

RESEARCH ARTICLE

## 40 Tahun Reformasi Administrasi, Institusi Perpajakan Belum Berhasil Meningkatkan *Tax Ratio*

Bayari<sup>1</sup>✉, Saldi Isra<sup>2</sup>, Kurnia Warman<sup>3</sup> and Edi Slamet Irianto<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Hukum, Universitas Andalas

<sup>2</sup>Fakultas Hukum, Universitas Andalas

<sup>3</sup>Fakultas Hukum, Universitas Andalas

<sup>4</sup>Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung

✉ 2030112021\_bayari@student.unand.ac.id

### ABSTRACT

*Indonesia is a welfare state, reflected in the fifth principle of Pancasila, "Social justice for all Indonesians" and the fourth paragraph of the Constitution's Preamble, "promoting the general welfare" which is social justice for all Indonesians, along with various articles in the Body. To realize the vision of a welfare state, governance is required. Governance and development require funds, which are contained in the State Budget. The costs are collected from safe, sustainable, and cheap sources of state revenue, namely from the taxation sector. In fact, revenue from the taxation sector is still small compared to its potential due to the high tax gap or low tax ratio. This research aims to find the cause of the high tax gap or low tax ratio with a juridical normative research method. The results show that the root of the problem of low tax revenue is that the effectiveness and efficiency of the performance of taxation institutions is still not optimal despite 40 years (1983-2023) of tax administration reform. The evidence is the fact that the level of voluntary compliance of taxpayers in fulfilling the constitutional obligation to pay taxation as stipulated in Article 23A of the Constitution is still low. The low tax revenue compared to the needs of the state budget resulted in an ongoing budget deficit. The budget deficit is covered by debt financing, both domestic and foreign debt. The conclusion of the research is that a fundamental (radical) step is needed to improve the effectiveness and efficiency of DGT and DGCE performance in the form of institutional capacity building by establishing the State Tax Revenue Agency which is a single legal entity resulting from the merger of DGT and DGCE, has a legal status at the ministerial level, and is directly responsible to the President.*

**Keywords:** *tax institution, welfare state, tax ratio, tax buoyancy, State Tax Revenue Agency.*

### ABSTRAK

Indonesia merupakan sebuah *welfare state*, tercermin dari sila kelima Pancasila, "Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia" dan Alinea keempat Pembukaan Konstitusi, "memajukan kesejahteraan umum" yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, beserta berbagai pasal dalam Batang Tubuhnya. Untuk mewujudkan visi negara kesejahteraan diperlukan pemerintahan. Penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan memerlukan biaya yang tertuang dalam APBN. Biaya dikumpulkan dari sumber

penerimaan negara yang aman, berkelanjutan, dan murah, yakni dari sektor perpajakan. Faktanya, penerimaan dari sektor perpajakan masih kecil dibandingkan potensinya karena masih tingginya *tax gap* atau rendahnya *tax ratio*. Penelitian ini bertujuan untuk mencari penyebab tingginya *tax gap* atau rendahnya *tax ratio* dengan metode penelitian normatif yuridis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akar masalah rendahnya penerimaan perpajakan adalah masih belum optimalnya efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan walaupun telah 40 tahun (1983-2023) dilakukan reformasi administrasi perpajakan. Buktinya berupa fakta masih rendahnya tingkat kepatuhan sukarela Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban konstitusional untuk membayar perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 23A Konstitusi. Rendahnya penerimaan perpajakan dibandingkan dengan kebutuhan APBN mengakibatkan terjadinya defisit anggaran yang berlangsung secara terus-menerus. Defisit anggaran ditutupi dengan pembiayaan berupa utang, baik utang dalam negeri maupu luar negeri. Kesimpulan penelitian adalah diperlukan langkah fundamental (radikal) untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja DJP dan DJBC berupa peningkatan kapasitas kelembagaan dengan membentuk Badan Penerimaan Perpajakan Negara (BPPN) yang merupakan badan hukum tunggal hasil penggabungan DJP dan DJBC, berstatus hukum setingkat kementerian, dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden.

**Kata Kunci:** institusi perpajakan, negara kesejahteraan, *tax ratio*, *tax buoyancy*, Badan Penerimaan Perpajakan Negara.

## PENDAHULUAN

Sebelum 1983, Indonesia menganut *official assessment system* yang merupakan peninggalan Pemerintah Kolonial Belanda, sistem yang diterapkan oleh penjajajah kepada rakyat di tanah jajahan. Sistem pemungutan ini memungkinkan pejabat pajak untuk bertindak sewenang-wenang dalam menetapkan besaran pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak (WP)<sup>1</sup>. Kemudian pada 1983 dimulailah reformasi administrasi perpajakan di Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Reformasi 1983 merupakan langkah hukum yang sangat radikal (fundamental) karena mengubah sistem pemungutan pajak dari sistem penetapan pajak oleh pejabat pajak (*official assessment*) menjadi sistem penetapan pajak oleh WP sendiri (*self-assessment system*). Perubahan sistem ini dilandasi oleh “perubahan paradigma” bahwa Indonesia telah merdeka sejak 1945, mestinya kemerdekaan ini juga diimplementasikan pada sektor perpajakan. Caranya adalah dengan memberikan kepercayaan kepada WP untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan kewajiban perpajakannya sendiri. Reformasi perpajakan tahap berikutnya, dimulai 2002 adalah mengubah sistem administrasi perpajakan dari yang semula kantor pajak beroperasi menurut jenis pajak, berubah menjadi menurut fungsi atau rumpun pekerjaan, ditandai dengan penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern (SAPM). Reformasi administrasi perpajakan ini masih terus berlangsung hingga 2023 atau telah berjalan selama 40 tahun.

Tahun 2018 mulai dirumuskan reformasi perpajakan tahap selanjutnya, dengan memperkenalkan sistem administrasi perpajakan berbasis teknologi informasi dan

---

<sup>1</sup> R Amran, *Perang Kamang: Pemberontakan Pajak 1908, Sumatra Barat, Bagian Ke-1*, (Bukittinggi: Gita Karya, 1988).

komunikasi atau *Information and Communication Technology based (ICT based)*. Pengarusutamaan ICT menjadi pembeda dari sistem administrasi perpajakan era sebelumnya. Wujud nyata penerapan ICT adalah akan diterapkannya Pembaharuan Sistem Administrasi Perpajakan (PSAP) dan Pembaharuan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PSIAP) atau *Core Tax Administration System (CTAS)*, rencananya dimulai 1 Juni 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 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 yang dicerminkan oleh tingginya *tax ratio* atau rendahnya *tax gap*. Namun demikian, dari rangkaian reformasi administrasi perpajakan yang telah berjalan 40 tahun ini ternyata belum berhasil mendongkrak *tax ratio* secara signifikan walaupun terdapat peningkatan dari tahun ke tahun namun berjalan lambat. *Tax ratio* Indonesia dalam 7 tahun terakhir masih berkisar antara 8% dan 10% atau merupakan yang terendah dibandingkan negara-negara sekawasan ASEAN.<sup>2</sup>

Membayar perpajakan pada hakikatnya merupakan kewajiban konstitusional bagi setiap warga negara Indonesia. Meskipun dalam praktiknya, demi keadilan, terdapat pengecualian-kecualian 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), mengatur bahwa WP Orang Pribadi yang memiliki peredaran bruto sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak tidak dikenai PPh<sup>3</sup>. Dipandang dari perspektif kepentingan negara, mengandalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan adalah sebuah *mainstream* negara-negara di dunia. Hal ini karena, menurut Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto<sup>4</sup>, 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 dan terhindar dari intervensi negara lain atau lembaga-lembaga pemberi pinjaman (negara atau lembaga donor).

Kewenangan negara untuk memungut perpajakan diatur dalam Pasal 23A UUD NKRI 1945 (Konstitusi)<sup>5</sup>, bahwa "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan*

---

<sup>2</sup> Badan Kebijakan Fiskal Kemenkeu, 'Yuk, Intip Hasil Kunjungan Menteri Keuangan Ke Maroko', Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2023, <https://fiskal.kemenkeu.go.id/baca/2023/10/16/4468-yuk-intip-hasil-kunjungan-menteri-keuangan-ke-maroko>

<sup>3</sup> Kemenkeu, 'Penyesuaian Pengaturan Di Bidang Pajak Penghasilan', Kementerian Keuangan, 2023, <https://jdih.kemenkeu.go.id/in/dokumen/peraturan/2b7d65f8-4325-4007-669d-08db0e642ddb>.

<sup>4</sup> Sugeng Bahagijo Darmawan Triwibowo., *Mimpi Negara Kesejahteraan* (Jakarta: LP3ES, 2006).

<sup>5</sup> Republik Indonesia, *UUD Negara Republik Indonesia 1945 Untuk Pelajar Dan Umum Amandemen IV 10 Agustus 2002* (Jakarta: BIP Kelompok Gramedia, 2018).

*negara diatur dengan undang-undang*". Sebagai pengejawantahan amanat Pasal 23A Konstitusi terkait payung hukum pemungutan pajak-pajak negara, pertama, dibentuk substansi hukum (*legal substance*), yakni diundangkannya berbagai peraturan perundang-undangan mulai dari Undang-Undang Perpajakan hingga Peraturan Direktur Jenderal Pajak; dan, kedua, dibentuk struktur hukum (*legal structure*), berupa institusi-institusi negara yang mengadministrasikan pajak-pajak negara, yakni Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea & Cukai (DJBC). 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. Dalam penelitian ini, akan lebih banyak dikupas DJP daripada DJBC karena, (a) berdasarkan sejarah, yakni Penetapan Pemerintah Nomor 2/SD Tahun 1945 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.

Setelah Indonesia merdeka hingga sekarang, 2023, kedua institusi yang tugas pokok dan fungsi (tupoksi)-nya diamanahkan secara "gambang" dengan kata "PAJAK" oleh Pasal 23A Konstitusi itu, tetap diletakkan di bawah Kementerian Keuangan (*Ministry of Finance, MoF*), padahal peran DJP & DJBC semakin tahun semakin penting dan tidak tergantikan. Penyebutan kata "PAJAK" dalam Pasal 23A Konstitusi 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. Tambahkan frasa "PUNGUTAN LAIN YANG BERSIFAT MEMAKSA" ditambahkan setelah Konstitusi mengalami Amandemen ketiga. Dalam konteks ini, termasuk dalam pengertian pungutan lain yang bersifat memaksa adalah berbagai macam pungutan negara, termasuk Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)<sup>6</sup>. Namun demikian, PNBP tidak termasuk objek penelitian ini.

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, dalam mewujudkan negara kesejahteraan. Berdasarkan Latar Belakang di atas, rumusan masalah dalam kajian ini adalah mengapa institusi perpajakan Indonesia, setelah 40 reformasi administrasi (1983-2023), belum berhasil meningkatkan *tax ratio* sehingga mencukupi kebutuhan APBN.

## METODE

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif. Peneliti adalah pegawai DJP, karena itu, untuk menghindari subjektivitas, digunakan riset aksi (*action research*), yakni sebuah

---

<sup>6</sup> A Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia* (Jakarta: Pustaka El Manar, 2017).

metode penelitian partisipatori, dengan menjadikan subjek penelitian sebagai salah satu peneliti. Tujuan riset aksi adalah untuk mengembangkan pengetahuan praktis atau pengetahuan yang memecahkan persoalan sosial-ekonomi-politik-hukum dari subjek-subjek penelitian<sup>7</sup>. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penyebab masih rendahnya *tax ratio* atau tingginya *tax gap* sehingga penerimaan perpajakan belum optimal dan akibatnya belum dapat mencukupi kebutuhan APBN.

## HASIL DAN DISKUSI

Setelah 40 tahun (1983-2023) reformasi administrasi perpajakan dijalankan, *tax ratio* masih tetap rendah, malahan dari tahun ke tahun cenderung makin turun. Akibatnya penerimaan perpajakan belum dapat mencukupi kebutuhan APBN. Anggaran (*budget*), selanjutnya disebut APBN, merupakan suatu daftar pernyataan terperinci tentang penerimaan dan pengeluaran negara yang diharapkan dalam jangka waktu tertentu. Berdasarkan Tabel 1 diketahui bahwa besaran realisasi APBN senantiasa meningkat dari tahun ke tahun. Dari sisi Pendapatan Negara, terjadi peningkatan yang konsisten dari tahun ke tahun seiring dengan peningkatan kapasitas kegiatan ekonomi, mulai dari Rp637,99 triliun pada tahun 2006 menjadi Rp2.436,88 triliun pada tahun 2022. Seiring dengan peningkatan Pendapatan Negara, sisi Belanja Negara juga mengalami peningkatan sejalan dengan peningkatan kebutuhan biaya penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, mulai dari Rp667,13 triliun di tahun 2006 menjadi Rp3.090,75 di tahun 2022. Adapun sisi Belanja Negara terdiri dari Belanja Pemerintah Pusat (BPP), Transfer ke Daerah dan Dana Desa (TDDD)<sup>8</sup>, serta Suspen<sup>9</sup>. Besaran komponen BPP dan TDDD dari tahun ke tahun secara umum mengalami peningkatan, artinya biaya untuk penyelenggaraan pemerintahan dari tahun ke tahun mengalami peningkatan. Suspen tidak berbeda signifikan dari tahun ke tahun, artinya telah terdapat kesesuaian antara realisasi Belanja Negara yang dilaporkan Kementerian Lembaga dengan yang dicatat oleh Bendahara Umum Negara (BUN).

Penerimaan perpajakan yang lebih kecil daripada kebutuhan APBN disebut defisit anggaran, diatasi dengan pembiayaan, berupa utang. Tabel 1 menunjukkan fakta terjadinya defisit APBN dari tahun ke tahun dan defisit tersebut ditutupi dengan utang. Pemerintah justru menerapkan sistem defisit anggaran (SDA) sehingga utang baru, baik utang dalam negeri maupun utang luar negeri, selalu diciptakan. Argumentasi pemerintah adalah bahwa SDA ditujukan untuk memperbesar volume ekonomi karena dengan peningkatan besaran APBN, maka jumlah uang yang beredar di masyarakat makin besar pula. Namun demikian, penerapan SDA berpotensi menciptakan jebakan utang (*debt trap*). *Debt trap* terjadi bila kemampuan pemerintah untuk menyicil pokok utang dan bunga utang tidak sebanding dengan besaran tambahan utang baru sehingga terjadi akumulasi utang. Fakta yang terjadi di Indonesia sekarang ini senada dengan yang dikhawatirkan Siswono Yudo Husodo dalam

---

<sup>7</sup> Donny Danardono, 'Penelitian Aksi dan Advokasi Hukum \*]', n.d., <http://ylbhi.live/RisetAksi>.

<sup>8</sup> Ketentuan mengenai TDDD diatur oleh UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD) yang diundangkan di Jakarta pada tanggal 5 Januari 2022 dan mulai berlaku pada saat diundangkan.

<sup>9</sup> Suspen adalah perbedaan realisasi Belanja Negara yang dituliskan dan dilaporkan Kementerian Lembaga dengan yang dicatat oleh Bendahara Umum Negara (BUN), yakni Kemenkeu.

Pengantar buku berjudul *Mimpi Negara Kesejahteraan*, “Selama puluhan tahun, sebagian kebutuhan pembiayaan pembangunan negara Indonesia dibiayai dari utang luar negeri yang terakumulasi sehingga makin lama makin besar. Saya menganggap Indonesia telah masuk dalam *the debt trap* (perangkap utang), untuk membuat negara kita tergantung dan didikte oleh pemberi utang<sup>10</sup>”.

Terdapat faktor-faktor penentu atas pencapaian target penerimaan perpajakan, yakni faktor internal dan faktor eksternal. Faktor-faktor internal berupa (a) bentuk kelembagaan institusi perpajakan; (b) Sumber Daya Manusia (SDM); dan (c) anggaran, berupa Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Faktor-faktor eksternal terdiri dari (a) tingkat kesadaran masyarakat WP; (b) celah hukum; dan (c) lembaga pembentuk peraturan perundang-undangan.

#### A. Faktor Internal

- (a) Bentuk Kelembagaan Otoritas Perpajakan Indonesia. DJP dan DJBC, merupakan cabang kekuasaan eksekutif. Kedua institusi perpajakan tersebut masing-masing merupakan Unit Eselon I di bawah Kementerian Keuangan (*Ministry of Finance*, MoF) dan masing-masing dipimpin oleh seorang Direktur Jenderal (Dirjen), yakni Dirjen Pajak dan Dirjen Bea Cukai. Penerimaan perpajakan merupakan penyumbang utama APBN. Apabila dilakukan komparasi terhadap Konstitusi negara-negara di dunia, hampir pasti tidak ada lagi negara yang hanya menyerahkan pengelolaan negara kepada tiga cabang kekuasaan (*trias politica*). Dengan tingkat kerumitan mengelola negara seperti saat ini, cabang kekuasaan eksekutif, legislatif, dan yudikatif pasti jauh dari cukup untuk menghela membentuk Lembaga pencapaian tujuan bernegara<sup>11</sup>. Oleh karena itu, banyak negara di dunia kemudian membentuk Lembaga Negara Independen (*State Independent Agency* atau *State Auxiliary Agency*) dengan berbagai macam tingkat independensi, termasuk untuk lembaga perpajakan. Dengan semakin sentralnya peran kedua institusi tersebut, maka mengacu pada (a) pengejawantahan pasal-pasal dalam Konstitusi; (b) kelaziman internasional yang mayoritas meninggalkan model direktorat

---

<sup>10</sup> Sugeng Bahagijo Darmawan Triwibowo, 2006, *Mimpi Negara Kesejahteraan*, LPES, Jakarta.

<sup>11</sup> Zainal Arifin Muchtar, *Lembaga Negara Independen: Dinamika Perkembangan dan Urgensi Penataannya Kembali Pasca-Amandemen Konstitusi*, Cetakan Ke-4, (Depok: RajaGrafindo Persada, 2022).

(b)

Tabel 1. Realisasi APBN Tahun 2006-2022 (Triliun Rupiah)<sup>12</sup>

Tahun	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN
<b>A. Pendapatan Negara</b>	<b>637,99</b>	<b>707,81</b>	<b>981,61</b>	<b>848,76</b>	<b>995,27</b>	<b>1.210,60</b>	<b>1.338,11</b>	<b>1.438,89</b>	<b>1.550,49</b>
I. Pendapatan Dalam Negeri:	636,15	706,11	979,31	847,10	992,25	1.205,35	1.332,32	1.432,06	1.545,46
<b>1. Penerimaan Perpajakan</b>	<b>409,20</b>	<b>490,99</b>	<b>658,70</b>	<b>619,92</b>	<b>723,31</b>	<b>873,87</b>	<b>980,52</b>	<b>1.077,31</b>	<b>1.146,87</b>
2. Penerimaan Negara Bukan Pajak	226,95	215,12	320,60	227,17	268,94	331,47	351,80	354,75	398,59
II. Penerimaan Hibah	1,83	1,70	2,30	1,67	3,02	5,25	5,79	6,83	5,03
<b>B. Belanja Negara</b>	<b>667,13</b>	<b>757,65</b>	<b>985,73</b>	<b>937,38</b>	<b>1.042,12</b>	<b>1.295,00</b>	<b>1.491,41</b>	<b>1.650,56</b>	<b>1.777,18</b>
I. Belanja Pemerintah Pusat	440,03	504,62	693,36	628,81	697,41	883,72	1.010,56	1.137,16	1.203,58
II. Transfer ke Daerah dan Dana Desa	226,18	253,26	292,43	308,59	344,73	411,32	480,65	513,26	573,70
III. Suspensi/2	0,92	-0,24	-0,06	-0,02	-0,02	-0,05	0,21	0,14	-0,10
<b>C. Keseimbangan Primer</b>	<b>49,94</b>	<b>29,96</b>	<b>84,31</b>	<b>5,16</b>	<b>41,54</b>	<b>8,86</b>	<b>-52,78</b>	<b>-98,64</b>	<b>-93,25</b>
<b>D. Surplus/Defisit Anggaran (A - B)</b>	<b>-29,14</b>	<b>-49,84</b>	<b>-4,12</b>	<b>-88,62</b>	<b>-46,85</b>	<b>-84,40</b>	<b>153,30</b>	<b>-211,67</b>	<b>226,69</b>
<b>E. Pembiayaan</b>	<b>29,42</b>	<b>42,46</b>	<b>84,07</b>	<b>112,58</b>	<b>91,55</b>	<b>130,95</b>	<b>175,16</b>	<b>237,39</b>	<b>248,89</b>
Kelebihan/(Kekurangan) Pembiayaan	0,27	-7,39	79,95	23,96	44,71	46,55	21,86	25,72	22,20
Tahun	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN
<b>A. Pendapatan Negara</b>	<b>1.508,02</b>	<b>1.555,93</b>	<b>1.666,38</b>	<b>1.943,67</b>	<b>1.960,64</b>	<b>1.647,78</b>	<b>2.011,35</b>	<b>2.436,88</b>	<b>N/A</b>
I. Pendapatan Dalam Negeri:	1.496,05	1.546,95	1.654,75	1.928,11	1.955,14	1.628,95	2.006,33	2.435,87	N/A
<b>1. Penerimaan Perpajakan</b>	<b>1.240,42</b>	<b>1.284,97</b>	<b>1.343,53</b>	<b>1.518,79</b>	<b>1.546,14</b>	<b>1.285,14</b>	<b>1.547,84</b>	<b>1.924,94</b>	<b>N/A</b>
2. Penerimaan Negara Bukan Pajak	255,63	261,98	311,22	409,32	409,00	343,81	458,49	510,93	N/A
II. Penerimaan Hibah	11,97	8,99	11,63	15,56	5,50	18,83	5,01	1,01	N/A
<b>B. Belanja Negara</b>	<b>1.806,52</b>	<b>1.864,28</b>	<b>2.007,35</b>	<b>2.213,12</b>	<b>2.309,29</b>	<b>2.595,48</b>	<b>2.786,41</b>	<b>3.090,75</b>	<b>N/A</b>
I. Belanja Pemerintah Pusat	1.183,30	1.154,02	1.265,36	1.455,32	1.496,31	1.832,95	2.700,00	2.274,52	N/A
II. Transfer ke Daerah dan Dana Desa	623,14	710,26	741,99	757,79	812,97	762,53	785,71	816,24	N/A
III. Suspensi	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-	N/A
<b>C. Keseimbangan Primer</b>	<b>142,49</b>	<b>125,58</b>	<b>-124,41</b>	<b>-11,49</b>	<b>-73,13</b>	<b>633,61</b>	<b>431,57</b>	<b>-77,99</b>	<b>N/A</b>
<b>D. Surplus/Defisit/Anggaran (A - B)</b>	<b>298,49</b>	<b>308,34</b>	<b>340,98</b>	<b>269,44</b>	<b>348,65</b>	<b>947,70</b>	<b>775,06</b>	<b>653,87</b>	<b>N/A</b>

<sup>12</sup> Kemenkeu <http://www.data-apbn.kemenkeu.go.id/Dataset/Details/1011> diakses 16 Februari 2023 jam 11.00 WIB; BPS <https://www.bps.go.id/-/indicator/13/1070/6/realisasi-pendapatan-negara.html> diakses 16 Februari 2023 jam 13.00 WIB

Tahun	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN	APBN
E. Pembiayaan	323,11	334,50	366,62	305,69	402,05	1.193,29	871,72	583,54	N/A
Kelebihan/(Kekurangan) Pembiayaan	24,61	0,00	0,00	0,00	0,00	245,60	96,66	119,21	N/A

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 status hukum atas bentuk kelembagaan otoritas perpajakan Indonesia yang masih berbentuk direktorat jenderal, telah tertinggal dari negara-negara lain. Sebagian besar otoritas perpajakan negara-negara di dunia telah berbentuk *Semi-Autonomous Revenue Authority* (SARA), bahkan ada negara yang otoritas pajaknya telah independen. Mayoritas SARA atau Lembaga Perpajakan Independen di dunia menggabungkan otoritas pajak (DJP) dan otoritas bea & cukai (DJBC) menjadi satu institusi perpajakan tunggal, bukan dua institusi terpisah. Terkait kelembagaan otoritas perpajakan ini, Januardo Sulung Partogi Sihombing<sup>13</sup> menyimpulkan bahwa institusi yang menjadi tulang punggung dari pos penerimaan negara adalah Badan Penerimaan Pajak (BPP). Hal tersebut karena wewenang yang diberikan kepada BPP untuk dapat memenuhi target penerimaan pajak. Akan tetapi, kondisi ini masih bertolak belakang dengan realisasi penerimaan pajak yang tidak sesuai. Tinggi rendahnya efektivitas dan efisiensi administrasi perpajakan di suatu negara ditentukan oleh bentuk kelembagaan dari Otoritas Perpajakan negara tersebut. Bentuk kelembagaan Otoritas Perpajakan di dunia ini beragam, ada yang merupakan: (1) suatu direktorat jenderal di bawah MoF; (2) suatu Otoritas *Semi-Independent* (SARA), yakni otoritas yang berada di bawah MoF namun memiliki otonomi pada aspek-aspek tertentu; (3) suatu Otoritas Independen, terlepas dari MoF, yang memiliki kemerdekaan sepenuhnya untuk mengatur dirinya. Keragaman bentuk kelembagaan ini berkorelasi langsung dengan tingkat kewenangan kelembagaan dan kesetaraan hubungan antar sesama institusi pemerintah. Makin tinggi kewenangan otoritas perpajakan, makin efektif dan efisien kinerja organisasi, sehingga makin tinggi pula *tax ratio*. Untuk meningkatkan kapasitas kelembagaan, perlu dilakukan perubahan radikal berupa transformasi institusional agar menjadi institusi yang lebih otonom<sup>14</sup> untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan sehingga *tax ratio* dan *tax buoyancy* dapat ditingkatkan serta *tax gap* dapat diturunkan sehingga capaian penerimaan perpajakan dapat mencukupi kebutuhan APBN. Pada tahun 2022 *tax ratio* Indonesia 10,39% di mana besaran itu merupakan yang tertinggi dalam 7 tahun terakhir (2016-2022) dan pada tahun 2023 diperkirakan turun menjadi 8,40%. *Tax ratio* Indonesia merupakan yang

<sup>13</sup> Januardo Sulung Partogi Sihombing, ‘Redivasi Kelembagaan Otoritas Penerimaan Pajak Indonesia Dalam Pembaharuan Sistem Hukum Perpajakan Nasional yang Progresif’, *Jurnal Ius Constituendum* | 5 (2020).

<sup>14</sup> Rosario G. Manasan, 2003, *Tax Administration Reform: (Semi)-Autonomous Revenue Authority Anyone?, Discussion Paper Series No. 2003-05*, Philippines Institute for Development Studies, Manila dalam B. Bawono Kristiaji dan Adri A.L. Poesoro, 2013, *The Myths and Realities of Tax Performance under Semi-Autonomous Revenue Authorities-Tax Law Design and Policy Series No 0213, August 2013*, DDTC Working Paper, DDTC, Jakarta, h.3.



terendah dibandingkan dengan rerata negara-negara Asia Pasifik (19,10%); Amerikan Latin dan Karibia (21,90%); Afrika (16,60%); dan jauh lebih rendah dibandingkan dengan rerata negara-negara anggota OECD (33,50%); apalagi dibandingkan dengan rerata negara-negara Skandinavia (42,83%). Hasil penelitian OECD pada tahun 2019 terhadap 59 negara sedang berkembang dan negara maju diperoleh kesimpulan bahwa *tax ratio* berkisar antara kurang dari 10% hingga lebih dari 30%. *Tax ratio* Indonesia tahun 2019 adalah 8,7%. Adapun *tax ratio* tahun 2019 negara Kroasia, Denmark, Estonia, Hungaria, Latvia, Belanda, Norwegia, Slovenia, dan Swedia, semua berada di atas 30%. Rata-rata *tax ratio* ke-59 negara itu adalah 20%<sup>15</sup>.

- (c) SDM. Nilai-nilai Kementerian Keuangan (NNKK) yang terdiri dari Integritas, Profesionalisme, Sinergi, Pelayanan, dan Kesempurnaan, sesungguhnya merupakan panduan moralitas aparatur DJP dan DJBC dalam menjalankan tugas dan fungsinya. Namun demikian, faktanya masih terdapat penyimpangan-penyimpangan, terutama pada nilai Integritas. Penyimpangan integritas misalnya melakukan perbuatan melanggar atau melawan hukum dengan melakukan permufakatan jahat dengan WP atau Importir atau Eksportir. Sebutlah yang terjadi di DJP, misalnya kasus: Gayus Tambunan; Angin Prayitno Adji, dkk; La Masikamba dan Sulimin Ratmin; Handang Sukarno; dan yang terakhir Rafael Alun Trisambodo. Tidak kalah menyedot perhatian masyarakat, yang baru saja terjadi di DJBC, misalnya kasus Eko Darmanto (Kepala KPPBC Yogyakarta) dan Andhi Pramono (Kepala KPPBC Makassar). Perilaku tidak terpuji aparatur pengumpul penerimaan negara ini berpengaruh sangat buruk terhadap kepercayaan masyarakat, sehingga muncul gerakan “ogah bayar pajak”. Gerakan massal semacam ini merupakan propaganda yang dapat memengaruhi kepatuhan sukarela masyarakat WP atau Importir atau Eksportir untuk membayar pajak maupun bea dan cukai. Masyarakat menjadi apatis dengan institusi perpajakan. Ujungnya, kemungkinan terjadi penurunan tingkat kepatuhan sukarela masyarakat untuk membayar pajak dan bea-cukai. Bila hal ini terjadi, sudah pasti *tax ratio* menurun dan target penerimaan perpajakan tidak dapat dicapai.
- (d) Anggaran (DIPA). Anggaran Kementerian dan Lembaga Negara tertuang dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Besaran DIPA dibagi dengan jumlah perpajakan yang berhasil dikumpulkan dikalikan 100%, dalam konteks Indonesia adalah *Cost of Collection Ratio* (CoCR) karena dari DIPA itulah seluruh kegiatan pengumpulan perpajakan dilaksanakan. Terdapat dua jenis biaya dalam usaha memastikan kepatuhan dan pengumpulan pajak, yakni biaya kepatuhan (*cost of compliance*) dan biaya pengumpulan pajak (*cost of collection, CoC*). *Cost of compliance* menjadi tanggung jawab WP, sedangkan CoC menjadi beban institusi perpajakan. *Cost of compliance* dapat diartikan sebagai biaya yang dikeluarkan oleh WP untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Biaya kepatuhan pajak merupakan sejumlah biaya yang dikeluarkan oleh individu WP dalam melaksanakan berbagai kegiatan

---

<sup>15</sup> OECD, 2021, *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, h.43. <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>.

pembayaran atau penyeteroran perpajakan<sup>16</sup>. Biaya kepatuhan merupakan biaya yang dikeluarkan WP untuk memenuhi kewajiban perpajakannya yang dapat berupa biaya untuk menyetor dan melaporkan pajak, biaya untuk menyimpan arsip pajak, biaya untuk membayar gaji bagian pajak dan atau honor konsultan pajak, biaya untuk menghadapi pemeriksaan dan atau sengketa pajak, biaya untuk membayar sanksi administrasi, dan lain-lain<sup>17</sup>. Semakin kecil persentase CoCR atau DIPA, semakin efisien institusi perpajakan itu dalam mengumpulkan penerimaan. Ada penyebab yang menjadikan CoCR cenderung makin mengecil, yakni pemanfaatan Teknologi Informasi dan Komunikasi (TIK) yang makin menjadi andalan dalam pencarian dan pemanfaatan data perpajakan sehingga biaya pengumpulan perpajakan menjadi lebih murah atau makin efisien. Namun demikian, fakta rendahnya CoCR Indonesia ini juga dapat dimaknai sebagai kurangnya anggaran untuk mengumpulkan perpajakan dan mencerminkan tingkat kesejahteraan aparat perpajakan (fiskus) di Indonesia. Hal ini karena bagian dari DIPA itu menjadi penghasilan bagi fiskus, berupa gaji dan segala macam tunjangan sesuai ketentuan yang berlaku. Rendahnya CoCR mencerminkan bahwa tingkat kesejahteraan fiskus Indonesia lebih rendah daripada negara-negara lain, baik negara OECD maupun negara-negara non-OECD. Dari sisi kegiatan pengumpulan, rendahnya tingkat kesejahteraan pegawai ini menjadi salah satu penyebab usaha mengumpulkan uang perpajakan menjadi tidak maksimal. Hal ini terbukti dengan masih rendahnya *tax buoyancy* (nilai kurang dari 1) dan *tax ratio* Indonesia, misalnya 10,39% untuk 2022 dan ini yang tertinggi dalam 7 tahun terakhir.

Tabel 2. DIPA sebagai *Cost of Collection* (CoC) Indonesia, Tahun 2009-2022<sup>18</sup>

Ta- hun	DIPA DJBC (dalam ribuan)	DIPA DJP (dalam ribuan)	Jumlah DIPA (dalam ribuan)	Penerimaan Pajak (dalam ribuan)	<i>Tax Collection Cost (%)</i>
2014	Rp2.809.268.381	Rp5.460.890.244	Rp8.270.158.625	Rp1.146.870.000.000	0,7
2015	Rp2.689.891.867	Rp5.158.335.327	Rp7.848.227.194	Rp1.240.420.000.000	0,6
2016	Rp3.475.569.429	Rp8.124.566.560	Rp11.600.135.989	Rp1.284.970.000.000	0,9
2017	Rp3.227.403.970	Rp6.684.461.066	Rp9.911.865.036	Rp1.343.530.000.000	0,7
2018	Rp3.393.722.235	Rp7.441.352.425	Rp10.835.074.660	Rp1.518.790.000.000	0,7
2019	Rp2.965.895.119	Rp6.848.078.153	Rp9.813.973.272	Rp1.546.140.000.000	0,6
2020	Rp3.621.716.535	Rp7.681.755.933	Rp11.303.472.468	Rp1.285.140.000.000	0,9
2021	Rp3.322.255.853	Rp8.116.657.078	Rp11.438.912.931	Rp1.547.840.000.000	0,7
2022	Rp3.065.069.692	Rp8.550.669.857	Rp11.615.739.549	Rp1.924.940.000.000	0,6

<sup>16</sup> Putu Rara Susmita Ni Luh Supadmi, 'Pengaruh Kualitas Pelayanan, Sanksi Perpajakan, Biaya Kepatuhan Pajak, Dan Penerapan *e-Filing* Pada Kepatuhan Wajib Pajak', *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 14, No. 2 (2016): 1239–69.

<sup>17</sup> Mokhtar Sayyid and Rita Nataliawati, 'Pengembangan Metode Pemulihan Penerimaan Pajak Pasca Pandemi Covid-19', *Owner* 6, no. 1 (1 January 2022): 259–68, <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.554>.

<sup>18</sup> <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/anggaran-dan-realisasi-keuangan/daf-tar-isian-pelaksanaan-anggaran> diakses 23 Mar 2023 jam 10.00 WIB.

Dari Tabel 2 di atas diketahui bahwa besaran CoC Indonesia dari tahun 2014-2022 bervariasi dalam kisaran 0,60%-0,90%, atau rata-rata dalam 9 tahun sebesar 0,71%. Persentase ini telah memasukkan secara lengkap penerimaan perpajakan dari DJP dan DJBC. Demikian juga dengan perhitungan anggaran biayanya. Tabel 3 menunjukkan bahwa CoCR untuk negara-negara OECD, baik yang memasukkan *Social Security Contribution (SSC)* sebagai komponen penerimaan perpajakan maupun yang tidak memasukkan, adalah berkisar antara 0,80% hingga 3,06%<sup>19</sup> atau bila dirata-ratakan besaran CoCR lebih dari 1,00%. Adapun CoCR untuk negara-negara non-OECD berkisar antara 0,65% hingga 1,57%<sup>20</sup> atau rata-rata sekitar 0,90%. Dari data di atas, diketahui bahwa CoCR dari otoritas perpajakan Indonesia lebih rendah daripada negara-negara lain, baik negara anggota OECD maupun negara non-OECD.

Tabel 3. Cost of Collection Ratios (Administrative Costs/Net Revenue Collections)<sup>21</sup>

Country	Administrative costs for tax administration/ net revenue collected % / 2									Significant factors affecting comparability between countries' computed ratios
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
<b>OECD Countries</b>										
Australia	1,04	0,99	0,93	0,95	1,00	1,05	0,99	0,98	0,93	
Austria	0,66	0,66	0,64	0,79	0,85	0,70	0,66	0,68	0,67	SSC not included
Belgium	1,43	1,57	1,39	1,27	1,40	1,29	1,36	1,23	1,17	SSC not included
Canada	1,32	1,32	1,22	1,13	1,31	1,36	1,31	1,24	1,15	
Chile	0,69	0,63	0,60	0,67	0,91	0,77	0,68	0,67	0,66	Costs exclude debt collection function
Czech Republic	1,29	1,38	n.a	1,18	1,46	1,27	1,34	1,34	1,31	SSC and excises not included
Estonia /3	1,02	0,88	0,86	0,38	0,40	0,35	0,34	0,37	0,40	Costs exclude all IT support that is provided by MOF
Finland	0,78	0,79	0,77	0,80	0,88	0,84	0,80	0,79	0,75	Excises not included
France	1,08	1,28	0,96	1,17	1,31	1,25	1,20	1,19	1,11	SSC and excises not included
Germany	1,66	1,55	1,38	1,36	1,46	1,50	1,40	1,34	1,35	SSC and excises not included
Hungary	0,99	1,11	1,15	1,17	1,20	1,20	1,12	1,13	1,15	
Ireland	0,82	0,78	0,79	0,95	1,08	1,26	1,14	0,87	0,85	Costs include customs
Japan	1,65	1,52	1,50	1,49	1,71	1,93	1,75	1,84	1,74	SSC not included
Korea	0,80	0,78	0,70	0,79	0,84	0,81	0,76	0,70	0,74	SSC not included
Luxembourg	n.a	n.a	1,17	1,01	1,13	0,85	0,85	0,95	0,93	SSC and excises not included
Mexico	1,01	0,89	0,81	0,75	0,84	0,71	0,70	0,70	0,69	SSC not included
Netherlands	1,36	1,14	1,12	0,99	1,11	1,02	0,97	0,94	0,95	
New Zealand	0,76	0,71	0,75	0,76	0,88	0,81	0,89	0,92	0,85	Excises not included
Norway	n.a	0,58	0,53	0,54	0,50	0,56	0,55	0,43	0,41	Excises not included
Poland	1,94	1,75	1,42	1,59	1,72	1,91	1,69	1,55	1,60	SSC and excises not included
Portugal	1,34	1,22	1,18	1,27	1,57	1,55	1,37	0,94	0,99	SSC not included
Slovenia	0,95	0,97	0,84	0,81	0,90	0,96	0,93	0,91	0,89	Excises not included
Spain	0,74	0,68	0,64	0,82	0,97	0,88	0,86	0,66	0,67	SSC not-included, costs include customs (2010-11)
Turkey	0,87	0,84	0,83	0,85	0,93	0,78	0,76	0,78	0,64	SSC not included

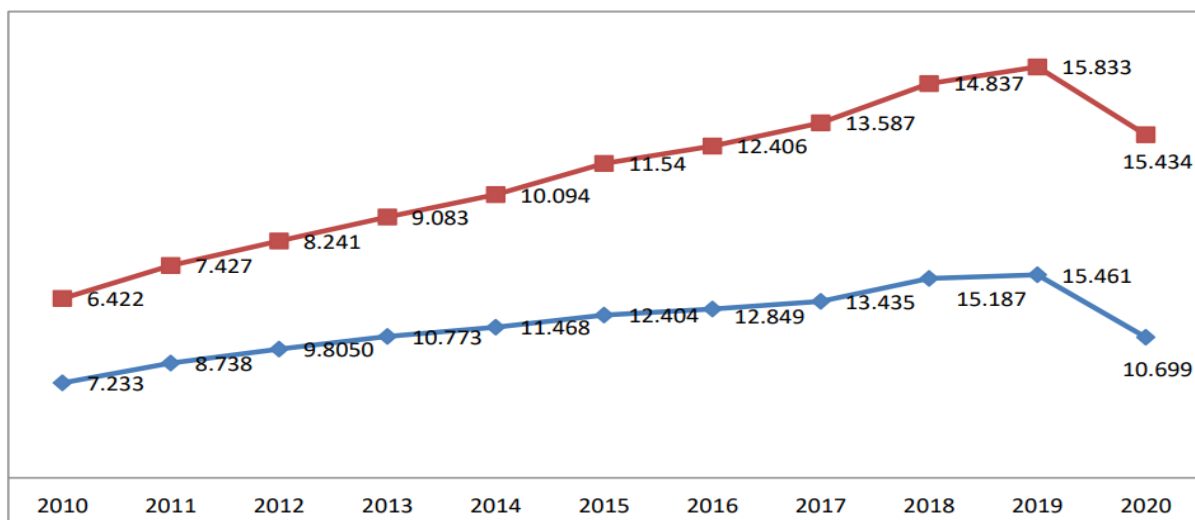
<sup>19</sup> <https://www.oecd.org> Cost of Collection Ratios – OECD diakses 23 Maret 2023 jam 22.05 WIB.

<sup>20</sup> <https://www.oecd.org> Cost of Collection Ratios – OECD diakses 23 Maret 2023 jam 22.05 WIB.

<sup>21</sup> OECD, 2015, Tax Administration 2015 Survey Response, OECD OECD Publishing, Paris.

Country	Administrative costs for tax administration/ net revenue collected % /2									Significant factors affecting comparability between countries' computed ratios
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
United Kingdom	1,10	1,09	1,11	0,90	0,91	0,98	0,83	0,74	0,73	
United States /3	0,52	0,48	0,45	0,49	0,61	0,66	0,62	0,56	0,47	
<b>Non-OECD countries</b>										
Argentina	0,89	1,01	1,08	0,93	1,14	1,32	1,25	0,97	0,95	
Bulgaria	3,19	1,69	1,13	1,18	1,20	1,41	1,34	1,31	1,25	Excises not included
Indonesia	n.a	n.a	n.a	0,64	0,58	0,48	0,55	0,60	0,56	Excises not included
Latvia	1,24	1,20	1,13	1,13	1,14	0,80	0,79	1,03	1,06	
Lithuania	1,40	1,23	1,14	1,06	1,18	1,06	0,98	0,90	0,81	SSC not included
Malaysia	1,20	1,14	1,29	1,04	1,41	0,78	0,70	0,82	1,00	Data for direct taxes only
Singapore	1,02	0,93	0,83	0,77	0,81	0,89	0,87	0,78	0,79	SSC and excises not included
South Africa	1,19	1,21	1,02	0,97	1,03	1,15	1,08	1,09	1,05	Costs include Customs, net revenue collection includes SSC

Selanjutnya, pembahasan indikator elastisitas penerimaan, yakni *tax buoyancy* yang terkait langsung dengan *tax ratio*. *Tax buoyancy* adalah elastisitas pertumbuhan PDB terhadap penerimaan perpajakan; di Indonesia nilainya fluktuatif tetapi cenderung makin mengecil dari tahun ke tahun. Hal ini mencerminkan makin besarnya potensi perpajakan yang hilang atau tidak dapat dipajaki. Secara teoritis, struktur penerimaan perpajakan yang baik adalah sejalan dengan struktur perekonomian yang dicerminkan dengan PDB.



Sumber : BPS, 2020

Grafik 1. Perkembangan Penerimaan Pajak (bawah, warna biru) dan PDB<sup>22</sup>

Dengan struktur penerimaan perpajakan yang sejalan dengan struktur perekonomian maka pertumbuhan ekonomi akan berdampak baik pada penerimaan perpajakan. Nilai ideal *tax buoyancy*<sup>23</sup> dalam suatu negara setidaknya ada di angka 1, artinya setiap 1% pertumbuhan

<sup>22</sup> Sumber: BPS, 2020.

<sup>23</sup> Nora Galuh Candra Asmarani, 'Apa Itu Tax Buoyancy?', DDTC News, 2023, <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-tax-buoyancy-35279>.

ekonomi atau 1% pertumbuhan PDB berdampak pada penerimaan perpajakan sebesar 1% juga atau disebut *tax buoyancy* elastis. *Tax buoyancy* disebut elastis bila grafik pertumbuhan PDB sejajar dengan grafik pertumbuhan penerimaan perpajakan. Nilai *tax buoyancy* antara 0 (nol) dan 1, berarti pertumbuhan PDB diikuti pertumbuhan penerimaan perpajakan namun dalam besaran yang tidak sebanding. Kondisi ini disebut *tax buoyancy* yang rendah atau tidak elastis.

Grafik 1 menunjukkan bahwa pertumbuhan PDB tidak diikuti secara sejajar, bahkan jarak grafik pertumbuhan penerimaan perpajakan semakin lebar atau menjauh dari grafik pertumbuhan PDB. Ini berarti bahwa *tax buoyancy* Indonesia sudah pasti lebih kecil dari 1 atau negatif. Adapun *tax buoyancy* 0 (nol) artinya pertumbuhan PDB tidak berpengaruh terhadap pertumbuhan penerimaan perpajakan. *Tax buoyancy* kurang dari 1 atau negatif artinya pertumbuhan PDB berkorelasi negatif terhadap kinerja penerimaan perpajakan. Dengan kata lain, pertumbuhan PDB tidak diikuti dengan pertumbuhan penerimaan perpajakan yang sepadan, penerimaan malah cenderung menurun. Adapun Diagram 1 menunjukkan bahwa besaran nilai *tax buoyancy* Indonesia<sup>24</sup> dari tahun 2000-2020 adalah antara -0,46 (tahun 2000) dan 0,42 (tahun 2004), kemudian menurun hingga -0,36 (tahun 2020), atau tidak pernah bernilai 1 dalam rentang waktu 21 tahun. Laporan hasil penelitian Danny Darussalam *Tax Center* juga menunjukkan terjadinya penurunan *tax buoyancy* itu. Faktanya, besaran *tax buoyancy* Indonesia selalu berada di angka kurang dari 1, bahkan makin menurun dari tahun ke tahun. Sebagai contoh, *tax buoyancy* untuk perpajakan pada tahun 2013 mencapai 0,89% dan bergerak dengan kecenderungan mengerut hingga pada 2017 mencapai 0,48%. Sementara, dari data Kemenkeu yang diolah, *tax buoyancy* untuk pajak saja mencapai 0,43% pada 2017<sup>25</sup>. *Tax buoyancy* yang rendah ini menunjukkan kemampuan pemungutan perpajakan oleh institusi perpajakan (DJP dan DJBC) masih lemah<sup>26</sup>, yang berarti tingkat efektivitas dan efisiensi kinerja DJP dan DJBC belum optimal.

---

<sup>24</sup> Sumber: *US Agency International Development (USAID)*:  
<https://s3.amazonaws.com/files.devdata.devtechlab.com/Collecting+Taxes+Database/Collecting+Taxes+Database.xlsx> diakses 24 Mei 2023 pukul 12:48 WIB.

<sup>25</sup> [news.ddtc.co.id/amblasnya-tax-buoyancy-bayangi-pencapaian-target-13406](https://news.ddtc.co.id/amblasnya-tax-buoyancy-bayangi-pencapaian-target-13406) diakses 17 Mei 2023 pukul 17.30 WIB.

<sup>26</sup> Sarah Nur Balqis dan Miksalmina, "Analisis *Tax Buoyancy* di Indonesia", *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Pembangunan (JIM EKP) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Syiah Kuala*, Vol. 7 No. 4 November 2022.

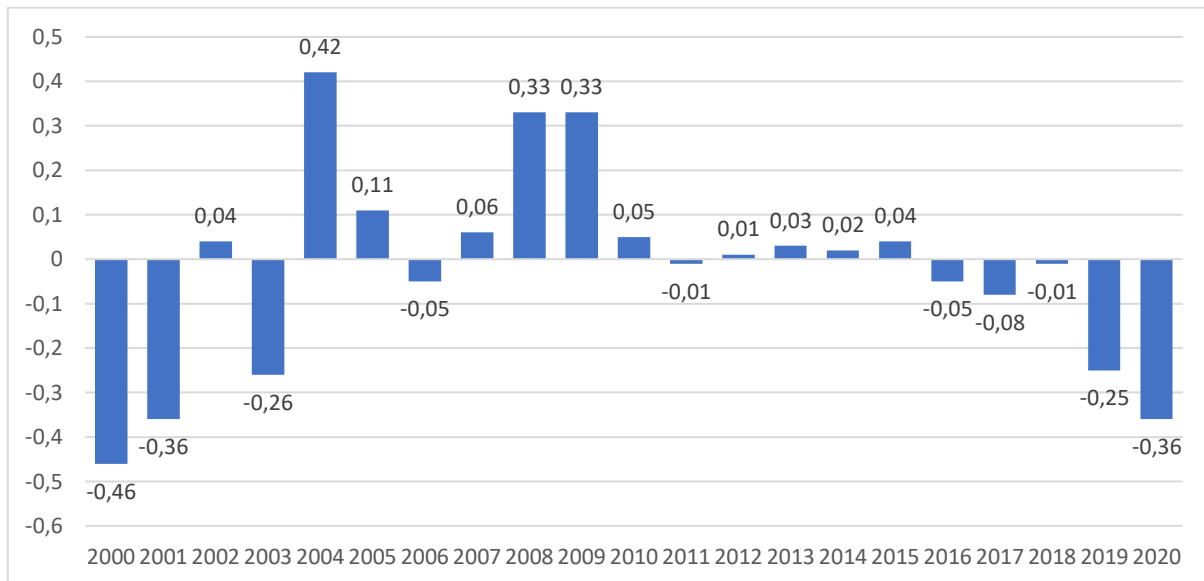


Diagram 1. *Tax Buoyancy* di Indonesia Tahun 2000-2020

## B. Faktor Eksternal.

Peneliti tidak melakukan penelitian faktor eksternal secara mendalam karena tujuan penelitian terutama untuk melihat ke dalam institusi guna melihat kelemahan-kelemahan internal DJP dan DJBC yang menghambat peningkatan *tax ratio*. Sedangkan faktor eksternal berada di luar kendali Peneliti dan untuk memperbaikinya harus melibatkan berbagai pihak di luar institusi. Namun secara singkat, faktor eksternal adalah:

- (a) Rendahnya budaya hukum (*legal culture*), yakni rendahnya kesadaran masyarakat WP. Kepatuhan pajak merupakan ketaatan WP menjalankan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku<sup>27</sup>. Selain itu, Gurnardi dalam Usmany<sup>28</sup> menjelaskan, kepatuhan pajak adalah kemauan WP untuk taat terhadap kewajiban perpajakannya, tanpa harus ada peringatan, pemeriksaan, investigasi saksama, penerapan sanksi, maupun ancaman. Menurut Fuadi dan Yenny<sup>29</sup>, kepatuhan WP dipengaruhi oleh dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Faktor internal adalah faktor yang berasal dari diri WP sendiri dan berhubungan dengan karakteristik individu yang menjadi pemicu dalam menjalankan kewajiban perpajakan. Sedangkan, faktor eksternal merupakan faktor yang berasal dari luar diri WP, misalnya lingkungan, situasi di sekitar WP, atau tata kelola pemerintahan terkait transparansi penggunaan APBN. Di sektor perpajakan, tata kelola (*good governance*) administrasi perpajakan menuju pemerintahan yang bersih (*clean government*) telah diupayakan semaksimal mungkin, kemajuan kinerja telah dihasilkan, namun

<sup>27</sup> Irwan Aribowo Christian, Fanuel Felix, 'Pengawasan Kepatuhan Perpajakan Wajib Pajak Strategis Di KPP Pratama Sukoharjo', *Jurnal Pajak Indonesia* 5, No. 2 (2021): 102–7, <https://doi.org/https://doi.org/10.31092/jpi.v5i2.1320>.

<sup>28</sup> P. Usmany, 'Analisis Diskriminan Risiko Ketidapatuhan Wajib Pajak', *Logika* 9, no. 1 (2011): 79–87.

<sup>29</sup> Fuadi, A. O., & Yenny Mangoting, 2013, *Pengaruh Kualitas Pelayanan Petugas Pajak, Sanksi Perpajakan, dan Biaya Kepatuhan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*, *UMKM, Tax and Accounting*, Vol. 1, No. 1, 19-27.

efektivitas dan efisiensi masih perlu dioptimalkan. Buruknya *legal culture* perpajakan masyarakat berkaitan erat dengan pertama, tingginya *shadow economy*, yaitu semua aktivitas ekonomi, baik yang dilakukan oleh individu, rumah tangga maupun perusahaan, dan bertujuan untuk menghindari atau mengelak untuk terdaftar pada institusi pemerintah, termasuk terdaftar di kantor pajak. Kedua, rendahnya kepatuhan pembayar pajak. Besaran *shadow economy* di negara berkembang bisa mencapai 30%-40% terhadap PDB<sup>30</sup>. Adapun berdasarkan hasil penelitian Friedrich dan Colin, *shadow economy* Indonesia berada pada kisaran 19,8% dan 22,1% terhadap PDB Indonesia<sup>31</sup>. *Shadow economy*, dalam sudut pandang perpajakan, disebut *hard to tax sectors*. Ini terjadi baik melalui usaha legal dari sektor informal, maupun usaha ilegal yang sengaja dijalankan untuk menghindari kewajiban administratif dan perpajakan. Untuk itu, diperlukan upaya penggalan potensi perpajakan untuk mendapatkan penambahan WP atau eksportir dan importir baru dari aktivitas *shadow economy* tersebut. Makin rendahnya *tax buoyancy* otomatis mengakibatkan rendahnya *tax ratio* dan rendahnya penerimaan perpajakan.

- (b) Celah Hukum (*Loophole*) Peraturan Perundangan Perpajakan Nasional & Internasional: *Agressive International Tax Planning*. Pada tataran internasional, dalam satu dekade terakhir ini telah marak praktik pengurangan basis pajak dalam negeri (domestik) dan penghindaran pajak antar yurisdiksi (negara), yang dikenal dengan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) yaitu erosi basis pajak domestik dan pengalihan laba<sup>32</sup>. BEPS merupakan bentuk *Aggressive Tax Planning*<sup>33</sup> (Perencanaan Pajak Agresif) yang sangat merugikan penerimaan perpajakan bagi negara-negara tempat *Multi-National Enterprises/MNE* melakukan kegiatan usaha (bisnis) di berbagai belahan dunia (yurisdiksi), termasuk di Indonesia.
- (c) Lembaga Pembentuk Peraturan Perundangan. Keseluruhan anggota DPR periode 2019-2024 adalah 575 orang (untuk DPR periode sebelumnya perlu diteliti terpisah); 55% anggota DPR itu adalah Pengusaha<sup>34</sup>; dan 471 anggota DPR yang berjumlah 575 itu berasal dari 6 Partai Koalisi Pendukung Pemerintah (Koalisi Indonesia Maju/KIM), atau merupakan 82%. Sementara 18% sisanya, atau 104 orang, merupakan fraksi DPR bukan anggota KIM<sup>35</sup>. Para legislator yang 55%-nya merupakan pengusaha atau “oligarki ekonomi” ini memiliki kekuatan ekonomi dan sekaligus kekuasaan politik (“oligarki politik”) yang amat besar untuk menciptakan produk hukum, bahkan menentukan arah politik hukum. Pengusaha memiliki karakteristik cara berpikir pragmatis untuk memastikan kelangsungan usahanya (*going concern*), sehingga sangat dimungkinkan membentuk kebijakan perpajakan negara demi kepentingan usaha mereka, alih-alih demi

---

<sup>30</sup> Muhammad Dahlan, “*Shadow Economy*, AEOI, dan Kepatuhan Pajak”, *Jurnal Kajian Ilmu Perpajakan Indonesia*, Direktorat Jenderal Pajak, Vol. 2 Nomor 1 Oktober 2020, h. 39-56.

<sup>31</sup> Schneider Friedrich dan Colin C. Williams, 2013, *The Shadow Economy*, The Institute of Economic Affairs.

<sup>32</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> diakses 24 Maret 2023 jam 15.30 WIB.

<sup>33</sup> *Aggressive Tax Planning* adalah tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk mendapatkan keuntungan pajak atau mengurangi maupun mengelak dari kewajiban perpajakannya. Tujuannya untuk menjaga likuiditas perusahaan atau memanipulasi penghasilan di bawah batas yang disyaratkan untuk membayar pajak.

<sup>34</sup> <https://www.liputan6.com/bisnis/read/4378020/penelitian-55-persen-anggota-dpr-pengusaha-po-tensi-konflik-kepentingan-besar> diakses 3 Februari 2022 pukul 23.00 WIB.

<sup>35</sup> [https://id.wikipedia.org/wiki/Koalisi\\_Indonesia\\_Maju](https://id.wikipedia.org/wiki/Koalisi_Indonesia_Maju) diakses pada 3 Februari 2022 pukul 22.45 WIB.

kepentingan rakyat banyak atau negara. Sementara itu, politik hukum idealnya dihasilkan oleh para negarawan<sup>36</sup> yang berpikir visioner, demi kelangsungan dan kejayaan bangsa dan negara, bukan demi kepentingan pembentuknya.

## KESIMPULAN

Akar masalah dari minimnya penerimaan perpajakan dari tahun ke tahun adalah masih belum optimalnya efektivitas dan efisiensi kinerja institusi perpajakan, yakni DJP dan DJBC, yang ditandai dengan masih rendahnya tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) baik kepatuhan formal maupun material dari Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban konstitusional sesuai dengan Pasal 23A UUD NRI 1945, "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*", untuk membayar perpajakan negara. Akibat rendahnya *voluntary compliance* adalah rendahnya *tax ratio*. Pada tahun 2022 *tax ratio* Indonesia 10,39% di mana besaran itu merupakan yang tertinggi dalam 7 tahun terakhir (2016-2022) dan pada tahun 2023 diperkirakan turun menjadi 8,40%. *Tax ratio* Indonesia merupakan yang terendah dibandingkan dengan rerata negara-negara Asia Pasifik (19,10%); Amerikan Latin dan Karibia (21,90%); Afrika (16,60%); dan jauh lebih rendah dibandingkan dengan rerata negara-negara anggota OECD (33,50%); apalagi dibandingkan dengan rerata negara-negara Skandinavia (42,83%). Rendahnya *tax ratio* berakibat pada rendahnya penerimaan perpajakan negara dibandingkan dengan potensinya atau besarnya *tax gap*. Rendahnya penerimaan perpajakan negara dibandingkan dengan besaran APBN mengakibatkan terjadinya defisit anggaran yang berlangsung secara terus-menerus dan ditutupi dengan pembiayaan berupa utang, baik utang dalam negeri maupun luar negeri. Utang makin lama makin menumpuk dan membebani APBN karena makin besarnya cicilan pokok dan bunga yang jatuh tempo dan harus dibayar. Untuk memastikan terjadinya peningkatan efektivitas dan efisiensi kinerja DJP dan DJBC, harus segera dilakukan langkah radikal untuk meningkatkan kapasitas kelembagaan dengan menggabungkan kedua institusi perpajakan ini menjadi satu lembaga independen setingkat kementerian yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden. Nama lembaga itu misalnya Badan Penerimaan Perpajakan Negara (BPPN).

## DAFTAR PUSTAKA

- Amran, R. Perang Kamang: Pemberontakan Pajak 1908, Sumatra Barat, Bagian Ke-1, Bukittinggi: Gita Karya, 1988.
- BPK. 'Penyesuaian Pengaturan Di Bidang Pajak Penghasilan'. BPK, 2022. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/233488/pp-no-55-tahun-202>.
- Christian, Fanuel Felix, Irwan Aribowo. 'Pengawasan Kepatuhan Perpajakan Wajib Pajak Strategis Di Kpp Pratama Sukoharjo'. Jurnal Pajak Indonesia 5, no. 2 (2021): 102–7.

---

<sup>36</sup> <https://kbbi.web.id/negarawan> diakses 5 Februari 2022 jam 21.15 WIB. Negarawan adalah ahli dalam kenegaraan; ahli dalam menjalankan negara (pemerintahan); pemimpin politik yang secara taat asas menyusun kebijakan negara dengan suatu pandangan ke depan atau mengelola masalah negara dengan kebijaksanaan dan kewibawaan.



<https://doi.org/https://doi.org/10.31092/jpi.v5i2.1320>.

- Danardono, Donny. 'Penelitian Aksi Dan Advokasi Hukum \*]', n.d. <http://ylbhi.live/RisetAksi>.
- Darmawan Triwibowo, Sugeng Bahagijo. *Mimpi Negara Kesejahteraan*. Jakarta: LP3ES, 2006.
- Fuadi, A. O., & Yenny Mangoting, 2013, Pengaruh Kualitas Pelayanan Petugas Pajak, Sanksi Perpajakan, dan Biaya Kepatuhan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak, *UMKM, Tax and Accounting*, Vol. 1, No. 1, 19-27.
- Indonesia, Republik. *UUD Negara Republik Indonesia 1945 Untuk Pelajar Dan Umum Amandemen IV 10 Agustus 2002*. Jakarta: BIP Kelompok Gramedia, 2018.
- Januardo Sulung, and Partogi Sihombing. 'Redivasi Kelembagaan Otoritas Penerimaan Pajak Indonesia Dalam Pembaharuan Sistem Hukum Redivasi Kelembagaan Otoritas Penerimaan Pajak Indonesia Dalam Pembaharuan Sistem Hukum Perpajakan Nasional Yang Progresif'. *Jurnal Ius Constituendum* | 5 (2020).
- Kemenkeu <http://www.data-apbn.kemenkeu.go.id/Dataset/Details/1011> diakses 16 Februari 2023 jam 11.00 WIB; BPS <https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/6/realisasi-pendapatan-negara.html> diakses 16 Februari 2023 jam 13.00 WIB
- Kemenkeu, Badan Kebijakan Fiskal. 'Yuk, Intip Hasil Kunjungan Menteri Keuangan Ke Maroko'. Kementrian Keuangan Republik Indonesia, 2023. <https://fiskal.kemenkeu.go.id/baca/2023/10/16/4468-yuk-intip-hasil-kunjungan-menteri-keuangan-ke-maroko>.
- Kemenkeu. 'Penyesuaian Pengaturan Di Bidang Pajak Penghasilan'. Kementrian Keuangan, 2023. <https://jdih.kemenkeu.go.id/in/dokumen/peraturan/2b7d65f8-4325-4007-669d-08db0e642ddb>.
- Kumalasari, Kartika Putri, Ananda Nur Haliza, Nurlita Sukma Alfandia, and Rosalita Rachma Agusti. 'Comparative Analysis of Tax Administration between Indonesia and New Zealand'. *Jurnal Administrasi Bisnis* |, 2023. <https://profit.ub.ac.id>.
- Muhammad Dahlan, "Shadow Economy, AEOI, dan Kepatuhan Pajak", *Jurnal Kajian Ilmu Perpajakan Indonesia*, Direktorat Jenderal Pajak, Vol. 2 Nomor 1 Oktober 2020, h. 39-56
- Nora Galuh Candra Asmarani. 'Apa Itu Tax Buoyancy?'. *DDTC News*, 2023. <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-tax-buoyancy-35279>.
- OECD. *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2022. <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>.
- P. Usmany. 'Analisis Diskriminan Risiko Ketidapatuhan Wajib Pajak'. *Logika* 9, no. 1 (2011): 79–87.
- Putu Rara Susmita Ni Luh Supadmi. 'Pengaruh Kualitas Pelayanan, Sanksi Perpajakan, Biaya Kepatuhan Pajak, Dan Penerapan E-Filing Pada Kepatuhan Wajib Pajak'. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 14, no. 2 (2016): 1239–69.
- Rosario G. Manasan, 2003, *Tax Administration Reform: (Semi)-Autonomous Revenue Authority Anyone?*, Discussion Paper Series No. 2003-05, Philippines Institute for Development Studies, Manila dalam B. Bawono Kristiaji dan Adri A.L. Poesoro, 2013, *The Myths and Realities of Tax Performance under Semi-Autonomous*

Revenue Authorities-Tax Law Design and Policy Series No 0213, August 2013, DDTC Working Paper, DDTC, Jakarta, h.3.

Sayyid, Mokhtar, and Rita Nataliawati. 'Pengembangan Metode Pemulihan Penerimaan Pajak Pasca Pandemi Covid-19'. *Owner* 6, no. 1 (1 January 2022): 259–68. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.554>.

Silviana, Maria Pricilia. 'Ketentuan Pidana Apabila Wajib Pajak Sudah Membayar Pajak Terutang Dan Denda Administratif Berdasarkan Pasal 44b Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan'. *Jurnal Hukum Dan Pembangunan Ekonomi* 10, no. 1 (2022). <https://nasional.kontan.co.id/news/penerimaan-pajak-2021-capai-1039-dari-target-ini-kata-sri-mulyani>.

Soerjono Soekanto. *Pengantar an Hukum*. Cetakan Ke. Jakarta: UI Press, 2008.

Zainal Arifin Muchtar. *Lembaga Negara Independen: Dinamika Perkembangan Dan Urgensi Penataannya Kembali Pasca-Amandemen Konstitusi*, Cetakan Ke-4,. Depok: RajaGrafindo Persada, 2022.