



UNIVERSITAS INDONESIA

**PENGARUH REFORMASI PERPAJAKAN TAHUN 1983, 1994
DAN 2000 TERHADAP PENERIMAAN PAJAK**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister
Ekonomi pada Program Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik**

**REINHARD SILABAN
NPM 0706181132**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM MAGISTER PERENCANAAN DAN KEBIJAKAN PUBLIK
KEKHUSUSAN EKONOMI KEUANGAN NEGARA DAN DAERAH
JAKARTA
JANUARI 2010**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Tesis ini adalah karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.**

**Nama : Reinhard Silaban
NPM : 0706181132**

**Tandatangan :
Tanggal : Januari 2010**

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan, karena atas berkat dan kasih-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Ekonomi (M.E.) pada Program Studi Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Heru Subiyantoro, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga dan pikiran untuk mengarahkan dan membimbing saya dalam penyusunan tesis ini.
2. Bapak Dr. Andi Fahmi Lubis, selaku dosen penguji yang telah memberikan masukan dan saran dalam perbaikan tesis ini.
3. Ibu Ir. Hania Rahma, M.Si, selaku dosen penguji yang telah memberikan masukan dan saran dalam perbaikan tesis ini.
4. Seluruh Bapak dan Ibu dosen pengajar pada MPKP UI yang telah mendidik dan membagi ilmu dan pengetahuannya.
5. Istriku tercinta, Hastharingningsih Wilujeng, S.H., M.H. yang telah memberikan dukungan, motivasi, saran, waktu, tenaga dan pikiran dalam penyusunan tesis. Terima kasih juga untuk cintamu yang tak pernah padam.
6. Orang tuaku tercinta, anak-anakku tercinta (Otniel dan Odelia), ibu mertua, keluarga besar R.E. Soejipto dan adek-adekku (Hotdi/Susan, Lae Donald Panjaitan/mamaø Abe, Tio Wira dan Rahmat Kristo) serta bereku Abraham Blanchard, yang selalu mendoakan, memberikan semangat, bantuan dan dukungan moral.
7. Sahabat-sahabat terbaikku khususnya Henry Jonathan, M.E., Resti M. Sinaga, M.E., Sampurna Budi Utama, dan Umi Hanik atas bantuan, motivasi dan masukannya.

8. Teman-teman angkatan XVII MPKP UI, khususnya teman-teman angkatan XVII C/Sore teman seperjuangan selama masa kuliah.
9. Rekan-rekan kerja di KPP PMA Empat, khususnya kepada teman di Seksi PK III yaitu Bapak Eko Rusdijatmoko, Priyono, Lenny Sarah, Marsudi, M. Totok Kristanto, Ade Henry Eka Priatna, Bandi Sukmadi, Amin Waluya, Yuniarti Shinta Dewi, Cory Eka Putri Sembiring dan Oki Benafao. Semoga kita tambah kompak dan tetap saling membantu.
10. Pegawai-pegawai sekretariat MPKP UI, pegawai-pegawai perpustakaan Fakultas Ekonomi UI dan pihak-pihak lain yang tidak bisa saya sebutkan satu per satu yang telah membantu tanpa pamrih.

Akhir kata, saya berharap kiranya Tuhan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Saya menyadari bahwa masih ada kekurangan dari tesis, dengan pintu terbuka saya menerima masukan dan saran untuk pengembangannya di masa yang akan datang. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, Januari 2010

Penulis

Reinhard Silaban

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Reinhard Silaban
NPM : 0706181132
Program Studi : Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik
Departemen : Ilmu Ekonomi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

Pengaruh Reformasi Perpajakan Tahun 1983, 1994 dan 2000 Terhadap Penerimaan Pajak

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Tanggal : 11 Januari 2010
Yang Menyatakan

Reinhard Silaban

ABSTRAKSI

Indonesia telah melakukan tiga kali reformasi perpajakan, yaitu tahun 1983, 1994 dan 2000. Reformasi yang telah dilakukan oleh DJP dengan salah satu tujuannya untuk meningkatkan penerimaan pajak menjadi sangat menarik untuk dianalisis, sehingga dalam penelitian ini akan dibahas apakah reformasi perpajakan tahun 1983, 1994 dan 2000 berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap penerimaan pajak nasional? Dan apakah variabel Produk Domestik Bruto (PDB) dan reformasi perpajakan berpengaruh terhadap penerimaan pajak?

Data yang digunakan adalah data *times series* atau runtut waktu. Reformasi perpajakan 1983 data yang digunakan tahun 1978 s.d. 1994, reformasi perpajakan 1994 data yang digunakan tahun 1984 s.d. 2000 dan sedangkan reformasi perpajakan 2000 data yang digunakan tahun 1995 s.d. 2008. Data tersebut meliputi Produk Domestik Bruto (PDB), dan Reformasi Perpajakan sebagai *dummy variable* dimana nilai 0 sebelum reformasi perpajakan dan nilai 1 setelah reformasi perpajakan.

Proses analisis yang dilakukan dengan menggunakan *software Eviews 4.1* metode OLS (*Ordinary Least Square*) akan menghasilkan parameter (koefisien regresi) dari masing-masing variabel PDB, variabel dummy dan PDB*Dummy dimana parameter tersebut menunjukkan hubungan antara variabel tersebut dengan variabel penerimaan pajak. Dalam penelitian ini dilakukan uji stationeritas terhadap semua data yang digunakan. Model regresinya telah terbebas dari gangguan klasik yaitu multikolinieritas, heteroskedastisitas dan autokorelasi selanjutnya dilakukan uji signifikansi regresi yang menggunakan uji t dan uji F.

Berdasarkan hasil penelitian didapatkan temuan-temuan yaitu reformasi perpajakan 1983 mampu meningkatkan penerimaan pajak dari setiap kenaikan nilai PDB dibandingkan sebelum reformasi. Namun kebijakan reformasi sebagai faktor diskresioneri belum mampu meningkatkan penerimaan pajak. Reformasi perpajakan 1994 dan 2000 belum mampu meningkatkan kontribusi penerimaan pajak setiap kenaikan nilai PDB. Pemungutan pajak yang dilakukan masih belum optimal dan efisien. Sedangkan kebijakan reformasi sebagai faktor diskresioneri mampu meningkatkan penerimaan pajak.

Kata kunci : Penerimaan pajak, reformasi perpajakan dan produk domestik bruto (PDB)

ABSTRACT

The Indonesia government has implemented tax reform for three times that is in 1983, in 1994 and in 2000 which is conducted by Directorate General Taxes (DGT). One of the goals of these reforms is to generate or to increase the taxes revenue. This case is interesting to be examined because these taxes relate to finance public services. Considered to the goal of the taxation reforms, this paper focuses on two questions. The first question is whether the three tax reform in 1983, 1994, and 2000 have positive significant impacts to the national tax revenue. And the second is whether the gross domestic product (GDP) and the reform itself have significant impacts to tax revenue.

By using the time series data and applying the ordinary least square (OLS) method, the author gets the parameters for each variables (GDP, Dummy, and GDP*Dummy). The data used in this research are GDP and tax reform as a dummy variable (0 = before reform; 1 = after reform). As mentioned above, the tax reform have been conducted three times which is in 1983, in 1994, and in 2001 and each reform uses different time series data, from 1978 to 1994, from 1984 to 2000, from 1995 to 2008 respectively. In this research also make use of the stationary test to all data. The equation model make sure that there is no multicollinearity, heteroscedasticity, and autocorrelation and then applying the t-test and F-test to the models. All these works are calculated by using Eviews 4.1 package.

The outcome of the research show us that after the first tax reform in 1983, the tax revenue has increased from every GDP raised compare to that of before tax reform in 1983. Though as a discretionary factor, the reform policy has not yet succeeded to raise the tax revenue. Unexpectedly, the tax reforms in 1994 and 2000 have not increased the tax revenue from every GDP raised, but as discretionary factors, they have succeeded to drive up the tax revenue.

Keywords : tax revenue, tax reform and gross domestic product (GDP).

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PENGESAHAN	ii
KATA PENGANTAR	iii
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	v
ABSTRAK/ABSTRACT	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR LAMPIRAN	xii
1. PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Pokok Permasalahan	5
1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian	5
2. LANDASAN TEORI	6
2.1. Reformasi Perpajakan	6
2.2. Tujuan Reformasi dan Modernisasi Perpajakan	10
2.3. Sejarah Reformasi dan Modernisasi Perpajakan di Indonesia	13
2.4. Teori Optimalisasi Penerimaan Pajak	18
2.5. Teori Efisiensi Sistem Perpajakan	20
2.5.1. Model <i>Tax Buoyancy</i>	20
2.5.2. Model <i>Tax Elasticity</i>	21
2.6. Penelitian Reformasi Perpajakan Terdahuluí í í	22
2.6.1. Reformasi Perpajakan di Bulgaria	22
2.6.2. Reformasi Perpajakan di India	23
2.6.3. Reformasi Perpajakan di Ghana	24
2.6.4. Reformasi Perpajakan di Kenya	25
2.6.5. Reformasi Perpajakan di Uganda	27
2.6.6. Reformasi Perpajakan di Negara-negara Sub-Sahara Afrika..	28
2.6.7. Reformasi Perpajakan di Indonesia Tahun 1984	28
2.6.8. Reformasi Pajak Daerah	30
2.6.9. Deskripsi mengenai Variabel Independen Produk Domestik Bruto (PDB)/ <i>Gross Domestic Product</i>	31
3. METODE PENELITIAN	32
3.1. Pendekatan Penelitian	32
3.2. Model Persamaan Ekonometrika.....	34
3.3. Data yang Diperlukaní í	36
3.4. Evaluasi Model Persamaan dan Pengujian Hipotesis.....	37
3.5. Evaluasi Hasil Regresi	39
4. HASIL DAN PEMBAHASAN	41
4.1. Uji Stationer	42
4.2. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 1983	43

4.2.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 1983	43
4.2.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 1983	46
4.2.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 1983	47
4.3. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 1994	52
4.3.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 1994	52
4.3.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 1994	54
4.3.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 1994	56
4.4. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 2000	58
4.4.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 2000	58
4.4.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 2000	60
4.4.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 2000	62
4.5. Analisis Kebijakan Reformasi Perpajakan	66
5. KESIMPULAN DAN SARAN	87
5.1. Kesimpulan	87
5.2. Saran	88
DAFTAR PUSTAKA	90

DAFTAR TABEL

- Tabel 4.1. Hasil regresi Reformasi Perpajakan tahun 1983
- Tabel 4.2. Hasil regresi persamaan Ln_PPh pada reformasi Perpajakan tahun 1983
- Tabel 4.3. Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 1983
- Tabel 4.4. Hasil regresi Reformasi Perpajakan tahun 1994
- Tabel 4.5. Hasil regresi persamaan Ln_PPh pada reformasi Perpajakan tahun 1994
- Tabel 4.6. Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 1994
- Tabel 4.7. Hasil regresi Reformasi Perpajakan tahun 2000
- Tabel 4.8. Hasil regresi persamaan Ln_PPh pada reformasi Perpajakan tahun 2000
- Tabel 4.9. Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 2000
- Tabel 4.10. Matriks Perubahan Undang-undang KUP
- Tabel 4.11. Matriks Perubahan Undang-undang PPh
- Tabel 4.12. Matriks Perubahan Undang-undang PPN

DAFTAR GAMBAR

- Gambar 4.1. Grafik rasio penerimaan pajak/PDB tahun 1978 s.d. 2008
Gambar 4.2. Grafik penerimaan per jenis pajak tahun 1978 s.d. 2008



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1A Data Penerimaan Pajak, PDB dan Wajib Pajak
- Lampiran 1 B Uji Stasioneritas
- Lampiran 2 Uji Asumsi Klasik Hasil Regresi Pada Reformasi Perpajakan 1983
 - Lampiran 2.1 Uji Multikolinieritas (Deteksi Klien)
 - Lampiran 2.2 Uji Heterokedastitas
 - Lampiran 2.3 Uji Autokorelasi
- Lampiran 3 Uji Asumsi Klasik Hasil Regresi Pada Reformasi Perpajakan 1994
 - Lampiran 3.1 Uji Multikolinieritas (Deteksi Klien)
 - Lampiran 3.2 Uji Heterokedastitas
 - Lampiran 3.3 Uji Autokorelasi
- Lampiran 4 Uji Asumsi Klasik Hasil Regresi Pada Reformasi Perpajakan 2000
 - Lampiran 4.1 Uji Multikolinieritas (Deteksi Klien)
 - Lampiran 4.2 Uji Heterokedastitas
 - Lampiran 4.3 Uji Autokorelasi
- Lampiran 5 Uji Asumsi Klasik Hasil Regresi Penyesuaian (Pembedaan) Pada Reformasi Perpajakan 2000
 - Lampiran 5.1 Uji Heterokedastitas
 - Lampiran 5.2 Uji Autokorelasi
- Lampiran 6.1 Uji Asumsi Klasik Hasil Regresi Pada Modernisasi Perpajakan 2002
 - Lampiran 6.1 Uji Multikolinieritas (Deteksi Klien)
 - Lampiran 6.2 Uji Heterokedastitas
 - Lampiran 6.3 Uji Autokorelasi
- Lampiran 7 Hasil Regresi Per Jenis Pajak Pada Reformasi Perpajakan 1983
 - Lampiran 7.1 Pajak Penghasilan
 - Lampiran 7.2 Pajak Pertambahan Nilai
 - Lampiran 7.3 Pajak Lainnya

- Lampiran 8 Hasil Regresi Per Jenis Pajak Pada Reformasi Perpajakan 1994
 - Lampiran 8.1 Pajak Penghasilan
 - Lampiran 8.2 Pajak Pertambahan Nilai
 - Lampiran 8.3 Pajak Lainnya
- Lampiran 9 Hasil Regresi Per Jenis Pajak Pada Reformasi Perpajakan 2000
 - Lampiran 9.1 Pajak Penghasilan
 - Lampiran 9.2 Pajak Pertambahan Nilai
 - Lampiran 9.3 Pajak Lainnya
- Lampiran 10 Hasil Regresi Per Jenis Pajak Pada Modernisasi Perpajakan 2002
 - Lampiran 10.1 Pajak Penghasilan
 - Lampiran 10.2 Pajak Pertambahan Nilai
 - Lampiran 10.3 Pajak Lainnya



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Penerimaan pajak merupakan sumber pembiayaan negara yang dominan baik untuk belanja rutin maupun pembangunan. Permasalahan yang dihadapi Indonesia adalah kenaikan penerimaan pajak setiap tahun tidak diikuti oleh kenaikan perbandingan penerimaan pajak dengan produk domestik bruto/PDB (*tax ratio*) sesuai dengan yang diharapkan. Dimana *tax ratio* Indonesia masih relatif lebih kecil jika dibandingkan negara-negara Asean lainnya yaitu sekitar 16%-17% terhadap PDB.¹

Rencana penerimaan pajak yang tiap tahun selalu meningkat memberikan dorongan kepada aparat di lingkungan Direktorat Jenderal pajak mencari model dan formula yang dapat meningkatkan penerimaan pajak. Salah satu cara yang digunakan baik dari kalangan intern Direktorat Jenderal Pajak (DJP) maupun dari instansi yang bergesekan langsung dengan kebijakan perpajakan adalah dengan melakukan reformasi perpajakan, khususnya di bidang peraturan dan administrasi perpajakan.

Peraturan perpajakan menjadi suatu yang sangat berpengaruh dalam menentukan arah kebijakan pemerintah di sektor perpajakan. Dengan peraturan perpajakan yang tegas dan berpihak kepada penerapan *good governance* diharapkan rencana penerimaan pajak dapat tercapai. Dengan disahkannya peraturan perundangan yang baru diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak.

Peranan administrasi perpajakan, disamping peraturan perpajakan memiliki peranan yang krusial di dalam menentukan seberapa efektif sistem perpajakan suatu negara. Sayangnya, administrasi perpajakan di banyak negara, dan demikian juga di Indonesia tidak berfungsi optimal dan kadang menyimpang dari tujuannya yang tertuang dalam undang-undang perpajakan.

¹ Asih Sriwinarti dan Joko Waluyo, Peranan Pajak untuk meningkatkan Kemandirian Anggaran Pemerintah Pusat Indonesia: Suatu Analisis Rasio Perpajakan 1970-2004, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Yogyakarta.

Pada dasarnya untuk memahami reformasi yang terjadi pada administrasi perpajakan membutuhkan suatu pemahaman terhadap masalah itu sendiri. Banyak masalah yang timbul yang membuat suatu sistem perpajakan di suatu negara begitu rumit. Ketentuan perpajakan yang rumit dan berubah-ubah membuat wajib pajak mengalami kesulitan untuk menjalankan ketentuan tersebut dengan patuh.

Dalam kondisi yang lain, sistem politik juga dapat menjadi penengah dan mencari jalan keluar untuk mengurangi keluhan dari wajib pajak. Masalah yang kadang ditemui dalam sistem administrasi perpajakan sering berkaitan dengan fiskus (pegawai pajak), dimana sumber daya manusia (SDM), yaitu pejabat pajak kadang kurang memiliki integritas, tidak profesional, dan tidak memiliki strategi yang brilian untuk memperbaiki administrasi perpajakan atas keluhan Wajib Pajak.

Di sisi yang lain, sebenarnya banyak hal yang menjadi permasalahan di dalam administrasi perpajakan, tetapi salah satunya adalah sulitnya mengumpulkan pajak dari wajib pajak karena kurangnya kesadaran dan kepatuhan wajib pajak. Agar tujuan dari pajak itu memiliki efek terhadap pengalokasian sumber pendapatan, pendistribusian pendapatan, dan stabilitas ekonomi makro serta pertumbuhan, administrasi perpajakan harus berfungsi secara efektif dan efisien.

Untuk memperbaiki dan meningkatkan efektivitas dan efisiensi dari administrasi perpajakan reformasi administrasi perpajakan harus dilaksanakan. Dan reformasi perpajakan harus memperbaiki pelayanan, penegakan hukum (*law enforcement*), dan perbaikan pelaksanaan kode etik pegawai pajak itu sendiri.

Hasil penelitian Brondolo, dkk. tahun 2000, menunjukkan bahwa administrasi perpajakan Indonesia ditimpa oleh banyak kelemahan. Kurangnya penegakan hukum dan kerangka kerja, lemahnya sistem organisasi, ketidakefektifan pelayanan dan penegakan hukum bagi Wajib Pajak, dan lambatnya informasi menyebabkan pengurangan pendapatan negara dari pajak.²

Reformasi administrasi perpajakan yang menjadi landasan bagi terciptanya administrasi perpajakan yang modern, efisien dan dipercaya masyarakat telah

² Jhon Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch. (2008). *öTax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)*. Journal of Economics.

dilaksanakan sejak tahun 2002, yang kemudian disebut dengan modernisasi perpajakan. Konsep modernisasi administrasi perpajakan pada prinsipnya adalah merupakan perubahan pada sistem administrasi perpajakan yang dapat mengubah pola pikir dan perilaku aparat serta tata nilai organisasi sehingga dapat menjadikan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menjadi suatu institusi yang profesional dengan citra yang baik di masyarakat. Salah satu tujuan pelaksanaan reformasi administrasi perpajakan adalah untuk meningkatkan kinerja. Pada praktiknya, banyak keluhan masyarakat yang berhubungan dengan pemberian pelayanan oleh instansi pemerintah. Kebanyakan dari masyarakat mengeluh atas lamanya waktu penyelesaian, prosedur birokratis yang berbelit-belit, dan penentuan biaya diluar biaya resmi yang dipungut.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai lembaga harus berbenah memberi pelayanan yang lebih baik kepada wajib pajak. Perbaikan pelayanan lewat program perubahan (*change program*), penegakan hukum (*law enforcement*), dan pelaksanaan kode etik yang lebih baik harus diprioritaskan agar administrasi perpajakan dapat berjalan secara efektif dan efisien. Dengan reformasi dan modernisasi yang telah dan akan dilakukan oleh Direktorat jenderal pajak dapat mendukung pencapaian visi DJP, yaitu menjadi model pelayanan masyarakat yang menyelenggarakan sistem dan manajemen perpajakan kelas dunia, yang dipercaya dan dibanggakan masyarakat, serta misi fiskal DJP, yaitu menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak yang mampu menunjang kemandirian pembiayaan pemerintah berdasarkan undang-undang perpajakan dengan tingkat efektivitas dan efisiensi yang tinggi.

Pertumbuhan ekonomi yang tinggi berjalan seiring dengan stabilitas ekonomi diakui memang telah meningkatkan PDB maupun pendapatan per kapita masyarakat Indonesia. Namun disisi lain pembangunan yang berlangsung dalam kurun waktu yang panjang ternyata banyak dibiayai oleh utang luar negeri, hal ini terlihat dari semakin bertambahnya utang luar negeri, baik pemerintah maupun swasta.

Reformasi perpajakan yang digulirkan pada tahun 1984 tersebut membuat peran pajak dalam pembiayaan pembangunan menjadi dominan dan mengalami lonjakan yang cukup berarti. Sebagai contoh, pada tahun pertama pelita I

(1969/1970) penerimaan pajak penghasilan (PPh) hanya Rp 41,7 miliar, dalam APBN 1996/1997 penerimaan PPh mencapai RP 27,062 triliun. Ini berarti bahwa penerimaan PPh dalam kurun waktu itu naik hampir 650 kali. Meskipun demikian dari sisi pengeluaran pun terjadi peningkatan yang besar sebagai akibat dari peningkatan aktivitas pemerintah, akibatnya anggaran tetap mengalami defisit dan tingkat ketergantungan pemerintah terhadap utang luar negeri bertambah besar.³

Peranan penerimaan pajak sebagai salah satu sumber penting dalam pembiayaan negara telah dan akan terus ditingkatkan, dengan melakukan berbagai evaluasi dan penyempurnaan kebijakan. Hal tersebut dimaksudkan agar pelaksanaan sistem perpajakan dapat lebih efektif dan efisien, sejalan dengan perkembangan globalisasi yang menuntut daya saing tinggi dengan negara lain. Dengan demikian diharapkan prinsip-prinsip perpajakan yang sehat seperti persamaan (*equality*), kesederhanaan (*simplicity*), dan keadilan (*fairness*) dapat tercapai, sehingga tidak hanya berdampak terhadap peningkatan kapasitas fiskal, melainkan juga terhadap perkembangan kondisi ekonomi makro.⁴

Apabila kita telusuri lebih mendalam lagi PPh migas memberikan kontribusi yang besar pada awal periode selama tahun 1970 -2004. Seiring dengan berkurangnya cadangan migas dan tidak ditemukannya cadangan baru, maka sejak tahun 2003 peranannya digantikan oleh PPh non migas. PBB, bea masuk, pajak ekspor, dan BPHTB memberikan kontribusi yang semakin meningkat pula. Pajak langsung yang berupa PPN dan PPn BM memberikan kontribusi yang semakin besar sejak tahun 1985, tetapi mengalami penurunan selama krisis ekonomi. Fakta ini menunjukkan bahwa peranan pajak pendapatan (PPh) masih merupakan sumber penerimaan yang utama, disusul dengan pajak langsung yaitu PPN dan PPn BM.

Menurut Carlos A. Silvani (1992) seperti dikutip Gunadi, administrasi pajak dikatakan efektif bila mampu mengatasi masalah-masalah: Wajib Pajak yang tidak terdaftar (*unregistered taxpayers*), Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat

³Asih Sriwinarti dan Joko Waluyo, Op.cit.

⁴ Endang Kiswara, Makalah Reformasi Perpajakan 2006 dan Wacana Kebijakan Publik yang Ideal di Era *Good Governance*, Kongres ISEI XVI di Manado.

Pemberitahuan (SPT), penyelundup pajak (*tax evaders*), penunggak pajak (*delinquent tax pavers*).

Karena pentingnya penerimaan pajak untuk membiayai APBN, maka tulisan ini akan mencoba menganalisis dan membahas pengaruh reformasi dan modernisasi perpajakan yang sudah dilakukan DJP termasuk pengaruh dari PDB pada tiap reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak.

1.2. Pokok Permasalahan

Sebagai salah satu sumber pembiayaan bagi belanja negara, penerimaan pajak dan reformasi kebijakan yang berkaitan dengan peningkatan penerimaan tersebut menjadi sangat menarik untuk dibahas. Permasalahan yang kemudian timbul dengan reformasi kebijakan perpajakan tersebut antara lain:

1. Apakah reformasi perpajakan tahun 1983, 1994 dan 2000 berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap penerimaan pajak nasional?
2. Bagaimana pengaruh variabel Produk Domestik Bruto (PDB) dan reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak sebelum dan sesudah reformasi perpajakan?

1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

Penelitian yang dilakukan berkaitan dengan reformasi perpajakan di segala bidang ini, mempunyai tujuan untuk:

1. Menganalisis pengaruh reformasi perpajakan tahun 1983, 1994, dan 2000 serta pengaruhnya terhadap penerimaan pajak nasional.
2. Melakukan analisis secara bersama-sama variabel PDB, dan reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak sebelum dan sesudah reformasi perpajakan.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Reformasi Perpajakan

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh *American Institute of Certified Public Accountants*, maka direkomendasikan sepuluh prinsip dari kebijakan perpajakan yang baik, yaitu: persamaan dan keadilan, kepastian, pemajakan yang dilakukan pada waktu yang tepat, pertimbangan ekonomi dalam pemungutan pajak, kesederhanaan (*simplicity*), netral, bertujuan untuk efisiensi dan pertumbuhan ekonomi, transparan, meminimalisir perbedaan pemajakan, pertimbangan yang tepat untuk meningkatkan penerimaan pajak.⁵

Dalam melakukan usaha untuk mencapai kebijakan perpajakan yang lebih baik, negara-negara berkembang melakukan reformasi perpajakan. Menurut R.M. Bird, beberapa perubahan mendasar dalam sistem perpajakan suatu negara diperuntukkan untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak dan untuk menghadapi krisis ekonomi dimasa yang akan datang. Bird juga berpendapat bahwa *“... fiscal crisis has been proven to be the mother of tax reform”*.⁶

Menurut Rao, salah satu alasan terpenting untuk melakukan reformasi pajak di negara berkembang saat ini untuk menyusun sistem perpajakan yang memenuhi syarat dalam persaingan internasional.⁷

Menurut Jit B.S. Gill, suatu sistem penerimaan negara yang mengurus masalah pajak perlu direformasi dengan sedikitnya 4 alasan utama: Pertama, ketika hukum dan kebijakan pajak menciptakan potensi peningkatan penerimaan pajak, jumlah aktual pajak yang mengalir ke kas negara tergantung pada efisiensi dan efektivitas administrasi penerimaan negara. Kedua, kualitas dari administrasi penerimaan pajak mempengaruhi iklim investasi dan pengembangan sektor swasta. Ketiga, administrasi perpajakan secara rutin kerap muncul dalam daftar

⁵ American Institute of Certified Public Accountants, *“Guiding Principles of Good Tax Policy: A Frame Work for Evaluating Tax Proposal”*.

⁶ M. Govinda Rao, Director, Institute for Social and Economic Change, *Tax Reform in India: Achievement and Challenges*, , Bangalore, India, Asia Pacific Development Journal, Vol 7, No.2, December 2000.

⁷ Ibid.

teratas organisasi dengan kasus korupsi tertinggi. Keempat, reformasi perpajakan diperlukan untuk memungkinkan sistem perpajakan mengikuti perkembangan terbaru dalam aktivitas bisnis dan pola penghindaran pajak yang semakin canggih.⁸

Direktorat Jenderal Pajak sebagai kepanjangan tangan pemerintah dalam reformasi perpajakan telah memperinci langkah jangka menengah untuk membangun sistem perpajakan yang lebih baik. Dalam berbagai kesempatan Dirjen Pajak telah mengemukakan bahwa sistem perpajakan membutuhkan penyempurnaan, khususnya reformasi administrasi perpajakan. Secara garis besar, reformasi administrasi perpajakan diharapkan dapat mencapai tiga tujuan utama, yaitu:

1. Tercapainya tingkat kepatuhan sukarela yang tinggi;
2. Tercapainya tingkat kepercayaan terhadap administrasi perpajakan yang tinggi;
3. Tercapainya produktivitas aparat perpajakan yang tinggi⁹

Untuk mencapai tujuan di atas, DJP telah menyusun sejumlah strategi, antara lain:

1. Meningkatkan kepatuhan ;
2. Menangkal ketidak patuhan;
3. Meningkatkan citra;
4. Mengembangkan administrasi modern;
5. Meningkatkan produktivitas aparat.¹⁰

Arah reformasi perpajakan seharusnya adalah optimalisasi sistem perpajakan. Dimana optimalnya suatu sistem perpajakan dapat dilihat dari enam indikator, yaitu: kecukupan penerimaan, distribusi yang adil, *excess burden* atau kelebihan beban yang minimal, harus mendukung kebijakan stabilitas dan pertumbuhan, sistem administrasi yang fair dan tidak terlalu lentur, serta biaya administrasi dan kepatuhannya minimal.

Menurut pendapat Joel Slemrod, pengoptimalan sistem perpajakan tidak hanya menekankan kepada sistem perpajakan yang baik, tetapi juga harus

⁸ Jit B.S. Jill, *The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform*., Januari 2003.

⁹ Hadi Poernomo, *Reformasi Administrasi Perpajakan* dalam Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep dan Implementasi, Kompas, Februari 2004.

¹⁰ I Made Gde Erata, *Modernisasi Perpajakan* Seminar Sehari Perubahan UU KUP, PPh dan PPN, Multi Utama Development Centre, Juli 2004.

memperhatikan kemajuan teknologi berkaitan dengan sistem pemungutan pajak, hal ini untuk mempermudah dilakukannya pengawasan oleh negara dan meminimalkan biaya pemungutan.¹¹

Reformasi pajak memiliki makna yang luas dan terus berkembang. Williamson dalam Masøed (1994) menyatakan bahwa reformasi perpajakan meliputi perluasan basis perpajakan, perbaikan administrasi perpajakan, mengurangi terjadinya penghindaran dan manipulasi pajak, serta mengatur pengenaan pada asset yang berada di luar negeri. Sedangkan Anggito Abimanyu menyebutkan bahwa reformasi perpajakan adalah perubahan mendasar di segala aspek perpajakan yang memiliki 3 (tiga) tujuan utama, yaitu tingkat kepatuhan sukarela yang tinggi, kepercayaan terhadap administrasi perpajakan yang tinggi dan dan produktivitas aparat perpajakan yang tinggi.

Lebih melengkapi konsep tentang reformasi perpajakan, Aviliani berpendapat bahwa tujuan utama reformasi perpajakan adalah untuk menegakkan kemandirian ekonomi dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengerahkan kekuatan sendiri dan mengurangi ketergantungan terhadap utang luar negeri. Dalam hal ini, reformasi perpajakan dituntut untuk menciptakan sistem yang berlaku menjadi lebih sederhana, yang mencakup penyederhanaan jenis pajak, tarif pajak dan pembayaran pajak. Meliputi pula pembenahan aparatur perpajakan yang menyangkut prosedur, tata kerja, disiplin dan mental. Reformasi pajak yang menyeluruh diharapkan akan meningkatkan tingkat kepatuhan membayar pajak dan jumlah wajib pajak yang patuh semakin meningkat.

Dalam konteks Indonesia sebagai negara berkembang, pendapat Charles Y. Mansfield mengenai reformasi administrasi perpajakan dapat dijadikan sebagai bahan referensi, pendapatnya yaitu:¹²

- Biaya untuk pemungutan pajak seharusnya tidak terlalu besar.
- Prototipe struktur pajak negara berkembang dapat mengganggu stabilitas, efisiensi dan kesetaraan.

Menurut Gunadi reformasi perpajakan meliputi dua area, yaitu reformasi kebijakan pajak (*tax policy*) yaitu regulasi atau peraturan perpajakan yang berupa

¹¹ Joel Slemrod, “*Optimal Taxation and Optimal Taxation System*”.

¹² Charles Y. Mansfield, “*Tax Administration in Developing Countries*”.

undang-undang perpajakan dan reformasi administrasi perpajakan. Reformasi administrasi memiliki tujuan utama untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Kedua, untuk mengadministrasikan penerimaan pajak sehingga transparansi dan akuntabilitas penerimaan sekaligus pengeluaran pembayaran dana dari pajak setiap saat bisa diketahui. Yang ketiga, untuk memberikan suatu pengawasan terhadap pelaksanaan pemungutan pajak, terutama adalah kepada aparat pengumpul pajak, kepada Wajib Pajak, ataupun kepada masyarakat pembayar pajak.¹³

Berkaitan dengan reformasi kebijakan perpajakan di Indonesia, akan dilakukan perbandingan dengan reformasi yang dilakukan di negara-negara lain sebagai bahan perbandingan. Pendapat-pendapat para ahli tersebut sebagai berikut: Untuk penelitian yang dilakukan oleh Robert R. Taliencio Jr. di negara-negara Amerika Latin, menghasilkan suatu teori bahwa: otonomi memiliki efek kebebasan dalam persepsi komitmen politik untuk melakukan reformasi, walaupun tetap harus dilakukan kontrol kepada faktor lainnya seperti kualitas pelayanan, institusi yang baik, dan efek untuk perbaikan negara.¹⁴

Pendapat lain berdasarkan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh *Ministry of Finance and The Economy Antiqua and Barbuda*, mengindikasikan adanya hubungan yang positif antara kebijakan perpajakan dengan penerimaan pajak.¹⁵

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Jonathan Haughton di Madagaskar, dengan menggunakan metode estimasi *tax buoyancy* dan *elasticity*, perubahan dari suatu kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan perubahan tarif mempunyai keterkaitan yang erat dengan GDP. Artinya, dengan menggunakan metode *tax buoyancy* dan *elasticity*, pertumbuhan pajak berbanding lurus dengan pertumbuhan GDP.¹⁶

Untuk penelitian yang dilakukan oleh *The African Aconomic Research Consortium* di Ghana dan Moses Kinyanjui Muriithi dan Eliud Dismas Moyi di

¹³ Gunadi "Keberhasilan Pajak tergantung Partisipasi Masyarakat".

¹⁴ Robert R. Taliencio Jr, "Administrative Reform as Credible Commitment: The Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance in Latin America".

¹⁵ *Ministry of Finance and The Economy Antiqua and Barbuda, Impact of Tax Policy-Revenue Performance.*

¹⁶ Jonathan Haughton, *Estimating Tax Buoyancy, Elasticity and Stability*, 8 April 1998, Madagascar.

Kenya, juga menggunakan metode *tax buoyancy* dan *elasticity* yang menggambarkan keterkaitan antara GDP dengan pertumbuhan penerimaan.

Berdasarkan ketiga penelitian di atas, penulis berusaha untuk melakukan analisis dan penghitungan berdasarkan teori optimalisasi perpajakan dengan memperhatikan metode *tax buoyancy* dan *elasticity* yang menggunakan variabel data GDP, dan penerimaan pajak.

2.2. Tujuan Reformasi dan Modernisasi Perpajakan

Aviliani berpendapat bahwa tujuan utama reformasi perpajakan adalah untuk menegakkan kemandirian ekonomi dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengerahkan kemampuan sendiri. Secara bertahap, pajak diharapkan bisa mengurangi ketergantungan utang luar negeri. Dalam hal ini, reformasi perpajakan akan menjadikan sistem yang berlaku menjadi lebih sederhana, yang mencakup penyederhanaan jenis pajak, tarif pajak dan pembayaran pajak. Meliputi pula pembenahan aparatur perpajakan yang menyangkut prosedur, tata kerja, disiplin dan mental. Dengan reformasi pajak secara menyeluruh diharapkan jumlah wajib pajak semakin meningkat dan meluas serta beban pajak semakin merata, adil dan wajar, sehingga menimbulkan iklim kepercayaan dari wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya. Disamping itu menjauhkan dari aparat yang melakukan tindakan-tindakan yang menguntungkan dan mementingkan diri sendiri.¹⁷

Banyak pandangan miring terhadap lambatnya proses pemulihan ekonomi yang sedang berlangsung saat ini. Ada yang menilai kelambatan ini karena pemerintah tidak melakukan terobosan dan lebih memilih jalur pemulihan secara gradual, yang berarti jalan di tempat.

Pemerintah sesungguhnya memilih kombinasi keduanya, ada yang bertahap, tetapi ada juga yang secara drastis dan signifikan karena infrastrukturnya memungkinkan. Di bidang keuangan negara, misalnya, pemerintah melakukan langkah-langkah perbaikan yang signifikan.

¹⁷ Gunawan Setiyaji dan Hidayat Amir, Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia, Jurnal Ekonomi Universitas Indonusa Esa Unggul, Jakarta, November 2005.

Saat ini pemerintah melakukan reformasi di tiga bidang utama, yakni pajak, bea dan cukai, serta anggaran. Reformasi pajak sebagai prioritas, tujuan utamanya adalah meningkatkan kepatuhan perpajakan.

Direktorat Jenderal Pajak sejak tahun 2001 telah menggulirkan Reformasi Administrasi Perpajakan Jangka Menengah (3-5 tahun) sebagai prioritas reformasi perpajakan, dengan tujuan tercapainya: (1) tingkat kepatuhan sukarela yang tinggi, (2) tingkat kepercayaan terhadap administrasi perpajakan yang tinggi, dan (3) produktivitas pegawai perpajakan yang tinggi.

Di mana-mana, terutama di kota-kota besar, terlihat banyak *billboard* dan videotron berisi kampanye sadar dan peduli pajak. Hasilnya mulai terlihat. Tambahan jumlah wajib pajak dalam tiga tahun terakhir lebih banyak ketimbang total wajib pajak dalam 10 tahun sebelum reformasi dilakukan.

Perbaikan moral, kedisiplinan, dan kemampuan aparat adalah pekerjaan utama yang paling berat. Kritik yang paling banyak adalah terjadinya negosiasi antara petugas dan wajib pajak. Dalam hal penetapan besarnya restitusi, pengawasan terhadap laporan keuangan wajib pajak, penagihan tunggakan, sampai hal-hal kecil dalam soal pengisian surat pemberitahuan tahunan (SPT), masih sering terdengar adanya ketidaksesuaian yang berbuntut negosiasi.

Wajib pajak merasa diperlakukan tidak fair dan tidak memiliki saluran memadai untuk membela diri, sementara pemerintah sering dituduh sewenang-wenang dalam mempergunakan kekuasaannya.

Untuk itu, di samping perbaikan akhlak, moral, dan tanggung jawab pejabat, secara terus-menerus dilakukan perbaikan sistem, administrasi, dan kebijakan perpajakan yang bisa mengurangi pertemuan antara wajib pajak dan petugas.

Ada dua lompatan yang signifikan dalam modernisasi perpajakan. Pertama, pembukaan Kantor wajib pajak besar, diikuti uji coba untuk wajib pajak menengah dan kecil dengan sistem perpajakan modern.

Pada Kantor wajib pajak besar tersebut, dibentuk *account representative* (AR) yang bertujuan mengetahui segala tingkah laku, ruang lingkup bisnis, dan segala sesuatu yang berkaitan dengan hak dan kewajiban wajib pajak yang diawasinya (*knowing your taxpayer*). Dan pelayanan kepada wajib pajak dapat

dilakukan secara tuntas pada satu meja. Pelayanan tersebut mendapat tanggapan positif dari para wajib pajak yang dilayani dalam kantor ini.

Lompatan kedua adalah usulan terhadap perubahan atau amendemen undang-undang perpajakan, yakni Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan, Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPH), dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Intinya adalah mengubah tarif, subyek, dan obyek pajak agar kompetitif.

Dapat dilihat bahwa pemerintah mengusulkan penurunan tarif PPh badan, menaikkan pendapatan tidak kena pajak dua kali lipat, penyederhanaan tarif PPh dan PPnBM (pajak penjualan atas barang mewah). Dalam soal subyek dari obyek pajak, pemerintah mengusulkan perluasan agar ada rasa keadilan kepada seluruh wajib pajak.

Dalam soal administrasi, dilakukan berbagai macam penyederhanaan perpajakan, misalnya dalam tujuan mempercepat proses restitusi, memperpendek waktu penyimpanan dokumen, waktu dan metoda pembayaran, dan lain sebagainya.

Sebagai imbangannya, dalam amendemen undang-undang tersebut diusulkan penalti tarif lebih tinggi bagi wajib pajak yang sengaja tidak memiliki nomor pokok wajib pajak (NPWP). Selain itu, mereka yang sengaja melakukan penghindaran pajak serta mengisi SPT dengan tidak jujur akan dikenai tindakan hukum yang setimpal.

Usulan dan persandingan atas amendemen tersebut juga telah datang dari berbagai pihak secara konkret dan tertulis. Dialog terus dilakukan agar ada kesamaan visi dan arah reformasi perpajakan nasional dalam amendemen tersebut.

Pada umumnya para wakil Wajib Pajak prinsipnya setuju dengan arah reformasi, tetapi perlu dilengkapi dengan berbagai hal. Misalnya dalam soal prosedur pengawasan dan restitusi, perlakuan terhadap berbagai subyek dan obyek pajak, kesetaraan perlakuan terhadap wajib pajak dan petugas pajak, sampai ke masalah hukumnya.

Tidak mengherankan jika banyak yang berharap dari perbaikan fundamental kebijakan perpajakan, karena demikian sentralnya masalah ini.

Reformasi ekonomi, keuangan negara, dan penegakan hukum memang bisa dimulai dari pajak.

Namun, yang perlu diingat, reformasi undang-undang perpajakan yang semangatnya adalah untuk meminimalkan pertemuan antara aparat pajak dan wajib pajak tidak akan berhasil tanpa adanya moral dan etika yang baik dari kedua belah pihak.¹⁸

2.3. Sejarah Reformasi dan Modernisasi Perpajakan di Indonesia

Reformasi perpajakan di Indonesia, yang dilaksanakan oleh DJP, melakukan empat langkah reformasi, yaitu:

1. Reformasi moral, etika dan integritas pajak;
2. Reformasi kebijakan (amandemen Undang-Undang pajak);
3. Reformasi pelayanan kepada masyarakat;
4. Reformasi pengawasan pemenuhan kewajiban wajib pajak.

Langkah pertama, yaitu reformasi moral, etika dan integritas mulai dilakukan DJP dengan melakukan siraman rohani sesuai dengan agama dan kepercayaan masing-masing pegawai, disamping itu dengan penerapan Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang mengatur perilaku pegawai dalam melaksanakan tugas. Dengan pendekatan keimanan dan penerapan kode etik diharapkan setiap pegawai DJP siap secara psikologis disamping kesiapan akan pengetahuan tentang perpajakan, untuk memasuki era baru dalam perubahan sistem di DJP yang lebih profesional, sehingga dapat melaksanakan *clean governance* dan *good governance*.

Langkah kedua, reformasi kebijakan dilakukan DJP dengan melakukan perubahan peraturan perpajakan yang dipandang sudah tidak akomodatif lagi dan tidak sesuai dengan perkembangan zaman dan perekonomian nasional.

Langkah ketiga, reformasi pelayanan kepada masyarakat dengan mengubah paradigma mengenai pelayanan kepada wajib pajak menjadi *client oriented*, yang mengedepankan aspek pelayanan kepada wajib pajak (*customer oriented*). Pelayanan kepada wajib pajak lebih diarahkan untuk menjadi *business friendly* bagi masyarakat terutama bagi pelaku bisnis. Dengan demikian pandangan

¹⁸ Anggito Abimanyu, Melihat Arah Reformasi Perpajakan.

masyarakat terhadap pajak yang selama ini dianggap sebagai momok bahkan dianggap sebagai beban kuantitatif, diharapkan dapat berubah. Kemudian masyarakat dapat memandang pajak menjadi sesuatu kewajiban partisipatif warga tanpa kecuali kepada negara.

Langkah keempat, reformasi pengawasan pemenuhan kewajiban wajib pajak dilakukan dengan pembentukan *account representative* untuk dapat melakukan pengawasan pemenuhan kewajiban dari wajib pajak yang berada dalam pengawasannya. Sistem administrasi perpajakan modern juga merangkul kemajuan teknologi terbaru di antaranya melalui pengembangan Sistem Informasi Perpajakan (SIP) dengan pendekatan fungsi menjadi Sistem Informasi DJP (SIDJP) dan Sistem Administrasi Perpajakan Terpadu (SAPT) yang dikendalikan oleh *case management system* dalam *workflow system* dengan berbagai modul otomasi kantor serta berbagai pelayanan dengan basis *e-system* seperti *e-SPT*, *e-Filing*, *e-Payment*, *Taxpayers' Account*, *e-Registration*, dan *e-Counseling* yang diharapkan meningkatkan mekanisme kontrol yang lebih efektif.

Untuk memperbaiki sistem perpajakan di Indonesia dan mencapai empat langkah yang dicanangkan oleh DJP, maka DJP melakukan MOU dengan berbagai pihak.

Perubahan untuk menuju kepada sistem perpajakan yang lebih baik harus menyentuh hal-hal sebagai berikut:

1. Kebijakan Perpajakan (*Tax Policy*)

Kebijakan perpajakan merupakan proses awal dalam suatu sistem perpajakan, sebab pada proses inilah dilakukan penentuan jenis pungutan dan besarnya tarif dalam pemungutan. Kebijakan perpajakan termasuk memilih objek, subjek dan tarif serta persyaratan-persyaratannya yang secara prinsip disepakati akan dimuat dalam ketentuan material (*tax law*).

2. Hukum Perpajakan (*Tax law*)

Tax law mengakomodasikan segala sesuatu yang telah ditentukan dalam *tax policy*. Menurut Brotodihardjo, hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan yang wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada

masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak. Oleh karena itu, hukum perpajakan menjadi pilar legitimasi pemungutan pajak bagi negara. Selanjutnya Masyuri mengatakan bahwa hukum pajak adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya.

3. Administrasi Perpajakan (*Tax Administration*)

Administrasi perpajakan adalah instrumen operasional *tax policy* dan *tax law*, cakupannya adalah aspek-aspek organisasi, sumber daya manusia, peralatan sistem dan prosedur, biaya pemungutan dan berbagai produk dari proses administrasi yang dilakukan.

Berkenaan dengan elemen dasar reformasi administrasi perpajakan, Tanzi dan Pallechio dalam Ott, menyatakan syarat-syarat penting reformasi perpajakan adalah sebagai berikut:

1. Komitmen politik yang berkelanjutan. Proses administrasi perpajakan memerlukan waktu dan membutuhkan dukungan politik pada tingkat yang tinggi;
2. Staf yang mampu berkonsentrasi terhadap pekerjaan dalam jangka panjang;
3. Strategi yang tepat dan didefinisikan dengan baik, karena tidak ada strategi yang cocok untuk semua negara. Reformasi administrasi perpajakan harus menyesuaikan diri dengan keperluan-keperluan dan kebutuhan masing-masing negara;
4. Pendidikan dan pelatihan pegawai untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia;
5. Tersedia dana yang cukup untuk reformasi administrasi perpajakan, karena adanya perubahan dalam sistem perpajakan.

Langkah-langkah reformasi dan modernisasi perpajakan yang selama ini dilakukan dipandang telah berhasil mendorong peningkatan penerimaan perpajakan secara signifikan, meskipun masih banyak menghadapi kendala,

terutama berkaitan dengan kapasitas administrasi pemungutan pajak. Langkah-langkah tersebut, antara lain: langkah-langkah pembaruan kebijakan (*tax policy reform*) dan langkah-langkah pembaruan administrasi perpajakan.

Langkah pembaruan kebijakan perpajakan ini dilaksanakan antara lain melalui perubahan UU PPh, UU PPN dan PPnBM, UU PBB, UU Bea Meterai. Paket Amandemen UU perpajakan ini dititikberatkan pada pemberian rasa keadilan dan kepastian hukum di bidang perpajakan, yang tujuannya untuk mendorong arus investasi serta mengoptimalkan penerimaan pajak.

Untuk langkah lainnya, yaitu langkah reformasi dan modernisasi administrasi perpajakan (*tax administrative reform*), yang dilakukan antara lain:

- a. Penyempurnaan peraturan pelaksanaan undang-undang perpajakan;
- b. Pemberntukan dan perluasan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Khusus Wajib Pajak Besar (*Large Taxpayer Office/LTO*), diantaranya meliputi: pembentukan organisasi berdasarkan fungsi, pengembangan sistem administrasi perpajakan yang terintegrasi dengan pendekatan fungsi dan implementasi dari prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*;
- c. Pembangunan KPP Khusus Wajib Pajak Menengah dan KPP WP Kecil;
- d. Pengembangan basis data, pembayaran pajak dan penyampaian SPT secara online;
- e. Perbaikan manajemen pemeriksaan pajak;
- f. Meningkatkan efektivitas penerapan kode etik di jajaran DJP.

Dalam jangka menengah, upaya-upaya tersebut diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan (*tax compliance*) dan juga meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap aparat pajak dan produktivitas aparat pajak.¹⁹

Sesuai dengan perkembangan kondisi lingkungan dan dunia usaha yang selalu berubah, Ditjen Pajak merasa perlu untuk menyesuaikan dan menyempurnakan struktur organisasinya.

Selama ini struktur organisasi Ditjen Pajak didasarkan pada jenis pajak. Dengan struktur organisasi seperti ini pelaksanaan tugas di lapangan seringkali menimbulkan ketidakefisienan yang mengakibatkan pelayanan dan pengawasan tidak optimal.

¹⁹ Endang Kiswara, Op.Cit.

Selama empat tahun terakhir, Ditjen Pajak Pajak telah melakukan beberapa reformasi perpajakan dan modernisasi administrasi perpajakan yang mengacu pada cetak biru. Kanwil Ditjen Pajak Wajib Pajak Besar (LTO) dan Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar dibentuk dengan menerapkan sistem administrasi perpajakan modern berlandaskan *case management*.

Modernisasi kantor pelayanan pajak menunjukkan hasil yang menggembirakan dan mendapat tanggapan positif dari wajib pajak. Untuk masa yang akan datang, Ditjen Pajak merencanakan mengimplementasikan program modernisasi perpajakan secara komprehensif yang mencakup semua lini operasi organisasi secara nasional.

Perjalanan panjang modernisasi perpajakan DJP dari tahun 2002, *pertama*, bermula pada medio 2002 sesuai Kepmenkeu No 65/KMK.01/2002 dibentuk 2 KPP LTO (*Large Taxpayers Office*) yang kemudian disebut KPP WP Besar yang berdomisili di Jakarta dengan jumlah masing-masing WP sebanyak 300 WP Badan terbesar di seluruh Indonesia dan hanya mengadiminstrasikan jenis Pajak PPh dan PPN. *Kedua*, pada tahun 2003 dengan Kepmenkeu No 519/KMK.01/2003 jo. 587/KMK.01/2003 dibentuk 10 KPP Khusus yang berdomisili di Jakarta meliputi KPP BUMN, Perusahaan PMA, WP Badan dan Orang Asing, dan Perusahaan Masuk Bursa dan hanya mengadiminstrasikan jenis Pajak PPh dan PPN. *Ketiga*, pada tahun 2004 berdasarkan Kepmenkeu No 254/KMK.01/2004 dibentuk KPP MTO (*Medium Taxpayers Office*) yang kemudian disebut KPP Madya yang berjumlah 1 di setiap Kanwil dan 10 di Kanwil Khusus dengan total 32 KPP Madya di seluruh Indonesia. Jumlah masing-masing WP KPP Madya sebanyak 200-500 perusahaan terbesar di tingkat wilayah Kanwil tersebut termasuk WP lokasi yang domisilinya terdaftar pada Kanwil modern lain dan Indonesia. KPP Madya juga hanya mengadiminstrasikan jenis Pajak PPh dan PPN. *Keempat*, pada tahun 2006 hingga 2008 dibentuk ***KPP Small Taxpayers Office (STO)*** yang kemudian disebut KPP Pratama dengan total 357 KPP Pratama di seluruh Kanwil. KPP Pratama bertugas melayani WP Badan menengah ke bawah dan WP Orang Pribadi meliputi jenis pajak PPh, PPN, PBB, dan BPHTB.

Dalam struktur yang modern ini terdapat perbedaan yang cukup radikal dan signifikan yakni debirokratisasi pelayanan seperti Seksi Pelayanan dan Seksi

Pemeriksaan dibentuk secara terpisah. Pelayanan perpajakanpun sudah mulai satu atap (*one stop service*) karena semua jenis pelayanan perpajakan baik jenis pajak PPh, PPN, PBB, dan BPHTB dilakukan di KPP Pratama sedangkan untuk KPP WP Besar dan KPP Madya hanya jenis pajak PPh dan PPN, sehingga menyebabkan adanya peleburan KPPBB ke KPP Pratama. Proses penyelesaian keberatan hanya ada di tingkat Kanwil, mengingat di Kanwil tidak menjalankan fungsi pemeriksaan lagi karena fungsi pemeriksaan sepenuhnya dilaksanakan oleh KPP Modern yang menyebabkan pula dileburnya Karikpa ke KPP Modern.²⁰

Program ini dilakukan untuk mencapai empat sasaran utama. Pertama, optimalisasi penerimaan yang berkeadilan yaitu perluasan basis pajak (*tax base*), minimalisasi *tax gap* dan stimulus fiskal. Kedua, peningkatan kepatuhan sukarela yaitu melalui pemberian pelayanan prima dan penegakkan hukum yang konsisten. Ketiga, efisiensi administrasi, yaitu penerapan sistem dan administrasi yang handal dan pemanfaatan teknologi tepat guna.

Terakhir, terbentuknya citra yang baik dan kepercayaan masyarakat yang tinggi yaitu kapasitas SDM yang profesional, budaya organisasi yang kondusif dan pelaksanaan *good governance*.

Ditjen Pajak, sebagai organisasi pemerintah yang terkait dengan seluruh sektor kehidupan masyarakat, menyadari sepenuhnya tanpa improvisasi di bidang teknologi informasi, dinamika bisnis tidak akan mampu diantisipasi. Lebih jelas, pemanfaatan teknologi informasi secara tepat mampu mendukung program transparansi dan keterbukaan, dimana kemungkinan terjadinya KKN, termasuk di dalamnya penyalahgunaan kekuasaan dapat diminimalisasi.²¹

2.4. Teori Optimalisasi Pajak

Secara garis besar reformasi perpajakan berbicara tentang intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan. Intensifikasi perpajakan berkaitan dengan usaha pemungutan pajak dan administrasi perpajakan. Sedangkan ekstensifikasi perpajakan berbicara tentang perluasan basis pajak dan evaluasi terhadap tarif pajak. Permasalahan intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan berhubungan dengan *tax*

²⁰ Danny Daarussalam, Wajah Baru Pelayanan Prima Ditjen Pajak, <http://www.dannydarussalam.com>.

²¹ Djazoeli Sahdani, Menuju *Good Governance* Melalui Modernisasi Pajak, Bisnis Indonesia, Senin, 23 Mei 2005.

optimality, optimalitas perpajakan yang berhubungan dengan kondisi perekonomian secara makro. Secara garis besar model *tax optimality* standar berusaha memaksimalkan penerimaan pajak yang menghadapi kendala basis pajak.²²

Kegiatan yang khusus dalam optimalisasi pajak mempunyai tiga aspek kunci, yaitu: Pertama, perwakilan eksplisit dari pilihan-pilihan individu, teknologi dan struktur pasar. Kedua, pemerintahan harus meningkatkan jumlah penerimaan dengan instrumen-instrumen pajak yang ada dimana dapat mengurangi biaya administrasi. Ketiga, adanya kriteria dimana hasil urutan dan pilihan yang paling optimal dari kriteria yang ada. Landasan dari teori optimalisasi pajak, adalah mengefisienkan biaya pemajakan dan mencari cara untuk fokus kepada efisiensi biaya pemajakan tersebut.²³

Salah satu model dalam optimalisasi pajak, adalah model optimalisasi pajak komoditas yang dikembangkan oleh Ramsey²⁴. Dasar pemikirannya adalah menciptakan penerimaan pemerintah dalam jumlah tertentu melalui pemajakan atas komoditas yang dikonsumsi sehingga kerugian dapat diminimalisasi, sehingga pemungutan pajak harus dilakukan secara efisien melalui minimalisasi *dead weight losses*.

Ramses menjabarkan aturan untuk mencapai tujuan tersebut, dimana pajak berbanding terbalik dengan elastisitas permintaan. Secara formal pernyataan ini dapat dirumuskan dengan $t_i/q_i = \mu/\epsilon_i$, dimana μ merupakan konstanta untuk semua barang dan q_i , t_i dan ϵ_i masing-masing, adalah: harga, pajak dan elastisitas harga terhadap permintaan barang i . Prinsip umum dari aturan ini mengatakan bahwa pemajakan yang efisien atas barang dan faktor akan mengarah pada barang dan faktor yang permintaannya tidak elastis. Disamping itu, pemajakan harus dilakukan secara seragam.

Formulasi matematis dari aturan Ramsey akan diuraikan sebagai berikut. Asumsi yang dibuat adalah harga produsen tetap, sehingga kenaikan dalam pajak akan mengakibatkan kenaikan dalam jumlah yang sama pada harga konsumen, dimana barang dapat dijual atau dibeli oleh konsumen. Penjualan dianggap

²² Asih Sriwinarti dan Joko Waluyo, op.cit.

²³ Joel Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax System*, The Journal of Economic Perspectives, Vol. 4 No.1 (Winter, 1990), pp 157-178, American Economic Association.

²⁴ Nicholas H. Stern, *Optimum Taxation and Tax Policy*, International Monetary Fund Staff Papers Vol 31 No.2, June 1984.

sebagai pembelian negatif dan penjualan tenaga kerja diperlakukan berbeda dengan barang lainnya. Upah yang diterima oleh konsumen adalah w dan terdapat penghasilan lump sum sebesar M . X adalah kuantitas yang ditransaksikan dimana q, x menunjukkan $\hat{U}_{q_i x_i}$, maka untuk tiap individu kondisinya dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\begin{aligned} & \text{Maksimumkan } \mu(x, l) \\ & x, l \\ & \text{Subject to } q \cdot x - wl = M \end{aligned}$$

2.5. Teori Efisiensi Sistem Perpajakan

Ada dua istilah yang berkaitan dengan pengukuran efisiensi sistem perpajakan, bila model elastisitas pemajakan akan digunakan, yaitu: (1) elastisitas pajak (*tax elasticity*) dan (2) daya apung pajak (*tax buoyancy*).²⁵ Perubahan dalam penerimaan pajak, adalah hasil dari perubahan diskresioner dalam tarif dan kebijakan perpajakan dan perubahan endogen dari PDB sebagai dasar penentuan pajak. Pertumbuhan penerimaan pajak terdiri dari dua komponen yaitu pertumbuhan otomatis dan pertumbuhan diskresioner. Penyebab utama dari pertumbuhan otomatis adalah PDB dan peningkatan pendapatan per kapita. Pertumbuhan diskresioner disebabkan oleh adanya perubahan kebijakan perpajakan.²⁶

2.5.1. Model Tax Buoyancy

Tax (or revenue) buoyancy dapat didefinisikan sebagai:

$$TB = \% \text{ revenue} \div \% \text{ base}$$

Dengan menggunakan angka untuk penerimaan dan dasar observasi secara aktual. Secara khusus dasarnya diambil dari PDB, walaupun dasar lain dapat dijadikan acuan (seperti: konsumsi, sebagai dasar untuk pajak penjualan; import, sebagai dasar untuk tarif, dan sebagainya). Penerimaan dapat mengacu pada total penerimaan pajak atau untuk penerimaan per jenis pajak.

²⁵ International Monetary Fund Staff Papers, *Elasticity and Buoyancy of Tax System: A Methods Applied to Paraguay*, Vol XIX No 2, Juli 1972.

²⁶ African Economic Research Consortium, *Tax Reform and Revenue Productivity in Ghana*, 1998, Nairobi, Kenya

Peningkatan dapat diukur dengan hubungan yang pasti, yaitu: setelah dilakukan penyesuaian untuk inflasi. Jika peningkatan diukur dengan angka nominal dengan estimasi dari *tax buoyancy* akan mendekati ke angka 1.

Seperti permasalahan dalam prakteknya, pengukuran *tax buoyancy* cenderung berubah tiap tahunnya, dimana kondisi yang berubah tidak membantu dalam perhitungannya. Menjadi sangat berguna apabila dapat mengukur *tax buoyancy* untuk periode yang lama-mungkin untuk lima sampai sepuluh tahun. Berikut ini beberapa teknik yang digunakan:

- a. Menghitung *buoyancy* untuk tiap tahun dan selanjutnya mendapatkan rata-ratanya.
- b. Menghitung pertumbuhan penerimaan pajak dan basis pajak (misalnya: PDB) diantara rata-ratanya pada akhir tahun (misalnya: rata-rata tahun pertama dari tiga tahun dari suatu seri dibandingkan dengan tahun terakhir dari seri tersebut),
- c. Meregresikan logaritma dari penerimaan pajak pada tahun yang bersangkutan untuk mendapatkan rata-rata pertumbuhan dari penerimaan pajak. Melakukan hal yang sama pada basis pajak (misalnya: PDB). Tingkat pertumbuhannya adalah nilai koefisien dari variabel independen pada tahun itu. Penggunaan tingkat pertumbuhan untuk menghitung *buoyancy*.
- d. Meregresikan logaritma dari penerimaan pajak terhadap logaritma basis pajak (PDB).

2.5.2. Model Tax Elasticity

Tax elasticity didefinisikan sebagai:

$$TE = \% \text{ revenue} \div \% \text{ base}$$

Definisi tersebut terlihat hampir sama dengan *tax buoyancy*, tetapi sebenarnya memiliki perbedaan yang penting, dimana penerimaan pajak yang dihitung jika tidak ada perubahan dari kebijakan dan aturan perpajakan, termasuk tarif pajak dan basis pajak.

Secara simbolis, Mansfield (1972) mendefinisikan elastisitas itu sebagai berikut:

$$\text{Elasticity of total tax revenue to income: } E_{T_t Y} = \frac{T_t \cdot Y}{Y \cdot T_t}$$

$$\text{Elasticity of } k^{\text{th}} \text{ individual tax to income: } E_{T_k Y} = \frac{T_k \cdot Y}{Y \cdot T_k}$$

$$\text{Elasticity of } k^{\text{th}} \text{ individual tax to base: } E_{T_k B_k} = \frac{T_k \cdot B_k}{B_k \cdot T_k}$$

$$\text{Elasticity of } k^{\text{th}} \text{ individual base to income: } E_{B_k Y} = \frac{B_k \cdot Y}{Y \cdot B_k}$$

Dimana:

T_t = total penerimaan pajak

T_k = penerimaan dari k^{th} pajak

Y = pendapatan (GDP)

B_k = dasar dari k^{th} pajak

= perbedaan perubahan dalam variabel yang berhubungan.

2.6. Penelitian Reformasi Perpajakan Terdahulu

2.6.1. Reformasi Perpajakan di Bulgaria

Bulgaria melakukan reformasi perpajakan untuk melihat pengaruh antara penerimaan rakyat kelas bawah terhadap struktur penerimaan pajak yang wajar. Dalam struktur yang modern ini terdapat perbedaan yang cukup radikal dan signifikan yakni pada tahun 1992, dimana tidak mencakup perkiraan pendistribusian pendapatan.

Berdasarkan data yang digunakan, yaitu tahun 1992, Bulgaria mendapatkan manfaat dari kondisi penerimaan pajaknya yang rendah dibandingkan dengan negara-negara lain untuk tahun yang sama. Secara khusus amandemen tahun 1993 untuk pajak penghasilan orang pribadi tahun 1992 mengalami kesulitan untuk sistemnya dalam dua jalur utama, yaitu: pertama, dimana *marginal tax income rate* untuk tahun 1992 tidak lebih rendah dari standar internasional, rate-nya diimplementasikan dalam amandemen 1993 dimana top rate meningkat dari 40 persen menjadi 52 persen. Kedua, nilai *tax bracket*

meningkat dari 7 menjadi 10, dengan tiga tingkatan golongan tambahan, menjadi 44 persen, 48 persen dan 52 persen.

Penerapan tingkatan golongan dalam reformasi pajak di Bulgaria, menekankan penerapan tarif dengan prosentase yang besar untuk golongan dengan penghasilan yang besar, sedangkan untuk golongan kelas bawah tarif menjadi lebih rendah.²⁷

2.6.2. Reformasi Perpajakan di India

Reformasi pajak di India mempunyai latar belakang yang hampir sama dengan latar belakang di beberapa negara yang sedang berkembang, antara lain untuk melakukan perubahan atas ketentuan perpajakan yang tidak kondusif bagi pasar dan juga meminimalisasi distorsi pada kebijakan perpajakan.²⁸

Reformasi pajak di India dilakukan melalui pendekatan kombinasi dari tiga model reformasi, yaitu: *the optimal tax* (OT) model (Ahmad and Stern 1991), *the Harberger tax model* (HT), dan *the supply side tax model* (SST). Pendekatan tersebut dilakukan untuk meningkatkan produktivitas penerimaan dari sistem pajak, yang dapat meminimalisasi distorsi harga yang relatif. Pendekatan yang praktis adalah dapat melakukan sistem pajak menjadi komprehensif, sederhana dan transparan.

Dampak pengaruh reformasi pajak di India yang terjadi pada tahun 1991 yang diiringi dengan krisis ekonomi tahun 1991, diawali dengan proses reformasi struktural. Krisis ekonomi yang mengakibatkan penurunan secara signifikan penerimaan pajak, dimana tax-GDP ratio yang semula diatas 16 persen pada tahun 1990-1991, menurun tajam menjadi dibawah angka 14 persen untuk tahun 1993-1994.

Menariknya, meskipun penurunan secara signifikan terjadi pada pajak kekayaan, baik itu untuk pajak penghasilan perorangan maupun pajak penghasilan badan, penerimaan pajak menunjukkan kenaikan yang signifikan. Pajak langsung menunjukkan peningkatan yang signifikan dibandingkan dengan GDP, sebaik

²⁷ Zeljko Bogetic and Fareed M. A. Hassan, *Personal Income Tax reform and revenue Potential in Transitional Economies: Bulgaria*, *Ib Review*, Vol.1 No.1, 1997, p.24-36.

²⁸ M. Govinda Rao, Director Institute for Social and Economic Change, *Tax Reform in India: Achievements and Challenges*, Bangalore, India, *Asia Pacific Development Journal*, Vol. 7 No. 2, December 2000.

peningkatan penerimaan pajak secara total. Kontribusi penerimaan dari pajak langsung dimana hanya dibawah 14 persen pada tahun 1990-1991, meningkat tajam menjadi 24 persen pada tahun 1997-1998.

Penurunan tax-GDP ratio diawal reformasi ditandai dengan hasil yang menurun dari pajak tidak langsung. Secara umum, beberapa penurunan penerimaan saat itu diharapkan seperti penerapan tarif yang wajar yang secara ekstrim tinggi dan secara dramatis diturunkan.²⁹

2.6.3. Reformasi Perpajakan di Ghana

Pengalaman Ghana dalam kondisi fiskalnya pada tahun 1970-1982, dimana sangat mengecewakan. Dimana sejak periode tersebut analisis dan proyeksi makroekonomi tidak mendalam dilakukan untuk mengefektifkan dan meningkatkan konsistensi formulasi kebijakan fiskal.

Tahun 1983 Pemerintah Ghana memulai penyesuaian fiskal dan keuangan dalam rangka menstimulasi pemulihan ekonomi. Reformasi perpajakan yang dilakukan di Ghana dianalisis menggunakan teori Optimalisasi pemajakan (*Optimalisation Taxation*), sedangkan untuk mengukur produktivitas penerimaan diukur melalui cara mengukur tradisional dengan konsep *tax buoyancy* dan *tax elasticity*.

Penelitian ini menggunakan beberapa model, salah satu alternatif modelnya adalah *single-equation model*, dengan formula:

$$\text{Log}(T)_t = B_0 + B_1 \log(B)_t + \sum_{i=1}^n B_2 i D_t + U_t$$

Dimana:

T = Penerimaan Pajak

B = Tax Base (*GDP in aggregate level*)

D_i = Dummy variabel

B_1 = tax elasticity

Dalam menganalisis reformasi pajak di Ghana, data yang digunakan diperoleh dari: Pemerintah Ghana dan IMF, yaitu: pajak penghasilan orang

²⁹ Ibid.

pribadi, pajak penghasilan perusahaan, pajak penjualan, pajak cukai, pajak import, pajak ekspor cocoa, GDP.

Program reformasi pajak dilakukan dengan beberapa tahapan, yaitu tahap pertama: memperbaiki *tax base*, tahap kedua: mendorong penguatan produksi, tahap ketiga: meningkatkan efisiensi pajak dan keadilan dalam pemajakan.

Reformasi perpajakan di Ghana berdasarkan penelitian ini dapat memperbaiki pertumbuhan penerimaan, peningkatan efisiensi administrasi perpajakan dan memperbaiki keadilan dalam sistem perpajakan. Reformasi juga menghilangkan distorsi pasar dan memperkuat insentif ekonomi, sekalipun pemberian penerimaan pemerintah terhadap GDP masih sangat rendah dibandingkan capaian dinegara berkembang lainnya.³⁰

2.6.4. Reformasi Perpajakan di Kenya

Reformasi perpajakan di Kenya menjadi menarik untuk dijadikan sebagai bahan perbandingan, karena dilakukan pada saat kondisi makro ekonomi yang tidak stabil. Kondisi yang tidak stabil tersebut dapat menimbulkan kesulitan bagi proses reformasi perpajakan. Menurut Tanzi suatu reformasi perpajakan akan mengalami kendala untuk berpengaruh bagi penerimaan negara, apabila dalam prosesnya, kondisi perekonomian makro sedang dalam perubahan yang cepat dan signifikan.

Latar belakang dilakukannya reformasi di Kenya, karena terdapat defisit anggaran dalam rangka membiayai pengeluaran negara, dimana untuk periode tahun 1986 sampai dengan 1998 rata-rata penerimaan negara hanya 29,8% sedangkan biaya pemerintahan mencapai 34,4%, sehingga terdapat *gap* sebesar 4,6%.

Berdasarkan kondisi tersebut Kenya melakukan reformasi perpajakan dengan mengadopsi *The Tax Modernization Programme* pada tahun 1986 dan *Budget Rationalization Programme* untuk tahun 1987. Program Modernisasi bertujuan untuk: (a) meningkatkan *tax ratio* dari 22% pada tahun 1986, menjadi 24% pada pertengahan tahun 1990; (b) mengurangi biaya mengawasi kepatuhan dan administrasi melalui tarif yang rendah dan rasional meluaskan *tax base*; (c) memperbaharui administrasi pajak dengan mengurangi celah-celah, melalui

³⁰ African Economic Research Consortium, *Tax reform and Revenue Productivity in Ghana*, The Regal Press Kenya Ltd., Nairobi, Kenya.

penggunaan komputerisasi yang luas dan meningkatkan pengawasan melalui audit (*audit surveillance*); (d) meningkatkan kapasitas institusi untuk memanager kebijakan perpajakan dengan mengefektifkan sistem manajemen database; (e) meningkatkan tax ratio menjadi 28%; (f) *invigorating the growth of the fledgling capital market*; (g) menerapkan sistem *self-assessment*; (h) meningkatkan pendidikan dan pelayanan perpajakan kepada wajib pajak; dan (i) mengimplementasikan reformasi organisasi yang melakukan modernisasi atas administrasi perpajakan.

Metodologi yang dipakai dalam menganalisis reformasi perpajakan di Kenya menggunakan prosedur estimasi *Elasticity and Buoyancy*. Rumus yang digunakan dalam elasticity menggunakan hubungan fungsional:

$$T^* = B$$

Dimana T = Penerimaan pajak, B = Tax Base (GDP in aggregate level), ϵ = melambangkan parameter yang diestimasi, ϵ = multiplicative error term. Apabila menggunakan Log, ditemukan rumus Log-linier:

$$\text{Log T} = \text{Log} \alpha + \beta \text{Log B} + \text{Log} \epsilon$$

Tax Buoyancy mengacu pada dasarnya yaitu GDP yang diambil dari hasil regresi logartima dari penerimaan pajak dengan data basis pajak (PDB), contohnya:

$$\text{Log T}_t = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Log(B)}_t + \epsilon_t$$

Dimana α_1 adalah *buoyancy ratio*.

Penelitian ini menganalisis: produktivitas struktur perpajakan di Kenya dalam konteks reformasi perpajakan. Penelitian dilakukan dengan menganalisis dari beberapa periode, yaitu : periode kombinasi: dimana dapat dijelaskan bahwa dengan peningkatan GDP maka dapat meningkatkan penerimaan pajak; Masa Sebelum Reformasi: ditandai antara lain dengan (1) penyempitan antara pajak perorangan dan pajak badan, (2) Tarif teratas selalu tinggi, (3) Struktur pajak terlalu banyak membedakan, dengan banyaknya tarif, sehingga dapat menimbulkan pemajakan ganda.

Faktor-faktor tersebut membuat sistem pajak yang kompleks, dengan membuat celah untuk *tax evasion* dan korupsi; Masa Setelah Reformasi dan perbandingan antara masa sebelum dan setelah reformasi.

Reformasi di Kenya mempunyai efek positif untuk struktur pajak secara keseluruhan dan penanganan pajak pribadi, sekalipun pengaruh dari reformasi perpajakan tidak selalu sama. Reformasi Kenya berpengaruh lebih besar untuk pajak langsung dari pada pajak tidak langsung.³¹

2.6.5. Reformasi Perpajakan di Uganda

Sistem perpajakan di Uganda adalah salah yang menjadi korban dari krisis ekonomi yang mewabah sejak tahun 1966. Pemungutan pajak tetap rendah yang mengakibatkan defisit fiskal. Negara juga terpuruk karena ketergantungan yang besar kepada sumber penerimaan pajak yang sedikit dimana kondisi ini sangat mudah dipengaruhi oleh kondisi kegoncangan eksternal, yang dapat meninggalkan permasalahan yang besar bagi sistem perpajakan.

Untuk menganalisis statistik berkaitan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi penerimaan pajak di Uganda, perkiraan model yang akan digunakan:

$$T_y = f(Y, M, A, P, Ag, Mf, D, \phi, T)$$

Dimana:

T_y = Tax to GDP ratio

Y = GDP per capita

M = impor dibanding GDP

A = bantuan dibanding GNP

P = kepadatan penduduk

Ag = Agrikultur dibanding GDP

Mf = manufakturing dibanding GDP

D = external debt to GDP

= shadow variable proxying the size of hidden economy

T + time trend

Sedangkan untuk kegunaan empirik digunakan ECM Model, dengan formula:

$$y_t = \alpha + \beta y_{t-1} + U_t$$

³¹ Muriithi, Moses Kinyanjui and Moyi, Eliud Dismas, *Tax Reforms and Revenue Mobilization in Kenya*, AERC Research Paper 131, 2003.

Model yang digunakan dirancang melakukan estimasi periode tahun 1970-1971, dengan menghasilkan tiga persamaan untuk diestimasi, dimana persamaan pertama adalah persamaan yang dirancang untuk bab sebelumnya, persamaan kedua dan ketiga menggabungkan *lagged debt instead of debt ratio*.

Penelitian ini menemukan adanya indikasi bahwa *tax evasion* diduga dapat mempengaruhi penerimaan pajak. Efisiensi dan efek keadilan dalam pemajakan juga secara tidak langsung turut mempengaruhi penerimaan, dimana pemajakan yang optimal tidak dapat dicapai apabila terdapat *tax evasion*.

2.6.6. Reformasi Perpajakan di Negara-negara Sub-Sahara Afrika

Sebagian besar negara sub-Sahara menghadapi trilema berkaitan dengan kepatuhan atas pemajakan: (1) Hal yang penting dan diperlukan untuk meningkatkan penerimaan yang memungkinkan untuk mencukupi kebutuhan dasar pelayanan publik; (2) kondisi dimana kekuasaan politik dan pihak-pihak yang mampu secara ekonomi, tidak mau membayar pajak; (3) selain itu hampir tidak ada yang dapat dipajaki dan kekebalan atas pemungutan pajak.

Penelitian ini ditekankan kepada hal-hal yang penting untuk pertimbangan administratif, isu-isu politik dan ekonomi dalam reformasi pajak di negara-negara miskin.³²

2.6.7. Reformasi Perpajakan di Indonesia Tahun 1984

Agar Indonesia dapat lebih mandiri dalam pembiayaan pembangunan. Dimana jatuhnya harga minyak mentah dunia mengakibatkan turunnya penerimaan Negara, sehingga tahun 1984 pemerintah melakukan reformasi perpajakan.

Reformasi perpajakan tahun 1984 diteliti oleh Soemarso S.R. dengan menggunakan model perpajakan persamaan simultan yang mengakomodasikan interaksi kelima blok kegiatan ekonomi, sehingga menjadi:

A. Persamaan identitas

$$(1) Y = C+I+(X-M)+G$$

³² Odd-Helge Fjeldstad and Lise Rakner, *Taxation and Tax Reforms in Developing Countries: Illustration from Sub-Sahara Africa*, Chr.Michelsen Institute Development Studies and Human Right. 2003.

- (2) $G = GR$
- (3) $GR = GR_{tax} + GR_{notax}$
- (4) $GR_{tax} = I_{tx} + T_x + O_{tx}$
- (5) $T_{ytot} = TY_{PPh} + TY_{PPN} + TY_{OT}$
- (6) $T_{ytot} = GR_{tax} / Y$
- (7) $TY_{PPh} = T_x / Y$
- (8) $TY_{PPN} = I_{T_x} / Y$
- (9) $TY_{OT} = O_{T_x} / Y$

B. Persamaan Simultan

- (10) $C = f_c(Y_1, C-1)$
- (11) $I = f_I(r_1, Y_1, GR)$
- (12) $X = f_X(MIGAS, H_{int}, RER)$
- (13) $M = f_M(Y)$
- (14) $MD = f_{MD}(r_1, Y_1, H)$
- (15) $GR = f_{GR}(Y_1, FA)$
- (16) $T_{yPPh} = f_{yPPh}(Y, I-2, X, M, MD, TR)$
- (17) $T_{yppn} = f_{TYPPN}(Y, I-2, X, M, MD, TR)$
- (18) $TY_{OT} = f_{tyot}(Y, I-2, X, M, MD, TR)$
- (19) $Y = F_Y(N_1, I)$

Untuk menganalisis korelasi penerimaan pajak, digunakan beberapa variabel sebagai pembanding, yaitu: PDB, Ekspor, Impor, likuiditas perekonomian.

Penelitian ini menganalisis efisiensi pemungutan pajak didasarkan atas konsepsi hubungan input-proses-output yang optimal; penelitian ini pertama mengembangkan model ekonometrika dengan menggunakan persamaan simultan.

Reformasi perpajakan pada tahun 1984 masih belum berpengaruh pada sistem pemungutan pajak; dampak reformasi perpajakan tahun 1984 terhadap peningkatan penerimaan lebih tinggi pada PPN dibanding dengan PPh; Reformasi perpajakan mengakibatkan struktur penerimaan pajak menjadi lebih regresif;

reformasi perpajakan telah meningkatkan efisiensi pemungutan pajak di Indonesia.³³

2.6.8. Reformasi Pajak Daerah

Salah satu sumber pembiayaan yang utama bagi pelaksanaan pembangunan daerah adalah penerimaan yang berasal dari pendapatan asli daerah (PAD). Secara umum ada empat komponen PAD yaitu pajak daerah, redistribusi daerah, laba BUMD dan pendapatan dinas-dinas daerah. Pajak daerah memberikan kontribusi yang terbesar pada PAD di DKI Jakarta. Reformasi yang dilakukan oleh Pemda DKI Jakarta diharapkan dapat mewujudkan pembaharuan terhadap penerimaan pajak daerah DKI Jakarta.

Penelitian yang dilakukan oleh Asmi Asmuri yang berjudul : Pengaruh Reformasi Perpajakan Terhadap Penerimaan Pajak Daerah Propinsi DKI Jakarta. Data yang digunakan adalah data sekunder dengan data *time series* pada kurun waktu 1983 s.d. 2005 secara tahunan (*annually*). Model yang digunakan dari persamaan estimasi dengan model OLS (*Ordinary Least Square*), sehingga model persamaan adalah sebagai berikut :

$$\text{LnY} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 \text{Ln} X_3 + \beta_4 D + \mu_t$$

Dimana:

Y = Pendapatan Asli Daerah (variabel dependen)

X1 = Pertumbuhan ekonomi (%)

X2 = Tingkat inflasi (%)

X3 = Jumlah Wajib Pajak

D = Variabel Dummy

D = 0, masa sebelum reformasi perpajakan < 2001

D = 1, masa setelah reformasi perpajakan > 2001

Hasil dari penelitian ini bahwa secara bersama-sama pertumbuhan ekonomi dan tingkat dan jumlah wajib pajak dan dummy variabel (reformasi perpajakan) berpengaruh signifikan terhadap penerimaan pajak daerah DKI Jakarta. Pengujian secara parsial (per variabel) diketahui bahwa pertumbuhan

³³ Sumarso SR, Reformasi Perpajakan 1984; Dampaknya terhadap Efisiensi Sistem Perpajakan di Indonesia, Fakultas Pascasarjana Bidang Studi Ilmu Ekonomi, Program Studi Ekonomi Perencanaan Universitas Indonesia, Jakarta, 1996.

ekonomi dan jumlah wajib pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan pajak. Dengan demikian untuk meningkatkan penerimaan pajak dapat melakukan ekstensifikasi jumlah wajib pajak dengan cara menertibkan pendataan terhadap perorangan maupun badan. Sedangkan tingkat inflasi dan dummy variabel (reformasi perpajakan) tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan pajak daerah DKI Jakarta.³⁴

2.7. Deskripsi mengenai Variabel Produk Domestik Bruto (PDB)

Produk Domestik Bruto (PDB)/*Gross Domestic Product* (GDP) adalah ukuran yang paling luas atas kegiatan ekonomi secara menyeluruh (*aggregate*) dan mendorong setiap sektor ekonomi. PDB diartikan sebagai nilai keseluruhan semua barang dan jasa yang diproduksi di dalam wilayah tersebut dalam jangka waktu tertentu (biasanya per tahun). PDB berbeda dari produk nasional bruto karena memasukkan pendapatan faktor produksi dari luar negeri yang bekerja di negara tersebut. Dalam hal ini PDB hanya menghitung total produksi dari suatu negara tanpa memperhitungkan apakah produksi itu dilakukan dengan memakai faktor produksi dalam negeri atau tidak. Sebaliknya, PNB memperhatikan asal usul faktor produksi yang digunakan.

PDB Nominal (atau disebut PDB Atas Dasar Harga Berlaku) merujuk kepada nilai PDB tanpa memperhatikan pengaruh harga. Sedangkan PDB riil (atau disebut PDB Atas Dasar Harga Konstan) mengoreksi angka PDB nominal dengan memasukkan pengaruh dari harga.³⁵

³⁴ Asri Asmuri, Pengaruh Reformasi Perpajakan Terhadap Penerimaan Pajak Daerah Propinsi DKI Jakarta, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, 2006.

³⁵ Wikipedia bahasa Indonesia, ensiklopedia bebas, diambil tanggal 10 September 2009

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini bersifat kuantitatif dengan data yang digunakan adalah data *time series*. Data yang digunakan adalah data penerimaan pajak (penerimaan PPh, Penerimaan PPN dan Penerimaan Pajak Lainnya), angka produk domestik bruto (PDB), dari tahun 1978 sampai dengan 2008 dan variabel dummy reformasi perpajakan 1983, 1994 dan 2000. Dalam penelitian ini digunakan metode analisis data sebagai berikut:

- Analisis Deskriptif: adalah metode analisis dengan cara mendeskripsikan faktor-faktor yang berhubungan dengan permasalahan yang dimaksud. Pada metode ini berusaha menjelaskan hal-hal yang berkaitan dengan penerimaan pajak nasional per jenis pajak (Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Lainnya)
- Analisis Kuantitatif: bersifat hitungan dengan mengumpulkan, mengolah dan menganalisis data dalam bentuk angka dengan menggunakan model ekonometrika untuk mengetahui pengaruh yang ditimbulkan oleh variabel-variabel independen (angka PDB, dan dummy variabel) terhadap variabel dependen (penerimaan pajak nasional).

Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian adalah sebagai berikut:

1. Penerimaan pajak mempunyai korelasi dengan variabel tertentu yang dipilih.
2. Reformasi perpajakan mempunyai korelasi yang tinggi terhadap penerimaan pajak.
3. Penerimaan pajak setelah reformasi perpajakan lebih tinggi dibandingkan dengan kurun waktu sebelum reformasi.

Hipotesis tersebut akan diuji melalui suatu model ekonometrika dengan menggunakan persamaan logartima dan linier. Hipotesis yang dibuktikan bahwa produk domestik bruto (PDB) mempunyai korelasi yang signifikan terhadap penerimaan pajak. Setelah terbentuk model ekonometrika, model ini akan

digunakan untuk menguji reformasi perpajakan mempunyai korelasi positif terhadap penerimaan pajak. Perbandingan koefisien variabel dummy dan perkalian antara PDB dengan dummy variabel ($PDB \cdot Dummy$) untuk mengetahui perubahan sebelum dan sesudah reformasi perpajakan yang dilakukan setiap kenaikan dari nilai PDB terhadap penerimaan pajak. Untuk mengetahui apakah variabel tersebut berpengaruh atau tidak terhadap penerimaan pajak diketahui dari nilai *t statistic* dan nilai *probability*. Pengaruh dari reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak dapat dilihat dari tanda koefisien dummy dan koefisien $PDB \cdot Dummy$ apakah positif atau negatif, sehingga dapat dibuktikan bahwa setelah reformasi perpajakan terjadi peningkatan atau penurunan penerimaan pajak dari setiap kenaikan PDB.

Langkah pertama dalam pengembangan suatu model ekonometrika adalah pemahaman reformasi perpajakan dan teori perpajakan. Teori merupakan landasan untuk menyusun model, setelah model terbentuk, kemudian dilakukan langkah kedua, yaitu pengembangan model ekonometri. Suatu model secara sederhana dapat diterangkan sebagai suatu kumpulan (set) persamaan matematis. Langkah ketiga, adalah pengumpulan data untuk dimasukkan dalam persamaan. Langkah keempat, Data-data empiris yang telah dimasukkan dalam model dapat digunakan untuk mengestimasi parameter yang telah didapat apakah telah sesuai dengan dengan teori yang diharapkan.

Secara umum, tahapan metodologi penelitian ini terdiri atas 6 (enam) tahapan, yaitu:

1. *Tahap pertama*, dengan mengacu kepada teori perpajakan, pemahaman reformasi perpajakan, dan penerimaan pajak diajukan suatu hipotesis atau pertanyaan.
2. *Tahap kedua*, untuk menjawab pertanyaan atau hipotesis, maka diajukan suatu model ekonometrika yang digunakan untuk menguji hipotesis tersebut.
3. *Tahap ketiga*, setelah modelnya sudah terbangun, parameter dari model tersebut diestimasi dengan suatu *software computer* yaitu Eviews.
4. *Tahap keempat*, hasil dari estimasi parameter perlu diverifikasi terlebih dahulu apakah hasilnya sesuai dengan model atau tidak.

5. *Tahap kelima*, jika dari hasil verifikasi menyatakan model yang telah terestimasi sudah layak, maka model tersebut digunakan untuk memprediksi nilai suatu variabel.
6. *Tahap keenam*, akhirnya, nilai variabel tersebut dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan suatu keputusan atau suatu kebijakan.

3.2. Model Persamaan Ekonometrika

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dampak atau pengaruh nilai PDB dan reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak. Berdasarkan tujuan tersebut, maka data yang akan digunakan sebagai penunjang untuk mengetahui dampak dan pengaruh tersebut adalah sebagai berikut :

1. Data realisasi penerimaan pajak tahun sebelum, dan setelah reformasi perpajakan dilaksanakan. Data tersebut merupakan data yang sudah diolah.
2. Produk Domestik Bruto/PDB (*Gross Domestik Produk = GDP*).
3. Dummy variabel untuk reformasi perpajakan 1983, 1994 dan 2000.

Model yang diusulkan dalam penelitian ini adalah model logaritma, model linier dan logaritma-linier variabel berganda untuk mengakomodasi kedua faktor yang diduga mempengaruhi penerimaan pajak.

Berdasarkan teori dan data tersebut, maka digunakan model penelitian sebagai berikut:

$$\text{Penpajak} = \beta_0 + \beta_1\text{PDB} + \beta_2\text{D} + \beta_3\text{D}*\text{PDB} + \mu \dots\dots\dots 1)$$

Dimana:

Penpajak = Realisasi penerimaan pajak ;

PDB = Jumlah PDB;

D = Dummy variabel;

D = 0, belum/tidak reformasi perpajakan;

D = 1, setelah reformasi perpajakan

Penerimaan pajak dalam penelitian ini adalah penerimaan yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yaitu Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM), (Pajak

Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Bea Materai (BM).

Reformasi perpajakan di Indonesia dilakukan pada tahun 1983, 1994 dan 2000. Reformasi perpajakan tersebut mengakibatkan perubahan yang signifikan pada peraturan perundangan dan aturan pelaksanaan perpajakan. Sedangkan modernisasi perpajakan mengubah struktur organisasi, perbaikan administrasi perpajakan, peningkatan sumber daya manusia dan perubahan perilaku pegawai.

Penelitian ini menganalisis pengaruh reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak, dengan menggunakan dummy variabel dimana akan dilakukan analisis tiap-tiap reformasi perpajakan sebagai berikut:

1. Reformasi perpajakan 1983 data yang digunakan 1978 s.d. 1994. Dimana $D=0$ (tahun 1978 s.d. 1983), $D=1$ (tahun 1984 s.d. 1994).
2. Reformasi perpajakan 1994 data yang digunakan 1984 s.d. 2000. Dimana $D=0$ (tahun 1984 s.d. 1994), $D=1$ (tahun 1995 s.d. 2000).
3. Reformasi perpajakan 2000 data yang digunakan 1995 s.d. 2008. Dimana $D=0$ (tahun 1995 s.d. 2000), $D=1$ (tahun 2001 s.d. 2008).

Sebelum data dianalisis, data-data tersebut harus diuji apakah melanggar asumsi dasar seperti heteroskedastisitas, otokorelasi, dan multikolinearitas. Kesemua pelanggaran terhadap asumsi dasar dikarenakan varians yang tidak konstan. Untuk menguji ada tidaknya ketiga pelanggaran asumsi dasar, digunakan perangkat lunak E-Views 4.1. Metode yang digunakan untuk menganalisis hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah metode *Ordinary Least Squares* (OLS). Metode ini digunakan untuk mencapai penyimpangan atau error yang minimum. Prinsip dari OLS ini adalah menaksir nilai parameter-parameter sedemikian sehingga model regresi yang terestimasi sedekat mungkin dengan nilai yang sesungguhnya. Setelah dilakukan penghitungan dengan menggunakan program E-Views 4.1, akan diperoleh nilai-nilai estimasi parameter-parameter, selanjutnya dilakukan penghitungan koefisien determinasinya (R^2).

Untuk mengetahui seberapa besar perubahan variabel tak bebas dapat dijelaskan dengan perubahan nilai parameter-parameternya. Misalnya nilai R^2 sama dengan 0.9, ini berarti 90% dari perubahan variabel tak bebas dalam persamaan tersebut adalah dipengaruhi oleh variabel-variabel bebasnya,

sedangkan 10%-nya dipengaruhi oleh faktor-faktor selain variabel-variabel yang digunakan dalam model.

Penelitian ini juga akan menganalisis pengaruh reformasi perpajakan untuk tiap-tiap jenis penerimaan pajak yaitu:

1. PPh terdiri dari PPh Pasal 21, PPh Pasal 23, PPh Pasal 26, PPh Pasal 4 ayat (2), PPh Badan (perusahaan) dan PPh Orang Pribadi
2. PPN terdiri dari (Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPn BM).

Penelitian untuk jenis pajak lainnya tidak dilakukan, karena tahun reformasi berbeda dengan jenis pajak PPh dan PPN.

Menurut Prabowo, berdasarkan penerimaannya, maka pajak dibedakan menjadi pajak langsung dan pajak tidak langsung. Pajak langsung adalah pajak yang harus dipikul sendiri oleh wajib pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain, contohnya adalah Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Pajak tidak langsung, adalah pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain, seperti Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM).³⁶

3.3. Data yang diperlukan

Jenis data yang digunakan adalah data sekunder yang sudah diolah dan dipublikasikan.

Data Sekunder:

- i. Data yang berkaitan dengan rencana penerimaan pajak dari APBN dan realisasinya pada tahun dilakukannya reformasi perpajakan serta membandingkan penerimaan pajak sebelum dan sesudah reformasi perpajakan dan modernisasi perpajakan;
- ii. Data makro yang dapat dijadikan pertimbangan untuk melakukan analisis penerimaan pajak untuk dibandingkan antara tahun pada saat reformasi perpajakan dilakukan dan sebelumnya atau setelahnya;
- iii. Data yang digunakan di-*breakdown* berdasarkan jenis pajak.

³⁶ Y Prabowo, Akuntansi Perpajakan Terpadu, Grasindo, Jakarta, 2002.

- iv. Buku-buku literatur perpajakan, ekonometrika, ekonomi makro, peraturan perundangan perpajakan dan jurnal-jurnal terkait.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai-nilai dari variabel terikat (*dependent variable*) yaitu penerimaan pajak, sedangkan nilai-nilai dari variabel bebas (*independent variable*), meliputi Pendapatan Domestik Bruto (PDB), dan Dummy Variabel. Data tersebut berasal dari rentang periode tahun 1978-2008. Data tersebut akan dipisahkan sesuai dengan tiap reformasi perpajakan, untuk tahun 1983: menggunakan data tahun 1978-1994, tahun 1994: menggunakan data tahun 1984-2000 dan tahun 2000: menggunakan data tahun 1995-2008. Data yang digunakan diperoleh dari Nota Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara yang dikeluarkan oleh Departemen Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak dan juga berasal dari Badan Pusat Statistik (BPS).

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari satu variabel tak bebas dan dua variabel bebas. Penerimaan Pajak sebagai variabel tak bebas, sedangkan variabel bebasnya meliputi Pendapatan Domestik Bruto (PDB) nominal, dan dummy variabel (reformasi dan modernisasi perpajakan). Asumsi lainnya yang digunakan dalam penelitian ini adalah asumsi statistik yang mendasari model regresi linier, yaitu normalitas dan varian yang konstan dari variabel pengganggu. Hal ini akan menjadi bagian dari beberapa uji yang akan dilakukan dengan menggunakan parameter dan model untuk melihat bagaimana asumsi-asumsi ini dapat digunakan.

3.4. Evaluasi Model Persamaan dan Pengujian Hipotesis

Hipotesis tersebut akan diuji melalui suatu model ekonometrika dengan menggunakan suatu model persamaan. Hipotesis yang akan dibuktikan adalah bahwa penerimaan pajak mempunyai korelasi yang signifikan dengan variabel-variabel tertentu (PDB, dan Dummy variabel).

Dalam pengujian ini terdapat dua kemungkinan hasil. Pertama parameter yang didapat telah sesuai dengan hipotesis yang telah ditetapkan. Jika demikian, dapat diterjemahkan bahwa model ekonometrika yang bersangkutan memang mendukung teori yang mendasarinya. Langkah keenam, Model ekonometri yang telah diterima dapat digunakan untuk prediksi. Sebaliknya, jika hasil pengujian

statistik tidak mendukung teori yang mendasarinya, maka model yang bersangkutan harus ditolak atau melakukan pemunculan teori yang baru.

Penelitian ini menggunakan pendekatan analisis sebagai berikut:

- a. Mengembangkan model yang berbasiskan persamaan linier. Dalam model ini tingkat pemajakan dikaitkan dengan variabel ekonomi seperti PDB dan jumlah wajib pajak. Pengujian hubungan korelasi yang signifikan akan dibuktikan melalui uji t, uji F dan koefisien determinan terkoreksi (*Adjusted R-Squares*). Evaluasi terhadap model perpajakan akan dilakukan dengan cara partial dengan menggunakan OLS (*Ordinary Least Square*).
- b. Evaluasi mengenai signifikansi untuk tiap-tiap persamaan dilakukan dengan tiga cara, yaitu:
 - a. Uji F untuk menilai signifikansi semua variabel bebas dalam persamaan secara bersama-sama dapat menjelaskan variabel tidak bebas. Batas maksimum nilai tingkat signifikansi yang diharapkan adalah 5%.
 - b. Koefisien determinasi (*adjusted R-square*) untuk menilai signifikansi semua variabel bebas dalam persamaan secara bersama dapat menjelaskan variasi yang terdapat dalam variabel tidak bebas. Batas nilai minimum yang diharapkan adalah 80%.
 - c. Uji t untuk menilai tingkat signifikansi masing-masing variabel tidak bebas. Batas nilai maksimum yang diharapkan adalah 5%.

Evaluasi atas koefisien variabel dilakukan dengan cara:

- a. Melihat konsistensi tanda koefisien (positif atau negatif) pada semua metode yang digunakan.
- b. Membandingkan antara tanda yang diperoleh dari hasil estimasi dengan tanda yang diharapkan.

Lebih lanjut analisis akan dilakukan melalui verifikasi terhadap model dengan melakukan berbagai uji dan verifikasi. Verifikasi ini dilakukan untuk mengetahui dan mengantisipasi terjadinya permasalahan statistik yang dapat menyesatkan kesimpulan. Pengujian akan dilakukan antara lain adalah uji multikolonieritas, heterokedastisitas, dan otokorelasi.

Uji multikolinearitas, uji heterokedastisitas dan uji otokorelasi dilakukan pada tiap-tiap persamaan. Dalam membuat regresi berganda, variabel bebas yang baik adalah variabel bebas yang mempunyai hubungan dengan variabel terikat, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan variabel bebas lainnya. Dalam melakukan deteksi multikolinearitas dilakukan uji korelasi dan uji klien, uji heterokedastisitas dilakukan dengan *White Heteroskedasticity cross term* sedangkan untuk uji otokorelasi dilakukan dengan *Durbin-Watson Test* dan metode Breusch-Godfrey (LM) atau Serial Correlation LM test.

3.5 Evaluasi Hasil Regresi

Langkah pertama dalam mengevaluasi model adalah melakukan regresi, untuk menentukan variabel-variabel bebas mana saja yang mempunyai hubungan signifikan dengan variabel tidak bebas. Metode yang digunakan adalah *Ordinary Least Squared* (OLS). Hasil dari regresi pada tiap reformasi perpajakan terdiri dari:

1. Persamaan model penerimaan pajak.
2. Persamaan model Pajak Penghasilan (PPh)
3. Persamaan model Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak termasuk Pajak Penghasilan (PPh), dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Perbandingan penerimaan pajak sebelum dan sesudah reformasi pajak akan dapat dilihat dari koefisien variabel dummy. Variabel dummy dinyatakan dalam D1983 untuk reformasi pajak tahun 1983, D1994 untuk reformasi pajak tahun 1994, dan D2000 untuk reformasi pajak tahun 2000. Dimana nilai 0 untuk periode sebelum reformasi pajak dan nilai 1 untuk periode sesudah reformasi pajak. Jika variabel kebijakan dalam bentuk reformasi perpajakan tersebut mempunyai dampak signifikan maka koefisien variabel dummy harus tidak sama dengan nol. Jika koefisien Dummy positif berarti kebijakan reformasi perpajakan mengakibatkan peningkatan penerimaan pajak, sebaliknya apabila simbolnya

negatif berarti reformasi perpajakan tidak mengakibatkan peningkatan penerimaan pajak.

Dalam penelitian menggunakan variabel dummy, yaitu masa sebelum reformasi perpajakan ($D=0$) dan masa setelah reformasi perpajakan ($D=1$). Variabel dummy digunakan untuk mengkuantifikasikan data kualitatif. Perbandingan antara koefisien variabel dummy antara jenis pajak dengan koefisien yang sama dapat menunjukkan variabel diskresioner.

Evaluasi terhadap reformasi perpajakan dilakukan dengan dua cara, yaitu:

- a. Sesuai dengan periode reformasi perpajakan dan modernisasi. Dalam cara ini tiap-tiap reformasi perpajakan, penerimaan pajak diregresikan dengan PDB, dan variabel dummy (reformasi perpajakan).
- b. Berdasarkan per jenis pajak, dengan cara ini penerimaan pajak dibagi menjadi PPh dan PPN. Tiap-tiap penerimaan per jenis pajak diregresikan dengan PDB, dan variabel dummy (reformasi perpajakan).

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP), Departemen Keuangan dan Biro Pusat Statistik (BPS). Data yang digunakan adalah data *times series* atau runtut waktu sebanyak 31 tahun yaitu dari tahun 1978 s.d. 2008. Datanya dibagi untuk tiap-tiap reformasi yaitu untuk reformasi perpajakan 1983 data yang digunakan 1978 s.d. 1994, untuk reformasi perpajakan 1994 data yang digunakan 1984 s.d. 2000 dan untuk reformasi perpajakan 2000 data yang digunakan 1995 s.d. 2008. Data tersebut meliputi Produk Domestik Bruto (PDB), dan reformasi perpajakan sebagai *dummy variable* dimana nilai 0 sebelum reformasi perpajakan dan nilai 1 setelah reformasi perpajakan.

Analisis data yang dilakukan adalah analisis kuantitatif dengan menggunakan regresi ganda untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini. Pengujian dilakukan untuk mengetahui hubungan atau pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat yang meliputi:

- a. pengujian secara parsial variabel bebas dengan menggunakan uji t,
- b. uji serempak variabel bebas dengan menggunakan uji F, serta
- c. uji ketepatan model yaitu dengan koefisien determinasi.

Hasil uji signifikansi regresi yang menggunakan uji t dan uji F sebelum disimpulkan model regresinya harus terbebas dari gangguan klasik yaitu multikolinieritas, heteroskedastisitas dan autokorelasi.

Analisis ini digunakan untuk menguji hipotesis kondisi sebagai berikut:

1. Penerimaan pajak mempunyai korelasi dengan variabel tertentu yang dipilih.
2. Reformasi perpajakan mempunyai korelasi yang tinggi terhadap penerimaan pajak.
3. Penerimaan pajak setelah reformasi perpajakan lebih tinggi dibandingkan dengan kurun waktu sebelum reformasi.

Proses analisis yang dilakukan dengan menggunakan *software Eviews 4.1* metode OLS (*Ordinary Least Square*) akan menghasilkan parameter (koefisien regresi) dari masing-masing variabel independen dimana parameter tersebut menunjukkan hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen.

Hipotesis yang diuji adalah bahwa reformasi perpajakan akan meningkatkan penerimaan pajak di Indonesia. Untuk itu diciptakan variabel dummy (reformasi perpajakan) dalam model. Analisis dilakukan untuk tiap-tiap reformasi perpajakan yang dilakukan, yaitu reformasi perpajakan tahun 1983, 1994, dan 2000, sehingga akan didapatkan 3 (tiga) model persamaan penerimaan pajak untuk menganalisis tiap-tiap reformasi perpajakan.

4.1. Uji Stasioner

Data *time series* seringkali tidak stasioner sehingga menyebabkan hasil regresi meragukan atau disebut regresi lancung. Suatu data hasil proses random dikatakan stasioner jika memenuhi tiga kriteria yaitu jika rata-rata dan variannya konstan sepanjang waktu dan kovarian antara dua data runtut hanya tergantung dari kelambanan antara dua periode waktu.

Ada beberapa metode uji stasioner, dalam penelitian ini akan menggunakan uji akar-akar unit (*unit root test*) dan dikenal dengan uji akar unit Dickey-Fuller (DF).

Prosedur untuk menentukan data stasioner dengan cara membandingkan antara nilai statistik DF dengan nilai kritisnya. Jika nilai absolut ADF lebih besar dari nilai kritisnya, maka data yang diamati menunjukkan stasioner dan jika sebaliknya nilai absolut statistik ADF lebih kecil dari nilai kritisnya maka data tidak stasioner.

Data stasioner apabila nilai Augmented Dickey-Fuller test statistic (ADF) > nilai kritis pada level 1%, 5% dan 10% dapat dilihat dari hasil pengolahan *Eviews*. Berdasarkan uji akar unit Dickey-Fuller (ADF) sebagaimana dalam Lampiran I diketahui hal-hal sebagai berikut:

1. Data Penerimaan pajak stasioner pada tingkat level dengan konstanta.
2. Data Penerimaan PPh stasioner pada tingkat level dengan konstanta.
3. Data Penerimaan PPN stasioner pada tingkat level dengan konstanta.
4. Data PDB stasioner pada tingkat level dengan konstanta.
5. Berdasarkan uji *trace statistic* menunjukkan adanya kointegrasi pada tingkat signifikansi $\alpha = 5\%$.

6. Adanya kointegrasi keduanya berarti ada hubungan atau keseimbangan jangka panjang antara ketiga variabel (Penerimaan Pajak, dan PDB).

4.2. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 1983

4.2.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 1983

Analisis regresi ini mengestimasi model persamaan untuk reformasi perpajakan tahun 1983 yaitu dalam bentuk persamaan logaritma.

Tabel 4.1. Hasil regresi pada reformasi pajak tahun 1983

Dependent Variable: LOG(PENPAJAK)
 Method: Least Squares
 Date: 01/02/10 Time: 10:09
 Sample: 1978 1994
 Included observations: 17

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(PDB)	0.774377	0.190472	4.065577	0.0013
DUMMY83	-9.340548	2.461834	-3.794142	0.0022
C	-0.843505	2.052029	-0.411059	0.6877
DUMMY83*LOG(PDB)	0.855198	0.221715	3.857195	0.0020
R-squared	0.980568	Mean dependent var		8.683279
Adjusted R-squared	0.976084	S.D. dependent var		1.124856
S.E. of regression	0.173957	Akaike info criterion		-0.457693
Sum squared resid	0.393393	Schwarz criterion		-0.261643
Log likelihood	7.890394	F-statistic		218.6687
Durbin-Watson stat	1.273785	Prob(F-statistic)		0.000000

Berdasarkan lampiran 3 diketahui bahwa hasil regresi tidak terjadi multikolinieritas, heterokedastisitas dan autokorelasi. Setelah diketahui tidak adanya gangguan asumsi klasik dapat disimpulkan signifikansi hasilnya menggunakan uji t dan uji F.

Besaran Koefisien dan Interpretasi Hasil Regresi, adalah sebagai berikut:

- a. Variabel PDB sebesar 0.7743

Setiap kenaikan Produk Domestik Bruto (PDB) sebesar 1% maka akan meningkatkan Penerimaan Pajak sebesar 0,77%.

- b. Variabel Dummy sebesar -9.3405

Setelah reformasi pajak tahun 1983 dilakukan mengakibatkan pertumbuhan penerimaan pajak turun sebesar 9.34% dengan asumsi variabel lainnya tetap.

c. Dummy 83*Log(PDB) sebesar 0,8551

Setelah reformasi pajak tahun 1983 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB 1% maka akan meningkatkan penerimaan pajak sebesar 1,6294% ($0,7743 + 0,8551$). Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 1983 terdapat penambahan penerimaan pajak 0,8551% setiap kenaikan PDB 1%.

d. Variabel konstanta sebesar -0,8435

Tanda parameter untuk konstanta adalah negatif tetapi tidak signifikan. Karena tidak signifikan koefisiennya pada $\alpha = 5\%$ tidak perlu diinterpretasikan sehingga variabel konstanta tidak berpengaruh terhadap penerimaan pajak.

Dari persamaan di atas dapat dilihat, bahwa interpretasi nilai R-squared dan adjusted R-squared hasil regresi di atas adalah sebagai berikut:

- a. R-squared sebesar 0,9805, maka korelasi antara variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy (reformasi pajak 1983) dengan variabel Penerimaan Pajak sebesar 98,05% atau menyatakan hubungan yang erat.
- b. Adjusted R-squared sebesar 0,9760 artinya 97,60% variasi Penerimaan Pajak dapat dijelaskan oleh variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy (reformasi pajak tahun 1983). Sedangkan yang 2,40% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model.

Dengan demikian persamaan hasil regresi pada reformasi perpajakan tahun 1983 dapat ditulis dengan persamaan logaritma sebagai berikut:

Sebelum Reformasi Perpajakan 1983

$$\text{Ln_Penpajak} = 0,7743\text{Ln_PDB} - 0,8435$$

Setelah Reformasi Perpajakan 1983

$$\text{Ln_Penpajak} = (0,7743+0,8551)\text{Ln_PDB} - 9,3405\text{Dummy}_{83} - 0,8435 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_Penpajak} = 1,6294\text{Ln_PDB} - 10,184$$

Berdasarkan persamaan di atas, dapat dilihat bahwa kebijakan reformasi perpajakan 1983 sebagai faktor diskresioneri malah menurunkan pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 9,34%.

Reformasi perpajakan di Indonesia yang dimulai pada tahun 1983, belum dapat dilihat hasilnya secara maksimal, kondisi ini juga ditemui di beberapa negara berkembang yang melakukan reformasi perpajakan, seperti Kenya, Uganda, India dan beberapa negara berkembang lainnya. Hal ini disebabkan masa transisi yang memerlukan penyesuaian terhadap sistem yang baru.

Penyesuaian tersebut juga memerlukan waktu yang panjang, karena untuk Indonesia, reformasi tahun 1983 merupakan reformasi yang mendasar, dimana dilakukan perubahan sistem pemungutan pajak, perubahan undang-undang Pajak Penghasilan, undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, undang-undang pajak Bumi dan Bangunan. Dengan perubahan yang mendasar tersebut, pelaksanaan secara efektif memerlukan penyesuaian dalam jangka waktu yang panjang. Faktor lainnya yang tidak kalah penting adalah persyaratan dari IMF untuk menerapkan sistem *self assessment* mensyaratkan dua perubahan di DJP sebagai administrator pajak, yaitu peningkatan penghasilan pegawai, dan ketersediaan *database*, ternyata dua hal terakhir tersebut tidak dilaksanakan.

Suatu sistem perpajakan harus memungkinkan bagi pemerintahan untuk menentukan seberapa besar jumlah pajak yang terkumpul dan kapan sistem tersebut dipandang memiliki prediktabilitas dan reliabilitas yang tidak pasti. Perubahan undang-undang, tarif dan perubahan dari *official assessment* menjadi *self assesment*, yang dilakukan pada reformasi tahun 1983 berpengaruh negatif secara signifikan terhadap penerimaan pajak. Kondisi seperti ini juga terjadi pada reformasi yang dilakukan di Kenya, dimana reformasi tidak berpengaruh positif pada peningkatan penerimaan pajak.

Untuk kondisi di Indonesia disebabkan oleh masih belum efektifnya pemberlakuan *self assessment*, dimana wajib pajak masih belum terbiasa dengan sistem pajak menghitung, memperhitungkan pajaknya sendiri. Penyebab lainnya dikarenakan pada tahun pertama reformasi perpajakan tahun 1983, baik fiskus maupun wajib pajak masih dalam masa transisi, sehingga sistem yang baru tersebut tidak diimbangi dengan kesiapan dari aparat pajak untuk menambah wawasan berkaitan dengan aturan-aturan baru tersebut.

Pada reformasi tahun 1983 pemerintah juga menghapuskan fasilitas perpajakan antara lain *tax holiday* dan penyederhanaan dalam tarif pajak. Hal ini

salah satu yang meningkatkan *tax bouyancy* yang sebelumnya sebesar 0,77% menjadi 1,63% setelah reformasi. Namun *tax ratio* sebelum dan setelah reformasi perpajakan tahun 1983 masih sangat rendah.

4.2.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 1983

Untuk hasil regresi Pajak Penghasilan pada reformasi perpajakan tahun 1983 dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 4.2 Hasil regresi persamaan Ln_PPh pada reformasi perpajakan tahun 1983

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
Ln_PDB	0,7090	0,0017	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000
Dummy	-10,5181	0,0006	Adj R-squared = 0,9726
Konstanta	-0,5451	0,7835	
Dummy*Ln_PDB	0,9322	0,0007	

Sumber : Lampiran 4

Model Persamaan PPh Sebelum Reformasi Perpajakan

$$\text{Ln_PPh} = 0,7090\text{Ln_PDB} - 0,5451$$

Model Persamaan PPh Setelah Reformasi Perpajakan

$$\text{Ln_PPh} = (0,7090 + 0,9322)\text{Ln_PDB} \text{ ó } 10,5181\text{Dummy} \text{ ó } 0,5451 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_PPh} = 1,6412\text{Ln_PDB} - 11,0632$$

Setelah reformasi perpajakan 1983, kebijakan reformasi menurunkan pertumbuhan penerimaan PPh sebesar 10,51% dibandingkan dengan sebelum reformasi.

Setelah reformasi perpajakan tahun 1983 pertumbuhan penerimaan PPh meningkat sebesar 0,93% setiap kenaikan PDB sebesar 1% dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi pertumbuhannya sebesar 0,71% dan setelahnya sebesar 1,64% setiap kenaikan PDB sebesar 1%.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 965/KMK.04/1983 diatur bahwa tarif pemungutan PPh Pasal 22 adalah 25% dari penghasilan netto, dimana PPh Pasal 22 terutang dan dipungut atas pemasukan barang impor dan penyerahan barang dan /jasa yang pembayarannya dari belanja

negara dan belanja daerah. Sesuai ketentuan ini, mengakibatkan penerimaan pajak dari PPh Pasal 22 meningkat secara signifikan.

Faktor lain yang mempengaruhi kondisi penerimaan PPh untuk reformasi pertama ini, yaitu lapisan tarif PPh yang besar, dimana untuk lapis pertama dikenakan tarif 15% dan tarif tertinggi adalah 35%. Lapisan tarif ini berpengaruh signifikan terhadap penerimaan PPh, karena dengan lapisan tertinggi dikenakan tarif 35%, penghasilan diatas Rp 50 juta dikenakan tarif yang cukup besar.

Reformasi perpajakan 1983 terus berlanjut sampai dengan tahun 1989, dengan reformasi administrasi perpajakan, yaitu Kantor Inspeksi Pajak diubah menjadi Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang menjalankan fungsi pelayanan untuk jenis Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sedangkan KP. PBB (Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan) yang berfungsi sebagai kantor pelayanan untuk jenis Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB). Fungsi pemeriksaan dijalankan oleh Karikpa (Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak) yang sebelum tahun 1994 disebut Unit Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (UP3) dan Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan (KP-4). Dengan perubahan tersebut DJP bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak.

4.3.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 1983

Tabel 4.3 Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 1983

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
Ln_PDB	1,2390	0,0000	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000 Adj R-squared = 0,9791
Dummy	-0,3640	0,8912	
Konstanta	-7,1388	0,0015	
Dummy*Ln_PDB	0,1106	0,6336	

Sumber : Lampiran 6

Model Persamaan PPN Sebelum Reformasi Perpajakan

$$\text{Ln_PPN} = 1,2390\text{Ln_PDB} - 7,1388$$

Model Persamaan PPN Setelah Reformasi Perpajakan

$$\text{Ln_PPN} = 1,2390\text{Ln_PDB} - 7,1388$$

Regresi PPN untuk reformasi perpajakan dummy variabel berbeda dengan yang lain, yaitu $D=0$ (tahun 1978 s.d. 1985), $D=1$ (tahun 1986 s.d. 1994) karena Undang-undang PPN hasil reformasi perpajakan 1983 baru berlaku sejak 1 Januari 1986.

Berdasarkan Tabel 4.3. diketahui bahwa nilai probabilitas Dummy (0,89) dan $Dummy * Ln_PDB$ (0,63) tidak signifikan pada $\alpha=5\%$, artinya bahwa kebijakan reformasi perpajakan 1983 tidak berpengaruh terhadap penerimaan PPN, hal ini dikarenakan untuk pajak pertambahan nilai reformasi tahun 1983 belum mengenal pemberian fasilitas perpajakan.

Kenaikan tarif Pajak Pertambahan Nilai, yang semula dikenal dengan Pajak Penjualan, dari 5% menjadi 10% tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan PPN setelah reformasi. Salah satu penyebab perubahan tarif tersebut tidak signifikan, karena dalam pemajakannya memiliki perbedaan penerapan, dimana untuk pajak penjualan berdasar atas sistem pemungutan satu kali atas penyerahan barang dan jasa yang dilakukan dan termasuk dalamnya, sedangkan untuk Pajak Pertambahan Nilai pemungutan dilakukan atas nilai tambahnya (*value added*) dan dapat dikreditkan dengan menggunakan metode pajak masukan-pajak keluaran.

Dengan dilakukannya sistem pemungutan PPN dengan menggunakan metode PK-PM yang dapat dikreditkan, dapat mengakibatkan kebocoran pajak, karena sistem pemungutan ini relatif baru dilakukan dan masih dalam masa transisi. Kondisi tersebut mengakibatkan fiskus belum dapat melakukan pengawasan dengan baik, sehingga dapat dimungkinkan adanya faktur pajak fiktif dan pemungutan PPN oleh pihak yang belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak (PKP).

Dalam pelaksanaan *self assessment* untuk PPN pada reformasi pertama ini, menimbulkan:

- a. Restitusi PPN yang dibayarkan kepada yang tidak berhak;
- b. Restitusi yang diterima oleh wajib pajak tidak utuh dan terlambat, sehingga merupakan *high cost economy*;
- c. Administrasinya mahal dan sangat memberatkan, baik aparat DJP maupun wajib pajak;

- d. Keluhan dari para investor baik asing maupun local dalam pelaksanaan PPN, karena menimbulkan dampak regresif, yaitu: semakin tinggi tingkat kemampuan konsumen, semakin ringan beban pajak yang dipikul, dan sebaliknya, semakin rendah tingkat kemampuan konsumen, semakin berat beban pajak yang dipikul. Dampak ini timbul sebagai konsekuensi karakteristik PPN sebagai pajak objektif³⁷;
- e. Kebocoran di sektor PPN sangat tinggi dan dapat mengganggu moral aparat pajak yang dapat menjadi sumber korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Hal ini dikarenakan PPN rawan dari upaya penyelundupan pajak, yang timbul sebagai akibat mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya memperoleh kembali pajak yang dibayar oleh pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui proses administrasi fiskus.

Keadaan ini mengakibatkan penerimaan PPN belum maksimal dan masih harus dilakukan pengawasan untuk dapat menciptakan iklim yang kondusif. Dengan melihat adanya kelemahan berkaitan dengan penyelundupan pajak, PPN menuntut tingkat pengawasan yang lebih cermat oleh administrasi pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.³⁸

Disisi lain, kelebihan PPN dibandingkan dengan Pajak Penjualan, yaitu:

- a. Mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda;
- b. Netral dalam perdagangan dalam dan luar negeri;
- c. PPN atas perolehan barang modal dapat diperoleh kembali pada bulan perolehan, sesuai dengan type konsumsi (*consumtion type VAT*) dan metode pengurangan tidak langsung (*indirect subtraction method*). Dengan demikian sangat membantu likuiditas perusahaan;
- d. Ditinjau dari sumber pendapatan Negara, PPN mendapat predikat sebagai money maker, karena konsumen selaku pemikul beban pajak, tidak merasa dibebani oleh pajak tersebut, sehingga memudahkan fiskus untuk memungutnya.

Pengalaman Indonesia dalam menerapkan PPN antara lain: **Satu:** *Revenue neutrality*, bahwa penerimaan PPN meningkat 3% terhadap PDB, dan tidak

³⁷ Untung Sukardji, Pajak Pertambahan Nilai, Edisi Revisi 2005, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005.

³⁸ Ibid.

berdampak terhadap pengambilan keputusan agen ekonomi. Hal ini disebabkan oleh tarif pajak yang relatif lebih rendah jika dibandingkan dengan pajak penjualan, dan peningkatan penerimaan PPN proporsional terhadap pertumbuhan ekonomi. **Dua:** *Economic stability*, PPN yang menggantikan pajak penjualan tidak berdampak terhadap tingkat harga, karena tingkat inflasi disebabkan oleh *monetary expansion* bukan oleh kebijakan perpajakan. **Tiga:** *Advantage in administrative*; bahwa PPN menyebabkan menurunnya *tax evasion* yang disebabkan oleh perubahan struktur dan prosedur pajak.³⁹

Bila dibandingkan penerimaan per jenis pajak antara PPh dan PPN setelah reformasi perpajakan setiap kenaikan 1% PDB akan meningkatkan penerimaan PPh sebesar 1,64% dan PPN sebesar 1,23%. *Tax bouyancy* PPh lebih tinggi daripada PPN. Kondisi ini dikarenakan penerimaan PPh berkaitan dengan pendapatan per kapita, dimana peningkatan PDB meningkatkan jumlah penduduk dengan penghasilan yang melebihi pendapatan minimum, sehingga jumlah penduduk yang membayar PPh dengan tarif lapis yang lebih tinggi juga meningkat. Peningkatan PDB juga akan mempengaruhi pola konsumsi masyarakat, sehingga peningkatan PDB akan menyebabkan peningkatan penerimaan PPN dan PPnBM. Faktor lain yang mempengaruhinya, adalah tarif PPh yang lebih tinggi dan progresif dibandingkan dengan tarif PPN.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan RI No. 47/KMK.01/1987 tanggal 26 Januari 1987, tentang Pelaksanaan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas Pengeluaran/Pemasukan/ Penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dari/ke/di Kawasan Berikat (Bonded Zone) Daerah Industri Pulau Batam Dan Pulau- Pulau disekitarnya yang dinyatakan Sebagai Kawasan Berikat (Bonded Zone) mengatur bahwa atas Penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di Kawasan Berikat tidak terhutang pajak, sehingga pemasukan barang dari luar kawasan berikat ke kawasan berikat tidak dikenakan pajak. Dengan ketentuan ini membatasi pengenaan pajak yang dapat mengakibatkan *potensial loss* penerimaan pajak.

³⁹ Asih Sriwinati dan Joko Waluyo, Peranan Pajak untuk Meningkatkan Kemandirian Anggaran Pemerintah Pusat Indonesia: Suatu Analisis Rasio Perpajakan 1971-2004, Universitas Pembangunan Nasional Veteran, Yogyakarta.

Reformasi pertama ini belum secara signifikan meningkatkan penerimaan pajak, hal ini antara lain disebabkan karena reformasi perpajakan yang dilakukan hanya mengubah beberapa pasal Undang-undang untuk menyesuaikan dengan perkembangan dunia usaha dan kebijaksanaan pemerintah. Namun perubahan yang mendasar terjadi pada reformasi perpajakan 1983 dari *official assesment* menjadi *self assesment*.

Reformasi perpajakan pertama yang dilakukan DJP ini, mengubah sistem perpajakan menjadi sistem yang mefleksikan tujuan-tujuan utama pembaharuan perpajakan yaitu peningkatan penerimaan, distribusi pendapatan, netralitas ekonomi, dan perbaikan administrasi serta kepatuhan perpajakan dapat dicapai dengan menyederhanakan sistem perpajakan terutama untuk meningkatkan penerimaan.

Reformasi 1983 mengubah *Official assesment system*, yang merupakan sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada *Fiskus* untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak, menjadi *self assesment system*, yang merupakan suatu pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan besarnya pajak terutang. Peranan pembukuan/ akuntansi sangat penting karena informasi keuangan yang dihasilkan dari proses pembukuan, diperlukan untuk keperluan menghitung pajak terutang dan verifikasi, serta pemeriksaan dan investasi terhadap kebenaran penghitungan jumlah pajak terutang. Reformasi peraturan perpajakan dilakukan secara cermat dan jangan sampai ada peraturan yang saling bertentangan. Karena kompleksitas meningkatkan ketidakpastian bagi pembayar pajak, yang selanjutnya mendorong ketidakpatuhan.

Reformasi perpajakan pertama yang dilakukan DJP ini, mengubah sistem perpajakan menjadi sistem yang mefleksikan tujuan-tujuan utama pembaharuan perpajakan yaitu peningkatan penerimaan, distribusi pendapatan, netralitas ekonomi, dan perbaikan administrasi serta kepatuhan perpajakan dapat dicapai dengan menyederhanakan sistem perpajakan terutama untuk meningkatkan penerimaan.

Secara teoritis dengan meningkatnya pertumbuhan ekonomi (kenaikan PDB) akan memperluas dan memperbesar basis pajak, sehingga jumlah pajak

yang dapat dipungut oleh pemerintah diharapkan mengalami kenaikan yang proporsional. Rasio pajak-PDB berkisar antara 5.33% (tahun 1984) sampai dengan 15.63% (tahun 1993), dengan rata-rata sebesar 9.45%. Hasil ini mengindikasikan bahwa kenaikan basis pajak kurang bisa dimanfaatkan oleh pemerintah dengan baik.

4.3. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 1994

4.3.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 1994

Analisis regresi ini mengestimasi model persamaan untuk reformasi perpajakan tahun 1994 yaitu dalam bentuk persamaan linier.

Tabel 4.4. Hasil regresi reformasi perpajakan 1994

Dependent Variable: PENPAJAK
Method: Least Squares
Date: 01/02/10 Time: 10:51
Sample: 1984 2000
Included observations: 17

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
PDB	0.116979	0.006483	18.04388	0.0000
DUMMY94	7961.140	2494.940	3.190915	0.0071
C	-5926.415	1284.926	-4.612260	0.0005
PDB*DUMMY94	-0.027948	0.006920	-4.038788	0.0014
R-squared	0.997710	Mean dependent var		36230.18
Adjusted R-squared	0.997182	S.D. dependent var		35614.03
S.E. of regression	1890.636	Akaike info criterion		18.12954
Sum squared resid	46468570	Schwarz criterion		18.32559
Log likelihood	-150.1011	F-statistic		1888.120
Durbin-Watson stat	2.006034	Prob(F-statistic)		0.000000

Berdasarkan lampiran 9 diketahui bahwa hasil regresi tidak terjadi multikolinieritas, heterokedastisitas dan autokorelasi. Setelah diketahui tidak adanya gangguan asumsi klasik dapat disimpulkan signifikansi hasilnya menggunakan uji t dan uji F.

Besaran koefisien dan interpretasi hasil regresi adalah sebagai berikut:

a. Variabel PDB sebesar 0,1169

Setiap kenaikan Produk Domestik Bruto (PDB) sebesar Rp 1 Juta maka akan meningkatkan Penerimaan Pajak sebesar Rp 116.900.-

- b. Variabel Dummy sebesar 7.961,14

Setelah reformasi pajak tahun 1994 dilakukan mengakibatkan penerimaan pajak naik sebesar Rp 7.961,14 Milyar dengan asumsi variabel lainnya tetap.

- c. $Dummy_{94} * \text{Log}(PDB)$ sebesar -0.0279

Setelah reformasi pajak tahun 1994 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta maka akan meningkatkan penerimaan pajak sebesar Rp89.000 (Rp 116.900 - Rp 27.900). Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 1994 terdapat penurunan penerimaan pajak sebesar Rp 27.900 setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.

- d. Variabel konstanta -5.926,41

Apabila variabel PDB sama dengan nol atau kecil sekali maka penerimaan pajak akan turun sebesar Rp 5.926,41 Milyar.

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat interpretasi R-squared dan Adjusted R-squared hasil regresi tersebut adalah sebagai berikut:

- R-squared sebesar 0,9977, maka korelasi antara variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy dengan variabel Penerimaan Pajak sebesar 99,77% atau menyatakan hubungan yang erat.
- Adjusted R-squared sebesar 0.9971 artinya 99,71% variasi Penerimaan Pajak dapat dijelaskan oleh variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy (reformasi pajak tahun 1994). Sedangkan sisanya sebesar 0,29% dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak masuk dalam model.

Dengan demikian persamaan hasil regresi pada reformasi perpajakan tahun 1994 dapat ditulis dengan persamaan linier sebagai berikut:

Sebelum Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Penpajak} = 0,1169 \text{ PDB} + 5.926,41$$

Setelah Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Penpajak} = (0,1169 - 0,0279) \text{ PDB} + 7.961,14 \text{ Dummy}_{94} + 5.926,41$$

atau

$$\text{Penpajak} = 0,0890 \text{ PDB} + 2.034,73$$

Setelah reformasi pajak tahun 1994 dilakukan mengakibatkan penerimaan pajak naik sebesar Rp 7.961,14 Milyar, kebijakan yang mempengaruhi kondisi ini, antara lain dikeluarkannya aturan tentang tata cara pemeriksaan pajak, yaitu

Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 625/KMK.04/1994 yang mengatur tata cara pemeriksaan untuk menjadi lebih baik. Dengan mempertegas tujuan dilakukannya pemeriksaan pajak, yaitu: menguji kepatuhan kewajiban perpajakan dan melaksanakan ketentuan peraturan perpajakan. Konsekuensi dari tujuan tersebut mengharuskan pemeriksaan perpajakan harus mengikuti ketentuan perpajakan yang berlaku dan tidak diberikan kesempatan untuk dilakukannya kolusi dengan wajib pajak yang dapat mengakibatkan korupsi. Walaupun ketentuannya sudah dengan tegas mengatur tentang pemeriksaan dan menghindari kolusi dan korupsi, pada tataran praktis, masih banyak ditemui pelanggaran dan penyimpangan dari aturan ini.

Setelah reformasi pajak tahun 1994 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta maka akan meningkatkan penerimaan pajak sebesar Rp89.000 (Rp 116.900óRp 27.900). Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 1994 terdapat penurunan penerimaan pajak sebesar Rp 27.900 setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta. Kondisi ini dapat dijelaskan dengan kebijakan pemerintah untuk merangsang investasi, yaitu diberikannya *tax holiday* kepada 22 jenis usaha, antara lain: penyulingan minyak, pertenunan, pengolahan karet, besi baja, motor pembakaran, dan industri benang.

Efektifitas dari insentif ini belum cukup berarti menarik investor, tetapi pengaruhnya dalam penerimaan pajak besar. Pengecualian-pengecualian ini memang tidak dapat dihindarkan karena prioritas kebijaksanaan adalah mengatasi krisis dan mengarahkan kepada rehabilitasi perekonomian, tetapi pengaruhnya terhadap penerimaan pajak harus diminimalkan.

4.3.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 1994

Sedangkan untuk hasil regresi Pajak Penghasilan pada reformasi perpajakan tahun 1994 dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 4.5. Hasil regresi persamaan Ln_PPh pada reformasi perpajakan tahun 1994

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
Ln_PDB	1,6412	0,0000	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000
Dummy	6,1958	0,0006	Adj R-squared = 0,9896
Konstanta	-11,0632	0,0000	
Dummy*Ln_PDB	-0,4998	0,0048	

Sumber : Lampiran 10

Model Persamaan PPh Sebelum Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Ln_PPh} = 1,6412\text{Ln_PDB} - 11,0632$$

Model Persamaan PPh Setelah Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Ln_PPh} = (1,6412 \text{ ó } 0,4998)\text{Ln_PDB} + 6,1958\text{Dummy} \text{ ó } 11,0632 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_PPh} = 1,1414\text{Ln_PDB} - 5,4362$$

Setelah reformasi perpajakan tahun 1994, kebijakan reformasi mampu meningkatkan pertumbuhan penerimaan PPh sebesar 6,19% dibandingkan dengan sebelum reformasi.

Setelah reformasi perpajakan tahun 1994 pertumbuhan penerimaan PPh menurun sebesar 0,49% setiap kenaikan PDB sebesar 1% dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi sebesar 1,64% dan setelahnya sebesar 0,49% setiap kenaikan PDB sebesar 1%.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 tahun 1994 tentang Fasilitas Perpajakan Atas Penanaman Modal Di Bidang-bidang Usaha Tertentu dan/atau di Daerah-daerah Tertentu, dalam reformasi perpajakan tahun 1994 dapat diberikan fasilitas perpajakan kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu, yaitu :

- a. penyusutan dan amortisasi yang lebih dipercepat; dan/atau
- b. kompensasi kerugian lebih dari 5 tahun tetapi tidak lebih dari 10 tahun; dan/atau;
- c. pengurangan Pajak Penghasilan atas sisa laba setelah dikenakan Pajak Penghasilan baik dari perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) maupun bentuk usaha tetap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1) huruf a dan ayat (4) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994.

Fasilitas lainnya, yaitu bagi penanaman modal di bidang perkebunan tanaman keras dan pertambangan di daerah tertentu (daerah terpencil) dapat diberikan kompensasi kerugian sampai dengan paling lama 10 (sepuluh) tahun, sedangkan apabila penanaman modal tersebut dilakukan di daerah yang tidak termasuk sebagai daerah tertentu, kompensasi kerugian dapat diberikan sampai dengan paling lama 8 (delapan) tahun. Hal ini mengakibatkan pembayaran PPh dari wajib pajak yang memanfaatkan fasilitas akan berkurang atau nihil dan apabila wajib pajak terdapat kredit pajak akan mengajukan restitusi pajak.

Fasilitas pajak penghasilan yang diberikan dalam rangka meningkatkan penanaman modal di Indonesia ini berpengaruh untuk meningkatkan investasi dan menunjang dunia bisnis. Untuk jangka pendek, fasilitas ini menyebabkan penurunan kontribusi penerimaan PPh terhadap PDB, karena sektor perkebunan tanaman keras dan pertambangan adalah sektor yang dominan dan mempunyai kontribusi besar.

Dalam reformasi tahun 1994 juga menambahkan adanya ketentuan baru dengan menerapkan sistem pemungutan PPh Final secara intensif, sepanjang dipenuhi kondisi tertentu. Kebaikan dari pengenaan PPh Final, yaitu selain lebih sederhana dan praktis serta daya jangkau ke wajib pajak lebih luas pada sektor usaha tertentu. Penerapan aturan baru ini juga melakukan ekstensifikasi dengan mengenakan objek pajak baru yang sebelumnya tidak dikenakan PPh Final.

4.3.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 1994

Tabel 4.6. Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 1994

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
Ln_PDB	1,7085	0,0000	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000 Adj R-squared = 0,9337
Dummy	12,4657	0,0142	
Konstanta	-11,9371	0,0001	
Dummy*Ln_PDB	-0,9958	0,0110	

Sumber : Lampiran 12

Model Persamaan PPN Sebelum Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Ln_PPN} = 1,7085\text{Ln_PDB} - 11,9371$$

Model Persamaan PPN Setelah Reformasi Perpajakan 1994

$$\text{Ln_PPN} = (1,7085 \pm 0,9958)\text{Ln_PDB} + 12,4657\text{Dummy} \pm 11,9371 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_PPN} = 0,7127\text{Ln_PDB} + 0,5286$$

Setelah reformasi perpajakan tahun 1994, kebijakan reformasi mampu meningkatkan pertumbuhan penerimaan PPN sebesar 12,46% dibandingkan dengan sebelum reformasi.

Setelah reformasi perpajakan tahun 1994 pertumbuhan penerimaan PPN menurun sebesar 0,99% setiap kenaikan PDB sebesar 1% Juta dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi pertumbuhannya sebesar 1,70% dan setelahnya sebesar 0,71% setiap kenaikan PDB 1%.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 50 tahun 1994 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, jenis barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah :

1. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung dan sejenisnya;
2. Listrik, kecuali listrik untuk perumahan dengan daya di atas 6600 watt;
3. Saham, obligasi dan surat berharga sejenisnya;
4. Air bersih yang disalurkan melalui pipa.

Untuk jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, adalah :

1. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
2. Jasa di bidang pelayanan sosial;
3. Jasa di bidang pengiriman surat;
4. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
5. Jasa di bidang keagamaan;
6. Jasa di bidang pendidikan;
7. Jasa di bidang kesenian;
8. Jasa di bidang penyiaran;
9. Jasa di bidang angkutan umum;

10. Jasa di bidang tenaga kerja;
11. Jasa di bidang perhotelan;
12. Jasa di bidang telekomunikasi.

Bila dibandingkan penerimaan per jenis pajak antara PPh dan PPN setelah reformasi perpajakan 1994 setiap kenaikan 1% PDB akan meningkatkan penerimaan PPh sebesar 1,14% dan PPN sebesar 0,71%. Penerimaan PPh lebih tinggi persentase daripada PPN dari setiap kenaikan PDB sebesar 1%. Hal ini kondisinya sama seperti reformasi perpajakan sebelumnya, sedangkan untuk reformasi administrasi perpajakan pada tahun 1994 masih melanjutkan perubahan yang dilakukan pada reformasi sebelumnya, yaitu tahun 1983.

4.4. Analisis Reformasi Perpajakan Tahun 2000

4.4.1. Analisis Penerimaan Pajak pada Reformasi Perpajakan tahun 2000

Analisis regresi ini mengestimasi model persamaan untuk reformasi perpajakan tahun 2000 yaitu dalam bentuk persamaan logaritma-linier. Dan untuk menganalisis reformasi perpajakan 2000, digunakan hasil regresi sebagai berikut:

Tabel 4.7. Hasil regresi reformasi perpajakan 2000

Dependent Variable: LOG(PENPAJAK)
 Method: Least Squares
 Date: 01/02/10 Time: 11:48
 Sample: 1995 2008
 Included observations: 14

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
PDB	1.21E-06	8.02E-08	15.15285	0.0000
DUMMY00	1.360398	0.090819	14.97929	0.0000
C	10.15516	0.070852	143.3287	0.0000
DUMMY00*PDB	-8.37E-07	8.24E-08	-10.15327	0.0000
R-squared	0.995715	Mean dependent var		11.95384
Adjusted R-squared	0.994430	S.D. dependent var		0.839241
S.E. of regression	0.062637	Akaike info criterion		-2.467976
Sum squared resid	0.039233	Schwarz criterion		-2.285389
Log likelihood	21.27584	F-statistic		774.5925
Durbin-Watson stat	1.545098	Prob(F-statistic)		0.000000

Berdasarkan lampiran 15 diketahui bahwa hasil regresi tidak terjadi multikolinieritas, heterokedastisitas dan autokorelasi. Setelah diketahui tidak adanya gangguan asumsi klasik dapat disimpulkan signifikansi hasilnya menggunakan uji t dan uji F.

Besaran koefisien dan interpretasi hasil regresi adalah sebagai berikut:

- a. Variabel PDB sebesar 1,21E-06
Setiap kenaikan Produk Domestik Bruto (PDB) sebesar Rp 1 Juta maka akan Penerimaan Pajak tumbuh sebesar 1,21%.
- b. Variabel Dummy sebesar 1,3603
Setelah reformasi pajak tahun 2000 dilakukan mengakibatkan penerimaan pajak mengalami pertumbuhan sebesar 1,36% dengan asumsi variabel lainnya tetap.
- c. Dummy00*PDB sebesar -8.37E-07
Setelah reformasi pajak tahun 2000 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta maka penerimaan pajak tumbuh sebesar 0,38% (1,21E-06 - 8.37E-07). Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 2000 terdapat penurunan pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 0.38% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.
- d. Variabel konstanta sebesar 10,1551
Apabila variabel PDB sama dengan nol atau kecil sekali maka penerimaan pajak akan tumbuh sebesar 10,15%.

Untuk nilai R-squared dan adjusted R-squared dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. R-squared sebesar 0,9957, maka korelasi antara variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy dengan variabel Penerimaan Pajak sebesar 99,57% atau menyatakan hubungan yang erat.
- b. Adjusted R-squared sebesar 0.9944 artinya 99,44% variasi Penerimaan Pajak dapat dijelaskan oleh variabel Produk Domestik Bruto (PDB), dan variabel dummy (reformasi pajak tahun 1994). Sedangkan sisanya sebesar 0,56% dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak masuk dalam model.

Dengan demikian persamaan hasil regresi pada reformasi perpajakan tahun 2000 dapat ditulis dengan persamaan linier sebagai berikut:

Sebelum Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Ln_Penpajak} = 1,21\text{E-}06 \text{ PDB} + 10,155$$

Setelah Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Penpajak} = (1,21\text{E-}06 - 8.37\text{E-}07) \text{ PDB} + 1,360\text{Dummy}00 + 10,155$$

atau

$$\text{Penpajak} = 0,38\text{E-}06 \text{ PDB} + 11,515.$$

Pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 1,36% sebagai faktor diskresioneri dari kebijakan perpajakan disebabkan oleh penyederhanaan dalam administrasi perpajakan, sehingga dapat mengurangi tindakan penghindaran pajak (*tax evasion*). Untuk sistem sebelumnya sistem perpajakan yang kompleks memberikan keleluasaan bagi wajib pajak untuk mengindar dari kewajiban membayar pajak. Tentu saja kinerja administrasi perpajakan ini masih dapat ditingkatkan baik dalam memperbesar basis pajak maupun dalam mengefektifkan pemungutan pajak.

Peningkatan penerimaan pajak dan PDB secara nominal tidak diikuti dengan pertumbuhan penerimaan pajak setiap kenaikan PDB. Berdasarkan persamaan diatas dapat dilihat bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 2000 pertumbuhan penerimaan pajak malah menurun 0,83% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta, dimana yang sebelumnya sebesar 1,21% menjadi 0,38% pertumbuhan penerimaan pajak setelah reformasi perpajakan 2000. Ini menunjukkan bahwa upaya pemungutan pajak masih belum optimal karena tidak dibarengi dengan kenaikan pertumbuhan penerimaan pajak dari nilai PDB dan kenaikan *tax ratio* (penerimaan pajak/PDB).

Pemerintah telah banyak menghapus fasilitas *tax holiday* yang tidak sesuai dengan aturan perpajakan dan jiwa reformasi misalnya fasilitas PPN dan PPnBM untuk Mobil Nasional, fasilitas yang diminta instansi tertentu dan asosiasi pengusaha tertentu. Namun Pemerintah masih memberikan Fasilitas PPh yang mengacu pada Pasal 31 UU PPh dimana wajib pajak yang melakukan penanaman modal di bidang usaha tertentu dan daerah tertentu dapat diberikan fasilitas dan sedangkan untuk fasilitas PPN diberikan untuk barang strategis dan kawasan industri tertentu yang bertujuan ekspor.

Reformasi anggaran tahun 2000 memberikan dampak yang positif terhadap menguatnya peranan pajak terhadap perekonomian. Rasio penerimaan pajak meningkat sebesar 13.83% tahun 2001, dan puncaknya tahun 2003 sebesar

15.83%. Rasio pajak ini masih relatif lebih kecil jika dibandingkan negara-negara Asean lainnya yaitu sekitar 16%-17% terhadap PDB.⁴⁰

Reformasi perpajakan 2000 yang dilakukan berpengaruh positif terhadap penerimaan pajak, hal ini antara lain karena disamping mengubah pasal-pasal dalam Undang-undang juga dilakukan pembenahan administrasi dan kebijakan di bidang perpajakan dan menumbuhkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak dengan mengubah persepsi masyarakat terhadap pajak.

Peningkatan penerimaan pajak pada masa setelah tahun 2000 selain dari meningkatnya transaksi ekonomi sebagai tergambar dari peningkatan PDB, juga dipengaruhi oleh berbagai upaya perbaikan administrasi perpajakan antara lain:

- a. Program ekstensifikasi Wajib Pajak orang pribadi maupun badan yang telah memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak.
- b. Program intensifikasi pemungutan pajak melalui penegakan hukum secara tegas dan konsisten disertai dengan upaya mengintensifkan pencairan tunggakan.
- c. Perluasan pengusaha kena pajak (ekstensifikasi).
- d. Intensifikasi terhadap subjek dan objek pengenaan PPN, yaitu dengan melakukan pemungutan terhadap pengusaha kena pajak (PKP) yang menjalankan kegiatan usaha pada sektor-sektor usaha yang mempunyai pertumbuhan tinggi.

4.4.2. Analisis Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) pada Reformasi Perpajakan tahun 2000

Untuk hasil regresi Pajak Penghasilan pada reformasi perpajakan tahun 2000 dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 4.8 Hasil regresi persamaan Ln_PPh

⁴⁰ Ibid.

reformasi perpajakan tahun 2000

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
PDB	1,44E-06	0,0000	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000
Dummy	1,5856	0,0000	Adj R-squared = 0,9910
Konstanta	9,4074	0,0000	
Dummy*PDB	-1,07E-06	0,0000	

Sumber : Lampiran 16

Model Persamaan PPh Sebelum Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Ln_PPh} = 1,44\text{E-}06\text{PDB} + 9,4074$$

Model Persamaan PPh Setelah Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Ln_PPh} = (1,44\text{E-}06 \text{ ó } 1,07\text{E-}06)\text{PDB} + 1,5856\text{Dummy} + 9,4074 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_PPh} = 1,33\text{E-}06\text{PDB} + 10,993$$

Setelah reformasi perpajakan tahun 2000, kebijakan reformasi mampu meningkatkan pertumbuhan penerimaan PPh sebesar 1,55% dibandingkan dengan sebelum reformasi.

Setelah reformasi perpajakan tahun 2000 pertumbuhan penerimaan PPh menurun sebesar 1,07% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi pertumbuhannya sebesar 1,44% dan setelah reformasi menjadi sebesar 1,33% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.

Dengan menganalisis penerimaan per jenis pajak, dapat dilihat adanya peningkatan penerimaan PPh sejalan dengan meningkatnya pertumbuhan ekonomi selama tahun 2003-2005 dan berbagai upaya perbaikan administrasi perpajakan, melalui:

- a. Program ekstensifikasi wajib pajak orang pribadi maupun badan yang telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak;
- b. Program intensifikasi pemungutan pajak melalui penegakan hukum secara tegas dan konsisten, disertai dengan upaya mengintensifkan pencairan tunggakan;
- c. Meningkatkan kualitas pelayanan kepada wajib pajak dalam rangka mendorong kepatuhan sukarela (*voluntary compliances*) melalui perluasan penerapan sistem *e-registration*, *e-filling*, dan *e-payment*.

Selain itu upaya-upaya yang telah dan akan terus dilakukan untuk meningkatkan kesadaran wajib pajak dalam menunaikan kewajiban perpajakannya, antara lain dengan kampanye sadar dan peduli pajak, melalui media cetak maupun elektronik.

Kebijakan lain yang juga dilakukan untuk tujuan meningkatkan stimulus fiskal, meliputi:

- a. Penyesuaian batas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP);
- b. Pemberian fasilitas fiskal berupa *deductible expenses* atas sumbangan masyarakat ke Propinsi Nangroe Aceh Darussalam dan Sumatra Utara.

Langkah tersebut untuk jangka pendek cenderung berdampak pada hilangnya potensi penerimaan pajak, namun hal ini dapat dikompensasi dengan dampak positif dari pembaruan dan modernisasi perpajakan seperti telah dijelaskan di atas.

4.4.3. Analisis Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Reformasi Perpajakan tahun 2000

Untuk melihat hasil regresi persamaan PPN untuk tahun 2000, dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 4.9 Hasil regresi persamaan Ln_PPN pada reformasi perpajakan tahun 2000

Uraian	Parameter	Prob	Keterangan
PDB	9,24E-06	0,0000	Nilai Prob (F-stat)= 0,0000 Adj R-squared = 0,9862
Dummy	1,0514	0,0000	
Konstanta	9,4180	0,0000	
Dummy*PDB	-5,32E-07	0,0018	

Sumber : Lampiran 18

Model Persamaan PPN Sebelum Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Ln_PPN} = 9,24\text{E-}07\text{PDB} + 9,4180$$

Model Persamaan PPN Setelah Reformasi Perpajakan 2000

$$\text{Ln_PPN} = (9,24\text{E-}06 \text{ ó } 5,23\text{E-}07)\text{PDB} + 1,0514\text{Dummy} + 9,4180 \text{ atau}$$

$$\text{Ln_PPN} = 3,92\text{E-}06\text{PDB} + 10,4694$$

Setelah reformasi perpajakan tahun 2000, kebijakan reformasi mampu meningkatkan pertumbuhan penerimaan PPN sebesar 1,05% dibandingkan dengan sebelum reformasi.

Setelah reformasi perpajakan tahun 2000 pertumbuhan penerimaan PPN menurun sebesar 5,23% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi pertumbuhannya sebesar 9,24% dan setelahnya sebesar 3,92% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.

Bila dibandingkan penerimaan per jenis pajak antara PPh dan PPN setelah reformasi perpajakan setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta akan mengakibatkan pertumbuhan penerimaan PPh sebesar 1,33% dan PPN sebesar 3,92%. Pertumbuhan penerimaan PPN lebih tinggi dibandingkan PPh setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.

Untuk kenaikan PPN dan PPnBM yang signifikan, selain dipengaruhi oleh meningkatnya transaksi ekonomi yang merupakan objek PPN dan PPnBM, karena didorong oleh semakin kondusifnya kondisi perekonomian dengan meningkatnya pertumbuhan ekonomi dan juga dipengaruhi oleh berbagai langkah-langkah administratif dan kebijakan PPN dan PPnBM yang dilakukan dalam reformasi dan modernisasi perpajakan, seperti antara lain:

- a. Perluasan pengusaha kena pajak (ekstensifikasi);
- b. Intensifikasi terhadap subjek dan objek pengenaan PPN, yaitu dengan melakukan pemungutan PPN terhadap PKP yang menjalankan kegiatan usaha pada sektor-sektor usaha yang mempunyai pertumbuhan tinggi, serta penagihan dan pencairan PPN secara aktif terhadap PKP yang diduga mempunyai potensi menunggak.

Langkah lain yang juga telah dilakukan yaitu dengan penyempurnaan sistem dan administrasi PPN dan PPnBM, yang meliputi antara lain penyempurnaan terhadap sistem teknologi informasi, manajemen pemeriksaan, dan pengembangan program aplikasi *online*.

Untuk langkah lain yang dalam tujuannya untuk mendorong stimulus fiskal, meliputi:

- a. Pemberian fasilitas pembebasan PPN dan PPnBM atas impor sementara BKP sesuai dengan pemberian fasilitas bea masuk;

- b. Penghapusan PPnBM atas 28 jenis barang yang terkena PPnBM, diantaranya susu, keju, minuman yang tidak mengandung alkohol dan yoghurt;
- c. Pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas BKP tertentu yang bersifat strategis yang diperlukan untuk penanganan bencana alam nasional;
- d. Pemberian fasilitas PPN atas BKP tertentu untuk keperluan penerbangan internasional.

Untuk tahun 2000 peraturan yang berkaitan dengan PPN semakin diperbaiki, dengan dikeluarkannya Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 95/KMK.05/2000 Tentang Pencabutan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 825/KMK.00/1990 Tentang Pemasukan dan Pengeluaran Barang ke dan dari Kawasan Berikat (Bonded Zone) di Daerah Industri Pulau Batam, maka memberikan kepastian hukum. Karena penetapan Daerah Industri Pulau Batam dan pulau-pulau di sekitarnya sebagai Kawasan Berikat tidak sejalan dengan ketentuan Kawasan Berikat sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995, Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 dan Peraturan Pemerintah Nomor 33 Tahun 1996.

Reformasi perpajakan ketiga yang dilakukan pada tahun 2000, mencakup tidak hanya yang berkaitan dengan peraturan perpajakan, yaitu dilakukannya perubahan beberapa undang-undang perpajakan, tetapi juga meliputi kebijakan perpajakan dan administrasi perpajakan. Dengan kata lain reformasi ketiga ini, melakukan perubahan untuk setiap lini yang dapat memperbaiki sistem perpajakan dan pada akhirnya dapat menciptakan iklim yang kondusif untuk penerimaan pajak.

Reformasi kebijakan yang dilakukan untuk fase ini lebih bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak, sehingga kepuasan wajib pajak dapat berpengaruh kepada pemenuhan kewajibannya. Kebijakan yang diambil DJP antara lain berupa pelayanan satu atap, dimana wajib pajak untuk melakukan pelaporan setiap jenis pajaknya dan melakukan surat-menyurat ke KPP dapat dilayani di tempat pelayanan terpadu dan tidak perlu harus melakukannya di seksi yang terpisah.

Pelayanan yang berkaitan dengan informasi perpajakan, wajib pajak dapat berkonsultasi dengan *account representative* (AR), untuk sisi DJP AR dapat meminta dan mengumpulkan seluruh informasi berkaitan dengan wp untuk melakukan pengawasan dan penggalian potensi terhadap wajib pajak tersebut untuk meningkatkan penerimaan pajak.

Untuk reformasi administrasi perpajakan DJP sudah melakukan perubahan yang sangat mendasar dan signifikan, dimana kantor pusat DJP dan KPP di lingkungan DJP dirombak yang semula dipecah berdasarkan jenis pajak, dengan reformasi diubah menjadi pemecahan berdasarkan fungsi. Perubahan ini sekali lagi mempunyai tujuan untuk memudahkan wajib pajak melakukan kewajiban perpajakannya dan disisi lain memudahkan DJP melakukan pengawasan terhadap wajib pajak, karena pengawasan dan pengadministrasian data wajib pajak dilakukan oleh satu orang, yaitu AR.

Menurut Carlos A. Silvani (1992) seperti dikutip Gunadi, administrasi pajak dikatakan efektif bila mampu mengatasi masalah-masalah:

1. Wajib Pajak yang tidak terdaftar (*unregistered taxpayers*).

Artinya sejauh mana administrasi pajak mampu mendeteksi dan mengambil tindakan terhadap anggota masyarakat yang belum terdaftar sebagai wajib pajak walau seharusnya yang bersangkutan sudah memenuhi ketentuan untuk menjadi wajib pajak. Penambahan jumlah wajib pajak secara signifikan akan meningkatkan jumlah penerimaan pajak. Penerapan sanksi yang tegas perlu diberikan terhadap mereka yang belum mendaftarkan diri sebagai wajib pajak padahal sebenarnya potensial untuk itu.

2. Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT).

Menyikapi wajib pajak yang sudah terdaftar tetapi tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), atau disebut juga *stop filing taxpayers*, misalnya dengan melakukan pemeriksaan pajak untuk mengetahui sebab-sebab tidak disampainya Surat Pemberitahuan (SPT) tersebut. Kendala yang mungkin dihadapi adalah terbatasnya jumlah tenaga pemeriksa.

3. Penyelundup pajak (*tax evaders*)

Penyelundup pajak (*tax evaders*) yaitu wajib pajak yang melaporkan pajak lebih kecil dari yang seharusnya menurut ketentuan perundang-undangan.

Keberhasilan sistem *self assessment* yang memberi kepercayaan sepenuhnya kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang, sangat tergantung dari kejujuran wajib pajak. Tidak mudah untuk mengetahui apakah wajib pajak melakukan penyelundupan pajak atau tidak. Dukungan adanya bank data tentang wajib pajak dan seluruh aktivitas usahanya sangat diperlukan.

4. Penunggak pajak (*delinquent tax payers*).

Dari tahun ke tahun tunggakan pajak jumlahnya semakin besar. Upaya pencairan tunggakan pajak dilakukan melalui pelaksanaan tindakan penagihan secara intensif.

Apabila kebijakan perpajakan yang ada mampu mengatasi masalah-masalah di atas secara efektif, maka administrasi perpajakannya sudah dapat dikatakan baik, sehingga *tax ratio* akan meningkat. Dasar bagi terwujudnya suatu administrasi pajak yang baik adalah diterapkannya prinsip-prinsip manajemen modern yaitu *Planning*, *Organizing*, *Actuating* dan *Controlling*, terdapatnya kebijakan perpajakan yang jelas dan sederhana sehingga memudahkan wajib pajak untuk melaksanakan kewajibannya, tersedianya pegawai pajak yang berkualitas dan jujur serta pelaksanaan penegakan hukum yang tegas dan konsisten.

Peningkatan PDB pada tahun 2002 ternyata belum dapat memperkuat fundamental ekonomi Indonesia, walaupun peningkatan tersebut diatas reformasi sebelumnya, karena peningkatan tersebut dibarengi dengan harga minyak yang meningkat yang berdampak pada peningkatan depresiasi rupiah terhadap dollar Amerika, hingga kurs menyentuh level psikologis Rp 10.000 per US dollar. Dengan kondisi fundamental ekonomi yang kurang kondusif kepada dunia usaha. Mengakibatkan penerimaan pajak tidak meningkat secara signifikan.

4.5. Analisis Reformasi Perpajakan

Reformasi perpajakan yang dilakukan pada tahun 1983, 1994 dan 2000 berupa perubahan peraturan perundangan-undangan perpajakan dan aturan pelaksanaannya. Reformasi perpajakan melakukan perubahan-perubahan yang dilakukan dalam Undang-undang yang memang tujuan akhirnya adalah untuk meningkatkan penerimaan pajak.

Reformasi perpajakan di Indonesia dilakukan dengan tujuan antara lain untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang pada akhirnya meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Di Amerika Serikat, tahapan *tax reform act (TRA)* akan selalu didahului *survey* oleh *IRS (Internal Revenue Service)*, mengenai respon publik terhadap daya guna dan hasil guna dari sistem perpajakan yang tengah berlaku. Dalam tahapan ini publik diberi kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan kritik atas kelemahan dari sistem tersebut, dengan maksud poin-poin tersebut akan menjadi cetak biru (*blueprint*) dalam tahapan *TRA* berikutnya.

Sistem perpajakan di Indonesia juga menekankan target pada dorongan atas berlakunya asas *self assessment*, walaupun berbeda dan tidak setransparan Amerika Serikat dalam mendayagunakan informasi publik, sebagai domain dari sistem perpajakan yang telah, sedang dan akan diberlakukan. Penerapan sistem pemungutan pajak *self assessment* sebagai pengganti *official assessment* adalah salah satu tonggak penting dalam sejarah perpajakan Indonesia.

Sebagai penjabaran, serangkaian perangkat aturan yang lebih rendah dari UU diterbitkan, baik dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak hingga Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Namun pada kenyataannya, kemudian justru aturan pelaksana inilah yang menjadi pegangan bagi pelaksanaan kewajiban perpajakan. Walaupun acapkali dalam aturan-aturan pelaksana diperkenalkan mekanisme yang tidak dikenal dalam undang-undang, contohnya tarif pajak final. Dengan pengenaan pajak final, wajib pajak tidak perlu lagi menghitung utang pajak pada akhir tahun, karena pajak dikenakan berdasarkan transaksi yang terjadi. Dengan demikian, ketika transaksi terjadi, utang pajak dapat langsung dihitung dan dilunasi. Transaksi selesai dan utang pajak dibayar berarti selesai pula kewajiban pajak. Objek PPh yang dikenai pajak dengan tarif final contohnya adalah bunga atas deposito dan tabungan bank berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 1989. Pengenaan pajak final sebenarnya melanggar salah satu asas pemungutan pajak yaitu syarat keadilan.

Sesuai dengan tujuan hukum (termasuk hukum pajak) yaitu mencapai keadilan, maka seluruh perangkat hukum yang diciptakan juga harus mampu melaksanakan pemungutan pajak yang adil. Pajak final dikenakan atas basis nilai transaksi, tanpa memandang asal usul penghasilan tersebut. Dan hal ini pulalah yang pada akhirnya kemudian menjadi salah satu aspek pembenaran bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak. Maka tidak tertutup kemungkinan menurunnya tingkat kepatuhan para wajib pajak dalam mengembalikan SPT Tahunan dari tahun ke tahun juga diakibatkan oleh fenomena tersebut.

Pada dasarnya tidak ada orang yang senang membayar pajak, wajib pajak selalu berusaha membayar pajak sekecil mungkin, sepanjang hal itu dimungkinkan aturan pajak (*tax avoidance*) dan wajib pajak memiliki kecenderungan untuk menyelundupkan pajak (*tax avoidance* atau penghindaran pajak secara illegal). Upaya penghematan pajak dapat dilakukan dengan berbagai cara, seperti pemanfaatan aturan mengenai pengecualian pajak tertentu, insentif pajak, meningkatkan penghasilan bukan objek pajak, penangguhan saat pengenaan pajak hingga tindakan-tindakan ilegal seperti kolusi dengan aparat pajak serta pemalsuan data.

Melihat mekanisme prosedur perhitungan pajak yang dipungut berdasarkan sistem pemungutan pajak *self assessment* yang selama ini belum pernah dievaluasi secara independen efektifitas dan efisiensinya, maka sebenarnya inilah poin penting yang semestinya terus diketengahkan *fiscus* pada setiap tahapan reformasi. Pemberlakuan tarif pajak final, sebenarnya merupakan bagian dari indikasi runyamnya pelaksanaan *self assessment* sejauh ini. Bayangkan, *fiscus* saja mengambil terobosan dengan tarif pajak final guna meringkas prosedur *self assessment*, apalagi wajib pajaknya yang menjadi domain dari sistem itu sendiri. Betapa berat beban wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajak *self assessment*, dimana ia memiliki tugas menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan jumlah pajak terutang yang secara langsung tidak memberi kontraprestasi, padahal aturan kebenaran penunaian tersebut acapkali berubah-ubah dan terdapat indikasi bahwa *fiscus* memanfaatkan fenomena ini sebagai alat pemaksaan hukum. Memang benar, slogan reformasi selalu digembar-gemborkan sebagai demi menerapkan prinsip keseimbangan antara kepastian hukum dan

keadilan (*summum ius summa iniuria*), namun keadilan; yang dimaksud pada prakteknya lebih banyak berat ke *fiscus* (dalam hal ini negara sebagai pemungut pajak).

Pihak pengelola perpajakan di Indonesia hanya mengungkapkan informasi mengenai target, realisasi, penerimaan negara dari sektor pajak, dan kontribusi masing-masing jenis pajak dari total pajak. Tanpa pernah mengungkapkan hasil evaluasi diri dari institusi pengelola perpajakan di Indonesia dengan standar pemeriksaan kinerja oleh pihak yang independen, termasuk alokasi penggunaan dana pajak dalam pembiayaan negara sebagaimana tujuan dari pemungutan pajak, yaitu pembiayaan pembangunan dan *audit* terhadap tingkat kekayaan aparat *fiskus*. Sehingga para pembayar pajak tidak dapat dikembangkan kesadarannya dalam melaksanakan kewajiban pajak dari pengetahuannya terhadap kegunaan dari dana pajak yang telah mereka pikul dan tingkat kewajaran atas pemungutannya. Saat ini lebih banyak masyarakat yang hanya mempersepsikan pajak sebagai beban hidup, yang cenderung memberatkan, apalagi dengan isu KKN (Kolusi, Korupsi dan Nepotisme) yang lekat dengan kehidupan pemerintahan di Indonesia, semakin mengurangi tingkat kepercayaan mereka bahwa dana pajak memang telah benar-benar digunakan negara untuk kepentingan sebagaimana yang seharusnya. Idealnya, suatu sistem pemungutan pajak itu mencakup prinsip-prinsip dalam penerapan kebijakan pajak yang baik, yaitu:

1. Keadilan dan kewajaran. Kondisi atas wajib pajak yang sama harus dikenai pajak yang sama pula. Keadilan meliputi horisontal (wajib pajak dengan kemampuan sama seharusnya membayar pajak yang sama pula) dan keadilan vertikal (wajib pajak dengan kemampuan ekonomis lebih tinggi seharusnya membayar pajak lebih tinggi pula). Keadilan dalam pemungutan pajak juga dapat diukur melalui penyusunan kisaran dari pajak-pajak yang dibayar wajib pajak, jadi tidak hanya dipandang dari satu jenis pajak saja.
2. Kepastian. Aturan pajak harus secara jelas menyatakan saat dan cara penentuan jumlah pajak tersebut dibayar. Kepastian dapat dipandang sebagai tingkat kepercayaan terhadap suatu pihak yang dipandang mampu menghitung pajak secara tepat.

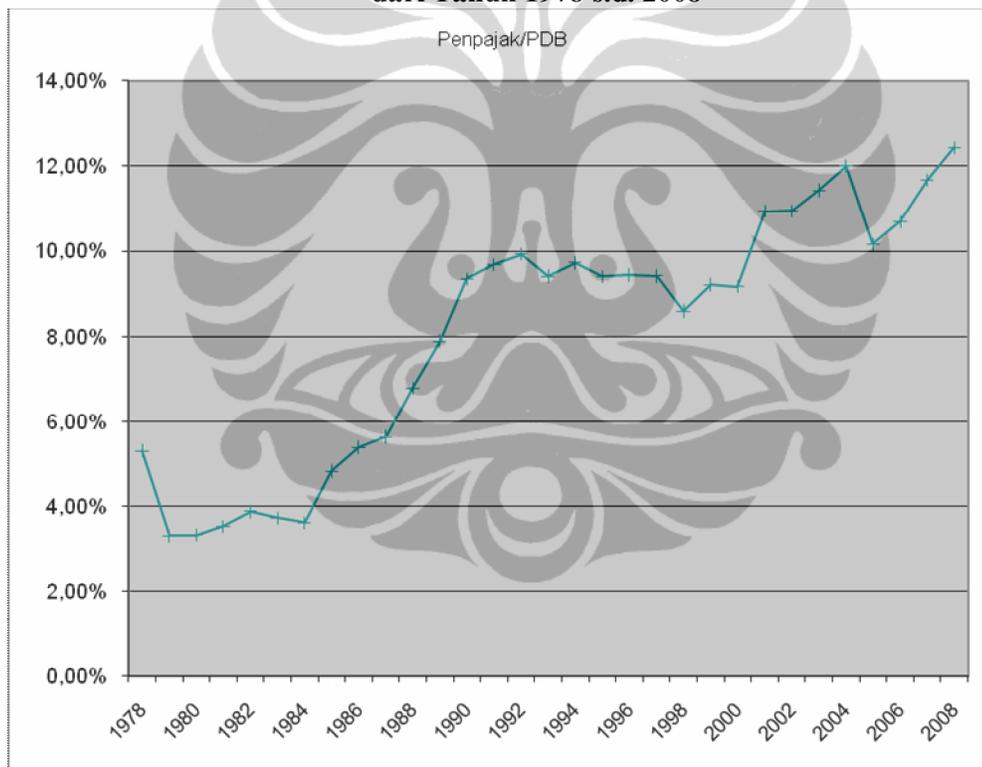
3. Ketepatan saat pembayaran. Pajak harus memiliki saat tepat dimana dapat ditagih kepada wajib pajak. Ketepatan tersebut menjamin kepatuhan. Mekanisme pembayaran yang tepat bergantung pada jumlah kewajiban dan seberapa mudah hal itu dapat dilakukan. Sehingga prinsip ini harus disejalankan dengan fokus ekonomis dari wajib pajak, apakah dia produsen, pedagang atau konsumen.
4. Ekonomis. Biaya untuk menagih pajak harus minimal, baik dipandang oleh pemerintah selaku penyelenggara sistem perpajakan maupun oleh wajib pajak.
5. Sederhana. Wajib pajak harus mampu memahami aturan dan melaksanakannya dengan baik secara efisien. Suatu sistem pajak yang sederhana memungkinkan wajib pajak memahami konsekuensi dari pembayaran pajak dari setiap transaksi yang dilakukannya, sehingga mengurangi tingkat kesalahan yang terjadi dan meningkatkan kepedulian mereka terhadap sistem pemajakan.
6. Netralitas. Hukum pajak mempengaruhi keputusan wajib pajak dalam menjalankan transaksi bisnis. Suatu sistem perpajakan itu memiliki maksud utama untuk memperoleh pendapatan negara demi pembangunan masyarakat, bukan mengubah perilaku dari pihak yang seharusnya menanggung pajak.
7. Pertumbuhan ekonomi dan efisiensi. Suatu sistem perpajakan tidak boleh mengurangi produktifitas tetapi mesti sejalan dengan sasaran dari tahapan dalam pertumbuhan ekonomi. Sistem perpajakan tidak boleh mengkondisikan suatu industri atau investasi sebagai beban bagi sesamanya.
8. Transparansi dan kelayakan. Wajib pajak harus tahu ikhwal keberadaan pajak, bagaimana dan kapan pajak akan terkait dengannya. Wajib pajak harus mampu menentukan nilai transaksi yang sebenarnya dan kapan terkait dengan pajak ataupun kepada siapa pajak tersebut harus dibebankan.
9. Celah pajak minimal. Suatu pajak harus terstruktur dalam meminimalisir potensi timbulnya ketidakpatuhan. Celah pajak terjadi bila jumlah pajak yang dipungut lebih rendah daripada potensinya. Guna menjamin proses penagihan pajak maka diperlukan aturan yang jelas. Bagaimanapun sistem

pemungutan pajak harus dapat mencapai keseimbangan antara tingkat kepatuhan, biaya sistem perpajakan dan tingkat penyerapannya.

Sasaran lain dari reformasi pajak adalah kenaikan *tax ratio* atau rasio penerimaan perpajakan terhadap produk domestik bruto (PDB), dimana saat ini komponen *tax ratio* baru mencakup sektor pajak dan bea cukai. Diharapkan untuk masa yang akan datang semestinya, penerimaan negara bukan pajak (PNBP), pajak daerah, serta berbagai retribusi lainnya masuk dalam penghitungan *tax ratio*.

Untuk melihat pertumbuhan penerimaan pajak dibandingkan dengan PDB, dapat dilihat pada grafik di bawah ini.

Gambar 4.1. Grafik Rasio Penerimaan Pajak dengan PDB dari Tahun 1978 s.d. 2008



Sumber: Nota Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak

Dari grafik di atas dan data penerimaan pajak dapat dilihat bahwa angka penerimaan cenderung meningkat tiap tahunnya, disertai dengan peningkatan angka PDB, tetapi untuk peningkatan PDB dapat dilihat pertumbuhan tiap tahunnya sangat tinggi dibandingkan dengan penerimaan pajak, sehingga dengan

kondisi tersebut, *tax ratio* tetap kecil, walaupun penerimaan pajak tiap tahunnya meningkat.

Nilai PDB untuk tahun 1983 belum menunjukkan kenaikan yang signifikan, kondisi ini disebabkan dalam reformasi tahun 1983, penerimaan pajak juga belum meningkat. Banyak hal yang tidak kondusif dalam reformasi tahun 1983, yaitu: kondisi dunia usaha yang melemah, kondisi makro yang juga kurang mendukung peningkatan PDB.

Peranan penerimaan pajak proporsional dan berkorelasi positif dengan kegiatan ekonomi tergambar dalam Produk Domestik Bruto (PDB). Hal ini menunjukkan bahwa kegiatan ekonomi yang semakin tinggi yang tercermin dari PDB akan berdampak secara langsung pada terhadap peningkatan penghasilan masyarakat yang selanjutnya akan memberikan kontribusi pada penerimaan pajak (*multiflier effect*).

Meskipun jumlah penerimaan pajak dan PDB meningkat secara nominal namun dari perbandingan penerimaan pajak/PDB malah menurun, artinya bahwa upaya pemungutan pajak masih belum efisien, seharusnya hal yang harus dicapai dari reformasi dan modernisasi perpajakan adalah meningkatkan perbandingan penerimaan pajak/PDB secara berkesinambungan.

Kondisi ini dikarenakan pada tahun 1994 masih diberikan fasilitas-fasilitas untuk tidak mengenakan pajak atau pengenaan pajak dengan tarif 0% untuk sektor usaha tertentu.

Untuk reformasi tahun 2000, sistem perpajakan sudah baik dan aparat pajak juga sudah mulai memperbaiki diri, sehingga mulai reformasi tahun 2000, penerimaan pajak mulai mengalami peningkatan secara signifikan.

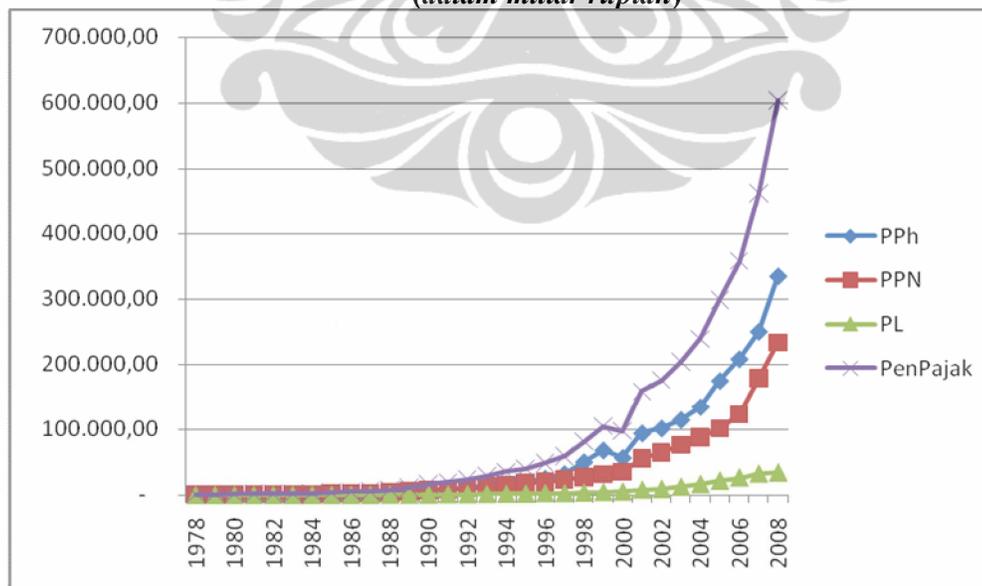
Wacana baru dalam reformasi diperkenalkan dalam modernisasi tahun 2002, tidak disebut sebagai reformasi, karena perubahan dilakukan secara sustansial dengan memperbaiki kualitas aparat pajak yang menjadi lebih profesional yang diubah pada reformasi tahap kedua (sejak *self assessment*). Sejak tahun 2002, reformasi perpajakan menyentuh level yang sangat substansi yaitu integritas pegawai, selain itu infrastruktur lembaga juga diperbaiki. Remunerasi pegawai ditingkatkan. Dan secara bertahap DJP siap menjadi model lembaga publik yang didesain menjadi *world class system*. Modernisasi perpajakan yang dilakukan juga

dalam kerangka melaksanakan *good governance*, *clean governance*, dan pelayanan prima kepada masyarakat. Dengan demikian optimalisasi pemungutan pajak dapat terlaksana dengan baik, efektif dan efisien. Modernisasi perpajakan yang dilakukan juga merupakan bagian dari *grand design* reformasi perpajakan (*tax reform*) secara komprehensif.⁴¹

Modernisasi perpajakan yang dilakukan pemerintah tidak hanya untuk mengejar dan menjangkau optimalisasi pemungutan pajak (budgeter), tetapi ada tujuan lain yang tidak kalah penting, yaitu secara bersama-sama untuk melakukan perubahan paradigma perpajakan (*change of tax paradigm*). Disamping itu, ketentuan, prosedur dan aktivitas perpajakan semakin diarahkan kepada peningkatan pelayanan agar menjadi *business friendly* bagi masyarakat, terutama bagi pelaku bisnis. Dengan modernisasi ini diharapkan dapat mengubah pandangan masyarakat terhadap pajak, yang semula dianggap menjadi beban, dengan profesionalisme aparat pajak, membayar pajak menjadi suatu partisipasi sebagai warga negara Indonesia.

Untuk melihat pertumbuhan penerimaan perjenis pajak dan total penerimaan pajak dari tahun ke tahun, dapat dilihat pada gambar 4.11. berikut ini.

Gambar 4.2. Grafik Penerimaan Perjenis Pajak Tahun 1978 s.d. 2008
(dalam miliar rupiah)



Sumber: Nota Keuangan dan DJP

⁴¹ Modernisasi dan Reformasi Pelayanan Perpajakan Berdasarkan UU Terbaru, Liberti Pandiangan, PT Elex Media Komputindo, Kelompok Gramedia, Jakarta, 2007, hal. 63-64.

Dapat dilihat dari tabel di atas, bahwa penerimaan PPh, PPN, dan PL mengalami pertumbuhan yang signifikan sejak tahun 2002, dan peningkatan tertinggi terjadi pada PPh. Kondisi ini terjadi karena pada tahun 2002 DJP telah melakukan tiga kali reformasi dan sedang melakukan modernisasi, sehingga DJP sedang dalam proses menuju sistem perpajakan yang baru.

Salah satu faktor yang mempengaruhi penerimaan pajak adalah kejelasan dan kepastian peraturan perundang-undangan. Undang-undang haruslah jelas, sederhana dan mudah dimengerti, baik oleh fiskus maupun oleh Wajib Pajak. Timbulnya konflik mengenai interpretasi atau tafsiran mengenai pemungutan pajak akan berakibat pada terhambatnya pembayaran pajak itu sendiri.

Untuk memberikan kepastian bagi aparat pajak dan wajib pajak, telah dilakukan reformasi peraturan perpajakan, baik itu KUP, PPh maupun PPN. Perubahan yang berkaitan dengan ketentuan umum perpajakan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.10 Matriks Perubahan Undang-undang tentang KUP

Uraian	1983	1994	2000
Latar Belakang	Pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku, tidak sesuai lagi dengan tingkat kehidupan sosial-ekonomi masyarakat Indonesia dan sistem perpajakan yang tertuang di dalam ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku belum dapat menggerakkan peran serta semua lapisan subyek pajak yang besar peranannya dalam meningkatkan penerimaan dalam negeri	Untuk menjaga agar perkembangan yang pesat dalam kehidupan nasional, khususnya di bidang perekonomian, dapat tetap berjalan sesuai dengan kebijakan pembangunan yang bertumpu pada Trilogi Pembangunan	Memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak serta agar lebih dapat diciptakan kepastian hukum
Judul	Undang-Undang Republik Indonesia No. 6/1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan	Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan	UU No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan stddt UU No 16 Tahun 2000
Denda Keterlambatan pelaporan SPT Ps.7	Masa dan Tahunan: Rp 10.000,-	SPT Masa: Rp 25.000,- SPT Tahunan: Rp 50.000,-	SPT Masa: Rp 50.000,- SPT Tahunan: Rp 100.000,-
Bunga Keterlambatan penerbitan SKPLB Ps.17B(3)	Tidak diatur	WP mendapat bunga 2%/bln	Tidak ada perubahan
Pidana bagi pejabat yang alpa melanggar rahasia Negara Ps.41(1)	Penjara maksimal 6 bulan, denda maksimal Rp 1.000.000,-	Penjara maksimal 1 tahun, denda maksimal Rp 2.000.000,-	Penjara maksimal 1 tahun, denda maksimal Rp 4.000.000,-
Pidana bagi pejabat yang sengaja melanggar rahasia Negara Ps.41(2)	Penjara maksimal 1 tahun, denda maksimal Rp 2.000.000,-	Penjara maksimal 2 tahun, denda maksimal Rp 5.000.000,-	Penjara maksimal 2 tahun, denda maksimal Rp 10.000.000,-
Pidana bagi yang tidak memberi keterangan atau memberi keterangan tapi tidak benar Ps.41A	Tidak diatur	Penjara maksimal 1 tahun, denda maksimal Rp 5.000.000,-	Penjara maksimal 1 tahun, denda maksimal Rp 10.000.000,-
Pidana bagi yang menghalang-halangi penyidikan Ps.41B	Tidak diatur	Penjara maksimal 3 tahun, denda maksimal Rp 10.000.000,-	Tidak ada perubahan

Uraian	1983	1994	2000
Penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan untuk kepentingan penerimaan Negara Ps.44	Tidak diatur	Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.	Menambah kewenangan penyidik, selain memberhentikan penyidikan.
Mulai berlaku	1 Januari 1984	1 Januari 1995	1 Januari 2001

Dengan dilakukannya reformasi undang-undang KUP, terdapat kepastian hukum bagi aparat pajak maupun wajib pajak, karena dalam perubahan undang-undang ini diatur sanksi bagi wajib pajak dan juga aparat pajak.

Untuk reformasi undang-undang tentang PPh, perubahan yang berpengaruh terhadap penerimaan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.11 Matriks Perubahan Undang-undang tentang PPh



Uraian	Tahun 1983	Tahun 1994	Tahun 2000
Judul	UU tentang PPh	UU ttg Perubahan atas UU No 7 tahun 1983 ttg PPh sebagaimana telah diubah dengan UU No 7/1991	UU ttg Perubahan Ketiga atas atas UU No 7 tahun 1983 ttg PPh
Ps. 2(5). Subyek pajak	<p>Yang menjadi Subyek Pajak adalah :</p> <p>a.1) orang pribadi</p> <p>2) warisan yang belum terbagi;</p> <p>b. badan, dan bentuk usaha tetap.</p> <p>(2) Subyek Pajak terdiri dari Subyek Pajak dalam negeri dan Subyek Pajak luar negeri.</p> <p>(3) Yang dimaksudkan dengan Subyek Pajak dalam negeri adalah :</p> <p>a. orang yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan atau orang yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia; b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia; c. bentuk usaha tetap yaitu bentuk usaha, yang dapat berupa tempat kedudukan manajemen, kantor cabang, kantor perwakilan, agen, gedung kantor, pabrik, bengkel, proyek konstruksi, pertambangan dan penggalan sumber alam, perikanan, tenaga ahli, pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, orang atau badan yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak atas nama badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia dan perusahaan asuransi yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia.</p> <p>(4) Yang dimaksudkan dengan Subyek Pajak luar negeri adalah Subyek Pajak yang tidak bertempat tinggal, tidak didirikan, atau tidak berkedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia.</p> <p>(5) Seseorang atau suatu badan berada, bertempat tinggal, atau berkedudukan di Indonesia ditentukan menurut keadaan sebenarnya.</p> <p>(6) Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan seseorang atau suatu badan berada, bertempat tinggal atau bertempat kedudukan.</p>	<p>Diubah menjadi: (1) Yang menjadi Subyek Pajak adalah : a. orang pribadi b. badan, c. bentuk usaha tetap.</p> <p>(3) Yang dimaksud dengan Subyek Pajak dalam negeri adalah : c. warisan yang belum terbagi</p> <p>(4) Yang dimaksudkan dengan Subyek Pajak luar negeri adalah : a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.</p> <p>(5) Yang dimaksudkan dengan bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bln atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa : a. tempat kedudukan manajemen; b. cabang perusahaan; c. kantor perwakilan; d. gedung kantor; e. pabrik; f. bengkel; g. pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan; h. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan; i. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; j. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan; k. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas; l. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi di Indonesia.</p> <p>(6) Tempat tinggal orang pribadi atau tempat kedudukan badan ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak.</p>	<p>Diubah menjadi: (1) Yang menjadi Subjek Pajak adalah : b. badan;</p> <p>(6) Tempat tinggal orang pribadi atau tempat kedudukan badan ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak menurut keadaan yang sebenarnya.</p>

<p>Pasal.3. Tidak termasuk subyek pajak.</p>	<p>Tidak termasuk Subyek Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah : a. pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, konsulat dan pejabat-pejabat lain dari negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat bukan warga negara Indonesia, dan di Indonesia tidak melakukan pekerjaan lain atau kegiatan usaha, serta negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik; b. pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan; c. Perusahaan Jawatan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan.</p>	<p>Diubah menjadi: Tidak termasuk Subyek Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah : a. badan perwakilan negara asing; c. organisasi-organisasi internasional yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan di Indonesia; d. pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan di Indonesia."</p>	<p>Diubah menjadi: Tidak termasuk Subjek Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah : b.pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik; c. organisasi-organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, dengan syarat : 1) Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; 2) tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain pemberian pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota; d. pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha atau kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.</p>
<p>Pasal 4(1). Obyek PPh</p>	<p>Obyek PPh termasuk di dalamnya : a. gaji, upah, komisi, bonus, atau gratifikasi, uang pensiun atau imbalan lainnya untuk pekerjaan yang dilakukan; b.honorarium, hadiah undian dan penghargaan; c.laba bruto usaha; d. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta, termasuk keuntungan yang diperoleh oleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, anggota, serta karena likuidasi; e. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah diperhitungkan sebagai biaya; f. bunga; g. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, yang dibayarkan oleh perseroan, pembayaran dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, pembagian SHU koperasi kepada pengurus dan pengembalian SHU koperasi kepada anggota; h. royalti; i. sewa dari harta; j. perolehan pembayaran berkala; k. keuntungan karena pembebasan hutang.</p>	<p>Obyek Pajak adalah: a.penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, b. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan; c. laba usaha; d.keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk : 1) Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal; 2) Keuntungan yang diperoleh perseroan, persekutuan dan badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota; 3) Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambil-alihan usaha; 4) Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; e. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya; f. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan</p>	

		pengembalian utang; g. deviden, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk deviden dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi; h. royalti; i. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta; j. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala; k. keuntungan karena pembebasan utang; l. keuntungan karena selisih kurs mata uang asing; m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva; n. premi asuransi; o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas, sepanjang iuran tersebut ditentukan berdasarkan volume kegiatan usaha atau pekerjaan bebas anggotanya; p. tambahan kekayaan netto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.	
Pasal 6. Pengurang penghasilan kena pajak.	Besarnya penghasilan kena pajak, ditentukan oleh penghasilan bruto dikurangi: a. biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan itu, meliputi biaya pembelian bahan, upah, dan gaji karyawan termasuk bonus atau gratifikasi, honorarium, bunga, sewa, royalti, biaya perjalanan, piutang yang tidak dapat ditagih, premi asuransi, biaya administrasi, dan pajak, kecuali pajak penghasilan; b. penyusutan atas biaya untuk memperoleh harta berwujud perusahaan dan amortisasi atas biaya untuk memperoleh hak dan/atau biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun sebagai mana dimaksud dalam Pasal 11; c. iuran kepada dana pensiun yang mendapat persetujuan Menteri Keuangan; d. kerugian yang diderita karena penjualan atau pengalihan barang dan/atau hak yang dimiliki dan dipergunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan itu; e. Sisa Hasil Usaha Koperasi sehubungan dengan kegiatan usahanya yang semata-mata dari dan untuk anggota.	Ditambah huruf f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia, g. biaya beasiswa, magang dan pelatihan.	Ditambah huruf h. piutang yang nyata-nyata tidak tertagih dengan syarat seperti diatur dalam ayat (4)
Pasal 7 Penghasilan tidak kena pajak (PTKP)	a. Rp.960.000 untuk wp; b. Rp.480.000, tambahan untuk wp kawin; c. Rp.960.000, tambahan untuk istri berpenghasilan; d. Rp.480.000, tambahan untuk tanggungan maksimal 3.	a. Rp.1.728.000, untuk wp; b. Rp.864.000, tambahan untuk wp kawin; c. Rp.1.728.000, tambahan untuk istri berpenghasilan; d. Rp.864.000, tambahan untuk tanggungan maksimal 3.	a. Rp.2.880.000, untuk wp; b. Rp.1.440.000, tambahan untuk wp kawin; c. Rp.2.880.000, tambahan untuk istri berpenghasilan; d. Rp.1.440.000, tambahan untuk tanggungan maksimal 3.
Pasal 9 (1) menentukan besarnya penghasilan kena pajak tidak diperbolehkan dikurangkan	besarnya penghasilan kena pajak tidak diperbolehkan dikurangkan : a. pembayaran dividen atau pembagian laba lainnya dari perseroan atau badan lainnya kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk pembagian Sisa Hasil Usaha dari Koperasi yang bukan pengembalian Sisa Hasil Usaha sehubungan dengan jasa anggota, dividen yang dibayarkan	Menambahkan huruf: j. gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham; k. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.	Tidak ada perubahan

	<p>oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan biaya yang dikeluarkan untuk kepentingan pemegang saham, sekutu atau anggota;</p> <p>b. pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali dalam hal-hal yang ditentukan dalam Peraturan Pemerintah;</p> <p>c. premi asuransi jiwa, asuransi kesehatan, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa kecuali jika dibayarkan pihak pemberi kerja dan premi yang demikian itu dianggap sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak;</p> <p>d. pemberian kenikmatan perjalanan cuti, kenikmatan rekreasi, dan kenikmatan lainnya yang diperuntukkan bagi keperluan pegawai dari Wajib Pajak, termasuk kenikmatan pemakaian kendaraan bermotor perusahaan dan kenikmatan perumahan, kecuali perumahan di daerah terpencil berdasarkan keputusan Menteri Keuangan;</p> <p>e. pembayaran yang melebihi kewajaran sebagai imbalan atas pekerjaan yang dilakukan, yang dibayarkan kepada pemegang saham, atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa;</p> <p>f. harta yang dihibahkan, bantuan dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b;</p> <p>g. Pajak Penghasilan;</p> <p>h. biaya yang dikeluarkan untuk keperluan pribadi Wajib Pajak atau yang menjadi tanggungannya;</p> <p>i. sumbangan.</p>		
Pasal 14 Norma penghitungan	Wp dapat menggunakan norma penghitungan apabila peredaran usaha atau penerimaan bruto kurang dari Rp.60.000.000	Wp dapat menggunakan norma penghitungan apabila peredaran usaha atau penerimaan bruto kurang dari Rp.600.000.000	Menghapus ketentuan Wajib Pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan, termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (4), yang ternyata tidak atau tidak sepenuhnya menyelenggarakan pembukuan, atau tidak memperlihatkan pembukuan atau bukti-bukti pendukungnya tetapi dapat diketahui peredaran bruto yang sebenarnya, maka penghasilan nettanya dihitung berdasarkan Norma Penghitungan Penghasilan Netto.
Pasal 17 Tarif pajak	<p>Penghasilan Kena pajak s.d. Rp.10.000.000:15%;diatas Rp.10.000.000 s.d. Rp.50.000.000:25%;diatas Rp.50.000.000:35%</p>	<p>Penghasilan Kena pajak s.d. Rp.25.000.000:10%;diatas Rp.25.000.000 s.d. Rp.50.000.000:15%;diatas Rp.50.000.000:30%</p>	<p>a. Wajib pajak orang pribadi dalam negeri: Penghasilan Kena pajak s.d. Rp.25.000.000:5%;diatas Rp.25.000.000 s.d. Rp.50.000.000:10%;diatas Rp.50.000.000 s.d. Rp.100.000.000:15%; diatas Rp.100.000.000 s.d. Rp.200.000.000: 25%; diatas Rp.200.000.000: 35%</p> <p>b. Wp dalam negeri: Penghasilan Kena pajak s.d. Rp.50.000.000:10%;diatas Rp.50.000.000 s.d. Rp.100.000.000:15%;diatas Rp.100.000.000:30%</p>

Pasal 23	dipotong pajak sebesar 15 % dari jumlah bruto, oleh pihak yang wajib membayar : a. dividen dari perseroan dalam negeri; b. bunga, termasuk imbalan karena jaminan pengembalian utang; c. sewa, royalti, dan penghasilan sehubungan dengan penggunaan harta; d. imbalan untuk jasa teknik dan jasa manajemen yang dilakukan di Indonesia.	dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayar : a. sebesar 15 % dari jumlah bruto atas: 1) dividen; 2) bunga, termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang; 3) royalti; 4) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagai mana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e; b. sebesar 15 % dari jumlah bruto dan bersifat final atas bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi; c. sebesar 15 % dari perkiraan penghasilan netto atas: 1) sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta; 2) imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.	dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayar : a. sebesar 15% dari jumlah bruto atas: 1) dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4(1) huruf g; 2) bunga, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4(1) huruf f; 3) royalti; 4) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e.
Mulai berlaku	1 Januari 1994	1 Januari 1995	1 Januari 2001

Untuk reformasi undang-undang tentang PPN sejak reformasi perpajakan tahun 1983 sampai dengan tahun 2000, perubahannya dapat digambarkan sebagai berikut:

Tabel 4.12. Matriks Perubahan Undang-undang tentang PPN

Uraian	1983	1994	2000
Latar Belakang	Untuk mengatur kembali sistem pajak penjualan dengan sistem pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.	Untuk selalu menjaga agar perkembangan perekonomian dapat tetap berjalan sesuai dengan kebijakan pembangunan, dan agar lebih dapat diciptakan kepastian hukum dan kemudahan administrasi berkaitan dengan aspek perpajakan bagi bentuk-bentuk dan praktek penyelenggaraan kegiatan usaha yang terus berkembang	Dalam rangka lebih meningkatkan kepastian hukum dan keadilan, serta menciptakan sistem perpajakan yang sederhana dengan tanpa mengabaikan pengawasan dan pengamanan penerimaan negara agar pembangunan nasional dapat dilaksanakan secara mandiri
Judul	Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM	Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM dengan UU Nomor 11 Tahun 1994	Perubahan Ketiga atas UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM dengan UU Nomor 18 Tahun 2000
Pengertian penyerahan BKP	Penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya dan konsiyasi tidak diatur .	ditambahkan penyerahan BKP secara konsiyasi dan penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya.	ditambahkan penyerahan BKP secara konsiyasi dan penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya serta penyerahan BKP antar cabang.
Tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP.	Pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan	- Penyerahan BKP dalam rangka perubahan bentuk usaha atau penggabungan usaha atau pengalihan seluruh aktiva perusahaan yang diikuti dengan perubahan pihak yang berhak atas persediaan. - Penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya sepanjang memperoleh izin pemusatan.	- Pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan tidak diatur , - Penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya sepanjang memperoleh izin pemusatan.
Objek PPN	PPN dikenakan atas: - penyerahan BKP yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha - penyerahan BKP kepada PKP yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang memilih untuk	PPN dikenakan atas : - Penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; - impor BKP; - penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha; - Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;	PPN dikenakan atas : - Penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; - impor BKP; - penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha; - Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam

Uraian	1983	1994	2000
	dikukuhkan menjadi PKP. - impor BKP. - penyerahan Jasa Kena Pajak.	- Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; - ekspor Barang Kena Pajak oleh PKP.	Daerah Pabean; - Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; - ekspor Barang Kena Pajak oleh PKP.
Tarif PPN	Tarif PPN 10% Tarif PPN atas ekspor BKP 0%	Tarif PPN 10% Tarif PPN atas ekspor BKP 0%	Tarif PPN 10% Tarif PPN atas ekspor BKP 0%
Tarif PPN BM	Tarif PPNBM 10% s.d. 20% Tarif PPNBM atas ekspor BKP 0%	Tarif PPNBM 10% s.d. 50% Tarif PPNBM atas ekspor BKP 0%	Tarif PPNBM 10% s.d. 75% Tarif PPNBM atas ekspor BKP 0%
Jenis barang yang tidak dikenakan PPN	Tidak diatur	Jenis Barang dan jenis jasa tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.	Penetapan jenis barang yang tidak dikenakan PPN didasarkan atas kelompok-kelompok barang sbb : a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya; b. barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak; c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya; d. uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.
Jenis jasa yang tidak dikenakan PPN	Tidak diatur	Jenis Barang dan jenis jasa tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.	Penetapan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut : a. jasa di bidang pelayanan kesehatan medik; b. jasa di bidang pelayanan sosial; c. jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko; d. jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi; e. jasa di bidang keagamaan; f. jasa di bidang pendidikan; g. jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan pajak tontonan; h. jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan; i. jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air; j. jasa di bidang tenaga kerja; k. jasa di bidang perhotelan; l. jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.
Pengkreditan Pajak Masukan	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa yang sama.	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa yang sama.	- Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama. - Dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan.
Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran untuk: a. pembelian Barang atau Jasa sebelum Pengusaha dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak; b. pembelian Barang dan pengeluaran biaya lain yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran untuk : a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran untuk: a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan

Uraian	1983	1994	2000
	<p>Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak; c. pembelian dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, station wagon, van dan kombi.</p>	<p>langsung dengan kegiatan usaha; c. perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, station wagon, van, dan kombi; d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. e. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bukti pemungutan pajaknya berupa Faktur Pajak Sederhana; f. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5); g. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (6); h. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak; i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang diketemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.</p>	<p>langsung dengan kegiatan usaha; c. perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, station wagon, van, dan kombi; d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. e. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bukti pemungutan pajaknya berupa Faktur Pajak Sederhana; f. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5); g. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (6); h. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak; i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang diketemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.</p>
<p>Saat dan tempat terutang pajak</p>	<p>- Pajak yang terhutang dalam Masa Pajak terjadi pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, atau pada saat impor Barang Kena Pajak. - Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, maka pajak yang terhutang dalam Masa Pajak terjadi pada saat pembayaran.</p>	<p>Ditambahkan : - Atas pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean dan pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, terutang pajak terjadi pada saat Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut mulai dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean. - Saat dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean oleh orang pribadi atau Badan di dalam Daerah Pabean ditetapkan oleh Menteri Keuangan. - Dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa Kena Pajak, saat terutang pajak adalah pada saat pembayaran.</p>	<p>- Terutangnya pajak terjadi pada saat : a. penyerahan Barang Kena Pajak; b. impor Barang Kena Pajak; c. penyerahan Jasa Kena Pajak; d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean ; e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean; atau f. ekspor Barang Kena Pajak. - Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak, atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar Daerah Pabean, saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran. - Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan saat lain sebagai saat terutangnya pajak dalam hal saat terutangnya pajak sukar ditetapkan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan.</p>
<p>Pengenaan PPN atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan</p>	<p>Tidak diatur</p>	<p>Dikenakan PPN sepanjang PPN yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan.</p>	<p>Dikenakan PPN sepanjang PPN yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan.</p>

Uraian	1983	1994	2000
Pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.	Tidak diatur	Dikenakan PPN dengan batasan tertentu.	Dikenakan PPN dengan batasan tertentu.
Fasilitas perpajakan dan kemudahan perpajakan	Tidak diatur	Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk sementara waktu ataupun untuk selamanya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, untuk kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean.	Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk sementara waktu ataupun untuk selamanya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, untuk kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean.
Mulai berlaku	1 Januari 1986	1 Januari 1995	1 Januari 2001

Perubahan dalam Undang-undang tentang PPN, dilakukan untuk mengatur kembali sistem pajak penjualan dengan sistem pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.

Sejak tahun 1984, sistem perpajakan di Indonesia menganut prinsip *Self Assessment* yang sebelumnya menganut prinsip *Official Assessment*. Ini merupakan perombakan sistem perpajakan paling mendasar. Prinsip *Self Assesment* memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk melaksanakan hak dan kewajibannya dalam bidang perpajakan. Abdul Asri Harahap (2004) menyatakan bahwa embrio sistem ini sebenarnya sudah mulai diterapkan tahun 1967 melalui Undang-undang Nomor 8 Tahun 1967 jo Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 1967 tentang Tata cara pemungutan pajak atas pajak pendapatan, pajak perseroan dan pajak kekayaan, yang lebih dikenal dengan sistem menghitung pajak sendiri/menghitung pajak orang (MPS/MPO). Akan tetapi pada saat itu, sistem ini gagal karena tidak didukung oleh kesiapan aparat perpajakan maupun masyarakat Wajib Pajak.

Sistem perpajakan nasional yang berlaku setelah reformasi perpajakan tahun 1984 sampai dengan 1994, mempunyai karakteristik yang berbeda, antara lain⁴²:

1. Sederhana, dalam jumlah, jenis, struktur tarif dan sistem pemungutan pajak., sehingga pemenuhan kewajiban perpajakan atas tiap jenis objek pajak (misalnya: jenis-jenis penghasilan dalam PPh) dapat lebih mudah dan sederhana dipenuhi oleh aparat maupun oleh wajin pajak.

⁴² Kebijakan Fiskal, Pemikiran, Konsep dan Implementasi, Kompas, Jakarta, Februari 2004

2. Memberikan kepastian hukum kepada aparat pajak dan wajib pajak.
3. Menutup celah dan peluang penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang.
4. Memberikan kepercayaan yang besar kepada wajib pajak dengan sistem pemajakan *self assessment*.
5. Menunjang tercapainya sasaran pembangunan, dengan cara mendukung tercapainya sasaran kebijakan ekonomi, khususnya melalui berbagai ketentuan seperti PPh dan PPN.

Pada tahun 1994, Pemerintah merilis reformasi perpajakan kedua untuk merespon berkembangnya perekonomian nasional dan pengaruh globalisasi dunia yang semakin kuat. Reformasi perpajakan tahun 1994 banyak mengadopsi perkembangan baru di bidang perpajakan, khususnya secara teknis perpajakan yang makin mengurangi kesenjangan dengan praktik akuntansi. Reformasi perpajakan tahun 1994 banyak memberikan fasilitas perpajakan yang sebelumnya melalui reformasi perpajakan tahun 1983 telah dihapuskan. Tujuan dan maksud diberikan fasilitas perpajakan tersebut adalah untuk menunjang keberhasilan sektor-sektor kegiatan ekonomi yang memiliki prioritas tinggi dalam skala nasional, khususnya untuk menggalakan ekspor.

Penambahan jumlah Wajib Pajak yang signifikan setelah tahun 2000 karena adanya program ekstensifikasi yang berkesinambungan. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan dalam rangka ekstensifikasi antara lain:

1. Mendata ulang Wajib Pajak dan pemberian sentralisasi pemberian NPWP untuk menyempurnakan *Masterfile WP*.
2. Melakukan penyisiran (*canvassing*) secara berkesinambungan dan sistematis dengan dukungan informasi dari Bank Data.
3. Mewajibkan semua pemungut/pemotong untuk mencantumkan identitas dan NPWP yang jelas dalam bukti pungut/potong dengan sanksi yang tegas.
4. Merancang aturan untuk mewajibkan pencantuman NPWP pada setiap dokumen.
5. Mengusahakan pengenaan pajak penghasilan di muka atas transaksi tertentu.

Dalam modernisasi perpajakan tahun 2002, struktur organisasi DJP mengalami perubahan yang mendasar, seperti dilakukannya perubahan pemisahan

struktur kantor pelayanan pajak menjadi berdasarkan fungsi dan bukan berdasarkan jenis pajak. Disamping itu, dirombaknya struktur organisasi di lingkungan kantor pusat DJP.

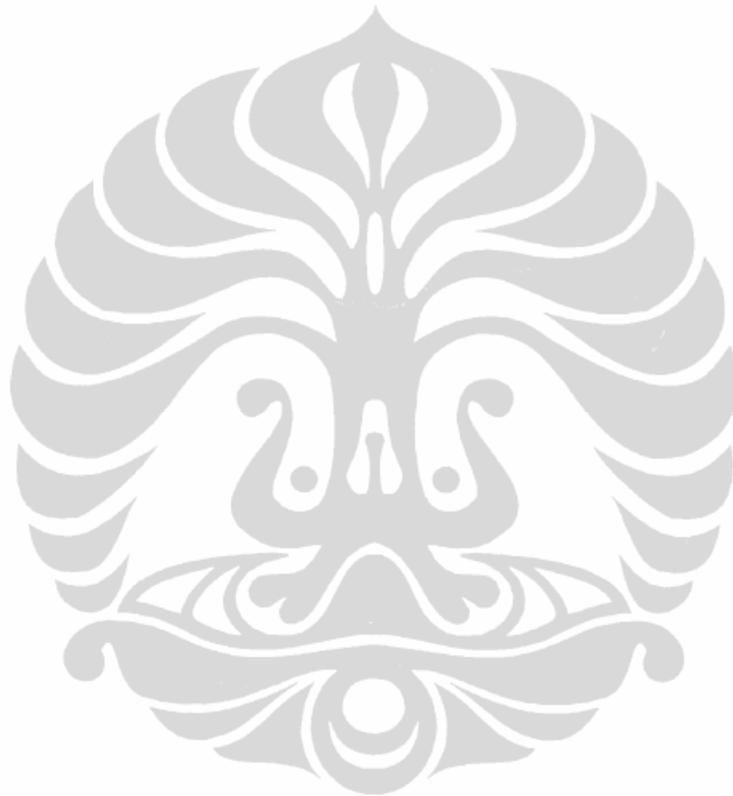
Perubahan yang paling krusial, dapat dilihat dari pembenahan aparat sumber daya di lingkungan DJP, dimana terdapat kode etik pegawai, sistem *grading* dan peningkatan kualitas sumber daya pegawai DJP melalui *in house training*.

Reformasi perpajakan yang dapat dilakukan di Indonesia antara lain: **Kesatu**: Penentuan basis pajak baru. Semakin meningkatnya pertumbuhan ekonomi maka akan terbuka basis pajak baru. Permasalahan pencemaran lingkungan merupakan basis pajak baru yang mungkin bisa diterapkan. Pajak lingkungan dikenakan terhadap pencemaran yang terjadi (biasanya per-ton pollutant yang dihasilkan)¹⁰. Penerapan pajak pertambahan nilai (PPN) sebagai ganti dari pajak penjualan. PPN dibebankan oleh pemerintah pada *value added* suatu barang dan jasa.

Langkah reformasi **kedua**; yaitu dengan meninjau ulang tentang tarif pajak yang dikenakan. Tarif pajak yang terlalu tinggi belum tentu tepat untuk jangka pendek maupun panjang, terutama yang menyangkut tentang investasi. Kebijakan perpajakan di negara sedang berkembang biasanya menerapkan pajak yang cukup tinggi, sehingga arus investasi asing enggan masuk ke dalam negeri (Bird dan Oldman, 1990). Pemberian *tax holiday* perlu dipertimbangkan dalam kebijakan reformasi perpajakan yang berkaitan dengan investasi asing maupun domestik. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi, sehingga *tax capacity* dan basis pajak diharapkan ikut meningkat pula.

Langkah reformasi **ketiga**: yaitu berhubungan dengan memberikan batasan yang jelas dan penertiban antara pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, propinsi, dan kabupaten/kota. Hal ini bertujuan untuk menghilangkan tumpang tindih pemungutan pajak dan tujuan penerapan pajak sebagai alat regulasi perekonomian, sehingga *high cost economy* dan *miss leading* kebijakan dapat dihindari. Sebagai dasar operasional dapat menggunakan prinsip sebagai berikut: 1) *Adequancy* dan *elasticity*, Pajak yang dipungut harus memenuhi syarat cukup berdasarkan analisis *benefit* dan *cost* serta elastis sehingga akan menambah penerimaan anggaran. 2) *Equity*, Syarat kemampuan mengindikasikan bahwa

pajak yang ditetapkan mampu dipungut oleh petugas pemungut. 3) *Administration feasibility*, Adanya infrastruktur administrasi perpajakan yang baik pada setiap daerah. 4) *Political acceptance*, adanya keinginan politik untuk membagihasilkan atau menyetujui pajak daerah/pusat. 5) *Non economic distortion*, tidak menyebabkan terjadinya distorsi terhadap perekonomian.



BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Hasil analisis data untuk mengetahui pengaruh reformasi perpajakan terhadap penerimaan pajak diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Setelah reformasi pajak tahun 1983 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB 1% maka akan meningkatkan penerimaan pajak sebesar 1,6294% ($0,7743 + 0,8551$). Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 1983 terdapat penambahan penerimaan pajak 0,8551% setiap kenaikan PDB 1%. Reformasi perpajakan 1983 mampu meningkatkan penerimaan pajak setiap kenaikan PDB sebesar 1%. Namun kebijakan reformasi sebagai faktor diskresioneri belum mampu meningkatkan penerimaan pajak karena setelah reformasi pajak tahun 1983 dilakukan mengakibatkan pertumbuhan penerimaan pajak turun sebesar 9.34%.
2. Setelah reformasi pajak tahun 1994 dilakukan mengakibatkan setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta maka akan meningkatkan penerimaan pajak sebesar Rp 89.000 yang sebelum reformasi perpajakan 1994 sebesar Rp 116.900. Artinya bahwa setelah reformasi perpajakan tahun 1994 terdapat penurunan penerimaan pajak sebesar Rp 27.900 setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta. Sedangkan kebijakan reformasi pajak tahun 1994 sebagai faktor diskresioneri meningkatkan penerimaan pajak sebesar Rp 7.961,14 Milyar.
3. Setelah reformasi perpajakan tahun 2000, kebijakan reformasi sebagai faktor diskresioneri mampu meningkatkan pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 1,36% dibandingkan dengan sebelum reformasi. Namun pertumbuhan penerimaan pajak menurun sebesar 0,83% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta dibandingkan sebelum reformasi, dimana sebelum reformasi pertumbuhannya sebesar 1,21% dan setelahnya menjadi sebesar 0,38% setiap kenaikan PDB sebesar Rp 1 Juta.

4. Pada tiap reformasi perpajakan, diketahui bahwa PDB mempunyai hubungan yang positif dengan penerimaan pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa semakin besar PDB semakin besar pula penerimaan pajak.
5. Setelah reformasi perpajakan 1994 dan 2000, Pemerintah banyak memberikan fasilitas perpajakan bagi dunia usaha, sehingga negara kehilangan potensi penerimaan pajak.
6. Reformasi perpajakan 1994 dan 2000 belum mampu meningkatkan kontribusi penerimaan pajak dari setiap kenaikan nilai PDB. Pemungutan pajak yang dilakukan masih belum optimal dan efisien. Sedangkan kebijakan reformasi perpajakan sebagai faktor diskresioneri mampu meningkatkan penerimaan pajak.
7. Reformasi perpajakan 1983 dan 1994 menunjukkan penerimaan PPh lebih tinggi persentase kenaikan dibandingkan PPN jika dilihat dari setiap kenaikan PDB sebesar 1%. Sedangkan untuk reformasi perpajakan 2000 menunjukkan pertumbuhan penerimaan PPN lebih tinggi dibandingkan dengan penerimaan PPh setiap kenaikan nilai PDB.

5.2. Saran

Berdasarkan hasil analisis dan pemanfaatan data, dimana hasil reformasi perpajakan belum mencapai hasil yang maksimal, perlu dilakukan beberapa hal untuk perbaikan reformasi selanjutnya, antara lain:

1. Reformasi kebijakan perpajakan seharusnya mempunyai korelasi positif dengan tujuan utamanya, yaitu peningkatan penerimaan pajak, sehingga apabila kebijakan dalam reformasi belum dapat meningkatkan penerimaan pajak, reformasi tersebut harus dikaji ulang dan diperbaiki untuk reformasi selanjutnya;
2. Dengan melihat pada hasil penelitian, bahwa PDB berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerimaan pajak, maka pemerintah dapat mengkondisikan supaya angka PDB terus meningkat, sehingga penerimaan pajak dapat meningkat.
3. Fasilitas perpajakan dapat dikeluarkan secara selektif untuk bidang usaha tertentu yang menyangkut kepentingan nasional. Kepentingan nasional yang

dimaksud, yaitu yang benar-benar penting dan memang seharusnya mendapatkan fasilitas, seperti fasilitas untuk usaha pertambangan supaya menarik investor melakukan eksplorasi di Indonesia.

4. Ketika suatu reformasi dicanangkan, pemerintah harus mempertimbangkan kesiapan dari perubahan tersebut. Secara interen DJP, berkaitan dengan sumber daya manusia, aparat pajak harus dipersiapkan untuk sistem yang baru tersebut. Dan sistem yang baru tersebut harus didukung oleh kesiapan sarana dan prasarana penunjang, sehingga dalam pelaksanaannya tidak timbul permasalahan karena keterbatasan data dan informasi berkaitan dengan wajib pajak.
5. Berkaitan dengan keterbatasan data mengenai wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak dapat bekerja dengan instansi lain untuk melakukan pertukaran data dan informasi seperti Biro Pusat Statistik untuk mengetahui kontribusi dari setiap sektor ekonomi terhadap penerimaan pajak, Departemen Perindustrian, BP Migas dan lain sebagainya. Data dan informasi yang diperoleh dapat digunakan untuk menggali potensi pajak dari sektor ekonomi. Hal ini diperlukan karena setelah reformasi tahun 1994 dan 2000 terjadi penurunan kontribusi penerimaan pajak dan penurunan pertumbuhan penerimaan pajak dari setiap kenaikan PDB dibandingkan dengan sebelum reformasi.
6. Untuk meningkatkan kontribusi penerimaan pajak terhadap PDB, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pengawasan yang lebih ketat kepada wajib pajak dan sosialisasi peraturan perpajakan, sehingga wajib pajak mempunyai kesadaran dan kepatuhan dalam pembayaran pajak.
7. Untuk melakukan penelitian yang akan datang, berkaitan dengan penerimaan pajak dengan salah satu variabel bebasnya adalah PDB, maka perlu untuk dilakukan analisis berdasarkan nilai tambah bruto per sektor usaha, sehingga dapat dianalisis sektor-sektor mana yang mengalami kenaikan yang signifikan atau sebaliknya. Dengan diketahuinya sektor yang masih belum maksimal penerimaan pajaknya, dapat ditentukan sektor mana yang perlu mendapatkan pengawasan lebih intensif.
8. Apabila akan dilakukan penelitian mengenai reformasi dan modernisasi perpajakan, sebaiknya variabel independen tidak hanya terdiri dari PDB, tetapi

dapat ditambahkan faktor-faktor lain yang sangat berpengaruh kepada penerimaan pajak, yaitu asumsi makro, seperti: pertumbuhan ekonomi, nilai kurs dollar, harga minyak perbarel, tingkat inflasi. Dan faktor lain yang tidak kalah penting harus juga memperhatikan *tax coverage ratio*, *tax ratio* dan *tax compliance*.

Catatan:

1. Penulis telah melakukan regresi secara bersama-sama variabel dummy (reformasi perpajakan 1983, 1994 dan 2000) sehingga menjadi satu persamaan, namun tidak memenuhi uji asumsi klasik, sehingga tidak digunakan. Hasil pengolahan data ada pada penulis.
2. Penulis juga telah melakukan regresi untuk reformasi perpajakan dimana untuk reformasi perpajakan 1983 (D=0 untuk 1978 s.d. 1983, D=1 untuk 1984 s.d. 2008), reformasi perpajakan 1994 (D=0 untuk 1978 s.d. 1994, D=1 untuk 1995 s.d. 2008) dan reformasi perpajakan 2000 (D=0 untuk 1978 s.d. 2000, D=1 untuk 2001 s.d. 2008) sehingga didapatkan tiga persamaan, namun karena datanya saling tumpah tindih sehingga tidak digunakan. Hasil pengolahan data ada pada penulis.

DAFTAR PUSTAKA

- _____, *Impact of Tax Policy-revenue Performance*”, Ministry of Finance and The Economy Antiqua and Barbuda.
- _____, *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Frame Work for Evaluating Tax Proposal*”, American Institute of Certified Public Accountants.
- _____, *Kebijakan Fiskal, Pemikiran, Konsep dan Implementasi*, Kompas, Jakarta, Februari 2004.
- _____, *Tax Reform and Revenue Productivity in Ghana*, African Economic Research Consortium, 1998, The Regal Press Kenya Ltd., Nairobi, Kenya.
- Abimanyu, Anggito, *Melihat Arah Reformasi Perpajakan*.
- Asmuri, Asri, *Pengaruh Reformasi Perpajakan Terhadap Penerimaan Pajak Daerah Propinsi DKI Jakarta*, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, 2006
- Atmadja, Arifin P. Soeria, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktik dan Kritik*, Cetakan Pertama, Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2005
- Bogetic, Zeljko and Fareed M. A. Hassan, *Personal Income Tax reform and revenue Potential in Transitional Economies: Bulgaria*, *Ib Review*, Vol.1 No.1, 1997
- Brondolo, Jhon, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch. (2008). *Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)*. *Journal of Economics*.
- Erata, I Made Gde, *Modernisasi Perpajakan* Seminar Sehari Perubahan UU KUP, PPh dan PPN, Multi Utama Development Centre, Juli 2004.
- Haughton, Jonathan, *Estimating Tax Buoyancy, Elasticity and Stability*, 8 April 1998, Madagascar.
- Fjeldstad, Odd-Helge and Lise Rakner, *Taxation and Tax Reforms in Developing Countries: Illustration from Sub-Sahara Africa*, Chr.Michelsen Institute Development Studies and Human Right. 2003.
- Ikhsan, Mohamad, Ledi Triadi, Syarif Syahrial, *The New Indonesian Tax Reform Initiatives: Mediating Two Competing Proposal*, Jakarta, Juni 2005.
- International Monetary Fund Staff Papers, *Elasticity and Buoyancy of Tax System: A Methods Applied to Paraguay*, Vol XIX No 2, Juli 1972.

- Jill, Jit B.S., *The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform*, Januari 2003.
- Kiswara, Endang, *Makalah Reformasi Perpajakan 2006 dan Wacana Kebijakan Publik yang Ideal di Era Good Governance*, Kongres ISEI XVI di Manado.
- Mansfield, Charles Y., *Tax Administration in Developing Countries*.
- M. Govinda, Rao, *Tax Reform in India: Achievements and Challenges*, *Asia-Pacific Development Journal*, Vol. 7 No.2, December 2000.
- Munawir, *Perpajakan*, Liberty, Yogyakarta, 1992.
- Muriithi, Moses Kinyanjui and Moyi, Eliud Dismas, *Tax Reforms and Revenue Mobilization in Kenya*, AERC Research Paper 131, 2003.
- Nasution, Chairudin Syah, *Analisis Potensi dan Pertumbuhan Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) di Indonesia Periode 1990-2000*
- Pandiangan, Liberti, *Modernisasi dan Reformasi Pelayanan Perpajakan Berdasarkan UU Terbaru*, PT Elex Media Komputindo, Kelompok Gramedia, Jakarta
- Prabowo Y, *Akuntansi Perpajakan Terpadu*, Grasindo, Jakarta, 2002.
- Poernomo, Hadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan dalam Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep dan Implementasi*, Kompas, Februari 2004.
- Sahdani, Djazoeli, *Menuju Good Governance Melalui Modernisasi Pajak*, Bisnis Indonesia, Senin, 23 Mei 2005.
- Setiyaji, Gunawan dan Hidayat Amir, *Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia*, Jurnal Ekonomi Universitas Indonusa Esa Unggul, Jakarta, November 2005.
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Eresco, Bandung, 1990.
- Slemrod, Joel, *“Optimal Taxation and Optimal Taxation System”*
- Sriwinarti, Asih dan Joko Waluyo, *Peranan Pajak untuk meningkatkan Kemandirian Anggaran Pemerintah Pusat Indonesia: Suatu Analisis Rasio Perpajakan 1970-2004*, Universitas Pembangunan Nasional *“Veteran”* Yogyakarta
- Stern, Nicholas H., *Optimum Taxation and Tax Policy*, International Monetary Fund Staff Papers Vol 31 No.2, June 1984.

Suandy, Erly, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2000.

Sukardji, Untung, *Pajak Pertambahan Nilai*, Edisi Revisi 2005, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005.

Taliercio Jr., Robert R. *Administrative Reform as Credible Commitment: The Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance in Latin America*.

Teera, Joweria M, *Determinant of Tax Revenue Share in Uganda*, University of Bath

Zakaria, Jaja, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia*, PT Rajagrafindo Persada, Jakarta 2005

Wikipedia bahasa Indonesia, ensiklopedia bebas.

