

KETERTERAPAN KONSEP COOPERATIVE COMPLIANCE PADA AKTIVITAS PENGAWASAN WAJIB PAJAK

Oleh:

Arief Maulana¹
Yulianti Abbas²

^{1,2)} Universitas Indonesia, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Jakarta, Indonesia

Email:

arief.maulana01@ui.ac.id ¹⁾

ABSTRAK

Pendekatan *deterrence* kepada wajib pajak memiliki korelasi lemah terhadap kepatuhan (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008). Konsep *cooperative compliance* hadir sebagai pendekatan alternatif untuk hubungan antara otoritas pajak dengan wajib pajak dengan mengedepankan rasa saling percaya, kerjasama dan transparansi. Secara teori, penerapan *cooperative compliance* secara optimal dapat memberikan manfaat bagi otoritas pajak dan wajib pajak dari segi biaya kepatuhan, tingkat kepatuhan dan realisasi penerimaan pajak. Studi ini bertujuan untuk memahami dan mengevaluasi sejauh mana keteterapan konsep *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan yang dilakukan oleh otoritas pajak di Indonesia. Analisis keteterapan dilakukan dengan mengevaluasi pilar *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan yaitu *commercial awareness, impartiality, proportionality, openness through disclosure and transparency by tax authority* dan *disclosure and transparency by taxpayer*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pilar *cooperative compliance* belum diterapkan sepenuhnya karena beberapa hambatan. Pengaturan lebih lanjut mengenai komitmen, pengungkapan dan transparansi informasi, mekanisme pemberian kepastian, dan keterbukaan mengenai pendekatan manajemen risiko diperlukan untuk penerapan *cooperative compliance* secara optimal.

Kata Kunci: *Cooperative Compliance, Large Business, Taxation, Tax Compliance*

A. PENDAHULUAN

Terdapat kebutuhan mengenai pemulihan kepercayaan serta keyakinan dalam hubungan antara Otoritas Pajak dengan Bisnis (OECD, 2008). Hubungan dasar antara otoritas dengan wajib pajak cenderung bersifat adversarial. Hubungan dasar adalah hubungan yang terjadi antara otoritas dan mayoritas wajib pajak pada setiap negara pada level interaksi tertentu (Bronzewska, 2016). Hubungan ini diatur dalam ketentuan tertulis misalnya perundang-undangan atau hukum publik. Karakteristik utama dari hubungan ini adalah ketidaksetaraan dimana otoritas memiliki posisi yang lebih superior. Wajib Pajak harus mengikuti seluruh ketentuan perpajakan yang ada terlepas dari pemenuhan kewajiban tersebut dilakukan secara sukarela maupun terpaksa.

Konsep *enhanced relationship* yang berkembang dan dikenal sebagai *cooperative compliance*, pada awalnya mendorong otoritas untuk membangun hubungan dengan *large business taxpayers* yang berlandaskan kepercayaan dan kooperasi secara resiprokal. *Cooperative compliance* merupakan bagian dari strategi manajemen risiko kepatuhan otoritas pajak (OECD, 2013). *Cooperative compliance* dapat didefinisikan sebagai pembentukan hubungan kerjasama berbasis kepercayaan antara wajib pajak dan otoritas atas dasar kepatuhan sukarela yang mengarah pada pembayaran jumlah pajak yang tepat pada waktu yang tepat (Huiskens & Gribnau, 2019).

Poin penting dari penerapan *cooperative compliance* adalah bagaimana pendekatan ini memberikan manfaat bagi kedua pihak. Wajib Pajak memperoleh *predictability*, menurunkan *cost of compliance*, mengurangi risiko pemeriksaan dan sengketa. Otoritas mendapatkan informasi yang dibutuhkan untuk mendukung manajemen risiko, kepastian terkait kepatuhan wajib pajak, dan mengurangi *dispute*. Bentuk *cooperative compliance* di Belanda yaitu *Horizontal Monitoring* (HM) telah meningkatkan sikap saling memahami, mencegah banyak konflik dan menyelesaikan *tax issue* sebelum masuk dalam ranah pengadilan sengketa pajak (de Widt, 2017).

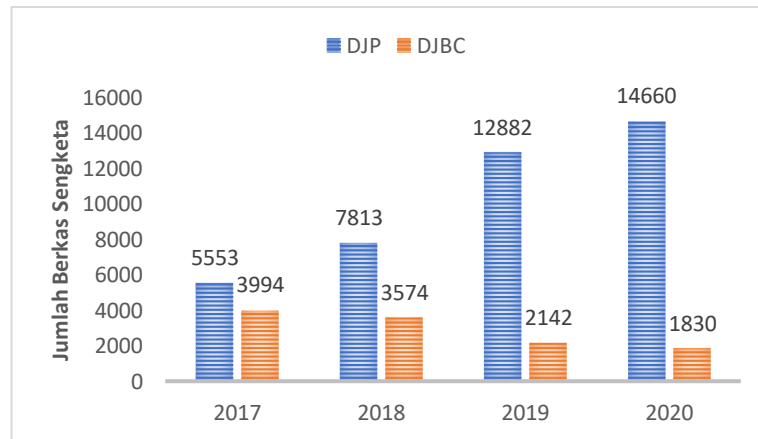
Salah satu faktor yang menjadi tantangan bagi Indonesia yaitu maraknya kebocoran pajak dari praktik penghindaran pajak yang mengakibatkan penggerusan basis pajak dan pengalihan laba (Darussalam, Septriadi, Kristiaji, & Vissaro, 2019). Tantangan yang dihadapi otoritas adalah kurangnya informasi yang tepat waktu, komprehensif, dan relevan. Ketersediaan informasi penting bagi otoritas supaya dapat menentukan strategi kepatuhan yang akan diterapkan dan bagi pemerintah untuk dapat mengidentifikasi kebijakan pajak yang diperlukan.

Untuk dapat memperoleh informasi komprehensif, relevan, dan tepat waktu, otoritas harus mendapatkan kepercayaan dari wajib pajak. Otoritas Pajak dalam hal ini harus mengambil langkah pertama untuk mulai membangun hubungan yang lebih baik dengan menciptakan situasi perpajakan dimana kepercayaan, kerjasama, dan transparansi menjadi pondasi dasar dalam hubungan.

Program *cooperative compliance* melibatkan hubungan yang lebih transparan antara otoritas dengan wajib pajak dengan menggunakan pendekatan yang lebih proaktif untuk menyelesaikan risiko pajak material (OECD, 2021). Pendekatan *cooperative compliance* hingga saat ini telah diterapkan oleh 38 negara, baik diperuntukan untuk kelompok *Large Business, High Net Wealth Income* (HNWI),

dan Wajib Pajak lainnya. Menurut OECD (2021) Indonesia termasuk negara yang sudah menghadirkan pendekatan *cooperative compliance* untuk *Large Business*, HNWI, dan Wajib Pajak lainnya. Upaya DJP dalam membangun hubungan kooperatif dengan wajib pajak antara lain dalam bentuk program konseling, himbauan AR, SP2DK (Andiko, 2018).

Penulis melihat kondisi di Indonesia saat ini belum sejalan dengan tujuan *cooperative compliance* yaitu meningkatkan *voluntary compliance* dan mengurangi *dispute* (OECD, 2013). Tingkat kepatuhan formal masih dibawah standar kepatuhan OECD dan peningkatan sengketa atas keputusan otoritas menjadi indikatornya. Data menunjukkan berkas sengketa masuk dengan terbanding DJP pada tahun 2017 hingga 2020 terus mengalami peningkatan seperti ditunjukkan dalam Gambar 1. Dengan demikian pendekatan *cooperative compliance* yang ada perlu dievaluasi untuk mengetahui aspek apa yang perlu ditingkatkan agar penerapan *cooperative compliance* menjadi optimal.



Sumber: Pengadilan Pajak, diolah penulis

Gambar 1.
Statistik Berkas Sengketa Pengadilan Pajak

Dalam upaya memahami dan mencari solusi atas fenomena tersebut, perlu dikaji sejauh mana pilar *cooperative compliance* diterapkan dalam fungsi pengawasan yang dilakukan oleh otoritas. Pilar tersebut antara lain *commercial awareness*, *impartiality*, *proportionality*, *openness through disclosure and transparency*, dan *responsiveness* dari otoritas, kemudian pilar *disclosure and transparency* dari wajib pajak. Hasil dari penelitian ini diharapkan memberikan masukan bagi KPP X untuk dapat mengoptimalkan penerapan pilar *cooperative compliance*, kemudian menjadi bahan pertimbangan kebijakan pengawasan DJP terhadap wajib pajak.

Penelitian ini dilakukan dengan fokus mengevaluasi sejauh mana keterterapan konsep *cooperative compliance* dalam fungsi pengawasan yang dilakukan DJP terhadap wajib pajak. Tinjauan literatur mengenai pilar *cooperative compliance* serta beberapa penelitian terdahulu yang relevan dengan topik *cooperative compliance* diuraikan dalam bagian kedua. Bagian ketiga dari penelitian ini menjelaskan metode penelitian yang digunakan. Bagian keempat

adalah proses analisis mengenai keterterapan konsep *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan DJP serta peluang optimalisasi penerapan konsep. Selanjutnya pada bagian penutup disampaikan simpulan penelitian

B. KAJIAN PUSTAKA

Kepatuhan Pajak

Kewajiban yang harus dipenuhi oleh wajib pajak bervariasi antar yurisdiksi, namun terdapat empat kewajiban yang hampir ada pada semua yurisdiksi yaitu kewajiban pendaftaran, pelaporan, dokumentasi informasi, dan pembayaran tepat waktu. Menurut Alm (1991) kepatuhan pajak diartikan sebagai pelaporan penghasilan dan biaya secara akurat menurut hukum pajak yang berlaku (Inasius, Darijanto, Gani, & Soepriyanto, 2020). Wajib Pajak patuh selalu bersedia memenuhi seluruh kewajibannya tanpa melanggar ketentuan sebagaimana yang diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku, sehingga terhindar dari pengenaan sanksi (Gunadi, 2013).

Kepatuhan pajak dibagi menjadi kepatuhan secara formal dan kepatuhan secara material (Rahayu, 2010). Kepatuhan formal dicapai pada kondisi wajib pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak seperti menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tepat waktu. Sedangkan wajib pajak dikatakan patuh secara material jika telah memenuhi seluruh ketentuan material perpajakan, yakni secara substansi. Kelompok wajib pajak patuh mempunyai sikap yang lebih positif terhadap perpajakan. Kelompok ini mematuhi hukum karena memegang nilai-nilai dan norma-norma pribadi serta norma-norma sosial (Kirchler, 2007).

Kerangka kepatuhan pajak dipandang dalam dua dimensi umum, yaitu berdasarkan *power* otoritas dan *trust* masyarakat terhadap otoritas (Kirchler et al., 2008). Kedua dimensi berinteraksi dan secara bersama-sama mempengaruhi tingkat kepatuhan pajak. Keputusan untuk menjadi patuh bergantung kepada banyak faktor, termasuk namun tidak terbatas pada aktivitas penegakan hukum dari pemerintah dan *trust* masyarakat yang merasakan manfaat barang publik yang disediakan pemerintah. Kepatuhan pajak juga dipengaruhi oleh pengetahuan dan pemahaman perpajakan dari wajib pajak, semakin baik pengetahuan dan pemahaman maka kepatuhan semakin tinggi (Fitria, 2017). Untuk meningkatkan pemahaman dan pengetahuan wajib pajak, otoritas berkewajiban mendampingi dan memberikan bantuan kepada wajib pajak sehingga mampu untuk memenuhi kewajibannya (Alink & Van Kommer, 2016).

Manajemen Risiko Kepatuhan

Otoritas Pendapatan membutuhkan suatu proses yang sistematis dan terstruktur untuk mengambil keputusan mengenai hal terpenting dalam konteks kepatuhan dan mengatasi risiko kepatuhan utama. Otoritas perlu melakukan investasi pada sistem manajemen risiko agar dapat membedakan wajib pajak yang bersedia dan dapat diberikan kepercayaan dari wajib pajak yang tidak (OECD, 2007b). Manajemen risiko membantu otoritas dalam menilai risiko yang ada pada wajib pajak dan menyusun alokasi sumberdaya yang tersedia secara tepat sasaran

dan efektif dalam merespon risiko yang ada (OECD, 2007a). Otoritas memerlukan sistem manajemen risiko memadai yang dapat memberikan gambaran mengenai risiko kepatuhan utama yang harus ditangani, faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku wajib pajak, mengidentifikasi strategi yang sesuai untuk mengatasi risiko utama, penerapan strategi penanganan risiko, dapat memantau pelaksanaan serta mengevaluasi dampak dan kelemahan yang ada.

Cooperative Compliance

Konsep dan istilah *cooperative compliance* merupakan perkembangan dari *enhanced relationship*, terdapat dalam publikasi OECD (2013) dengan judul “*Co-operative Compliance: A Framework from enhanced relationship to co-operative compliance*”. *Enhanced relationship* merupakan hubungan yang mengedepankan kolaborasi dibandingkan sifat konfrontasi serta mendasarkan hubungan tersebut pada rasa saling percaya dibandingkan pemenuhan kewajiban dengan paksaan (OECD, 2008). Konsep ini pada dasarnya ditujukan untuk memastikan bahwa pajak yang menjadi kewajiban wajib pajak dihitung dan dibayarkan dengan dan pada waktu yang tepat.

Program *cooperative compliance* telah dilakukan pada lebih dari 30 yurisdiksi di seluruh dunia (Bronzewska & Majdanska, 2019). Hal ini menunjukkan terdapat kesamaan pandangan mengenai kebutuhan memperbaiki hubungan dengan wajib pajak menuju hubungan yang lebih positif dengan *trust* dan kerjasama. Penelitian empiris menunjukkan bahwa pengawasan wajib pajak yang disesuaikan menciptakan lebih banyak dukungan dan memastikan kepatuhan yang baik karena lebih responsif terhadap kebutuhan wajib pajak (Huiskers & Gribnau, 2019).

Kekuatan otoritas dan kepercayaan wajib pajak adalah faktor penting dalam menentukan tingkat kepatuhan wajib pajak. Otoritas harus mengedepankan kerjasama daripada mengandalkan efek jera dari pemeriksaan atau denda (Kirchler, Kogler, & Muehlbacher, 2014). Van Dijk dan Siglé (2015) menyebutkan bahwa dalam program *cooperative compliance*, keterbukaan dan transparansi dari wajib pajak diasumsikan akan memberikan kepastian bagi wajib pajak. Kebutuhan akan kepastian dari wajib pajak dan kemampuan otoritas memberikan kepastian adalah prasyarat penting dalam *cooperative compliance*. Apabila otoritas mampu menawarkan kepastian, tentu akan mendorong wajib pajak bersikap lebih terbuka.

OECD mengidentifikasi tujuh pilar utama dalam mengembangkan *cooperative compliance* dalam hubungan antara otoritas dan wajib pajak. Pilar tersebut antara lain *commercial awareness, impartiality, proportionality, openness through disclosure and transparency*, dan *responsiveness* dari otoritas kemudian pilar *disclosure and transparency by taxpayer*. Informasi tersebut didasarkan dari masukan serta pandangan pelaku usaha dan *tax intermediaries* dalam mendorong mereka untuk menyediakan pengungkapan informasi dengan transparan secara sukarela. Harapan wajib pajak adalah mendapatkan kepastian yang lebih awal mengenai posisi pajaknya serta meningkatkan hubungan dengan otoritas dengan arah yang semakin positif.

Commercial Awareness

Pemahaman yang baik mengenai faktor yang mempengaruhi tindakan dan strategi bisnis wajib pajak menjadi penting bagi otoritas. Tanpa pemahaman komersial, otoritas cenderung akan keliru dalam memahami konteks lebih luas atas aktivitas atau transaksi bisnis yang dilakukan oleh wajib pajak (Majdanska, 2021; OECD, 2008). Hal tersebut berpotensi menimbulkan kecurigaan, rasa tidak percaya, perbedaan pandangan, perbedaan interpretasi yang berakhir pada sengketa dan ketidakpastian bagi wajib pajak.

Commercial awareness dimaksud tidak sekedar pemahaman mengenai ketentuan perpajakan dan standar akuntansi yang berlaku, tetapi mengacu pada pemahaman alasan bisnis dari keputusan perusahaan terkait struktur dan operasionalnya (Majdanska, 2021). Pemahaman dituntut lebih jauh dan lebih dalam agar otoritas memahami alasan khususnya terkait perpajakan yang menjadi dasar dilakukannya suatu transaksi. OECD (2008) menyebutkan terdapat tiga komponen yang harus dipenuhi oleh otoritas untuk mencapai *commercial awareness*.

Pertama, otoritas perlu memahami bagaimana wajib pajak menjalankan bisnis, misalnya memahami cara perusahaan beroperasi dan berkompetisi dalam lingkup domestik, regional maupun global, memahami konsep strategi dan rencana bisnis perusahaan, memahami perihal pendanaan perusahaan, dan memahami perihal laporan keuangan perusahaan. Kedua, pemahaman mengenai karakteristik dari sektor industri di mana wajib pajak menjalankan usahanya seperti pemahaman trend industri, pengenalan produk dan pemasaran, aset perusahaan berupa intelektual properti, situasi persaingan usaha, regulasi terkait industri, dan risiko komersial yang dihadapi wajib pajak.

Pemahaman ketiga adalah memahami karakteristik khusus wajib pajak. Pemahaman ini terkait dengan tata kelola perusahaan, struktur manajemen, proses pengambilan keputusan, struktur operasional, pihak-pihak yang berafiliasi serta kepemilikan, strategi manajemen risiko dan selera risiko perusahaan pada aspek perpajakan, pengelolaan pajak, *tax control framework*, serta keterkaitan antara pengelolaan pajak dengan unit bisnis perusahaan.

Impartiality

Penekanan pendekatan *impartiality* diterapkan dalam rangka penyelesaian sengketa. Otoritas harus bertindak adil, objektif dan konsisten dalam rangka pencapaian resolusi (Bronzewska, 2016; Majdanska, 2021; OECD, 2008). Objektif berarti berusaha mencapai resolusi dengan berfokus pada jumlah pajak yang tepat yang menjadi kewajiban wajib pajak tanpa intensi memaksimalkan penerimaan pajak dan mengacu pada objektivitas kasus serta alasan hukum yang sah. Dengan demikian akan meningkatkan kepercayaan yang diberikan oleh wajib pajak. Salah satu contoh pendekatan *impartiality* adalah melalui suatu jalur non litigasi untuk mencapai resolusi *dispute* atau dikenal dengan *Alternative Dispute Resolution* (ADR).

Proportionality

Proportionality ditunjukkan dari kemampuan otoritas mengalokasikan sumberdaya, memutuskan wajib pajak mana, pengembalian pajak mana dan masalah pajak apa yang menjadi prioritas dalam konteks konsekuensinya terhadap penerimaan pajak secara keseluruhan (OECD, 2013). Dalam penerapannya, otoritas harus mampu menyusun fokus pertanyaan dalam pengawasan dan pemeriksaan terhadap masalah yang signifikan dalam pemeriksaan restitusi pajak.

Dalam *cooperative compliance*, wajib pajak dituntut memiliki tata kelola pajak yang kuat, dalam hal ini otoritas bekerja bersama wajib pajak secara kolaboratif dalam peningkatan tata kelola kepatuhan wajib pajak. Masalah-masalah material akan dibahas oleh otoritas dan wajib pajak bergantung pada sifat, ukuran dan kondisi wajib pajak. Wajib Pajak yang telah memberikan transparansi serta memiliki risiko lebih rendah berharap akan mendapatkan pendekatan yang lebih kooperatif sehingga biaya kepatuhan menjadi rendah, sementara bagi wajib pajak yang memiliki risiko tinggi dan signifikan diharapkan mendapatkan pengawasan yang lebih ketat dari otoritas (de Widt & Oats, 2017; OECD, 2007a)

Openness through Disclosure and Transparency

Sikap terbuka dan transparan terkait dengan bagaimana otoritas melakukan penilaian risiko serta upaya otoritas dalam menyelesaikan *tax issue* (Majdanska, 2021; OECD, 2008). Dalam rangka menyediakan kepastian awal bagi wajib pajak, diperlukan mekanisme *advance ruling* untuk mengakomodir kebutuhan wajib pajak terkait masalah atau transaksi dalam kondisi tertentu.

Selanjutnya aspek keterbukaan dan transparansi terkait juga dengan konteks manajemen risiko kepatuhan yang diterapkan oleh otoritas. Informasi mengenai pendekatan manajemen risiko tersebut diharapkan oleh wajib pajak, termasuk informasi yang menunjukkan penilaian risiko, jenis transaksi dan perilaku yang dianggap berisiko dan tindakan perbaikan yang diharapkan oleh otoritas.

Responsiveness

Wajib Pajak menginginkan otoritas dapat memberikan kepastian lebih awal mengenai posisi pajaknya dan dalam waktu yang cepat. Otoritas juga diharapkan dapat berlaku adil dan efisien dalam proses pencapaian resolusi atas suatu permasalahan (Majdanska, 2021; OECD, 2008). Wajib Pajak mengharapkan otoritas dapat memahami pentingnya nilai kepastian, dan berusaha menghadirkan kepastian tersebut bagi wajib pajak (OECD, 2008).

Cooperative compliance didasarkan pada basis kepercayaan sehingga membutuhkan Otoritas Pajak yang dapat memberikan kepastian hukum (Balharová, 2016). Otoritas perlu meningkatkan kapabilitas sumber dayanya serta merencanakan mekanisme pemberian kepastian (*ruling*) seperti harapan wajib pajak. *Ruling* dapat dikeluarkan oleh Otoritas Pajak, Kementerian Keuangan, dan lembaga independen dari Otoritas Pajak seperti di Denmark dan Swedia. *Ruling* yang bersifat mengikat bagi otoritas sangat penting perannya untuk menjamin aspek kepastian bagi Wajib Pajak (Bronzewska, 2016). Wajib Pajak pada dasarnya memiliki hak untuk mendapatkan *assistance* dari otoritas sehingga mereka mampu

memenuhi kewajiban pajaknya, termasuk mendapatkan ruling sesuai kebutuhan khusus dari Wajib Pajak sehingga tersedia kesempatan yang tinggi untuk menyelesaikan permasalahan secara efisien bagi wajib pajak dan otoritas (Alink & van Kommer, 2015).

Disclosure and Transparency by Taxpayer

Pengungkapan yang diharapkan oleh otoritas adalah informasi lebih dari apa yang telah diwajibkan secara hukum untuk mendukung dan menghasilkan manajemen risiko yang efektif (OECD, 2008). Bentuknya seperti transaksi yang memiliki ketidakpastian pajak material, skema perencanaan pajak, tata kelola pengendalian internal khususnya terkait pajak, dan *tax risk*.

Dalam *cooperative compliance*, wajib pajak memberikan informasi awal kepada otoritas mengenai strategi dan tata kelola pajaknya kemudian otoritas diminta memberikan pendapat mengenai hal tersebut (Colon, 2017). Transparansi dibutuhkan dalam hal memberikan informasi serta berdialog secara berkesinambungan mengenai masalah pajak yang menjadi risiko utama dan memiliki risiko ketidakpastian. Menurut OECD (2013) transparansi salah satunya dalam bentuk ketersediaan *Tax Control Framework* (TCF), yaitu instrumen pengendalian internal khusus pada aspek perpajakan.

Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang sudah ada mengenai *cooperative compliance* dilakukan di luar Indonesia. Beberapa membahas mengenai praktik yang dilakukan negara negara di eropa, misalnya Boll dan Brehm Johansen (2018) membahas pengalaman wajib pajak yang berpartisipasi dalam program *cooperative compliance* di Denmark, kemudian Potka-Soininen, Pellinen, dan Kettunen (2018) membahas pengalaman implementasi program *cooperative compliance* di Finlandia, lalu Huiskers dan Gribnau (2019) membahas tentang *cooperative compliance* di Belanda dengan nama *Horizontal Monitoring*. Penelitian sebelumnya menguraikan serta menjelaskan praktik *cooperative compliance* dalam cakupan negara tertentu, sementara penelitian ini menjelaskan mengenai kondisi *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan yang dilakukan oleh Otoritas Pajak di Indonesia dengan mengambil studi kasus di KPP X.

C. METODE PENELITIAN

Objek studi dalam penelitian ini dilakukan pada salah satu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Jakarta. KPP ini merupakan unit kerja DJP yang mengadministrasikan Wajib Pajak kriteria *Large Business*. Sektor usaha yang diadministrasikan adalah sektor jasa perbankan, jasa keuangan non bank, pertambangan, dan jasa penunjang pertambangan.

Penelitian ini bersifat kualitatif dengan metode *in-depth interview* berupa wawancara semi-terstruktur sehingga partisipan mengeluarkan pemikirannya secara spontan dan fleksibel berdasarkan pengalaman, pengetahuan, pendapat dan perasaannya (Sugiyono, 2013). Penelitian kualitatif digunakan ketika peneliti membutuhkan pemahaman masalah yang kompleks dan terperinci (Creswell,

2013). Waktu penelitian dilakukan selama empat bulan (Agustus – November 2021). Wawancara dilakukan terhadap delapan partisipan dinilai cukup memenuhi kecukupan informasi yang dibutuhkan penulis dengan komposisi Partisipan antara lain empat partisipan KPP yaitu dari *Account Representative* dan Kepala Seksi Pengawasan, dua partisipan dari wajib pajak, satu partisipan akademisi, dan satu partisipan praktisi profesional pajak. Wawancara berlangsung secara tatap muka dan daring antara 45 hingga 60 menit, direkam, ditranskripsikan dan disetujui oleh partisipan.

Wawancara dengan partisipan dari KPP dilakukan untuk memperoleh pemahaman mengenai aktivitas yang dilakukan oleh KPP dalam rangka pengawasan terhadap wajib pajak. Informasi seputar aktivitas pengawasan ditinjau melalui beberapa aspek yang relevan dengan ketujuh pilar *cooperative compliance*. Wawancara dengan partisipan wajib pajak dilakukan untuk memperoleh pengalaman wajib pajak selama berinteraksi dengan KPP dalam rangka pengawasan serta memperoleh persepsi wajib pajak atas keterterapan pilar *cooperative compliance* yang dirasakan dalam interaksi tersebut.

Wawancara dengan pihak akademisi dan praktisi profesional pajak dilakukan untuk mendapatkan pandangan teoritis dan praktik mengenai penerapan pilar *cooperative compliance* serta bagaimana seharusnya otoritas menjalankan kewajibannya dengan mengakomodir pilar *cooperative compliance* secara optimal. Penelitian ini menggunakan analisis tematik. Analisis tematik digunakan untuk menganalisis klasifikasi dan pola yang berkaitan dengan data (Alhojailan & Ibrahim, 2012). Model analisis data setelah pengumpulan data melalui reduksi data sehingga lebih fokus atas data yang relevan, dilanjutkan dengan mengorganisir dan menyusun sesuai tema masing-masing pilar agar dapat dipahami bagaimana keterterapan konsep *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan terhadap wajib pajak.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan pilar utama *cooperative compliance* yang telah dibahas dalam bagian B, pada bagian ini penulis menganalisis data yang dikumpulkan yang memberikan bukti sejauh mana keterterapan pilar *cooperative compliance* dalam aktivitas pengawasan DJP terhadap wajib pajak.

Commercial Awareness

Dalam rangka memperoleh *commercial awareness*, Seksi Pengawasan KPP X sudah melakukan beberapa aktivitas. Pertama untuk memahami konteks karakteristik sektor industri bisnis wajib pajak, AR mempelajari proses bisnis masing-masing wajib pajak. Pengetahuan mengenai proses bisnis diperoleh melalui kegiatan visit, profile wajib pajak, prospektus, laporan tahunan terpublikasi untuk perusahaan masuk bursa, pelatihan yang diadakan dengan narasumber internal, eksternal, maupun regulator seperti OJK dan Kementerian ESDM, diskusi-diskusi yang dilakukan di antara AR dan Kepala Seksi Pengawasan untuk saling melengkapi pengetahuan.

“diskusi internal diantara mereka dilakukan secara intens, misalnya untuk di lapangan bagaimana cara membaca peta lokasi pertambangan, kemudian hal-hal lain yang dipahami sehingga menjadi potensi [...] jika tidak dilakukan diskusi dengan intens maka pemahamannya tidak akan dapat diperoleh dan analisa yang dilakukan tidak mendalam atau hanya di permukaan. Sektor batubara ini sifatnya khusus, tidak banyak orang yang tahu jadi harus saling sharing di antara mereka” (partisipan KPP 1, Kepala Seksi Pengawasan)

KPP mengadakan kegiatan *One Week One Information* (OWOI) yaitu program peningkatan pengetahuan dimana seluruh AR dengan Kasi Pengawasan membahas isu sedang ramai dibicarakan. Partisipan Wajib Pajak 1 dalam wawancara dengan peneliti terkait dengan penilaian terhadap pemahaman komersial AR menyatakan :

“Sejauh ini sudah bagus, menurut saya KPP X yang paling rapi untuk segala aspek. Secara dia KPP terbesar ya, untuk kita diskusi juga kita dapat AR yang bagus menurut saya jadi kita bisa diskusi dan tidak segan untuk bertanya jika ada kendala, kemudian mereka juga sangat responsif untuk membantu.”

Partisipan Wajib Pajak 2 juga memberikan penilaian bahwa pemahaman komersial AR sudah baik khususnya terkait proses bisnis, untuk kedepannya mungkin lebih diperlukan fungsi pendampingan, sosialisasi terhadap ketentuan pajak terkini.

Partisipan KPP 4 (*Account Representative*) menyatakan belum pernah mendapatkan informasi manajemen risiko dan pengendalian internal secara detail. Informasi yang diperoleh sebatas pengambilan keputusan, hubungan istimewa, afiliasi, dan informasi lain yang tersedia di *company profile* dan pada *annual report*. Pada praktiknya, AR masih merasakan kesulitan untuk mendapatkan pemahaman komersial secara menyeluruh karena akses informasi yang terbatas. Hal serupa disampaikan oleh Partisipan KPP 3 (*Account Representative*), menurutnya AR kurang memiliki kekuatan untuk mendorong wajib pajak untuk memberikan data yang diminta. Partisipan KPP 2 (Kepala Seksi Pengawasan) terkait pemahaman komersial mengenai pengendalian internal wajib pajak, menyampaikan bahwa pengawasan yang dilakukan tidak sampai ranah itu.

Pemahaman AR harus mencakup tiga aspek dari bisnis wajib pajak, sehingga AR dapat benar-benar memiliki pengetahuan dan memahami alasan dibalik setiap keputusan bisnis wajib pajak. Dengan kondisi saat ini, AR masih merasakan kesulitan untuk memperoleh informasi tertentu dari wajib pajak. Tidak tersedianya informasi tersebut membuat *commercial awareness* AR kurang memadai khususnya pada karakteristik unik dari wajib pajak seperti pengendalian internal, manajemen risiko, kerangka pengendalian pajak, *tax planning*, dan strategi bisnis wajib pajak.

Commercial awareness AR sudah dirasa cukup pada aspek proses bisnis, trend dan norma industri, jenis produk dan jasa yang ditawarkan, regulasi bisnis yang berlaku, dan pihak-pihak yang berafiliasi karena memang data-data tersebut relatif mudah diperoleh informasinya. Dengan demikian, maka aspek *commercial awareness* dari AR belum terpenuhi seluruhnya. Membuka komunikasi dengan wajib pajak mengenai informasi-informasi penting yang diperlukan KPP dan

menjelaskan maksud tujuan dibutuhkannya informasi tersebut serta manfaat apa yang dapat diperoleh oleh wajib pajak atas keterbukaan tersebut perlu dipertimbangkan. Perlakuan secara *tailor-made* terhadap wajib pajak perlu dilakukan untuk mendapatkan kepercayaan wajib pajak. Selanjutnya KPP perlu menunjukkan komitmen terlebih dahulu untuk menjalin hubungan dengan tingkat transparansi lebih dari yang ada saat ini.

Impartiality

Dalam proses pengawasan wajib pajak yang dilakukan di KPP X, salah satunya dilakukan dengan penerbitan SP2DK terhadap wajib pajak. Terdapat hal-hal berkaitan dengan data dan atau keterangan yang diklarifikasi kepada wajib pajak. Selanjutnya wajib pajak diberikan kesempatan untuk memberikan penjelasan atas hal tersebut baik melalui tanggapan tertulis ataupun bertatap muka dengan AR dan melakukan pembahasan dalam proses yang dinamakan konseling.

Dalam proses konseling, tidak menutup kemungkinan terdapat perbedaan pendapat antara AR dengan Wajib Pajak sebagaimana disampaikan oleh Partisipan KPP 1 sebagai berikut:

“Perbedaan itu paling tidak ada tiga. Pertama adalah perbedaan data, yang kedua adalah perbedaan cara menghitung, dan ketiga adalah perbedaan penggunaan dasar hukum. Seharusnya kalau masih di tiga itu bisa diselesaikan. Kalau sudah sama semua baik data, cara menghitung, dan dasar hukum tapi ada beda di penafsiran, nah itu baru boleh sampai ke pengadilan”

Terdapat beberapa aspek yang menjadi pangkal perbedaan pendapat antara AR dengan wajib pajak sebagaimana disebutkan oleh Partisipan KPP 1 yaitu perbedaan data, perbedaan cara menghitung, dan perbedaan penggunaan dasar hukum. Untuk masing-masing perbedaan tersebut terdapat teknik-teknik yang dilakukan oleh AR untuk merekonsiliasi perbedaan tersebut. Pada proses konseling, wajib pajak diberikan kesempatan untuk mendengar atau memperoleh pandangan lain terkait perbedaan pendapat yang ada. Wajib Pajak dapat berdiskusi dengan Kepala Seksi Pengawasan maupun dengan Kepala Kantor. Hal ini dilakukan sebagai upaya menjaga objektivitas pengawasan yang dilakukan oleh AR

Partisipan Wajib Pajak 2 menilai bahwa AR cukup objektif dalam menyelesaikan masalah dan memberikan penjelasan yang memadai disertai dengan rincian data yang dibutuhkan. Partisipan Wajib Pajak 1 juga memberikan kesan positif mengenai keterbukaan dari AR dalam berkomunikasi terkait SP2DK. Dalam upaya menghadirkan aspek *impartiality*, peneliti melihat KPP X berusaha menjaga objektivitasnya dengan memberikan kesempatan komunikasi terbuka bagi wajib pajak dan mengeskalasikan permasalahannya jika diperlukan.

Proportionality

Compliance Risk Management (CRM) merupakan proses tata kelola risiko kepatuhan wajib pajak yang diterapkan oleh DJP. CRM dibuat untuk melakukan analisa secara sistematis, terukur, dan objektif mengenai risiko yang berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak atas kewajiban perpajakannya. *Output* dari CRM adalah peta kepatuhan wajib pajak berdasarkan risiko kepatuhan yang diukur secara

sistematis dan terukur dengan mempertimbangkan bobot risiko berdasarkan data yang dimiliki.

Output CRM membantu DJP lebih adil dan transparan menangani wajib pajak sehingga manajemen sumber daya menjadi efektif dan efisien. Implementasi CRM diatur melalui SE-24/PJ/2019. Penentuan prioritas dalam aktivitas pengawasan yang dilakukan di KPP X mengacu kepada SE-24/PJ/2019 dimana Kepala KPP sebagai Ketua Komite Kepatuhan bersama dengan anggotanya melakukan penyusunan DSP3 dan membahas penentuan Daftar Sasaran Prioritas Pemeriksaan (DSPP) dan Daftar Prioritas Pengawasan (OPP).

Keempat Partisipan KPP berpendapat bahwa penggunaan CRM sangat membantu dan mendukung kegiatan pengawasan yang dilaksanakan. Terkait kecukupan dari *output* CRM berupa peta kepatuhan yang dapat diakses oleh *user*, seluruh partisipan menyampaikan pendapat yang hampir sama yaitu *output* CRM dirasakan cukup memadai. Hasil keluaran CRM dirasakan membantu KPP dalam menyusun prioritas pengawasan dan memetakan risiko serta perilaku wajib pajak sehingga dapat menentukan *treatment* kepatuhan yang lebih sesuai untuk masing-masing wajib pajak.

Dengan demikian pemenuhan aspek *proportionality* dari KPP telah dilakukan melalui upaya pemanfaatan CRM sebagai *guideline*. Pengawasan yang dilakukan dengan menetapkan prioritas dalam DSP3 berdasarkan peta kepatuhan risiko ketidakpatuhan, sehingga sumber daya yang tersedia dialokasikan pada pengawasan wajib pajak dengan risiko ketidakpatuhan tinggi.

Openness Through Disclosure And Transparency

Dalam penerapan *cooperative compliance*, sikap keterbukaan menjadi suatu hal yang resiprokal dari otoritas dan wajib pajak. Otoritas dituntut untuk memberikan keterbukaan mengenai pendekatan manajemen risikonya, sehingga memberikan pemahaman bagi wajib pajak mengenai hal-hal yang dianggap berisiko dan menghindari timbulnya sengketa. Asimetri informasi terkadang membuat otoritas memiliki dugaan-dugaan yang mengarah pada kesimpulan bahwa terdapat potensi ketidakpatuhan wajib pajak.

Pengawasan dan pemeriksaan yang didasarkan pada penilaian risiko yang tidak akurat, membuat *treatment* kepatuhan tidak efektif dan pemanfaatan sumberdaya tidak efisien. Otoritas perlu terbuka terhadap wajib pajak mengenai manajemen risikonya serta informasi apa saja yang dibutuhkan untuk mendukungnya. Lebih spesifik otoritas juga perlu terbuka mengenai hal-hal yang menurut mereka dianggap berisiko misalnya skema *tax planning*, skema pendanaan dan perilaku tertentu.

Keterbukaan dari otoritas melalui tindakan persuasif dapat menjadi faktor pendorong wajib pajak untuk mencapai tingkat kepatuhan tertentu yang diharapkan otoritas dan wajib pajak itu sendiri. Partisipan Wajib Pajak 1 menyampaikan pendapatnya terkait keterbukaan dari otoritas bahwa :

“Sebenarnya untuk hal seperti itu bisa dan lebih baik diinformasikan ya pada wajib pajak, jadi kita juga awareness meningkat. Sehingga kita aware, kita kurangnya

dimana aja sih, lalu kita bisa melakukan perbaikan supaya level risikonya turun [...]”

Terkait dengan aspek keterbukaan ini, peneliti bertanya kepada Partisipan KPP perihal bagaimana keterbukaan penilaian risiko oleh KPP terhadap wajib pajak. Partisipan KPP 1 menyatakan bahwa:

“Hal itu tidak perlu disampaikan, karena jika disampaikan harus kita pikirkan apa efek positif dan negatifnya. Kalau saya pribadi selama tidak ada regulasi yang mewajibkan atau tidak mewajibkan saya memilih untuk tidak menyampaikan. Karena itu disediakan untuk dimanfaatkan oleh kami secara internal, bukan untuk wajib pajak.”

Selanjutnya terkait keterbukaan pendekatan manajemen risiko pada wajib pajak Partisipan KPP 2 memberikan jawaban:

“Tidak, tidak diberitahu. Itu kan untuk internal kita, bagaimana cara mengawasi mereka jadi tentang cara kita mengawasi mereka. Tidak perlu sampai kesana, apalagi sampai kita beritahu wajib pajak masuk X2Y2 atau X3Y3.”

Dari kedua jawaban partisipan KPP tersebut yang relatif senada, persepsi pentingnya keterbukaan mengenai penilaian risiko wajib pajak belum dianggap perlu karena dinilai hanya untuk digunakan kalangan internal KPP.

Pilar *Openness Through Disclosure and Transparency* dapat disimpulkan belum terpenuhi. Alasan utamanya lebih kepada aspek kerahasiaan dan belum ada aturan tertulis bahwa terkait penilaian risiko dapat disampaikan secara terbuka dan digunakan sebagai bahan diskusi dengan wajib pajak guna peningkatan kepatuhan sukarelanya. Data informasi yang menjadi dasar penilaian risiko pada dasarnya tetap diinformasikan dan dikomunikasikan terhadap wajib pajak melalui SP2DK, namun lebih jauh mengenai hasil penilaian risiko dan informasi lain terkait dengannya tidak diinformasikan. Dengan demikian wajib pajak tidak sepenuhnya tahu mengenai risikonya dalam pandangan KPP.

Responsiveness

Penerapan *cooperative compliance* akan dapat mencapai tujuannya, terutama dalam hal kepastian bagi wajib pajak yang mereka tukarkan dengan transparansi informasi jika otoritas dapat memenuhi aspek *responsiveness*. Hal yang paling diinginkan oleh wajib pajak adalah adanya kepastian dan mereka menginginkannya dengan cepat, maka otoritas dituntut memiliki sikap responsif (OECD, 2008). Partisipan Wajib Pajak 1 mengungkapkan arti penting sebuah kepastian dan menyatakan:

“Menurut saya penting, supaya kita bisa tahu kejelasan status pemenuhan kewajiban pajak kita. Seperti tadi dibahas kalau kita sudah tahu di awal kan enak jadinya [...]”

Partisipan KPP 2 memberikan jawaban mengenai kesempatan yang dimiliki wajib pajak memberikan pengungkapan dan transparansi mengenai transaksi atau masalah tertentu untuk mendapatkan kepastian di awal:

“Kita minta kalau mereka mau melakukan transaksi dimana aturan pajaknya belum clear, atau mengandung ketidakpastian tinggi misalnya kemungkinan kedepan bakal ada dispute. Nanti dia telepon kita, kita pelajari aturannya, kemudian kita beritahu [...] Kesempatan bagi wajib pajak sebenarnya terbuka untuk mendapatkan kepastian mengenai aspek-aspek pajak atas transaksinya, kita tidak memastikan ini harus gini namun kita kasih aturan-aturannya. Pak coba ini PER ini Pasal ini, ibaratnya kita memberikan guideline tapi bukan berfatwa.”

Baik dari pihak AR maupun KPP pada dasarnya terbuka untuk menerima diskusi terkait permasalahan yang dihadapi wajib pajak. Sedapat mungkin wajib pajak akan dibantu mengenai kejelasan permasalahannya dengan batasan tertentu seperti disampaikan oleh Partisipan KPP 2, KPP dapat memberikan *guideline* aturan-aturan terkait namun tidak berupa fatwa atau penegasan yang bersifat mengikat bagi wajib pajak dan KPP. Salah satu mekanisme pemberian kepastian di awal sudah dihadirkan oleh DJP yaitu melalui mekanisme *Advance Pricing Agreement* (APA) sebagaimana disampaikan oleh Partisipan KPP 3:

“Ada mekanisme Advance Pricing Agreement (APA) untuk kasus transfer pricing, namun KPP hanya menjembatani karena mekanisme tersebut ditindaklanjuti di level kantor pusat, yaitu Direktorat Perpajakan Internasional. KPP tidak memiliki kewenangan untuk memberikan kepastian diawal terkait kewajaran penetapan harga transfer pricing yang dilakukan oleh Wajib Pajak.”

Pilar *responsiveness* belum dapat dipenuhi, karena belum ada ketentuan yang mengakomodir isu lain diluar *transfer pricing*. Otoritas dituntut dapat menghadirkan kepastian tidak hanya terbatas pada isu *transfer pricing*. Mekanisme pemberian kepastian di awal ini dikenal juga dengan *Advance Ruling*. Fungsi dari *Advance Ruling* sendiri adalah guna memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak mengenai perlakuan hukum pajak pada transaksi tertentu yang akan dilakukan oleh wajib pajak pada kemudian hari. Otoritas Pajak menghadirkan *Advance Ruling* untuk mencegah kesalahan tafsir undang-undang pajak oleh wajib pajak dan berkontribusi pada proses penerapan undang-undang perpajakan secara lebih efisien (Bay, 2018).

Pengaturan *ruling* yang tersedia saat ini bagi wajib pajak hanya untuk isu *transfer pricing*. Pengaturan tersebut ada di dalam PMK-22/PMK.03/ dan PER-17/PJ/2020. Ketiadaan ketentuan yang memberikan wewenang kepada DJP dan Menteri Keuangan RI untuk membuat *advance ruling* dalam bentuk perjanjian dengan wajib pajak menjadi hambatan tersendiri. Di Indonesia saat ini pelaksanaan *ruling* menggunakan Surat dan atau Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dimana Surat Dirjen Pajak dapat dijadikan *ruling* individual sesuai Undang-undang Tata Usaha Negara sedangkan SE Dirjen Pajak penerapannya hanya sebagai panduan DJP secara internal, maka keduanya tidak mengikat bagi wajib pajak dan Pengadilan (Sari, 2017).

Disclosure And Transparency By Taxpayer

Informasi merupakan kunci bagi otoritas untuk memperoleh *commercial awareness* dan mendukung manajemen risiko yang efektif. Keterbukaan memungkinkan otoritas untuk dapat membedakan antara keputusan wajib pajak

yang bersifat *business driven* dan *tax driven*. Dalam *cooperative compliance*, pengungkapan penuh mengenai masalah pajak yang material dan transaksi yang mereka lakukan wajib dilakukan oleh wajib pajak supaya otoritas memahami dampak masalah dan transaksi tersebut (Manca, 2016).

Menurut Partisipan KPP 2, di Indonesia belum ada ketentuan untuk mengungkapkan informasi semacam *Mandatory Disclosure Rules* terkait pengungkapan informasi mengenai *tax planning* guna mengantisipasi skema *tax planning* yang bersifat agresif. Selama ini pengungkapan dan transparansi yang diberikan oleh wajib pajak adalah berdasarkan permintaan dari KPP melalui mekanisme SP2DK mengacu pada SE-39/PJ/2015. Partisipan KPP 3 menambahkan bahwa perlunya ada ketentuan setingkat Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang mengatur pengungkapan informasi tersebut.

Menurut Partisipan KPP 3, wajib pajak perbankan relatif patuh selama payung hukumnya jelas, karena wajib pajak secara *voluntary* belum tentu mau memberikan informasi meskipun AR sudah meminta. Ada kendala juga yang dihadapi oleh AR dalam memperoleh data dari wajib pajak, misalnya ketika meminta data LBU 11 (laporan berisi detail informasi penyaluran kredit dari Bank) tidak semua wajib pajak rela memberikan data tersebut. AR dinilai kurang memiliki kekuatan untuk mendorong wajib pajak memberikan informasi yang diminta, berbeda dengan pemeriksaan.

Partisipan akademisi menilai mekanisme kerja pengungkapan dan transparansi dari wajib pajak harus dirumuskan, keterbukaan seperti apa yang mesti diungkapkan oleh wajib pajak. Senada dengan hal tersebut, partisipan praktisi perpajakan juga menilai DJP perlu memberikan kejelasan mengenai informasi apa saja yang dibutuhkan terkait dengan kerangka pengendalian pajak perusahaan, untuk memberikan keyakinan kepada otoritas bahwa wajib pajak sepenuhnya memegang kendali atas kepatuhan pajaknya.

Partisipan Wajib Pajak 2 memberikan pendapat mengenai perlunya mekanisme tertentu untuk memberikan kepastian bagi wajib pajak:

“Perlu juga disediakan mekanisme memberikan kepastian bagi wajib pajak. Masalah-masalah apa yang memiliki risiko ketidakpastian tinggi. Dengan adanya jaminan kepastian mungkin wajib pajak juga bisa terbuka dengan informasi yang dia miliki. Kalau belum ada mekanisme itu, bagaimana wajib pajak bisa terbuka. Untuk menuju keterbukaan kan harus ada kejelasan, sehingga manfaatnya jelas bagi wajib pajak dan menjadi dorongan buat wajib pajak.”

Untuk dapat mendorong *disclosure and transparency by taxpayer* DJP harus dapat memberikan kepastian dalam bentuk menyediakan mekanisme *advance ruling* sebagai bukti adanya sikap penyelesaian masalah dari DJP. Dengan demikian pilar *disclosure and transparency by taxpayer* dapat terpenuhi.

Tabel 1
Matriks Keterterapan Pilar Cooperative Compliance pada Aktivitas Pengawasan Terhadap Wajib Pajak

Pilar Cooperative Compliance	Kondisi Ideal	Kondisi Faktual	Perbedaan
<i>Commercial Awareness</i>	Otoritas memiliki pemahaman atas konteks luas wajib pajak beroperasi, konteks karakteristik sektor industri, konteks karakteristik unik wajib pajak.	Pemahaman AR pada tingkat proses bisnis, regulasi industri, jenis produk dan jasa.	Pemahaman konteks luas seperti <i>business plan</i> , kondisi pasar, konteks unik mengenai manajemen risiko, pengendalian internal, risiko komersial belum memadai.
<i>Impartiality</i>	Otoritas dituntut bersikap objektif dan konsisten dalam penyelesaian masalah serta menyediakan mekanisme <i>Alternative Dispute Resolution</i> .	Terdapat proses konseling dalam penyelesaian SP2DK dan eskalasi permasalahan pada tingkat yang lebih tinggi, wajib pajak menilai AR cukup objektif.	Sudah memenuhi kondisi ideal.
<i>Proportionality</i>	Otoritas menyusun prioritas dan alokasi sumberdaya dalam mengawasi wajib pajak.	Penggunaan CRM sebagai <i>tools</i> menentukan prioritas pengawasan.	Sudah memenuhi kondisi ideal.
<i>Openness through disclosure and transparency</i>	Keterbukaan dan Transparansi mengenai pendekatan manajemen risiko, transaksi, perilaku atau isu tertentu yang dinilai berisiko tinggi oleh otoritas.	Partisipan KPP memandang keterbukaan manajemen risiko terhadap wajib pajak tidak diperlukan.	Wajib pajak belum mendapatkan keterbukaan mengenai pendekatan manajemen risiko yang dilakukan KPP.
<i>Responsiveness</i>	Otoritas dituntut cepat, efisien, dan profesional dalam memberikan kepastian aspek penerapan hukum pajak.	KPP terbuka untuk diskusi dan konsultasi, memberikan tanggapan sesuai kompleksitas namun tidak bersifat mengikat.	AR dan Seksi Pengawasan tidak memiliki kewenangan untuk memberikan kepastian yang mengikat, hanya sebatas <i>guidance</i> .
<i>Disclosure and Transparency by taxpayer</i>	Pengungkapan informasi melampaui yang wajib disediakan.	Tidak ada mekanisme pengungkapan informasi dan pemberian kepastian atau <i>Advance Ruling</i> .	Wajib Pajak belum terbuka memberikan informasi secara <i>voluntary</i> .

Sumber: Hasil Pengolahan Data Penelitian

E. SIMPULAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa konsep *cooperative compliance* belum sepenuhnya diterapkan pada beberapa pilar yaitu *commercial awareness*, *openness through disclosure and transparency*, *responsiveness*, dan *disclosure and transparency by taxpayer*. Terdapat tiga hal yang menyebabkan pilar *cooperative compliance* tidak diterapkan secara optimal. Pertama adalah mekanisme pemberian kepastian (*ruling*) belum diatur secara jelas, hambatan kedua adalah kurangnya keterbukaan dan transparansi dari KPP mengenai pendekatan manajemen risiko, dan yang ketiga adalah kurangnya keterbukaan dan transparansi dari wajib pajak. Untuk mengatasi kendala tersebut, KPP harus melakukan komunikasi dengan wajib pajak untuk membahas bentuk kerjasama guna peningkatan keterbukaan dan transparansi. Komitmen di antara *top management* KPP dan wajib pajak perlu dilakukan untuk menyamakan persepsi dan menyepakati bentuk-bentuk aktivitas yang dapat mendukung penerapan *cooperative compliance*. KPP perlu menunjukkan keterbukaan dan transparansi kepada wajib pajak terkait pendekatan manajemen risiko yang digunakan. Selanjutnya DJP dapat mempertimbangkan untuk mengatur secara formal bentuk *ruling* untuk mengakomodir isu-isu selain *transfer pricing*.

DAFTAR PUSTAKA

- Alhojailan, M. I., & Ibrahim, M. (2012). Thematic Analysis : A Critical Review of Its Process and Evaluation. *WEI International European Academic Conference Proceedings, 1*(2011), 8–21.
- Alink, M., & Van Kommer, V. (2016). *Handbook on Tax Administration*. IBFD.
- Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of tax- payer reporting. *The Accounting Review, 66* No.3(July 1991), 577–593.
- Andiko, T. (2018). *Analisis Implementasi Kebijakan Pemeriksaan Pajak di Indonesia Ditinjau dari Konsep Cooperative Compliance*. Universitas Indonesia.
- Balharová, M. (2016). *Cooperative Compliance Models in the Netherlands and Australia: Truly Based on the Principles of Legal Certainty and Equality?* 40. Retrieved from https://www.academia.edu/29262192/L._Balharova_Cooperative_Compliance_Models_in_the_Netherlands_and_Australia_Truly_Based_on_the_Principles_of_Legal_Certainty_and_Equality
- Bay, H. (2018). Advance Ruling Practice in Turkish Tax Law and Its Outcomes. In *Recent Researches On Social Sciences* (pp. 487–491). Kraków: Jagiellonian University Institute of Public Affairs.
- Boll, K., & Brehm Johansen, M. (2018). Tax Governance : Corporate experiences with Cooperative Compliance in Denmark. *FairTax: Working Paper Series, (17)*, 112. Retrieved from <http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:umu:diva-148063>
- Bronżewska, K. (2016). *Cooperative compliance : a New Approach to Managing Taxpayer Relations*. Amsterdam: IBFD.
- Bronżewska, K., & Majdanska, A. (2019). The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. *European Taxation, (March)*, 99–105.
- Colon, D. W. (2017). Legal Security: Co-Operative Compliance in The United Kingdom. *Journal of Research in Business and Management, 4*(11), 66–69. Retrieved from <https://www.academia.edu/download/53752390/I4116669.pdf>
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry and Research Design, Third Edition*. SAGE Publication.
- Darussalam, Septriadi, D., Kristiaji, B. B., & Vissaro, D. (2019). *Era Baru Hubungan Otoritas Dengan Wajib Pajak*. Jakarta: Penerbit DDTC.
- de Widt, D. (2017). Dutch Horizontal monitoring. The Handicap of a Head Start. *FairTax Working Paper Series, 13*(September 2017), 1–39.
- de Widt, D., & Oats, L. (2017). Risk assessment in a co-operative compliance context: a dutch- UK comparison. *British Tax Review, 2017*(2), 230–248.

- Fitria, D. (2017). Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pengetahuan dan Pemahaman Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *JABE (Journal of Applied Business and Economic)*, 4(1), 30. <https://doi.org/10.30998/jabe.v4i1.1905>
- Gunadi. (2013). *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*. Jakarta: PT. Niaga Swadaya.
- Huiskers, E., & Gribnau, J. (2019). Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*, 5(1), 66–110.
- Inasius, F., Darijanto, G., Gani, E., & Soepriyanto, G. (2020). Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia. *SAGE Open*, 10(4). <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge: Cambridge Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Kirchler, E., Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference. *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 87–92. <https://doi.org/10.1177/0963721413516975>
- Majdanska, A. (2021). An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. In *IBFD*. Amsterdam: IBFD.
- Manca, M. (2016). Italy - The New Italian Cooperative Compliance Regime 2 . The OECD Approach : From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance. *European Taxation*, 56(4).
- OECD. (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. *Centre for Tax Policy and Administration*, (October), 1–73. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- OECD. (2007a). *OECD Tax Intermediaries Study Working Paper 5: Risk Management*. 1–17.
- OECD. (2007b). *OECD Tax Intermediaries Study Working Paper 6 – The Enhanced Relationship*. 1–31.
- OECD. (2008). Study into the role of tax intermediaries. In *Study into the Role of Tax Intermediaries* (Vol. 9789264041). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>
- OECD. (2013). *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*.
- OECD. (2021). Tax Administration 2021. In *Public Finance*. <https://doi.org/10.4324/9781315127729-19>
- Potka-Soininen, T., Pellinen, J., & Kettunen, J. (2018). Enhanced Customer Cooperation: Experiences with cooperative compliance in Finland. *FairTax: Working Paper Series*, (November 2018), 0–38. Retrieved from

<https://jyx.jyu.fi/handle/123456789/60791>

Rahayu, S. K. (2010). *Perpajakan Indonesia: Konsep dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Sari, D. I. (2017). *Kebijakan Advance Tax Ruling Sebagai Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak dan Implikasi Pada Biaya Kepatuhan: Studi Banding Indonesia & Belanda*. Universitas Indonesia.

Sekretariat Pengadilan Pajak, Kementerian Keuangan. (2021). Statistik Berkas Sengketa 2014-2020. 18 Nov 2021.

<http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>

Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

van Dijk, L. van der H., & Siglé, M. (2015). Managing compliance risks of large businesses: A review of the underlying assumptions of co-operative compliance strategies. *EJournal of Tax Research*, 13(3), 760–783.