

Intervensi Perilaku Kepatuhan Pajak: Surat Teguran Penyampaian Surat Pemberitahuan Pajak

Tax Compliance Behavioral Intervention: Tax Reminder Letters for Tax Return's Filing

Afiat Ria Nabati^{1,2}, Benedictus Raksaka Mahi¹

¹Program Studi Pascasarjana Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia

²Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Email: arnabati@gmail.com

(Diterima: 6-September-2018; di revisi: 14-Oktober-2018; dipublikasikan: 30-Desember-2018)

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis apakah intervensi perilaku, yaitu dengan mengirimkan surat teguran kepada Wajib Pajak Badan (WP) di Indonesia meningkatkan kepatuhan dalam penyampaian SPT. Kajian ini menggunakan estimasi probit pada data panel penyampaian SPT WP di Kantor Pajak Madya di seluruh Indonesia dalam periode 2010-2016. Hasil estimasi menunjukkan bahwa surat teguran memiliki dampak yang lebih positif untuk meningkatkan probabilitas penyampaian SPT bagi WP dengan status Pengusaha Kena Pajak (PKP) dibanding non-PKP. Berdasarkan domisili WP, surat teguran kepada WP di Jakarta menunjukkan efek yang lebih rendah daripada jika diberikan kepada WP di Sumatera, sementara pengaruh yang lebih positif ditunjukkan oleh surat teguran kepada WP di Jawa selain Jakarta, Bali Nusa Tenggara, Kalimantan, dan Sulawesi Maluku Papua. Dilihat dari kategori usaha, hanya WP kategori Konstruksi yang menunjukkan dampak yang berbeda, yang secara signifikan kurang efektif daripada surat teguran yang diterbitkan untuk WP dalam kategori Pertanian. Secara keseluruhan, surat teguran yang memuat pesan pengenaan sanksi secara efektif mendorong perubahan perilaku WP menjadi lebih patuh dalam menyampaikan SPT untuk WP berstatus PKP, berdomisili selain di Jakarta, dan dalam kategori usaha selain Konstruksi.

Kata kunci: surat teguran, surat pemberitahuan pajak, perilaku kepatuhan pajak

ABSTRACT

This study aims to analyze whether the behavioral intervention, i.e., by sending tax reminder letters to the corporate taxpayers (WP) in Indonesia improves compliance in the filing of tax returns (SPT). It uses probit estimation on the panel data of Corporate Taxpayer's filing of SPT at Medium Tax Office throughout Indonesia within 2010-2016. The estimation results indicate that reminder letters have more positive impacts to increase the probability of tax return filing for WP with the status of Taxable Entrepreneurs (PKP) than non-PKP. Based on the domicile of WP, tax reminder letters to WP in Jakarta show lower effects than if they were given to WP in Sumatera, while a more positive influence is shown by letters to WP in Java other than Jakarta, Bali Nusa Tenggara, Kalimantan, and Sulawesi Maluku Papua. Regarding business category, only WP of the Construction category demonstrate different impact, which is significantly less effective than the letters issued to WP in the Agriculture category. Overall, tax reminder letters containing the message of the imposition of sanctions effectively encourage the change of WP's behavior to be more compliant in filing SPT for WP status as PKP, located outside Jakarta, and in the categories other than Construction.

Keywords: tax reminder letter, tax return, tax compliance behavior

PENDAHULUAN

Dalam sistem pajak *self assessment*, wajib pajak (WP) menentukan sendiri pajaknya, menghitung, dan membayar pajaknya, serta melaporkannya ke otoritas pajak dengan menggunakan sarana *tax return* (surat pemberitahuan pajak-SPT) (Okello, 2014), (Roth, Scholz, and Witte, 1989 dalam Supriyadi, 2017). Fungsi SPT bagi WP adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan untuk melaporkan tentang pembayaran atau pelunasan pajak, penghasilan (objek pajak dan/atau bukan objek pajak), harta dan kewajiban, serta pembayaran dari pemotong atau pemungut (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP)).

Dalam hal kepatuhan penyampaian SPT, salah satu alternatif strategi dalam meningkatkan kepatuhan pajak adalah dengan melakukan intervensi perilaku WP. Intervensi perilaku dilakukan dengan mengirimkan surat (konvensional atau elektronik) berisi pesan tertentu kepada WP dengan pendekatan perilaku, yang diharapkan dapat merubah perilaku WP menjadi lebih patuh (Hallsworth M., 2014). Pesan dalam surat tersebut mengadopsi pendekatan *deterrence* dan *non-deterrence*, yang intinya mencakup tiga hal, yaitu (1) membuat pesan dan tindakan yang diperlukan sederhana dan jelas; (2) memperkenalkan pesan persuasif; dan (3) melibatkan perasaan (Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders, 2016). Intervensi perilaku dalam bentuk ini dapat dievaluasi dengan jelas dampaknya, mengingat terdapat hubungan kausalitas yang erat antara intervensi dan perilaku WP (Hallsworth M., List, Metcalfe, & Vlaev, 2017).

SPT memiliki dua peran penting, pertama, efek langsung, yaitu adanya penyampaian SPT berarti meningkatkan pembayaran pajak karena pajak yang dilaporkan adalah pajak yang dibayar (selain *withholding tax*), dan kedua, efek tidak langsung, yaitu bahwa dengan disampaikannya SPT, berarti ada informasi masuk ke otoritas pajak, sehingga memfasilitasi *enforcement* selanjutnya untuk mendapatkan tingkat kepatuhan pajak jangka menengah yang lebih baik, salah satunya menentukan strategi pemeriksaan. Lebih luas lagi, SPT berperan penting memberikan informasi yang lebih luas tentang ekonomi dan basis pajak yang lebih baik untuk desain kebijakan pajak (Brockmeyer, Hernandez, Kettle, & Smith, 2016; Alm J., 1996).

Penyampaian SPT adalah bukti kepatuhan WP, selain mengungkapkan semua penghasilan kena pajak dengan akurat, dan membayar pajak tepat waktu (Singh & Bhupalan, 2001). Wajib Pajak (WP) dikatakan patuh jika melaporkan data untuk keperluan perpajakan dengan benar, lengkap, dan tepat waktu, serta membayar penuh dan tepat waktu semua kewajiban pajaknya (Alink & Kommer, 2011). Menurut Internal Revenue Service (IRS), kepatuhan memiliki tiga bagian yaitu pelaporan yang akurat, penyampaian *tax return* tepat waktu, dan pembayaran pajak pada waktunya (Slemrod, Blumenthal, & Christian, 2001). Kepatuhan penyampaian SPT merupakan bentuk kepatuhan administrasi (Chow, 2004), (Harris, 1989).

Di sisi lain, tidak menyampaikan SPT adalah bentuk ketidakpatuhan pajak menurut *The American Bar Association Commission on Taxpayer Compliance* selain mengisi, menghitung, dan membayar pajak tepat waktu (Kiow, Salleh, & Kassim, 2017). Dalam istilah lain, tidak

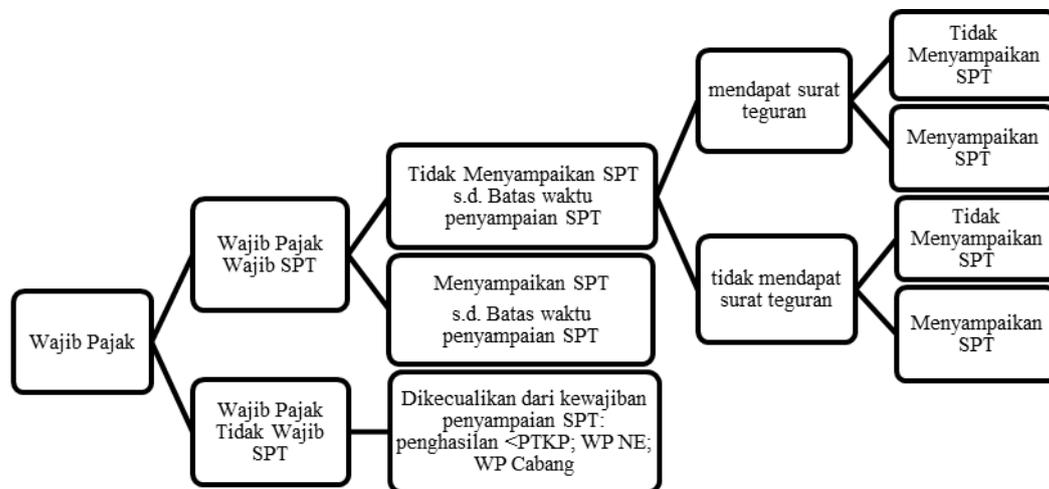
terpenuhinya kewajiban pajak tersebut adalah wujud kegagalan WP, baik sengaja ataupun tidak (Kinsey, 1985), apapun alasannya (Kiow, Salleh, & Kassim, 2017).

Beberapa studi telah meneliti intervensi perilaku kepada WP yang tidak menyampaikan SPT sampai dengan batas waktu yang ditentukan. Meiselman (2018) melakukan penelitian dengan *Natural Filed Experiment (NFE)* yaitu dengan mengirimkan surat dari otoritas pajak Detroit, USA, kepada WP orang pribadi yang sampai dengan batas waktu penyampaian SPT tidak menyampaikan SPT. Selain berbiaya marginal murah, strategi ini juga terbukti efektif mendorong WP untuk kemudian menyampaikan SPT, khususnya bagi WP yang dikirim surat dengan isi pesan peringatan pengenaan sanksi. Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders (2016) juga berhasil membuktikan bahwa strategi sejenis juga efektif di Guatemala, dimana surat teguran (*tax reminders*) yang berisi pesan peringatan sanksi dan norma sosial mampu merubah perilaku WP orang pribadi dan badan yang semula tidak melaporkan SPT berubah menjadi melaporkan SPT.

Selanjutnya penelitian Brockmeyer, Hernandez, Kettle, & Smith (2016) di Costa Rica membuktikan bahwa intervensi menggunakan data administrasi pajak meningkatkan tiga kali probabilitas pelaporan SPT WP Badan. Ditemukan pula bahwa intervensi berdampak tidak hanya pada tahun yang diintervensi, namun juga tahun setelahnya (persistensi intervensi) dan nampak bahwa intervensi tidak hanya beraksi sebagai pengingat atau pendorong (*reminder/nudge*) namun mendorong WP memperbaiki persepsi mereka tentang *enforcement*. Perusahaan yang memiliki kepatuhan pajak yang lebih baik di masa sebelumnya, merespon lebih kuat pada *treatment*.

Dalam konteks perpajakan Indonesia, Supriyadi (2017) adalah orang pertama yang melakukan penelitian intervensi perilaku menggunakan *NFE* dengan mengirimkan surat dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) kepada WP Orang Pribadi non karyawan dan WP Badan secara acak (*random*). Berbeda dengan penelitian di Detroit, Guatemala, dan Costa Rica, surat dikirimkan satu bulan sebelum batas penyampaian SPT, bukan kepada WP yang tidak menyampaikan SPT sampai dengan batas waktu penyampaian SPT yaitu 31 Maret atau 30 April tahun berikutnya. Dari penelitian tersebut diperoleh hasil untuk regresi probit *unbalanced* dan *balanced panel* pada WP OP menunjukkan bahwa surat yang berisi *enforcement* memiliki hubungan negatif signifikan dengan pelaporan SPT, sedangkan pada WP Badan diperoleh hasil berbeda, dimana surat yang berisi *enforcement* memiliki hubungan baik positif maupun negatif namun tidak signifikan dengan pelaporan SPT.

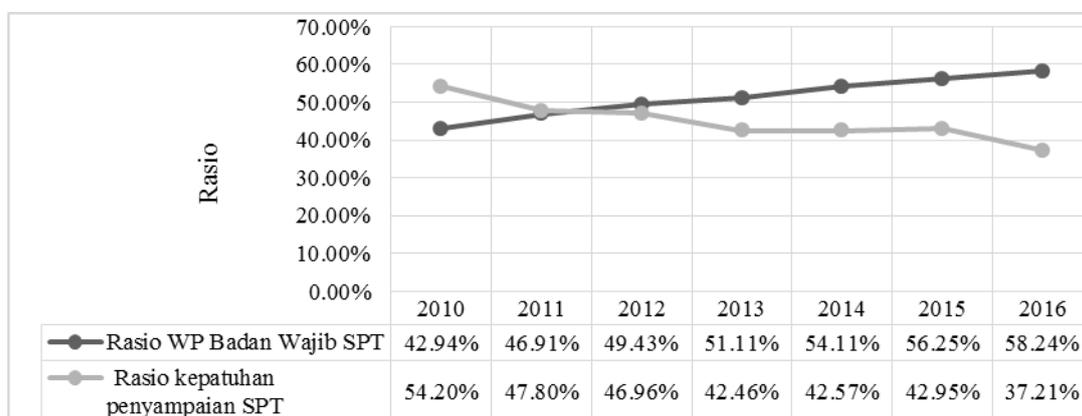
Mencermati beberapa penelitian di atas, sepanjang pengetahuan penulis, penelitian intervensi perilaku yang dilakukan kepada WP yang tidak menyampaikan SPT sampai dengan batas waktu penyampaian, belum pernah dilakukan di Indonesia. Padahal, administrasi perpajakan Indonesia telah memiliki perangkat kebijakan berupa surat teguran untuk mengintervensi perilaku WP tersebut. Surat teguran diberikan kepada WP yang tidak menyampaikan SPT sampai dengan batas waktu penyampaian SPT yaitu 31 Maret Tahun pajak t+1 bagi WP orang pribadi (WP OP) dan 30 April tahun pajak t+1 bagi WP Badan, sebagaimana digambarkan pada Gambar 1.



Gambar 1 Kewajiban Wajib Pajak dalam Penyampaian SPT Tahunan PPh

Data yang dirilis dalam laporan tahunan DJP menyebutkan, level kepatuhan penyampaian SPT tahun 2010-2016 berkisar di angka 48%-61% (rata-rata 57%) bagi WP OP dan 27%-58% (rata-rata 46%) bagi WP Badan (Laporan Tahunan DJP 2010-2016). Secara rata-rata, terlihat bahwa level kepatuhan WP Badan masih di bawah WP OP. Padahal di sisi lain, kontribusi penerimaan WP Badan adalah 60% terhadap total penerimaan PPh (data statistik OECD, 2018).

Namun demikian, data kepatuhan penyampaian SPT pada laporan tahunan DJP mengandung bias ke atas, karena SPT yang dihitung masuk tidak hanya SPT tahun pajak berkenaan, melainkan termasuk tahun-tahun pajak sebelumnya. Sebagai koreksi, berdasarkan data yang diperoleh dari DJP, Gambar 2 menyajikan tingkat kepatuhan penyampaian SPT WP Badan pada tahun 2010-2016 berkisar di 37%-54% rendah dan memiliki tren semakin menurun.



Gambar 2 Rasio WP Badan Wajib SPT dan Rasio Kepatuhan Penyampaian SPT
 sumber: Laporan Tahunan DJP 2010-2016 dan data penyampaian SPT dari DJP, diolah

Untuk mengatasi kondisi tersebut, DJP dapat melakukan pendekatan *deterrence* langsung dengan pelaksanaan audit/pemeriksaan. Namun, dalam pelaksanaannya, audit sangat terbatas, ditunjukkan dengan angka *audit coverage ratio (ACR)* DJP tahun 2015 dan 2016 yang sangat kecil, masing-masing 1,67% dan 2% untuk WP Badan dan 0,35% dan 0,36% untuk WP OP. Kecilnya *ACR* DJP menunjukkan pula adanya keterbatasan sumber daya DJP dalam melakukan pendekatan *deterrence* langsung melalui audit. Dari data *ACR* DJP 2015 dan 2016 juga terlihat bahwa cakupan audit WP Badan 5 dan 6 kali lipat dibanding WP OP. Hal ini mengindikasikan bahwa DJP memberikan perhatian lebih kepada kepatuhan WP Badan. Namun di sisi lain, menurut beberapa literatur, perilaku WP Badan relatif jarang diteliti dibanding dengan perilaku WP OP. Padahal, walaupun tidak sama persis mekanismenya, pengambilan keputusan kepatuhan pajak WP Badan juga merupakan keputusan individu dalam perusahaan tersebut meskipun prosesnya lebih kompleks (Supriyadi, 2017; Alm, Martinez-Vazquez, & McClellan, 2016). Penelitian ini berkontribusi untuk melihat perilaku WP Badan dan dalam konteks Indonesia, sejalan dengan perhatian yang lebih besar dari DJP terhadap kepatuhan WP Badan.

Berdasarkan uraian di atas, surat teguran kepada WP Badan sebagai salah satu strategi intervensi perilaku perlu diteliti apakah sudah efektif mendorong kepatuhan WP Badan dalam menyampaikan SPT, dengan melihat respon WP atas pesan individual yang langsung disampaikan dan secara ekonomis jelas berdampak terhadap perilaku penyampaian SPT (Meiselman, 2018). Penelitian ini belum pernah dilakukan di Indonesia karena intervensi dilakukan kepada WP yang tidak menyampaikan SPT sampai dengan batas waktu penyampaian SPT, sehingga penelitian ini berbeda dengan penelitian Supriyadi (2017) yang meneliti dampak intervensi perilaku kepada WP sebelum batas penyampaian SPT. Selain itu, penelitian ini juga memiliki kelebihan dibandingkan penelitian lainnya karena menggunakan data administrasi DJP level individual WP Badan beberapa tahun pajak (data panel) dan bukan hasil eksperimen.

Manfaat yang akan diperoleh adalah dihasilkannya informasi yang berguna bagi DJP, apakah surat teguran penyampaian SPT yang selama ini telah dilakukan efektif dalam mendorong WP untuk kemudian menyampaikan SPT, sekaligus juga memberikan gambaran perbedaan dampak intervensi tersebut pada WP yang memiliki perbedaan karakteristik berupa perbedaan status PKP, wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP. DJP sebagai otoritas pajak perlu memahami biaya dan efektifitas intervensi administrasi perpajakan yang dilakukan agar dapat mendapatkan hasil yang optimal (Keen & Slemrod, 2017). Dari informasi dan dukungan bukti yang ditunjukkan oleh penelitian ini, DJP dapat merumuskan kebijakan yang lebih baik dalam mendorong WP yang terlambat agar kemudian patuh menyampaikan SPT.

Kerangka teoritis keputusan kepatuhan pajak dalam penelitian ini mengadopsi kerangka konseptual yang dibangun oleh Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders (2016), yang merupakan kombinasi dua pendekatan teori yang digunakan dalam memahami kepatuhan pajak, yaitu pendekatan *deterrence* dan *non-deterrence*. Individu memaksimalkan utilitasnya dengan mempertimbangkan ekspektasi biaya moneter dan biaya moral, baik untuk patuh maupun tidak patuh. Dalam kerangka ini ada pelanggaran asumsi dimana WP mungkin saja tidak sepenuhnya peduli atau sadar dengan *tradeoff* biaya-biaya tersebut karena ketidaktahuan, sehingga alat kebijakan lebih berfungsi sebagai pesan pengingat (*nudges*) kewajiban pajaknya.

Faktor-faktor *non-deterrence* dapat diintegrasikan ke dalam fungsi utilitas dari individu sebagai biaya moral (Gordon, 1989). Menggabungkan pendekatan *deterrence* dan *non-deterrence* dapat mempengaruhi perilaku kepatuhan pajak. Dalam kerangka ini diasumsikan WP

memiliki preferensi risiko netral dan besaran sanksi bersifat tetap, serta preferensi linier pendapatan. Fungsi utilitas untuk patuh (u_p) dan untuk tidak patuh (u_s) masing-masing sebagai berikut:

$$u_p = y - t + \sigma\alpha$$

$$u_p = u\{(y - t), \sigma\alpha\} \dots\dots\dots (1)$$

$$u_s = y - pf - \mu\delta,$$

$$u_s = u\{(y - pf), \mu\delta\} \dots\dots\dots (2)$$

Dari persamaan (1), utilitas WP untuk patuh (u_p) merupakan fungsi dari penghasilan individu (y) dikurangi besaran kewajiban pajaknya (t), dan fungsi dari utilitas yang didapat dari membayar pajak (α) dan manfaat moral (σ) yang dibatasi antara 0 dan 1. Sementara itu, persamaan (2) menyatakan bahwa besarnya utilitas WP untuk tidak patuh (u_s) merupakan fungsi dari penghasilan individu (y) dikurangi sanksi sebesar f , yang dikenakan dengan probabilitas sebesar (p), dan disutilitas moral yang timbul karena tidak patuh (δ) dan biaya moral (μ) yang dibatasi antara 0 dan 1.

Dalam kerangka ini, WP akan patuh jika utilitas dari patuh u_p lebih besar atau sama dengan utilitas untuk tidak patuh u_s , yaitu:

$$u_p \geq u_s \rightarrow \text{wp patuh}$$

Misal, utilitas bersih (*net utility*) dari keputusan WP untuk patuh adalah Δu , maka

$$\Delta u = u_p - u_s \dots\dots\dots (3)$$

$$\Delta u = u\{(y - t), \sigma\alpha, (y - pf), \mu\delta\} \dots\dots\dots (4)$$

misal $g = y - pf$, dengan menggunakan *chain rule*, maka:

$$\frac{\partial \Delta u}{\partial pf} = \frac{d\Delta u}{dg} \cdot \frac{dg}{dpf} \dots\dots\dots (5)$$

dimana $\frac{dg}{dpf} < 0$ dan $\frac{d\Delta u}{dg} > 0$ (ini karena $pf < y$, mengingat sanksi yang akan diberikan adalah kenaikan 50% dari jumlah pajak yang kurang dibayar, yang jumlahnya selalu kurang dari penghasilan (y))

Sehingga diperoleh:

$$\frac{\partial \Delta u}{\partial pf} < 0 \dots\dots\dots (6)$$

Dari persamaan (6) dapat dilihat bahwa apabila probabilitas pengenaan sanksi dan besaran sanksi semakin besar, maka akan menyebabkan utilitas bersih (*net utility*) WP semakin kecil, sehingga WP akan cenderung semakin patuh.

Berdasarkan kerangka di atas, maka salah satu cara untuk mengatasi ketidakpatuhan pajak adalah dengan meningkatkan pengawasan dan meningkatkan sanksi ketidakpatuhan (Feld and Larsen, 2012). Namun upaya meningkatkan aktifitas tersebut mungkin memerlukan biaya yang besar. Untuk itu diperlukan alternatif cara untuk meningkatkan persepsi tindakan pengawasan dan pengenaan sanksi tersebut. Salah satu cara yang dapat digunakan adalah mengirimkan surat kepada WP (*tax reminders*) yang berisi pesan yang dapat meningkatkan persepsi tersebut (Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders, 2016; Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I., 2017; Meiselman, 2018). Selain meningkatkan persepsi pengawasan dan pengenaan sanksi, *tax reminders* tersebut juga sekaligus dapat menyentuh sisi

motivasi intrinsik WP yang akan mempertimbangkan manfaat moral dan biaya moral dari kepatuhan atau ketidakpatuhan (Dwenger, Kleven, Rasul, & Rincke, 2016).

Dengan pelanggaran asumsi bahwa tidak semua WP penuh kesadaran memperhitungkan *tradeoff* biaya kepatuhan dan ketidakpatuhan, maka ada kemungkinan juga bahwa WP tidak menyampaikan SPT karena lupa atau menunda-nunda (*procrastination*). Dalam konteks ini, surat teguran berfungsi sebagai pengingat (*nudge*) yang berisi kewajiban pajak yang belum dipenuhi WP (Thaler and Sustein, 2008). Jika hal ini memang terjadi pada WP, maka apapun jenis pesan dalam *reminders*, akan mendorong WP untuk patuh setelah mempertimbangkan *tradeoff* biaya kepatuhan atau ketidakpatuhan yang disampaikan di *tax reminder letters* (Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders, 2016).

METODE

Untuk menjawab tujuan penelitian, akan dilakukan pengujian/analisis dampak dari surat teguran penyampaian SPT Tahunan PPh. Kepatuhan dalam pengujian ini akan dilihat dari hasil estimasi variabel dependen berupa penyampaian SPT tahun pajak t untuk masing-masing individu WP i (spt_masuk_{it}) (Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders, 2016) (Supriyadi, 2017) (Brockmeyer, Hernandez, Kettle, & Smith, 2016) (Meiselman, 2018). Variabel tersebut berupa variabel *binary* dengan nilai 1 jika WP i untuk tahun pajak t menyampaikan pelaporan SPT setelah ditegur dan nilai 0 untuk selain itu yaitu tidak menyampaikan SPT baik menerima surat teguran atau tidak. Dalam penelitian ini, jangka waktu penyampaian SPT tidak dibatasi 30 (tiga puluh) hari karena penelitian ini lebih fokus pada apakah SPT disampaikan atau tidak. Namun demikian, dalam penelitian ini juga akan disajikan analisis tentang durasi penyampaian SPT setelah ditegur (Dalam penelitian ini, jangka waktu penyampaian SPT tidak dibatasi 30 (tiga puluh) hari karena penelitian ini lebih fokus pada apakah SPT disampaikan atau tidak. Namun demikian, dalam penelitian ini juga akan disajikan analisis tentang durasi penyampaian SPT setelah ditegur).

Variabel independen utama dari penelitian ini adalah teguran penyampaian SPT $tegur_wp_{it}$ yaitu bernilai 1 jika WP dikirimkan surat teguran penyampaian SPT, dan bernilai 0 jika tidak dikirimkan surat teguran. Variabel independen lainnya yang digunakan adalah variabel karakteristik WP yang tersedia dari data yaitu umur (umur terdaftar), status PKP (*filing status*), wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP (Slemrod, Blumenthal, & Christian, 2001), (Torgler, 2002/2003), (Castro & Scartascini, 2015), (Gangl, Torgler, Kirchler, & Hofmann, 2014) (Biddle, Fels, & Sinning, 2017), (Brockmeyer, Hernandez, Kettle, & Smith, 2016) (Meiselman, 2018).

Karakteristik WP yang digunakan dalam penelitian ini berupa status PKP (sts_pkp_{it}), bernilai 1 jika berstatus sebagai PKP dan bernilai 0 jika tidak. Selanjutnya adalah variabel umur jadi WP ($umurjadiwp_{it}$) yang dihitung dari selisih tanggal akhir tahun pajak dikurangi tanggal terdaftar, yang kemudian dinyatakan dalam satuan tahun dengan membaginya dengan 365 hari. Variabel umur juga digunakan dalam bentuk kuadrat $umurjadiwp2_{it}$ untuk melihat hubungan nonlinear antara umur dengan kepatuhan penyampaian SPT. Kemudian, untuk melihat perbedaan karakteristik WP berdasarkan wilayah domisili WP dan kategori usaha WP, dalam estimasi akan digunakan variabel *dummy* $i.wilayahwp_{it}$ dan $i.kategoriwp_{it}$. Dan

untuk lebih detail melihat dampak teguran kepada berdasarkan masing-masing karakteristik status WP, wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP, penelitian ini menggunakan variabel interaksi surat teguran dengan ketiga karakteristik tersebut yaitu $(tegur_wp * sts_pkp)_{it}$ $(tegur_wp * i.wilayahwp)_{it}$ dan $(tegur_wp * i.kategoriwp)_{it}$.

Berdasarkan uraian di atas, model empiris yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah:

$$spt_masuk_{it} = \alpha_0 + \beta_1 tegur_wp_{it} + \beta_2 sts_pkp_{it} + \beta_3 umurjadiwp_{it} + \beta_4 umurjadiwp2_{it} + \gamma_1 i.wilayahwp_{it} + \gamma_2 i.kategoriwp_{it} + \delta_1 (tegur_wp * sts_pkp)_{it} + \delta_2 (tegur_wp * i.wilayahwp)_{it} + \delta_3 (tegur_wp * i.kategoriwp)_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

- spt_masuk_{it} : penyampaian SPT (menyampaikan=1, tidak menyampaikan=0)
- $tegur_wp_{it}$: teguran penyampaian SPT (ditegur=1, tidak ditegur=0)
- sts_pkp_{it} : status pengusaha kena pajak (PKP=1, non PKP=0)
- $umurjadiwp_{it}$: umur terdaftar sebagai WP (tahun)
- $umurjadiwp2_{it}$: kuadrat umur terdaftar sebagai WP
- $i.wilayahwp_{it}$: *dummy* wilayah domisili WP
- $i.kategoriwp_{it}$: *dummy* kategori usaha WP
- $tegur_wp * sts_pkp$: interaksi antara teguran dengan status PKP
- $tegur_wp * i.wilayahwp$: interaksi teguran dengan *dummy* wilayah domisili WP
- $tegur_wp * i.kategoriwp$: interaksi teguran dengan *dummy* kategori usaha WP

Data yang digunakan adalah data WP Badan KPP Madya tahun 2010-2016 yang diperoleh dari DJP, dengan jumlah observasi sebanyak 53.438 observasi WP yang tidak menyampaikan SPT sampai batas waktu penyampaian SPT (30 April Tahun Pajak+1) dari total 110.456 observasi WP, dilakukan analisis deskriptif dan pengujian empiris dengan estimasi panel probit efek acak. Efek acak menjadi pilihan karena dengan jumlah individu yang besar, jika menggunakan efek tetap (*fixed effect*) akan lebih banyak menggunakan parameter sehingga mengurangi banyak derajat bebas (*degree of freedom*) dan banyak observasi yang dirop. Selain itu, menurut Nachrowi dan Usman (2006), jika kondisi data panel menunjukkan jumlah individu lebih besar dari jumlah periode observasi, disarankan untuk menggunakan estimasi efek acak. Data yang digunakan dalam estimasi panel probit adalah WP yang muncul minimal 4 tahun dalam masa observasi yaitu sebanyak 40.029 observasi, yang terdiri dari 31.440 observasi yang tidak ditegur dan 8.589 yang ditegur. Tabel 1 menyajikan deskriptif data yang digunakan dalam penelitian ini.

Tabel 1
Ringkasan Statistik Deskriptif Variabel Dependen dan Independen

Variable	Obs		Mean		Min		Max	
	Tidak tegur	Tegur						
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d</i>	<i>e</i>	<i>h</i>	<i>i</i>	<i>j</i>	<i>k</i>
spt_masuk	31,440	8,589	0.355598	0.545349	0	0	1	1
tegur_wp	31,440	8,589	0	1	0	1	0	1
sts_pkp	31,440	8,589	0.850382	0.780999	0	0	1	1
umurjadiwp	31,440	8,589	13.68413	14.53883	0	0	35	35
umurjadiwp2	31,440	8,589	272.6418	293.4513	0	0	1292	1229
wilayahwp	31,440	8,589	2.726654	2.609035	1	1	6	6
kategoriwp	31,440	8,589	5.345483	5.590872	1	1	12	12

Sumber: DJP, diolah

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dengan melakukan estimasi panel probit pada sampel WP yang muncul minimal 4 tahun dalam masa observasi, disajikan hasil estimasi dampak teguran terhadap penyampaian SPT pada Tabel 2. Yang disajikan pada Tabel 2 adalah nilai efek marginal, mengingat besaran koefisien dari hasil estimasi probit tidak dapat diinterpretasikan langsung, kecuali salah satunya dengan menggunakan nilai efek marginalnya.

Tabel 2
Hasil Estimasi Dampak Teguran terhadap Penyampaian SPT

VARIABLES	(1) y1	(2) y1
tegur_wp	0.106*** (0.00526)	-0.00541 (0.0296)
sts_pkp	0.134*** (0.00962)	0.0962*** (0.0106)
umurjadiwp	0.0286*** (0.00143)	0.0260*** (0.00144)
umurjadiwp2	-0.000528*** (4.17e-05)	-0.000476*** (4.17e-05)
tegurpkp_wp		0.114*** (0.0141)
Jakarta		0.0654*** (0.0124)
JawanonJkt		-0.0346*** (0.0120)
BaliNT		-0.176*** (0.0190)

Kalimantan	-0.0269 (0.0178)
SulawesiMP	-0.0213 (0.0222)
tegur_Jakarta	-0.0384** (0.0159)
tegur_JawanonJkt	0.0594*** (0.0162)
tegur_BaliNT	0.318*** (0.0303)
tegur_Kalimantan	0.123*** (0.0223)
tegur_SulawesiMP	0.105*** (0.0299)
Pertambangan	0.00478 (0.0320)
Industri	-0.0584*** (0.0214)
ListrikGasAir	-0.0422 (0.0487)
Konstruksi	-0.0656*** (0.0236)
PerdagHotelResto	-0.0612*** (0.0209)
TransportKom	-0.0152 (0.0243)
KeuanganREJP	-0.0145 (0.0235)
InterLainnya	-0.190 (0.136)
Jasa_jasa	0.0183 (0.0255)
tegur_Pertambangan	-0.0571 (0.0392)
tegur_Industri	0.00522 (0.0289)
tegur_ListrikGasAir	-0.0639 (0.0611)
tegur_Konstruksi	-0.0751** (0.0311)
tegur_PerdagHotelResto	0.00233 (0.0279)
tegur_TransportKom	-0.0192 (0.0315)
tegur_KeuanganREJP	-0.0488 (0.0311)
tegur_Jasa_jasa	-0.0305

		(0.0335)
tegur_InterLainnya		0.212
		(0.245)
Observations	40,029	40,029

Standar error dalam kurung; *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1
yang ditampilkan adalah nilai efek marginal

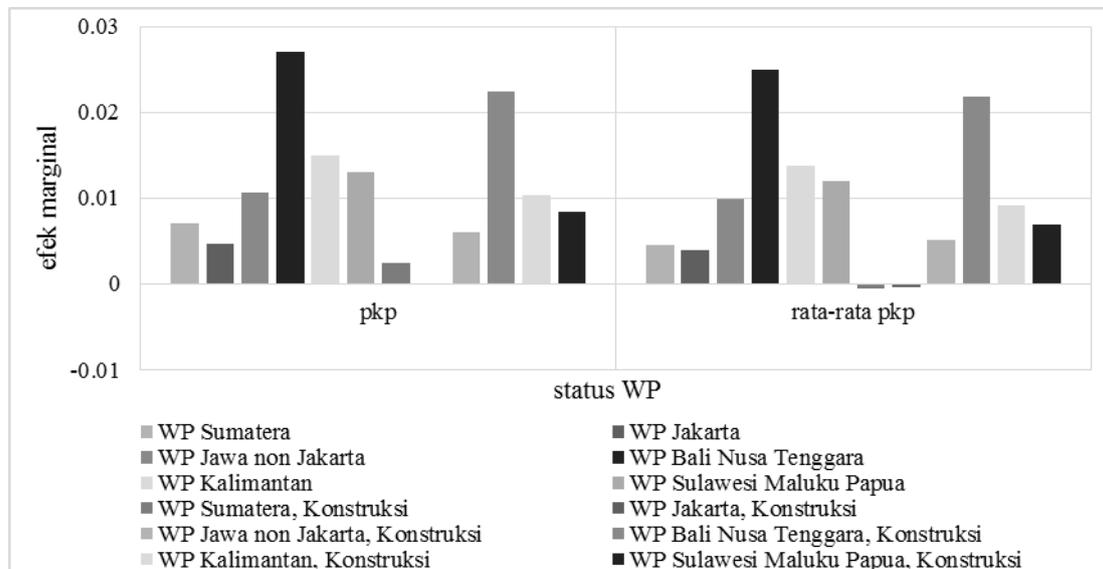
Selanjutnya, berdasarkan hasil estimasi (2) dengan menggunakan variabel *dummy* wilayah WP dan kategori WP, serta interaksi teguran dengan status PKP, wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP, diperoleh besaran efek marginal rata-rata yang bervariasi teguran terhadap WP dengan karakteristik WP yang berbeda. Untuk mendapatkan efek marginal total berdasarkan karakteristik WP, maka dihitung efek marginal masing-masing karakteristik WP dengan hasil sebagaimana pada Tabel 3 dan ditampilkan secara grafis pada Gambar 3.

Tabel 3
Efek Marginal Teguran terhadap Penyampaian SPT Berdasarkan Karakteristik WP

No.	Jenis WP berdasarkan wilayah dan kategori usaha	Efek Marginal Teguran	
		pkp	rata-rata pkp
1	WP Sumatera	0.114	0.0737
2	WP Jakarta	0.0756	0.0649
3	WP Jawa non Jakarta	0.173	0.161
4	WP Bali Nusa Tenggara	0.432	0.399
5	WP Kalimantan	0.237	0.216
6	WP Sulawesi Maluku Papua	0.219	0.203
7	WP Sumatera, Konstruksi	0.0389	-0.00620
8	WP Jakarta, Konstruksi	0.0005	-0.00503
9	WP Jawa non Jakarta, Konstruksi	0.0983	0.0797
10	WP Bali Nusa Tenggara, Konstruksi	0.357	0.353
11	WP Kalimantan, Konstruksi	0.162	0.146
12	WP Sulawesi Maluku Papua, Konstruksi	0.144	0.118

Disajikan hanya yang signifikan s.d. level 0,1

Untuk kategori selain Konstruksi, efek marginal sama dengan efek per wilayah tanpa efek kategori



Gambar 3 Efek Marginal Teguran terhadap Penyampaian SPT Berdasarkan Karakteristik WP
 Sumber: DJP, diolah

Dari hasil perhitungan pada Tabel 3 dan Gambar 3 dapat dijelaskan bahwa dampak teguran terhadap penyampaian SPT bagi WP yang berstatus PKP lebih efektif dibandingkan dengan teguran kepada WP yang tidak berstatus PKP. Interaksi dengan administrasi pajak lebih intens daripada yang non PKP, serta adanya kepentingan pengkreditan PPN, menjadi faktor pendukung mengapa WP berstatus PKP merespon lebih besar terhadap teguran dibandingkan dengan WP non PKP. Dampak teguran terbesar pada WP berstatus PKP terjadi pada WP di Bali Nusa Tenggara di kategori selain Konstruksi yaitu sebesar 0,432. Sedangkan dampak terkecilnya sebesar 0,0005 dihasilkan oleh teguran kepada WP di Jakarta yang berada dalam kategori usaha Konstruksi. Sementara itu, mirip dengan WP PKP, dampak teguran secara rata-rata terhadap status PKP terbesar juga terjadi pada WP di Bali Nusa Tenggara untuk kategori selain Konstruksi yaitu sebesar 0,399, dan dampak terkecil ditunjukkan WP Konstruksi di Sumatera sebesar -0,00620.

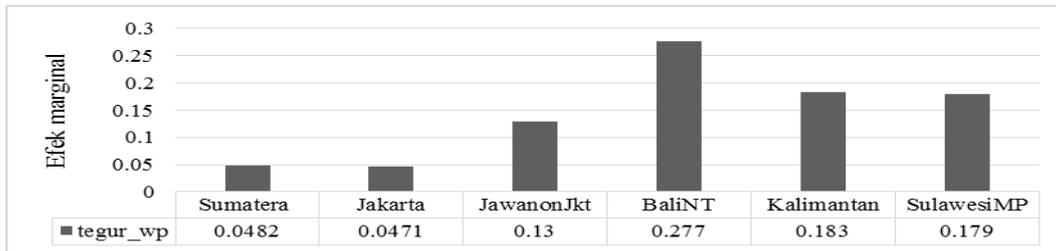
Dibandingkan dengan WP di daerah lainnya, baik menurut status PKP maupun rata-rata PKP, WP yang berdomisili di daerah Bali Nusa Tenggara, menunjukkan dampak teguran paling besar terhadap penyampaian SPT yaitu sebesar 0,432 dan 0,399 masing-masing untuk WP PKP dan rata-rata status PKP. Sementara itu, WP yang berdomisili di Jakarta menunjukkan respon paling kecil atas teguran penyampaian SPT yaitu sebesar 0,0756, dan 0,0649 bagi WP PKP dan rata-rata keduanya. Perbedaan budaya antar kedua wilayah tersebut menunjukkan memang ada jarak psikologis (*psychological distance*) yang membedakan WP di suatu wilayah dengan wilayah lainnya (Hallsworth M. , List, Metcalfe, & Vlaev, 2017). Selain itu, perbedaan tersebut juga memberikan gambaran bahwa memang ada perbedaan budaya dan nilai-nilai norma sosial dimana WP berdomisili.

Dilihat dari kategori WP, teguran menghasilkan dampak terkecil terhadap probabilitas penyampaian SPT bagi WP Konstruksi PKP yang berdomisili di Jakarta yaitu sebesar 0,0005. Sebaliknya, dampak terbesar teguran, dihasilkan oleh teguran diberikan kepada WP di kategori selain Konstruksi yang berdomisili di Bali Nusa Tenggara yaitu sebesar 0,432.

Secara umum, dengan menggunakan batasan dampak teguran rata-rata hasil estimasi (1) sebesar 0,106, berdasarkan Tabel 3, pada WP bersatus PKP, 8 karakteristik WP menunjukkan dampak teguran sama atau diatas rata-rata, berurutan dari yang terkecil yaitu WP Sumatera, WP Sulawesi Maluku Papua Konstruksi, WP Kalimantan Konstruksi, WP Jawa non Jakarta, WP Sulawesi Maluku Papua, WP Kalimantan, WP Bali Nusa Tenggara Konstruksi, dan WP Bali Nusa Tenggara, masing-masing sebesar 0,114; 0,144; 0,162; 0,173; 0,219; 0,237; 0,357; dan 0,432. Sebaliknya, WP berstatus PKP yang menunjukkan dampak teguran kurang dari rata-rata ada 4 karakteristik, berurutan dari yang terbesar yaitu WP Jawa non Jakarta Konstruksi, WP Jakarta, WP Sumatera Konstruksi, dan WP Jakarta Konstruksi masing-masing sebesar 0,0983; 0,0756; 0,0389; dan 0,0005.

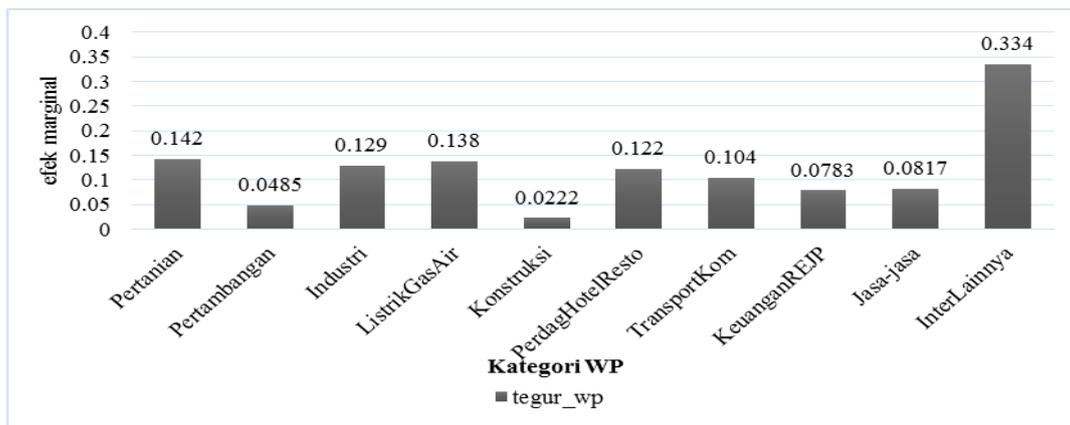
Untuk WP dengan kategori selain Konstruksi (sembilan kategori lainnya), efek marginal tidak berbeda dengan kategori referensi yaitu Pertanian dimana sama dengan efek per wilayah tanpa efek kategori, yaitu untuk, WP Sumatera (0,114), WP Jakarta (0,0756), WP Jawa non Jakarta (0,173), WP Sulawesi Maluku Papua (0,219), WP Kalimantan (0,237), dan WP Bali Nusa Tenggara (0,432). Dari keenamnya, WP Jawa non Jakarta, WP Sulawesi Maluku Papua, WP Kalimantan, dan WP Bali Nusa Tenggara yang diatas rata-rata. Sedangkan untuk WP Jakarta menunjukkan dampak teguran dibawah rata-rata. Sementara itu, jika dilihat berdasarkan rata-rata status PKP, efek marginal kategori selain Konstruksi masing-masing yaitu WP Jakarta (0,049), WP Sumatera (0,0737), WP Jawa non Jakarta (0,161), WP Sulawesi Maluku Papua (0,0203), WP Kalimantan (0,216), dan WP Bali Nusa Tenggara (0,399). Terlihat bahwa, berdasarkan rata-rata status PKP, efek marginal untuk WP selain kategori Konstruksi yang dibawah rata-rata efek teguran adalah WP di Jakarta dan Sumatera.

Selanjutnya, untuk melihat apakah dampak teguran terhadap penyampaian SPT spesifik per wilayah dan kategori WP, dilakukan pula estimasi dengan sampel berdasarkan wilayah WP dan kategori WP. Hasil estimasi pada Gambar 4 dan Gambar 5 menunjukkan bahwa secara umum dampak teguran terhadap penyampaian SPT konsisten positif signifikan. Berdasarkan wilayah domisili WP, dampak teguran terbesar adalah pada WP yang berdomisili di Bali Nusa Tenggara sebesar 0,277, dan yang paling kecil adalah WP di Jakarta sebesar 0,0471. Sedangkan berdasarkan kategori usaha, WP di kategori InterLainnya menunjukkan dampak terbesar dari teguran yaitu sebesar 0,334, diikuti oleh Kategori Pertanian sebesar 0,142. Sedangkan dampak teguran terendah ditunjukkan oleh WP di kategori Keuangan REJP sebesar 0,0783, diikuti oleh kategori Jasa-jasa sebesar 0,0817. WP dalam kategori Konstruksi dan Pertambangan, selain menunjukkan hasil yang kecil juga menunjukkan bahwa dampaknya tidak signifikan. Hasil estimasi dampak teguran berdasarkan wilayah WP dan kategori WP tersebut konsisten dengan hasil estimasi dan interpretasi Tabel 3 dimana dampak teguran terbesar adalah pada WP di wilayah Bali Nusa Tenggara kategori selain Konstruksi, dan dampak teguran terkecil dihasilkan oleh WP di Jakarta, kategori Konstruksi.



Signifikan sampai level 0,1

Gambar 4 Hasil Estimasi Dampak Teguran Terhadap Penyampaian SPT per Wilayah WP
Sumber: DJP, diolah



kategori Pertambangan, dan Konstruksi tidak signifikan s.d. level 0,1.

Gambar 5 Hasil Estimasi Dampak Teguran terhadap Penyampaian SPT per Kategori WP
Sumber: DJP, diolah

Dari gambaran hasil estimasi berdasarkan kategori WP dan wilayah WP, maka DJP perlu memberikan perhatian lebih untuk mengeksplorasi latar belakang ketidakpatuhan WP dalam menyampaikan SPT dan kemungkinan alternatif strategi yang lain baik berbentuk pendekatan persuasif maupun pendekatan *deterrence* dengan peningkatan *enforcement*. Dengan lebih mengeksplorasi karakteristik WP yang cenderung tidak patuh tersebut, DJP juga dapat selalu memperbarui profil WP yang berguna untuk memfasilitasi pengawasan kepatuhan WP secara keseluruhan termasuk dalam pengalokasian sumber daya DJP.

Berdasarkan hasil estimasi (2) yang disajikan pada Tabel 2, dapat dilihat hubungan antara variabel independen selain surat teguran dengan kepatuhan penyampaian SPT. WP yang berstatus PKP akan memiliki probabilitas menyampaikan SPT 0,0962 lebih besar dibanding WP yang tidak berstatus PKP.

Semakin tua umur terdaftar WP, maka akan semakin meningkat probabilitas menyampaikan SPT-nya sebesar 0,0260 untuk setiap bertambahnya umur terdaftar 1 (satu) tahun. Nilai efek marginal dari kuadrat umur terdaftar WP menunjukkan bahwa hubungannya

dengan probabilitas penyampaian SPT adalah non linear berbentuk *n-haped*. Kepatuhan menyampaikan SPT ini akan mencapai titik maksimum di sekitar 27 tahun umur terdaftar yang kemudian menurun probabilitasnya sebesar -0.000476 setiap bertambahnya 1 (satu) tahun umur terdaftar.

Berdasarkan domisili, hanya WP yang berdomisili di Jakarta yang memiliki probabilitas menyampaikan SPT lebih besar dibanding dengan yang berdomisili di Sumatera, dan untuk Kalimantan dan Sulawesi Maluku Papua tidak signifikan berbeda dengan Sumatera. Masing-masing probabilitas penyampaian SPT dibandingkan WP di Sumatera adalah 0,0654; -0,0346; dan -0,176 berurutan untuk WP di Jakarta, Jawa non Jakarta, dan Bali Nusa Tenggara. Yang menarik dari nilai intersep ini adalah bahwa meskipun Jakarta menunjukkan dampak terkecil dari teguran, namun memiliki nilai intersep yang paling besar dibandingkan wilayah yang lainnya. Dan sebaliknya, intersep dari WP Bali Nusa Tenggara terkecil dibanding yang lainnya walaupun menunjukkan dampak terbesar dari teguran terhadap probabilitas penyampaian SPT.

Sedangkan berdasarkan kategori WP, terdapat 6 (enam) kategori signifikan berbeda dengan kategori Pertanian, berurutan dari yang terbesar yaitu kategori Industri, Perdagangan Hotel Restoran, dan Konstruksi masing-masing sebesar -0,0584; -0,0612, dan -0,0656. Menarik dilihat dari kategori WP, kategori Konstruksi yang menunjukkan dampak teguran terkecil dibanding sembilan kategori lainnya ternyata juga memiliki intersep paling kecil.

Selain dampak teguran terhadap probabilitas penyampaian SPT, perlu dilihat juga durasi penyampaian SPT setelah ditegur. Hal ini mengingat bahwa tujuan dari surat teguran adalah agar WP segera menyampaikan SPT kepada DJP, sehingga perlu dilihat berapa lama respon WP terhadap surat teguran tersebut. Durasi penyampaian SPT untuk teguran merupakan selisih jumlah hari sejak tanggal surat teguran dengan tanggal diterimanya SPT untuk tahun pajak yang ditegur.

Berdasarkan Tabel 4 kita melihat bahwa WP ditegur yang berstatus PKP secara rata-rata cenderung akan lebih cepat menyampaikan SPT ke DJP dibandingkan WP yang non PKP. Waktu tercepat rata-rata menyampaikan SPT bagi WP berstatus PKP adalah 64 hari sejak tanggal teguran yang terjadi pada tahun pajak 2016, sedangkan WP non PKP lebih lambat 22 hari (86 hari sejak tanggal teguran) pada tahun pajak yang sama. Secara rata-rata total, WP berstatus PKP lebih cepat 51 hari dibanding WP non PKP (95 hari dibanding 146 hari) dan secara keseluruhan, rata-rata durasi respon WP menyampaikan SPT setelah ditegur adalah 102 hari. Melihat bahwa durasi yang dikehendaki DJP dalam surat teguran adalah 30 hari, maka selisih lebih 72 hari harus menjadi bahan evaluasi untuk kebijakan surat teguran SPT ini.

Tabel 4
Durasi Penyampaian SPT Teguran

Status WP	Tahun Pajak							Rata-Rata	Rata-rata Total
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016		
Non PKP	94	213	200	123	193	157	86	146	102
PKP	90	132	111	115	85	105	64	95	

durasi dalam satuan hari

Sumber: DJP, diolah

SIMPULAN

Setelah dilakukan pengujian secara empiris, maka diperoleh kesimpulan bahwa secara rata-rata, WP yang ditegur akan meningkat probabilitas menyampaikan SPT sebesar 0,106 dibanding WP yang tidak ditegur. Hal ini menunjukkan surat teguran efektif meningkatkan kepatuhan WP dalam menyampaikan SPT, dan sesuai dengan penelitian-penelitian terdahulu dimana intervensi yang bermuatan pesan penenaan sanksi berdampak positif pada kepatuhan.

Estimasi yang dilakukan untuk melihat perbedaan dampak teguran terhadap WP yang berbeda status PKP, wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP menunjukkan dampak teguran yang bervariasi antar karakteristik WP. Dampak teguran terhadap penyampaian SPT bagi WP yang berstatus PKP lebih efektif dibandingkan dengan teguran kepada WP yang tidak berstatus PKP. Dampak teguran terbesar pada WP berstatus PKP terjadi pada WP di Bali Nusa Tenggara di kategori selain Konstruksi yaitu sebesar 0,432. Sedangkan dampak terkecilnya dihasilkan oleh teguran kepada WP di Jakarta yang berada dalam kategori usaha Konstruksi sebesar 0,0005.

Berdasarkan wilayah domisili WP, surat teguran kepada WP di Jakarta menunjukkan dampak lebih rendah daripada jika diberikan kepada WP di Sumatera, sedangkan dampak lebih baik ditunjukkan oleh teguran kepada WP di Jawa selain Jakarta, Bali Nusa Tenggara, Kalimantan, dan Sulawesi Maluku Papua. WP yang berdomisili di daerah Bali Nusa Tenggara, menurut status PKP maupun rata-rata PKP, menunjukkan dampak teguran paling besar terhadap penyampaian SPT yaitu sebesar 0,432 dan 0,399 masing-masing bagi WP PKP dan rata-rata status PKP. Sementara itu, WP yang berdomisili di Jakarta menunjukkan respon paling kecil atas teguran penyampaian SPT yaitu sebesar 0,0005, dan 0,0649. Jika dilihat dari kategori usaha, hanya WP di kategori Konstruksi yang menunjukkan dampak berbeda, yaitu lebih rendah dibanding teguran kepada WP di sektor Pertanian. Teguran menghasilkan dampak terkecil terhadap probabilitas penyampaian SPT bagi WP Konstruksi PKP yang berdomisili di Jakarta yaitu sebesar 0,0005. Sebaliknya, dampak terbesar teguran dihasilkan oleh teguran diberikan kepada WP di kategori selain Konstruksi yang berdomisili di Bali Nusa Tenggara yaitu sebesar 0,432.

Untuk mengecek konsistensi hasil, estimasi juga dilakukan dengan sampel berdasarkan wilayah WP dan kategori usaha WP. Hasil estimasi menunjukkan bahwa secara umum dampak teguran terhadap penyampaian SPT konsisten positif signifikan. Berdasarkan wilayah domisili WP, dampak teguran terbesar adalah pada WP yang berdomisili di Bali Nusa Tenggara sebesar 0,277, dan yang paling kecil adalah WP di Jakarta sebesar 0,0471. Sedangkan berdasarkan kategori usaha, WP di kategori Badan Internasional dan Lainnya menunjukkan dampak terbesar dari teguran yaitu sebesar 0,334, sedangkan dampak terendah ditunjukkan oleh WP di kategori Keuangan Real Estate Jasa Perusahaan sebesar 0,0783. WP dalam kategori Konstruksi dan Pertambangan, selain menunjukkan hasil yang kecil juga menunjukkan bahwa dampaknya tidak signifikan.

Untuk durasi penyampaian SPT setelah ditegur, WP berstatus PKP lebih cepat 51 hari menyampaikan SPT dibanding WP non PKP (95 hari dibanding 146 hari). Secara rata-rata total, durasi respon WP untuk menyampaikan SPT setelah diberikan teguran adalah 72 hari lebih lama dibanding durasi yang dikehendaki dalam surat teguran (102 hari dibanding 30 hari).

Secara keseluruhan, penelitian ini telah berhasil memberikan bukti empiris, bahwa dalam perpajakan Indonesia, surat teguran penyampaian SPT sebagai bentuk intervensi perilaku mampu mendorong perilaku WP menjadi lebih patuh menyampaikan SPT. Surat teguran yang berisi pesan pengenaan sanksi lebih efektif mendorong perubahan perilaku WP menjadi lebih patuh menyampaikan SPT untuk WP berstatus PKP, berdomisili selain di Jakarta, dan dalam kategori usaha selain Konstruksi. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian serupa yang dilakukan oleh Kettle, Hernandez, Ruda, & Sanders (2016) dan Brockmeyer, Hernandez, Kettle, & Smith (2016) yang menyatakan bahwa intervensi berisi pesan *deterrence* berupa pesan pengenaan sanksi mampu meningkatkan kepatuhan penyampaian SPT WP Badan. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Supriyadi (2017) yang menyatakan bahwa dampak intervensi tidak signifikan pada perilaku WP Badan.

Penelitian ini membuktikan bahwa surat teguran efektif mendorong WP dalam menyampaikan SPT. Oleh karena itu, kebijakan tersebut perlu untuk tetap dilakukan. Mengingat hasil empiris menunjukkan bahwa teguran kepada WP yang bukan PKP, berdomisili di wilayah Jakarta, dan berkategori usaha Pertambangan, Konstruksi, dan Keuangan Real Estate Jasa Perusahaan memberikan dampak paling kecil atau tidak signifikan, maka DJP perlu melakukan perhatian lebih dan eksplorasi lebih mendalam latar belakang ketidakpatuhan menyampaikan SPT, serta kemungkinan alternatif strategi yang lain, baik berbentuk pendekatan persuasif maupun pendekatan *deterrence* dengan peningkatan kegiatan *enforcement*. Di sisi lain, untuk WP-WP yang terbukti menunjukkan dampak teguran yang positif dalam penyampaian SPT seperti WP berstatus PKP, berdomisili di wilayah Bali Nusa Tenggara dan dalam kategori selain Konstruksi, DJP dapat mengalihkan alokasikan sumber daya pengawasannya kepada WP-WP yang terbukti cenderung tidak memperhatikan atau cenderung mengabaikan surat teguran. Karena terlihat dampak teguran berbeda untuk status PKP, wilayah domisili WP, dan kategori usaha WP, maka teguran perlu dibuat lebih spesifik (tidak *one for all*), artinya teguran dibuat menurut karakteristik WP masing-masing, agar lebih direspon WP.

Selanjutnya, dengan temuan rata-rata durasi penyampaian SPT setelah teguran adalah 102 hari, maka hendaknya menjadi perhatian DJP, misalnya dengan melakukan evaluasi tindak lanjut pengenaan sanksi jika WP tidak menyampaikan SPT sesuai surat teguran. Hal ini mengingat, walaupun teguran terbukti efektif mendorong WP menyampaikan SPT, namun durasi penyampaian SPT-nya jauh melebihi durasi yang dikehendaki dalam surat teguran yaitu maksimal 30 hari sejak tanggal teguran. Salah satu langkah yang dapat dilakukan DJP adalah dengan melaksanakan pengenaan sanksi jika WP menyampaikan SPT tidak sesuai jangka waktu surat teguran, sehingga lebih menjadi perhatian WP karena sanksi yang disampaikan dalam surat teguran benar-benar dilaksanakan oleh DJP. Evaluasi dan langkah pengenaan sanksi tersebut diharapkan dapat mendorong dampak teguran efektif baik untuk penyampaian SPT maupun durasi penyampaiannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Alink, M., & Kommer, V. V. (2011). *Handbook on Tax Administration*. IBFD.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2016). Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 124, 146-163. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006>
- Baltagi, B. H. (2008). *Econometric Analysis of Panel Data* (Fourth edition ed.). UK: John Wiley&Sons, Ltd.
- Biddle, N., Fels, K., & Sinning, M. (2017). Behavioral Insights and Business Taxation: Evidence from Two Randomized Controlled Trials. *RUHR Economic Papers*, #698, 1-43.
- Brockmeyer, A., Hernandez, M., Kettle, S., & Smith, S. (2016, October). Casting the Tax Net Wider: Experimental Evidence from Costa Rica. *World Bank Policy Research Working Paper*, WPS7850, 1-54.
- Castro, L., & Scartascini, C. (2015). Tax Compliance and Enforcement in the Pampas Evidence from a Field Experiment. *Journal of Economic Behavior&Organization*, 116, 65-82.
- Chow, C. Y. (2004). Gearing Up for the Self-Assessment Tax Regime for Individuals. *Tax National*, 20-23.
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. (2016, August). Extrinsic and Intrinsic Motivations for Tax Compliance: Evidence from Experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203-232.
- Feld, L. P., & Larsen, C. (2012). Undeclared Work, Deterrence and Social Norms: The Case of Germany. *Springer, Heidelberg, Germany*.
- Gangl, K., Torgler, B., Kirchler, E., & Hofmann, E. (2014). Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence From a Field Experiment in Austria. *Economis Letter*, 123, 378-382.
- Gordon, J. P. (1989). Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion. *European Economic Review*, 33, 797-805.
- Hallsworth, M. (2014). The Use of Field Experiments to Increase Tax Compliance. *Oxford Review of Economic Policy*, 30(4), 658-679.
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I. (2017). The Behavioralist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31.

- Harris, T. D. (1989). The Effect of Type of Tax Knowledge on Individuals' Perceptions of Fairness and Compliance with the Federal Income Tax System: An Empirical Study.
- Indonesia, R. (1983). Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) s.t.t.d. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009.
- Keen, M., & Slemrod, J. (2017). Optimal Tax Administration. *Journal of Public Economics*, 152, 133-142.
- Kettle, S., Hernandez, M., Ruda, S., & Sanders, M. (2016). Behavioral Interventions in Tax Compliance: Evidence from Guatemala. *World Bank Policy Research Working Paper*, 7690.
- Kinsey, K. A. (1985). Theories and Models of Tax Cheating. *Taxpayer Compliance Project working Paper*, 84(2).
- Kiow, T. S., Salleh, M. F., & Kassim, A. A. (2017). The Determinants of Individual Taxpayers' Tax Compliance Behavior in Peninsular Malaysia. *International Business and Accounting Research Journal*, 1(1), 26-43.
- Meiselman, B. S. (2018). Ghostbusting in Detroit: Evidence on nonfilers from a controlled field experiment. *Journal of Public Economics*, 158, 180-193. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.01.005>
- Nachrowi, N. D., & Usman, H. (2006). *Pendekatan Populer dan Praktis Ekonometrika untuk Analisis EKonomi dan Keuangan*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Okello, A. (2014, March). Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment. *IMF Working Paper*, WP/14/41, 1-38.
- Pajak, D. J. (2011). *Laporan Tahunan 2010*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2012). *Laporan Tahunan 2011*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2013). *Laporan Tahunan 2012*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2014). *Laporan Tahunan 2013*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2015). *Laporan Tahunan 2014*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2016). *Laporan Tahunan 2015*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2017). *Laporan Kinerja 2016*. Jakarta.
- Pajak, D. J. (2017). *Laporan Tahunan 2016*. Jakarta.
- Singh, V., & Bhupalan, R. (2001). The Malaysian Self Assesment System of Taxation, Issues

- Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79, 455-483.
- Supriyadi, M. W. (2017). Beyond Deterrence: an Empirical and Experimental Analysis of Tax Compliance Behavior in Indonesia. *School of Economics and Finance, QUT Business School*, 103-137.
- Thaler, R. H., & Sustein, C. R. (2008). *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*. New Haven&London: Yale University Press.
- Torgler, B. (2002/2003). Does Culture Matter? Tax Morale in an East-West-German Comparison. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 59(4), 504-528.
- Wooldridge, J. M. (2009). *Introductory Economics: A Modern Approach* (Fourth Edition ed.). South-Western Cengage Learning.