

LEGAL STRUCTURE OF TAX ENFORCEMENT IN INDONESIA *

Didit Santoso

Trisakti University, Jakarta, Indonesia, email: diditedu888@gmail.com

Article History	Abstract
<p>Keywords: tax enforcement, struktur hukum, kepatuhan pajak</p> <p>History of Article Received: May 13, 2024; Reviewed: May 19, 2024; Accepted: May 19, 2024; Published: June 20, 2024;</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v2i2.500</p>	<p>Self-assessment system yang berlaku dalam pemungutan pajak di Indonesia yang cenderung berorientasi pada positivisme hukum masih menyisakan beberapa tantangan yang masih ada, antara lain kepatuhan pelaporan SPT yang belum maksimal dan audit coverage ratio yang masih sangat rendah. Berdasarkan kajian yuridis normative, didapat dua kesimpulan. Pertama, struktur tax enforcement yang berlaku saat ini di Indonesia masih berkarakter positivisme hukum. Kedua, struktur tax enforcement di Indonesia selayaknya berkarakter responsive, karena mampu menjangkau pada struktur yang berbasis preemptive, preventive, dan repressive. Salah satu role model struktur penegakan hukum di bidang perpajakan adalah Responsive Regulation Model yang telah dikembangkan di Australia.</p>

A. PENDAHULUAN

Tantangan pajak yang harus dihadapi pemerintah di Indonesia dalam beberapa dekade terakhir masih terkait dengan tingkat kepatuhan wajib pajak yang tidak dapat terlepas dari pengadopsian self-assessment system (SAS), sebagaimana SAS mewajibkan Wajib Pajak untuk mendaftarkan diri sendiri, mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) sendiri dengan benar, lengkap, dan jelas dan menandatangani serta menyampaikannya, dan membayar atau menyetor sendiri pajak yang terutang.¹ Salah satu impact dari sistem pemungutan pajak di Indonesia yang selama ini mengadopsi SAS adalah perlunya dilakukan pengujian kepatuhan atas pemenuhan kewajiban perpajakan para wajib pajak.² Artinya, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas pajak di Indonesia harus melakukan pengawasan pelaksanaan undang-undang dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan setiap Wajib Pajak.³

¹ Henry Dianto Pardamean Sinaga, "Loss (of Revenue) of State within Taxation", *Mimbar Hukum*, Vol. 30, No. 1, 2018, p. 148.

² Henry D.P. Sinaga dan Yuli T. Hidayat, Legal Deconstruction of Tax Audit on The Taxpayer's Refund Application for Tax Overpayment in Indonesia: (Part 1 Of 2), *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2, 2022, pp. 49-61. DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.82>.

³ *Loc.cit.*

Harapan agar penegakan hukum yang meningkatkan kepatuhan pajak di Indonesia masih menghadapi tantangan dan/atau kendala sehubungan dengan terdapatnya kesenjangan-kesenjangan yang harus ditangani. Misalnya, tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan dan membayar pajak yang sekalipun cenderung mengalami peningkatan dalam lima tahun terakhir, namun rasio kepatuhan pelaporan SPT tahun 2017-2021 masih paling tinggi sebesar 84,07%.⁴ Kedua, masih maraknya tax evasion dalam skala global dan nasional, sebagaimana terjadinya beberapa kasus perpajakan, antara lain kasus Panama Papers yang mengungkap sebanyak 11,5 juta dokumen bocor dari lebih dari 214.488 entitas luar negeri sejak tahun 1970an, dan investigasi Nasser yang memperkirakan sekitar USD200 miliar kekayaan Indonesia diparkir di luar negeri.

Selain beberapa kesenjangan yang masih terjadi, beberapa penelitian terdahulu masih mengkaji berdasarkan sanksi perpajakan dan budaya hukum. Padahal dalam suatu sistem hukum yang baik, struktur hukum merupakan salah satu sub sistem yang harus diperbaiki dalam memperkuat tax enforcement di Indonesia. Penelitian Doran (2009) hanya mengidentifikasi aspek lain dari hubungan tersebut yang umumnya diabaikan oleh literatur yang ada, yakni fungsi sanksi pajak dalam mendefinisikan kepatuhan pajak.⁵ Menurut Doran, sanksi perpajakan menentukan standar perilaku yang memenuhi kewajiban wajib pajak kepada pemerintah, yang pada dasarnya membedakan wajib pajak yang patuh dan wajib pajak yang tidak patuh.⁶ Kemudian, kajian Santoso (2023) menyimpulkan bahwa ketentuan budaya hukum yang berlaku dalam tax enforcement di Indonesia masih bersandar pada positivisme hukum, yang berpotensi disalahgunakan oleh oknum mengingat keterbatasan hukum dalam mengatur perilaku Wajib Pajak maupun para penegak hukumnya.⁷ Sehingga perlu melakukan kajian yang dapat menjawab 2 (dua) rumusan permasalahan berikut. **Pertama**, bagaimana struktur tax enforcement yang berlaku saat ini di Indonesia. **Kedua**, bagaimana struktur hukum yang ideal dalam penegakan hukum di bidang perpajakan di Indonesia.

B. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. Tax Enforcement dalam Rangka Kepatuhan Pajak

Tax enforcement menjadi kewenangan otoritas pajak dengan mempergunakan “keterpaksaan dan kekuatan hukum” untuk melakukan pemungutan pajak kepada masyarakat. Oleh karena itu, secara hukum Petugas Pajak (Fiskus) mempunyai kewenangan untuk meningkatkan kepatuhan membayar pajak. Fiskus juga mempunyai kewenangan otoritatif untuk menghukum berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku terhadap Wajib Pajak yang melakukan tindakan atau perbuatan berupa pengurangan pembayaran pajak secara tidak sah. Keberadaan hukum pajak dan penegakan hukum pajak kemudian akan menyebabkan sistem perpajakan untuk dapat berjalan secara efektif.⁸

⁴ Vika Azkiya Dihni, (04/08/2022), "Rasio Kepatuhan Pelaporan SPT Pajak Tercapai 84% pada 2021", available at <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2022/08/04/rasio-kepatuhan-pelaporan-spt-pajak-tercapai-84-pada-2021> (accessed 25 September 2023).

⁵ Michael Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, pp. 111-161.

⁶ *Loc.cit.*

⁷ Didit Santoso, Tax Compliance in Indonesia: A Legitimacy Perspective, *The Scientia Law and Economics Review*, Vol. 2, No. 2, 2023, p. 103, <https://doi.org/10.56282/sler.v2i2.477>.

⁸ E. P. Putra and H. Tjaraka, Tax law enforcement in strengthening tax compliance behavior of individual taxpayers, *Jurnal Akuntansi*, Vol. 24, No. 1, 2020, pp. 154-168.

Penegakan hukum di bidang perpajakan dapat menjangkau pada pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pengertian pemeriksaan pajak secara yuridis terdapat dalam Pasal 1 angka 25 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (UU KUP) yang menyatakan bahwa pemeriksaan pajak merupakan 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. Selanjutnya, tata cara pemeriksaan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 17/PMK.03/2013 *juncto* PMK Nomor 184/PMK.03/2015 *juncto* PMK Nomor 18 /PMK.03/2021. Peraturan tersebut mengatur beberapa kriteria pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Meskipun telah terdapat pengaturan pemeriksaan pajak dalam rangka menguji kepatuhan pajak di Indonesia, masih terdapat beberapa kesenjangan yang terjadi dalam pemeriksaan. Pertama, jumlah wajib pajak terdaftar yang tidak sebanding dengan audit coverage ratio (ACR) dan jumlah Fungsional Pemeriksa Pajak di DJP,⁹ data pada tahun 2019-2020 menunjukkan ACR sekitar 2,44% dari 1,45 juta Wajib Pajak Badan, dan masih sekitar 1,08% dari 2,45 juta Wajib Pajak Orang Pribadi,¹⁰ serta sekitar 2,42% terhadap Wajib Pajak Badan, dan masih sekitar 1,11% terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi.¹¹ Kemudian, jumlah Fungsional Pemeriksa Pajak di DJP pada tahun 2020 sebanyak 6.417, telah menyelesaikan sebanyak 85.760 Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dengan realisasi penerimaan dan hasil pemeriksaan dan penagihan sebesar Rp. 54,23 triliun dan realisasi nilai refund discrepancy sebesar Rp.4,03 triliun.¹²

Kemudian, terdapat pemeriksaan bukti permulaan. Pasal 1 angka 26 UU KUP mendefinisikan pemeriksaan bukti permulaan sebagai serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa bukti permulaan, terhadap siapa saja, baik orang pribadi dan/atau badan, terkait suatu keadaan, perbuatan, dan/atau bukti yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.¹³ Pasal 43A ayat (1) UU KUP mengatur bahwa pemeriksaan bukti permulaan didasarkan pada informasi, data, laporan, dan pengaduan. Kemudian, Pasal 4 PMK No. 177/PMK.03/2022 mengatur bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan atas masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan SKP. Dalam hal telah diterbitkan SKP,

⁹ Yuli T. Hidayat dan Henry DP Sinaga, Certainty and Simplicity Principle in Broadening the Scope of Tax Audit in Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 1, 2022, p. 12.

¹⁰ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2019, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2020).

¹¹ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2020, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021), p. 192. Available at <https://pajak.go.id/sites/default/files/2021-10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020%20-%20Bahasa.pdf>, accessed on Marc 27, 2022.

¹² *Loc.cit.*

¹³ Henry D. P. Sinaga, and Denny Irawan, Reformulation of the Preliminary Evidence Audit Type in Taxation: When Legal Hermeneutics meets the Rule of Law (Part 1 of 2), *Scientium Law Review*, Vol. 1, No. 2, 2022, pp. 33-40.

Pemeriksaan Bukti Permulaan hanya dapat dilakukan atas data yang memuat dugaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan selain yang termuat dalam surat ketetapan pajak (SKP). Adapun Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan sepanjang belum melampaui daluwarsa penuntutan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yakni sepanjang belum lampau waktu 10 (sepuluh) tahun sejak saat terutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan.¹⁴ Selanjutnya, Pasal 5 PMK No. 177/PMK.03/2022 mengatur bahwa pemeriksaan bukti permulaan dapat dilakukan secara terbuka atau tertutup. Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka merupakan pemeriksaan bukti permulaan yang harus didahului dengan penyampaian surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP) kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, sedangkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara tertutup dilakukan tidak dengan SPPBP kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka atau secara tertutup dilaksanakan dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan terhitung sejak tanggal Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan diterima oleh Pemeriksa Bukti Permulaan, dan dapat diperpanjang paling lama 12 (dua belas) bulan terhitung sejak berakhirnya jangka waktu yang telah ditetapkan tersebut dan dengan memperhatikan jangka waktu daluwarsa penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan dan/atau jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam UU KUP.¹⁵

Selain dalam Pasal 43A UU KUP, terdapat Pasal 8 ayat (3) UU KUP yang mengatur tentang hak wajib pajak untuk melakukan pengungkapan sendiri ketidakbenaran perbuatannya. Selama dilakukan proses pemeriksaan bukti permulaan sampai dengan diterbitkannya surat perintah penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dan sepanjang surat pemberitahuan dimulainya penyidikan (SPDP) belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Kepolisian, Wajib Pajak dapat mengungkapkan dengan kemauan sendiri dan secara tertulis mengenai ketidakbenaran SPT-nya sebagaimana telah diatur dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP dan Pasal 20 ayat (1) PMK No. 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Adapun pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tersebut dianggap telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya apabila jumlah pembayaran pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sama dengan atau lebih besar dari jumlah pajak yang terutang menurut hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hasil pemeriksaan bukti permulaan dituangkan dalam Laporan hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan (LHPBP).¹⁶ LHPBP mencantumkan pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan, simpulan mengenai ada atau tidaknya Bukti Permulaan, dan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, yang disusun berdasarkan Kertas Kerja Pemeriksaan Bukti Permulaan (KKPBP). Termasuk hal yang diungkapkan dalam LHPBP adalah potensi pajak yang bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.¹⁷

¹⁴ Henry D.P. Sinaga dan Anton Hartanto, Preliminary Evidence Audit and Tax Assessment Notice in The Responsive Law Perspective (Part 2 of 2), *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 3, 2022, hlm. 76–89, DOI: <https://doi.org/10.56282/sblr.v1i3.122>.

¹⁵ *Loc.cit.*

¹⁶ *Loc.cit.*

¹⁷ *Loc.cit.*

UU KUP dan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan telah mengatur bahwa salah satu wujud *tax enforcement* di Indonesia adalah penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pasal 1 angka 31 UU KUP mendefinisikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagai serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya. Penyidikan tindak pidana pajak Indonesia didalam sistemnya terdapat perbedaan dengan ketentuan pidana umum yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Hal ini dengan jelas telah diantisipasi oleh hukum pidana Indonesia dimana dalam Pasal 6 ayat (1) Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHP) disebutkan bahwa penyidik tindak pidana selain dari pejabat polisi juga pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang, termasuk the Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan DJP sebagaimana ketentuan khususnya diatur dalam Pasal 44 UU KUP.¹⁸ Adapun ketentuan pidana pajak berupa alpa, kesengajaan, percobaan, dan pengulangan dirumuskan dalam UU KUP, UU Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 12 Tahun 1994 (UU PBB), UU Nomor 10 Tahun 202 tentang Bea Meterai (UU BM), dan UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000 (UU PPSP) dengan ketentuan bahwa daluwarsa untuk penuntutan tindak pidana perpajakan adalah 10 tahun sejak berakhirnya Masa Pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak.

Hakekatnya, penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan tidak hanya bertujuan untuk menghukum dan menjerakan pelaku, tetapi utamanya bertujuan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara secara finansial yang diderita oleh negara (sebagai korban) akibat terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan, sebagaimana delik-delik yang memuat unsur kerugian tersebut diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, dan Pasal 43 ayat (1) UU KUP.¹⁹ Adapun penyidikan tindak pidana perpajakan merupakan upaya akhir dari berjalannya system penegakan hukum di DJP dimana setiap penyidikan tindak pidana pajak dilakukan dalam hal ditemukan bukti permulaan yang cukup²⁰ yang didalamnya memenuhi sekurang-kurangnya fakta yang menggambarkan dugaan pasal yang dilanggar, modus operandi, *tempus* dan *locus delicti*, dugaan pelaku pelanggaran, sekurang-kurangnya 2 (dua) calon saksi, bahan bukti, dan dugaan jumlah kerugian pada pendapatan negara di sektor pajak.²¹

2. Pembaharuan Struktur Hukum Tax Enforcement di Indonesia

Struktur *tax enforcement* merujuk pada wadah atau bentuk dari sistem tersebut, antara lain tatanan lembaga-lembaga hukum formal, hubungan antar lembaga-

¹⁸ Henry Dianto P. Sinaga dan Anis Wahyu Hermawan, Reconstruction Of The Ultimum Remedium Principle Of Administrative Penal Law In Building A Sociological- Opposed Tax Investigation In Indonesia, *A Y E R Journal*, Vol. 27, No. 2, 2020, hlm. 50 - 71.

¹⁹ Parluhutan Rajaguguk dan Hariomurti Tri Kuntonegoro, Tax Bailiff Roles Post Assets Confiscation on Suspect of Tax Crime in Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, no. 2, 2022.

²⁰ Pasal 30 ayat (1) huruf a PMK No. 239/PMK.03/2014 tanggal 22 Desember 2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

²¹ Formulir 79 Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak Nomor SE-23/PJ/2015 tanggal 25 Maret 2015 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

lembaga tersebut, dan hak-hak dan kewajibannya, yang hendaknya disesuaikan dengan kemampuan organisasi dan aspirasi masyarakat.²² Adanya struktur tax enforcement ini menunjukkan perlunya ketersediaan sumber daya penegakan hukum dan optimalisasi penggunaannya yang diharapkan dapat menghemat biaya, dan menciptakan fokus upaya penegakan pajak yang benar-benar optimal (Lando & Shavell, 2004).

Adapun struktur tax enforcement berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah fungsi konsultasi dan pengawasan, pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan pajak merupakan sarana untuk menguji kepatuhan perpajakan sebagai sudut pandang yang benar yang harus adil terhadap Wajib Pajak dan Negara akibat berlakunya self-assessment system.²³ Jaminan bahwa self-assessment system telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, maka kepatuhan sukarela harus diukur berdasarkan pengujian kepatuhan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku juga. Dalam hal ini, kewajiban melaporkan dan menyampaikan SPT berdasarkan self-assessment system dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan merupakan kesepakatan yang memenuhi fair conditions dan appropriate restrictions terhadap para wajib pajak.²⁴ Kemudian, pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dalam hal terdapat keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Selanjutnya, penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan bila terdapat kerugian pada pendapatan negara.

Untuk menangani ketidakpatuhan perpajakan dalam bentuk penghindaran pajak dengan baik, perlu penegakan hukum di bidang perpajakan yang dapat dijalankan melalui solusi sistem yang baik. Yang dimaksud dengan sistem hukum adalah komponen-komponen pembentuk hukum, yang menurut Friedman terdiri atas substansi hukum, struktur hukum, dan budaya hukum yang beroperasi dengan batas-batas tertentu yang bisa bersifat mekanis, organis, atau sosial.²⁵ Secara ringkas terkait struktur hukum, struktur hukum merupakan suatu kerangka tubuh dan atau bentuk tetap dari sistem kelembagaan, yang diibaratkan dengan suatu mesin.²⁶ Lebih khusus dalam penegakan hukum, Samekto (2000) menegaskan bahwa dalam hal segi struktur hukum, penegakan hukum akan menjadi lebih baik apabila para penegak hukumnya menyadari bahwa supremasi hukum merupakan refleksi dan prakondisi sistem pemerintahan yang demokratis.²⁷

²² Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Depok: Rajawali Pers, 2019.

²³ Henry D.P. Sinaga dan Yuli T. Hidayat, Legal Deconstruction of Tax Audit on The Taxpayer's Refund Application for Tax Overpayment in Indonesia: (Part 1 Of 2), *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2 (2022), pp. 49–61. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.82>.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Lawrence M. Friedman, *Sistem Hukum: Perspektif Ilmu Sosial*, translated by M. Khozim (Bandung, Indonesia: Penerbit Nusa Media, 2011)

²⁶ Lawrence M. Friedman, "Hukum Amerika: Sebuah Pengantar," translated by Wishnu Basuki (Jakarta, Indonesia: Tatanusa, 2001), 8.

²⁷ FX. Adji Samekto, Implikasi Globalisasi: Dari Bureaucratic Society Menuju Civil Society (Kajian Dalam Perspektif Sosiologi Hukum), *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 30, No. 2, April-Juni 2000.

Salah satu struktur tax enforcement yang berelasi dengan kepatuhan pajak, telah diterapkan oleh Australian Tax Office (ATO) melalui Responsive Regulation Model. Model tersebut menggabungkan model ‘*deterrence*’ dan ‘*accomodative*’²⁸ dalam bentuk piramida 3 (tiga) sisi, yakni sisi regulatory strategies, sisi enforcement strategies, dan sisi motivational postures, yang masing-masing memiliki 4 (empat) hierarki.²⁹ Adapun keempat hierarki dimaksud dari susunan terendah sampai ke piramida puncak berdasarkan tipologi jenis wajib pajak agar willing to do the right thing digambarkan secara ringkas pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1: Relasi tingkat kepatuhan dalam praktek penegakan hukum

Tipe Wajib Pajak ³⁰	Enforcement strategies	Regulatory strategies	Motivational postures
Patuh	Education/record keeping/service delivery	Self -Regulation	Commitment
Mencoba patuh namun tidak selalu berhasil	Real time business examinations/record keeping reviews	Enforced Self - Regulation	Capitulation
Tidak mau patuh tetapi akan patuh bila diperhatikan oleh fiskus	Audit with/without penalty	Command Regulation (Discretionary)	Resistance
Tidak patuh sama sekali	Prosecution	Command Regulation (Non Discretionary)	Engagement

Gambaran relasi tingkat kepatuhan dalam praktek penegakan hukum menegaskan bahwa penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan merupakan upaya akhir (*ultimum remedium*) terhadap para wajib pajak yang memang tidak patuh sama sekali.³¹ Agar wajib pajak dianggap memenuhi kriteria tidak patuh sama sekali, maka berbagai upaya harus dilakukan oleh otoritas pajak. Dimulai dari sosialisasi aturan pajak, menumbuhkan kesadaran agar mematuhi sendiri setiap aturan pajak yang berlaku, tetap mencoba menyadarkan wajib pajak yang belum patuh melalui sosialisasi aturan, melakukan himbauan maupun teguran, dan terus melakukan pengawasan maupun tindakan pemeriksaan pajak terhadap para wajib pajak yang tidak mengindahkan himbauan maupun teguran resmi dari kantor pajak.³²

Gambaran penegakan hukum berdasarkan Responsive Regulation Model menunjukkan bahwa struktur tax enforcement tidak dapat lepas dari cerminan budaya hukum yang menjangkau pada tindakan preemptive, preventive, dan

²⁸ Kristina Murphy, “Moving Towards a more Effective Model of Regulatory Enforcement in The Australian Taxation Office,” *Centre for Tax System Integrity of the Research School of Social Sciences of Australian National University*, Working Paper No. 45, November 2004, hlm 11.

²⁹ Valerie Braithwaite, “Responsive Regulation and Taxation: Introduction,” *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, hlm 5, pp. 3-10.

³⁰ OECD, 2009, *Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*. Diunduh pada tanggal 29 Pebruari 2016 dari laman <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>

³¹ Henry Dianto P. Sinaga dan Anis Wahyu Hermawan, *Ibid*.

³² *Ibid*.

repressive. Struktur tax enforcement yang berbasis preemtif merujuk pada upaya awal untuk penangkal terjadinya pelanggaran dengan menghilangkan niat dari calon pelaku pelanggaran. Struktur tax enforcement yang berbasis represif ditekankan pada penghilangan kesempatan untuk dilakukan pelanggaran pada saat telah terjadi suatu tindak pidana kejahatan dengan memberikan konsekuensi terhadap pelaku pelanggaran, baik dengan menjatuhkan hukuman maupun pembinaan-pembinaan.³³ Hal ini menunjukkan bahwa pengutamaan struktur tax enforcement yang berbasis preemptif dapat menangkal niat dari sipelaku, yang antara lain dapat dilakukan melalui himbuan dan kerjasama dengan tokoh adat dan/atau tokoh agama dan/atau organisasi kepemudaan. Sedangkan substansi preventif lebih baik dibandingkan dengan represif karena memungkinkan untuk tidak timbulnya kejahatan terlebih dahulu.³⁴ Artinya, pendekatan budaya preemptive, preventive, dan repressive merupakan bagian dari struktur tax enforcement yang responsif, yang hasilnya lebih positif dan efektif untuk memastikan kepatuhan wajib pajak pada masa yang akan datang.³⁵

C. KESIMPULAN

Berdasarkan analisis dan pembahasan, kajian ini menghasilkan dua kesimpulan. **Pertama**, struktur tax enforcement yang berlaku saat ini di Indonesia masih berkarakter positivisme hukum, yaitu struktur yang harus berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, yang terdiri dari pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. **Kedua**, struktur hukum yang ideal dalam penegakan hukum di bidang perpajakan di Indonesia adalah yang berkarakter responsive, yang menjangkau pada struktur yang berbasis menjangkau pada tindakan preemptive, preventive, dan repressive. Disarankan agar pengadopsian struktur penegakan hukum di bidang perpajakan di Indonesia mengadopsi Responsive Regulation Model.

Daftar Pustaka

- Braithwaite, Valerie, "Responsive Regulation and Taxation: Introduction," *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, hlm 5, pp. 3-10.
- Braithwaite, Valerie, Murphy, Kristina and Reinhart, Monika, Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation, *Law & Policy*, 2007, pp. 137-158.
- Dihni, Vika Azkiya, (04/08/2022), "Rasio Kepatuhan Pelaporan SPT Pajak Tercapai 84% pada 2021", available at <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2022/08/04/rasio-kepatuhan-pelaporan-spt-pajak-tercapai-84-pada-2021> (accessed 25 September 2023).

³³ Sheilla Rahmad Santoso dan Bintara Sura Priambada, Tinjauan Viktimologis Terhadap Kekekrasan Psikis pada Pembantu Rumah Tangga, *Jurnal Hukum Delict*, Vol. 8, No. 1, 2022, pp. 1-7.

³⁴ *Loc.cit*.

³⁵ Valerie Braithwaite, Kristina Murphy, and Reinhart, Monika, Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation, *Law & Policy*, 2007, pp. 137-158.

- Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2019, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2020).
- Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2020, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021), p. 192. Availbale at <https://pajak.go.id/sites/default/files/2021-10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020%20-%20Bahasa.pdf>, accessed on Marc 27, 2022.
- Doran, Michael, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, pp. 111-161.
- Friedman, Lawrence M., *Sistem Hukum: Perspektif Ilmu Sosial*, translated by M. Khozim (Bandung, Indonesia: Penerbit Nusa Media, 2011).
- _____, *Hukum Amerika: Sebuah Pengantar*, translated by Wishnu Basuki (Jakarta, Indonesia: Tatanusa, 2001).
- Hidayat, Yuli T. dan Sinaga, Henry DP, Certainty and Simplicity Principle in Broadening the Scope of Tax Audit in Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 1, 2022.
- Murphy, Kristina, "Moving Towards a more Effective Model of Regulatory Enforcement in The Australian Taxation Office," *Centre for Tax System Integrity of the Research School of Social Sciences of Australian National University*, Working Paper No. 45, November 2004.
- OECD, 2009, *Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*. Diunduh pada tanggal 29 Pebruari 2016 dari laman <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>.
- Putra, E. P., and Tjaraka, H., Tax law enforcement in strengthening tax compliance behavior of individual taxpayers, *Jurnal Akuntansi*, Vol. 24, No. 1, 2020, pp. 154-168.
- Rajaguguk, Parluhutan and Kuntonegoro, Hariomurti Tri, Tax Bailiff Roles Post Assets Confiscation on Suspect of Tax Crime in Indonesia, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, no. 2, 2022.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- _____, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Samekto, FX. Adji, Implikasi Globalisasi: Dari Bureaucratic Society Menuju Civil Society (Kajian Dalam Perspektif Sosiologi Hukum), *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 30, No. 2, April-Juni 2000.
- Santoso, Didit, Tax Compliance in Indonesia: A Legitimacy Perspective, *The Scientia Law and Economics Review*, Vol. 2, No. 2, 2023, p. 103, <https://doi.org/10.56282/sler.v2i2.477>.
- Santoso, Sheilla Rahmad dan Priambada, Bintara Sura, Tinjauan Viktimologis Terhadap Kekekrasan Psikis pada Pembantu Rumah Tangga, *Jurnal Hukum Delict*, Vol. 8, No. 1, 2022, pp. 1-7.
- Sinaga, Henry Dianto Pardamean, Loss (of Revenue) of State within Taxation, *Mimbar Hukum*, Vol. 30, No. 1, 2018.

- Sinaga, Henry D. P. dan Hartanto, Anton, Preliminary Evidence Audit and Tax Assessment Notice in The Responsive Law Perspective (Part 2 of 2), *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 3, 2022, hlm. 76-89, DOI: <https://doi.org/10.56282/sblr.v1i3.122>.
- Sinaga, Henry D. P. dan Irawan, Denny, Reformulation of the Preliminary Evidence Audit Type in Taxation: When Legal Hermeneutics meets the Rule of Law (Part 1 of 2), *Scientium Law Review*, Vol. 1, No. 2, 2022, pp. 33-40.
- Sinaga, Henry D. P. dan Hermawan, Anis W., Reconstruction Of The Ultimium Remedium Principle Of Administrative Penal Law In Building A Sociological- Opposed Tax Investigation In Indonesia, *A Y E R Journal*, Vol. 27, No. 2, 2020, pp. 50 - 71.
- Sinaga, Henry D.P., dan Yuli T. Hidayat, Legal Deconstruction of Tax Audit on The Taxpayer's Refund Application for Tax Overpayment in Indonesia: (Part 1 Of 2), *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2 (2022), pp. 49-61. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.82>.
- Soekanto, Soerjono, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Depok: Rajawali Pers, 2019.