

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Reformasi administrasi perpajakan¹ telah dimulai sejak 1983 dan masih berlangsung hingga 2024 atau telah berjalan selama 41 tahun bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Demikian juga reformasi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) telah berlangsung selama 29 tahun, dimulai sejak tahun 1995 hingga 2024 masih terus berlangsung. Reformasi DJBC ditandai dengan diundangkannya Undang-Undang (UU) Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 17 Tahun 2006 dan UU Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021. Reformasi 1983 bagi DJP merupakan langkah hukum yang sangat radikal (fundamental) karena mengubah sistem pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) dari sistem penetapan pajak oleh pejabat pajak (*official assessment*) menjadi sistem penetapan pajak oleh Wajib Pajak (WP) sendiri (*self-assessment system*). Namun demikian, sistem pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) masih tetap mempertahankan *official assessment system* hingga sekarang. *Self-assessment*

¹ Berdasarkan penjelasan Pasal 11 ayat (3) UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, terdapat perbedaan pengertian atas istilah “pajak” dan “perpajakan”, yakni bahwa pajak adalah semua jenis pajak pusat yang diadministrasikan oleh DJP. Adapun perpajakan memiliki arti yang lebih luas karena tidak hanya mencakup semua jenis pajak pusat yang diadministrasikan oleh DJP tetapi juga mencakup pajak-pajak pusat lainnya yang diadministrasikan DJBC, yakni Bea Masuk, Bea Keluar, dan Cukai.

system pada dasarnya adalah bahwa WP diberikan kepercayaan oleh negara untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan kewajiban perpajakannya sendiri. Perubahan sistem ini dilandasi oleh “perubahan paradigma” bahwa Indonesia telah merdeka sejak 1945, mestinya kemerdekaan ini juga diimplementasikan pada sektor perpajakan dengan cara memberikan kepercayaan kepada WP.

Sebelum 1983, Indonesia menganut *official assessment system* yang merupakan peninggalan Pemerintah Kolonial Belanda, sistem yang diterapkan oleh penjajah kepada rakyat di tanah jajahan. Sistem pemungutan ini memungkinkan pejabat pajak untuk bertindak sewenang-wenang dalam menetapkan besaran pajak yang harus dibayar oleh WP. Sejarah mencatat, bahwa kesewenang-wenangan Pemerintah Kolonial Belanda menerapkan pajak langsung kepada rakyat pribumi (*inlanders*) di tanah jajahan wilayah Sumatera Barat, menimbulkan perlawanan sengit². Perlawanan itu terjadi pada tanggal 15-16 Juni 1908³ di daerah Kamang, Kabupaten Agam, kemudian meluas ke daerah Manggopoh dan Lintau Buo serta wilayah Sumatera Barat lainnya. Kedua perang itu tercatat dalam sejarah sebagai Perang Kamang (*Belasting Oorlog*)⁴,

² Amran, R., 1988, *Perang Kamang: Pemberontakan Pajak 1908, Sumatra Barat, Bagian Ke-1*, Gita Karya, Bukittinggi.

³ Djurip, 1996, *Kajian Naskah Pemimpin ke Syurga dan Syair Perang Kamang 1908*, Departemen Pendidikan dan Kebudayaan R.I., Jakarta.

⁴ Wikipedia Bahasa Indonesia, ”Perang Belasting” https://id.wikipedia.org/wiki/Perang_Belasting, dikunjungi pada tanggal 20 September 2023 jam 20.30 WIB. Perang Kamang (Perang *Belasting*) merupakan perang bersenjata pada 15-16 Juni 1908 yang melibatkan rakyat Sumatra Barat melawan Pemerintah Kolonial Hindia Belanda akibat penerapan pajak (bahasa Belanda: *belasting*) langsung kepada masyarakat. Perlawanan masyarakat atas pemberlakuan pajak langsung ini dibalas oleh pemerintah Hindia Belanda dengan reaksi keras dan mengirimkan *marechaussee* (marsose) ke daerah konflik. Perang *belasting* ini diawali di Kamang, kemudian menyebar ke kawasan lain seperti Manggopoh dan Lintau Buo. Korban jiwa pihak bumi putera 100 orang gugur pada Perang Kamang dan 7 orang gugur serta 7 orang ditawan pada

diabadikan dengan monumen Perang Kamang di daerah Tilatang Kamang, Kabupaten Agam dan Tugu Perjuangan Rakyat Kamang di Bukittinggi. Setelah merdeka, *official assessment system* ini dinilai sebagai tidak sesuai lagi untuk diterapkan di Indonesia. Legalitas perubahan sistem pemungutan pajak ini diwujudkan dengan pengundangan paket Undang-Undang Perpajakan⁵.

Reformasi perpajakan tahap berikutnya, dimulai 2002 adalah mengubah sistem administrasi perpajakan dari yang semula kantor pajak dioperasikan menurut jenis pajak, berubah menjadi menurut fungsi atau rumpun pekerjaan, ditandai dengan penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern (SAPM) yang masih diterapkan hingga sekarang, 2024. Tahun 2017 mulai dirumuskan reformasi perpajakan tahap selanjutnya, dengan memperkenalkan sistem administrasi perpajakan berbasis teknologi informasi dan komunikasi atau *Information and Communication Technology based (ICT based)*. Pengarusutamaan pemanfaatan ICT menjadi pembeda dari sistem administrasi perpajakan era sebelumnya. Wujud nyata penerapan ICT adalah akan diterapkannya Pembaruan Sistem Administrasi Perpajakan (PSAP) dan Pembaruan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PSIAP) atau *Core Tax Administration System (CTAS)* mulai 1 Juli 2024.

Seluruh rangkaian reformasi administrasi perpajakan dilakukan dengan tujuan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan, yang dilakukan sesuai dengan tuntutan perubahan jaman serta peningkatan peran

Perang Manggopoh. Di pihak Kolonial Belanda, 12 orang tewas dan 20 orang luka-luka pada Perang Kamang dan 53 tewas pada Perang Manggopoh.

⁵ Irwan Saidi, "Realita Perang Kamang 15 Juni 1908", <https://www.agamkab.go.id/Agamkab/detailkarya/505/realita-perang-kamang-15-juni-1908.html>, dikunjungi pada tanggal 20 September 2023 jam 20.00 WIB.

institusi perpajakan bagi penerimaan negara untuk mencukupi kebutuhan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Peningkatan efektivitas dan efisiensi kinerja institusi ditandai dengan meningkatnya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) WP dalam memenuhi kewajiban hukum untuk berpartisipasi dalam pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan negara melalui cara membayar perpajakan. Kepatuhan sukarela yang tinggi menghasilkan penerimaan perpajakan yang optimal dan diharapkan dapat memenuhi kebutuhan APBN. Derajat keoptimalan penerimaan perpajakan terutama dicerminkan oleh tingginya *tax ratio*⁶ atau rendahnya *tax gap*⁷.

Namun demikian, dari rangkaian reformasi perpajakan yang telah berjalan 41 tahun (bagi DJP) dan 29 tahun (bagi DJBC) ini ternyata belum berhasil mendongkrak *tax ratio*. Reformasi administrasi memang berdampak positif terhadap peningkatan *tax ratio*, namun peningkatannya berjalan lambat dan tidak signifikan, dari tahun ke tahun. *Tax ratio* Indonesia dalam 7 tahun terakhir masih berkisar antara 8% hingga 10% atau merupakan yang terendah dibandingkan negara-negara sekawasan ASEAN⁸. Posisi *tax ratio* ini jauh lebih rendah dibandingkan negara-negara anggota *Organisation for Economic Co-*

⁶ *Tax ratio* adalah perbandingan antara jumlah uang perpajakan yang berhasil dikumpulkan dalam satu tahun pajak dengan Produk Domestik Bruto (PDB) dikalikan 100%.

⁷ *Tax gap* adalah perbandingan antara jumlah uang perpajakan yang berhasil dikumpulkan dalam satu tahun pajak dengan potensi pajak dikalikan 100%.

⁸ Data berbagai hasil penelitian OECD, ADB, World Bank, IMF dan pernyataan Menkeu Sri Mulyani Indrawati (SMI) pada tanggal 12 Juli 2023 jam 10.00-12.00 WIB yang disampaikan pada sesi Arahani Menteri Keuangan dalam Rapat Pimpinan Nasional DJP tanggal 12-14 Juli 2023 bertempat di Aula Cakti Budi Bhakti Lantai 2 Gedung Mar'ie Muhammad Kantor Pusat Ditjen Pajak, Jl. Gatot Subroto Kav. 40-42, Jakarta, capaian itu merupakan yang tertinggi dalam 7 tahun terakhir (2016-2022). Artinya diakui Menkeu bahwa *tax ratio* 6 tahun sebelumnya berada di bawah 10,39% (data lengkap *tax ratio* dapat dilihat kembali dalam Bab III). Selain itu, pada momentum ini Menkeu SMI juga mengakui bahwa *tax ratio* Indonesia merupakan yang terendah dibandingkan berbagai yurisdiksi di dunia dan hal ini merupakan satu fakta yang meresahkan. Beliau berharap, dengan mulai diterapkannya PSIAP (CTAS) pada 1 Juli 2024, dapat meningkatkan *tax ratio* Indonesia.

operation and Development (OECD) yang rata-rata sekitar 30%, apalagi jika dibandingkan negara-negara Skandinavia (Semenanjung Eropa Utara) yang rata-rata berkisar antara 43% hingga 46%. Menghadapi kenyataan ini, disadari bahwa ada masalah fundamental yang merupakan akar masalah atas rendahnya *tax ratio* Indonesia. Mengacu pada fakta itu, dipandang perlu melakukan kajian ilmiah untuk mengetahui akar masalah tersebut dan selanjutnya mencari cara untuk keluar dari masalah itu. Dengan ditemukannya akar masalah, lalu diatasi, diharapkan peningkatan *tax ratio* yang signifikan dapat diwujudkan dalam waktu singkat dan penerimaan perpajakan dapat memenuhi kebutuhan APBN. Tercukupinya APBN dari sektor perpajakan sebagai penyangga utama pendapatan negara, ditambah Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan hibah, dapat menghindarkan Pemerintah Indonesia dari usaha untuk menutupi defisit APBN dengan cara berutang, sebagaimana yang telah dilakukan hingga sekarang.

Utang pemerintah terdiri dari dua sumber, yakni utang luar negeri maupun utang dalam negeri. Utang luar negeri pemerintah dapatkan dari berbagai lembaga donor internasional, misalnya Bank Dunia (*World Bank*), Bank Pembangunan Asia (*Asian Development Bank/ADB*), dan atau Dana Moneter Internasional (*International Monetary Fund/IMF*). Adapun utang dalam negeri pemerintah peroleh antara lain dengan menjual Surat Utang Negara (SUN) atau Surat Berharga Negara (SBN atau Obligasi Negara) yang konsumennya adalah korporasi atau rakyat Indonesia sendiri. Semua utang ini menggunakan sistem konvensional, yakni utang dengan sistem bunga-berbunga

dan mengharuskan negara membayar pokok utang ditambah dengan bunga-bunganya.

Sebagai konsekuensi logis atas makin membengkaknya utang negara dari tahun ke tahun karena pendapatan negara, terutama dari sektor perpajakan, yang belum dapat memenuhi kebutuhan APBN, mengakibatkan beban APBN semakin besar pula, yakni makin besar proporsi APBN yang digunakan untuk membayar cicilan pokok utang beserta bunganya. Pemerintah wajib membayar bunga utang (luar negeri dan dalam negeri) pada 2022 sebesar Rp405,87 triliun⁹, ditambah wajib membayar cicilan pokok utang (luar negeri dan dalam negeri) Rp300 triliun¹⁰. Total, Pemerintah harus membayar kewajiban 2022 sebesar Rp705,87 triliun. Sementara itu, akumulasi utang Pemerintah hingga Oktober 2022 telah mencapai Rp7.496 triliun¹¹. APBN 2022 sebesar Rp2.708,7 triliun¹². Pembayaran utang pemerintah itu juga menggunakan uang perpajakan yang dikumpulkan dari rakyat.

Secara doktriner, kewenangan negara untuk memungut perpajakan bermula dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan (*jure imperii*) yang mengatur kehidupan dalam bermasyarakat dan hal tersebut telah diterima secara umum. Namun, sejalan dengan prinsip-prinsip

⁹ Andy Winanto, "Government Issues IDR 186 Trillion to Pay Debt Interest in Semester I, This Year's Allocation is IDR 405 Trillion", <https://voi.id/en/economy/186291> dikunjungi 3 Desember 2022 jam 17.15 WIB.

¹⁰ [How Much Is Indonesia's Debt Installments : Credit Guide \(panduankredit.com\)](https://panduankredit.com) dikunjungi 3 Desember 2022 jam 17.30 WIB.

¹¹ Petir Garda Bawana, "Indonesia's Debt Reaches Nearly Rp7,500tn per October: Finance Ministry" <https://en.tempo.co/read/1661836/indonesias-debt-reaches-nearly-rp7500tn-per-october-finance-ministry> dikunjungi 3 Desember 2022 jam 17.45 WIB.

¹² Kementerian Keuangan Republik Indonesia, "APBN 2022 Dirancang Antisipatif, Responsif, dan Fleksibel" <https://fiskal.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers-detil/317> dikunjungi 3 Desember 2022 jam 17.50 WIB.

dasar yang berlaku dalam negara demokrasi yang berdasarkan atas hukum, serta agar pelaksanaannya tidak sewenang-wenang, maka kewenangan negara untuk memungut perpajakan harus diatur dengan undang-undang. Pengaturan terhadap perpajakan dan pungutan lain merupakan penerimaan negara yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang merupakan suatu bentuk penegasan terhadap prinsip kedaulatan rakyat sejalan dengan prinsip *no taxation without representation*¹³.

Membayar perpajakan pada hakikatnya merupakan kewajiban kenegaraan bagi setiap warga negara Indonesia, yang merupakan cerminan semangat gotong royong, bekerja sama untuk berkontribusi dalam penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional. Meskipun dalam praktiknya, demi keadilan, terdapat pengecualian-pengecualian dari kewajiban membayar perpajakan itu. Misalnya berdasarkan Pasal 60 ayat (2) Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (PPh)¹⁴ sebagai regulasi turunan dari UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP)¹⁵, pelaku Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM) dengan omzet tidak lebih dari Rp500.000.000 (lima ratus juta rupiah) setahun tidak dikenakan PPh Final 0,5% dari peredaran bruto (omzet).

¹³ Suhartoyo, et.al., 2024, *Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 155/PUU-XXI/2023 tanggal 31 Januari 2024*, MKRI, Jakarta, hlm. 55.

¹⁴ Peraturan Pemerintah, “Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan”, Lembaran Negara Tahun 2022 Nomor 231.

¹⁵ Republik Indonesia, 2021, *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Lembaran Negara Tahun 2021 Nomor 246.

Membayar perpajakan merupakan pengejawantahan dari konsepsi kewarganegaraan (*citizenship*). Seseorang berhak menyebut dirinya sebagai “warga negara” bila ia ikut berkontribusi dalam penyelenggaraan negara dalam wujud memberikan iuran secara bergotong-royong dengan warga negara lainnya berupa perpajakan bagi anggaran yang diperlukan oleh negara, bukan semata karena ia terlahir di negara tersebut. Dalam konteks keindonesiaan, budaya dan tradisi gotong-royong merupakan salah satu wujud paham kerja sama (*cooperativism*)¹⁶. Dengan demikian, keharusan setiap warga negara secara “bergotong-royong, bahu-membahu”, untuk membayar perpajakan negara, seharusnya dapat dilaksanakan dengan baik karena sejalan dengan adat kebiasaan dan budaya dasar rakyat Indonesia.

Dipandang dari sudut kepentingan negara, mengandalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan adalah sebuah *mainstream* negara-negara di dunia. Hal ini karena, menurut Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto¹⁷, perpajakan merupakan sumber penerimaan negara yang murah (*cheap*), berkelanjutan (*ajeg; sustainable*), dan aman (*safe*). Murah, karena negara tidak dibebani dengan kewajiban membayar bunga sebagaimana kewajiban dalam penerbitan obligasi atau utang. Berkelanjutan, karena sumber-sumber pemungutan perpajakan ada di setiap aktivitas masyarakat sehingga selama pemerintah menjamin keamanan dan mendorong aktivitas ekonomi masyarakat maka akan selalu ada sumber penerimaan perpajakan. Aman, karena derajat kemandirian negara yang tinggi

¹⁶ Sri Edi Swasono, 2019, *Mutualism & Brotherhood – Dimensi Moral Ekonomi Konstitusi Kita*, Aditya Media, Yogyakarta, hlm. 27.

¹⁷ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2012, *Pengantar Ilmu Pajak – Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 45-46.

dan terhindar dari intervensi negara lain atau lembaga-lembaga pemberi pinjaman (negara atau lembaga donor).

Negara-negara kesejahteraan (*welfare states*) di dunia mengandalkan penerimaan perpajakan sebagai sumber utama penerimaan negara¹⁸ dan mengenakan tarif pajak progresif rata-rata tinggi kepada warga negaranya. Pajak progresif artinya semakin besar penghasilan, semakin besar pula tarif pajak yang diterapkan pada Wajib Pajak (WP) tersebut. Sebagai contoh, negara-negara semenanjung Eropa Utara atau biasa disebut Nordik (Skandinavia), menerapkan Pajak Penghasilan (PPh) tarif progresif, makin besar penghasilan Subyek Pajak (Orang Pribadi [OP] atau Badan), makin besar pula pajak yang wajib ditanggung¹⁹. Tarif PPh OP yang diterapkan di Skandinavia berkisar antara 38,52% dan 61,85% atau jika dirata-ratakan di seluruh negara Skandinavia, tarif PPh OP sekitar 51%²⁰. Berikut 11 negara yang menerapkan tarif PPh OP tinggi, yakni Swedia, 61,85%; Finlandia, 57%; Denmark, 55, 80%; Jepang, 56%; Austria, 55%; Belanda, 51,75%; Belgia, 50%; Israel, 50%; Slovenia, 50%; Irlandia, 48%; dan Portugal, 48%²¹. Bentangan tarif PPh tersebut, jauh di atas tarif yang diterapkan di Indonesia, yakni berkisar antara 5% dan 30%.

Selain penerapan tarif perpajakan tinggi, negara-negara *welfare state* yang maju (*developed countries*), pada umumnya juga memiliki Otoritas Perpajakan kuat dengan tingkat independensi tinggi dan memiliki kewenangan

¹⁸ Darmawan Triwibowo dan Sugeng Bahagijo, 2006, *Mimpi Negara Kesejahteraan*, LP3ES, Jakarta, hlm. xvii.

¹⁹ Budi Setiyono, 2018, *Model & Desain Negara Kesejahteraan*, Nuansa Cendekia Publishing & Printing, Bandung, hlm.36.

²⁰ <https://news.ddtc.co.id/Cerita> Soal Pajak di Skandinavia, Sri Mulyani: Enggak ada yang Gratis, dikunjungi 13 Agustus 2022 jam 19.45 WIB.

²¹ www.pajakku.com, dikunjungi 13 Agustus 2022, jam 19.25 WIB.

luas sehingga dapat beroperasi dengan efektivitas dan efisiensi tinggi serta terdapat transparansi yang sangat baik atas penggunaan uang perpajakan. Sedangkan bentuk kelembagaan perpajakan Indonesia, DJP dan DJBC, masing-masing merupakan direktorat jenderal dengan tingkat kewenangan dan otonomi yang terbatas sehingga memiliki kapasitas kelembagaan yang kecil. Keterbatasan kapasitas kelembagaan ini diduga berpengaruh terhadap rendahnya tingkat efektivitas dan efisiensi kinerja, yang ditandai dengan rendahnya enam indikator kinerja, yakni basis perpajakan (*tax base*), rasio perpajakan (*tax ratio*), kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*), penerimaan perpajakan (*tax revenue*), elastisitas perpajakan (*tax buoyancy*), dan jurang perpajakan (*tax gap*), yang seluruhnya rendah.

Kewenangan negara untuk memungut perpajakan kepada rakyat diatur dalam Pasal 23A UUD NRI 1945²², bahwa “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Sebagai pengejawantahan amanat Pasal 23A UUD NRI 1945 tentang payung hukum pemungutan pajak-pajak negara, telah diterjemahkan dengan:

Pertama, diundangkannya berbagai Undang-Undang Perpajakan, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perppu), Peraturan Pemerintah (PP), Keputusan Presiden (Keppres), Peraturan Presiden (Perpres), dan aturan-aturan pelaksanaannya yang dapat berupa Keputusan Menteri Keuangan (KMK), Peraturan Menteri Keuangan (PMK), Keputusan Direktur Jenderal Pajak (Kepdirjen), Peraturan Direktur Jenderal Pajak (Perdirjen), dan

²² Republik Indonesia, 2018, *UUD Negara Republik Indonesia 1945 untuk Pelajar dan Umum Amandemen IV 10 Agustus 2002*, BIP Kelompok Gramedia, Jakarta, hlm. 158.

Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak. Peraturan perundangan perpajakan ini disusun dengan mengacu pada Ajaran *Stufentheorie* dari Hans Kelsen,²³ yang telah diadopsi dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 dan perubahannya tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Adapun Undang-Undang Perpajakan²⁴ tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang (UU) Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009;
- 2) UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;
- 3) UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009;
- 4) UU Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994;
- 5) UU Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020;
- 6) UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000; dan
- 7) UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).

²³ Satjipto Raharjo, 2006, *Ilmu Hukum*, Cetakan Keenam, Citra Adi Bakti, Bandung, hlm. 83.

²⁴ Republik Indonesia, 2014, *Susunan dalam Satu Naskah Undang-Undang Perpajakan*, Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan R.I.

Kedua, dibentuknya institusi-institusi negara yang mengadministrasikan pajak-pajak negara²⁵ (sektor perpajakan), yakni Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea & Cukai (DJBC). Dalam konteks ini, peneliti akan lebih banyak mengupas DJP daripada DJBC karena, (a) berdasarkan sejarah, yakni Penetapan Pemerintah Nomor 2/SD Tahun 1945²⁶, diatur bahwa “Urusan Bea ditangani Departemen Keuangan Bahagian Padjak”. Ini berarti DJBC dulunya merupakan bagian dari DJP; dan (b) DJP memiliki proporsi jauh lebih besar dalam pengumpulan penerimaan pajak-pajak negara dibandingkan DJBC. DJBC akan Penulis tempatkan sebagai pelengkap pada bab-bab berikutnya. Terkait dengan kedua institusi pengumpul penerimaan negara dari sektor perpajakan ini, secara struktural keduanya diposisikan di bawah Kementerian Keuangan, sebagai Unit Eselon 1 (UE1). Hal ini terutama karena faktor kesejarahan yang secara tradisional, Pemerintah Kolonial Belanda²⁷ yang dilanjutkan Pemerintah Pendudukan Jepang²⁸, menempatkan kedua institusi ini di bawah Kementerian Keuangan (*Ministry of Finance/MoF*)²⁹.

²⁵ Pajak Negara yang dikelola DJP: (a) Pajak Penghasilan (PPh); (b) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN & PPnBM); (c) Bea Meterai (BM); (d) Pajak Tidak Langsung Lainnya (PTLL), misalnya Bea Balik Nama Kapal; dan (e) Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan, Pertambangan, dan Perhutanan (PBB Sektor P3). Adapun yang dikelola DJBC: (f) Bea Masuk (BM); (g) Bea Keluar, seperti Pajak Ekspor; dan (h) Cukai.

²⁶ Wikipedia, “Direktorat Jenderal Pajak Indonesia”,
https://id.wikipedia.org/wiki/Direktorat_Jenderal_Pajak_Indonesia dikunjungi 3 Desember 2022 jam 22.15 WIB.

²⁷ Pemerintah Kolonial Belanda menempatkan Djawatan Padjak di bawah *Departemen van Financien* berdasar *Staatsblad 1924 No. 576 Artikel 3*.

²⁸ Pemerintah Pendudukan Jepang menempatkan Djawatan Padjak di bawah Kementerian Keuangan Pemerintah Pendudukan Jepang (*Zaimubu*) dengan menyatukan Djawatan Padjak, Bea Cukai dan Padjak Hasil Bumi.

²⁹ Tim Penyusun Kemenkeu (Hadiyanto, Editor), 2020, *Organisasi Kementerian Keuangan dari Masa ke Masa*, Kementerian Keuangan R.I., Jakarta, hlm.33.

Setelah Indonesia merdeka hingga sekarang, 2024, kedua institusi yang tugas pokok dan fungsi (tupoksi)-nya diamanahkan secara “gamblang” kata “PAJAK” oleh Pasal 23A Konstitusi itu, tetap diletakkan di bawah MoF, padahal peran DJP & DJBC semakin tahun semakin penting dan tidak tergantikan. Penyebutan kata “PAJAK” dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 itu selain merupakan cerminan kesadaran “*founding persons*” atas aspek legalitas, terlebih dari itu, juga cerminan kesadaran akan pentingnya pajak bagi kelangsungan hidup NKRI yang pada saat itu baru saja dibentuk. Dengan semakin sentralnya peran kedua institusi tersebut, maka mengacu pada (a) pengejawantahan pasal-pasal dalam Konstitusi; (b) kelaziman internasional yang mayoritas meninggalkan direktorat jenderal sebagai bentuk kelembagaan otoritas perpajakan; dan (c) pencapaian tujuan negara, utamanya “memajukan kesejahteraan umum yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia” yang memerlukan biaya besar namun murah, aman, dan berkelanjutan, maka kedudukan hukum kelembagaan otoritas perpajakan Indonesia yang masih berbentuk direktorat jenderal, diduga perlu ditelaah kembali. Sementara itu, otoritas perpajakan negara-negara lain telah berbentuk semi otonom (*Semi-Autonomous Revenue Authority, SARA*), bahkan beberapa negara otoritas pajaknya telah menjadi lembaga otonom atau sepenuhnya independen. SARA pada umumnya menggabungkan otoritas pajak (DJP) dan otoritas bea & cukai (DJBC) menjadi satu institusi tunggal, bukan dua institusi yang terpisah.

Membandingkan implementasi pasal-pasal dalam Konstitusi, menjadikan DJP dan DJBC dengan peran sentral sebagai pengumpul penerimaan negara yang merupakan turunan dari Pasal 23A UUD NRI 1945 hanya sebagai

UE1, diduga sebagai kurang tepat dan kurang konsisten karena bentuk kelembagaan sebagai perwujudan pasal-pasal lain dari Konstitusi, dalam bentuk kementerian atau institusi negara yang setingkat dengan kementerian. Misalnya turunan amanah: (1) Pasal 31 ayat (1), (2), dan (3) Konstitusi, dalam bentuk Kementerian Pendidikan Nasional; (2) Pasal 33 Konstitusi, dalam bentuk (a) Kementerian Energi & Sumber Daya Mineral (ESDM); (b) Kementerian Pertanian; (c) Kementerian Perikanan dan Kelautan; (d) Kementerian Kehutanan, dan (f) Kementerian BUMN; dan (3) Pasal 34 Konstitusi, dalam bentuk Kementerian Sosial; dan seterusnya.

Makin meningkatnya proporsi APBN untuk membayar kewajiban pemerintah itu, (a) selain bisa menimbulkan risiko jebakan utang (*debt trap*) yang dapat berpengaruh pada kedaulatan ideologi, politik, ekonomi, sosial, dan budaya bangsa Indonesia, juga (b) berarti makin berkurangnya proporsi APBN untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat yang merupakan salah satu tujuan bernegara, yakni memajukan kesejahteraan umum yang berkeadilan sosial. Di sisi lain, sejahtera adalah tujuan hidup semua manusia, tanpa mengenal wilayah dan kebangsaan. Semua negara di dunia ini dibentuk dengan tujuan utama untuk meraih kesejahteraan bagi warga negaranya. Begitupun Indonesia, yang didirikan melalui perjuangan panjang dan melelahkan segenap anak bangsa, juga dibentuk dengan tujuan utama untuk mencapai kesejahteraan umum (*social welfare, public prosperity*), kesejahteraan lahir dan batin. Pembentukan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI) yang berdasarkan Pancasila dengan sila kelima “Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia” dan UUD NRI Tahun 1945 sebagai hukum dasar, menganut konsep negara kesejahteraan (*welfare*

state). Bila alinea keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 ditelaah lebih jeli, NKRI merupakan *welfare state* yang lebih khusus, yakni *welfare state* yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia sehingga bisa disebut sebagai *welfare and justice state*, yaitu suatu konsep pemerintahan di mana negara memegang peranan kunci dalam perlindungan dan pemajuan kesejahteraan ekonomi dan sosial warganya³⁰ atau negara bertanggung jawab dalam menjamin standar kesejahteraan hidup bagi setiap warga negaranya³¹ secara adil dan merata bagi setiap warga negaranya itu. NKRI bukan negara penjaga malam (*nachtwachterstaat*)³², yaitu negara yang hanya berfungsi untuk mengurus militer, kepolisian, dan pengadilan untuk menjaga warga negaranya dari agresi, pencurian, pelanggaran kontrak, penipuan, dan menegakkan hukum kepemilikan, namun tidak bertanggung jawab untuk menjamin kesejahteraan ekonomi dan sosial warga negaranya. Konsep *welfare state* ini didasari oleh prinsip-prinsip persamaan kesempatan, distribusi kemakmuran secara wajar, dan tanggung jawab publik terhadap mereka yang tidak mampu memenuhi persyaratan minimum hidup baik. Pengejawantahan prinsip-prinsip tersebut lazimnya diusahakan melalui pendidikan umum secara gratis dan berbagai bentuk jaminan sosial terhadap mereka yang menganggur, mengalami kecelakaan, sakit, dan lanjut usia³³.

³⁰ I D.G. Palguna, 2019, *Welfare State vs Globalisasi, Gagasan Negara Kesejahteraan di Indonesia* (Kata Pengantar Saldi Isra), PT Raja Grafindo Persada, Depok, hlm. 21.

³¹ <http://ejournal.umm.ac.id>, dikunjungi 31 Maret 2021.

³² <http://id.m.wikipedia.org>, dikunjungi 31 Maret 2021.

³³ The New Encyclopedia Britannica, *Micropedia Volume X, Encyclopedia Britannica Inc.*, 1980, hlm. 607.; Clarence L. Barnhart and Robert K. Barnhart (Eds.), 1986, *The World Book Dictionary, Volume Two L-Z, World Book, Inc.*: Chicago London-Sydney-Toronto, hlm. 2375.

Negara kesejahteraan (*welfare state*) dipilih untuk menjadi variabel dalam penelitian ini karena merupakan Amanah UUD NRI Tahun 1945 (Amanat Konstitusi). Artinya, usaha untuk mewujudkannya merupakan suatu keharusan. NKRI didesain sebagai *welfare and justice state* oleh para pendiri bangsa seperti Bung Karno, Bung Hatta, Prof. Soepomo, Prof. Moh. Yamin, dan lain-lain. Pilihan *welfare and justice state* ini disepakati dalam sidang-sidang Badan Penyelidik Usaha-usaha Persiapan Kemerdekaan Indonesia (BPUPKI) yang kemudian digantikan oleh Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia (PPKI). Latar belakang pilihan ini adalah karena para pendiri bangsa itu tergerak hatinya oleh kondisi rakyat pada masa itu yang dililit oleh berbagai penderitaan: kemiskinan, keterbelakangan, dan kebodohan yang sangat mengenaskan. Penjajah hanya memberi sedikit perhatian pada kesengsaraan rakyat bumi putera atau kaum pribumi (*inlander*) yang mengakibatkan jutaan orang mati karena kelaparan, kurang gizi, malaria, disentri, kolera, bencana banjir, kekeringan, gunung meletus, dan sebagainya. Bung Karno menggambarkan kondisi *inlander* pada waktu itu dengan menyebutnya, “*een natie van koelis en een koeli onder de naties*” (satu bangsa yang terdiri dari para kuli dan menjadi kuli di antara bangsa-bangsa)³⁴.

Sebagai reaksi atas kondisi tersebut, para pendiri negara bangsa (*nation state*), yakni NKRI, merumuskan cita-cita bernegara dengan menuangkan dalam Konstitusi, yakni membentuk Indonesia sebagai negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial (*welfare and justice state*). Alinea keempat Pembukaan UUD

³⁴Darmawan Triwibowo dan Sugeng Bahagijo, 2006, *Mimpi Negara Kesejahteraan*, LP3ES, Jakarta, hlm. xv.

NRI Tahun 1945 menunjukkan niat untuk membentuk negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial, sebagai berikut:

Kemudian dari pada itu, untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia, yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial, maka disusunlah Kemerdekaan Kebangsaan Indonesia itu dalam suatu Undang-Undang Dasar Negara Indonesia, yang terbentuk dalam suatu susunan Negara Republik Indonesia yang berkedaulatan rakyat dengan berdasarkan kepada : Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia, dan Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, serta dengan mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Selanjutnya cita-cita ini juga tercantum dalam berbagai Pasal UUD 1945, sebagai berikut: (a) Pasal 27, mengamanatkan setiap warga negara berhak atas pekerjaan dan penghidupan yang layak bagi kemanusiaan; (b) Pasal 31, mengamanatkan setiap warga negara berhak untuk mendapatkan pendidikan; (c) Pasal 33, mengamanatkan pengelolaan kekayaan alam untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat; dan (d) Pasal 34, mengamanatkan bahwa fakir miskin dan anak-anak terlantar dipelihara oleh negara³⁵.

Sehubungan NKRI menganut paham *welfare and justice state*, maka perlu dipastikan apakah cita-cita ini telah diwujudkan dengan baik di Indonesia. Terkait isu negara kesejahteraan ini, Siswono Yudo Husodo, mantan Menteri Negara Perumahan Rakyat (1988-1993) dan Menteri Transmigrasi (1993-1998) Era Orde Baru yang banyak berkecimpung dengan aspek kesejahteraan rakyat, dalam pengantar buku *Mimpi Negara Kesejahteraan*, berkesimpulan bahwa:

³⁵ Ibid, hlm. xvi.

Indonesia adalah negara kesejahteraan berdasarkan Konstitusinya, tetapi rakyatnya belum sejahtera, dan banyak kebijakan negara yang tidak sejalan dengan norma-norma negara kesejahteraan. Penyelenggara negara kesulitan melaksanakan jiwa, semangat, dan ketentuan yang tertulis dalam UUD 1945 karena berbagai keterbatasan, utamanya sumber pendanaan³⁶.

Isu kesejahteraan memiliki keterkaitan yang sangat erat dengan masalah kemiskinan. Istilah 'sejahtera' sendiri merupakan antitesis yang secara diametris langsung berhadapan dengan istilah 'miskin'. Kesejahteraan adalah keadaan terpenuhinya kebutuhan seseorang secara lahir dan batin untuk menjalani kehidupan yang wajar. Sedangkan kemiskinan adalah suatu keadaan tidak terpenuhinya kebutuhan seseorang untuk menjalani kehidupan yang wajar. Kemiskinan secara garis besar dibagi menjadi dua, yakni kemiskinan absolut (*absolute poverty*) dan kemiskinan relatif (*relative poverty*). Seseorang dalam kemiskinan absolut menderita kekurangan sumber daya untuk memenuhi kebutuhan hidup sehari-hari, setidaknya atas lima kebutuhan pokok, yakni sandang (pakaian yang layak); pangan (pangan atau bahan pangan yang bermutu); papan (tempat tinggal yang layak); kesehatan (hidup dalam kondisi prima dan mendapatkan perawatan bilamana sakit); dan pendidikan (mendapatkan akses terhadap pelayanan pendidikan, minimal pendidikan dasar)³⁷.

Fakta empiris menunjukkan bahwa rakyat Indonesia masih tertinggal dari bangsa-bangsa lain di dunia ditinjau dari berbagai indikator pembangunan, yakni pendapatan per kapita (*Gross Domestic Product* [GDP] per kapita), daya

³⁶ Ibid, hlm. xix.

³⁷ Budi Setiyono, Perlunya Revitalisasi Kebijakan Jaminan Kesehatan Di Indonesia, Jurnal Ilmu Politik, Vol. 9, No. 2, Oktober 2018 hlm. 50.

saing sumber daya manusia, dan indeks persepsi korupsi³⁸. GDP per kapita Indonesia masih jauh di bawah rata-rata dunia, bahkan masih jauh tertinggal dibandingkan dengan negara-negara ASEAN sekalipun, seperti Singapura, Brunei Darussalam, dan Malaysia. GDP per kapita Indonesia, bahkan juga berada di bawah negara-negara yang baru merdeka, seperti Bosnia Herzegovina dan Chechnya³⁹.

Menelaah cita-cita NKRI dengan falsafah Pancasila terutama pada sila kelima, “Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia” dan tujuan negara dalam alinea keempat Pembukaan Konstitusi, terutama pada butir “memajukan kesejahteraan umum yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial”, maka tidak dapat dibantah bahwa *welfare and justice state* merupakan tujuan dibentuknya NKRI yang merdeka secara hakiki. Merdeka, menurut konsepsi Ir. Soekarno, Presiden Pertama Indonesia, bermakna kedaulatan, kebebasan, dan kemandirian⁴⁰. Berangkat dari konsepsi ini, maka NKRI yang diimpikan oleh *founding persons* adalah NKRI yang tidak bergantung pada pihak mana pun, mandiri dalam segala bidang kehidupan. Dalam konteks “kemandirian APBN”, maka Indonesia harus mengandalkan penerimaan negara dari dalam negeri sendiri sebagai “soko guru” kemandirian APBN tersebut. Sumber utama penerimaan negara dari dalam negeri yang murah, berkesinambungan, dan aman adalah penerimaan perpajakan negara.

³⁸ Ibid, hlm. 18.

³⁹ Ibid, hlm. 16.

⁴⁰ Faozan Tri Nugroho, “Makna Kemerdekaan bagi Bangsa Indonesia”, <https://www.bola.com/ragam/read/5370298/-makna-kemerdekaan-bagi-bangsa-indonesia?page=5> dikunjungi 19 Januari 2024 jam 09.37 WIB.

Namun faktanya, hingga sekarang, penerimaan perpajakan negara belum dapat memenuhi kebutuhan APBN (*das Sein*) dan pemerintah menutupi kekurangan APBN (defisit APBN) ini dengan pembiayaan, yakni membuat utang. Seyogianya penerimaan perpajakan negara dapat memenuhi kebutuhan APBN (*das Sollen*), sehingga negara tidak perlu menciptakan utang-utang baru secara berkelanjutan untuk menutupi defisit APBN tersebut. Akumulasi utang negara berisiko membawa Indonesia masuk dalam jebakan utang (*debt trap*) yang sangat buruk bagi kedaulatan, kebebasan, dan kemandirian bangsa. Jika hal ini terjadi, secara hakiki, NKRI berisiko terjajah kembali, bukan melalui kehadiran fisik kaum penjajah, tetapi pengendalian oleh pemberi utang (lembaga atau negara donor) kepada NKRI melalui instrumen utang negara itu. Sederhananya, dalam ranah perdata, kondisi ini seperti seseorang yang berutang besar kepada rentenir, lalu dikejar-kejar terus agar utang yang jatuh tempo segera dibayar, namun seseorang tersebut tidak memiliki kemampuan membayar yang sepadan dengan utangnya.

Sebagai informasi awal, diketahui bahwa efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan belum optimal. Hal ini ditandai dengan masih buruknya enam indikator kinerja institusi perpajakan, yakni *tax base*, *tax ratio*, *tax gap*, *tax buoyancy*, *tax compliance*, dan *tax revenue* dibandingkan dengan standar kinerja yang tersedia. Rendahnya *tax ratio* bermuara pada rendahnya penerimaan perpajakan (*tax revenue*) dibandingkan potensinya. Untuk mendapatkan akar masalah tentang belum optimalnya kinerja institusi perpajakan itu, perlu dilakukan penelitian hukum untuk mendapatkan jawaban, lalu diharapkan permasalahan dimaksud dapat segera diatasi. Bila masalah

dapat diatasi, diharapkan cita-cita NKRI berdasarkan Konstitusi sebagai *welfare and justice state*, dapat segera diwujudkan, yakni terciptanya kondisi masyarakat yang sejahtera secara adil dan merata. Kesejahteraan yang adil dan merata, yakni kesejahteraan dengan ketiadaan atau minimum kesenjangan sosial, adalah hak konstitusional setiap warga negara, bukan hanya hak segelintir orang kaya. Oleh karena itu, mewujudkan cita-cita NKRI merupakan sebuah kewajiban bagi pemerintah selaku penyelenggara negara. Diduga sumber masalah tidak optimalnya kinerja institusi perpajakan itu terletak pada kapasitas kelembagaan institusi perpajakan Indonesia, sebagai organ pemerintahan negara dari cabang kekuasaan eksekutif.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan Latar Belakang, rumusan masalah adalah sebagai berikut:

- 1) Mengapa penerimaan perpajakan negara dari institusi perpajakan Indonesia, yang telah 41 tahun (1983-2024) untuk Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan 29 tahun (1995-2024) untuk Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) mereformasi administrasi, belum dapat memenuhi kebutuhan APBN?
- 2) Dari perspektif penerimaan perpajakan negara dalam APBN, mengapa Indonesia setelah 79 tahun merdeka (1945-2024), belum berhasil mewujudkan cita-cita negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial (*welfare and justice state*)?
- 3) Dari perspektif penerimaan perpajakan negara dalam APBN, bagaimanakah bentuk kelembagaan DJP dan DJBC kontemporer yang dapat mempercepat terwujudnya Indonesia sebagai negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial (*welfare and justice state*)?

C. Tujuan Penelitian

Penelitian ini ditujukan untuk:

- 1) Mendapatkan jawaban mendasar mengapa setelah 41 tahun (1983-2024) untuk DJP dan 29 tahun (1995-2024) untuk DJBC mereformasi administrasi, penerimaan perpajakan negara belum dapat memenuhi kebutuhan APBN;
- 2) Mendapatkan akar masalah dari perspektif penerimaan perpajakan negara dalam APBN, tentang belum optimalnya pencapaian tingkat kesejahteraan rakyat sebagai salah satu tujuan bernegara sebagai amanah UUD NRI 1945; dan
- 3) Mendapatkan jawaban dan rekomendasi mengenai struktur kelembagaan institusi perpajakan mutakhir (kontemporer) yang dapat mempercepat terwujudnya Indonesia sebagai negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial.

D. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini dapat membantu para pemangku kekuasaan dan para pemilik kewenangan di bidang kebijakan (eksekutif, legislatif, dan yudikatif) untuk:

- 1) Memahami masalah mendasar mengapa setelah 41 tahun untuk DJP (1983-2024) dan 29 tahun (1995-2024) untuk DJBC mereformasi administrasi, penerimaan perpajakan negara belum dapat memenuhi kebutuhan APBN sehingga Pemerintah selalu memenuhi defisit APBN tersebut dengan pembiayaan berupa utang, baik utang dalam negeri maupun utang luar negeri;
- 2) Memahami masalah mendasar mengenai kondisi kurang efektif dan efisiennya kinerja institusi perpajakan yang ditunjukkan oleh rendahnya enam indikator kinerja: (1) basis perpajakan (*tax base*); (2) tingkat kepatuhan

sukarela (*voluntary compliance*); (3) rasio perpajakan (*tax ratio*); (4) jurang perpajakan (*tax gap*); (5) elastisitas perpajakan (*tax buoyancy*); dan (6) penerimaan perpajakan (*tax revenue*); dan

3) Menjadi sumber referensi hukum dan landasan ilmiah dalam pembuatan kebijakan mengenai kemungkinan transformasi institusional DJP dan DJBC sesuai dengan sistem ketatanegaraan Indonesia serta mengacu kepada praktik-praktik terbaik yang lazim diterapkan pada tataran internasional (*international best practice*). Kondisi demikian akan menimbulkan pengaruh positif kepada peningkatan efektivitas dan efisiensi administrasi perpajakan yang berdampak langsung pada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak (WP) untuk membayar pajak secara sukarela (*voluntary compliance*). Peningkatan kepatuhan sukarela akan meningkatkan *tax ratio* yang mengakibatkan terjadinya peningkatan penerimaan negara dari sektor perpajakan dan mengurangi *tax gap*, guna meningkatkan kemandirian bangsa dengan mengurangi ketergantungan pembiayaan negara dari utang pemerintah (dalam negeri maupun luar negeri). Hasil akhirnya adalah kondisi tercukupinya kebutuhan APBN untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat dari sudut ketercukupan anggaran, sebagai pengejawantahan *welfare and justice state* sebagaimana diamanahkan oleh sila kelima Pancasila dan alinea keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945, yakni memajukan kesejahteraan umum yang berkeadilan sosial.

Adapun manfaat bagi masyarakat Indonesia secara luas adalah makin mendekatkan terwujudnya tujuan negara *welfare and justice state* yang berkeadilan sosial dari sisi ketercukupan anggaran negara. Pendekatan capaian

tujuan negara ini dimulai dari terjadinya peningkatan jumlah penerimaan perpajakan yang dapat mencukupi APBN sehingga negara tidak perlu berutang lagi atau minimal mengurangi utangnya, yang memaksa rakyat harus menanggung bunga utang dan membayar cicilan pokok. Kecukupan APBN berarti membuat negara mandiri, tidak mudah diintervensi oleh berbagai kelompok kepentingan, seperti institusi pendonor internasional atau negara donor. Dengan demikian, dari sudut ketercukupan APBN, *welfare and justice state* sebagaimana dicita-citakan seluruh rakyat Indonesia dapat diwujudkan

E. Kerangka Konseptual

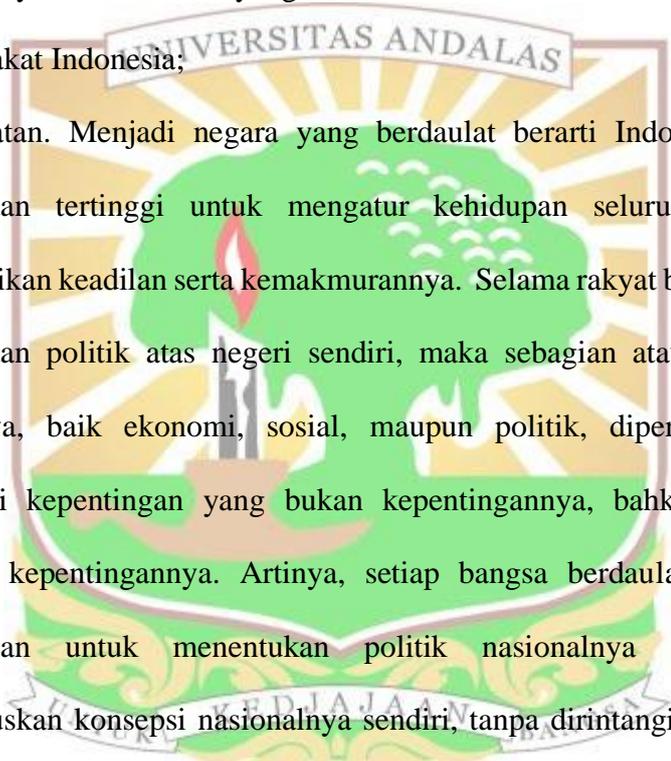
Kerangka konseptual dalam penelitian ini mengikuti konsep pemikiran Soekarno (Bung Karno)⁴¹, presiden Indonesia pertama tentang makna kemerdekaan. Soekarno mendefinisikan kemerdekaan sebagai kebebasan, kedaulatan, dan kemandirian. Dalam konteks penelitian ini, yang dimaksud dengan kemandirian adalah “kemandirian APBN”. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI)⁴², kemerdekaan adalah keadaan berdiri sendiri (mandiri), kebebasan, tidak terjajah lagi. Pemaknaan atas masing-masing kata itu, sebagai berikut:

- a) Kebebasan. Kebebasan diperoleh dari perjuangan panjang para pahlawan kemerdekaan sehingga rakyat Indonesia dapat menghirup udara bebas dengan jiwa yang terlepas dari belenggu penjajahan. Merdeka berarti Indonesia tidak lagi berada di bawah kekuasaan pemerintah negara mana

⁴¹ Faozan Tri Nugroho, “Makna Kemerdekaan bagi Bangsa Indonesia”, <https://www.bola.com/ragam/read/5370298/-makna-kemerdekaan-bagi-bangsa-indonesia?page=5> dikunjungi 19 Januari 2024 jam 09.37 WIB.

⁴² <https://kbbi.kemdikbud.go.id/>, Makna kata kebebasan, keadulatan, dan kemandirian, dikunjungi 3 Maret 2024 jam 22.12 WIB.

pun. Menurut Bung Karno, kemerdekaan nasional adalah suatu kebebasan untuk menjalankan urusan politik, ekonomi, dan sosial sejalan dengan konsepsi nasional. Sebuah bangsa merdeka punya kebebasan melakukan apa pun untuk emansipasi nasionalnya, tidak mengganggu atau merugikan kepentingan nasional bangsa lain. Kini kebebasan telah berevolusi, kebebasan dalam berdemokrasi serta berekspresi menjadi satu di antara bentuk nyata kebebasan yang harus dimanfaatkan sebaik mungkin oleh masyarakat Indonesia;

- 
- b) Kedaulatan. Menjadi negara yang berdaulat berarti Indonesia memiliki kekuasaan tertinggi untuk mengatur kehidupan seluruh bangsa dan memastikan keadilan serta kemakmurannya. Selama rakyat belum mencapai kekuasaan politik atas negeri sendiri, maka sebagian atau semua aspek hidupnya, baik ekonomi, sosial, maupun politik, diperuntukkan bagi berbagai kepentingan yang bukan kepentingannya, bahkan berlawanan dengan kepentingannya. Artinya, setiap bangsa berdaulat harus punya kebebasan untuk menentukan politik nasionalnya sendiri, untuk merumuskan konsepsi nasionalnya sendiri, tanpa dirintangi atau dihalang-halangi oleh tekanan-tekanan atau campur tangan dari luar;
- c) Kemandirian. Setelah menjadi bangsa yang merdeka, Indonesia pada hakikatnya tidak lagi menggantungkan nasib bangsa pada bangsa lain. Aspek-aspek kemandirian antara lain ideologi, politik, ekonomi, sosial, budaya, hukum, pendidikan, pertahanan dan keamanan, dan lain-lain. Namun, hal ini tidak menghalangi Indonesia untuk bekerja sama dengan negara lain dalam mencapai tujuan yang menguntungkan bersama. Dengan

dilandaskan kemandirian, juga perlu dimaksimalkan potensi anak bangsa di segala aspek pembangunan menuju Indonesia yang sejahtera. Bung Karno punya pesan mendalam tentang makna kemerdekaan: “Bangsa yang tidak percaya kepada kekuatan dirinya sebagai suatu bangsa, tidak dapat berdiri sebagai suatu bangsa yang merdeka”⁴³.

Berdasarkan konsepsi kemerdekaan di atas, maka bangsa Indonesia harus merdeka dari aspek APBN untuk mencapai tujuan negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, tanpa kecuali. Untuk mencapai kesejahteraan rakyat, diperlukan pendapatan negara yang mencukupi untuk membiayai seluruh belanja negara agar Indonesia mandiri, berdaulat, dan bebas dari segala campur tangan berbagai kelompok kepentingan. Sumber pendapatan negara dari sektor perpajakan merupakan yang terbesar. Untuk itu harus dipastikan efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan dapat ditingkatkan secara signifikan.

Dari perspektif ketercukupan APBN, Indonesia belum mampu mewujudkan tujuan (visi) negara sebagaimana tertuang dalam Alinea Keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945, sebagai berikut: (1) melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia; (2) memajukan kesejahteraan umum; (3) mencerdaskan kehidupan bangsa; dan (4) ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Belum tercukupinya APBN ini dikarenakan belum optimalnya penerimaan negara dari sektor perpajakan sebagai sumber utama

⁴³ Ibid., hlm.2.

APBN yang digunakan sebagai biaya untuk penyelenggaraan negara dalam rangka mewujudkan *welfare and justice state*.

Terdapat fakta-fakta yang masih terjadi pada institusi perpajakan Indonesia adalah, pertama, masih terbatasnya kewenangan kelembagaan sehingga tidak dapat mengatur dan menentukan kebijakan perpajakan terbaik serta kepentingan institusional secara mandiri dan mudah diintervensi berbagai kelompok kepentingan, termasuk tetapi tidak terbatas pada kepentingan politik dan ekonomi; dan kedua, masih rendahnya kedudukan hukum kelembagaan (keduanya merupakan UE1 di bawah MoF) sehingga sulit bersinergi dengan institusi pemerintah maupun organ negara lainnya dalam hubungan kesetaraan untuk meningkatkan kewibawaan institusi dalam menjaga dan melindungi kepentingannya; dan ketiga, masih kurang pedulinya kemauan politik (*political will*) pemegang kekuasaan legislatif untuk mencari akar masalah terkait rendahnya efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan dalam rangka meningkatkan *tax ratio* dan *voluntary compliance*.

Berdasarkan ketiga fakta di atas, maka alur pikir Kerangka Konseptual dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Untuk mewujudkan tujuan (visi) negara yang empat jumlahnya, dalam penelitian ini utamanya pada butir “memajukan kesejahteraan umum”, diperlukan misi, yaitu langkah atau tahapan yang harus dilalui oleh negara untuk dapat mencapai visinya tersebut. Memajukan kesejahteraan umum merupakan indikator bahwa Indonesia menganut konsep negara kesejahteraan (*welfare state* dan *justice state*) karena konsep ini memberikan tanggung jawab kepada negara untuk menyejahterakan rakyatnya.

Terdapat banyak aspek untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, namun peneliti membatasi pada aspek ketercukupan APBN mengingat baik penganggaran pendapatan maupun belanja negara merupakan faktor kunci dalam pemerintahan karena diperlukan pada setiap aspek tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dan pemerintah yang bersih (*clean government*). Adapun sumber-sumber penerimaan negara untuk APBN adalah dari sektor perpajakan, Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), hibah, dan pembiayaan (utang). Sebagai contoh, pendapatan negara di tahun 2023 diperkirakan sebesar Rp2.463 triliun, belum termasuk utang. Bila dirinci dari sektor perpajakan (pajak + kepabeanan & cukai) sebesar Rp2.021,2 triliun (82,06%); PNBP sebesar Rp441,4 triliun (17,92%) dan hibah sebesar Rp0,4 triliun (0,016%)⁴⁴. Artinya, penerimaan perpajakan menempati proporsi paling besar dari APBN. Penerimaan perpajakan diadministrasikan oleh DJP & DJBC, dua UE1 di MoF. Dalam penelitian ini, efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan diukur dengan enam indikator, salah satunya adalah *tax ratio* yang ternyata masih rendah, bahkan menjadi yang terendah daripada *tax ratio* negara-negara lain sekawasan ASEAN. Adapun *tax ratio* adalah perbandingan antara jumlah perpajakan yang terkumpul pada suatu tahun pajak dibagi dengan Produk Domestik Bruto (PDB), dikalikan 100%. PDB merupakan penjumlahan dari jumlah agregat: konsumsi rumah tangga (C) + investasi (I) + konsumsi pemerintah (G) + [ekspor (X) – impor (I)]⁴⁵.

⁴⁴ Tim Kementerian Keuangan (Dit. PAPBN DJA, Editor), 2022, *Informasi APBN 2023: Peningkatan Produktivitas untuk Transformasi Ekonomi yang Inklusif dan Berkelanjutan*, Kementerian Keuangan R.I., Jakarta, hlm. 10.

⁴⁵Eksiklopedia dunia, “Produk Domestik Bruto” https://p2k.stekom.ac.id/ensiklopedia/Produk_domestik_bruto# dikunjungi 27 Mei 2023 jam 23.00 WIB.

Rumus umum untuk PDB dengan pendekatan pengeluaran adalah: PDB = konsumsi + investasi + pengeluaran pemerintah + (ekspor - impor). Konsumsi adalah pengeluaran yang dilakukan oleh

Fakta yang selama ini terjadi adalah *tax ratio* rendah, penerimaan perpajakan rendah, mengakibatkan defisit APBN. Defisit ini kemudian diatasi dengan utang, baik utang luar negeri maupun dalam negeri, mengakibatkan makin menumpuknya utang negara. Pemerintah harus menciptakan utang baru untuk menyicil pokok utang sebelumnya dan membayar bunga utang yang jatuh tempo. Kondisi ini membebani APBN karena makin besar proporsi APBN untuk membayar cicilan pokok utang plus bunga utang⁴⁶. Makin besarnya utang negara ini berisiko terjadinya peristiwa jebakan utang (*debt trap*) yang berbahaya bagi kedaulatan negara. Atau, setidaknya negara berisiko terkooptasi oleh kepentingan ekonomi dan politik lembaga-lembaga donor internasional seperti *International Monetary Fund* (IMF), *World Bank*, *Asian Development Bank* (ADB), atau negara-negara donor yang selama ini meminjam Indonesia, seperti Tiongkok dan Amerika Serikat.

Diduga, rendahnya efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan dipengaruhi oleh status atau kedudukan hukumnya. Bila dugaan (hipotesis) ini terbukti, langkah yang diduga dapat ditempuh adalah mentransformasikan institusi perpajakan dengan cara (a) memberikan otonomi khusus namun masih tetap di bawah MoF atau (b) meningkatkan status hukum institusi ini menjadi Lembaga

rumah tangga, investasi oleh sektor usaha, pengeluaran pemerintah oleh pemerintah, dan ekspor impor yang melibatkan sektor luar negeri.

⁴⁶ Annisa Mutia, “Utang Pemerintah Naik Lagi Tembus Rp7.496 Triliun sampai Oktober, Mayoritas dari Asing”, <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2022/11/28/utang-pemerintah-naik-lagi-tembus-rp7496-triliun-sampai-oktober-mayoritas-dari-asing> dikunjungi 3 Desember 2022 jam 17.45 WIB.

Negara Independen⁴⁷, terpisah dari MoF, dibentuk berdasarkan Undang-Undang⁴⁸ dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden.

Keunggulan transformasi kelembagaan, berdasarkan hasil studi OECD dan ADB terhadap otoritas pajak di berbagai negara, diduga institusi perpajakan akan (a) mempunyai kewenangan yang lebih luas untuk mengatur dirinya; (b) memiliki independensi tinggi sehingga terbebas dari pengaruh (kooptasi) politik dan kekuasaan; (c) memiliki fleksibilitas tinggi sehingga lebih lincah dan responsif dalam menanggapi berbagai isu perpajakan; (d) lebih berwibawa sehingga dapat lebih mudah dalam menjalin hubungan kelembagaan dengan institusi-institusi negara lainnya dalam hubungan kesetaraan (bukan hubungan antara pihak inferior kepada pihak superior); dan (e) meminimalkan jalur birokrasi. Keunggulan-keunggulan ini, berdasarkan praktik-praktik terbaik di tataran internasional, dapat meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan Indonesia yang bermuara pada peningkatan *tax ratio*, menggenjot penerimaan negara dari sektor perpajakan, tercukupinya APBN, berkurang atau hilangnya utang negara. Tercukupinya APBN berarti tersedianya anggaran negara yang memadai untuk memajukan kesejahteraan rakyat, berarti mempercepat terwujudnya negara kesejahteraan yang berkeadilan (*welfare and justice state*).

Selanjutnya, untuk memudahkan pemahaman terhadap rencana penelitian ini, berikut disajikan secara konseptual latar belakang pemikiran, isu kritis (*critical issue*), dan upaya mengatasi masalah yang dialami institusi perpajakan.

⁴⁷ Zainal Arifin Mochtar, 2022, *Lembaga Negara Independen*, Cetakan ke-4, PT RajaGrafindo Persada, Depok

⁴⁸ Zainal Arifin Mochtar, 2022, *Politik Hukum Pembentukan Undang-Undang*, Cetakan Pertama, Drono Books, Yogyakarta.

Infografis 1.1. APBN Defisit, Kedaulatan Negara dalam Bahaya⁴⁹

LATAR BELAKANG (RINGKASAN) IDE PENELITIAN: Misi Negara



Infografis 1.2. Isu Utama (Critical Issue)⁵⁰

⁴⁹ Infografis ini dipaparkan pada Ujian Proposal, 30 September 2022 di Aula PSDH-FH UA, Padang. Visi Negara adalah tujuan negara sebagaimana tertuang dalam alinea ke-4 Pembukaan UUD NRI Tahun 1945, terutama terkait dengan butir “memajukan kesejahteraan umum” sebagai penjawantahan Negara Kesejahteraan Indonesia.

⁵⁰ Infografis ini dipaparkan pada Ujian Proposal, 30 September 2022 di Aula PSDH-FH UA, Padang. Isu utamanya adalah penerimaan perpajakan belum dapat memenuhi kebutuhan APBN. Ada indikasi kapasitas kelembaan perpajakan.

Critical Issue

- 1) Upaya mewujudkan Visi Negara Kesejahteraan memerlukan biaya besar namun yang bercirikan (a) biaya pengumpulannya murah; (b) berkesinambungan (*sustainable*); dan (c) berisiko rendah dari berbagai macam intervensi (ipoleksosbud hankam): **PERPAJAKAN**;
- 2) Penerimaan perpajakan: peran terbesar pendapatan negara, namun belum mencukupi kebutuhan APBN;
- 3) Upaya meningkatkan penerimaan perpajakan (*tax revenue*): 4 kali Reformasi Administrasi Perpajakan → belum berhasil meningkatkan efektifitas dan efisiensi kinerja institusi → *voluntary compliance* rendah → *tax ratio* rendah → *Tax revenue* rendah → belum mencukupi kebutuhan APBN;

Question:

1. Mengapa *tax ratio* stagnan rendah malahan cenderung turun (*tax gap* semakin besar) sehingga tidak sebanding dengan pertumbuhan PDB?
2. Adakah masalah kapasitas kelembagaan Institusi Perpajakan Indonesia?

Infografis 1.3. Upaya Mengatasi Masalah Defisit APBN⁵¹



⁵¹ Infografis ini dipaparkan pada Ujian Proposal, 30 September 2022 di Aula PSDH-FH UA, Padang. Usaha mengatasi masalah dengan peningkatan kapasitas kelembagaan perpajakan Indonesia.

F. Keaslian Penelitian

Penelitian terkait fakta kurang efektif dan efisiennya kinerja administrasi perpajakan yang tercermin dari rendahnya tingkat kepatuhan suka rela (*voluntary compliance*) untuk membayar perpajakan dan rendahnya *tax ratio* yang bermuara pada tidak tercapainya penerimaan perpajakan negara dari tahun ke tahun (*time series*) telah dilakukan oleh beberapa pihak namun mengambil perspektif yang berbeda, yakni menekankan aspek ekonomi dan atau aspek administrasi, tetapi tidak menyentuh transformasi institusional dari aspek hukum atau aspek legalitas. Hasil penelitian sebagian dipublikasikan dalam bentuk opini, laporan, maupun artikel. Sejauh yang diketahui, belum pernah ada pihak yang melakukan penelitian atau kajian ilmiah terkait transformasi institusi perpajakan dalam bentuk karya ilmiah baik berupa skripsi, tesis, maupun disertasi dari perspektif hukum.

Adapun penelitian terdahulu terkait institusi perpajakan, yakni DJP dan DJBC, adalah sebagai berikut:

- 1) *Forum on Tax Administration-Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*⁵² yang berjudul *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series*, membahas secara administratif mengenai model-model institusi perpajakan negara-negara OECD, termasuk menguraikan posisi otoritas bea dan cukai di berbagai yurisdiksi. Mayoritas yurisdiksi menempatkan otoritas bea dan cukai menjadi satu lembaga tunggal dengan otoritas pajak. Gabungan dari dua lembaga ini disebut otoritas perpajakan.

⁵² OECD, 2004, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series*, OECD Publishing, Paris, hlm. 1-70.

Laporan penelitian ini juga menyoroti rasio biaya pengumpulan perpajakan (*tax collection cost*) dan rasio pajak (*tax ratio*);

2) Peneliti melakukan sebanyak 4 (empat) kali. Hasil penelitian dituangkan dalam bentuk:

a) Opini⁵³ berjudul “Perluakah DJP Memiliki Divisi Investigasi Kriminal?

Sebuah Studi Komparasi dengan *Internal Revenue Service* (IRS), Otoritas Perpajakan Amerika Serikat”. Tulisan ini merupakan hasil penelitian yang mengupas penting dan mendesaknya dibentuk Divisi Investigasi Kriminal, sebuah divisi (direktorat) yang membidangi tugas intelijen dan penyidikan perpajakan di DJP. Pendekatan komparatif dilakukan terhadap IRS, sebuah institusi perpajakan Amerika Serikat dengan model SARA, yang memiliki *Criminal Investigation Division* (CID). Pada saat itu DJP belum memiliki direktorat yang khusus membidangi intelijen dan penyidikan. Kemudian dibentuk Direktorat Intelijen Perpajakan dan Direktorat Penegakan Hukum di DJP;

b) Bagian Tesis⁵⁴ di Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro (Undip) di bawah bimbingan Prof. Dr. Yos Johan Utama, S.H., M.Hum., mengupas pentingnya perlindungan hukum kepada aparatur perpajakan (fiskus) dalam menjalankan tugas pokok dan fungsinya. Kesimpulan penelitian adalah bahwa perlindungan hukum, utamanya yang tergolong

⁵³ Bayari, 2006, “Perluakah DJP Memiliki Divisi Investigasi Kriminal? Sebuah Studi Komparasi dengan Internal Revenue Service (IRS), Otoritas Perpajakan Amerika Serikat”, 2006, *Majalah Berita Pajak Edisi 1 Juni 2006*, Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan, Jakarta, hlm. 14-19.

⁵⁴ Bayari, 2013, “Dilema Perlindungan Hukum kepada Aparatur DJP Kementerian Keuangan (Fiskus) dalam Menjalankan Tugas Pokok dan Fungsinya”, 2013, *Tesis Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro*, Perpustakaan Fakultas Hukum Undip, Semarang, hlm. 276.

dalam ranah hukum pidana, hanya dapat dilakukan apabila institusi perpajakan memiliki otonomi luas atau merupakan institusi independen. Hal ini dikarenakan sampai sekarang, pertama, ketiadaan aturan maupun anggaran untuk menyewa pengacara/advokat (*lawyer*) untuk membela fiskus dalam menghadapi perkara hukum, utamanya perkara pidana. Kedua, ketiadaan kewenangan pendampingan dari internal institusi perpajakan karena walaupun terdapat bagian advokasi dalam struktur organisasi institusi perpajakan yang tugas pokok dan fungsinya adalah memberikan bantuan hukum kepada fiskus yang tersangkut perkara hukum, namun mereka merupakan Aparatur Sipil Negara (ASN). Pasal 3 ayat (1) huruf c UU Nomor 18 Tahun 2003 tentang Advokat mengatur bahwa advokat tidak boleh berstatus sebagai Pegawai Negeri (ASN) atau Pejabat Negara;

- c) Artikel berjudul⁵⁵ Dilema Perlindungan Hukum kepada Aparatur DJP Kementerian Keuangan (*Fiskus*) dalam Menjalankan Tugas Pokok dan Fungsinya (ringkasan Tesis). Artikel ini mengupas permasalahan perlindungan hukum kepada fiskus dan membandingkannya dengan otoritas perpajakan di Amerika Serikat (IRS), Australia (ATO), dan Jepang (NTA). IRS, ATO, dan NTA adalah otoritas perpajakan model *Semi-Autonomous Authority* (SARA). Simpulannya adalah bahwa ketiga otoritas perpajakan tersebut memiliki divisi hukum (*tax counsel*) yang salah satu tugasnya

⁵⁵ Bayari, 2014, "Dilema Perlindungan Hukum kepada Aparatur DJP Kementerian Keuangan (*Fiskus*) dalam Menjalankan Tugas Pokok dan Fungsinya" (ringkasan Tesis), Aan Almaidah Anwar, 2014, *Pajak: Kepemimpinan dan Masa Depan (Lintas Generasi)*, Kanwil DJP Jateng 1, Semarang.

adalah memberikan perlindungan hukum kepada aparatur perpajakan apabila mereka menghadapi masalah hukum (*lawsuit*) dalam menjalankan tugas sehari-hari. Keberadaan *tax counsel* yang dapat memerankan fungsi perlindungan hukum sepenuhnya didapatkan pada yurisdiksi yang otoritas perpajakannya menerapkan model SARA;

- d) Artikel dalam buku⁵⁶ berjudul *Bunga Rampai Pemikiran Edi Slamet Irianto, dkk.* Artikel membahas kelemahan aspek perlindungan hukum kepada fiskus dalam kerangka institusi perpajakan model direktorat jenderal, yakni Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Pembahasan dari perspektif hukum administrasi negara dengan pendekatan perbandingan;
- 3) Darussalam, Bawono Kristiaji, dan Hiyashinta Klise⁵⁷, menulis artikel kelembagaan Otoritas Pajak dengan judul *Desain Kelembagaan Administrasi Perpajakan, Perluah Ditjen Pajak Terpisah dari Kementerian Keuangan?* Artikel ini relatif lengkap membedah bentuk otoritas perpajakan kontemporer dari perspektif administrasi dan sama sekali tidak membahas aspek legalitas dan kedudukan hukum institusi pajak dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia;
- 4) B. Bawono Kristiaji dan Adri A.L. Poesoro⁵⁸ melakukan penelitian dan menuliskan dalam, berjudul *The Myths and Realities of Tax Performance under Semi-Autonomous Revenue Authorities*. Isi tulisan dalam kertas kerja (*working paper*) adalah alasan-alasan mengapa otoritas perpajakan model SARA perlu

⁵⁶ Bayari, 2014, "Bunga Rampai Pemikiran Edi Slamet Irianto, dkk", 20014, *Materi Paparan Seleksi Jabatan Direktur Jenderal Pajak*, Kanwil DJP Jateng I, Semarang.

⁵⁷ Darussalam, Bawono Kristiaji, dan Hiyashinta Klise, 2014, *Majalah InsideTax Edisi 16, Juli-Agustus 2013*, Danny Darussalam *Tax Consultant*, Jakarta, hlm. 6-15.

⁵⁸ B. Bawono Kristiaji dan Adri A.L. Poesoro, 2013, *The Myths and Realities of Tax Performance under Semi-Autonomous Revenue Authorities*, Danny Darussalam Tax Center (DDTC) Working Paper-Tax Law Design and Policy Series No 0213, August 2013, hlm. 1-12.

dipertimbangkan untuk dipilih. Bahasan seluruhnya dari perspektif administratif dan tidak menyinggung aspek hukum atau legalitas;

- 5) William Crandall⁵⁹, dengan judul *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, membahas model-model otoritas perpajakan dari perspektif administrasi, mulai dari model direktorat (jenderal), SARA, hingga otoritas perpajakan independen. Peneliti mengutip isi tulisan ini yang sesuai dengan judul karya ilmiah.
- 6) Satoru Araki dan Iris Claus⁶⁰ dengan judul *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*, Asian Development Bank (ADB), Metro Manila, Philippines. Hasil penelitian membahas analisis perbandingan model otoritas perpajakan di 49 negara-negara Asia dari perspektif administratif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa terdapat empat model otoritas perpajakan yang diterapkan di Asia dan dunia;
- 7) Laporan Tim Peneliti OECD dengan judul *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Laporan ini utamanya membandingkan kinerja otoritas perpajakan di berbagai negara, baik negara maju maupun negara berkembang, dari perspektif administrasi. Tax ratio menjadi bahasan detail dalam laporan ini;

⁵⁹ William Crandall, 2010, *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, IMF, Washington, D.C., hlm.1-11.

⁶⁰ Satoru Araki dan Iris Claus, 2014, *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*, Asian Development Bank (ADB), Metro Manila, Philippines.

- 8) R. Mansury⁶¹, dengan judul *The Indonesian Income Tax: A Case Study in Tax Reform*. Hasil penelitian membahas reformasi ketentuan perpajakan pada jenis Pajak Penghasilan (PPh) berupa simplifikasi aturan dan unifikasi tarif PPh serta perbaikan administrasi perpajakan dalam rangka menambah basis pajak dan meningkatkan kinerja Direktorat Jenderal Pajak. Penelitian berfokus pada perspektif administratif, bukan perspektif hukum;
- 9) Penelitian ini akan difokuskan pada telaah mengenai kelemahan institusi perpajakan Indonesia, DJP dan DJBC, dari perspektif kapasitas kelembagaan yang ditunjukkan melalui kinerja kelembagaan. Kinerja kelembagaan diukur dengan 6 indikator yakni penerimaan perpajakan (*tax revenue*), kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*), rasio perpajakan (*tax ratio*), jurang perpajakan (*tax gap*), basis pajak (*tax base*), dan elastisitas perpajakan (*tax buoyancy*). Baik atau buruknya nilai (*score*) keenam indikator kinerja ini menentukan efektivitas dan efisiensi kinerja kelembagaan perpajakan Indonesia. Semakin baik *score* keenam indikator kinerja, maka semakin baik pula efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan, begitu juga sebaliknya. Apabila *score* keenam indikator kinerja tersebut buruk, maka kapasitas kelembagaan perpajakan yang menjadi akar masalahnya. Peningkatan kapasitas kelembagaan perpajakan menjadi jawaban untuk mengatasi kelemahan ini.

⁶¹ R. Mansury, 1992, *The Indonesian Income Tax: A Case Study in Tax Reform*, Erasmus Universiteit, Rotterdam, hlm. 203-212.

G. Metode Penelitian

Penelitian yang dilakukan ini ditujukan untuk menjawab permasalahan hukum yang diuraikan di atas. Setiap kegiatan penelitian hukum harus didasarkan pada Metode Penelitian Hukum yang digunakan, seperti diungkapkan oleh Soerjono Soekanto bahwa penelitian merupakan suatu sarana ilmiah bagi pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi, maka metode penelitian yang diterapkan harus senantiasa disesuaikan dengan ilmu pengetahuan yang menjadi induknya⁶².

Menurut Jonaedi Efendi dan Johnny Ibrahim⁶³, nilai ilmiah dari suatu pembahasan dan pemecahan masalah terhadap *legal issue* yang diteliti sangat tergantung dari metode (cara) pendekatan yang digunakan. Jika cara pendekatan tidak tepat, maka bobot penelitian tidak akurat dan kebenarannya pun bisa digugurkan. Cara pendekatan (*approach*) yang digunakan dalam suatu penelitian normatif akan memungkinkan seorang peneliti untuk memanfaatkan hasil-hasil temuan ilmu hukum empiris dan ilmu-ilmu lain untuk kepentingan, analisis, dan eksplanasi hukum, tanpa mengubah ilmu hukum sebagai ilmu normatif.

Sedangkan S. Nasution mengemukakan bahwa setiap penelitian harus direncanakan. Untuk itu diperlukan desain penelitian sebagai pegangan yang merupakan rencana tentang cara mengumpulkan dan menganalisis data agar dapat dilaksanakan secara ekonomis serta serasi dengan tujuan penelitian⁶⁴.

⁶² Soerjono Soekanto, 2008, *Pengantar an Hukum*, Cetakan Ke-3, UI Press, Jakarta, hlm.7.

⁶³ Jonaedi Efendi dan Johnny Ibrahim, 2020, *Metode Penelitian Hukum Normatif & Empiris*, Cetakan Ke-3, Prenadamedia Group Divisi Kencana, Jakarta, hlm.130.

⁶⁴ S. Nasution, 1987, *Metode Research*, Cetakan Kedua, Jemmars, Bandung, hlm.40.

Mengingat Peneliti dalam penelitian ini adalah seorang petugas pajak (*fiskus*), artinya ia merupakan bagian dari objek yang diteliti (DJP dan DJBC), maka terdapat kemungkinan terjadinya subjektivitas dalam melakukan penelitian yang berpengaruh terhadap hasil penelitian. Untuk mengatasi hal tersebut, maka dilakukan riset aksi (*action research*). *Action research* adalah penelitian yang melibatkan secara aktif semua pihak yang relevan (*stakeholders*) dalam mengkaji tindakan yang sedang berlangsung, di mana pengalaman mereka sendiri sebagai persoalan, dalam rangka melakukan perubahan ke arah yang lebih baik⁶⁵.

Menurut Donny Danardono⁶⁶, penelitian aksi (*action research*) adalah sebuah metode penelitian partisipatori, yaitu dengan menjadikan subjek penelitian sebagai salah satu peneliti. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengembangkan pengetahuan praktis atau pengetahuan yang memecahkan persoalan sosial-ekonomi-politik-hukum dari subjek-subjek penelitian. Untuk itu peneliti dan subjek penelitian secara bersama merumuskan permasalahan, teori, dan tindakan praktis (aksi). Selama penelitian berlangsung, mereka juga selalu mengadakan refleksi, yaitu peninjauan kritis terhadap langkah yang telah dan akan diambil. Jadi, dalam penelitian aksi selalu ada hubungan antara aksi dan refleksi atau antara praktek dan teori. Aksi diuji oleh teori dan pada saat yang sama teori diuji oleh aksi. Tentang hal ini Brydon dan Miller—dengan mengutip Peter Reason and Hilary Bradbury—menyatakan:

⁶⁵ Agus Afandi, 2016, *Modul Participatory Action Research (PAR): Untuk Pengorganisasian Masyarakat*, LPPM UIN Sunan Ampel, Surabaya, 2016), hlm. 91.

⁶⁶ Donny Danardono adalah pengajar filsafat di FH dan PMLP (Program Magister Lingkungan dan Perkotaan) Unika Soegijapranata; penyusun makalah yang disampaikan dalam webinar PRESENTASI RISET AKSI YLBHI, Kamis, 2 Juli 2020, di <http://ylbhi.live/RisetAksi>.

*a participatory, democratic process concerned with developing practical knowing in the pursuit of worthwhile human purposes, grounded in a participatory worldview which we believe is emerging at this historical moment. It seeks to bring together action and reflection, theory, and practice, in participation with others, in the pursuit of practical solutions to issues of pressing concern to people, and more generally the flourishing of individual persons and their communities*⁶⁷.

Penelitian aksi (partisipatoris) ini muncul untuk mengatasi dominasi paradigma positivisme ilmu sosial. Positivisme ilmu sosial adalah sebuah paradigma pengetahuan sosial yang menganggap, bahwa sahnya pengetahuan sosial adalah bila ia mengikuti cara kerja ilmu pasti (sains) untuk menghasilkan objektivitas. Yang dimaksud dengan objektivitas adalah bahwa ilmu itu harus dibebaskan dari kepentingan subjektif penelitiannya dan bebas nilai (bebas dari ‘pesanan’ ideologi dan kepentingan sosial-ekonomi-politik tertentu).

Sebaliknya penelitian aksi (partisipatoris) mau membuktikan, bahwa pengetahuan yang sah adalah pengetahuan yang disadari sebagai sebuah konstruksi sosial dan tak bebas nilai. Bagaimana pun sebuah pengetahuan harus bisa mengubah ketimpangan sosial, ekonomi dan politik. Karena itu, pada akhirnya, peneliti dalam penelitian aksi (partisipatoris) harus menulis ulang pengalaman penelitiannya itu sebagai sebuah laporan penelitian. Pengalaman penelitian itu akan menjadi pengetahuan baru, sebuah pengetahuan yang dibentuk secara demokratis oleh si peneliti dan para subjek penelitiannya:

Action research challenges the claims of a positivistic view of knowledge which holds that in order to be credible, research must remain objective and value-free. Instead, we embrace the notion of knowledge as socially constructed and, recognizing that all research is embedded within a system of values and promotes some model of human interaction, we commit ourselves to a form of research which

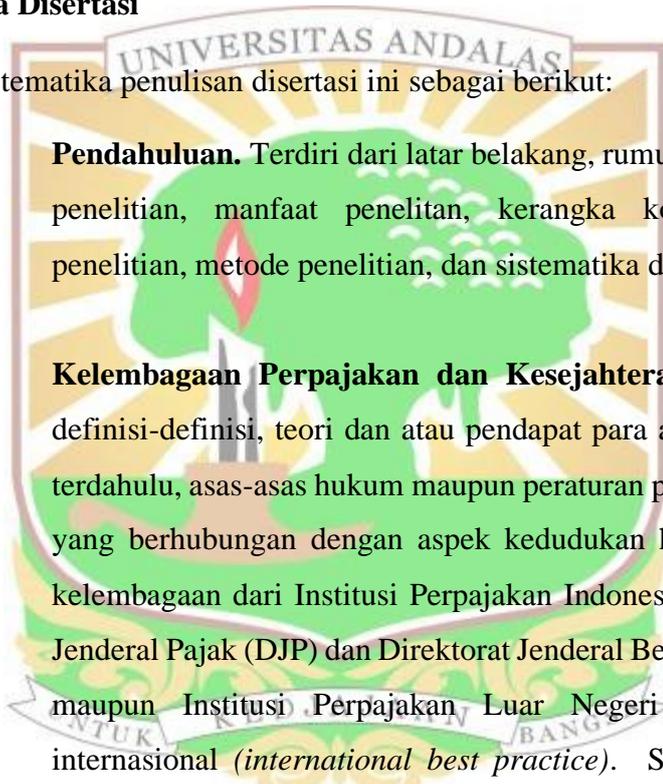
⁶⁷ Mary Brydon-Miller, Davydd Greenwood, Patricia Maguire, 2003, “Why Action Research?”, *Action Research*, Vol. 1, London, Sage Publication, hlm. 10-11.

*challenges unjust and undemocratic economic, social, and political systems and practices*⁶⁸.

Penelitian ini merupakan jenis penelitian campuran antara penelitian yuridis normatif dan penelitian empiris. Pilihan ini diambil dalam rangka mendapatkan perspektif aspek hukum yang lebih komprehensif untuk mendapatkan kesimpulan yang lebih kuat dan akurat.

H. Sistematika Disertasi

Sistematika penulisan disertasi ini sebagai berikut:

- 
- BAB I** **Pendahuluan.** Terdiri dari latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, kerangka konseptual, keaslian penelitian, metode penelitian, dan sistematika disertasi.
- BAB II** **Kelembagaan Perpajakan dan Kesejahteraan Sosial.** Berisi definisi-definisi, teori dan atau pendapat para ahli, hasil penelitian terdahulu, asas-asas hukum maupun peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan aspek kedudukan hukum dan struktur kelembagaan dari Institusi Perpajakan Indonesia, yakni Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) maupun Institusi Perpajakan Luar Negeri sesuai kelaziman internasional (*international best practice*). Sebagai pembandingan dari Indonesia, juga akan dibahas mengenai aspek legal dari badan atau lembaga pemerintah non kementerian (LPNK) atau *State Auxiliary Agency*. Uraian tersebut disusun secara sistematis dengan kajian mendalam, sehingga terbentuk suatu kerangka atau pola berpikir tertentu yang dijadikan pisau analisis untuk menganalisis masalah kelembagaan dari DJP dan DJBC.

⁶⁸ Ibid., hlm.11.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Hasil Penelitian dan Pembahasan dibagi dalam tiga bab, yakni Bab III, Bab IV, dan Bab V. Ketiga bab ini memuat penjabaran hasil penelitian dan pembahasan masalah yang telah dirumuskan pada Bab I, yakni Rumusan Masalah yang terdiri dari tiga butir pertanyaan. Setiap butir pertanyaan dijawab dalam satu bab sehingga Hasil Penelitian dan Pembahasan terdiri dari tiga bab, yakni Bab III, Bab IV, dan Bab V. Rincian pembagian bab adalah sebagai berikut:

BAB III

Kinerja Institusi Perpajakan. Bab ini terdiri dari penelaahan atas sejarah institusi perpajakan; sejarah reformasi perpajakan; kinerja institusi perpajakan: basis perpajakan, kepatuhan sukarela, rasio perpajakan, jurang perpajakan, elastisitas perpajakan, penerimaan perpajakan dan postur APBN; pembiayaan (utang) pemerintah; optimalisasi PNBPN; pandangan tokoh atas pertanyaan pertama: Fuad Bawazier, Machfud Sidik, A. Anshari Ritonga, Ichsanuddin Noorsy, dan Mokhammad Misbakhun; faktor-faktor penghambat kinerja: (1) faktor internal, (a) bentuk kelembagaan, (b) kewenangan institusional, (c) SDM, anggaran; dan (2) faktor eksternal, (a) celah hukum, (b) lembaga pembentuk UU; pembahasan: telaah hasil penelitian; analisis teoritis (a) teori organisasi, (b) teori perundang-undangan.

BAB IV

Kondisi Kesejahteraan Rakyat Indonesia. Bab ini menelaah aspek kesejahteraan rakyat dan memuat hakikat negara kesejahteraan yang berkeadilan, indikator tingkat kesejahteraan rakyat Indonesia sesuai pemikiran (teori) Nicholas Gregory Mankiw dan indikator kesejahteraan menurut Badan Pusat Statistik (BPS): PDB dan PDB per kapita, pengangguran, inflasi, kesenjangan sosial dan kemiskinan, pendidikan, dan kesehatan. Dilanjutkan

pembahasan yang terdiri dari rangkuman fakta kesejahteraan rakyat, analisis masalah kesejahteraan rakyat, teori tata urutan peraturan perundangan, teori *good governance* dan *clean government*, teori keadilan, dan teori negara kesejahteraan (*welfare state*).

BAB V Telaah Yuridis Transformasi Instiusional. Bab ini memuat urgensi transformasi institusi perpajakan; pandangan tokoh: Fuad Bawazier, Machfud Sidik, A. Anshari Ritonga, Ichsanuddin Noorsy, dan Mokhammad Misbakhun atas penguatan kelembagaan dan bentuk kelembagaan perpajakan; model institusi perpajakan berbagai negara (a) kedudukan hukum institusi perpajakan, (b) dewan pengawas, (c) otonomi institusi perpajakan, (d) Cakupan Administrasi Jenis Pajak, (e) Pelajaran Penting Praktik Penerapan SARA di Uganda; pembahasan: pendekatan penelitian (a) pendekatan perbandingan, (b) pendekatan perundang-undangan, (c) pendekatan konseptual; ulasan atas pandangan tokoh (a) penguatan kelembagaan perpajakan, (b) ide bentuk kelembagaan perpajakan Indonesia kontemporer, (c) model institusi perpajakan Indonesia kontemporer.

BAB VI Penutup. Bab ini terdiri dari Kesimpulan dan Saran. Kesimpulan memuat temuan-temuan yang merupakan jawaban atas rumusan masalah yang terdiri dari tiga pertanyaan. Temuan yang diperoleh adalah (1) jawaban mengapa penerimaan perpajakan belum memenuhi kebutuhan APBN; (2) akar masalah penyebab rendahnya

kinerja intitusi perpajan yakni masih rendahnya kapasitas kelembagaan perpajakan; dan (3) alternatif bentuk-bentuk kelembagaan perpajakan Indonesia kontemporer yang dapat mempercepat terwujudnya cita-cita Indonesia sebagai negara kesejahteraan yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Saran memuat (1) agar kapasitas kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) segera

ditingkatkan dengan cara ditransformasikan menjadi institusi perpajakan Indonesia kontemporer untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kerjanya; dan (2) dalam rangka meningkatkan efektivitas, efisiensi, dan optimalisasi dalam pengelolaan penerimaan negara secara menyeluruh, seyogianya dibentuk satu kementerian atau badan tunggal yang mengelola penerimaan negara baik dari perpajakan maupun PNBK.

