

# Kepatuhan dan Pengampunan Pajak: Tinjauan Dualitas Agen-Struktur

Agung Darono

*Pusdiklat Pajak, Jalan Sakti Raya No.1, Jakarta Barat, 11470*

*E-mail: [agungdarono@kemenkeu.go.id](mailto:agungdarono@kemenkeu.go.id)*

Tulisan ini adalah pendapat pribadi penulis, tidak berkaitan dengan pendapat atau kebijakan tempat penulis bekerja

---

**Abstrak** — Alasan utama pemberlakuan Undang-Undang 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak di Indonesia adalah ketidakpatuhan wajib pajak yang akan sangat sulit untuk diberikan sanksi administrasi ataupun pidana sesuai dengan ketentuan hukum pajak yang telah berjalan tanpa menimbulkan risiko sosial-ekonomi yang berlebihan. Pada sisi lain, negara jelas membutuhkan penerimaan pajak dalam jumlah yang memadai sebagai penopang utama keberlangsungan hidupnya. Masalahnya *tax ratio* di Indonesia tidak pernah lebih dari 15%, angka yang relatif rendah dibandingkan dengan sesama negara yang sedang membangun. Paradoks ini yang nampaknya akan coba dihilangkan oleh ketentuan pengampunan pajak. Agen (otoritas pajak ataupun wajib pajak) terus-menerus memengaruhi struktur (sistem pemungutan pajak) dengan tindakan yang paling sesuai dengan tujuan dan kepentingannya masing-masing. Nampaknya, yang tertancap dalam struktur adalah ketidakpatuhan. Ketentuan pengampunan pajak tentu saja merupakan upaya agen (otoritas pajak) untuk membalikkan keadaan dengan menancapkan kepatuhan ke dalam struktur dengan argumen hasil pengampunan pajak akan memperluas basis pemajakan. Tulisan ini dengan paradigma interpretif dan kerangka konseptual dualitas agen-struktur berupaya memberikan pemahaman (*verstehen*) bagaimana dalam rentang ruang-waktu yang ada, dualitas tersebut berlangsung, dan kemudian mencoba untuk melihat berbagai kemungkinan bagaimana dualitas yang akan terjadi pada situasi setelah berlakunya ketentuan pengampunan pajak ini.

**Kata Kunci** — *agen, dualitas, kepatuhan, pajak, pengampunan*

---

## I. PENDAHULUAN

Presiden RI atas persetujuan DPR telah menetapkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjut UU PP). Considerans UU PP antara lain menyatakan bahwa:

“ ... c. bahwa kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih perlu ditingkatkan karena terdapat Harta, baik di dalam maupun di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;

d. bahwa untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak; ... “

Secara eksplisit, UU PP menyatakan bahwa kepatuhan pajak masyarakat Indonesia rendah. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan hukum pajak merupakan suatu hal yang dapat mengakibatkan timbulnya sanksi bagi pelanggarnya, baik sanksi administrasi (berupa denda, bunga atau kenaikan), maupun sanksi pidana (berupa hukuman kurungan ataupun penjara) sebagaimana diatur dalam UU 6 Tahun 1983 beserta perubahannya tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

Sementara itu, Pasal 11 ayat (2) UU PP menyatakan bahwa wajib pajak yang telah memperoleh tanda terima atas surat pernyataan bahwa dirinya telah mengajukan pengampunan pajak tidak dilakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan ataupun penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, untuk masa pajak atau tahun pajak sampai dengan akhir tahun pajak. Atau dengan istilah lain, jika tidak ada UU PP maka ketentuan UU KUP yang akan berlaku kepada semua pihak di wilayah hukum Indonesia. Akibatnya, pelanggaran akan ketentuan akan mendatangkan sanksi. Suatu hal yang jika sungguh-sungguh diterapkan sangat boleh jadi malah menimbulkan risiko sosial yang sulit dimitigasi. Oleh karena itu, ketentuan dalam UU PP merupakan upaya untuk memulai sebuah lembaran baru, yang menata kembali hubungan antara negara dengan (para pihak yang seharusnya menjadi) wajib pajak.

Sejak awal ide tentang pengampunan pajak ini digulirkan dan menjadi diskusi publik, terdapat pendapat yang menyatakan bahwa kebijakan ini akan mendatangkan kontroversi terutama rasa keadilan bagi wajib pajak yang patuh. Belum lagi, paparan dan opini dari berbagai kalangan yang menyatakan tingkat keberhasilan pengampunan pajak relatif kecil (lihat misalnya: [1]; [2]). Namun, pemerintah selaku inisiator kebijakan ini tetap bersikukuh bahwa kebijakan ini memang yang seharusnya diambil untuk mencegah timbulnya risiko yang lebih besar.

Risiko tersebut timbul karena Indonesia sebagai negara kelompok G-20 telah menyepakati adanya *Automatic Exchange of Information* (AEOI) [3]. Kesepakatan ini pada dasarnya mengikat Indonesia untuk turut serta dalam kegiatan tukar-menukar informasi antara negara untuk kepentingan transparansi atas informasi yang berkaitan dengan pelaporan pajak. Sebagai negara yang menjalankan sistem perpajakan *self-assessment* Indonesia akan diuntungkan oleh mekanisme penyediaan informasi ini sebagai salah bukti yang dapat digunakan untuk menguji kepatuhan wajib pajak. Konsekuensi dari adanya informasi ini adalah kemungkinan akan meningkatnya jumlah wajib pajak yang dianggap tidak patuh baik secara administratif bahkan mungkin secara pidana jika digunakan ketentuan dalam UU KUP sehingga menimbulkan kerawanan sosial-ekonomi karena banyaknya pelaku bisnis yang akan terganggu bisnisnya karena terindikasi melakukan pelanggaran ketentuan pajak. Untuk itu pemerintah merasa berkepentingan untuk sebagai langkah mitigasi atas risiko yang mungkin timbul tersebut, dengan menerbitkan UU PP. Liputan Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan mengungkapkan bahwa:

“ ... Ketika AEOI mulai efektif dan UU Perbankan disahkan, Wajib Pajak (WP) tidak akan lagi bisa menyembunyikan asetnya dimanapun dari otoritas pajak. Untuk itu, saat ini adalah waktu yang tepat bagi Wajib Pajak untuk melaporkan hartanya baik di dalam maupun di luar negeri untuk mendapatkan pengampunan pajak pada harta yang sebelumnya belum dilaporkan. ... “

(sumber: <http://www.itjen.kemenkeu.go.id/baca/297> )

Pertanyaannya kemudian adalah mengapa timbul pilihan yang sama-sama tidak mengesankan: pengampunan pajak yang berarti mencedraikan rasa keadilan bagi para wajib pajak yang selama ini telah patuh, di satu sisi, dengan kemungkinan timbulnya berbagai kerawanan sosial jika penegakan hukum pajak sebagaimana diatur dalam UU KUP dilakukan sepenuhnya, pada sisi yang lain? Penelitian ini akan mencoba mencari jawaban atas pertanyaan tersebut dengan menggunakan kerangka konseptual dualitas agen-struktur [4]. Dalam kerangka konseptual ini, agen (manusia) dan struktur adalah dualitas (keduanya dapat saja tetap ada dengan perannya) bukan dualisme (salah satu harus tunduk pada yang lain atau dihilangkan). Agen (dalam konteks tulisan ini: otoritas pajak, wajib pajak dst.) akan mencoba memengaruhi struktur (sistem perpajakan) dengan tindakan untuk patuh/tidak patuh. Tindakan ke(tidak)patuhan agen yang terjadi dalam suatu rentang ruang-waktu itu sekaligus telah menjadikan tindakan itu bagian yang menyatu dalam struktur. Permasalahannya adalah mana yang akhirnya

tertangkap di dalam struktur ketidakpatuhan atau kepatuhan? Dalam situasi ini, nampaknya ketidakpatuhan dan itu telah terjadi dalam rentang waktu yang lama dengan cakupan ruang yang luas. Situasi yang demikian nampaknya memaksa agen (otoritas pajak) mengajukan inisiatif tindakan yang diharapkan mengubah struktur dengan harapan nantinya kepatuhanlah yang akan tertangkap di struktur. Tulisan ini dalam paradigma interpretif berupaya memberikan pemahaman (*verstehen*) bagaimana dalam rentang ruang-waktu yang berjalan, dualitas agen-struktur tersebut berlangsung disertai dengan teks-konteksnya pendukungnya ([4]; [5]; [6]).

Bagian selanjutnya tulisan ini mempunyai sistematika sebagai berikut. Bagian kedua adalah uraian tentang situasi kepatuhan pajak di Indonesia dan juga tinjauan teoritis tentang dualitas agen-struktur. Selanjutnya bagian ketiga akan menjelaskan rancangan penelitian. Berikutnya, bagian empat akan menyampaikan temuan penelitian dan diskusi untuk menjawab pertanyaan penelitian. Terakhir, bagian kelima berisi tentang kesimpulan penelitian.

## II. TINJAUAN LITERATUR

Bagian tinjauan literatur ini terdiri dari beberapa subbagian. Pertama, penjelasan tentang situasi kepatuhan pajak di Indonesia. Termasuk di dalamnya adalah alur proses administrasi perpajakan Indonesia secara ringkas. Kedua, penjelasan tentang pengampunan pajak sebagaimana yang diatur dalam UU PP. Ketiga, uraian tentang teori strukturasi atau sering juga dikenal dengan dualitas agen-struktur sebagaimana yang disampaikan oleh [4] sebagai kerangka konseptual yang digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian ini..

### A. *Kepatuhan pajak dan konsekuensi atas ketidakpatuhan*

Otoritas pajak Indonesia tidak secara eksplisit memberikan definisi tentang kepatuhan pajak. Istilah kepatuhan mulai diperkenalkan dalam UU 16/2000 tentang Perubahan Kedua UU KUP dan UU 28/2007 tentang Perubahan Ketiga UU KUP yang antara lain menyebutkan bahwa:

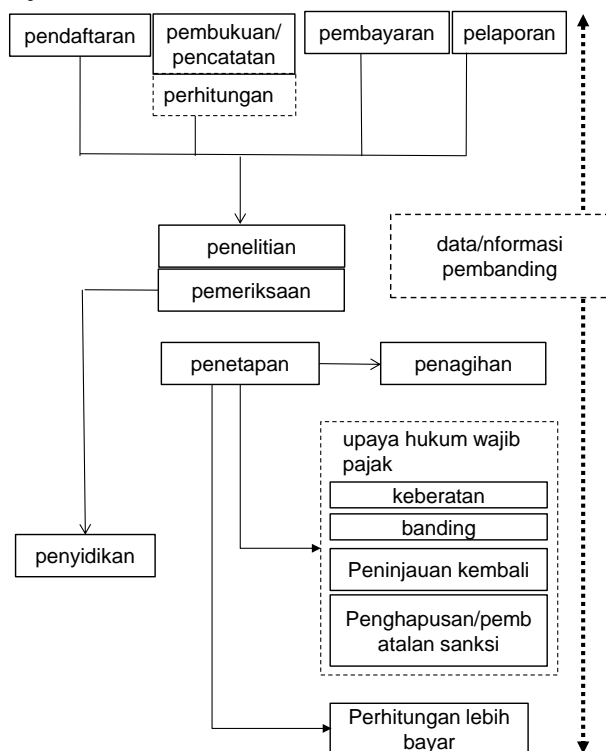
“ ... Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji *kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan* dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ... “ (catatan: cetak miring dan tebal oleh penulis)

Merujuk ketentuan sebagaimana diungkapkan di atas, dalam pandangan UU KUP kepatuhan pajak bukanlah suatu hal yang diberikan batasan tersendiri

namun lebih pada sebagai sebuah tujuan dari serangkaian aktivitas.

Dalam cakupan yang lebih umum dan luas, [7] mengemukakan bahwa istilah kepatuhan pajak mempunyai banyak pengertian dan belum terdapat konsesus terhadap istilah ini. Berangkat dari situasi yang demikian, tulisan ini mengadopsi apa yang diajukan oleh [7] tentang kepatuhan pajak. Pengertian kepatuhan pajak dapat dikategorikan menjadi dua hal, yakni pengertian kepatuhan pajak dalam aras konseptual dan operasional. Pada aras konseptual, kepatuhan pajak adalah kemauan wajib pajak untuk membayar pajak tanpa adanya tekanan apapun dari pihak otoritas pajak. Sementara itu, pada aras operasional kepatuhan pajak berkaitan dengan berbagai pernik administrasi perpajakan seperti telah terdaftar sebagai pembayar pajak, membayar pajak yang terutang, serta mengisi SPT dan melaporkannya pada waktu yang telah ditentukan.

Selanjutnya untuk memberikan gambaran yang berkaitan dengan kepatuhan pajak dalam aras operasional sesuai dengan ketentuan di Indonesia, penulis akan terlebih dulu menguraikan alur proses administrasi perpajakan yang sedang berlaku saat ini dengan mengadopsi alur sebagaimana yang telah dijelaskan oleh [8]



Gambar 1. Alur administrasi perpajakan Indonesia (diadaptasi dari: [8])

Lihat Gambar 1 dan kemudian perhatikan kutipan berikut ini sebagai narasi dari gambar tersebut:

“ ... (1) subjek pajak yang memenuhi persyaratan objektif dan subjektif wajib mendaftarkan diri

sebagai Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak (WP/PKP); (2) WP/PKP wajib melakukan penghitungan/pemotongan/pemungutan pajak dan menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan; (3) WP/PKP wajib membayar sendiri pajak yang terutang menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya; (4) WP/PKP wajib melaporkan sendiri pajak yang dibayarnya sendiri, atau pajak yang dipotong/dipungut WP/PKP lain; atau pajak atas WP/PKP lain yang dia potong/pungut; (5) Petugas pajak (PP) akan mengawasi apakah subjek pajak yang seharusnya terdaftar sebagai WP/PKP sudah melaksanakan kewajibannya dan akan mengambil tindakan atas tidak dipatuhinya kewajiban ini; (6) PP akan mengawasi penghitungan, pembayaran dan pelaporan yang dilakukan wajib pajak melalui kegiatan Penelitian, PP dapat menerbitkan surat tagihan pajak kepada WP/PKP yang tidak patuh; (7) Berdasarkan hasil pengawasan PP dapat melaksanakan Pemeriksaan yang dapat ditingkatkan menjadi Penyidikan jika ditemukan adanya dugaan tindak pidana perpajakan, berdasarkan hasil Pemeriksaan PP menerbitkan surat ketetapan pajak; (8) Jika WP/PKP tidak setuju dengan surat tagihan pajak ataupun surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuknya maka WP/PKP yang bersangkutan dapat melakukan upaya hukum. ... “ [8].

Kemudian, berangkat dari alur proses dan uraian di atas, tersebut penulis akan memberikan definisi operasional tentang kepatuhan pajak yang akan digunakan dalam penelitian ini. Kepatuhan pajak dalam konteks ini dapat dibedakan menjadi:

- (1) kepatuhan pajak formal, yaitu kepatuhan yang berkaitan dengan tindakan wajib pajak untuk mendaftarkan diri, melakukan pembukuan atau pencatatan, menghitung besarnya pajak yang seharusnya terutang, membayar pajak yang seharusnya terutang, dan setelah otoritas perpajakan melakukan penelitian tidak menemukan adanya pelanggaran atas ketentuan yang terkait;
- (2) kepatuhan pajak material, yaitu kepatuhan yang berkaitan dengan kepatuhan formal wajib pajak dan setelah terhadap wajib pajak tersebut dilakukan pemeriksaan otoritas pajak tidak menemukan adanya pelanggaran administratif ataupun pidana;

Pertanyaan yang muncul kemudian adalah konsekuensi apa yang harus diterima oleh wajib pajak jika tidak patuh secara formal? Bagaimana pula halnya dengan ketidakpatuhan secara material? Merujuk UU KUP maka konsekuensi tersebut dapat adalah sanksi administratif sebagaimana dijelaskan dalam Tabel 1. Penjelasan ini merupakan ilustrasi, tidak mengungkapkan seluruh konsekuensi hukum

atas ketidakpatuhan sebagaimana yang diatur dalam UU KUP.

TABEL I  
KETIDAKPATUHAN PAJAK DAN KONSEKUENSINYA

Ketidapatuhan	Konsekuensi
Formal	<p>diterbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) misalnya dalam hal dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung</p> <p>Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam STP ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya STP</p>
Material	<p>diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dalam hal apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar</p> <p>Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKB sebagaimana dimaksud ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB</p> <p>diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan SKPKB</p> <p>Setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar</p>

sumber: analisis penulis

Demikianlah gambaran singkat tentang kepatuhan pajak dan konsekuensi yang terkait jika pihak terkait melakukan ketidakpatuhan. Konsekuensinya bahkan bisa mencakup hukuman pidana penjara. Risiko inilah yang nampaknya oleh UU PP ingin dimitigasi dengan cukup berbagai skema pengampunan yang ada di dalamnya. Berikut adalah penjelasan ringkas tentang pengampunan pajak sebagaimana yang ditawarkan dalam UU PP.

## B. Pengampunan pajak

Terdapat indikasi yang cukup kuat bahwa sebagian dari harta milik subjek pajak baik yang berada di dalam ataupun luar wilayah Republik Indonesia belum dilaporkan oleh pemilik Harta dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilannya. Konsekuensi atas ketidakpatuhan formal ataupun material yang mungkin timbul ini merupakan salah satu faktor yang menyebabkan para pemilik Harta tersebut merasa ragu untuk membawa kembali atau mengalihkan Harta mereka dan untuk menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di Indonesia. Untuk itulah ketentuan tentang pengampunan pajak ini ditetapkan.

Pasal 1 angka 1 UU PP menyatakan bahwa Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam UU PP itu sendiri. Pengampunan Pajak diberikan kepada Wajib Pajak melalui pengungkapan Harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan. Harta dalam hal ini adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Undang-Undang ini dapat menjembatani agar Harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas Harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang. Pada akhirnya pengampunan pajak diharapkan untuk mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi. Jadi tujuan jangka panjang dari ada pengampunan pajak ini adalah pembentukan basis pemajakan yang baik dan akurat.

## C. Dualitas agen-struktur

Giddens [4] mengajukan konsep dualitas agen-struktur sebagai salah satu kerangka konseptual untuk menganalisis persoalan sosial. Konsep tersebut bukanlah dualisme agen-struktur, bahwa di antara keduanya harus ada satu yang dominan terhadap yang lain, entah itu agen ataupun justru struktur. Namun, penekanannya seharusnya lebih pada dualitas, bahwa agen-struktur adalah dua hal yang saling menutupi kekurangan pada saat dan tempat yang tepat sehingga dengan demikian hal tersebut dapat mengurangi/menyelesaikan problem sosial. Jadi dualitas agen-struktur adalah tindakan agen

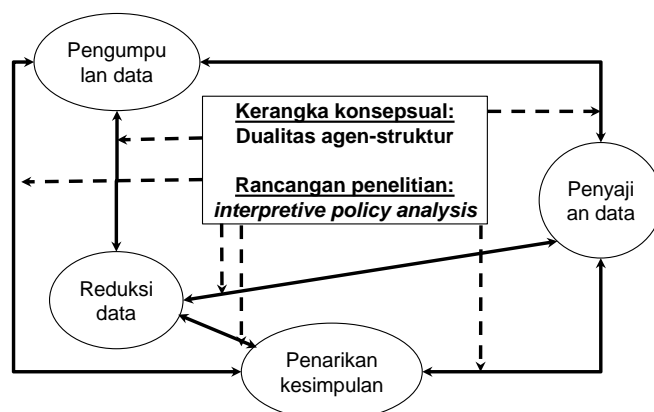
dalam ruang-waktu yang dapat dipengaruhi oleh struktur sampai dengan derajat tertentu, namun sangat boleh jadi pada situasi yang berbeda, agenlah yang memengaruhi struktur. Struktur tidak selalu menjadi pengekan (*constraint*), ia juga adalah pendukung (*enabler*) tindakan agen dalam situasi sosial yang ada. Struktur adalah medium sekaligus hasil dari tindakan agen.

### III. PENDEKATAN PENELITIAN

Creswell [9] mengartikan pendekatan penelitian (*research approach*) sebagai rencana dan prosedur dari suatu penelitian berkaitan dengan: pemilihan asumsi filosofis, berbagai prosedur penelaahannya (*research design*) kemudian metode penelitian (*research method*) yang sesuai dengan pertanyaan dan tujuan penelitian. Berkenaan dengan itu, penelitian ini menyatakan pendekatan penelitiannya dengan: asumsi filosofinya interpretif, rancangan penelitiannya adalah *interpretive policy analysis* (IPA), sebagai salah bagian dari analisis wacana (*discourse analysis*) yang memusatkan perhatiannya pada bagaimana kebijakan ditafsirkan dengan menggunakan kerangka konseptual (teoritis) tertentu. Yanow [10] menegaskan bahwa dalam paradigma interpretif, data akan ditafsirkan dengan perspektif keterlibatan peneliti dalam situasi yang terjadi sedang diteliti. Teknik IPA memberikan kesempatan kepada penggunanya untuk mengakses dan mendapatkan makna untuk kemudian menganalisisnya dengan kerangka konseptual dualitas agen-struktur sehingga akan memunculkan pelbagai elemen yang relevan antara makna tersebut kebijakan yang dianalisis. Löfgren [11] mengemukakan bagaimana IPA dapat mengidentifikasi berbagai makna yang berada dalam bahasa-kebijakan sebagaimana yang diekspresikan dalam dokumen kebijakan sehingga membuat *policy-stakeholder* memperoleh pemahaman tentang kebijakan itu dan bagaimana kemudian ia bersikap dan bertindak. Pada prinsipnya metode IPA merupakan tindakan analisis terhadap formulasi, pelaksanaan ataupun evaluasi kebijakan (sebagai suatu keseluruhan ataupun satu per satu bagian) dengan cara mendapatkan pemahaman atas konteks sosial/organisasional dari kebijakan tersebut beserta proses yang menyertai, dipengaruhi dan memengaruhi konteks tersebut.

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa studi dokumentasi dalam pengertian yang luas sebagaimana dikemukakan oleh [12]. Dokumen tersebut berupa undang-undang dan aturan pelaksanaannya serta dokumen pendukung lainnya. Sumber data tersebut akan dilengkapi dengan berbagai liputan di media (online/elektronik ataupun cetak). Kemudian, penulis akan menggunakan akumulasi pengetahuan dan pengalaman yang ada selama ini tentang pajak dan keuangan negara untuk

menelaah berbagai dokumen tersebut kemudian menginterpretasikan untuk memperoleh temuan dan kesimpulan penelitian. Hal ini dilakukan untuk mendapatkan pemahaman atas konteks dan kaitan sosio-historisnya ([13]; [14]; [15]). Penulis memanfaatkan mekanisme pengumpulan, penyajian dan reduksi data hingga penarikan kesimpulan yang disebut *interactive data analysis* sebagaimana yang dikemukakan oleh [16]. Dalam penelitian ini, penulis memodifikasi model yang selama ini ada dengan menambahkan rancangan penelitian dan kerangka konseptual sebagai bagian dari model tersebut. Tujuannya adalah memperjelas mekanisme kerja model ini jika dikaitkan dengan rancangan penelitian dan kerangka konseptual sebagai bagian dari pekerjaan pengumpulan, penyajian dan reduksi data untuk mendapatkan kesimpulan. Lihat Gambar 2, untuk model yang sudah dimodifikasi sesuai dengan kepentingan penelitian ini.



Gambar 2. Model analisis data interaktif yang dimodifikasi (dimodifikasi dari: [16])

### IV. TEMUAN DAN DISKUSI

Penggunaan kerangka konseptual strukturasi atau dualitas agen-struktur dalam konteks penelitian ini adalah bagaimana pengampunan pajak dalam rentang ruang-waktu yang terjadi terstrukturasi ke dalam sistem perpajakan. Pengampunan pajak akan menjadi properti institusi melalui serangkaian tindakan agen yang menggunakan modalitas, baik berupa *signification*, *domination* ataupun *legitimation*. Ketiga modalitas bukanlah hal yang bersifat diskrit namun lebih pada tipe mana yang menonjol pada saat digunakan oleh agen dalam proses strukturasi. *Signification* beroperasi dengan menggunakan berbagai pengetahuan yang terbagi sebagai bagian integral tindakan-tindakan komunikatif dalam sebuah organisasi. *Domination* berjalan dengan menggunakan wewenang dan kekuasaan untuk mengubah situasi sosial ataupun material. Sedangkan *legitimation* bekerja melalui interaksi yang terjadi dalam sebuah setting moralitas tertentu [4].

Berangkat dari berbagai tinjauan literatur dan metodologi yang dikembangkan di atas, penulis

mengajukan beberapa wacana penting/dominan yang perlu diperhatikan sebagai sarana, sebagaimana tujuan penelitian ini, memahami bagaimana dalam rentang ruang-waktu yang berjalan, pengampunan pajak merupakan sebuah dualitas agen-struktur yang berlangsung disertai dengan teks-konteksnya pendukungnya. Wacana penting/dominan tersebut adalah: (1) struktur politik informasi dalam administrasi perpajakan; (2) upaya agen untuk menstrukturasi praktik kepatuhan pajak sebagai bagian dari sistem perpajakan yang ada.

#### **A. Struktur politik informasi dalam administrasi perpajakan**

Pasal 12 ayat (3) UU KUP menyatakan bahwa jika otoritas pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan tidak benar, otoritas pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Untuk kepentingan ini Pasal 35A UU KUP kemudian memberikan wewenang kepada otoritas pajak untuk mencari berbagai keterangan ataupun informasi sebagai pembanding dari apa yang dilaporkan Wajib Pajak melalui Surat Pemberitahuan disampaikan. Salah satu data pembanding yang penting namun sampai dengan saat ini otoritas pajak kesulitan mendapatkannya adalah data rekening bank Wajib Pajak. Isu ini merupakan hal krusial dan tidak kunjung mendapatkan solusi yang memuaskan semua pihak yang berkepentingan. Kutipan berikut menunjukkan keinginan otoritas pajak melalui Menteri Keuangan tentang akses kepada data nasabah perbankan yang masih menjadi kendala bagi aparat pajak:

“ ... Menteri Keuangan Muhamad Chatib Basri meminta agar data perbankan dibuka untuk kepentingan pajak. Selain untuk mengatasi kecurangan perpajakan, pembukaan data otomatis oleh Direktorat Pajak juga menambah potensi penerimaan. Dia menegaskan pembukaan data bank untuk kepentingan pajak bukan berarti akan menghilangkan kerahasiaan data bank. ...”

(sumber: <http://www.tempo.co/read/news/2014/03/12/092561479/DPR-Tolak-Pembukaan-Rekening-Bank-untuk-Pajak> )

Terhadap isu akses data perbankan ini kemudian terdapat respon dari anggota parlemen yang menyatakan bahwa tidak boleh begitu saja memberikan hak akses rekening bank Wajib Pajak, dengan sejumlah alasan tertentu:

“Tidak bisa otomatis. Kamu mau rekening kamu dibuka seenaknya,” kata Harry kepada Tempo, Selasa, 11 Maret 2014. ... beberapa perubahan yang disetujui parlemen adalah direktorat data perbankan bisa langsung dilakukan Direktur Jenderal Pajak atas delegasi Menteri Keuangan. Sebelumnya, permintaan hanya bisa dilakukan oleh Menteri Keuangan. “Menteri Keuangan bisa mendelegasikan Direktur Jenderal Pajak untuk

meminta data perbankan kepada Otoritas Jasa Keuangan,” ujarnya.

...

Selain itu, jika sebelumnya data perbankan bisa diminta hanya untuk kepentingan penyidikan, Harry mengatakan, DPR sepakat dalam RUU Perbankan data perbankan bisa diminta untuk kepentingan pemeriksaan, penagihan, dan penyelidikan. “Tapi tidak otomatis bisa diminta. Ini hanya bisa diminta jika Direktorat Pajak mempunyai bukti seseorang tidak membayar pajak sesuai dengan profilnya.”

Harry mengatakan, Direktorat Pajak juga harus memastikan siapa penyidik pajak yang meminta data nasabah untuk penanganan kasus pajak. “Kalau orang yang disangkakan tidak bersalah, penyidik pajak yang meminta data nasabah itu harus merahasiakannya selama 10 tahun,” kata dia. Jika bocor, Harry mengatakan penyidik tersebut diancam pidana 15 tahun penjara. Sebelumnya, Menteri Keuangan Muhamad Chatib Basri meminta agar data perbankan dibuka untuk kepentingan pajak. Selain untuk mengatasi kecurangan perpajakan, pembukaan data otomatis oleh Direktorat Pajak juga menambah potensi penerimaan. Dia menegaskan pembukaan data bank untuk kepentingan pajak bukan berarti akan menghilangkan kerahasiaan data bank. ...”

(sumber: <http://www.tempo.co/read/news/2014/03/12/092561479/DPR-Tolak-Pembukaan-Rekening-Bank-untuk-Pajak>)

Dalam perspektif strukturasi dapat dikatakan bahwa terdapat kendala yang cukup kuat yang berasal dari dalam struktur yang menghalangip upaya agen untuk mendapatkan informasi sebagai salah satu alat pembuktian kebenaran SPT yang telah disampaikan wajib pajak. Dari sinilah sebenarnya upaya pengampunan pajak kemudian dikaitkan dengan upaya membangun basis pemajakan yang kuat.

#### **B. Struktur politik informasi dalam administrasi perpajakan**

Upaya agen untuk menstrukturasi kepatuhan pajak juga dijalan melalui berbagai penyediaan layanan yang memudahkan. Upaya tersebut antara lain adalah:

- (1) Kewajiban pembukuan yang harus menggunakan mekanisme akuntansi yang cukup rumit untuk situasi tertentu dapat diganti dengan mekanisme pencatatan hanya atas penjualan/penerimaan bruto saja sehingga besarnya Pajak Penghasilan (PPh) dapat dihitung dengan menggunakan norma penghitungan penghasilan neto, ataupun Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang seharusnya menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran, dimodifikasi dengan adanya ketentuan tentang persentase

tertentu pajak keluaran sebagai pajak masukan untuk menentukan besarnya PPN terutang.

- (2) *Presumptive tax* (lihat misalnya [17]) yang diterapkan melalui adanya ketentuan PPh final, dalam hal ini besarnya PPh terutang dapat dilakukan per transaksi, tidak perlu digabungkan dengan jenis penghasilan lain pada tahun yang sama (kompensasi horizontal) ataupun tahun sebelumnya (kompensasi vertikal). Tentu saja akan terdapat keluhan bahwa cara penghitungan seperti ini tidak adil namun dari sisi kemudahan akan lebih memudahkan wajib pajak ataupun otoritas pajak. Sebenarnya hal ini juga merupakan konsekuensi dari adanya struktur politik informasi (terutama pembatasan akses otoritas pajak terhadap data perbankan) yang tidak mendukung otoritas pajak untuk membangun basis informasi yang memadai. Konsekuensinya, otoritas pajak pun juga tidak memiliki informasi yang nantinya dapat digunakan sebagai pembandingan informasi dalam SPT jika pengenaannya tidak dilakukan dengan menggunakan cara penghitungan PPh secara final.
- (3) Berbagai layanan berbasis sistem elektronik seperti billing system untuk pembayaran pajak, *e-registration* untuk pendaftaran wajib pajak via jaringan internet ataupun *e-filing* sebagai sarana pelaporan SPT melalui internet. Namun dalam hemat penulis dalam beberapa situasi yang dipersepsikan sebagai kemudahan bagi aparat pajak tersebut belum mendapatkan bukti empiris bahwa itu juga memudahkan wajib pajak. Karena bisa jadi yang disebut kemudahan itu adalah lebih pada memudahkan otoritas pajak pada satu sisi namun akan memberatkan wajib pajak pada sisi yang lain, misalnya dalam bentuk meningkatnya *compliance cost*. Contoh: kewajiban penyampaian Surat Pemberitahuan dalam bentuk elektronik (e-SPT) PPN, misalnya. Hal ini merupakan sebuah upaya untuk memudahkan otoritas pajak di satu sisi karena ia tidak perlu lagi melakukan entri data transaksi PPN satu per satu data transaksi objek PPN. Data disampaikan dalam format elektronik yang untuk kepentingan otoritas pajak hanya tinggal melakukan *data loading* dan kemudian dapat digunakan sebagai sarana pengawasan kepatuhan wajib pajak. Namun pada sisi wajib pajak dapat menimbulkan beban tambahan seperti pembelian perangkat keras dan lunak yang kompatibel dengan aplikasi e-SPT, dan juga kemungkinan harus merekrut karyawan baru yang mampu mengoperasikan aplikasi tersebut. Artinya, e-SPT itu berpotensi untuk meningkatkan *cost of tax compliance* pada sisi wajib pajak. Jadi terdapat semacam ketidaksesuaian antara layanan yang diberikan dengan kemudahan yang diterima wajib pajak

dengan tujuan pencapaian kepatuhan pajak itu sendiri.

Jadi tantangannya adalah memberikan layanan yang memudahkan wajib pajak dan otoritas fiskal sekaligus dengan tujuan utama meningkatkan kepatuhan pajak. Isu ini menjadi sangat penting sebagai upaya pasca pengampunan pajak. Artinya setelah pengampunan pajak ini, otoritas pajak mempunyai beberapa tantangan yang jika dilihat dari dualitas agen-struktur merupakan sebuah tantangan strukturasi untuk:

- (1) membentuk layanan perpajakan yang memudahkan wajib pajak dan otoritas pajak sebagai upaya untuk meningkatkan kepatuhan pajak
- (2) memanfaatkan basis data perpajakan yang telah terbentuk sebagai hasil dari pengampunan pajak.

## V. KESIMPULAN

Dari perspektif dualitas agen-struktur, pengampunan pajak adalah upaya kesekian kalinya agen untuk memengaruhi struktur (sistem perpajakan) yang selama ini telah menyimpan ketidakpatuhan pajak sebagai bagian yang dominan, menggantinya dengan menancapkan kepatuhan pajak sebagai komponen penting dari struktur tersebut. Jadi yang terjadi adalah upaya strukturasi kepatuhan pajak. Berbagai tindakan aktor telah dilakukan untuk mencapai tujuan tersebut utamanya bermula dari pemberlakuan sistem *self-assessment* yang memberikan hak kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri besarnya pajak yang terutang.

Kendala utama dari sistem ini sehingga ketidakpatuhan masih tetap tinggi adalah organisasi otoritas pajak yang tidak sesuai dengan tuntutan sistem itu sendiri dan pembentukan basis informasi sebagai sarana untuk menguji kebenaran deklarasi besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Kelemahan pertama diatasi dengan berbagai upaya reformasi birokrasi yang telah dianggap sukses untuk menjadikan otoritas pajak sebagai organisasi yang kredibel. Namun pembentukan basis informasi itu tetap menemui berbagai kendala. Akibatnya adalah basis pemajakan yang tidak memadai dan tentu saja kinerja penerimaan pajak dalam bentuk *tax ratio* yang masih sangat rendah. Pemberlakuan ketentuan pengampunan pajak merupakan sebuah upaya agen untuk memengaruhi struktur dengan, sebagaimana diungkapkan dalam UU PP, mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi.

Jadi pertarungan yang akan dihadapi adalah bagaimana basis data perpajakan yang terbentuk dari kebijakan pengampunan pajak ini kemudian direlasikan dengan berbagai informasi pendukung lainnya untuk mewujudkan sebuah mekanisme

pengawasan pajak yang mempunyai efek jera (*deterrent effect*) bagi wajib pajak yang akan mencoba untuk melakukan tindakan ketidakpatuhan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- [1] CNN, "CITA Temukan Potensi Kerugian Negara dari Tax Amnesty," 2016.
- [2] KSP, "Mengawal Pemberlakuan Tax Amnesty." Kantor Staf Presiden (KSP), 2016.
- [3] Kemenkeu, "Automatic Exchange of Information." Kementerian Keuangan RI (Kemenkeu).
- [4] A. Giddens, *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structure*. California: University of California Press, 1984.
- [5] S. J. Tracy, *Qualitative Research Methods Collecting Evidence, Crafting Analysis, Communicating Impact*. West Sussex, UK: Blackwell Publishing, 2013.
- [6] L. M. Given, Ed., *The Sage encyclopedia of qualitative research methods*. Thousand Oaks, California: SAGE Publications, Inc., 2008.
- [7] A. Rosid, C. Evans, and B. Tran-Nam, "Perceptions of corruption and tax compliance behaviour: Policy implications for Indonesia," in *The 13th Indonesian Regional Science Association*, University of Brawijaya, Malang - East Java, 2016.
- [8] A. Darono, "Pengawasan terhadap kepatuhan pajak sebagai praktik-diskursif," presented at the Konferensi Nasional Perpajakan UGM, Magister Akuntansi FEB UGM, 2015.
- [9] J. W. Creswell, *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. SAGE Publications, 2013.
- [10] D. Yanow, "Interpretation in policy analysis: On methods and practice," *Crit. Policy Stud.* 11, vol. 1, pp. 110–122, 2007.
- [11] K. Löfgren, "The Governance of E-government A Governance Perspective on the Swedish E-government Strategy," *Public Policy Adm.*, vol. SAGE Publications Ltd Los Angeles, London, New Delhi and Singapore 0952-0767 200707 22(3) 335–352, no. 22(3), pp. 335–352, 2007.
- [12] G. A. Bowen, "Document Analysis as a Qualitative Research Method," *Qual. Res. J.*, vol. 9, no. 2, pp. 27–40, 2009.
- [13] D. Yanow, *Conducting Interpretive Policy Analysis*. SAGE Publications, 2000.
- [14] D. Yanow, "Interpretation in policy analysis: On methods and practice," *Crit. Policy Stud.* 11, vol. 1, pp. 110–122, 2007.
- [15] J. Glynos, D. Howarth, A. Norval, and E. Speed, "Discourse Analysis: Varieties and Methods," ESRC National Centre for Research Methods Review, 2009.
- [16] M. B. Miles and A. M. Huberman, *Qualitative Data Analysis*. London: SAGE Publications, 1994.
- [17] V. Thuronyi, "Presumptive Taxation," in *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, V. Thuronyi, Ed. Washington, D.C: International Monetary Fund, 1996, pp. 397–429.