

**ANALISIS PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK SEBELUM DAN DIMASA PANDEMI
PADA PERUSAHAAN SUB SEKTOR PERDAGANGAN BESAR
TERDAFTAR DI BEI TAHUN 2018-2021**

Muh Bahri, Syaikhul Falah, Hesty T. Salle*

Prodi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Cenderawasih Jayapura
Email*: hezty.salle@gmail.com

Abstract

This study aims to analyze tax avoidance before and during the pandemic, this study uses a quantitative approach using secondary data. The sample selection uses purposive sampling with a population of large trading sub-sector companies listed on the IDX in 2018-2021. Tax avoidance is measured by the ETR proxy, and Current ETR. Hypothesis testing using SPSS software by performing different tests. Paired sample t-test for normally distributed data and Wilcoxon test for data that are not normally distributed. In accordance with attribution theory, when a company responds consistently to its decision making in different situations, it is likely that tax avoidance practices tend to be carried out due to internal company factors. The concept of a new public service which views taxpayers as citizens who receive and use tax services and at the same time as the subject of regulations that regulate tax obligations are able to carry out their obligations, the absence of differences in tax avoidance is influenced by the existence of online-based tax facilities that make taxpayers still able to carry out their duties. His tax obligations during the pandemic are also supported by regulations on tax avoidance which are also able to minimize tax avoidance.

Keywords: Tax Avoidance, Attribution Theory, ETR, Current ETR.

JEL Clasification :H26, H25

1. PENDAHULUAN

Sejak WHO (World Health Organization) atau Badan Kesehatan dunia menetapkan pandemi pada tanggal 9 Maret 2020, Covid 19 terus memberikan dampak dalam kehidupan masyarakat tidak hanya dibidang kesehatan tetapi juga dibidang lainnya terutama dibidang ekonomi. Berdasarkan laporan Badan Pusat Statistik (BPS) menyatakan bahwa pertumbuhan ekonomi Indonesia melambat menjadi 2,97% pada triwulan I tahun 2020. Lambatnya pertumbuhan ekonomi mengakibatkan penerimaan pajak mengalami kontraksi diberbagai sector. Penerimaan pajak hanya ditargetkan memberikan kontribusi sebesar 70,52 persen dari target penerimaan negara

pada perubahan APBN (Warsito & Samputra, 2020).

Menurunnya kegiatan ekonomi masyarakat membuat pemerintah mengeluarkan kebijakan program Pemulihan Ekonomi Nasional dengan memberikan berbagai fasilitas perpajakan yang tertuang dalam PMK 23 Tahun 2020 hingga yang terbaru PMK 23 tahun 2022. Upaya yang dilakukan pemerintah direspon baik oleh wajib pajak, Menteri Keuangan Sri Mulyani mengungkapkan sebanyak 211.476 dari jumlah perusahaan telah melakukan permohonan untuk mendapatkan insentif pajak.. Dari perusahaan yang telah memanfaatkan insentif pajak terdapat empat sektor utama yaitu, pertama pada sektor

perdagangan tercatat sebanyak 99.007 perusahaan atau sekitar 46,82 persen. Kedua, pada sektor industri pengolahan tercatat sebanyak 40.905 perusahaan atau 19,34 persen. Ketiga, pada jumlah permohonan guna memperoleh insentif pajak dalam sektor konstruksi real estate telah mencapai 14.653 perusahaan atau sekitar 6,93 persen. Keempat, pada jumlah sektor jasa perusahaan mencapai 13.454 perusahaan atau sekitar 6,34 persen (Fatimah, 2020).

Pemberian insentif di masa pandemi bertujuan untuk membantu arus kas perusahaan, namun program tersebut tak lepas dari resiko. OECD dalam publikasinya yang berjudul *Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to Covid-19* menjelaskan program bantuan pemerintah, yang diberikan dengan cepat dapat berpotensi terhadap kecurangan pajak untuk meminimalkan beban pajaknya yang disebabkan oleh tingginya angka permohonan pengajuan insentif dan kurangnya pengawasan dan kontrol yang kemungkinan diakibatkan oleh adanya kebijakan *work from home* (OECD, 2020).

Meski pemerintah telah memberikan insentif, tetapi di masa pandemi, pemungutan pajak tidak terlepas dari perlawanan aktif wajib pajak seperti penghindaran pajak. *Tax Justice Network* mengungkapkan dalam publikasinya yang berjudul *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19* pada tahun 2020, tercatat sekitar 4,78 juta dollar jumlah pajak yang tidak dapat dipungut, angka tersebut berasal dari penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan.

Penghindaran pajak dilakukan perusahaan karena adanya celah dalam undang undang perpajakan, terlebih di Indonesia peraturan perundang undangan belum mengatur penghindaran pajak secara gamblang. Dalam praktiknya terdapat banyak cara yang dilakukan wajib pajak, dalam melakukan penghindaran pajak diantaranya : melakukan pinjaman dengan nominal yang besar sehingga bunga pinjaman dapat dibebankan kedalam laporan keuangan fiskal wajib pajak, pemberian natura dan

kenikmatan yang diganti uang tunai kepada karyawan sehingga biaya yang dikeluarkan dapat dibebankan dan menjadi pengurang dalam laporan keuangan fiskal, hibah, serta pemanfaatan PP no 23 tahun 2018 (Manurung, 2020).

Selain terdapat berbagai kebijakan di masa pandemi, juga terdapat perbedaan keadaan yang tentu mempengaruhi kinerja keuangan perusahaan. kondisi keterbatasan keuangan perusahaan dimasa pandemi yang diakibatkan penurunan pendapatan membuat kesulitan dalam investasi, sehingga terjadi kemungkinan *Financial constraints*. Edwards et al. (2016) menjelaskan perusahaan akan memaksimalkan pendanaan internal dengan menekan biaya, salah satunya biaya pajak. Chen & Lai (2012) dalam Utami & Irawan (2022) *Financial constraints* mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak, karena operating cashflow menjadi krusial untuk ditingkatkan.

Penelitian yang menguji perbedaan tingkat agresivitas pajak sebelum dan sesudah pandemi masih sangat sedikit, mengingat pandemi merupakan kejadian yang masih terbilang baru. Penelitian yang dilakukan (Barid & Wulandari, 2021) menemukan peningkatan penghindaran pajak dimasa pandemi, hal ini diketahui dari nilai CETR perusahaan yang semakin rendah yang artinya praktik penghindaran pajak semakin meningkat, hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan (Suhaidar et al., 2020) berdasarkan hasil pengujian sebelumnya diketahui bahwa terdapat perbedaan penghindaran pajak sebelum Covid-19 dengan penghindaran pajak selama Covid-19, dimana terjadi peningkatan penghindaran pajak selama Covid-19. Sedangkan hasil yang ditemukan oleh penelitian (Firmansyah & Ardiansyah, 2021) yang menyatakan tidak terdapat perbedaan yang signifikan terhadap praktik penghindaran pajak dimasa pandemi, meski secara umum terjadi penurunan rata-rata ETR pada periode pandemi, namun hal ini lebih dipengaruhi oleh adanya pemberian insentif penurunan tarif pph perusahaan. hasil tersebut sejalan dengan penelitian (Ardiany et

al., 2022) yang menyatakan praktik *tax avoidance* tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan dibanding sebelum pandemi karena adanya pemberian insentif pajak.

Penelitian terdahulu memiliki hasil yang tidak konsisten tentang perbedaan praktik penghindaran pajak sebelum dan setelah pandemi. Pada penelitian (Barid & Wulandari, 2021) menemukan adanya perbedaan praktik penghindaran pajak dimasa pandemi, sedangkan (Firmansyah & Ardiansyah, 2021) dan (Ardiany et al., 2022) tidak menemukan perbedaan secara signifikan. Hasil penelitian terdahulu yang memiliki hasil yang tidak konsisten membuat peneliti ingin menguji kembali perbedaan tingkat agresivitas pajak perusahaan/ sebelum dan setelah pandemi.

Penelitian yang akan dilakukan mengacu pada penelitian (Barid & Wulandari, 2021), perbedaan penelitian ini dengan penelitian (Barid & Wulandari, 2021), yaitu proksi pengukuran penghindaran pajak yang digunakan hanya satu yaitu proksi *Cash ETR*, sedangkan penelitian yang akan dilakukan peneliti akan menggunakan proksi pengukuran penghindaran pajak yaitu proksi *Current ETR* dan *ETR*. *ETR* merupakan salah satu proksi yang paling sering dipakai sebagai proksi penghindaran pajak, dimana *ETR* dapat menggambarkan seluruh beban pajak perusahaan dimana nilai *ETR* yang rendah mengindikasikan adanya praktik penghindaran pajak. *ETR* dihitung dengan menggunakan rasio total beban pajak penghasilan terhadap *pre-tax income* (Astuti & Aryani, 2017), dan *Current ETR* merupakan prksiyang menggambarkan rasio pajak kini yang dibandingkan dengan laba sebelum pajak penghasilan sehingga hasil yang didapat lebih menggambarkan beban pajak perusahaan saat tahun penelitian terlepas dari pajak tangguhan yang berasal dari aktivitas masa lalu. sektor yang akan diteliti akan berfokus pada sektor perdagangan karena merupakan sektor dengan perusahaan paling banyak yang memanfaatkan insentif pajak serta sektor perdagangan juga termasuk sektor yang

terdampak dengan pandemi akibat dari menurunnya mobilitas masyarakat, kemudian sektor perdagangan akan dikerucutkan ke sub sektor perdagangan besar, selain itu beberapa penelitian terdahulu kebanyakan berfokus pada sektor manufaktur sehingga peneliti tertarik untuk meneliti sub sektor perdagangan besar yang jarang diteliti. Periode yang akan digunakan diperbaharui menjadi periode 2018-2021.

Kajian Pustaka

Teori Atribusi

Teori ini dikemukakan oleh Kelley (1972) merupakan perkembangan dari teori atribusi yang ditemukan oleh Heider (1958). Teori ini menjelaskan bahwa ketika individu mengamati perilaku individu lainnya, individu tersebut berupaya untuk menjelaskan apakah perilaku tersebut disebabkan pihak internal ataupun eksternal (Robbins, Stephen P. & Timothy A. Judge. (2008)). Perilaku yang disebabkan secara internal merupakan perilaku yang berada pada tingkah laku pribadi seorang individu sendiri. Perilaku yang disebabkan secara eksternal merupakan perilaku yang dianggap sebagai akibat dari pihak luar, yaitu individu secara tidak langsung atau dipaksa berperilaku demikian oleh suatu kondisi.

Pajak

Pajak menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Menurut Rochmat Soemitro Pajak merupakan iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum (Mardiasmo, 2018).

Penghindaran Pajak

Menurut Lim dalam Astuti & Aryani (2016) penghindaran pajak merupakan upaya yang dilakukan perusahaan dalam meminimalkan beban pajaknya dengan memanfaatkan celah peraturan secara legal. Meski penghindaran pajak bersifat legal, tetapi pemerintah tetap tidak menginginkan hal tersebut (Darmawan & Sukartha, 2014). Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Falbo & Firmansyah (2021) yang mengutip kesimpulan Wenzel bahwa penghindaran pajak merupakan cara yang dilakukan secara legal untuk mengurangi beban pajak dengan memanfaatkan celah dari regulasi perpajakan. Celah dari regulasi perpajakan yang biasa dimanfaatkan merupakan hal-hal yang belum diatur dalam undang-undang (Mangoting, 1999).

Penghindaran Pajak sebelum dan di Masa Pandemi

Teori atribusi menjelaskan ketika suatu individu mengamati perilaku individu lainnya, individu tersebut berusaha menjelaskan apakah perilaku individu tersebut disebabkan oleh faktor internal atau eksternal Robbins, Stephen P. & Timothy A. Judge (2008)). Teori atribusi relevan untuk menjelaskan apakah pandemi sebagai faktor eksternal mempengaruhi praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan.

Penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan disebabkan oleh internal perusahaan yang menganggap beban pajak sebagai beban yang dapat menurunkan laba secara signifikan, berdasarkan hal tersebut perusahaan akan berupaya meminimalkan beban pajaknya sekecil mungkin dengan memanfaatkan celah dari peraturan yang berlaku (Barid & Wulandari, 2021).

Selain motivasi internal perusahaan penghindaran pajak juga dapat terjadi karena faktor eksternal. Faktor eksternal perusahaan yang juga dapat menyebabkan perusahaan melakukan tindakan penghindaran pajak yaitu keadaan atau faktor luar yang memaksa atau mendorong perusahaan dalam melakukan praktik penghindaran pajak.. Di masa

pandemi kondisi perekonomian berada dalam tekanan, Widiiswa et al., (2021) yang mengutip kesimpulan Brondolo menyatakan bahwa ketika dalam krisis ekonomi wajib pajak lebih berani dalam mengambil resiko ketidakpatuhan perpajakan dibanding resiko kebangkrutan, kemungkinan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak pun menjadi lebih besar yang dalam praktiknya masih dalam lingkup peraturan perpajakan yang berlaku.

Di masa pandemi juga terdapat berbagai insentif perpajakan yang diberikan pemerintah untuk membantu arus kas perusahaan, tetapi adanya pemberian insentif pajak tidak lepas dari resiko. Tingginya angka permohonan dan adanya kebijakan *work from home* membuat perusahaan menganggap pengawasan pemerintah akan mengalami penurunan sehingga perusahaan akan memanfaatkan momen ini untuk melakukan penghindaran pajak (OECD, 2020).

Dalam menentukan faktor praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan Kelley (1972), menyarankan tiga faktor yang dapat menjadi respon individu yang dalam penelitian ini pada perusahaan yaitu keunikan, konsensus, dan konsisten. Ketika praktik penghindaran pajak perusahaan terdapat perbedaan dengan praktik penghindaran pajak sebelum pandemi maka perusahaan menunjukkan keunikan. Keunikan menggambarkan respon perusahaan dalam menghadapi pandemi yang mengubah praktik penghindaran pajak yang dilakukan, yaitu dalam menghadapi situasi yang berbeda, cara yang dilakukan berbeda pula sehingga dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak yang dilakukan cenderung diakibatkan atribusi eksternal.

Sedangkan ketika praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan tidak mengalami perbedaan di masa pandemi, maka perusahaan memberikan respon konsistensi yang berarti, dalam melakukan praktik penghindaran pajak perusahaan tidak mengubah cara yang dilakukan atau praktik yang dilakukan tetap sama meski menghadapi situasi yang berbeda yaitu pandemi. sehingga dapat disimpulkan

bahwa praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan lebih cenderung dipengaruhi atribusi eksternal.

Perbedaan kondisi yang terjadi selama pandemi mempengaruhi kinerja perusahaan, dalam konsep *new public service* terdapat prinsip dimana publik dipandang sebagai “*citizen*” artinya publik sebagai penerima dan pengguna layanan publik serta sekaligus sebagai subyek dari kewajiban publik seperti mematuhi aturan dan membayar pajak (Nurlayla & Andriani, 2018), sehingga peneliti ingin melihat bagaimana perusahaan menjalankan kewajiban publiknya di masa pandemi dalam membayar pajak dengan fasilitas serta regulasi perpajakan sudah ada sebelum pandemi.

Berdasarkan penelitian terdahulu pandemi mempengaruhi praktik penghindaran

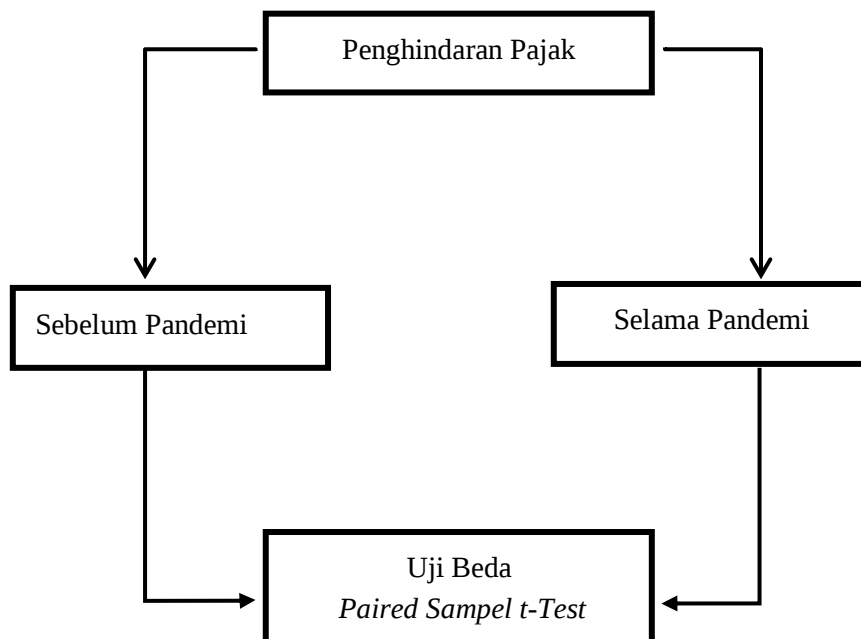
pajak perusahaan seperti penelitian yang dilakukan (Barid & Wulandari, 2021) menyatakan terjadi perbedaan tingkat penghindaran pajak sebelum dan setelah pandemi yang sejalan dengan penelitian yang lebih dulu dilakukan (Suhaidar et al., 2020) yang menemukan perbedaan praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan dimana terjadi peningkatan selama pandemi covid 19.

Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₀ : Tidak terdapat perbedaan tingkat penghindaran pajak sebelum dan di masa pandemi

H_a : Terdapat perbedaan tingkat penghindaran pajak sebelum dan dimasa pandemi

Model Penelitian



2. METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini menggunakan perusahaan sektor perdagangan yang terdaftar dalam Bursa

Efek Indonesia (BEI) selama periode 2018- 2021.

Teknik penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *non-propability* sampling yaitu teknik *purposive sampling* yang bertujuan untuk mendapatkan

sampel sesuai dengan kriteria dan tujuan yang diinginkan peneliti. Kriteria pengambilan

sampel dalam penelitian ini yaitu ;

No.	Kriteria Uji Hopotesis	Eliminasi	Sampel
1	Perusahaan sub sektor perdagangan besar di BEI periode 2018 -2020	-	44
2	Perusahaan yang menyajikan laporan keuangan atau annual report yang disajikan dalam rupiah,	(3)	41
3	Perusahaan yang tidak mengalami rugi selama periode penelitian	(22)	20
4	Perusahaan yang menyajikan data yang diperlukan terkait variabel yang akan diukur.	(2)	1
Total sampel (17 perusahaan × 4 Tahun)			72

Periode pengamatan akan dilihat perbedaan penghindaran pajak sebelum dan dan dimasa pandemi. Sesuai dengan penetapan pandemi pada tanggal 11 maret 2020, maka periode pengamatan selama pandemi

ditetapkan tahun 2020 dan 2021. Meski pandemi terjadi pada bulan maret, penetapan tahun 2020 sebagai masa pandemi karena penggunaan data laporan keuangan yang akan digunakan adalah laporan keuangan tahunan.

11 Maret 2020

2018 -2019

2020 - 2021

Definisi Operasional Variabel

Menurut Hanlon dan Heitzman dalam (Firmansyah & Ardiansyah, 2021), dalam pengukuran penghindaran pajak terdapat 12 proksi yang dapat dipakai untuk mengukur penghindaran pajak, namun tidak semua dapat dipakai karena perbedaan peraturan perpajakan. Dalam

penelitian ini penghindaran pajak diukur dengan proksi *ETR*, *Current ETR*

ETR (Effective Tax Rate) dihitung dengan menggunakan rasio total beban pajak penghasilan terhadap pre-tax income. ETR dihitung dengan rumus yang mengacu dari penelitian (Astuti & Aryani, 2017) sebagai berikut :

$$ETR = \frac{\text{Bebab pajak penghasilan}}{\text{Pendapatan sebelum pajak}}$$

Current ETR merupakan rasio yang mengakomodasikan pajak yang dibayarkan saat ini oleh perusahaan, rasio ini menggambarkan beban pajak yang ditanggung berdasarkan aktivitas yang

dilakukan pada tahun penelitian terlepas dari beban atau manfaat pajak tangguhan. Current ETR dalam penelitian ini akan dihitung dengan rumus yang digunakan oleh Hanlon (2010) dalam (Rusydi, 2013) :

$$\text{Current ETR} = \frac{\text{Pajak Kini}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Hasil Penelitian

Uji Normalitas

Tabel 1 Hasil Uji Normalitas ETR

		Unstandardized Residual
N		34
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.06072195
Most Extreme Differences	Absolute	.165
	Positive	.165
	Negative	-.116
Test Statistic		.165
Asymp. Sig. (2-tailed)		.019 ^c

Hasil uji normalitas nilai *ETR* menggunakan metode *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* pada Tabel menunjukkan hasil nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,019 yang berarti nilai signifikansi data dalam penelitian ini tidak memenuhi kriteria uji *One-Sample*

Kolmogorov-Smirnov yaitu lebih kecil dari 0,05. Sehingga, nilai residual yang di standarisasi tidak terdistribusi secara normal, sehingga untuk uji hipotesis proksi *ETR* akan dilakukan dengan menggunakan uji *Wilcoxon*.

Tabel 2 Hasil Uji Normalitas Current ETR

		Unstandardized Residual
N		34
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.05442834
Most Extreme Differences	Absolute	.125
	Positive	.125
	Negative	-.101
Test Statistic		.125
Asymp. Sig. (2-tailed)		.193 ^c

Hasil uji normalitas nilai *Current ETR* menggunakan metode *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* pada Tabel 2 menunjukkan hasil nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,193 yang berarti nilai signifikansi data dalam penelitian ini memenuhi kriteria uji *One-Sample*

Kolmogorov-Smirnov yaitu lebih besar dari 0,05. Sehingga, nilai residual yang di standarisasi telah terdistribusi secara normal,, berdasarkan hasil tersebut untuk uji hipotesis proksi *Current ETR* memenuhi syarat dalam pengujian *paired sample t-Test*.

Uji Hipotesis

Uji Paired Sampel T-test

Tabel 3 Hasil Uji Paired Sample T-test

	Paired Differences			t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean			
Pair 1 Sebelum Pandemi - Selama Pandemi	.00294114	.12885419	.02209831	.133	33	.895

Dari tabel 3 hasil pengujian uji *paired sample t-test* menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,895 yang lebih besar dari 0,05, artinya tidak ada perbedaan yang

signifikan penghindaran pajak yang diukur dengan nilai *Current ETR* perusahaan sebelum dan selama pandemi, maka H_0 diterima dan H_a ditolak.

Uji Wilcoxon Sigend Rank Test

Tabel 4 Hasil Uji Wilcoxon Signed Rank Test

Test Statistics ^a	
	Selama Pandemi - Sebelum Pandemi
Z	-.857
Asymp. Sig. (2-tailed)	.391

a. Sign Test

Hasil tabel 4 menunjukkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,391 yang artinya lebih besar dari 0,05. maka H_0 diterima dan H_a ditolak. Berdasarkan hasil pengujian tersebut menunjukkan tidak adanya perbedaan rata rata penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan yang diukur dengan nilai *ETR* dimasa pandemi dibanding sebelum pandemi.

3.2.Pembahasan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, penghindaran pajak perusahaan dengan proksi *Current ETR* dengan menggunakan uji *paired sample t-test* pada tabel 4.4 menunjukkan nilai signifikasnsi sebesar 0,958 yang berarti tidak ada perbedaan rata rata penghindaran pajak sebelum dan selama pandemi. Nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,391 pada tabel 4.8 juga menunjukkan tidak adanya perbedaan rata rata penghindaran pajak

perusahaan sebelum pandemi maupun selama pandemi dengan proksi *ETR* yang diuji *Wilcoxon signed rank test*. Hasil uji beda yang dilakukan baik menggunakan nilai *Current ETR* dengan uji *paired sample t-test* maupun dengan menggunakan nilai *ETR* dengan pengujian *Wilcoxon signed rank test* tidak menunjukkan adanya perbedaan rata rata penghindaran pajak perusahaan baik sebelum pandemi maupun selama pandemi.

Hasil dari tabel 4.4 yang menunjukkan nilai mean sebelum pandemi sebesar 0,25773 dan selama pandemi sebesar 0,25658, artinya ada penurunan nilai *Current ETR* selama pandemi karena *Curent ETR* merupakan proksi negatif, namun hal ini tidak dapat disimpulkan bahwa terjadi peningkatan penghindaran pajak selama pandemi, karena peningkatan tersebut tidak signifikan atau nilainya

sangat kecil. Pada tabel 4.7 juga menunjukkan mayoritas sampel sebanyak 20 menunjukkan penurunan nilai ETR selama pandemi, namun terdapat juga perusahaan yang justru mengalami peningkatan nilai ETR dimasa pandemi yaitu sebanyak 14 sampel.

Meski terdapat penurunan rata rata nilai *Current ETR* maupun *ETR* perusahaan sebagai proksi peningkatan penghindaran pajak,

Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian dari Firmansyah & Ardiansyah (2021), yang mendapatkan hasil bahwa tidak terdapat perbedaan tingkat penghindaran pajak perusahaan baik sebelum dan masa pandemi, meski secara umum terdapat penurunan nilai *ETR* perusahaan, namun penurunan tersebut lebih dipengaruhi oleh efek penurunan insentif pph badan, selain itu manajemen perusahaan memfokuskan pada tujuan lain selain penghindaran pajak, seperti mencapai target laba yang ditentukan karena pada masa pandemi menjadi tantangan tersendiri terkait dengan melambatnya perekonomian. Hasil. Temuan ini juga sejalan dengan penelitian Ardiany et al. (2022), yang tidak menemukan perbedaan praktik penghindaran pajak sebelum dan di masa pandemi.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Suhaidar et al. (2020) yang menemukan adanya perbedaan praktik penghindaran pajak perusahaan sebelum dan dimasa pandemi dimana terjadi peningkatan. Hasil yang sama juga ditemukan oleh Suhaidar et al. (2020) yang menemukan adanya perbedaan praktik penghindaran pajak dimana terdapat penurunan nilai *CETR* perusahaan di masa pandemi.

Hasil pengujian ini jika dijelaskan dalam teori atribusi, maka penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan cenderung disebabkan oleh faktor dari dalam perusahaan. Dalam teori atribusi, individu memiliki tiga respon yang dapat digunakan untuk menentukan faktor

tetapi hal ini tidak mengindikasikan adanya perbedaan praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan namun lebih dipengaruhi adanya penurunan tarif pph badan dimasa pandemi. Penurunan tarif pph badan dari yang berlaku sebelumnya pada awal 2020 sebesar 25% menjadi 22% pada Juli 2020 hingga 2021 (JDIH Kementerian Keuangan, 2020).

penyebab seseorang mengambil keputusan. Kelley (1972), menganjurkan menafsirkan respon individu dari variasi kondisi yang dialami. Variasi kondisi tersebut dapat berupa, keunikan, konsensus, dan konsistensi.

Pandemi memberikan dampak diberbagai aspek dalam perusahaan mulai dari menurunnya perekonomian akibat dari mobilitas masyarakat yang dibatasi, kemudian berdampak pada aktivitas operasi perusahaan. Hasil penelitian ini menemukan tidak adanya perbedaan praktik penghindaran pajak perusahaan sebelum pandemi dan selama pandemi, artinya praktik penghindaran pajak perusahaan tidak berubah meski dalam situasi yang berbeda atau dalam teori atribusi disebut konsistensi.

konsistensi menunjukkan sikap individu dalam berperilaku tidak terpengaruh oleh situasi yang dialami dengan kata lain respon individu tetap dalam menghadapi situasi kondisi yang berbeda (Kumalasari, 2018). Meski perusahaan sedang menghadapi situasi sulit di masa pandemi, namun tidak membuat aktivitas penghindaran pajak perusahaan meningkat. Teori atribusi menjelaskan ketika respon yang diberikan konsistensi, maka kecendrungan praktik penghindaran pajak perusahaan disebabkan oleh faktor internal perusahaan sendiri, artinya penghindaran pajak dilakukan karena motivasi yang berasal dari perusahaan sendiri dan adanya perbedaan kondisi di masa pandemi tidak

mempengaruhi penghindaran pajak perusahaan.

Dalam konsep new public service yang memandang wajib pajak sebagai *citizen* yang menerima dan menggunakan layanan pajak serta sekaligus sebagai subyek dari dibuatnya regulasi yang mengatur kewajiban perpajakan mampu melaksanakan kewajibannya, tidak adanya perbedaan penghindaran pajak dipengaruhi oleh adanya fasilitas perpajakan berbasis online yang membuat wajib pajak tetap dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya meski dengan adanya pembatasan aktivitas, hal ini juga didukung serta oleh aturan-aturan tentang penghindaran pajak yang juga mampu meminimalisir penghindaran pajak.

4. KESIMPULAN

Penghindaran Pajak sebelum dan selama pandemi tidak mengalami perbedaan pada sub sektor perdagangan besar yang terdaftar di BEI tahun 2018-2021. Meski dalam tekanan ekonomi akibat dari perubahan kondisi, aturan-aturan atau kebijakan-kebijakan baru selama pandemi tidak membuat penghindaran pajak perusahaan meningkat. Dalam teori atribusi seorang individu yang dalam penelitian ini perusahaan ketika berada dalam suatu kondisi yang berbeda tetapi perusahaan tetap menggunakan cara yang sama dalam praktik penghindaran pajaknya, maka perusahaan memberikan respon konsistensi. Konsistensi perusahaan dalam mengambil keputusan melakukan penghindaran pajak mengindikasikan bahwa praktik penghindaran pajak perusahaan cenderung disebabkan oleh faktor internal atau keputusan perusahaan dalam melakukan penghindaran pajak disebabkan oleh adanya motivasi internal perusahaan untuk meminimalkan beban pajaknya agar tidak mengurangi laba secara signifikan.

Dalam prinsip *new public service* yang memandang publik

sebagai "*citizen*" administrasi pajak dengan layanan pajak berbasis online dan wajib pajak sebagai subyek dari kewajiban publik yang dalam hal ini kewajiban perpajakan mampu membuat wajib pajak tetap menjalankan kewajibannya dalam membayar pajak dan aktivitas penghindaran pajaknya tidak terpengaruh oleh pandemi.

Selain karena adanya fasilitas perpajakan yang memudahkan masyarakat dalam menjalankan kewajiban perpajakannya, terdapat juga peraturan perundang-undangan yang meminimalisir penghindaran pajak seperti, ketentuan *anti thin capitalization*, regulasi terhadap *controlled foreign corporation*, *transfer Pricing*, dan *Anti-treaty Shopping*

Keterbatasan Riset

Keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini sebagai berikut :

1. Penelitian ini terbatas pada sampel perusahaan yang mendapatkan laba selama periode penelitian, padahal skema penghindaran pajak yang sering terjadi adalah memanfaatkan kompensasi kerugian fiskal.
2. Pada penelitian ini, pengukuran proksi penghindaran pajak hanya menggunakan dua pengukuran yaitu proksi ETR dan Proksi Current ETR, sehingga proksi ini hanya mampu membandingkan rasio pajak perusahaan dengan laba sebelum pajak, sehingga skema yang dapat dideteksi dari proksi ini hanya skema penghindaran pajak dengan memanfaatkan objek objek yang menjadi pengurang pph.
3. Penelitian ini hanya membandingkan penghindaran pajak sebelum dan di masa pandemi, sehingga variable dalam penelitian ini hanya penghindaran pajak.

4. Penelitian ini hanya mampu mendapatkan hasil bahwa faktor penghindaran pajak yang cenderung disebabkan oleh faktor internal perusahaan.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan keterbatasan riset, maka saran untuk penelitian selanjutnya sebagai berikut :

1. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan populasi selain perusahaan sub sector perdagangan besar yang berhubungan dengan fenomena terbaru yang dapat menjadi celah penghindaran pajak.
2. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan proksi pengukuran penghindaran pajak yang terbaru selain yang digunakan dalam penelitian ini yang mampu mendeteksi aktivitas penghindaran pajak secara kompleks.
3. Penelitian selanjutnya dapat menambah variabel yang memiliki keterkaitan terhadap penghindaran pajak, seperti isu – isu terbaru tentang penghindaran pajak perusahaan multinasional dan tentang negara surga pajak.
4. Peneliti selanjutnya diharapkan dapat menjelaskan apa saja faktor internal perusahaan yang mempengaruhi praktik penghindaran pajak perusahaan.
5. Peneliti selanjutnya diharapkan menemukan instrument pengukuran yang tepat untuk penghindaran pajak pada perusahaan yang mengalami rugi.

5. REFERENSI

- Ardiany, Y., Herfina, M., Yuli, S., Putri, A., Akuntansi, J., Akuntansi, A., Padang, I., & Author, C. (2022). *Analisis Tax avoidance dan Earnings management Sebelum dan di Masa Pandemi Covid-19 Universitas Ekasakti, Indonesia Abstract: The purpose of this study is to analyze and provide empirical evidence regarding Tax avoidance and Earnings management before*. 5(1).
- Astuti, T. P., & Aryani, Y. A. (2016). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur di Indonesia.... *Jurnal Akuntansi*, XX No. 03(03), 375–388. www.pajak.go.id
- Astuti, T. P., & Aryani, Y. A. (2017). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur Di Indonesia Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2001-2014. *Jurnal Akuntansi*, 20(3), 375–388. <https://doi.org/10.24912/ja.v20i3.4>
- Barid, F. M., & Wulandari, S. (2021). Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 8(02), 68–74. <https://doi.org/10.35838/jrap.2021.008.02.17>
- Darmawan, I. G. H., & Sukartha, I. M. (2014). Pengaruh Penerapan Corporate Governance, Leverage, Return on Assets, dan Ukuran Perusahaan pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana.*, 18(2), 143–161. <https://doi.org/10.26623/slsi.v18i2.2296>
- Edwards, A., Schwab, C. M., & Shevlin, T. (2016). Financial Constraints and Cash Tax Savings. *The Accounting Review*, 91, 859–881.
- Falbo, T. D., & Firmansyah, A. (2021). Penghindaran Pajak Di Indonesia: Multinationality Dan Manajemen Laba. *Bisnis-Net Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 4(1), 94–110. <https://doi.org/10.46576/bn.v4i1.1325>

- Fatimah. (2020). *Jumlah Permohonan Insentif Pajak Tercatat Sebanyak 211.476 Perusahaan*. <https://www.pajakku.com/read/5fab5a172ef363407e21e92a/Jumlah-Permohonan-Insentif-Pajak-Tercatat-Sebanyak-211476-Perusahaan>
- Firmansyah, A., & Ardiansyah, R. (2021). Bagaimana Praktik Manajemen Laba Dan Penghindaran Pajak Sebelum Dan Setelah Pandemi Covid19 Di Indonesia? *Bina Ekonomi*, 24(2), 31–51. <https://doi.org/10.26593/be.v24i1.5075.87-106>
- Heider, F. (1958). *THE NAIVE ANALYSIS OF ACTION*.
- JDIH Kementrian Keuangan. (2020). *Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka*. <https://jdih.kemenkeu.go.id/in/dokumen/peraturan/c1988dd0-5e12-4eb3-a504-827a8e9aa01e>
- Kelley, H. H., & Grzelak, J. (1972). Conflict between individual and common interest in an N-person relationship. *Journal of Personality and Social Psychology*, 21(2), 190–197. <https://doi.org/10.1037/H0032224>
- Kumalasari, S. (2018). Perbedaan Kondisi Kebutuhan dan Konsensus Terhadap Niat Penggelapan Pajak (Studi Eksperimen) [Universitas Brawijaya]. In *Thesis*. <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwib6-6N4ur4AhXCTmwGHbsNBL4QFnoECAMQAQ&url=http%3A%2F%2Frepository.ub.ac.id%2F171002%2F&usg=AOvVaw1tdZOqXLtfqVIUcIy9d71q>
- Mangoting, Y. (1999). Tax Planning : Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 43–53. <http://puslit2.petra.ac.id/ejournal/index.php/aku/article/view/15655>
- Manurung, J. T. P. (2020). *Praktik Penghindaran Pajak di Indonesia | Direktorat Jenderal Pajak*. DjP. <https://pajak.go.id/id/artikel/praktik-penghindaran-pajak-di-indonesia>
- Mardiasmo. (2018). *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2018*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- OECD. (2020). *Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19* (Issue May, p. 13).
- Robbins, Stephen P. & Timothy A. Judge. (2008). *Perilaku Organisasi Edisi ke-12*, Jakarta: Salemba Empat. (n.d.). Retrieved November 22, 2021, from <http://www.sciepub.com/reference/151297>
- Rusydi, M. K. (2013). Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Aggressive Tax Avoidance di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*. <https://doi.org/10.18202/jamal.2013.08.7200>
- Suhaidar, Rosalina, E., & Pratiwi, A. (2020). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Dampak Sebelum dan Selama Covid-19 Pada Perusahaan Manufaktur. *Conference on Economic and Business Innovation*, 19(11), 3–16.
- Utami, M. F., & Irawan, F. (2022). *Pengaruh Thin Capitalization dan*

Transfer Pricing Aggressiveness terhadap Penghindaran Pajak dengan Financial Constraints sebagai Variabel Moderasi. 6, 386–399.

Warsito, & Samputra, P. L. (2020). Potensial of Tax Declining and Tax Policy Strategy to Anticipate the Impact of the Covid-19 Pandemic: A National Resilience Perspective. *Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan*

Publik, 11(2), 93–108.
<https://dx.doi.org/10.22212/jekp.v11i1.1933>

Widiiswa, R. A. N., Prihambudi, H., & Kosasih, A. (2021). *Dampak Pandemi Covid-19 Terhadap Aktivitas Perpajakan (Penggunaan Layanan Daring, Intensitas Layanan Administrasi Pajak , & Perilaku Kepatuhan Pajak).* 2(2), 160–178.