaan tersebut diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Sementara itu, pemeriksaan untuk tujuan lain dilakukan dalam hal:

- a. Pemberian atau pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)
- b. Pemberian dan atau pencabutan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP).
- c. Penentuan besaran jumlah angsuran pajak dalam suatu masa pajak bagi wajib pajak baru.
- d. Wajib pajak mengajukan keberatan atau banding.

- e. Pengumpulan bahan guna penyusunan norma penghitungan
- f. Pencocokan data atau alat keterangan.
- g. Penentuan wajib pajak berlokasi di daerah tertentu.
- h. Penentuan satu atau lebih tempat terutangnya pajak pertambahan nilai (PPN) dan/atau pajak penghasilan

Untuk menunjang tercapainya tujuan dari instansi pemungut pajak, fungsi pemeriksaan ditujukan untuk meneliti dan mengambil tindakan yang tepat agar pembayaran pajak oleh para wajib pajak sesuai dengan undang-undang yang berlaku. Tujuan pemeriksaan pajak itu sendiri adalah sebagai berikut:

1. Menguji kepatuhan pemenuhan kepatuhan kewajiban perpajakan atau untuk menetapkan pajak terhutang yang dilakukan dengan menelusuri kebenaran surat pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya, dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebelumnya wajib pajak. Selanjutnya dari hasil pemeriksaan tersebut dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).
2. Tujuan lainnya dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Tujuan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, dilakukan dalam rangka:

1. Kepastian hukum
2. Keadilan, dan
3. Pembinaan

Untuk menjelaskan pemeriksaan pajak secara mendalam, Stanley S. Surrey (1967:507) menyebutkan jenis pemeriksaan yaitu:

"when a return selected for examination, the investigation may take several form matters on face of the return which

appear suspicious or incorrect could be handled by correspondence, especially for the tax payer requested to bring to the tax office the data necessary to verify certain items. The most effective audit, and thus the method to be used for the returns requiring a careful check is the field audit at the taxpayer's place of business. This is an intensive check of the taxpayers's record and should be conducted by atrained accountant".

Berdasarkan penjelasan tersebut bahwa jenis pemeriksaan terdiri dari dua, yaitu: pemeriksaaan kantor dan pemeriksaaan lapangan. Senada dengan teori yang dikemukakan Surrey (1967), KMK 545 pasal 3 ayat 1-9 menjelaskan ruang lingkup pemeriksaan pajak dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

1. Pemeriksaan Lapangan
2. Pemeriksaan Kantor

Sehubungan dengan pemeriksaan lapangan Nowak berpendapat (1973:69):

Field audit, as indicated its name, usually consist of qualified accountant who audit these businesses which because of their size and complexity, require a complex audit. This has to be done where the books and records are available and where inventory and other items can be checed on the spot".

Artinya pemeriksaan lapangan dilaksanakan terhadap perusahaan-perusahaan yang berukuran besar dan komplek yang membutuhkan pemeriksaan pajak yang lengkap dan luas. Pemeriksaan tersebut dilaksanakan di tempat kegiatan usaha, administrasi pembukuan dan catatan-catatan yang dikerjakan serta tempat penyimpanan persediaan.

Selanjutnya dalam KMK 545 tersebut dijelaskan tentang kedua istilah pemeriksaan dimaksud, yaitu: pemeriksaan lapangan yang meliputi suatu jenis pajak atau seluruh jenis pajak untuk tahun berjalan dan atau tahun-tahun sebelumnya dan atau untuk tujuan lain

yang dilakukan ditempat wajib pajak. Sementara itu pemeriksaan kantor yang meliputi suatu jenis pajak tertentu baik tahun berjalan dan atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.

Pemeriksaan Lapangan dapat dilaksanakan dengan pemeriksaan lengkap (PL) atau pemeriksaan sederhana, sedangkan pemeriksaan kantor hanya dapat dilaksanakan dengan pemeriksaan sederhana. Pemeriksaan lengkap adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak, termasuk kerjasama operasi dan konsorsium, untuk seluruh jenis pajak (*all taxes*), termasuk Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Sementara pemeriksaan sederhana adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak, termasuk kerjasama operasi dan konsorsium, untuk seluruh jenis pajak (*all taxes*), termasuk Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan atau untuk tujuan lain, baik untuk tahun berjalan dan/atau untuk tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.

Berdasarkan penjelasan Rahayu (2010) diperoleh kendala dan faktor yang mempengaruhi pemeriksaan pajak yaitu:

1. Teknologi informasi. Kemajuan teknologi informasi telah luas dimanfaatkan oleh wajib pajak, maka pemeriksa pajak harus juga memanfaatkan perangkat teknologi informasi tersebut untuk kepentingan pemeriksaan.
2. Jumlah SDM. Jumlah SDM harus sebanding dengan beban kerja pemeriksaan. Jika diperoleh jumlah SDM yang terbatas, maka pemerintah harus meningkatkan kualitas pemeriksa dan melengkapi SDM dengan teknologi informasi.
3. Kualitas SDM. Kualitas sangat dipengaruhi oleh pengalaman, latar belakang dan pendidikan pemeriksa.

Selanjutnya kualitas pemeriksa akan mempengaruhi pelaksanaan pemeriksaan pajak.

4. Sarana dan prasarana pemeriksaan. Ketersediaan sarana dan prasarana akan menunjang keberhasilan pemeriksaan pajak seperti ketersediaan teknologi komputer untuk mengefektifkan pemeriksaan.

D. KEPATUHAN WAJIB PAJAK

Dalam sistem *self assessment*, pemerintah sebagai administratur perpajakan berperan aktif melaksanakan tugas pembinaan, pelayanan, pengawasan dan penerapan sanksi terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perpajakan. Fungsi pengawasan memegang peranan penting dalam sistem *self assessment*. Tanpa adanya sistem pengawasan akan berdampak pada rendahnya kepatuhan pajak yang berakibat pada tidak berjalannya sistem pemungutan pajak.

Upaya penyadaran pemenuhan kewajiban pajak kepada wajib pajak tidak mudah. Hal tersebut seperti yang dikemukakan oleh Brotodiharjo (1995:13):

“Lepas dari kesadaran kewarganegaraan dan solidaritas nasional, lepas pula dari pengertian tentang kewajiban pajak terhadap negara, pada sebagian besar diantara masyarakat tidak akan pernah meresap kewajibannya membayar pajak sedemikian rupa. Bahkan bila ada sedikit kemungkinan, maka pada umumnya masyarakat cenderung untuk meloloskan diri dari setiap pajak. Hal ini ternyata telah berlaku di segenap negara dan sepanjang masa.”

Berdasarkan pendapat Brotodiharjo (1995) bahwa masyarakat di negara mana pun, wajib pajak akan selalu berusaha meloloskan diri dari setiap kewajiban pajaknya baik secara legal (*tax avoidance*) maupun secara illegal (*tax evasion*). Berkaitan dengan sistem *self assessment*

tugas fiskus (pemeriksa pajak) tidak lagi sebatas penentu besarnya jumlah pajak terutang, tetapi melakukan tugas-tugas penyuluhan, pembinaan dan pengawasan untuk mewujudkan kepatuhan pajak yang optimal dari wajib pajak.

Menurut Brooks dalam Guyton (2003) bentuk ketidak patuhan pajak dibagi menjadi dua jenis yaitu:

- a. *Tax avoidance* (penghindaran pajak) adalah tindakan meminimalisasi jumlah kewajiban pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan menggunakan celah-celah dalam peraturan perpajakan, contohnya *transfer pricing* dan akuisisi terhadap anak perusahaan yang mengalami kerugian.
- b. *Tax evasion* (pelanggaran pajak) adalah cara-cara yang dilakukan wajib pajak dalam meminimalisasi pajak yang harus dibayar dengan cara yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan pajak. Contohnya: wajib pajak tidak mengisi formulir pajak, wajib pajak melaporkan pendapatan lebih rendah dari sebenarnya, wajib pajak melaporkan pengeluaran yang berlebihan dari sebenarnya dan lain-lain.

Menurut Machfud Sidik dalam Rahayu (2010), kepatuhan memenuhi kewajiban pajak secara sukarela (*voluntary of compliance*) merupakan tulang punggung sistem *self assessment*, dimana wajib pajak bertanggungjawab menetapkan sendiri kewajiban perpajakan kemudian membayar dan melaporkan pajaknya tersebut secara akurat dan tepat waktu. Senada dengan pendapat tersebut Norman D. Nowak (1973) mendefinisikan kepatuhan pajak sebagai suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan tercermin dalam situasi:

- a. Wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua

ketentuan peraturan perundangan perpajakan

- b. Mengisi formulir dengan lengkap dan jelas
- c. Menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar
- d. Membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.

Kepatuhan pajak mengandung arti: "*degree to which a taxpayer comply (or fails to comply) with the tax rules of his country, for example by declaring income, filling areturn, and paying the tax due in a timely manner*". (International Tax Glossary, 1996). Rith, Scholz dan White dalam International Tax Glossary (1996) menjelaskan kepatuhan pajak merupakan:

"compliance with reporting requirements means that taxpayers files all required tax returns at proper time and that the returns accurately report tax liability in accordance with the internal revenue code, regulation, and court decision applicable at the time returned is filed".

Pengertian tersebut mengandung arti bahwa kepatuhan pajak merupakan pelaksanaan atas kewajiban untuk menyetor dan melaporkan pajak yang terutang sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku. Berdasarkan pengertian yang tercantum dalam investopedia.com, kepatuhan pajak diartikan sebagai kondisi ideal wajib pajak yang memenuhi ketentuan peraturan perpajakan serta melaporkan penghasilannya secara akurat dan jujur.

Berkaitan dengan sistem *self assessment*, kepatuhan pajak diharapkan dilakukan dengan sukarela bukan kepatuhan yang dipaksakan. Brotodiharjo (1995:43-46) membagi kepatuhan pajak menjadi dua jenis yaitu:

1. Kepatuhan materiil adalah membuat norma-norma yang menerangkan keadaan, perbuatan dan peristiwa

hukum yang harus dikenakan pajak, siapa yang harus dikenakan pajak, besaran pajak. Dengan arti lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya dan hapusnya utang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak.

2. Kepatuhan formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara untuk menjelmakan hukum materiil menjadi kenyataan.

Serupa dengan pendapat Brotohardjo, Angle Q. Yoingco (1997) dalam menjelaskan bahwa kepatuhan pajak terdiri dari 3 unsur, yaitu:

1. Aspek formal adalah suatu keadaan ideal wajib pajak yang memenuhi kewajiban pajak secara formal sesuai dengan ketentuan perundangan perpajakan.
2. Aspek material (*honestly*) adalah suatu keadaan ideal wajib pajak yang mengisi surat pemberitahuan pajak dengan jujur, lengkap dan benar sesuai ketentuan yang berlaku.
3. Aspek pelaporan adalah pnyediaan informasi tertulis dari wajib pajak kepada kantor atau pemeriksa pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Untuk meningkatkan kepatuhan sukarela dari wajib pajak Silvani (1992:274-275) menyatakan tentang diperlukannya keadilan dan keterbukaan dalam menerapkan peraturan perpajakan, kesederhanaan peraturan dan prosedur perpajakan dan pelayanan yang baik serta cepat terhadap wajib pajak.

Berdasarkan tinjauan kebijakan, tolak ukur kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan tercermin dalam kewajiban fomal yang harus dipenuhi oleh wajib pajak sesuai dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai adalah:

1. Mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jeenderal Pajak untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (pasal 2 ayat 1 UU KUP).
2. Melaporkan kegiatan usahanya bagi setiap pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang No 8 1984 tentang Pajak Pertambahan Nilai, pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi pengusaha Kena Pajak (pasal 2 ayat:2 UU KUP), dan kewajiban membuat Faktur Pajak (pasal 13 UU PPN).
3. Mengambil, mengisi, menandatangani dan menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) ke Direktorat Jenderal Pajak ke Direktorat Jenderal Pajak dalam wilayah wajib pajak bertempat tinggal atau bertempat kedudukan dengan batas waktu penyampaian SPT masa selambat-lambatnya 0 (nol) hari setelah masa pajak dan SPT tahun selambat-lambatnya 3 bulan setelah akhir tahun pajak (pasal 3 UU KUP).
4. Mengisi dan menyampaikan SPT dengan benar, lengkap, jelas dan menandatangani (pasal 4 UU KUP).
5. Membayar dan menyetor pajak yang terhutang ke Kas Negara atau tempat pembayaran lain yang ditunjuk oleh menteri keuangan (pasal 10 UU KUP).
6. Menyelenggarakan pembukuan yang menyajikan keterangan-keterangan yang cukup untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak (PKP) atau harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa guna menghitung jumlah pajak terhutang. (pasal 28 UU KUP).

Kewajiban wajib pajak dalam pemeriksaan diatur dalam pasal 29 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000

tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu:

1. Memperlihatkan dan meminjamkan buku dan catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan dan dokumen lainnya yang berhubungan dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak.
2. Memberi kesempatan kepada pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
3. Memberikan keterangan yang diperlukan.

E. HUBUNGAN ANTARA KEMAMPUAN FISKUS, PEMERIKSAAN PAJAK DAN KEPATUHAN WAJIB PAJAK

Menurut pandangan Rahayu (2010:245) bahwa untuk melaksanakan upaya penegakkan hukum (*tax enforcement*) yang salah satunya dilakukan melalui tindakan pemeriksaan pajak, maka mutlak diperlukan tenaga pemeriksa (fiskus) dalam kuantitas dan kualitas yang memadai. Berdasarkan pandangan tersebut dan dikaitkan dengan reformasi birokrasi pemerintah termasuk di dalamnya birokrasi perpajakan yang berorientasi pada kinerja berbasis kompetensi, maka kompetensi fiskus atau paratur pajak secara umum menjadi faktor penting dalam menentukan keberhasilan pemeriksaan pajak.

Selanjutnya, berdasarkan penjelasan Rahayu (2010:260) diperoleh kendala dan faktor yang mempengaruhi pemeriksaan pajak salah satunya kualitas SDM. Kualitas sangat dipengaruhi oleh pengalaman, latar belakang dan pendidikan pemeriksa. Selanjutnya kualitas pemeriksa akan mempengaruhi pelaksanaan pemeriksaan pajak. Pendapat ini mengemuka setelah ditemukan temuan/fakta di lapangan bagaimana kemampuan fiskus memiliki

pengaruh penting bagi keberhasilan pemeriksaan pajak.

Berkaitan dengan kompetensi jabatan fiskus, Alam dalam Rahayu (2010) menjelaskan bahwa tingkat kemampuan fiskus dapat diukur dari hasil pemeriksaan, yang dikaitkan dengan dilaksanakannya prosedur pemeriksaan. Dalam hal ini hasil pemeriksaan tersebut telah mencapai tujuan pemeriksaan yang ditetapkan. Adapun tingkat kemampuan fiskus yang baik dari suatu pemeriksaan atas kepatuhan wajib pajak dalam mematuhi kewajiban perpajakannya (*Tax Compliance*) salah satunya dapat dilihat dari nilai koreksi fiskal yang dihasilkan dari hasil pemeriksaan dalam kondisi tingkat kepatuhan wajib pajak yang rendah.

Tingkat kemampuan fiskus dapat dikatakan baik apabila nilai koreksi fiskal yang dihasilkan dari pemeriksaan tersebut adalah tinggi. Dengan tingginya nilai koreksi fiskal, berarti besarnya besarnya pajak terhutang yang dilaporkan oleh Wajib Pajak lebih kecil dari besarnya pajak yang seharusnya terutang. Akibat lebih lanjut dari besarnya pajak yang terutang yang dilaporkan wajib pajak lebih rendah daripada yang seharusnya, maka dapat menurunkan atau memperkecil penerimaan pajak.

Rahayu (2010:245) menjelaskan bahwa kuantitas dan kualitas pemeriksa pajak - dimana kompetensi fiskus menjadi bagian penting konteks bahasan ini mempunyai pengaruh untuk mengantisipasi (*deterrence effect*) wajib pajak untuk melakukan tindakan kecurangan dalam melakukan *tax evasion*, sehingga kepatuhan di dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya menjadi lebih baik di masa yang akan datang.

Pendapat tersebut mengemukakan bahwa terdapat hubungan yang erat antara kemampuan fiskus sebagai pemangku kebenaran formal menentukan kepatuhan wajib pajak dalam menunaikan kewajiban pajaknya.

Dalam perpajakan Indonesia (Rahayu, 2010) kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu sistem administrasi perpajakan yang digunakan oleh suatu negara, pelayanan pajak, penegakan hukum pajak, pemeriksaan pajak dan tarif pajak. Pendapat tersebut secara eksplisit menerangkan bagaimana hubungan antara pemeriksaan pajak dengan kepatuhan wajib pajak. Selanjutnya Rahayu (2010) menjelaskan bahwa kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan adalah merupakan tujuan utama dari pemeriksaan pajak. Bagi wajib pajak dengan tingkat kepatuhan rendah diharapkan dengan dilakukannya pemeriksaan terhadapnya dapat memberikan motivasi positif untuk perbaikan di masa yang akan datang.

Tujuan utama dari pemeriksaan pajak adalah pengujian kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi oleh wajib pajak termasuk di dalamnya kewajiban pemungut pajak dan pemotong pajak. Selanjutnya, Rahayu (2010:245) mengemukakan dalam konteks hubungan pemeriksaan pajak dengan kepatuhan wajib pajak adalah wajib pajak pengusaha kena pajak. Dalam hal kewajiban perpajakan wajib pajak, pemungut dan pemotong pajak: dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak, mengisi dan memasukkan SPT masa PPN dan PPnBM, menerbitkan faktur pajak dan memungut PPN.

Kurt J. Beron et al. Altay dalam Asuman (2000) menjelaskan bahwa pemeriksaan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, yaitu dapat mencegah penyelundupan pajak oleh wajib pajak yang diperiksa. Senada dengan pendapat Beron, berdasarkan perundangan pajak Indonesia, pemeriksaan dapat mengakibatkan perubahan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan beberapa kewajiban, misalnya:

1. Menyelenggarakan pembukuan
2. Apakah wajib pajak yang diperiksa memberikan kesempatan kepada pemeriksa melaksanakan pemeriksaan, memperlihatkan dan meminjamkan data dan memberikan keterangan baik tertulis maupun lisan dan membantu kelancaran pemeriksaan.
3. PPh Badan dalam bentuk membayar setoran masa dan setoran akhir tahun, menyampaikan SPT masa dan tahunan.
4. PPN dalam bentuk membayar setoran masa, membuat dan menyerahkan faktur pajak dan menyampaikan SPT masa.
5. PPh pasal 21 dengan membayar setoran masa dan setoran akhir tahun dan menyampaikan SPT masa dan tahunan, dan
6. PPh pasal 23/26 dalam bentuk membayar setoran masa dan menyampaikan SPT masa.

F. PENUTUP

Berkaitan dengan pentingnya kesadaran masyarakat dalam mewujudkan kepatuhan pajak diperlukan administrasi pajak yang kompeten. Salah satu kompetensi yang penting bagi keberhasilan perpajakan adalah aspek sumber daya manusia. Kompetensi pegawai (SDM) dalam era perubahan global memiliki peranan penting bagi organisasi dalam mencapai tujuannya. Dalam konteks perpajakan, kompetensi fiskus menjadi penting dalam menentukan kepatuhan wajib pajak. Kompetensi fiskus merupakan gabungan dari kompetensi individu dan jabatan.

Di samping kemampuan fiskus, terdapat faktor penting lainnya yang menentukan kepatuhan pajak, salah satunya adalah pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak merupakan bagian dari administrasi perpajakan yang berfungsi untuk menilai kepatuhan wajib pajak baik

formal maupun material. Bagi wajib pajak dengan tingkat kepatuhan rendah diharapkan dengan dilakukannya pemeriksaan dapat memberikan motivasi positif untuk perbaikan di masa yang akan datang. Sebagaimana tujuan utama dari pemeriksaan pajak adalah pengujian kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan begitu, pemeriksaan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, yaitu dapat mencegah penyelundupan pajak oleh wajib pajak yang diperiksa.

Aspek kemampuan fiskus, pemeriksaan pajak dan kepatuhan pajak memiliki korelasi satu dengan yang lainnya yang dihubungkan dalam satu sistem administrasi perpajakan dengan sistem pajak *self assessment*.

REFERENSI

Text Book

- Altay, Asuman. 2000. *The Theory of Optimal Taxation And New Approach. A Survey*. Izmir, Turkey: Dokuz Eylul University.
- Angel Q. Yoingco. 1997. "Taxation in The Asia Pasific Region: A Salute to The Years Of Regional Cooperation In Tax Administration and Research". Dalam *Study Group In Asian Tax Administration & Research*. Manila.
- Armstrong. M , 1998. *Performance Management*. Clays, Ltd. St. Ives ple, England.
- Bacal R 2001, *Performance Management*. Edisi Bahasa Indonesia. Sun. Jakarta.
- Bohari, H. 1999. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Boulter. N, Dalziel. M dan Hill. J, 1996, *People and Competencies*, Bidlles, Ltd. London.
- Brotodiharjo, Santoso, R. 1995. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Eresco.
- Budi Mulyono. 2009. "Pengaruh kualitas Pelayanan Pajak dan Kepuasan Pengelolaan Penerimaan Pajak Terhadap Kewajiah Pajak. Bandung: Unpad.
- Cira, D.J dan Benjamin, E.R ,1998, *Competency-Based Pay : A Concept inEvolution. Compensation and Benefits Review*, September-October, 21-28.
- Gunadi. 1997. *Pajak Internasional*. Jakarta: Fakultas Ekonomi UI.
- Guyton, John, L F. O'Hare, Michael P. Stavrianos, Eric J. Todder. 2003. "Estimating The Compliance Cost of The U.S Individual Income Tax. Dalam *National Journal*, September.
- Harvard Law School International Tax Program. 1973. *Reading on Income Tax Administration*. New York: The Foundation Press.
- Soemitro, Rahmat , 1991. *Azas dan Dasar Perpajakan* jilid I. Bandung: Eresco.
- Soemitro, Rahmat , 1991. *Azas dan Dasar Perpajakan* jilid II. Bandung: Eresco.
- Sedarmayanti. 2007, *Manajemen Sumber Daya Manusia,Reformasi Birokrasi dan Manajemen Pegawai Negeri Sipil*, PT. Refika Aditama, Bandung.
- International Bureu of Fiscal Documentation. 1996. "International Tax Glossing". Amsterdam" IBFD Publication.
- International Berau of Fiscal Documentation. 1996. "International Tax Glossary", Third edition completely revised, Amsterdam: IBFD Publication.
- Kerlinger Fred N & Elzar D Phedazur, 1987, *Korelasi dan Analisa Regresi Ganda*, Penerjemah A.Taufik, Nur Cahya, Yogyakarta
- Kustadi,Arinta.1984. *Sistem dan Peraturan Perpajakan Indonesia*. Bandung:Alumni.
- Lumbatoruan, Sophar. 1996. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: Grasindo.
- Mansury, R. 1996. *Pajak Penghasilan lanjutan*. Indonesia Hill Co. ,Jakarta.

- Moeheriono, 2009. *Pengukuran Kinerja Berbasis Kompetensi*. Bogor: Ghalia Indonesia
- Nowak, Norman D. 1973. *Tax Administration in Theory and Practice*". New York: Preager Publisher.
- Rahayu, Siti Kurnia, 2010. *Perpajakan Indonesai: Konsep dan Aspek Formal*. Jogjakarta: Graha Ilmu.
- Richard A. Musgarve dan Peggy B. Musgrave. 1980. *Public Finance In Theory and Practice*. Tokyo: Mcgraw-Hill, Kosaido Printing Co. Ltd.
- Rimsky K. Judissen. 1997. *Pajak dan Strategi Bisnis*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Salamun, A.T. 1993. *Pokok-Pokok Pemikiran, Pajak, Citra dan Upaya Pembaharuannya*. Jakarta: PT Bia Rena Pariwara.
- Sanford, Cedric. 1989. *"Administrative and Tax Compliance Costs of Taxation"*. Rotherdam, Netherland: Kluwer Law And Taxation Publisher.
- Sedarmayanti, 1999, *Restrukturisasi dan Pemberdayaan Organisasi Untuk Menghadapi Dinamika Perubahan Lingkungan*, Mandar maju, Bandung.
- Selignman, Edwin.R.A. 1925. *Essay on Taxation*. New York
- Siagian Sondang P, *Pengembangan Sumber Daya Insani, Gunung Agung, Jakarta, 2003*.
- Slemrod, Joel. 1995. *Why people Pay Taxes-Tax Compliance and Enforcement*". Michigan: The University of Michigan Press.
- Spencer, M.Lely & Signe, 1993, *Competence At Work, Models for Superior Performance*, John Wiley & Sons Inc.
- Spencer, M.Lyle and Spencer, M.Signe..*Competence at Work; Model for Superior Performance, 1993*.
- Suandy, Erly. 2001. *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Surrey Stanley, S. 1967. *Tax Administration In Underdeveloped Countries*". Baltimore: The John Hopkins Press.
- Waluyo dan Ilyar, Wirawan B. 2000. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. 1999. *Laporan Penelitian Administrasi Perpajakan*. Jakarta: Badan Analisa Keuangan dan Moneter.
- www.Investopedia.com/term/v/voluntarycompliance.asp

Perundangan

- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang No.28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan
- Keputusan Dirjen Pajak No 550 tahun 2000 tentang Tatacara Penetapan Wajib Pajak Yang Memenuhi Kriteria Tertentu Dan Penyelesaian Permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000 tentang Kriteria Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan

Pengembalian Pendahuluan Kelebihan
Pembayaran Pajak

Keputusan Menteri Keuangan Nomor
253/KMK.03/2003 Tentang Penunjukan
Pemungut Pajak Penghasilan Pasal 22,
Sifat Dan Besarnya Pungutan Serta Tata
Cara Penyetoran Dan Pelaporannya