

DISERTASI

MENGUNGKAP KEPATUHAN PAJAK: INTERPRETASI KONSULTAN (STUDI FENOMENOLOGI PADA KONSULTAN PAJAK DI JAKARTA)

disusun dan diajukan oleh

**SYAMSUDIN
A013182020**



Kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASAR
2023**

LEMBAR PENGESAHAN DISERTASI

MENGUNGKAP KEPATUHAN PAJAK: INTERPRETASI KONSULTAN (STUDI FENOMENOLOGI PADA KONSULTAN PAJAK DIJAKARTA)

disusun dan diajukan oleh:

Syamsudin
A013182020

telah dipertahankan dihadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka
Penyelesaian Studi Program Doktor Program Studi Ilmu Ekonomi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
pada tanggal **10 Februari 2023**
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

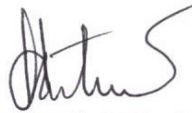
Menyetujui,

Promotor



Prof. Dr. Siti Haerani, S.E., M.Si
NIP 196206161987022001

Ko-Promotor



Dr. R. A. Damayanti, S.E., Ak., M.Soc., Sc., CA
NIP 196703191992032003

Ko-Promotor



Dr. Sanusi Fattah, S.E., M.Si
NIP 196904131994031003

Ketua Program Studi,



Dr. Madris, S.E., DPS., M.Si
NIP 196012311988111002

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis,



Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, S.E., M.Si., CIPM
NIP 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : **SYAMSUDIN**

NIM : **A013182020**

Program studi : Doktor Ilmu Ekonomi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa disertasi yang berjudul:

**Mengungkap Kepatuhan Pajak: Interpretasi Konsultan
(Studi Fenomenologi Konsultan Pajak di Jakarta)**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah ada disertasi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan. Saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU no 20 tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70)

Makassar 10 Pebruari 2023

Yang membuat pernyataan,



SYAMSUDIN

KATA PENGANTAR

Bismillahirrohmannirrohim

Syukur alhamdulillah penulis panjatkan syukur kehadirat Allah SWT atas limpahan Rahmat dan karunianya Nya, serta sholawat dan salam kepada Nabi Muhammad SAW, sehingga penulis dapat menyelesaikan disertasi ini sebagai prasyarat untuk mencapai gelar Doktor pada program doctor Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Penyelesaian disertasi ini tidak lepas dari bantuan berbagai pihak, oleh karena itu pada kesempatan ini perkenankan penulis menyampaikan penghargaan dan terima kasih yang tak terhingga kepada ibu Prof. DR. Siti Haerani, S.E., M.Si., selaku promotor atas perhatian, pengetahuan, bimbingan, dan motivasi ditengah kesibukan beliau sebagai Guru Besar di Universitas Hasanuddin. Ibu Dr. R.A. Damayanti, SE., AK., M.Soc., CA., dan Bapak Dr. Sanusi Fattah, SE., MSi., sebagai Co-promotor 1 dan Co-promotor 2 yang telah meluangkan waktu dengan penuh kesabaran dan ketulusan memberikan bimbingan, arahan, saran dan motivasi sejak penyusunan proposal hingga penyelesaian disertasi ini.

Penghargaan dan terima kasih juga kami sampaikan kepada Prof. Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc., CA., Bapak Prof. Dr. Arifuddin, S.E., Ak., M.Si., CA., CRA., CRP., Asean-CPA.,CWM., Ibu Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP., Asean-CPA., dan Ibu Dr. Aini Indrijawati, Ak. Ak., M.Si., CA. kesemuanya sebagai penguji proposal yang telah memberikan kritikan, saran, dan masukan kepada penulis, sampai pada proses ujian hasil disertasi ini.

Ucapan terima kasih juga penulis haturkan kepada:

1. Ibu Prof. Dr. Dwia Aries Tina Pulubuhu, MA., sebagai rektor pada saat penulis mulai kuliah dan Bapak Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.SC., selaku rektor pada saat ini. Bapak Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, M.Si., selalu Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin beserta jajarannya yang telah memberikan pelayanan yang baik sejak mendaftar hingga tahap akhir penyelesaian studi.
2. Dr. El Amry Bermawi Putera, M.A., selaku rektor Universitas Nasional, Prof. Dr. Drs. Eko Sugiyanto, M.Si. selaku wakil rector bidang akademik Administrasi Umum, Keuangan dan SDM, Dr. Suryono, S.E., MBA. M.M., selaku wakil rector bidang akademik. Kumba Digdowiseiso, S.E., M. App. Ec., Ph. D. selaku Dekan FEB Universitas Nasional, seluruh staf secretariat FEB UNAS dan civitas akademika yang telah memberikan izin, kesempatan, dorongan, serta bantuan untuk mengikuti Pendidikan Dokotor ini.
3. Bapak Dr. Anas Iswnto Anwar, S.E., M.A., selaku ketua Program Ilmu Ekonomi pada saat penulis pertama kuliah dan Bapak Dr. Madris, S.E., M.Si. selaku ketua Program Ilmu Ekonomi pada saat ini. Serta seluruh Dosen program Doktor Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
4. Teman-teman seperjuangan pada program Doktor Ilmu Ekonomi kelas Jakarta dan Makassar, serta seluruh dosen universitas nasional di Jakarta yang tidak bisa disebut satu per satu, yang telah memberikan masukan, motivasi, dan bantuan baik secara moril maupun materil.
5. Terima kasih juga kami sampaikan kepada Bapak Subandiman, Agus Tiwidodo, dan Unggul Wibawa, Partner pada Maas consulting, Bapak Aminarso, M. Iswanto dan Heri Purwanto Partner pada Esindo Consulting. Bapak Wibowo Mukti, Doni dan Syamsu Rizal Partner pada MDR Consulting, Bp Faturahman Partner Kantor Konsultan Pajak Faturahman dan Rekan,

Sugianto Partner dari MUC Grup, Bp Wildan Partner KAP Rama Wendra , Bp Heru Supriyanto Partner pada Deloitte Consulting Indonesia, Ibu Ratna Febrian Partner S & F Consulting dan Bp Chamdun partner pada SSP Consulting, dan Bp M, Nur yang telah memberikan contributor pada penelitian ini. Tak lupa kami ucapkan terima kasih kepada Abdan Syakur yang membantu penulisan manuskrip dari rekaman dan membantu pengeditan disertasi ini.

Secara khusus melalui kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terima kasih yang tak terhingga dan permohonan maaf kepada istri tercinta saya Meta Kaniadewi dan anak-anak saya Ali, Fathimah, Asma, Muthi, Jafar, Husein dan Jundi, yang penuh pemahaman atas kesibukan selama menempuh Pendidikan meskipun tidak sepenuhnya mencurahkan perhatian kepada mereka. Yang terakhir dan yang special, kami ucapkan terimakasih kepada Ibunda tercinta Hj. Martini yang dengan kasih sayangnya selalu mendoakan penulis sampai pencapaian seperti ini, dan ayahanda Haji Saban Allohuyarham, yang telah banyak berjasa tanpa mengenal lelah untuk anaknya. Bapak dan Ibu mertua kami, Bapak Haji Memet Allohuyarham dan Ibu Hj. Tati Allohuyarham. Kepada saudara-saudara kami: Sujarwo, Samyono, Tuti, Kustiah, Tono, Puji dan Ahmad Mulyadi yang selalu mendoakan dan memberikan dukungannya.

Jakarta, 22 Desember 2023



Syamsudin

ABSTRAK

SYAMSUDIN. Mengungkap Kepatuhan Pajak: Interpretasi Konsultan (Studi Fenomenologi Pada Konsultan Pajak Di Jakarta) (dibimbing oleh Siti Haerani, R.A. Damayanti dan Sanusi Fattah)

Penelitian ini bertujuan untuk mencari makna kepatuhan pajak di kalangan konsultan pajak. Kerangka teoritis penelitian menggunakan teori interaksi simbolik dengan metodologi yang digunakan adalah fenomenologi dengan metoda wawancara. Informan terpilih adalah konsultan pajak yang sudah berpengalaman minimal lima belas tahun dalam pekerjaannya, menduduki posisi *Partner*. Penelitian dilakukan di Jakarta. Pengolahan data dilakukan dengan software NVivo 12 Pro.

Hasil dari pemaknaan konsultan pajak terhadap kepatuhan terbagi menjadi tiga makna. Pertama kepatuhan sebagai mitigasi resiko, yaitu konsultan pajak menghindari resiko yang terjadi akibat hukum pajak yang ambigu dan kemungkinan yang mungkin terjadi akibat adanya resiko pajak. Kedua kepatuhan pajak dipandang sebagai kepatuhan terhadap hukum, yaitu ketaatan kepada hukum secara menyeluruh mulai dari menyetorkan SPT, pemeriksaan, keberatan dan banding di Pengadilan Pajak. Ketiga kepatuhan sebagai sebuah keterpaksaan, yaitu kepatuhan yang akibat situasi dan kondisi yang tidak bisa dihindari, kepatuhan ini adalah termasuk *enforced compliance*. Dari sisi interaksi simbolik, ada dua simbol yaitu dari sudut pandang diri sebagai subyek yang bebas berkehendak "I" dan posisi diri sebagai obyek yang telah berinteraksi dengan lingkungan sosialnya "Me". Kepatuhan pajak sebagai "I" mempunyai simbol ketaatan hukum secara mutlak, sedangkan Kepatuhan pajak sebagai "Me" mempunyai simbol sebagai mentaati hukum sewajarnya.

Implikasi dari pemaknaan kepatuhan konsultan pajak adalah bahwa pemanfaatan jasa konsultan pajak bagi wajib pajak lebih diarahkan kepada penyampaian SPT yang sesuai dengan aturan, mengawal wajib pajak dalam pemeriksaan pajak agar tidak terkena sanksi berat, membela hak-hak sebagai wajib pajak dalam proses keberatan dan banding di Pengadilan Pajak. Bagi otoritas, perlunya dialog yang lebih intensif dan penyamaan persepsi atas aturan-aturan yang ambigu dan multi tafsir. Bagi asosiasi profesi, konsultan harus lebih memahami dan mendalami hukum pajak dalam konsep hukum dan dalam praktek di lapangan. Pemaknaan kepatuhan pajak sebagai ketaatan hukum pada setiap levelnya membawa konsekuensi bahwa definisi kepatuhan pajak tidak hanya berlaku bagi wajib pajak semata, tetapi juga bagi semua aktor dalam ekosistem perpajakan antara lain otoritas pajak sebagai penegak hukum, hakim pajak sebagai pemutus sengketa pajak dan konsultan pajak sendiri sebagai pembela atau advokat. Dengan makna kepatuhan pajak sebagai ketaatan hukum, maka pekerjaan konsultan yang menurut Frecknall-Hughes & Moizer (1999) terbagi dua, yaitu tax compliance dan tax planning/avoidance advice, menurut penulis, peran compliance dipecah kembali menjadi peran *compliance* dalam pemasukan SPT dan advokasi hukum dalam hal pemeriksaan, keberatan dan banding.

Kata Kunci: Kepatuhan Pajak, makna kepatuhan, konsultan pajak, mitigasi resiko, ketaatan hukum dan *enforced compliance*.

ABSTRACT

SYAMSUDDIN. *Exploring Tax Compliance: Consultant Interpretation (Phenomenological Study of Tax Consultants in Jakarta) (supervised by Siti Haerani, R.A. Damayanti and Sanusi Fattah)*

This study aims to find the meaning of tax compliance among tax consultants. The theoretical framework of the research uses symbolic interaction theory with the methodology used is phenomenology with the interview method. The selected informants are tax consultants who have at least fifteen years of experience in their work, occupying Partner positions. The research was conducted in Jakarta. Data processing is done with NVivo 12 Pro software.

The results of the tax consultant's interpretation of compliance are divided into three meanings. First, compliance as risk mitigation, namely tax consultants avoid risks that occur as a result of ambiguous tax law and the possibilities that may occur due to tax risks. Second, tax compliance is seen as compliance with the law, namely compliance with the law as a whole starting from depositing SPT, examination, objection and appeal in the Tax Court. Third, compliance as a compulsion, namely compliance due to situations and conditions that cannot be avoided, this compliance includes enforced compliance. From the side of symbolic interaction, there are two symbols, namely from the point of view of oneself as a subject that is free to will "I" and the position of oneself as an object that has interacted with its social environment "Me". Tax compliance as "I" has a symbol of absolute legal obedience, while tax compliance as "Me" has a symbol of obeying the law properly.

The implication of the meaning of tax consultant compliance is that the use of tax consultant services for taxpayers is more directed at submitting SPT in accordance with the rules, escorting taxpayers in tax audits so that they are not subject to severe sanctions, defending their rights as taxpayers in the process of objections and appeals in Tax Court. For the authorities, there is a need for more intensive dialogue and a common perception of ambiguous and multiple interpretations of the rules. For professional associations, consultants must have a deeper understanding and understanding of tax law in terms of legal concepts and practice in the field. The meaning of tax compliance as legal compliance at every level brings the consequence that the definition of tax compliance does not only apply to taxpayers alone, but also to all actors in the tax ecosystem, including tax authorities as law enforcers, tax judges as tax dispute breaker and tax consultants themselves as defender or advocate. With the meaning of tax compliance as legal compliance, the consultant's work according to Frecknall-Hughes & Moizer (1999) is divided into two, namely tax compliance and tax planning/avoidance advice, according to the author, the role of compliance is split back into the role of compliance in filing tax returns and legal advocacy in matters of examination, objection and appeal.

Keywords: Tax compliance, meaning of compliance, tax consultant, risk mitigation, legal compliance and enforced compliance.

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	iii
ABSTRAK	vi
ABSTRACT	vii
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR TABEL	xiii
BAB 1	14
PENDAHULUAN	14
1.1 Latar Belakang.....	14
1.2 Fokus Penelitian	19
1.3 Rumusan Masalah.....	20
1.4 Tujuan Penelitian.....	20
1.5 Kegunaan Penelitian	21
1.6 Sistematika Pembahasan	22
BAB II	23
TINJAUAN PUSTAKA	23
3.1 Fenomenologi.....	23
3.2 Interaksi Simbolik.....	25
3.3 Penalaran Abduktif.....	29
3.4 Kepatuhan Pajak.....	32
3.5 Konsultan Pajak.....	33
3.6 Kepatuhan Konsultan Pajak.....	33
BAB III	44
METODOLOGI PENELITIAN	44
3.1 Rancangan Penelitian	44
3.2 Kehadiran Peneliti	45
3.3 Situs Dan Waktu Penelitian	45
3.4 Sumber Data	46
3.5 Teknik Pengumpulan Data	50
3.6 Teknik Analisis Data	52

3.7	Teknik Mengodekan (<i>coding</i>).....	57
3.8	Triagulasi.....	60
3.9	Uji Konfirmabilitas.....	62
3.10	Tahap-Tahap Penelitian.....	62
BAB IV		64
HASIL PENELITIAN.....		64
4.1	Kepatuhan Pajak.....	64
4.1.1	Makna Kepatuhan Pajak Bagi Konsultan.....	64
4.1.2	Determinan Kepatuhan Pajak.....	66
4.1.2.1	Aturan Perpajakan.....	67
4.1.2.2	Kondisi Wajib Pajak.....	67
4.1.2.3	Faktor Peran DJP.....	71
4.1.2.4	Faktor Lain-lain.....	73
4.2	Tax Planning.....	75
4.2.1	Pemaknaan Tax Planning.....	75
4.2.2	Tatacara Tax Planning.....	77
4.2.2.1	Memanfaatkan Aturan Perpajakan.....	77
4.2.2.2	Mitigasi Risiko.....	78
4.2.2.3	Lain-lain.....	79
BAB V		81
PEMBAHASAN		81
PERILAKU KONSULTAN PAJAK DARI SUDUT PANDANG		81
KONSULTAN PAJAK SEBAGAI “I”		81
5.1	Kepatuhan Pajak.....	81
5.1.1	Faktor Aturan Perpajakan.....	81
5.2.1	Faktor Kondisi Wajib Pajak.....	84
1.	Kemungkinan Audit.....	84
2.	Rasa Keadilan.....	86
3.	Kesulitan Keuangan dan Ukuran Perusahaan.....	88
4.	Pengetahuan Perpajakan.....	90
5.3.1	Faktor Peran Direktorat Jenderal Pajak.....	91
5.	Reward dan Punishment.....	91
6.	Pelayanan dan Administrasi Pajak yang Handal.....	92
7.	Sosialisasi Pajak di Masyarakat.....	93

8. Pemeriksaan Pajak yang Agresif.....	94
5.4.1 Faktor Lainnya	96
1. Compliance Cost	96
2. Banyaknya Konsultan.....	98
3. Adanya Ruang Negosiasi	99
4. Adanya <i>Tax Amnesty</i>	100
5.2 <i>Tax Planning</i>	101
5.2.1 Makna <i>Tax Planning</i>	102
1. <i>Tax Planning</i> adalah merupakan insentif untuk wajib pajak dari Pemerintah	102
2. <i>Tax Planning</i> itu sebenarnya tidak ada karena sesungguhnya mentaati pajak adalah <i>tax planning</i> yang sebenarnya.....	103
5.2.2 Tatacara <i>Tax Planning</i>	105
1. Patuhi Semua Aturan	105
2. <i>Tax Diagnostic Review</i>	107
5.3 Refleksi.....	108
BAB VI	110
PEMBAHASAN	110
KEPATUHAN PAJAK DARI SUDUT PANDANG	110
KONSULTAN PAJAK SEBAGAI “ME”	110
6.1 Kontrak WP – Konsultan Fee.....	110
6.2 Integritas Konsultan.....	114
6.3 Independensi Konsultan	116
6.4 Degradasi Moral Konsultan.....	119
6.5 Konsultan Pajak dan <i>Tax Planning</i>	123
6.6 Tatacara <i>Tax planning</i>	129
6.7 Refleksi.....	132
BAB VII	138
KILAS BALIK	138
7.1 Pendahuluan	138
7.2 Makna Kepatuhan Menurut Konsultan Pajak.....	142
7.3 Konsultan Pajak dan Agresifitas Pajak	156
7.4 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepatuhan Konsultan Pajak.....	159
7.4.1 Hubungan Konsultan Dengan Kliennya.....	160
7.4.2 Hubungan Dengan Pemeriksa Pajak.....	163

BAB VIII	167
KESIMPULAN	167
8.1 Simpulan.....	167
8.2 Implikasi	176
8.3 Saran.....	177
8.4 Keterbatasan.....	178
DAFTAR PUSTAKA.....	179
LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	193
Lampiran 1.....	193
Koding pemaknaan Kepatuhan Pajak.....	193
Lampiran 2.....	196
Koding Persepsi Konsultan Pajak atas kepatuhan wajib pajak.....	196

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Stakeholder Perpajakan	14
Gambar 3.1 Rancangan Penelitian	44
Gambar 3.2 Alat Perekam Suara.....	52
Gambar 3.3 Teknik Analisis Data	53
Gambar 3.4 Metoda Colaizzi dengan CAQDAS.....	55
Gambar 3.5 Tampilan Aplikasi NVivo 12 Pro	56
Gambar 3.6 Proses Pengolahan Data.....	60
Gambar 4.1 Faktor Determinan Kepatuhan dari Wajib Pajak.....	68
Gambar 4.2 Faktor Peran DJP	71
Gambar 4.3 Faktor Lain-lain Kepatuhan	74

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Data Tax Ratio Indonesia	18
Tabel 4.1 Daftar Informan	47
Tabel 6.1 Ringkasan “I” dan “Me”	134

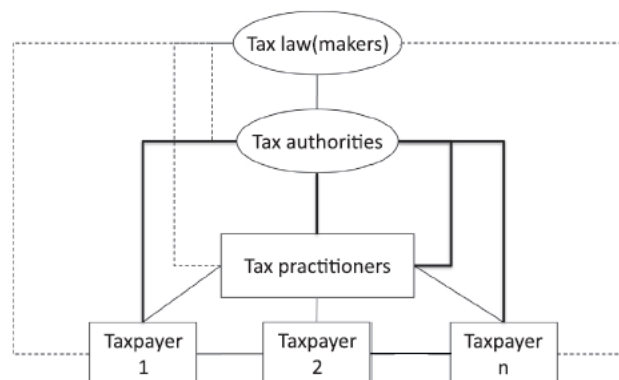
BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kepatuhan pajak telah menjadi subyek yang menarik bagi banyak peneliti selama tiga dekade terakhir dari berbagai disiplin ilmu termasuk akuntansi, ekonomi, sejarah, hukum, psikologi, ilmu politik, dan sosiologi (Torgler, 2014). Banyak penelitian telah berkontribusi pada literatur kepatuhan pajak yang menemukan faktor-faktor yang membentuk perilaku kepatuhan wajib pajak. Namun, kebanyakan dari mereka fokus pada hubungan antara perilaku wajib pajak dengan sistem perpajakan dan kebijakan fiskal (Kang, 2018).

Gambar 1. 1 Stakeholder Perpajakan



Sumber: Pickhardt & Prinz, 2014

Perilaku kepatuhan pajak tidak berdiri sendiri tetapi melibatkan banyak actor dan institusi yang terlibat dan saling mempengaruhi. Seperti terlihat pada Gambar 1, institusi yang terlibat dengan keputusan pajak antara lain Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sebagai pembuat undang-undang perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas pajak, wajib pajak dan para konsultan pajak (Pickhardt & Prinz, 2014). Kurangnya penelitian tentang salah satu

entitas dapat merusak pemahaman kita tentang perilaku kepatuhan pajak yang saling terkait erat tersebut (Long & Swingen, 1991). Kepatuhan pajak orang pribadi juga sangat dipengaruhi oleh kompleksitas interaksi berbagai actor dan institusi yang terlibat tersebut (Alm, Kirchler, & Muehlbacher, 2012).

Salah satu aktor dalam ekosistem perpajakan adalah konsultan pajak (*Tax Practitioners*). Frecknall Hughes & Moizer (1999) membagi pekerjaan konsultan pajak menjadi dua jenis, yaitu *tax compliance* dan *tax planning/avoidance advice*. Pekerjaan kepatuhan pajak biasanya melibatkan persiapan perhitungan SPT (surat pemberitahuan) untuk dilaporkan atas nama wajib pajak kepada otoritas pajak, dan menangani serta menyelesaikan pertanyaan dan ketidakpastian berikutnya. Pekerjaan perencanaan/penghindaran pajak (atau mitigasi) terjadi ketika praktisi pajak mencoba menemukan cara untuk mengurangi kewajiban wajib pajak.

Peran konsultan pajak dalam mendorong kepatuhan pajak sangat besar. Hasil studi Kaplan *et al.* (1988), sekitar 50% dari SPT (Surat Pemberitahuan) pajak penghasilan di Amerika Serikat tahun 1986 disusun oleh konsultan pajak. Wajib Pajak menggunakan jasa konsultan pajak karena konsultan dianggap kompeten dalam keahliannya. Konsultan mempunyai pengaruh yang signifikan untuk meningkatkan kepatuhan pajak atau meredam agresivitas. Di Australia, studi Tomasic & Pentony (1991) menemukan bahwa konsultan memainkan peran penting dalam sistem perpajakan Australia. Konsultan pajak memainkan peran utama dalam meningkatkan tingkat kepatuhan kliennya. Mereka tidak hanya bertindak sebagai perantara antara Kantor Perpajakan Australia (ATO) dan mayoritas pembayar pajak (terutama wajib pajak bisnis), tetapi mereka juga mempengaruhi iklim etika dan tingkat kepatuhan terhadap undang-undang perpajakan.

Erard (1993) berpendapat bahwa konsultan mempunyai kemampuan teknis yang lebih baik, pengetahuan yang lebih luas terkait perpajakan dan pengalaman administrasi atas pelaksanaan di lapangan lebih banyak dibanding wajib pajak lainnya, maka ada kecenderungan bagi wajib pajak untuk mengalihkan beban pengurusan SPT kepada konsultan pajak. Akibatnya, konsultan pajak mempunyai pengaruh yang kuat dan langsung terhadap kepatuhan dan proses administrasi perpajakan.

Peran kedua dari konsultan pajak adalah sebagai perencana pajak (*tax planner*) (Frecknall Hughes & Moizer, 1999). Fungsi inti dari perencanaan pajak adalah untuk membantu klien mencapai tujuan ekonomi dengan cara meminimalkan beban pajak klien. Minimalisasi beban pajak tertentu biasanya tetap dalam koridor mematuhi hukum, tetapi terkadang mencoba mengurangi pajak melibatkan posisi yang lebih agresif — posisi yang berpotensi melanggar hukum. Agresivitas pajak adalah suatu tindakan merekayasa pendapatan kena pajak yang dilakukan perusahaan melalui tindakan perencanaan pajak, baik menggunakan cara yang tergolong secara legal (*tax avoidance*) atau ilegal (*tax evasion*). Walaupun tidak semua tindakan yang dilakukan melanggar peraturan, namun semakin banyak celah yang digunakan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif terhadap pajak (Frank *et al.*, 2009).

Studi Klepper, Mazur dan Nagin (1991), menemukan bahwa konsultan pajak mendorong klien mereka untuk mematuhi pajak ketika undang-undang pajak tidak ambigu tetapi mengeksploitasi area ambigu dengan membuat keputusan yang menguntungkan klien mereka di area abu-abu. K. W. Smith dan Kinsey (1987) menemukan bahwa SPT yang diaudit yang disusun oleh konsultan cenderung memiliki koreksi audit yang jauh lebih tinggi. Erard (1993) juga menemukan bahwa SPT yang disiapkan oleh konsultan menunjukkan

ketidakpatuhan yang lebih besar. Temuan serupa telah dilaporkan dalam banyak penelitian lain (misalnya, Ayres, Jackson & Hite, 1989; Kaplan *et al.* 1988; McGill, 1992). Meskipun tanggung jawab akhir SPT terletak pada wajib pajak dan bukan pada konsultan pajak, kebanyakan orang yang menggunakan jasa konsultan pajak mengikuti rekomendasi dari profesional pajak tersebut (Kaplan *et al.*, 1988).

Pentingnya peran konsultan pajak dalam system pajak suatu negara, mendorong OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*), yang merupakan organisasi internasional bergerak dalam bidang ekonomi dan pembangunan, untuk melakukan studi peran dan perilaku dari perantara pajak (*Tax Intermediary*). OECD (2008) menempatkan konsultan pajak sebagai pihak di tengah dalam hubungan tiga pihak antara wajib pajak dan otoritas pajak. studi OECD (2008) menyimpulkan bahwa meskipun konsultan pajak dapat memberikan nasihat yang agresif tetapi mereka dibatasi dan dipengaruhi perilakunya dengan berbagai faktor, sebagai berikut: tanggung jawab klien dan hukum; tanggung jawab pribadi terhadap regulasi profesi pajak; risiko keuangan dan reputasi; struktur biaya profesional; hak profesional hukum dan Standar audit.

Dalam menjalankan perannya, konsultan pajak menghadapi dilemma yang unik, tekanan klien menciptakan insentif untuk mengeksploitasi situasi pelaporan yang ambigu untuk keuntungan pribadi (yaitu, mempertahankan hubungan positif dengan klien), termasuk kepentingan keuangan pribadi. Pada saat yang sama, konsultan pajak memiliki kewajiban profesional untuk menjaga integritas sistem perpajakan. (Blanthorne, Burton & Fisher (2013); Mangonting, Widuri & Eoh (2019)). Studi Finn, Chonko & Hunt (1988) menemukan bahwa dilemma etika yang paling banyak ditemukan oleh Akuntan adalah permintaan mengurangi pajak terhutang oleh Klien (lihat juga: (Yustina & Hertiningtyas, 2021)).

Sikap dan tindakan konsultan pajak terhadap kepatuhan pajak menarik untuk dikaji lebih mendalam karena peran konsultan pajak yang dilematis, satu sisi diperlukan oleh klien untuk membantu dalam kepatuhan pajak, sisi lain kadang membantu klien dalam perencanaan pajak yang agresif. Bagaimana peran yang bertentangan ini bisa saling bergandengan? Lebih kompleks lagi konsultan pajak dianggap sebagai wakil dari pemerintah dan wajib pajak. Selain itu, studi yang menyelidiki konsultan pajak dalam proses kepatuhan dan faktor yang mempengaruhinya belum banyak diteliti. Dari sisi etik, studi Yustina & Hertiningtyas (2021) menunjukkan juga bahwa profesional pajak telah berada di lingkungan yang mereka anggap etis, meskipun mereka percaya bahwa ada banyak peluang bagi mereka untuk melakukan tindakan tidak etis.

Penelitian kepatuhan pajak ini juga relevan karena tingkat kepatuhan pajak Indonesia masih rendah. Hal ini terlihat dari *tax ratio* Indonesia paling rendah dari total 24 negara yang disurvei tahun 2018 oleh OECD, *tax ratio* merupakan indikasi dari kepatuhan pajak. *Tax ratio* Indonesia sebesar 11.5%, angka tersebut jauh dibawah negara-negara berkembang lainnya, sebagai perbandingan, Thailand mampu mencapai 17,5% PDB, Singapura 13,2% PDB, Malaysia 12,5% PDB, dan Papua Nugini 12,1% PDB (Tirto.id, 2021). Data rasio pajak selama lima tahun terakhir dapat dilihat pada Table 1.1, dari table tersebut rata-rata *tax ratio* selama lima tahun sebesar 11,3%.

Tabel 1. 1 Data Tax Ratio Indonesia

2015	2016	2017	2018	2019	Rata-rata
11.6%	10.8%	10.7%	11.5%	11.9%	11.3%

Sumber: Laman Kementerian Keuangan, RI

Laporan Ikatan konsultan Pajak Indonesia (IKPI) (pajak.com, 2022) menyebutkan bahwa konsultan pajak di Indonesia berjumlah 6.175 konsultan pajak, jumlah tersebut terbilang masih sangat sedikit jika dibandingkan

negara lain, sebagai contoh menurut laporan *Asia Oceania tax Consultants' Association* (AOTCA, 2017) asosiasi akuntan pajak negara Jepang mempunyai konsultan pajak sebanyak lebih dari 76.000 orang. Konsultan pajak di Australia per 30 Juni 2021 berjumlah 78,249 yang terdaftar di *Tax Practitioner Board* (TPB, 2021). Italia sebanyak 116.000 konsultan pajak (Atpetsi, 2021). Jika kita rasiokan dengan jumlah penduduk maka Indonesia 1:48.417, Jepang 1:1.605 dan Italia sebesar 1:520. Meskipun jumlahnya sedikit, konsultan pajak di Indonesia tetap memegang peran strategis karena hampir sebagian besar perusahaan besar khususnya PMA dan *Go Publik* memakai jasa konsultan pajak dan mereka memberikan porsi pajak yang signifikan terhadap total penerimaan negara.

Memahami sikap, motif, dan perilaku konsultan pajak, dan bagaimana mereka menafsirkan pengalaman dan peristiwa hanya dapat dilakukan dengan penelitian yang *holistic* dan *natural*. Pendekatan *naturalistic* memungkinkan peneliti untuk menggali hal-hal yang dirasa *sensitive* dan *tabu* di lingkungan apa adanya. Pendekatan *holistik* memungkinkan peneliti untuk memahami fenomena yang terjadi dari berbagai sudut pandang. Metoda yang dipakai adalah wawancara mendalam dan pengamatan langsung di lapangan sehingga memungkinkan peneliti untuk memperluas pemahaman tentang apa yang terjadi atau pengalaman dari informan (Silverman, 2017).

Dari uraian di atas, peneliti tertarik mengeksplorasi lebih dalam dengan penelitian yang berjudul "Mengungkap Kepatuhan pajak: Interpretasi Konsultan (Studi Fenomenologi pada Konsultan Pajak di Jakarta).

1.2 Fokus Penelitian

Penelitian ini mengungkap fenomena kepatuhan pajak dari sudut pandang konsultan pajak. Selain menggali makna kepatuhan konsultan pajak, peneliti juga

menggali sikap konsultan pajak atas peran ganda konsultan pajak atas isu terkait kepatuhan pajak dan perencanaan pajak.

1.3 Rumusan Masalah

Konsultan pajak merupakan profesi yang diakui OECD sebagai aktor yang dapat membantu untuk menjalankan kepatuhan wajib pajak, tapi di sisi lain dianggap sebagai pihak yang menyebabkan adanya agresifitas dalam pajak, Kedua keadaan yang saling bertolak belakang ini menarik untuk diteliti lebih dalam, sehingga dapat diketahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi kepatuhan konsultan pajak.

Peneliti mencoba untuk membedakan kepatuhan konsultan pajak dari kepatuhan wajib pajak, untuk pemahaman yang lebih baik tentang proses kepatuhan pajak. Memahami perilaku konsultan pajak dari sudut kepatuhan pajak akan membawa perspektif baru dalam literatur kepatuhan (Kang, 2018). Sebagaimana kita ketahui bahwa praktik konsultan pajak identik dengan kepatuhan pajak, maka penting untuk menyelidiki makna kepatuhan pajak dalam kaitannya dengan perilaku kepatuhan konsultan pajak.

Dari uraian di atas, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: Bagaimana pemaknaan kepatuhan pajak oleh para konsultan pajak?

1.4 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian paradigma interpretif menurut Djasuli, (2017) adalah mendapatkan pemahaman, pemaknaan dan rekonstruksi tindakan sosial. Pemahaman dan pemaknaan atas fenomena yang terjadi dan diharapkan setelah memahami fenomena dapat merekonstruksi tindakan sosial.

Tujuan dari studi ini ingin mendapatkan pemahaman dan pemaknaan atas kepatuhan pajak para konsultan. Pemahaman dan pemaknaan kepatuhan pajak

diharapkan dapat memberikan gambaran atas perilaku kepatuhan pajak di kalangan praktisi.

1.5 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan akan mendapatkan pemahaman dan pemaknaan kepatuhan para konsultan pajak. Dari pemaknaan akan tergambar kepatuhan pajak yang berjalan di lapangan. Hal ini akan memberikan bukti empiris terkait dengan kepatuhan pajak. Pemaknaan kepatuhan pajak para konsultan akan menggambarkan perilaku kepatuhan pajak mereka. Selain itu, dengan memahami kepatuhan yang dijalankan para konsultan maka diharapkan dapat mengungkap faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi dalam menjalankan kepatuhan pajak tersebut.

Kegunaan praktis dari hasil penelitian ini adalah untuk menemukan pemecahan masalah terkait dengan kepatuhan pajak khususnya di Indonesia. Memahami pemaknaan atas kepatuhan pajak adalah kunci untuk memahami perilaku kepatuhan pajak pada konsultan pajak.

Penelitian ini akan melibatkan para praktisi di bidang perpajakan yang menjadi anggota Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI) dan konsultan pajak yang bukan anggota IKPI. Pendapat para praktisi akan terekam dengan jelas terkait dengan pemaknaan kepatuhan pajak. Hasil dari penelitian ini sangat bermanfaat untuk organisasi profesi khususnya IKPI dalam melihat pemahaman dan pemaknaan kepatuhan pajak para anggotanya.

Konsultan pajak merupakan salah satu pemangku kepentingan bagi Direktorat Jenderal Pajak. Pemahaman akan perilaku kepatuhan pajak di kalangan konsultan akan menjadi informasi penting untuk masukan kebijakan. Pemaknaan dan pemahaman atas kepatuhan akan menjadi gambaran bagaimana kepatuhan pajak dijalankan di lapangan.

Sebagaimana premis bahwa pemaknaan akan selalu berkembang sesuai dengan interaksi diri dengan orang lain, maka pemahaman atas pemaknaan ini dapat menjadi bahan komunikasi bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak.

1.6 Sistematika Pembahasan

Sistematika pembahasan dalam disertasi ini adalah sebagai berikut:

- a. BAB 1, Latar Belakang
- b. BAB II, Tinjauan Pustaka
- c. BAB III, Metodologi Penelitian
- d. BAB IV, Hasil Penelitian
- e. BAB V, Pembahasan (Intreprestasi Makna Kepatuhan Sudut Pandang Diri Konsultan Pajak)
- f. BAB VI, Pembahasan (Intrepertasi Makna Kepatuhan Konsultan Pajak Pasca Interaksi dengan Wajib Pajak dan Fiskus)
- g. BAB VII Kilas Balik
- h. BAB VIII Simpulan, Saran dan Keterbatasan

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

3.1 Fenomenologi

Istilah 'fenomenologi' sering digunakan sebagai anggapan umum untuk menunjuk pada pengalaman subjektif dari berbagai jenis dan tipe subjek yang ditemui (Moleong, 2007). Fenomenologi diartikan sebagai: 1) pengalaman subjektif atau pengalaman fenomenologikal; 2) suatu studi tentang kesadaran dari perspektif pokok dari seseorang (Moleong, 2007). Peneliti dalam pandangan fenomenologis berusaha memahami arti peristiwa dan kaitan-kaitannya terhadap orang-orang yang berada dalam situasi-situasi tertentu.

Hal ini berangkat dari arti asal kata fenomenologis yaitu 'fenomena' atau gejala alamiah. Jadi para fenomenolog berusaha memahami fenomena-fenomena yang melingkupi subyek yang diamatinya. Sehingga yang ditekankan adalah aspek subyektif dari perilaku orang. Para fenomenolog berusaha untuk masuk ke dalam dunia konseptual para subyek yang ditelitinya sedemikian rupa sehingga mereka mengerti apa dan bagaimana suatu pengertian yang dikembangkan oleh mereka di sekitar peristiwa dalam kehidupannya sehari-hari.

Perkembangan fenomenologi sebagai suatu pendekatan filsafat dipelopori oleh Edmund Husserl (Subadi, 2006:18). Beliau menempatkan fenomenologi sebagai metode pengkajian untuk mengenali, menjelaskan dan menafsirkan pengalaman indrawi dan makna untuk mengenali apa yang dialami. Hal ini berarti fenomenologi Husserl terfokus pada logika yang merujuk pada "makna" untuk mengenali apa yang dialami. Oleh karena itu Husserl menganjurkan peneliti melakukan observasi partisipatif agar dapat mengetahui secara pasti apa yang

dialami orang lain. Menurut Husserl bahwa suatu fenomena yang tampak sebenarnya merupakan refleksi yang tidak berdiri sendiri, karena yang tampak adalah sebagai objek penuh dengan makna yang transendental. Maka untuk bisa memahami makna haruslah mampu menerobos sesuatu di balik sesuatu yang nampak tersebut .

Perkembangan fenomenologi selanjutnya dikembangkan oleh Schutz yang tertarik pada pemikiran Weber tentang tindakan sosialnya dan memadukan antara fenomenologi transendental milik Husserl dengan *verstehen* tindakan sosial milik Weber (Subadi, 2006:21). Aliran fenomenologi yang dikedepankan oleh Schutz mengajarkan bahwa setiap individu hadir dalam arus kesadaran yang diperoleh dari proses refleksi atas pengalaman sehari-hari. Pendekatan yang dikembangkan Schutz berusaha memasuki konsep para subjek penelitian sampai memahami apa dan bagaimana pengertian mereka di sekitar peristiwa dalam kehidupannya sehari-hari. Konsep Schutz ini dipengaruhi teori aksi Weber yang menjelaskan bahwa sesuatu itu memiliki kebermaknaan secara subjektif.

Berikutnya jika konsep fenomenologi Husserl bertitik tolak pada fenomena transendental, maka fenomenologi Schutz mencoba menyandingkannya dengan konsep *verstehen* dari Weber. Menurut Schutz dunia sosial merupakan sesuatu yang intersubjektif dan pengalaman yang penuh makna (*meaningfull*). Konsep fenomenologi Schutz bertolak pada makna tindakan. Dalam hal ini makna tindakan identik dengan motif yang mendasari tindakan tersebut yang dikenal dengan istilah *in order to motive* (motif supaya). Konsep ini mengajarkan bahwa untuk bisa memahami makna tindakan seseorang peneliti harus melihat motif apa yang mendasari tindakan itu. Dengan demikian makna tindakan subjektif dapat dikaji dari motif pelakunya sendiri dengan melalui ungkapan subjeknya sendiri. Kemudian Schutz mengembangkannya dengan melengkapi suatu konteks yang

disebut dengan *because motive* (motif karena). Di sini Schutz mengkaji makna subjektif dengan konsep hubungan sebab akibat sehingga benar-benar memenuhi motif asli yang mendasari tindakan individu.

Dalam pembahasan hasil wawancara, penulis mencoba memahami kondisi keadaan informan dengan pendekatan fenomenologi Schutz, dimana akan dilihat deskripsi mengenai apa yang informan alami (*textural description*) dan situasi yang mempengaruhi bagaimana informan mengalami fenomena itu (*structural description*).

3.2 Interaksi Simbolik

Interaksi simbolik merupakan cabang dari sosiologi yang secara khusus membahas mengenai cara seorang individu berperilaku dan membuat keputusan berdasarkan lingkungan yang ditempati individu tersebut. Pembahasan teori ini mengacu pada apa yang menjadi dasar seseorang melakukan perbuatan yang diinginkan di suatu lingkungan.

Lima konsep dasar interaksionisme simbolik Blumer sebagai dikutip oleh Muhid & Wahyudi (2020: 107), yaitu:

1. Konsep Diri, memandang manusia bukan semata-mata organisme yang bergerak di bawah pengaruh stimulus, baik dari luar maupun dari dalam, melainkan “organisme yang sadar akan dirinya”. Ia mampu memandang diri sebagai obyek pikiran dan bergaul atau berinteraksi dengan diri sendiri.
2. Konsep perbuatan (Action), karena perbuatan manusia dibentuk ddalam ddan melalui proses interaksi dengan diri sendiri, perbuatan itu berlainan sama sekali dengan gerak makhluk selain manusia. Manusia menghadapi berbagai persoalan kehidupannya dengan beranggapan bahwa ia tidak dikendalikan oleh situasi, tetapi merasa iri di atasnya. Manusia kemudian merancang

perbuatannya. Perbuatan manusia itu tidak semata-mata sebagai reaksi biologis, tetapi hasil konstruksinya

3. Konsep Obyek (object), memandang manusia hidup di tengah-tengah obyek. Obyek itu dapat berupa fisik seperti kursi, atau khayalan kebendaan atau abstrak seperti konsep kebebasan, atau agak kabur seperti ajaran filsafat. Inti dari obyek itu tidak ditentukan oleh ciri-ciri intrinsiknya, tetapi oleh minat orang dan arti yang dikenakan kepada obyek-obyek itu.
4. Konsep interaksi sosial (social interaction), interaksi berarti bahwa setiap peserta masing-masing memindahkan diri mereka secara mental ke dalam posisi orang lain. Dengan berbuat demikian, manusia mencoba memahami maksud aksi yang dilakukan oleh orang lain sehingga interaksi dan komunikasi dimungkinkan terjadi. Interaksi itu tidak hanya berlangsung melalui gerak-gerik saja, tetapi terutama melalui simbol-simbol yang perlu dipahami dan dimengerti maknanya. Dalam interaksi simbolik, orang mengartikan dan menafsirkan gerak-gerik orang lain dan bertindak sesuai dengan makna itu.
5. Konsep Tindakan Bersama (*Joint Action*), artinya aksi kolektif yang lahir dari perbuatan masing-masing peserta kemudian dicocokkan dan disesuaikan satu sama lain. Inti dari konsep ini adalah penyesuaian dan peleburan banyaknya artim tujuan, pikiran dan sikap.

Menurut Kuswarno (2009 : 113), interaksi simbolik mengandung dasar pemikiran “makna subjektif” (*subjective meaning*) dari perilaku manusia, proses sosial dan pragmatismenya. Interaksi simbolik memiliki perspektif dan metodologi yang jelas, menghendaki arah yang berbeda, seperti yang disimpulkan oleh Blumer (1969 :58) bahwa:

Interaksi simbolik percaya bahwa pengertian konsep-konsep masalah, teknik-teknik, riset dan skema-skema teoritikal seharusnya dilaksanakan dengan mempelajari dunia sosial secara empiris-aktual. Bagi interaksionisme simbolik, alam sosial empiris harus menjadikan penemuan-penemuan yang harus diganti

dengan tugas penyelidikan yang langsung dan hati-hati dari kerja itu.

Blumer (1969) menjelaskan bagaimana metodologi interaksi simbolik bekerja.

1. Pertama, orang berpendapat bahwa “aku” (*the I*) dalam diri seseorang adalah orang bebas. “Aku” berarti bahwa kita terlibat dalam tindakan yang tidak direncanakan, individu yang impulsif atau spontan. “Aku” karena spontanitasnya, potensial untuk menciptakan aktivitas yang baru dan kreatif.
2. Kedua, “daku” (*me*) diri sendiri yang dianggap merupakan sumber kebebasan. “Daku” menunjukkan individu yang bekerjasama dengan orang lain, meliputi seperangkat sikap dan definisi berdasarkan pengertian dan harapan dari orang lain atau yang diterima dalam kelompok. Dalam beberapa situasi, “daku” melibatkan *generalized other* dan sesekali beberapa orang tertentu. “Daku” sebagai pengatur memunculkan individu kepada aktivitas yang terarahkan dan serasi (*goal direct activity and conformity*). Kedua fase (*I and me*) merupakan kepribadian dalam pengalaman sosial.
3. Ketiga, simbol-simbol yang juga merupakan sumber kebebasan manusia, sehingga manusia bukan kadang-kadang kreatif, tetapi akan selalu kreatif dalam setiap situasi.
4. Keempat, manusia akan berubah secara konstan dan menyesuaikan diri secara konstan pula.

Dalam interaksi simbolik menjadi penting memahami simbol-simbol. Simbol adalah objek sosial dalam suatu interaksi. Simbol sosial berwujud dalam bentuk kata-kata mewakili objek fisik, perasaan, ide-ide dan nilai-nilai, serta tindakan yang dilakukan orang untuk memberi makna dalam berkomunikasi dengan orang lain (Charon, 1998).

Interaksi simbolik memandang bahwa makna muncul dari proses interaksi sosial yang telah dilakukan. Proses demikian menurut (Blumer, 1969) disebut sebagai *self-indication*, yaitu proses komunikasi pada diri individu yang di mulai dari mengetahui sesuatu, menilainya, memberinya makna, dan memutuskan untuk bertindak berdasarkan makna tersebut, .

Pada dasarnya interaksi simbolik menengahkan soal diri sendiri (*the self*) dengan segala atribut dunia luarnya. Cooley menyebutkannya sebagai *looking glass self* (Ritzer, 2009 : 295). Artinya, setiap interaksi manusia selalu dipenuhi dengan simbol-simbol, baik interaksi dalam kehidupan sosial maupun kehidupan diri sendiri. Diri adalah sebuah proses, bukan benda. Dengan demikian, maka teori interaksi simbolik tidak lain merupakan cara pandang yang memberlakukan individu sebagai diri sendiri sekaligus diri sosial.

Selanjutnya, interaksi simbolik juga menyatakan bahwa tindakan tidak selalu diarahkan pada diri sendiri, namun juga pada alternatif lain, seperti emosi, luapan perasaan dan kebiasaan-kebiasaan lain yang dilakukan tanpa berpikir, tanpa pemecahan masalah, tanpa mempertimbangkan masa lalu dan masa depan, serta tanpa pengambilan peran. Ada faktor-faktor emosi dan kebiasaan yang kita lakukan, yang membuat kita tidak bebas, meskipun simbol dianggap sebagai sumber kebebasan manusia.

Prinsip yang digunakan oleh ahli interaksi simbolik dalam penelitian ilmiah adalah mendeskripsikan objek dalam *setting* nyata, yakni bagaimana mereka berinteraksi dengan orang lain dan dirinya sendiri dalam situasi yang harus dilalui. Deskripsi semacam ini tidak impresionistik, namun dibuat sehati-hati, sekritis, sesistematis, dan seobjektif mungkin. Proses deskripsi atas obyek dan simbol-simbol hanya dapat dipahami peneliti dengan jalan masuk ke dalam proses itu sendiri melalui observasian terlibat (*participant observation*).

Keterkaitan teori interaksi simbolik dalam kajian disertasi ini adalah untuk memahami fenomena yang terjadi. Fenomena (kepatuhan pajak) yang terjadi dapat dijelaskan dengan teori interaksi simbolik dalam berbagai aspek. Dengan teori ini, aspek diri yang merupakan inti dari pembahasan aksi sosial (*social action*) dapat digambarkan dengan jelas bagaimana proses diri ini berubah dari sikapnya yang idealis menjadi sikapnya yang pragmatis. Demikian juga dengan komunitas, dapat dipahami bagaimana sebuah komunitas terbentuk dan mempunyai budaya dan sikap yang seragam.

Interaksi simbolik juga dapat menjelaskan faktor apa saja yang mempengaruhi sebuah perilaku sosial. Hal ini menjadi penting ketika kita ingin memahami sebuah fenomena (kepatuhan pajak) yang terjadi dan mencari akar masalah fenomena tersebut.

3.3 Penalaran Abduktif

Charles Sanders Peirce hidup dari tahun 1839 sampai dengan tahun 1914 adalah tokoh yang mengilhami metoda abduktif. Peirce adalah seorang generasi awal filsuf Amerika yang mengenalkan paham pragmatism tahun 1878 (Osborne & Collins, 2001) sementara di Eropa kala itu terjadi konflik ramai antara idealis vs materialis.

Abduksi adalah sebuah penalaran ilmiah berangkat bisa hanya dari bermodal hipotesa semata. Lalu jika hanya bermodal hipotesa saja, lalu bagaimana menjelaskan pertanggung-jawaban penalaran abduksi secara ilmiah? Metode penalaran abduksi sekilas hampir sama dengan pendekatan deduksi. Hampir sama dikarenakan abduksi berangkat dari metode deduktif, yang oleh Aristoteles disebut dengan *apagoge*. Metode abduksi berangkat dari hukum, kasus dan kesimpulan. Pada metode abduksi dibuat dengan pendekatan silogisme

layaknya pendekatan deduktif, namun pendekatan yang dipakai adalah untuk membangun hipotesa dan menyimpulkan dari hipotesa-hipotesa yang dikumpulkan tersebut.

Rumus silogismenya sebagai berikut ;

Jika A maka B

Dan A =

Maka B

Dikarenakan merupakan bagian dari membangun hipotesa dari sebuah kasus, dan menyimpulkannya, maka abduksi digunakan sebagai tahap pertama penelitian. Dikarenakan sebagai bagian dari hipotesa (dalam bentuk silogisme), maka penggalian atas fakta menjadi tidak begitu penting (Keraf & Dua, 2001). Sebagai awal penelitian, peneliti lebih memfokuskan pada bagaimana membangun hipotesa secara general terhadap sebuah kasus. Ciri khasnya adalah memilih hipotesa secara general atau universal. Contoh seperti yang di gambarkan oleh (Ladyman, 2002) sebagai berikut ; Anda pergi menjumpai teman Anda di rumahnya. Anda kemudian menekan bel rumah, namun lama teman Anda tidak membuka pintu rumahnya. Di sini Anda akan membuat hipotesa-hipotesa yang mungkin dapat menjawab rasa penasaran Anda;

1. Teman Anda menjadi paranoid dan berfikir bahwa yang menekan bel adalah orang jahat.
2. Teman Anda tiba-tiba tuli.
3. Teman Anda pura-pura tinggal di rumah tersebut, namun sebenarnya tidak.
4. Teman Anda tengah pergi.

Hipotesa-hipotesa akan dicoba, dan hipotesa mana yang dirasa mampu menjelaskan fakta. Abduksi mempunyai syarat mampu dijelaskan, bisa diuji, dan ekonomis. Yang dimaksud dengan ekonomis adalah bahwa hipotesa bisa

dimunculkan tak terbatas, yang kemudian dipilih mana yang mampu menjelaskan fakta. Metode abduksi ini bisa membantu sebuah penelitian yang membutuhkan observasi yang bisa memakan waktu yang lama dan dana yang banyak. Dengan penjelasan hipotesa yang rasional, dan logis metode abduksi bisa menjelaskan fakta yang ada. Lalu bagaimana dengan kebenaran postulat dimana asumsi dasarnya tidak diperlukan kebenarannya diterima dengan dilakukan pembuktian?, walaupun kebenaran postulat adalah asumsi dasar kebenaran, namun secara metode penalaran berbeda. Pierce menetapkan silogisme dalam menyusun hipotesa-hipotesa untuk mengambil kesimpulan. Hipotesa diambil berdasar hukum, teori atau dalil yang sah secara ilmiah, yang merupakan bagian dari pengalaman-pengalaman menyeluruh si penyusun hipotesa. Sedangkan postulat adalah sebuah kebenaran yang tidak terukur, ditetapkan secara sembarangan ditambah dengan kebenaran yang tidak dibuktikan (Suriasumatri, 1982) Kembali ke pemahaman abduksi, walaupun tidak perlu observasi langsung, namun hipotesa harus melalui syarat ideal keilmiah yang dapat diuji, sebagai bagian dari tanggung jawab keilmuan. Bagaimana caranya? yakni dengan menggunakan pengalaman keilmuan dan akal manusia.

Penalaran abduktif digunakan dalam pembahasan-pembahasan disertasi ini dengan maksud mencari kesimpulan dari fenomena yang ada dengan gabungan antara penalaran induktif dan penalaran deduktif. Sebagaimana kita ketahui bahwa penalaran induktif diartikan sebagai penarikan kesimpulan yang bersifat umum atau khusus berdasarkan data yang teramati. Nilai kebenaran dalam penalaran induktif dapat bersifat benar atau salah. Sedangkan, Penalaran deduktif adalah penarikan kesimpulan berdasarkan aturan yang disepakati. Nilai kebenaran dalam penalaran deduktif bersifat mutlak benar atau salah dan tidak keduanya bersama-sama. Penalaran ini, dilakukan dengan mengalisis hasil

wawancara, tema dan pokok bahasan dibandingkan dengan hasil dari riset-riset yang sudah ada.

3.4 Kepatuhan Pajak

Wajib Pajak (WP) patuh telah diatur dalam Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-550/PJ/2000 yang telah diubah dengan Keputusan nomor KEP - 213/PJ./2003. Keputusan Nomor KEP-550 merupakan tindak lanjut dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000 tentang Kriteria Wajib Pajak yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, yang telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 235/KMK.03/2003.

WP Patuh di Indonesia harus memenuhi persyaratan/kriteria sebagai berikut: (a) tepat waktu dalam menyampaikan SPT Tahunan dalam dua tahun terakhir; (b) dalam tahun terakhir penyampaian SPT Masa yang terlambat tidak lebih dari tiga masa pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-turut; (c) SPT Masa yang terlambat dimaksud telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa masa pajak berikutnya; (c) tidak mempunyai tunggakan pajak atas semua jenis pajak; (d) kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak; (e) tidak termasuk tunggakan pajak sehubungan dengan Surat Tagihan Pajak (STP) yang diterbitkan untuk dua masa pajak terakhir. (f) tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu sepuluh tahun terakhir; dan (g) dalam hal laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau BPKP, harus dengan pendapat wajar tanpa pengecualian atau dengan pendapat wajar dengan pengecualian sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

(OECD, 2004) mendefinisikan kepatuhan pajak adalah tingkat wajib pajak memenuhi kewajiban di bawah ini: (a) pendaftaran dalam sistem; (b) pengajuan atau penyerahan informasi perpajakan yang diperlukan secara tepat waktu; (c) pelaporan informasi yang lengkap dan akurat (menggabungkan yang baik pencatatan); dan (d) pembayaran kewajiban perpajakan tepat waktu.

3.5 Konsultan Pajak

Konsultan Pajak Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 111/PMK.03/2014 tentang Konsultan Pajak, adalah orang yang memberikan jasa konsultasi perpajakan kepada wajib pajak dalam rangka melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan

Layanan konsultan pajak (Online-Pajak, 2018) adalah sebagai berikut: 1. Kepatuhan pajak, menjalankan kepatuhan pajak kliennya seperti menghitung, membayar dan melaporkan pajak; 2. Perencanaan pajak, melakukan jasa perencanaan pajak yang bertujuan mengoptimalkan keuntungan klien; 3. Review Laporan Pajak, meriew dan mengevaluasi data yang berhubungan dengan munculnya beban pajak yang merugikan perusahaan klien; 4. Pendampingan dalam Pemeriksaan, mewakili atau mendampingi klien saat pemeriksaan pajak; 5. Konsultasi, memberikan jasa konsultasi permasalahan perpajakan; 6. Restitusi pajak, pengurusan pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi); 7. Penyelesaian sengketa pajak, memberikan pelayanan penyelesaian sengketa pajak. seperti keberatan pajak, banding, dan lain sebagainya.

3.6 Kepatuhan Konsultan Pajak

Perpajakan merupakan system yang terstruktur dan kompleks, melibatkan berbagai pihak yang saling berhubungan antara lain, otoritas pajak, wajib pajak, konsultan pajak, pembuat undang-undang perpajakan (Pickhardt & Prinz, 2014).

(Alm *et al.*, 2012), melihat bahwa perpajakan merupakan fenomena yang kompleks dan melibatkan berbagai actor yang saling berinteraksi dan saling mempengaruhi terhadap perilaku wajib pajak. Perpajakan juga telah menjadi subyek pembahasan dari berbagai bidang ilmu antara lain akuntansi, ekonomi, sejarah, hukum, psikologi, ilmu politik dan sosiologi (Torgler *et al.*, 2010).

Salah satu unsur dalam kelembagaan yang terkait pajak adalah konsultan pajak (Pickhardt & Prinz, 2014). Konsultan pajak adalah orang yang berhubungan dengan wajib pajak maupun otoritas pajak dalam pekerjaannya. Konsultan pajak dalam arti luas adalah praktisi pajak, advokat pajak, professional pajak dan terminology yang sesuai dengan itu (Marshall *et al.*, 2006). (Owens & Bennet 2022) menilai bahwa konsultan pajak memainkan peran penting dalam semua sistem perpajakan, membantu wajib pajak memahami dan mematuhi kewajiban perpajakan mereka di dunia yang semakin kompleks. Sebagian besar konsultan pajak membantu klien mereka untuk menghindari kesalahan dan mencegah mereka dari terlibat dalam kegiatan yang melanggar hukum atau terlalu agresif.

Kang (2018) menilai bahwa memahami perilaku kepatuhan praktisi pajak dapat membawa perspektif baru tentang literatur kepatuhan pajak. Beliau berpendapat bahwa penting untuk menyelidiki makna kepatuhan pajak dalam kaitannya dengan perilaku kepatuhan praktisi pajak. (Fidan & Ceylan, 2020) meneliti faktor-faktor kepatuhan konsultan pajak, penelitian dilakukan dengan responden 401 konsultan pajak di Turki. Terdapat tujuh faktor yang mempengaruhi kepatuhan konsultan pajak, antara lain: pembayar pajak dan tekanan upah, peraturan pajak, hukuman rendah, kontrol yang tidak memadai, etika pajak, persepsi tugas profesional dan etika professional.

Kang (2018) membagi tiga faktor yang mempengaruhi kepatuhan konsultan pajak, yaitu aturan yang ambigu dan kompleks, jenis pekerjaan konsultan pajak dan

hubungan antara wajib pajak dengan konsultan pajak. lebih detail dari tiga faktor di atas dapat diterangkan sebagai berikut

Pertama, ambigu aturan Pajak merupakan salah satu faktor yang banyak dibahas dalam studi kepatuhan pajak. Studi Killian & Doyle (2005) atas konsultan pajak di Afrika selatan membuktikan bahwa peraturan pajak yang ambigu berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan konsultan pajak (hal ini sejalan dengan temuan Beck and Jung 1989; McGill 1988; Scotchmer 1989; Klepper and Nagin 1989).

Kedua, jenis pekerjaan konsultan pajak menurut Frecknall-Hughes & Moizer (1999) secara garis besar ada dua jenis, yaitu *tax compliance* dan *tax planning/avoidance advice*. Stephenson (2010) menemukan empat alasan penggunaan konsultan pajak oleh wajib pajak, yaitu: kepatuhan hukum, penghematan waktu, penghematan uang, dan perlindungan dari otoritas pajak. Konsultan pajak juga diharapkan oleh klien mereka untuk mengurangi kemungkinan audit dan penalti, sehingga menurunkan biaya moneter dan psikis yang terkait dengan audit yang seharusnya terjadi (Andreoni J, Erard B, & Feinstein 1998). Hite (1988) berpendapat bahwa konsultan pajak akan patuh pada aturan yang sudah jelas dan mengeksploitasi pada aturan yang ambigu. OECD (2008) berpendapat bahwa konsultan akan melakukan perilaku agresif tetapi mereka dibatasi oleh tanggung jawab klien dan hukum; tanggung jawab pribadi terhadap regulasi profesi pajak; risiko keuangan dan reputasi; struktur biaya professional; hak profesional hukum dan Standar audit.

Ketiga, hubungan antara wajib pajak dengan konsultan pajak telah banyak dilakukan Untuk pemahaman yang lebih baik tentang proses kepatuhan pajak, oleh para peneliti. Pola hubungan ini mempengaruhi perilaku kepatuhan konsultan pajak. Kaplan *et al.* (1988) berpendapat peran konsultan pajak dalam kepatuhan

pajak dengan menunjukkan bahwa jika konsultan pajak memberikan nasihat pajak agresif, maka wajib pajak cenderung mengambil posisi pajak agresif yang mungkin tidak ditegakkan dalam pemeriksaan pajak. Sebaliknya, (Hite & McGill, 1992b) berpendapat bahwa pembayar pajak cenderung tidak setuju dengan saran agresif dan sebaliknya setuju dengan saran konservatif. (Murphy & Nagel, 2002) menemukan bukti bahwa wajib pajak konservatif tunduk pada pendapat konsultan pajak agresif, sehingga tidak mengherankan, ada wajib pajak yang masih akan menerima saran apa pun yang direkomendasikan oleh konsultan mereka.

Menurut OECD (2008), faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku konsultan pajak, dalam memberikan saran kepada klien dan interaksi mereka dengan otoritas pajak adalah sebagai berikut:

1. Tanggung jawab terhadap klien dan hukum.

Tanggung jawab profesional dan etis kepada klien dan hukum adalah hal yang paling penting dalam tindakan dan pikiran bagi seorang konsultan. Hal ini diekspresikan dengan cara yang berbeda tetapi prinsip keseluruhannya tetap sama, yaitu: loyalitas penasihat pajak adalah kepada klien; dan kewajiban loyalitas kepada klien adalah untuk mewakili kepentingan mereka dan memberikan nasihat terbaik.

2. Tanggung Jawab Pribadi terhadap Regulasi Profesi Perpajakan.

Di beberapa negara, penasihat pajak sepenuhnya diatur sendiri; umumnya dalam kerangka yang disediakan oleh badan professional. Di sisi lain, otoritas pajak memainkan peran yang lebih aktif dalam memberikan pengawasan peraturan untuk setidaknya beberapa tujuan (seperti kemampuan mereka untuk mewakili pembayar pajak dalam kasus-kasus korespondensi atau penyelesaian sengketa, atau sertifikasi jenis perantara dan/atau kegiatan pajak tertentu).

3. Risiko Keuangan dan Reputasi.

Secara historis, eksposur kewajiban potensial dari penasihat pajak ditangani secara diam-diam melalui penyelesaian asuransi malpraktik swasta. Namun, dengan peningkatan fokus publik pada integritas profesional dan publisitas media yang menyertainya, firma profesional yang lebih besar dengan praktik pajak lebih menyesuaikan diri dengan risiko reputasi dan banyak yang telah menetapkan manajemen risiko internal yang kuat dan proses tinjauan kualitas untuk membatasi dan mengelola eksposur.

4. Struktur Biaya Profesional.

Secara tradisional, penasihat pajak diberi kompensasi berdasarkan jam langsung atau biaya tetap untuk layanan profesional mereka. Di beberapa negara, ini berubah pada 1990-an ketika struktur biaya 'berbasis nilai' (misalnya biaya kontingen) muncul. Struktur biaya ini biasanya terkait langsung dengan keberhasilan skema pajak atau jumlah manfaat pajak yang diklaim.

5. Hak Profesional Hukum.

Yurisdiksi yang paling umum dan hukum perdata mengakui doktrin 'profesional hukum' atau hak istimewa 'pengacara-klien' yang mencegah pengungkapan paksa nasihat rahasia yang diberikan kepada pembayar pajak oleh pengacara dan informasi tertentu yang terkandung dalam komunikasi di antara mereka.

6. Standar Audit.

Nasihat pajak yang disampaikan kepada wajib pajak perusahaan besar hampir selalu diaudit. Hal ini dapat mendorong perilaku penasihat pajak yang bekerja untuk kantor akuntan yang terlibat dalam mengaudit nasihat pajak. Mereka biasanya akan mempertimbangkan bagaimana perencanaan pajak akan tercermin dalam laporan keuangan wajib pajak dan tingkat kemungkinan pengungkapannya.

Di bawah ini, akan dibahas terkait hasil penelitian Konsultan pajak dengan beberapa faktor yang berhubungan dengan perilaku kepatuhan mereka.

1. Praktisi Pajak dan Klien

Hasil survey (McKinstry & Baldry, 1997), mengungkapkan bahwa alasan utama sebagian besar wajib pajak menggunakan jasa praktisi pajak adalah untuk menghadapi kompleksitas undang-undang perpajakan, kurangnya waktu, takut akan hukuman. Penelitian (Collins & Shackelford, 1997) dan (Hite & McGill, 1992a), menambahkan alasan wajib pajak yaitu untuk mengajukan pengembalian yang akurat. Tugas utama konsultan pajak adalah membantu dan membela kepentingan kliennya, baik mengenai pemenuhan kewajiban perpajakannya, maupun yang berkaitan dengan hak-hak perpajakan dari Wajib Pajak (Budileksmana, 2000).

Di sisi lain, konsultan pajak adalah mitra otoritas pajak dalam menyebarkan dan mengawal undang-undang perpajakan. Penelitian (Shafer & Simmons, 2007), terkait dengan peran konsultan pajak menemukan bahwa konsultan pajak telah mengabaikan kepedulian terhadap kepentingan publik dengan mendukung komersialisme.

Dilema peran konsultan pajak muncul akibat dari peran ganda mereka sebagai advokat klien dan menjaga keadilan sistem perpajakan (Mangoting, 2018). Aspek kepatuhan praktisi pajak berkaitan dengan konflik advokasi klien dan tanggung jawab profesional (Brock & Russel, 2016). (Mason & Levy, 2001), mendefinisikan pembelaan klien sebagai kondisi di mana seseorang merasa bahwa loyalitas utama adalah milik wajib pajak. Hal ini ditunjukkan dengan semangat mewakili wajib pajak dalam batas-batas hukum, dan dengan keinginan untuk menjadi pejuang atas nama wajib pajak. Sebagai contoh, praktisi yang tidak patuh bersedia menerima tantangan untuk berbuat agresif, bahkan mungkin,

melakukan pelaporan pajak yang curang, jika kemungkinan deteksi dan hukuman sangat kecil kemungkinannya.

(Bobek et al., 2010), menemukan bahwa karakteristik klien (klien penting dan klien berisiko tinggi) mempengaruhi perilaku konsultan pajak. Bagi Klien yang berisiko tinggi (*Risk Client*), seperti klien yang tidak kooperatif, sering terlibat dalam litigasi, berpartisipasi dalam industry yang risiko tinggi, mempunyai tekanan biaya, kesulitan keuangan, dan keterlibatan dalam transaksi mencurigakan (Bobek et al., 2010). Untuk klien yang berisiko tinggi biasanya konsultan pajak akan memberikan saran yang lebih berhati-hati, sebaliknya rekomendasi agresif lebih banyak dengan klien berisiko rendah.

Klien penting (*Important Client*) adalah klien utama yang berkaitan dengan arus pendapatan saat ini dan masa depan yang terkait dengan klien tertentu, baik secara langsung atau melalui pengaruhnya terhadap klien lain saat ini atau klien potensial. (Kahle & White, 2004), mengidentifikasi keinginan profesional pajak untuk mempertahankan klien penting (*Important Client*) dan bagaimana hal ini mempengaruhi pengambilan keputusan mereka. Bukti dari penelitian eksperimental sebelumnya misalnya, (Hite & McGill, 1992a)); (Kaplan, Reckers, & Roark, 1988), menunjukkan bahwa semakin penting klien, semakin agresif profesional pajak; profesional pajak mungkin menunjukkan tingkat advokasi yang lebih tinggi untuk klien yang lebih penting bagi perusahaan mereka, karena bertindak sebagai advokat untuk klien semacam itu berpotensi meningkatkan hasil profesional pajak.

2. Kompleksitas dan Ambigu Peraturan Pajak

Konsultan pajak adalah orang yang dianggap memahami peraturan pajak dan menjalaninya peraturan tersebut dalam pekerjaannya. Namun demikian menurut penelitian di Portugal, (Borrego et al., 2016), menemukan bahwa sekitar

89,1 % praktisi pajak disana menganggap system pajak memiliki kerumitan. Kerumitan terjadi karena (i) seringnya perubahan undang-undang perpajakan; (ii) undang-undang perpajakan terlalu tersebar luas; (iii) penyiapan informasi akuntansi untuk keperluan fiskal; (iv) terlalu banyak pengecualian terhadap aturan dan pengaturan transisi; dan (v) ambiguitas bahasa undang-undang pajak.

Penelitian di Amerika Serikat terhadap praktisi pajak yang dilakukan oleh (Burton & Karlinsky, 2016), mensurvey urutan kompleksitas pajak menurut versi konsultan pajak adalah sebagai berikut: (1) pajak internasional (2) Merger dan akuisisi asing, (3) pajak tangguhan atas pajak penghasilan (4) perhitungan depresiasi dan (5) frekuensi perubahan pajak. (Burton & Karlinsky, 2016) juga menemukan perbedaan signifikan dalam persepsi kompleksitas berdasarkan pengalaman, dan antara akuntan public dan departemen pajak perusahaan.

Menurut (O'Donnell et al., 2005), ada tiga kemungkinan kondisi hubungan antara kompleksitas aturan perpajakan dengan kepatuhan pajak dihubungkan dengan posisi konsultan pajak sebagai orang yang memahami aturan pajak.

- a. positif, yaitu tingkat pengetahuan konsultan pajak yang lebih tinggi memberi mereka kapasitas yang lebih baik untuk menangani kompleksitas pajak untuk mematuhi; selain itu, tingkat pengetahuan pajak yang lebih tinggi memberi mereka persepsi yang lebih baik tentang kemungkinan beratnya hukuman bagi pembayar pajak dan untuk diri mereka sendiri;
- b. negatif, yaitu semakin besar pengetahuan konsultan pajak, semakin baik mereka mengetahui poin yang lebih kompleks dan ambiguitas undang-undang perpajakan dan semakin baik mereka dapat memanfaatkannya untuk kepentingan klien, (yang dapat menghasilkan lebih banyak keputusan tidak patuh pajak yang disengaja);

- c. kombinasi keduanya (i) dan (ii), yaitu dalam hal tugas yang tidak terlalu rumit dan ambigu, para profesional menggunakan tingkat pengetahuan pajak mereka yang lebih tinggi untuk menangani kompleksitas pajak, untuk mematuhi undang-undang perpajakan secara lebih patuh. Namun, sehubungan dengan subjek yang lebih kompleks dan ambigu, mereka menggunakan tingkat pengetahuan pajak yang lebih tinggi untuk menangani kompleksitas pajak demi klien, untuk kurang patuh.

(McKerchar, 2005) menyatakan bahwa kompleksitas pajak adalah pedang bermata dua bagi para praktisi: di satu sisi, hal itu mendorong wajib pajak membutuhkan konsultan pajak, tetapi kadang-kadang, terlalu banyak beban ketidakpastian. Meskipun kewajiban kepatuhan dapat ditangani dengan lebih tepat oleh konsultan pajak, namun bantuan dari konsultan pajak tidak dapat menghilangkan risiko ketidakpatuhan yang tidak disengaja karena kompleksitas yang melekat pada undang-undang.

(Carnes & Cuccia, 1996) berpendapat bahwa kompleksitas adalah sumber ketidakpatuhan yang tidak disengaja, dan mungkin juga mewakili peluang untuk ketidakpatuhan yang disengaja. Lebih sering, konsultan pajak hanya dapat mengurangi ketidakpastian dengan menilai kemungkinan perlakuan pajak akan dipertahankan pada kemampuannya (Cloyd et al., 2012). Meskipun demikian, ketidakpatuhan yang tidak disengaja sebagian disebabkan oleh ambiguitas undang-undang perpajakan.

3. Kontrol dan hukuman yang rendah

Penelitian (Allingham & Sandmo, 1972) membuktikan bahwa pengawasan melalui pemeriksaan mempengaruhi tingkat kepatuhan. Namun demikian seberapa besar pengaruhnya sangat tergantung dari kualitas pemeriksaan itu sendiri. Salah satu yang memengaruhi kualitas pemeriksaan pajak adalah

kebijakan pemeriksaan. Tingkat kepatuhan dapat dipengaruhi oleh karakteristik usaha (Chan & Mo, 2000), sehingga program pemeriksaan harus disesuaikan dengan kondisi tersebut (Khulsum & Waluyo, 2019).

Penelitian (Safitra & Djamaluddin, 2020a), menyimpulkan bahwa tidak semua kebijakan peningkatan kepatuhan yang dilakukan fiskus meningkatkan kepatuhan pajak. Surat pemberitahuan dan surat verifikasi mengurangi kemungkinan kepatuhan, sedangkan e-Faktur Pajak, Pemeriksaan, dan sanksi meningkatkan kemungkinan kepatuhan terhadap PKP. Untuk itu, Direktorat Jenderal Pajak perlu mengevaluasi efektivitas pelaksanaan kebijakan pemberian notifikasi dan/atau permintaan klarifikasi.

4. Etika Profesional

Etika sangat penting, dan secara sederhana didefinisikan sebagai perilaku "buruk" versus "baik" dan dengan cepat telah menjadi salah satu dari lima topik teratas yang dihadapi oleh perusahaan (Bart, 2011). Etika mengungkapkan standar kelompok yang berisi kumpulan nilai-nilai individu (Bishop, 2013). Dapat disimpulkan bahwa etika adalah standar dan ekspresi nilai-nilai individu; sangat penting dan perlu mendapat perhatian. (Bishop, 2013) mengungkapkan bahwa pada abad ke-21, kegagalan etika telah terjadi di industri bisnis. (Batrancea et al., 2019), juga menyatakan bahwa media internasional mengumumkan sejumlah besar praktisi pajak yang berperilaku tidak etis dalam beberapa tahun terakhir. Jenis layanan yang diberikan praktisi pajak kepada kliennya adalah kepatuhan pajak dan penghindaran pajak.

Ada isu-isu etika yang terjadi di bidang perpajakan seperti penghindaran pajak (Zhang et al., 2006), minimisasi pajak (Ho & Wong, 2008), pelaporan agresif (Blanthorne et al., 2014), celah pajak (Sikka & Willmott, 2013), pemeriksaan pajak (Alm & Torgler, 2011), perubahan pajak dan penipuan pajak (Awang & Amran,

2014), kompetensi teknis (Frecknall-Hughes et al., 2016), tanggung jawab dan kepentingan publik (E. Doyle, Frecknall-Hughes, et al., 2009), Dan seterusnya. Teori (Allingham & Sandmo, 1972) menyatakan bahwa tidak ada individu yang mau membayar pajak; mereka akan selalu menentangnya. Banyak pembayar pajak menyewa profesional pajak untuk mendapatkan nasihat ahli. Para profesional pajak tersebut seringkali menghadapi dilema etika dalam memutuskan untuk mengikuti kode etik sekaligus memenuhi permintaan klien dan mendapat tekanan dari klien itu sendiri (Hageman & Fisher, 2016).