

STRATEGI MENINGKATKAN KEPATUHAN PAJAK REKLAME DENGAN PENDEKATAN COMPLIANCE MODEL

Wijayanah

wijayanah-2018@feb.unair.ac.id

Basuki

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Airlangga, Surabaya

ABSTRACT

This study aims to describe the implementation of compliance strategies in revenue agencies using the compliance model approach to improve advertising tax compliance. The research data were collected by interview, observation and document collection. This research is a descriptive qualitative research with a case study approach. Data analysis was performed using qualitative techniques, consisted of 3 stages, namely data reduction, data display, and conclusion drawing. The results of the study provide empirical evidence that compliance strategy with a compliance model approach that is implemented comprehensively and adequately can increase taxpayer compliance. The strategy implemented includes providing ease of compliance, providing assistance to comply, taking deter by detection and use full force of the law. Its combines effective prevention strategies and credible enforcement, making easier for taxpayers who are committed to comply and take firm action against taxpayers who do not comply. Implementation of compliance strategy requires support of facilities and infrastructure, competent human resources, tax authorities commitment, laws and regulations as a basis for implementation and support from other agencies in law enforcement efforts. The results of this study can become a reference for policy makers in developing future compliance strategies to achieve voluntary compliance in a sustainable manner.

Key words: compliance model; compliance strategy; advertising tax

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menggambarkan implementasi strategi kepatuhan pada instansi pendapatan pemerintah daerah dengan menggunakan pendekatan compliance model untuk meningkatkan kepatuhan pajak reklame. Data penelitian dikumpulkan dengan wawancara, observasi dan pengumpulan dokumen. Penelitian ini berjenis deskriptif kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Analisis data dilakukan dengan teknik kualitatif yang terdiri dari 3 tahapan yaitu reduksi data, data display, dan penarikan kesimpulan. Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa strategi kepatuhan dengan pendekatan compliance model yang diimplementasikan secara komprehensif dan memadai dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak reklame. Strategi yang dilaksanakan meliputi fasilitasi kemudahan untuk patuh (ease compliance), memberikan bantuan untuk patuh (help to comply), tindakan pencegahan ketidakpatuhan (deter by detection) dan penegakan hukum (use full force of the law). Strategi kepatuhan dengan pendekatan compliance model mengkombinasikan effective prevention dan credible enforcement yaitu mempermudah wajib pajak yang mempunyai komitmen untuk patuh dan memberikan tindakan tegas bagi wajib pajak yang tidak patuh. Implementasi strategi kepatuhan membutuhkan dukungan sarana dan prasarana yang memadai, sumber daya manusia yang kompeten, komitmen pejabat/ otoritas pajak, peraturan perundangan sebagai dasar pelaksanaan serta dukungan instansi lain dalam upaya penegakan hukum. Hasil penelitian ini dapat menjadi referensi bagi pengambil kebijakan dalam mengembangkan strategi kepatuhan di masa mendatang untuk mencapai voluntary compliance secara berkelanjutan.

Kata kunci: model kepatuhan; strategi kepatuhan; pajak reklame

PENDAHULUAN

Pemerintah daerah merupakan instansi nonprofit, yang berorientasi pada pelayanan kepada masyarakat. Pemerintah membutuhkan pembiayaan untuk memenuhi fasilitas layanan publik dan berbagai tujuan pembangunan di berbagai bidang antara lain pendidikan, kesehatan, infrastruktur, perdagangan, investasi, pengelolaan sampah dan sebagainya. Kemampuan daerah untuk membiayai kebutuhan pembangunan di daerah merupakan indikator kemandirian daerah. Pada Tabel 1 terlihat bahwa salah satu sumber pembiayaan daerah adalah Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan komposisi terbesar berasal dari sektor pajak (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2021).

Sesuai Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018, pajak daerah didefinisikan sebagai kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Oleh karena sifat pajak yang tidak memberikan kontraprestasi secara langsung kepada pembayar pajak, maka banyak wajib pajak yang enggan membayar pajak atau justru berusaha untuk menghindari pajak, namun di sisi lain mereka ingin tetap menikmati sarana publik yang disediakan pemerintah. Oleh karena itu, kesadaran wajib pajak untuk patuh pada aturan perpajakan meru-

upakan hal yang penting agar masyarakat bersedia dengan sukarela memenuhi kewajiban perpajakannya. Isu kepatuhan wajib pajak merupakan tantangan yang dialami sebagian besar instansi pendapatan dan merupakan tantangan yang hampir tidak pernah surut. Secara umum, kepatuhan pajak (*taxpayer compliance*) didefinisikan sebagai sejauh mana wajib pajak mematuhi aturan perpajakan (Randlane, 2016).

Kepatuhan pajak dipengaruhi baik faktor ekonomi maupun non ekonomi. Faktor ekonomi antara lain tarif pajak, kemungkinan dilakukan audit, denda, *income* wajib pajak, dan kesempatan untuk menghindari pajak, sedangkan faktor psikologi meliputi kompleksitas perpajakan, perilaku, norma personal, norma sosial, norma masyarakat, keadilan distributif, keadilan prosedural dan keadilan retributif (Alm *et al.*, 2012). Motivasi wajib pajak untuk membayar pajak berbeda-beda, terdapat wajib pajak yang membayar pajak karena merasa berkewajiban untuk berkontribusi secara sukarela (*voluntary compliance*) dan sebaliknya terdapat wajib pajak yang membayar pajak karena takut dideteksi dan didenda. Penghindaran pajak bukanlah hal asing di dunia perpajakan. Berbagai cara dilakukan wajib pajak untuk mengurangi beban pajak, menghindari pajak atau bahkan memutuskan untuk mengelabuhi atau sengaja untuk tidak patuh (*decided not to comply*). Tindakan untuk memerangi penggelapan pajak adalah mencegah perilaku ilegal dengan audit yang kaku dan denda yang berat.

Tabel 1
Target PAD Pada APBD Daerah
Se-Indonesia

(dalam triliun)

| Jenis PAD | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|
| Pajak Daerah | 160,15 | 168,79 | 184,80 | 208,76 | 235,26 |
| Retribusi Daerah | 11,79 | 11,68 | 12,16 | 12,02 | 12,81 |
| Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang tidak dipisahkan | 7,57 | 7,67 | 8,53 | 9,15 | 9,92 |
| Lain-Lain PAD Yang Sah | 49,86 | 58,84 | 64,39 | 65,57 | 70,41 |

Sumber : Kementerian Keuangan, 2021

Namun di sisi lain, kontrol dan hukuman mungkin memiliki efek samping yang tidak diinginkan (Gangl *et al.*, 2014). Oleh karena itu, otoritas pajak perlu memberikan perlakuan yang berbeda antara wajib pajak yang sengaja menghindari pajak atau tidak patuh pajak dan wajib pajak yang berkeinginan untuk patuh namun mengalami kendala misal karena kurangnya pengetahuan perpajakan, kompleksitas aturan dan prosedur. Dengan memperhatikan motivasi wajib pajak untuk patuh, maka otoritas pajak perlu mengembangkan strategi yang diimplementasikan secara tepat dan memadai (Braithwite, 2016).

Kota Surabaya merupakan kota perdagangan dengan aktifitas bisnis yang sangat pesat. Pembangunan infrastruktur yang memadai menjadi salah satu pendorong tumbuhnya sektor usaha di Kota Surabaya. Data Badan Pusat Statistik (2021) Kota Surabaya menunjukkan bahwa PDRB Atas Dasar Harga Berlaku menurut lapangan usaha, yang paling tinggi adalah sektor perdagangan besar dan eceran, reparasi mobil dan sepeda motor yaitu sebesar 27,45% pada tahun 2017, 27,68% pada tahun 2018 dan 27,75% pada tahun 2019 (Badan Pusat Statistik, 2021). Pertumbuhan sektor perdagangan yang tinggi, diikuti oleh aktifitas pemasaran dari perusahaan-perusahaan baik berskala nasional maupun multinasional, yang salah satunya dengan pemasangan reklame sebagai media untuk mengenalkan produk perusahaan pada masyarakat. Reklame merupakan salah satu

objek pajak yang dikelola pemerintah daerah, meliputi reklame insidental maupun reklame permanen. Maraknya pemasangan reklame hampir di semua sudut kota merupakan sumber potensi pajak yang dapat memberikan kontribusi pada Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang harus dicapai secara maksimal. Berikut adalah target dan capaian realisasi pajak reklame Kota Surabaya.

Target pendapatan pajak reklame terus meningkat dari tahun ke tahun, kecuali pada tahun 2020 target menurun sebagai akibat dari adanya pandemi Covid-19 yang berimbas pada semua lini sektor usaha, sehingga berdampak pada menurunnya penyelenggaraan reklame. Realisasi pajak reklame telah tercapai pada beberapa tahun terakhir kecuali tahun 2019 (Tabel 2). Berbagai upaya telah dilakukan dalam menggali potensi pendapatan pajak daerah melalui ekstensifikasi dan intensifikasi pajak daerah serta upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Namun demikian, jika dilihat dari laporan keuangan Kota Surabaya, pajak reklame merupakan jenis pajak yang menyumbang piutang yang terbesar setelah Pajak Bumi dan Bangunan, secara rinci seperti yang terdapat dalam Tabel 3.

Trend kenaikan dan penurunan piutang pajak merupakan salah satu indikator kepatuhan pajak. Piutang pajak reklame menunjukkan trend menurun dibanding piutang PBB pada beberapa tahun terakhir. Bagi peneliti, keberhasilan menurunkan trend piutang pajak reklame menjadi hal menarik untuk dipelajari.

Tabel 2
Target dan Realisasi Pajak Reklame

| Tahun | Target (dalam juta) | Realisasi (dalam juta) | % |
|-------|---------------------|------------------------|--------|
| 2016 | 129.020 | 132.291 | 102,54 |
| 2017 | 131.161 | 131.297 | 100,10 |
| 2018 | 133.730 | 139.057 | 103,98 |
| 2019 | 145.435 | 143.736 | 98,83 |
| 2020 | 107.729 | 110.183 | 102,28 |

Sumber : Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya, 2021

Tabel 3
Data Piutang Pajak Reklame dan PBB
Kota Surabaya

| Uraian | (dalam juta) | | | |
|---------------|---------------------|-------------|-------------|-------------|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
| Pajak Reklame | 36.043 | 33.970 | 33.735 | 3.203 |
| PBB | 567.753 | 663.291 | 776.836 | 847.159 |

Sumber : Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya, 2021

Bagaimana implementasi strategi kepatuhan diterapkan di lapangan, sehingga dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak reklame sehingga menurunkan trend piutang pajak reklame?

Sesuai latar belakang yang telah dipaparkan diatas, maka penelitian ini bertujuan menggambarkan implementasi strategi kepatuhan pajak reklame yang dilaksanakan di Kota Surabaya, untuk mendapatkan bukti empirik implementasi strategi kepatuhan untuk meningkatkan kepatuhan pajak reklame dengan penurunan piutang pajak sebagai indikator kepatuhan. Nilai tambah dari penelitian ini adalah penggunaan pendekatan *compliance model* dalam menggambarkan implementasi strategi kepatuhan yang dilaksanakan sebuah instansi pendapatan secara komprehensif meliputi memberikan kemudahan untuk patuh dengan fasilitasi layanan perpajakan (*ease compliance*), memberikan bantuan melalui edukasi dan informasi (*help to comply*), tindakan pencegahan dan penegakan hukum. *Compliance model* merupakan model yang mengkaitkan strategi kepatuhan dengan perilaku patuh wajib pajak. Dengan pendekatan *compliance model*, otoritas pajak menerapkan strategi kepatuhan dengan memperhatikan perilaku patuh wajib pajak. Wajib pajak yang patuh harus diberikan layanan yang memadai, sedangkan wajib pajak yang sengaja tidak patuh harus diberikan tindakan yang tegas. Tidak ada satu strategi yang tepat untuk menangani semua wajib pajak, karena wajib pajak berada pada tingkatan perilaku yang berbeda-beda, namun strategi kepatuhan harus mengkombinasikan strategi pencegahan yang efektif dengan *credible enforcement* secara tepat dan memadai.

TINJAUAN TEORETIS

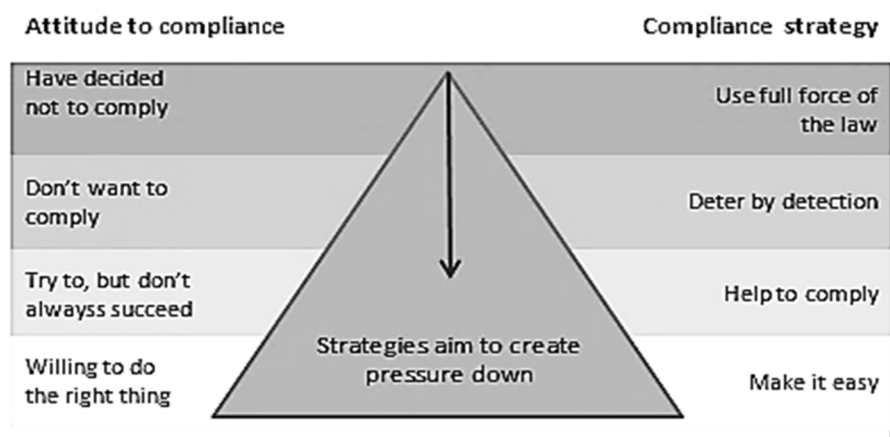
Kepatuhan Pajak

Kepatuhan pajak didefinisikan sebagai pelaporan pendapatan dan klaim biaya yang akurat sesuai dengan peraturan perpajakan yang ditetapkan (Sapiee dan Kasipillai, 2013). Secara umum, kepatuhan pajak (*taxpayer compliance*) didefinisikan sebagai sejauh mana wajib pajak mematuhi aturan perpajakan, dan disebut tidak patuh jika wajib pajak tidak memenuhi salah satu kewajiban perpajakannya, termasuk jika wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan karena adanya tindakan koersif atau paksaan dari otoritas pajak (Randlane, 2016). Sedangkan Jaffar mendefinisikan ketidakpatuhan sebagai kegagalan badan hukum atau individu untuk melaporkan atau membayar pajak (Jaffar *et al.*, 2014).

Kewajiban pokok wajib pajak bersifat universal dan tidak tergantung pada profil atau bidang kegiatan wajib pajak. Secara umum kewajiban tersebut meliputi pendaftaran dalam sistem, pelaporan tepat waktu, pelaporan informasi yang lengkap dan akurat, dan pembayaran kewajiban perpajakan tepat waktu (Randlane, 2016).

Pada pengelolaan pajak daerah, identifikasi indikator-indikator kepatuhan wajib pajak tersebut diaplikasikan sebagai berikut:

- a. Wajib pajak mempunyai kewajiban untuk mendaftarkan diri ke kantor pelayanan pajak untuk mendapatkan Nomor Objek Pajak (NOP) dan Nomor Pokok Wajib Pajak Daerah (NPWPD).
- b. Wajib pajak menghitung kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan yang berlaku (untuk jenis pajak dengan self assesment).



Gambar 1
Compliance Model

Sumber: (Hamilton, 2012)

- c. Wajib pajak melakukan pembayaran pajak tepat waktu sesuai jenis pajak, misal: untuk pajak hotel dan restoran mempunyai masa pajak selama 1 bulan, sedangkan untuk Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan pajak reklame merupakan jenis pajak dengan *official assesment* mempunyai tanggal jatuh tempo sesuai yang ditetapkan kantor pajak.
- d. Pelaporan dilakukan wajib pajak sesuai jenis pajak dengan waktu yang ditetapkan dalam peraturan yang berlaku.

Compliance Model

Compliance model merupakan aplikasi *responsive regulatory theory* dalam strategi meningkatkan kepatuhan pajak, yaitu dengan memberikan perlakuan kepada wajib pajak sesuai dengan perilaku patuh (*respon*) wajib pajak. Teori ini menekankan pentingnya elemen *persuasive* dan *punitive* untuk meningkatkan kepatuhan (Yunus *et al.*, 2017). Dengan model ini otoritas pajak menggunakan kekuatan koersif hanya jika wajib pajak tidak kooperatif dengan otoritas pajak setelah dilakukan berbagai tindakan persuasif (Mahmood, 2012). *Compliance Model* mengkombinasikan strategi untuk mempermudah untuk patuh, memberikan edukasi dan informasi, melakukan pencegahan dan penegakan hukum untuk membantu wajib pajak memahami dan memenuhi kewajiban perpajakannya. Model ini

pertama kali dikembangkan oleh *Australian National University Centre for Tax System Integrity* dengan *Australia Tax Office* dan telah digunakan secara luas, termasuk oleh negara-negara anggota OECD. Strategi kepatuhan dengan menggunakan pendekatan *compliance model* digambarkan pada Gambar 1.

Perilaku patuh wajib pajak mencerminkan motivasi wajib pajak untuk patuh pajak. Otoritas pajak harus dapat mengidentifikasi perilaku wajib pajak secara tepat untuk dapat menentukan strategi yang akan diterapkan secara efektif dan efisien. Berikut adalah perilaku wajib pajak beserta implementasi strategi kepatuhan yang dapat diterapkan otoritas pajak.

Pertama adalah perilaku patuh pada tingkat *willing to do the right thing* merupakan tingkat perilaku yang paling kooperatif, dimana wajib pajak memiliki kesadaran yang sangat tinggi dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik. Wajib pajak mempunyai kemauan untuk patuh, mempunyai komitmen untuk memenuhi kewajiban perpajakannya, mengakui bahwa mereka berkewajiban untuk patuh, mengakui bahwa terdapat kewajiban moral atau etik untuk patuh dan mengatur/mengupayakan kepatuhannya secara mandiri (Braithwite, 2016). Pada tingkatan ini, strategi kepatuhan yang paling efektif dilakukan oleh otoritas pajak memberikan

fasilitas untuk mempermudah wajib pajak dapat patuh, persyaratan pelaporan informasi dikurangi dan interaksi dibuat semurah dan semudah mungkin untuk dilakukan (Hamilton, 2012).

Salah satu upaya untuk menekan biaya untuk patuh adalah melakukan simplifikasi sistem perpajakan. Musimenta (2020) menyatakan bahwa ketika sistem perpajakan menjadi lebih kompleks, maka biaya pemenuhannya juga menjadi tinggi. Sistem perpajakan yang kompleks mengharuskan pembayar pajak untuk mendapatkan pelatihan tambahan serta mencari nasihat profesional eksternal untuk patuh pajak. Oleh karena itu, kompleksitas perpajakan memiliki pengaruh langsung dan tidak langsung (melalui biaya kepatuhan) terhadap kepatuhan perpajakan (Musimenta, 2020). Kepatuhan pajak menurun secara signifikan jika terdapat peningkatan biaya kepatuhan pajak, khususnya berhubungan dengan pemahaman hukum perpajakan yang kompleks, perubahan peraturan serta pemenuhan persyaratan kepatuhan sesuai aturan yang berlaku (Farida dan David, 2018).

D'Ascenzo (2015) dalam penelitiannya yang membahas tentang modernisasi sistem perpajakan yang semula berfokus pada kepentingan instansi pendapatan menjadi berorientasi pada customer (wajib pajak). Pembaharuan yang dilaksanakan antara lain penggunaan teknologi baru dalam penyelenggaraan layanan (penyampaian laporan pajak, kemudahan melakukan pendaftaran bagi wajib pajak maupun konsultan pajak), penyampaian informasi dengan publikasi secara online, meningkatkan kemampuan *search engine*, sosial media, *electronic lodgement*, *e-tax system*, serta secara *progresive* melakukan *upgrade* sistem perpajakannya. Meningkatkan pelayanan yang memprioritaskan kebutuhan wajib pajak dapat memberikan keuntungan berupa efisiensi biaya, peningkatan kepatuhan pajak, mencegah penggelapan pajak. Selain pembaharuan teknologi, upaya untuk memberikan layanan adalah dengan meningkatkan kinerja

sumber daya manusia, yaitu dengan menempatkan petugas sesuai dengan skill, memberikan latihan untuk meningkatkan profesionalisme (D'Ascenzo, 2015).

Tingkat kepatuhan kedua adalah *try to, but don't always succeed*, yaitu tingkatan dimana wajib pajak berusaha memenuhi kewajibannya, namun karena kurangnya *skill* dan pengetahuan menyebabkan wajib pajak melakukan hal yang tidak sesuai peraturan atau prosedur (Hamilton, 2012). Pada tingkatan ini, instansi pendapatan melakukan strategi yang dapat membantu wajib pajak untuk dapat patuh memenuhi kewajiban perpajakannya, memberikan bantuan pelayanan bagaimana memahami peraturan pajak dan prosedur administrasi perpajakan (*help to comply*) melalui edukasi dan informasi dengan menyediakan saluran komunikasi yang memadai. Hal ini dapat dilakukan secara umum atau spesifik pada kelompok-kelompok tertentu (Hamilton, 2012). Informasi terkait peraturan perpajakan yang diberikan oleh otoritas pajak pada wajib pajak dapat mengurangi kesalahan perpajakan yang dilakukan wajib pajak (Kosonen dan Ropponen, 2015).

Strategi edukasi dan informasi melalui kegiatan sosialisasi perpajakan untuk wajib pajak merupakan aktifitas riil sebagai tindak lanjut berbagai penelitian yang menyatakan bahwa pengetahuan perpajakan dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak (Permatasari dan Aryani, 2019; Susanti *et al.*, 2020), sehingga masyarakat perlu diberi pemahaman secara intensif mengenai pengetahuan pajak melalui berbagai kegiatan, seperti seminar, pelatihan dan sosialisasi tentang pajak (Susanti *et al.*, 2020).

Implementasi strategi meningkatkan kepatuhan melalui edukasi dan informasi perlu memperhatikan media apa yang paling efektif dan merupakan *preferensi* wajib pajak, misal menggunakan *pamphlets*, iklan dan website yang *user friendly*, program di radio, televisi yang memungkinkan masyarakat untuk interaktif atau melalui acara seminar atau webinar yang memungkinkan wajib pajak, konsultan pajak atau stake-

holder lainnya untuk membahas isu-isu perpajakan (Hassan *et al.*, 2016). Selain itu, penyampaian edukasi dan informasi juga memperhatikan waktu yang tepat untuk mendapatkan efek yang maksimal pada kepatuhan (Cyan *et al.*, 2017).

Tingkat kepatuhan ketiga adalah tidak bersedia untuk patuh (*don't want to comply*), yaitu tingkatan dimana wajib pajak menunjukkan kelalaian atau sengaja tidak mematuhi peraturan perpajakan. Strategi kepatuhan pada tingkat *don't want to comply* ditekankan pada pelaksanaan audit yang memadai (Hamilton, 2012). Strategi yang dapat dilakukan pada tingkatan ini adalah melakukan upaya pencegahan penghindaran pajak (*deter by detection*) dengan mengembangkan alat analisis untuk mengidentifikasi ketidakpatuhan, melakukan pendekatan kepatuhan berbasis risiko (*Risk Based Approach*) untuk area dengan kemungkinan ketidakpatuhan terbesar.

Perbaikan kebijakan, deteksi dan *punishment* dapat dilakukan pada tiga aspek utama administrasi perpajakan yaitu pendaftaran wajib pajak, pemeriksaan dan pemungutan pajak. Kebijakan ini mencakup tindakan yang jelas seperti meningkatkan jumlah audit, meningkatkan kualitas audit (dan auditor), menggunakan metode pemilihan audit yang lebih sistematis (misalnya metode 'penilaian'), meningkatkan berbagi informasi antar pemerintah dan identifikasi melalui penggunaan informasi pihak ketiga yang lebih baik. Hal ini perlu dilakukan untuk mencegah terjadinya kecurangan perpajakan (Alm, 2018).

Pedoman pemeriksaan pajak daerah yang berlaku di Indonesia, dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018 tentang Penagihan dan Pemeriksaan Pajak Daerah. Pada pasal 41 menyebutkan bahwa pemeriksaan untuk menguji kepatuhan dilakukan dengan kriteria: a). Wajib pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran Pajak; b). terdapat keterangan lain berupa data konkret yang menunjukkan bahwa Pajak yang terutang tidak atau

kurang dibayar; c). Wajib Pajak yang melakukan penghitungan sendiri, yang terpilih untuk dilakukan Pemeriksaan berdasarkan Analisis Risiko (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2018). Investigasi pajak dapat dilakukan berdasarkan informasi yang diperoleh dari tindakan pengendalian dan identifikasi perilaku berisiko lainnya, termasuk kasus klaim, perintah pengadilan, dan sumber informasi lainnya. Meskipun pengawasan dan audit diprioritaskan pada wajib pajak yang berpotensi melakukan ketidakpatuhan, pengawasan juga tetap dilakukan untuk seluruh wajib pajak karena tingkat kepatuhan wajib pajak dinamis dalam piramida kepatuhan, terutama kepatuhan pada *grey area* yaitu *don't want to comply* dan *try to, but not always succeed*. Oleh karena keterbatasan sarana prasarana dan tim audit yang dimiliki instansi pendapatan serta untuk meningkatkan efektifitas dan efisiensi pelaksanaan strategi di level ini, maka penggunaan teknologi modern sangat disarankan (Gonzalez dan Velasquez, 2013). Memanfaatkan *data mining* untuk melakukan karakterisasi dan deteksi wajib pajak yang potensial melaporkan kewajiban perpajakan dengan tagihan yang salah, berdasarkan pada informasi pada bukti pembayaran pajak, karakteristik dan histori performance wajib pajak. Hasilnya akan memberikan informasi yang menunjukkan kecurangan atau ketidakcurangan, mendeteksi pola yang menyertai perilaku dan menentukan sejauh mana kasus kecurangan pajak dapat dideteksi berdasarkan informasi yang ada. Selanjutnya akan digunakan sebagai bahan untuk menentukan wajib pajak yang perlu dilakukan tindakan audit (Gonzalez dan Velasquez, 2013). Penggunaan data mining juga meningkatkan efisiensi dan akurasi data untuk menentukan wajib pajak yang akan dilakukan pemeriksaan, sehingga meningkatkan kinerja otoritas pajak (Cleary, 2011). Seleksi wajib pajak yang akan dilakukan pengawasan sangat penting, karena berdasarkan penelitian membuktikan bahwa pengawasan yang ketat tidak

berpengaruh positif pada kepatuhan bagi wajib pajak yang berkomitmen untuk patuh, namun dapat meningkatkan kepatuhan bagi wajib pajak yang tidak patuh atau beresiko untuk tidak patuh (Gangl *et al.*, 2014). Selain itu, audit yang tidak tepat sasaran, yang dilakukan pada wajib pajak patuh dapat berakibat menurunkan kepatuhan mereka (Gemmell dan Ratto 2012) dan bagi penghindar pajak, aktifitas pengawasan harus dibarengi dengan sanksi yang lebih tinggi (Lisi, 2015).

Deter by detection dan *risk based approach* mendekteksi ketidakpatuhan sedini mungkin. Untuk jenis pajak dengan *official assesment* dapat diterapkan dalam bentuk pengawasan ketepatan terhadap pendaftaran, pelaporan dan pembayaran. Hasil dari pengawasan akan dilakukan tindakan berupa penagihan dan/penyampaian surat peringatan yang disesuaikan dengan tingkat ketidakpatuhan wajib pajak. Strategi pemberian surat peringatan pada wajib pajak property yang mempunyai tunggakan pajak dilakukan di City of Brotherly Love diungkap dalam penelitian Chirico *et al.* (2016) membuktikan bahwa strategi meningkatkan kepatuhan pajak dengan surat peringatan disertai notifikasi yang menggambarkan pencegahan, kebutuhan pendanaan atau ancaman dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak property yang mempunyai tunggakan pajak (Chirico *et al.*, 2016). Dan jika dengan surat peringatan wajib pajak tetap memutuskan untuk tidak patuh maka otoritas pajak perlu melakukan tindakan *enforcement* yang lebih keras untuk memaksa kepatuhan.

Keempat, pada piramida paling atas dari *compliance model* adalah perilaku wajib pajak yang memutuskan untuk tidak patuh pada peraturan perpajakan (*have decided not to comply*) yaitu tingkatan dimana wajib pajak secara agresif menunjukkan perilaku tidak ingin patuh pada sistem perpajakan, tidak peduli bahwa mereka tidak melakukan hal benar, tidak melakukan tindakan untuk merubah situasi saat ini. Perilaku wajib pajak yang dipresentasikan di bagian atas pirami-

da ini membutuhkan tindakan yang tegas berupa *enforcement* dengan peraturan hukum (Hamilton, 2012).

Tahapan *enforcement* disesuaikan dengan jenis pajak dan kebijakan instansi pendapatan masing-masing. Praktek perpajakan di Indonesia, penagihan pajak daerah juga diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018 tentang Pedoman Penagihan dan Pemeriksaan Pajak Daerah. Dalam peraturan tersebut menyebutkan bahwa Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan jatuh tempo pembayaran. Sedangkan Surat Paksa diterbitkan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak setelah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis, telah dilaksanakan penagihan seketika atau sekaligus, atau penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak. Dengan peraturan hukum yang sudah ditetapkan dengan jelas, wajib pajak seharusnya menyadari konsekuensi jika melakukan pelanggaran perpajakan dan bersikap patuh dan kooperatif pada otoritas pajak.

Pada beberapa penelitian tentang penagihan pajak-pajak pusat dengan surat teguran dan surat paksa dinilai kurang efektif (Tambunan, 2016; Nalle, 2017). Hal ini dikarenakan wajib pajak cenderung menjadi *risk-taker* dalam memutuskan untuk patuh pajak serta penalti dan denda yang tidak terlalu tinggi sehingga wajib pajak tidak menghiraukan kepatuhan pajak (Sapiei dan Kasipillai, 2013). Namun sebaliknya penelitian Yunus *et al.* (2017) yang meneliti pengaruh sanksi pajak terhadap perilaku patuh wajib pajak perusahaan kecil dan menengah membuktikan bahwa penalti berpengaruh positif terhadap perilaku patuh wajib pajak (Yunus *et al.*, 2017). Aditya dan Pohan (2018) menyatakan bahwa tidak optimalnya capaian pendapatan pajak dikarenakan antara lain sumber daya manusia

yang kurang efektif, otoritas pajak belum melakukan pengawasan, penagihan dan penerapan sanksi secara memadai (Aditya dan Pohan, 2018). Meskipun sanksi bukanlah pilihan pertama dalam meningkatkan kepatuhan pajak, namun pada kondisi tertentu otoritas pajak perlu menggunakan kekuatan koersif dan legitimasi untuk menangani kepatuhan (Mangoting *et al.*, 2020) karena terdapat kelompok masyarakat yang motivasi membayar pajaknya bukan atas kesadaran wajib pajak tapi lebih disebabkan *power* dari pemerintah (Amalia, 2019).

Strategi meningkatkan kepatuhan (*compliance*) harus mencakup campuran pendekatan lintas fungsi untuk mendukung *voluntary compliance* yaitu dengan mengkombinasikan aktifitas pencegahan yang efektif dan *credible enforcement*. Pencegahan yang efektif meliputi pendidikan dan fasilitasi wajib pajak, desain sistem (reformasi hukum dan administrasi). Sedangkan *credible enforcement* berupa deteksi dan tindakan penegakan hukum secara bertahap. Program kepatuhan perlu memberikan tanggapan bertahap terhadap perilaku kepatuhan, memudahkan mereka yang ingin mematuhi dan menerapkan penegakan yang kredibel bagi mereka yang tidak patuh. Dan untuk tujuan jangka panjang, otoritas pajak perlu mengembangkan strategi kepatuhan yang memperhatikan perilaku wajib pajak untuk dapat mewujudkan kepatuhan berdasarkan komitmen di masa depan karena komitmen merupakan faktor utama yang dapat membentuk perilaku patuh dibanding kekuatan koersif dan legitimasi, meskipun pada kondisi tertentu otoritas pajak perlu menggunakan kekuatan koersif dan legitimasi untuk menangani kepatuhan (Mangoting *et al.*, 2020).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif deskriptif, yaitu penelitian yang memberikan penjelasan berdasarkan data penelitian berupa rangkaian bahasa dalam bentuk teks. Penelitian ini menggunakan

pendekatan studi kasus, yaitu suatu penelitian yang mempelajari suatu fenomena di dalam konteks dunia nyata, dengan batasan antara fenomena dan konteks tak tampak dengan jelas serta memanfaatkan multisumber bukti.

Peristiwa yang dipilih yang selanjutnya disebut kasus adalah hal yang aktual (*real-life events*), yang sedang berlangsung, bukan sesuatu yang sudah lewat. Obyek penelitian ini adalah Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah (BPKPD) Kota Surabaya dengan unit analisisnya yaitu implementasi strategi kepatuhan yang dilaksanakan oleh BPKPD Kota Surabaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak reklame. Sedangkan subjek penelitian ada-lah pegawai BPKPD Kota Surabaya.

Data penelitian berupa data primer dan data sekunder diperoleh dari dokumen, rekaman arsip, wawancara dan pengamatan langsung. Dokumen dan rekaman arsip diperoleh dari dokumen obyek penelitian. Penentuan informan dalam penelitian ini menggunakan teknik *sampling purposive*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu. Penelitian ini mengambil 3 (tiga) informan yang berkaitan erat dengan penanganan pajak reklame baik terkait dengan penentuan kebijakan maupun operasional pelayanan pajak dengan minimal masa kerja 2 (dua) tahun di bidang tersebut. Informan dalam penelitian ini adalah pejabat dan pegawai yang bertugas menangani pajak reklame di instansi Pemerintah Kota Surabaya. Sedangkan pengamatan langsung dilakukan oleh peneliti untuk mendapat data lain yang relevan yang dapat mendukung hasil penelitian. Data yang telah dikumpulkan selanjutnya di analisis menggunakan teknik kualitatif dengan tahapan analisis terdiri dari telaah data, reduksi data, dan penarikan kesimpulan.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Indikator pencapaian kinerja instansi pajak adalah capaian realisasi pendapatan pajak. Salah satu faktor yang mempengaruhi capaian pendapatan pajak adalah tingkat

kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu, salah satu strategi instansi pendapatan adalah strategi meningkatkan kepatuhan. Strategi ini meliputi bagaimana meningkatkan kepatuhan sukarela dari wajib pajak, maupun bagaimana tindakan berupa audit atau tindakan lain sesuai aturan hukum untuk wajib pajak yang mempunyai tunggakan pajak (tingkat kepatuhan rendah). Prinsip-prinsip strategi meningkatkan kepatuhan dapat diimplementasikan dengan memperjelas kewajiban pembayar pajak (*Make taxpayer's obligations*), mempermudah untuk patuh (*Make it easy to comply*), menerapkan sanksi jika perlu (*Exercise sanctions when appropriate*), menunjukkan *power* dan aktivitas otoritas pada publik (*Make your powers and activity visible*), memberikan insentif (*Provide incentives*).

Dalam piramida kepatuhan (*compliance model*) digambarkan bahwa perilaku kepatuhan wajib pajak bervariasi, mulai dari *willing to do the right thing* sampai dengan *have decided not to comply*, sehingga memerlukan tindakan berupa strategi kepatuhan (*compliance strategy*) yang berbeda di masing-masing tingkat perilaku patuh. Kepatuhan dapat dioptimalkan ketika otoritas pendapatan mampu mengidentifikasi penyebab kepatuhan dan penyebab ketidakpatuhan wajib pajak. Dan selanjutnya melakukan pendekatan inklusif melalui kebijakan yang mendorong dialog dan persuasi (*effective prevention*), dikombinasikan dengan *credible enforcement* berupa insentif dan sanksi yang efektif.

Kota Surabaya dengan wilayah seluas 326,36 km², sebagai kota terbesar kedua setelah ibukota DKI Jakarta dan sebagai kota perdagangan, objek pajak reklame tersebar di seluruh sudut kota. Objek pajak reklame terus bertambah baik reklame insidental, permanen dan terbatas. Pada tahun 2017 jumlah wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pajak Kota Surabaya sebanyak 26.988, tahun 2018 sebanyak 30.064, tahun 2019 sebanyak 33.714 dan tahun 2020 sebanyak 23.439 objek pajak reklame. Jumlah objek reklame menurun pada tahun 2020, sebagai akibat

pandemi covid-19 yang sangat berpengaruh pada dunia usaha, sehingga pada tahun 2020 target pendapatan pajak reklame juga mengalami penurunan sesuai dengan penurunan potensi pajak reklame. Jumlah objek pajak yang terus bertambah menuntut otoritas pajak Kota Surabaya menerapkan berbagai strategi untuk dapat menggali pendapatan secara maksimal, yang salah satunya adalah strategi meningkatkan kepatuhan pajak.

Berdasarkan data hasil wawancara dengan informan, observasi dan data pendukung lainnya, berikut adalah implementasi strategi kepatuhan untuk jenis pajak reklame yang diimplementasikan Kota Surabaya sebagai upaya untuk mencapai target pendapatan maupun sebagai upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak reklame pada beberapa tahun terakhir yang diklasifikasikan dengan menggunakan pendekatan *compliance model*.

Pertama adalah kepatuhan pada tingkat *willing to do the right thing* merupakan tingkat perilaku yang paling kooperatif, dimana wajib pajak memiliki kesadaran yang sangat tinggi dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik. Pada tingkatan ini, strategi kepatuhan yang paling efektif dilakukan oleh otoritas pajak sebagai mana dijelaskan dalam prinsip strategi kepatuhan adalah memberikan kemudahan untuk patuh dengan pelayanan terbaik (*ease compliance*) dan meminimalkan biaya untuk patuh. Strategi kepatuhan yang dilakukan otoritas pajak Kota Surabaya pada wajib pajak dengan tingkat kepatuhan *willing to do the right thing* adalah otoritas pajak memberikan kemudahan dan pelayanan yang terbaik, antara lain melakukan simplifikasi peraturan, sistem dan prosedur administrasi, mengembangkan website yang *comprehensive*, penyediaan layanan pembayaran elektronik, menyediakan layanan *call center* dan *helpdesk*.

Simplifikasi peraturan dilakukan dengan penetapan peraturan perpajakan yang mudah dipahami dan diaplikasikan baik oleh petugas pajak maupun oleh wajib pajak.

Peraturan penyelenggaraan reklame dituangkan dalam Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 5 Tahun 2019 dan Peraturan Walikota Nomor 21 Tahun 2018 tentang Penyelenggaraan Reklame. Selanjutnya simplikasi prosedur dan administrasi perpajakan dilakukan dengan penetapan Sistem Prosedur Operasional (SOP) untuk memastikan pelayanan yang teratur, konsisten dan tepat waktu sesuai standart yang telah ditetapkan. Sistem Prosedur Operasional (SOP) pelayanan pajak reklame, antara lain SOP Pelayanan Permohonan Ijin Penyelenggaraan Reklame. SOP yang ditetapkan oleh Kepala Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah menjadi pedoman bagi petugas dalam memberikan pelayanan baik di *front office* maupun *back office* serta petugas lapangan yang melakukan pengawasan penyelenggaraan reklame. Peraturan, sistem dan prosedur administrasi yang mudah dipahami dan diaplikasikan sangat membantu wajib pajak untuk patuh. Upaya simplikasi peraturan perpajakan dapat mempermudah dan mengurangi biaya untuk patuh karena wajib pajak tidak membutuhkan pendampingan konsultan dalam menunaikan kewajiban perpajakannya (Musimenta, 2020).

Pengembangan website yang komprehensif <https://ereklame.cktr.web.id>, berfungsi untuk memberikan kemudahan layanan. Pada website tersebut wajib pajak dapat memperoleh informasi dan mengakses layanan penyelenggaraan reklame antara lain terkait alur dan persyaratan perijinan penyelenggaraan reklame, peta reklame, cek status reklame. Peta reklame memberikan akses kepada masyarakat untuk mengetahui posisi reklame di Kota Surabaya, yang dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk menentukan reklame baru yang akan dipasang masyarakat. Feature reklame bongkar yang merupakan fitur yang menginformasikan reklame-reklame yang telah habis masa tayangnya, yang dimanfaatkan tim reklame untuk melakukan pengawasan dan penertiban reklame. Sedangkan *feature* cek status reklame

berguna untuk mengetahui posisi Permohonan penyelenggaraan reklame yang diajukan wajib pajak, sehingga wajib pajak dapat memonitor permohonan penyelenggaraan secara efisien. Hal ini sangat meminimalisir biaya untuk patuh.

Kemudahan pembayaran pajak diberikan dengan menyediakan layanan pembayaran elektronik, yaitu fasilitasi pembayaran dengan mekanisme transfer, *mobile banking* melalui bank-bank yang telah bekerja sama dengan BPKPD. Namun demikian, Kota Surabaya juga memberikan pembayaran melalui *teller* bagi wajib pajak reklame yang berkunjung ke kantor pajak Kota Surabaya dan di bank-bank yang bekerjasama dengan BPKPD Kota Surabaya. Hal ini sebagai upaya memberikan pelayanan prima bagi masyarakat dengan menyediakan fasilitas sesuai preferensi masyarakat.

Fasilitasi layanan *call center* disediakan untuk memberikan informasi perpajakan khususnya pajak reklame. Sedangkan fasilitasi *help desk* dengan dukungan SDM yang mempunyai kompetensi disiapkan untuk memberikan kesempatan kepada wajib pajak membutuhkan konsultasi lebih detail. Kemudahan melakukan koordinasi dan komunikasi memberikan kesempatan otoritas pajak menjalin hubungan yang baik dengan wajib pajak untuk menumbuhkan kepercayaan (*trust*) wajib pajak. Selain itu, kemudahan komunikasi juga mendukung meminimalkan biaya untuk patuh bagi wajib pajak maupun otoritas pajak yang merupakan salah satu fokus dari fasilitasi kemudahan layanan.

Strategi untuk melayani wajib pajak yang berkomitmen patuh terhadap peraturan perpajakan merupakan implementasi *service paradigm* yaitu mempermudah dan meminimalkan biaya untuk patuh dengan memanfaatkan teknologi modern dalam pendaftaran, pelaporan dan pembayaran pajak. Strategi yang dilakukan oleh Kota Surabaya sebagaimana dilakukan negaranegara lain untuk memaksimalkan capaian pajak maupun untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Sebagai contoh,

strategi untuk mempermudah wajib pajak untuk patuh yang dilaksanakan oleh *Australian Taxation Office* (ATO) adalah menyediakan website yaitu MyTax untuk mempermudah pelaporan pajak dengan pengisian awal pendapatan, gaji, deviden, dan detail asuransi kesehatan swasta, memfasilitasi penghitungan pajak secara *online*. ATO juga membantu wajib pajak membayar pajak tepat waktu dengan memberikan peringatan melalui *text message* untuk pajak yang mendekati jatuh tempo (<https://www.ato.gov.au/About-ATO>). *State Revenue Office of Victoria* (SRO) mengimplementasikan strategi di level ini dengan mengembangkan website yang sangat komprehensif (<https://www.sro.vic.gov.au/compliance>) untuk memberikan kemudahan wajib pajak untuk patuh, menyediakan layanan secara online, perhitungan pajak secara mandiri, informasi perpajakan, fasilitasi pendaftaran, pembayaran dan pelaporan secara online.

Strategi memberikan kemudahan pada wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan yang dilakukan oleh Kota Surabaya, ATO dan SRO selaras dengan hasil penelitian D'Ascenzo (2015) yang mengungkapkan modernisasi perpajakan yang semula berfokus pada kepentingan instansi menjadi berorientasi pada wajib pajak untuk menciptakan kemudahan untuk patuh antara lain penggunaan teknologi baru dalam penyelenggaraan layanan (penyampaian laporan pajak, kemudahan melakukan pendaftaran bagi wajib pajak maupun konsultan pajak), penyampaian informasi dengan publikasi secara *online*, meningkatkan kemampuan *search engine*, sosial media, *electronic lodgement*, *e-tax system*, serta secara *progresive* melakukan *upgrade* sistem perpajakannya. Meningkatkan pelayanan yang memprioritaskan kebutuhan wajib pajak dapat memberikan keuntungan berupa efisiensi biaya, peningkatan kepatuhan pajak, mencegah penggelapan pajak (D'Ascenzo, 2015). Integrasi sistem informasi untuk mempermudah pembayaran pajak serta efisiensi biaya merupakan hal yang sangat penting

untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Kustiawan *et al.*, 2019).

Kedua, pada tingkat kepatuhan *try to, but don't always succeed*, yaitu tingkatan dimana wajib pajak berusaha memenuhi kewajiban perpajakannya, namun karena kurangnya *skill* dan pengetahuan menyebabkan wajib pajak melakukan hal yang tidak sesuai peraturan atau prosedur (Hamilton, 2012). Pada tingkatan ini, instansi pendapatan melakukan strategi yang dapat membantu wajib pajak untuk dapat patuh memenuhi kewajiban perpajakannya, memberikan bantuan pelayanan bagaimana memahami peraturan pajak dan prosedur administrasi perpajakan (*help to comply*) melalui edukasi dan informasi dengan menyediakan saluran komunikasi yang memadai. Hal ini dapat dilakukan secara umum atau spesifik pada kelompok-kelompok tertentu (Hamilton, 2012).

Pada tingkat kepatuhan *try to, but don't always succeed*, ketersediaan *website*, *call center* dan *help desk* sebagaimana telah diuraikan pada strategi untuk wajib pajak dengan perilaku *willing to do the right thing*, juga berperan untuk wajib pajak dengan perilaku kepatuhan *try to but don't always succeed*. Selain itu, strategi yang dilaksanakan oleh BPKPD Kota Surabaya pada tingkat ini adalah melakukan sosialisasi perpajakan, secara rinci diuraikan sebagai berikut.

Pada tingkat kepatuhan *willing to do the right thing* wajib pajak menggunakan *website* ini untuk mempermudah dan efisiensi biaya untuk patuh, namun bagi wajib pajak pada tingkat kepatuhan *try to but don't always succeed*, *website* <https://ereklame.cktr.web.id> dapat digunakan untuk mendapatkan informasi terkait pajak reklame antara lain layanan yang disediakan terkait perijinan reklame, alur permohonan dan persyaratan pengajuan ijin penyelenggaraan reklame, mekanisme pendaftaran wajib pajak, simulasi perhitungan retribusi Ijin Mendirikan Bangunan yang harus dibayar yang merupakan salah satu syarat penyelenggaraan reklame dan sebagainya. Strategi yang dilakukan Kota Surabaya dalam peman-

faatan website selaras dengan penelitian (Hassan *et al.*, 2016) yang menyatakan bahwa penyediaan *website* yang *user friendly* dengan fasilitas yang memungkinkan komunikasi interaktif antara wajib pajak dan otoritas pajak sangat membantu wajib pajak ketika wajib pajak membutuhkan bantuan terkait perpajakannya.

Strategi peningkatan kepatuhan selanjutnya adalah secara aktif melakukan sosialisasi perpajakan, baik secara *offline* dan *online* jika terdapat peraturan perpajakan yang baru atau adanya aplikasi layanan baru yang perlu diketahui masyarakat. Program webinar diselenggarakan dua kali dalam setahun untuk membahas isu-isu perpajakan. Pada acara ini, peserta webinar yang merupakan *stakeholders* pengelolaan pajak daerah dapat memberikan saran dan masukan kepada instansi untuk perbaikan pengelolaan pajak reklame di masa mendatang. Selain program webinar yang membahas isu-isu perpajakan, secara agresive otoritas pajak Kota Surabaya menjalin komunikasi dengan perusahaan-perusahaan baik swasta maupun BUMN yang membutuhkan informasi terkait aturan, prosedur permohonan perijinan penyelenggaraan reklame dan pembayaran pajak reklame serta layanan-layanan yang disediakan oleh Kota Surabaya untuk mempermudah wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Menurut informan, dengan sosialisasi kepada kelompok tertentu, dalam hal ini perusahaan-perusahaan swasta, termasuk perusahaan-perusahaan yang baru berdiri, serta perusahaan BUMN dapat meningkatkan pengetahuan wajib pajak, dari semula memanfaatkan biro jasa penyelenggaraan reklame menjadi mampu menangani sendiri kewajiban perpajakannya dan mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak. Pemberian informasi perpajakan kepada wajib pajak dapat menurunkan kesalahan perpajakan yang dilakukan wajib pajak (Kosonen dan Ropponen, 2015) dan secara langsung mengurangi biaya internal untuk patuh pajak (Musimenta, 2020) karena wajib pajak

tidak lagi membutuhkan konsultasi dan pendampingan dari biro jasa penyelenggara reklame.

Customer contact service membantu wajib pajak yang membutuhkan konsultasi terkait pajak yang menjadi kewajibannya atau informasi lainnya. Sedangkan layanan *help desk* pada tingkat ini berfungsi untuk memberikan penjelasan bagi wajib pajak yang membutuhkan bantuan informasi yang lebih kompleks serta memberikan pendampingan jika terdapat wajib pajak yang mengalami kesulitan menggunakan aplikasi layanan pajak reklame yang dikembangkan Kota Surabaya. Menurut informan, perusahaan yang telah mendapat sosialisasi terkait aturan dan prosedur perijinan reklame, banyak memanfaatkan *help desk* ini untuk membantu mereka melaksanakan proses perijinan penyelenggaraan reklame, bahkan berhasil merubah wajib pajak yang semula tidak patuh menjadi wajib pajak patuh secara sukarela (*voluntary compliance*). Hal ini sesuai dengan tujuan dilaksanakannya strategi kepatuhan yaitu menurunkan sebanyak mungkin wajib pajak ke tingkat paling dasar dari kontinum *compliance model*, yaitu tingkat dimana wajib pajak menjadi berkomitmen untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya secara sukarela (*willing to do the right thing*).

Strategi edukasi dan informasi melalui kegiatan sosialisasi perpajakan yang dilakukan Kota Surabaya sesuai dengan penelitian Susanti *et al.* (2020) yang menyatakan bahwa pengetahuan pajak dapat memacu kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak, sehingga masyarakat perlu diberi pemahaman secara intensif mengenai pengetahuan pajak melalui berbagai kegiatan, seperti seminar, pelatihan dan sosialisasi tentang pajak (Susanti *et al.*, 2020).

Menurut Alm (2018), salah satu strategi untuk meningkatkan kepatuhan pajak adalah dengan memperbaiki pelayanan (*service paradigm*) yaitu peningkatan layanan administrasi perpajakan yang ramah di semua lini pelayanan, antara lain dengan meningkatkan edukasi pada wajib pajak,

menyediakan layanan untuk membantu wajib pajak dalam mengajukan pengembalian dan membayar pajak, meningkatkan layanan customer service, memperbaiki situs web instansi pendapatan, menyederhanakan pajak dan formulir pajak, serta menyederhanakan pembayaran pajak. Peningkatan layanan perpajakan menjadi salah satu strategi untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak (Alm, 2018). *Service paradigm* ini diimplementasikan Kota Surabaya untuk wajib yang berkomitmen untuk patuh (*willing to do the right thing*) dan *try to, but not always succeed* yaitu wajib pajak yang ingin patuh namun mengalami kendala baik dalam bentuk pengetahuan maupun skill. Untuk memberikan layanan yang memuaskan pada tingkatan ini diperlukan dukungan infrastruktur yang memadai dari instansi perpajakan.

Ketiga, pada tingkat perilaku wajib pajak tidak bersedia untuk patuh (*don't want to comply*) yaitu tingkatan dimana wajib pajak menunjukkan kelalaian atau sengaja tidak mematuhi peraturan perpajakan. Strategi kepatuhan pada tingkat *don't want to comply* ditekankan pada pelaksanaan audit yang memadai (Hamilton, 2012) sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak (*deter by detection*) dengan mengembangkan alat analisis untuk mengidentifikasi ketidakpatuhan dan melakukan pendekatan kepatuhan berbasis resiko (*Risk Based Approach*) untuk area dengan kemungkinan ketidakpatuhan terbesar.

Pajak reklame merupakan *official assesment tax*, yaitu jenis pajak yang besarnya ditetapkan oleh kantor pajak. Pada pajak dengan *official assesment*, peranan otoritas pajak berupa pengawasan sangat dominan untuk mendapatkan kepatuhan pajak. Instansi pajak Kota Surabaya memanfaatkan *database* pajak reklame untuk menentukan wajib pajak yang perlu dilakukan tindakan pengawasan dalam hal kepatuhan pajak reklame, meliputi kepatuhan perijinan penyelenggaraan reklame dan kepatuhan pembayaran. Kepatuhan terkait perijinan reklame meliputi kepemilikan Surat Ijin

Penyelenggaraan Reklame (SIPR), kesesuaian penyelenggaraan reklame dengan ijin yang telah diberikan meliputi ukuran, ketinggian, materi reklame, titik reklame, asuransi reklame, pencantuman plat izin atau bentuk pengesahan, masa berlakunya masa izin reklame. Sedangkan untuk mengetahui kepatuhan pembayaran diteliti ketepatan waktu pembayaran dan tanggal jatuh tempo pembayarannya. Hasil dari identifikasi kepatuhan perijinan dan pembayaran pajak reklame menjadi informasi untuk melakukan tindakan pencegahan ketidakpatuhan.

Tindakan pencegahan dilakukan dengan memberikan surat pemberitahuan atau himbauan pembayaran kepada wajib pajak yang belum membayar pajak pada saat mendekati masa jatuh tempo pajak. Sedangkan pengawasan perijinan dilaksanakan oleh tim yang terdiri dari beberapa instansi terkait, antara lain Dinas Pengelolaan Bangunan dan Tanah, BPKPD, Dinas Perumahan Rakyat dan Kawasan Pemukiman, Cipta Karya dan Tata Ruang, Dinas Pekerjaan Umum Bina Marga dan Pematuan, Dinas Perhubungan, Dinas Kebersihan dan Ruang Terbuka Hijau dan Satuan Polisi Pamong Praja. Kerjasama antar instansi sangat diperlukan dalam hal melakukan penertiban penyelenggaraan reklame yang habis masa tayangnya maupun reklame tidak berijin. Reklame insidental yang telah melewati masa ijinnya langsung dilakukan penertiban berupa pembongkaran reklame, sedangkan reklame permanen yang melanggar peraturan penyelenggaraan dilakukan penertiban melalui beberapa tahapan, yang pertama adalah pemberian surat peringatan secara tertulis. Dengan adanya surat pemberitahuan pembayaran dan surat peringatan ketidakpatuhan penyelenggaraan reklame, maka wajib pajak yang kooperatif akan menindaklanjuti dengan memenuhi kewajiban pembayaran dan perijinan penyelenggaraan reklame, namun bagi wajib pajak yang tidak kooperatif dan tidak segera menyelesaikan kewajibannya akan dilakukan tindakan tegas selanjutnya.

Sesuai informasi yang disampaikan oleh informan, dijelaskan bahwa tindakan penertiban reklame dilakukan secara rutin, namun oleh karena dipengaruhi keterbatasan jumlah sarana prasarana dan SDM maka aktifitas pengawasan reklame belum dapat dilaksanakan serentak seluas wilayah kerja Kota Surabaya yang merupakan lokasi penyelenggaraan reklame. Oleh karena itu trend kenaikan atau penurunan jumlah reklame yang diberikan tanda silang berdasarkan data yang tersedia tidak secara langsung mencerminkan trend kepatuhan wajib pajak, namun dapat menunjukkan bahwa aktifitas pengawasan yang semakin ketat dilakukan instansi pajak Kota Surabaya.

Strategi yang dilakukan Kota Surabaya untuk wajib pajak dengan tingkat kepatuhan *don't want to comply* merupakan bentuk implementasi penegakan hukum (*enforcement*) dan merupakan tindak lanjut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018 tentang Pedoman Penagihan dan Pemeriksaan Pajak Daerah, dimana dalam peraturan tersebut menyebutkan bahwa Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan jatuh tempo pembayaran. Pemberian surat peringatan merupakan tahap awal tindakan *enforcement* jika upaya persuasi tidak berhasil membuat wajib pajak patuh.

Pemanfaatan *data mining* dalam menentukan wajib pajak yang perlu dilakukan tindakan pencegahan baik penagihan dengan surat peringatan maupun tindakan pengawasan selaras dengan penelitian Gonzales dan Velazquez (2013) yang memanfaatkan *data mining* untuk melakukan karakterisasi dan deteksi wajib pajak yang potensial melakukan ketidakpatuhan pajak (Gonzalez dan Velasquez, 2013). Penggunaan *data mining* meningkatkan efisiensi dan akurasi data untuk menentukan wajib pajak yang akan dilakukan pemeriksaan, sehingga meningkatkan kinerja otoritas pajak (Cleary, 2011). Seleksi yang dilakukan secara tepat

sangat penting untuk menghindari salah sasaran karena pengawasan hanya berpengaruh positif untuk meningkatkan kepatuhan jika dilakukan pada wajib pajak yang tidak patuh atau beresiko melakukan ketidakpatuhan dan bahkan dapat memberikan efek negatif (*backfire effect*) jika dilakukan pada wajib pajak yang patuh pajak (Gangl et al., 2014), yaitu berupa penurunan kepatuhan wajib pajak (Gemmell dan Ratto, 2012). Selain sasaran yang tepat, aktifitas pengawasan harus dibarengi dengan sanksi yang lebih tinggi (Lisi, 2015).

Strategi pemberian surat peringatan pada jenis pajak dengan *official assesment* juga dilakukan oleh Chirico untuk wajib pajak property, yaitu dengan membubuhkan notifikasi untuk menekankan peringatan pada wajib pajak. Pemberian surat peringatan dengan notifikasi tertentu untuk jenis pajak dengan *official assesment* dalam penelitian Chirico et al., (2016) untuk wajib pajak property di *Brotherly Love City*, terbukti dapat meningkatkan pembayaran dan kepatuhan wajib pajak. Penelitian Chirico et al., (2016) dapat dijadikan referensi bagi instansi pajak Kota Surabaya untuk diterapkan pada *official assesment tax*, salah satunya adalah pajak reklame.

Tingkat kepatuhan wajib pajak tidak statis di salah satu tingkatan, namun naik turun dalam kontinum piramida. Petugas pajak berusaha mengidentifikasi alasan yang mendorong wajib pajak pada suatu tingkatan tertentu melalui proses penilaian resiko, serta terus menerapkan strategi secara progresif yang mampu mendorong wajib pajak untuk berada pada tingkat *voluntary compliance*.

Keempat, pada piramida paling atas dari *compliance model* adalah perilaku wajib pajak yang memutuskan untuk tidak patuh pada peraturan perpajakan (*have decided not to comply*) yaitu tingkatan dimana wajib pajak menunjukkan perilaku tidak ingin berpartisipasi dengan sistem perpajakan. Perilaku wajib pajak yang dipresentasikan di bagian atas piramida ini membutuhkan tindakan yang tegas berupa *enforcement*

dengan peraturan hukum (*use full force of the law*) (Hamilton, 2012).

Sebagaimana telah dituangkan pada tinjauan teori penelitian ini, bahwa tindakan *enforcement* dilakukan melalui beberapa tahapan mulai yang paling ringan hingga tindakan yang paling tegas dari otoritas pajak. Instansi pajak Kota Surabaya telah mengimplentasikan secara nyata tahapan *enforcement* khususnya untuk pajak reklame. Identifikasi ketidakpatuhan pembayaran pajak reklame diindikasikan dengan pengenaan sanksi berupa denda sebesar 2% dari pokok pajak tiap bulan dengan maksimal denda sampai dengan 24 bulan bagi wajib pajak yang melewati jatuh tempo pembayaran pajak. Pengenaan denda merupakan bentuk keadilan (*fairness*), secara ekonomi untuk menunjukkan kepada wajib pajak yang telah patuh bahwa ketidakpatuhan menyebabkan bertambahnya beban ekonomi (*tax burden*) yang harus ditanggung. Selain itu, pengenaan sanksi berupa denda diharapkan dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk menjadi patuh pajak karena sebagaimana diungkap dalam penelitian Yunus *et al.* (2017) yang menyatakan bahwa pengenaan denda merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi perilaku patuh wajib pajak.

Selain pengenaan denda keterlambatan pembayaran, tindakan *enforcement* lainnya untuk jenis pajak reklame di Kota Surabaya sebagaimana dituangkan dalam Peraturan Daerah Nomor 5 Tahun 2019 tentang Penyelenggaraan Reklame dan Peraturan Walikota Nomor 21 Tahun 2018 tentang Tata Cara Penyelenggaraan Reklame. Penerapan sanksi administratif dilaksanakan berdasarkan hasil pemeriksaan atau alat bukti lain yang dapat dipertanggungjawabkan sebagai tindak lanjut pengawasan dan/atau pengaduan. Wajib pajak yang menunjukkan sikap tidak kooperatif setelah diberikan surat peringatan tertulis oleh petugas pajak, maka dilakukan tindakan yang lebih tegas yaitu berupa pembekuan SIPR; penyegelan bangunan reklame; pencabutan SIPR; pemberian tanda

silang pada materi reklame, penutupan pada materi reklame, mempublikasikan di media massa, dan/atau pembongkaran reklame.

Pemberian tanda silang dilakukan pada objek pajak reklame yang terbukti melakukan pelanggaran perpajakan yaitu yang belum melakukan pembayaran pajak setelah jatuh tempo atau objek pajak yang penyelenggaraan reklamenya tidak sesuai dengan ijin reklame yang telah ditetapkan dan telah diberikan surat peringatan. Sesuai data yang ada pada BPKPD, reklame yang diberikan tanda silang pelanggaran tahun 2017 sebanyak 1146 objek pajak, tahun 2018 sebanyak 575, tahun 2019 sebanyak 3596, tahun 2020 sebanyak 2874 objek pajak. Pemberian tanda silang pada objek pajak menunjukkan otoritas pajak melakukan tindakan nyata terhadap objek pajak yang tidak sesuai dengan aturan penyelenggaraan reklame. Selain itu juga bertujuan memberikan sanksi sosial yaitu masyarakat dapat mengetahui bahwa produk yang diiklankan serta penyelenggara iklan telah melanggar aturan perpajakan sehingga dapat berakibat buruk pada image produk, produsen produk maupun penyelenggara reklame secara langsung maupun tidak langsung. Hal ini diharapkan dapat menjadi pendorong meningkatnya kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan perpajakan. Selanjutnya jika wajib pajak tidak segera menyelesaikan kewajibannya setelah tindakan pemberian tanda silang, maka petugas pajak melakukan tindakan berupa penutupan materi reklame dan akan dilanjutkan dengan pembekuan dan pencabutan Surat Ijin Penyelenggaraan Reklame (SIPR).

Langkah terakhir dari tindakan *enforcement (use full force of the law)* adalah tindakan penertiban objek pajak berupa pembongkaran reklame bagi wajib pajak yang terbukti melanggar peraturan pajak dan menunjukkan sikap tidak kooperatif pada petugas pajak selama pelaksanaan tahapan penagihan pajak. Tindakan penertiban reklame insidental dilakukan petugas pajak sendiri, sesuai dengan tugas

dan fungsinya untuk langsung melakukan pembongkaran reklame. Sedangkan penertiban objek pajak reklame permanen dilakukan oleh tim penertiban reklame, yang beranggotakan dari Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah, Dinas Cipta Karya, Permukiman dan Tata Ruang serta Satuan Polisi Pamong Praja. Data terakhir yang dapat diperoleh peneliti, pada tahun 2020 tim reklame menertibkan 3.596 objek pajak, dengan 2.346 objek pajak yang dilakukan pembongkaran karena wajib pajak tidak segera memenuhi kewajibannya setelah dilakukan serangkaian tindakan penagihan pajak. Tindakan penertiban objek pajak reklame memberikan pengaruh yang signifikan pada kepatuhan wajib pajak reklame, karena hal ini menyebabkan wajib pajak mempunyai kesadaran yang tinggi bahwa jika tidak patuh pada peraturan perpajakan maka reklame mereka akan ditertibkan dan tidak dapat ditayangkan lagi sehingga berdampak pada aktifitas pemasaran bisnis mereka.

Implementasi penegakan hukum (*enforcement*) pada pajak reklame yang dilakukan instansi pajak Kota Surabaya memberikan referensi implementasi penagihan pajak sampai dengan tindakan yang tegas untuk mencapai kepatuhan pajak. Penegakan hukum yang tegas harus dilakukan jika pengenaan denda dan pemberian surat teguran sudah tidak membuat wajib pajak kooperatif, sebagaimana diungkapkan pada beberapa penelitian yang menyatakan bahwa penagihan pajak-pajak pusat dengan surat teguran dan surat paksa dinilai kurang efektif (Tambunan, 2016; Nalle, 2017). Hal ini terjadi karena wajib pajak cenderung menjadi *risk-taker* dalam memutuskan untuk patuh pajak, sehingga penalti dan denda yang tidak terlalu tinggi tidak membuat wajib pajak patuh (Sapiei dan Kasipillai, 2013). Pemberian sanksi yang tegas merupakan salah satu strategi agar wajib pajak mengetahui bahwa otoritas pajak memiliki kekuatan untuk menghukum wajib pajak yang tidak mematuhi dan dimanfaatkan sebagai mekanisme untuk

meyakinkan orang bahwa orang lain mematuhi. Meskipun sanksi bukan pilihan pertama untuk meningkatkan kepatuhan, namun pada kondisi tertentu otoritas pajak perlu menggunakan kekuatan koersif dan legitimasi untuk menangani kepatuhan (Mangoting *et al.*, 2020) karena terdapat kelompok masyarakat yang motivasi membayar pajaknya bukan atas kesadaran wajib pajak tapi lebih disebabkan *power* dari pemerintah (Amalia, 2019). Implementasi strategi pengawasan, penagihan dan penerapan sanksi yang dilaksanakan secara memadai dapat mendukung tercapainya pendapatan pajak secara optimal (Aditya dan Pohan, 2018).

Implementasi rangkaian strategi kepatuhan pajak reklame mulai dari strategi peningkatan layanan untuk mempermudah wajib pajak untuk patuh, edukasi dan informasi untuk membantu wajib pajak untuk patuh, pencegahan ketidakpatuhan, proses penagihan, dan penegakan hukum sebagai strategi *enforcement* merupakan proses yang sangat komprehensif sebagai upaya implementasi strategi kepatuhan yang memadai pada semua tingkatan perilaku wajib pajak pada *compliance model*. Implementasi strategi kepatuhan dapat berhasil hanya jika mendapat dukungan yang maksimal baik meliputi komitmen pimpinan dalam bentuk penetapan peraturan perundangan dan pelaksanaan masing-masing strategi, dukungan sarana prasarana yang memadai, sumber daya manusia yang kompeten serta dukungan antar instansi yang terkait. Tanpa adanya dukungan unsur-unsur tersebut mustahil sebuah strategi kepatuhan dapat dilaksanakan secara memadai dan berkelanjutan.

Penerapan strategi kepatuhan yang komprehensif, memadai dan tegas pada tiap tingkat perilaku wajib pajak reklame sangat berdampak pada kepatuhan wajib pajak reklame di Kota Surabaya. Hal ini dibuktikan dengan data piutang pajak reklame yang menunjukkan trend menurun pada beberapa tahun terakhir sebagaimana diungkapkan pada latar belakang penelitian ini. Selanjut-

nya tantangan bagi petugas pajak adalah menciptakan kondisi perpajakan yang kondusif dengan sikap *voluntary compliance* wajib pajak secara berkelanjutan di Kota Surabaya.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa strategi kepatuhan yang dipresentasikan dengan pendekatan *compliance model* telah mendorong peningkatan kepatuhan pajak reklame di Kota Surabaya yang dibuktikan dengan trend tunggakan pajak yang menurun. Prinsip strategi kepatuhan dengan pendekatan *Compliance Model* adalah setiap tingkat perilaku wajib pajak harus mendapat perlakuan dan tindakan yang sesuai, yaitu mempermudah wajib pajak yang mempunyai komitmen untuk patuh dan memberikan tindakan tegas bagi wajib pajak yang tidak patuh. Kombinasi strategi berupa pencegahan yang efektif (*effective prevention*) dan *credible enforcement* dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan memberikan hasil maksimal jika dilakukan secara komprehensif dan berkelanjutan.

Saran

Berdasarkan kesimpulan penelitian yang telah dijelaskan diatas, maka saran yang dapat diajukan adalah instansi pendapatan pemerintah daerah dapat menerapkan strategi kepatuhan dengan pendekatan *compliance model* secara komprehensif pada jenis pajak lain sehingga dapat meningkatkan kepatuhan pajak, mendorong tercapainya target pendapatan serta menurunkan nilai tunggakan pajak. Perlu adanya komitmen pimpinan, sarana prasarana penunjang dan sumber daya manusia yang memadai untuk dapat menerapkan strategi kepatuhan secara komprehensif sehingga dapat mewujudkan *voluntary compliance* yang berkelanjutan. Saran bagi penelitian selanjutnya, agar dapat melakukan penelitian lebih mendalam terkait implementasi *compliance model* pada

pemerintah daerah lainnya untuk dapat menambah referensi implementasi *compliance model* dalam praktik riil strategi kepatuhan secara luas.

DAFTAR PUSTAKA

- Aditya, T. dan A. C. Pohan. 2018. Analisis Pelaksanaan Strategi Peningkatan Penerimaan Pajak Reklame pada Unit Pelayanan Pajak dan Retribusi Daerah Cempaka Putih Tahun 2014-2016. *Jurnal Reformasi Administrasi* 5(1): 27-39.
- Alm, J. 2018. What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys* 33(2): 353-388.
- Alm, J., E. Kirchler, dan S. Muehlbacher. 2012. Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: from Enforcement to Cooperation. *Economic Analysis & Policy* 42: 133-151.
- Amalia, F. A. 2019. Slippery Slope Framework: Motivasi Pembayaran Pajak dan kepatuhan Pajak. *EL MUHASABA: Jurnal Akuntansi (e-Journal)* 12(1): 92-101.
- Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya. 2021. *Laporan Keuangan Pemerintah Kota Surabaya Tahun 2017 sampai dengan Tahun 2020*.
- Badan Pusat Statistik. 2021. Distribusi PDRB Kota Surabaya Atas Dasar Harga Berlaku Menurut Lapangan Usaha, 2010-2020. <https://surabayakota.bps.go.id>. Diakses Tanggal 20 February 2021.
- Braithwaite, V. 2016. *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (V. Braithwaite (ed.)). Routledge, Taylor & Francis Group. UK.
- Chirico, M., R. P. Inman, C. Loeffler, J. MacDonald, dan H. Sieg. 2016. An Experimental Evaluation of Notification Strategies to Increase Property Tax Compliance: Free-Riding in the City of Brotherly Love. *Tax Policy and the Economy* 30(1): 129-161.
- Cleary, D. 2011. Predictive Analytics in the Public Sector: Using Data Mining to Assist better Target Selection for Audit.

- Proceedings of the European Conference on E-Government, ECEG 9(2): 168-176.*
- Cyan, M. R., A. M. Koumpias, dan J. Martinez-Vazquez. 2017. The Effects of Mass Media Campaigns on Individual Attitudes towards Tax Compliance; Quasi-Experimental Evidence from Survey Data in Pakistan. *Journal of Behavioral and Experimental Economics* 70: 10-22.
- D'Ascenzo, M. 2015. Modernising the Australian Taxation Office: Vision, People, Systems and Values. *EJournal of Tax Research* 13(1): 361-377.
- Farida, A. dan W. David. 2018. Tax Costs and Tax Compliance Behaviour in Kenya. *Journal of Accounting and Taxation* 10(1): 1-18.
- Gangl, K., B. Torgler, E. Kirchler, dan E. Hofmann. 2014. Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Austria. *Economics Letters* 123(3): 378-382.
- Gemmell, N. dan M. Ratto. 2012. Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries. *National Tax Journal* 65(1): 33-58.
- Gonzalez, P. C. dan J. D. Velasquez. 2013. Characterization and Detection of Taxpayers with False Invoices using Data Mining Techniques. *Expert Systems with Applications* 40(5): 1427-1436.
- Hamilton, S. 2012. New Dimensions in Regulatory Compliance - Building the Bridge to Better Compliance. *EJournal of Tax Research* 10(2): 483-531.
- Hassan, N., A. Nawawi, dan A. S. A. P. Salin. 2016. Improving Tax Compliance Via Tax Education - Malaysian Experience. *Malaysian Accounting Review* 15(2): 1-15.
- Jaffar, R., K. Che Ku Yusof, M. Abu Bakar, dan I. Mohd Tahir. 2014. A Study on Tax Non-Compliance among Government Servants. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences* 8(5): 84-90.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2018. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018 tentang Pedoman Penagihan dan Pemeriksaan Pajak Daerah*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2021. Data APBD Seluruh Indonesia. <http://www.djpk.kemenkeu.go.id/portal/data/apbd>. Diakses Tanggal 22 Februari 2021.
- Kosonen, T. dan O. Ropponen. 2015. The Role of Information in Tax Compliance: Evidence from a Natural Field Experiment. *Economics Letters* 129: 18-21.
- Kustiawan, M., H. Zulhaimi, dan I. Solikin. 2019. Strategic Effort to Improve Tax Compliance. *Advances in Economics, Business and Management Research* 65: 81-84.
- Lisi, G. 2015. Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy* 45: 27-32.
- Mahmood, M. 2012. Compliance Risk Management Strategies for Tax Administrations in Developing Countries: a Case Study of the Malaysian Revenue Authority. *Disertasi*. University of Warwick. England.
- Mangoting, Y., C. Christopher, N. Kriwango, dan W. Adriyani. 2020. Interaksi Komitmen dalam Dinamika Kepatuhan Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 11(2): 265-277.
- Musimenta, D. 2020. Knowledge Requirements, Tax Complexity, Compliance Costs and Tax Compliance in Uganda. *Cogent Business and Management* 7(1): 1-20.
- Nalle, P. F. 2017. Efektifitas Penagihan Pajak dengan Surat Teguran dan Surat Paksa Terhadap Penerimaan Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 20(02): 1648-1671.
- Permatasari, N. P. M. S. D. dan N. K. L. Aryani. 2019. Pengaruh Kesadaran, Kualitas Pelayanan, Pengetahuan Perpajakan, dan Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Reklame. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 28: 748-773.
- Randlane, K. 2016. Tax Compliance as a System: Mapping the Field. *International Journal of Public Administration* 39(7): 515-525.

- Sapiei, N. S. dan J. Kasipillai. 2013. External Tax Professionals' Views on Compliance Behaviour of Corporation. *American Journal of Economics* 3(2): 82-89.
- Susanti, S., J. Susilowibowo, dan H. T. Hardini. 2020. Apakah Pengetahuan Pajak dan Tingkat Pendidikan Meningkatkan Kepatuhan Membayar Pajak? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 11(2): 420-431.
- Tambunan, B. 2016. Efektivitas Penagihan Pajak Penghasilan Pasal 21 Terhadap Penerimaan Pajak Melalui Surat Paksa (Studi Kasus Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama (Kpp) Medan Petisah). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis* 2(2): 159-174.
- Yunus, N., R. Ramli, dan N. S. Abu Hasan. 2017. Tax Penalties and Tax Compliance of Small Medium Enterprises (SMEs) in Malaysia. *International Journal of Business, Economics and Law* 12(1): 81-91.