

343.04
muh

1

9



**IMPLEMENTASI KEBIJAKSANAAN PERPAJAKAN
DALAM KAITANNYA DENGAN PENERBITAN
NOMOR POKOK WAJIB PAJAK SECARA
JABATAN BAGI WAJIB PAJAK
PENGHASILAN ORANG PRIBADI**

TESIS

**Disusun Dalam Rangka Memenuhi Persyaratan
Memperoleh Gelar Magister Ilmu Hukum**

Oleh :

**Muhdi
NIM B4A 099 118**

Pembimbing :

Prof. Dr. Esmi Warassih Pujirahayu, S.H., M.S.

**PROGRAM PASCA SARJANA MAGISTER ILMU HUKUM
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG**

2001

UPT-PUSTAK-NDIP

**IMPLEMENTASI KEBIJAKSANAAN PERPAJAKAN
DALAM KAITANNYA DENGAN PENERBITAN
NOMOR POKOK WAJIB PAJAK SECARA
JABATAN BAGI WAJIB PAJAK
PENGHASILAN ORANG PRIBADI**

Oleh :

Muhdi

NIM B4A 099 118

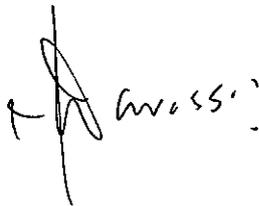
Program Kajian Hukum Ekonomi dan Teknologi

Dipertahankan di depan Dewan Penguji

pada tanggal : 29 Nopember 2001

Tesis ini telah diterima
sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar
Magister Ilmu Hukum

Pembimbing,



Prof. Dr. Esmi Warassih Pujirahayu, S.H., M.S.
NIP. 130 529 436

Mengetahui,

Ketua Program Magister

Ilmu Hukum Undip



Prof. Dr. Barda Nawawi Arief, SH.

MOTTO

“ Hai orang yang beriman ! Tegakkan keadilan sebagai saksi karena Allah. Dan janganlah kebencian orang mendorong kamu berlaku tidak adil. Berlakulah adil. Itu lebih dekat kepada takwa. Bertakwalah kepada Allah. Sungguh, Allah tahu benar apa yang kamu lakukan. ”

(Q.S. Al Mai'dah: 8)

“ Hai orang-orang yang beriman ! Hendaklah kamu menjadi orang-orang yang kuat menegakkan keadilan, menjadi saksi kebenaran karena Tuhan, biarpun terhadap dirimu sendiri atau ibu bapakmu atau kerabatmu; ataupun kepada orang kaya atau miskin, karena Tuhan dekat pada keduanya. Sebab itu janganlah kamu turutkan kemauan yang rendah (hawa nafsu) untuk tidak berlaku adil. Kalau kamu memutarbalikkan (kata-kata) dan enggan menjadi saksi, sesungguhnya Tuhan itu tahu benar apa yang kamu kerjakan ”.

(QS. An-Nissa' : 135)

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT atas segala nikmat dan karunia-Nya, sehingga tesis dengan judul : Implementasi Kebijakan Perpajakan dalam Kaitannya dengan Penerbitan Nomor Pokok Wajib Pajak bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi dapat terselesaikan.

Studi ini dimaksudkan untuk menjelaskan substansi kebijakan penerbitan Nomor Pokok Wajib Pajak bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi dan mengungkapkan perilaku birokrasi dan birokrat dalam menjalankan fungsinya untuk mencapai tujuan kebijaksanaan perpajakan. Penulisan tesis ini selanjutnya dimaksudkan untuk memenuhi salah satu syarat meraih derajat magister dalam Ilmu Hukum pada Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro Semarang. Hanya karena pertolongan Allah SWT dan bimbingan dari Bapak dan Ibu Dosen terutama Dosen Pembimbing, sehingga tesis ini dapat penulis selesaikan.

Untuk itu teriring do'a semoga Allah SWT berkenan menerima sebagai amal sholeh, perkenankanlah penulis menyampaikan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada yang terhormat :

1. Prof. Ir. Eko Budihardjo, Msc., selaku Rektor Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan dan kepercayaan untuk menempuh studi di Universitas Diponegoro;
2. Prof. Dr. H. Barda Nawawi Arief, SH., selaku Ketua Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, yang telah memberikan kesempatan, kepercayaan, dan dorongan serta kedisiplinan dan kejujuran ilmiah yang selalu dicontohkan.

3. Prof. Dr. Hj. Esmi Warassih Pujirahayu, SH.,MS., yang ditengah kesibukan luar biasa, berkenan memberikan pencerahan, bimbingan, tuntunan dan arahan, dorongan serta teladan, melalui diskusi-diskusi kritis sejak dalam perkuliahan sampai pada proses bimbingan tesis. Sungguh terlalu banyak yang telah ibu berikan baik sesuatu untuk bekal mengembangkan ilmu pengetahuan maupun bagaimana agar hidup ini lebih bermakna. Terimalah rasa hormat penulis kepada Ibu, dan semoga banyak yang dapat penulis lakukan.
4. Prof. Dr. Satjipto Rahardjo, SH, dengan kepakaran dan integritasnya dalam pengembangan ilmu hukum telah membukakan pikiran dan wawasan penulis, mendorong untuk haus dan rakus pada ilmu pengetahuan, dan telah memberikan contoh integritas yang luar biasa pada pengembangan ilmu pengetahuan hukum dan pendidikan.
5. Para Guru Besar dan Bapak Ibu Dosen pada Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro yang telah memberikan bimbingan dan menularkan ilmunya kepada penulis.
6. Rektor IKIP PGRI Semarang dan Dekan FPIPS IKIP PGRI Semarang, yang memberikan kepercayaan dan dukungan untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro.
7. Pimpinan dan Staf KPP Semarang Timur dan calon wajib pajak maupun wajib pajak, yang telah memberikan bantuan dan informasi sehingga penulisan tesis ini dapat penulis selesaikan.
8. Segenap pengelola Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, yang dengan penuh kesabaran membantu dan melayani penulis selama kuliah maupun penyelesaian tesis ini.

9. Ayahanda dan Ibunda (Alm) H. Ridwan tercinta, yang telah mendidik, mengasuh dan mendo'akan penulis , teriring do'a : "Ya Allah, Ampunilah dosa kedua orang tua kami, dan berikanlah kasih sayang-Mu sebagaimana mereka telah memberikan kasih sayangnya pada kami" . Kepada Ayahanda dan Ibu mertua H. Thalib , BA, terimakasih atas dorongan dan do'a restunya.
10. Istri tercinta Siti Mutmainah, yang dengan penuh cinta – kasih dan ketulusan serta kesabaran mendampingi penulis, penuh pengertian, berkurangi waktu dan kasih sayang, serta senantiasa memberikan semangat, dorongan do'a dan inspirasi pada panulis. Semoga kesabaran dan keikhlasannya menjadi amal sholeh. Teristimewa untuk ananda Alif Adlan Zulizar dan Azmi Ilmi Azis, yang rela kehilangan waktu bercengkerama dan berkurangi kasih sayang ayah. Kalian adalah sumber motivasi hadup ayah, terimakasih dan cium sayang untuk ananda berdua.

Penulis menyadari tulisan ini masih banyak kekurangan, untuk itu kritik dan saran senantiasa penulis harapkan. Semoga karya ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan terutama dalam studi hukum ekonomi dan teknologi.

Semarang, Nopember 2001

Penulis,

M u h d i

ABSTRAK

Kebijaksanaan Penerbitan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Secara Jabatan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 9/1994 sebagaimana telah diubah melalui Undang-Undang Nomor 16/2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah dalam rangka *ektensifikasi*. Sebagai sebuah kebijaksanaan, keberhasilannya sangat ditentukan oleh bagaimana birokrat pajak mengimplementasikannya. Untuk mengetahui substansi kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi dalam sistem *self assessment* dan bagaimana perilaku birokrat dalam mengimplementasikan kebijaksanaan untuk mencapai tujuan, perlu dilakukan studi. Studi ini dilakukan di Kota Semarang, dengan menggunakan pendekatan *socio-legal* dan metode penelitian kualitatif. Sedangkan analisis menggunakan teknik induktif dengan model interaktif.

Dari studi ini ditemukan bahwa : *pertama*, substansi kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi adalah meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar, yang pada tahun 1993 terjadi *potensial lost* pajak penghasilan sebesar 6 (enam) juta dan tahun 2000 sebesar 16 juta. Namun demikian perubahan pasal 2 ayat (4) melalui Undang-Undang Nomor 16/2000 yang dalam rumusannya menghilangkan kata dapat, sehingga berbunyi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan NPWP secara jabatan apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri telah menggugurkan sekaligus merupakan pengingkaran terhadap sistem *self assessment* yang dianut Sistem Perpajakan Indonesia. *Kedua*, dalam implementasi kebijaksanaan tersebut masih terjadi *deviasi birokrasi*, perilaku *disfungsional* dan negatif aparat (birokrat pajak) yang menimbulkan citra buruk birokrasi pajak dan persepsi negatif terhadap birokrat pajak. Akibat dari perilaku birokrat pajak yang menyimpang, kebijaksanaan perpajakan tidak dapat mencapai tujuan.

ABSTRACT

The policy on issuing the Tax Payer Identification Number by law which has been the Act Number 9/1994 and which has been changed by Act Number 16/2000 concerning about the General Regulations and the Procedures of Taxation is aimed for extensification. Being a policy, the success is highly determined by how the tax beauroucracy in issuing the Tax Payer Identification Number by law for personal income tax in the self assessment system and how the beauroucracy acts in implementing the policy in achieving the goal. This study is conducted in Semarang City, by applying Socio-legal approach witheim qualitative research design, whereas the analysis applies inductive method with an interactive mode.

This study reveals : *firstly*, the substantial policy in issuing the Tax Payer Identification Number by law for personal income tax is increasing the number of the listed tax payer, which is in the year of 1993 happened to be a potential lost of income tax of 6 millions and 16 millions lost by the year of 2000. Never theless the change of art 2 (4) through the Act Number 16/ 2000 in which formulation the word "dapat" is dropped, so it says that the Tax Directorat General issues Tax Payer Identification Number by law whenever the tax payer is not willing to do self-enlisting means dropping as well as ignoring the self-assessment system which is applied by the Indonesiaan Taxation System. *Secondly*, in implementing this policy there has still been a beauroucracy deviation, disfunctional attitude and negative apparatus (the tax beauroucrate) which creates a bad image for the tax beauroucracy and the nagative perception towards them. As the effect of the tax beauroucrate deviation attitude, the goal of the taxation policy cannot be achieved.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN MOTTO	iii
KATA PENGANTAR	iv
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR RAGAAN	vi
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Permasalahan	8
C. Kerangka Teoritik	10
D. Tujuan Penulisan	32
E. Kontribusi Penulisan	32
F. Metode Penelitian	33
G. Sistematika dan Pertanggungjawaban Penulisan	40
BAB II HUKUM DAN KEBIJAKSANAAN PUBLIK	
A. Fungsi Hukum sebagai Sistem Norma.....	44
B. Hubungan Hukum dengan kebijaksanaan Publik	52
C. Komponen Efektivitas Hukum	54
D. Model-model Kebijakan Publik.....	56
E. Pembentukan Kebijakan Publik	64

F. Faktor Penentu Pelaksanaan Kebijakan Publik.....	67
G. Birokrat sebagai Penentu Pelaksanaan Hukum untuk mencapai Tujuan Kebijakan	74
BAB III DESKRIPSI LATAR KEBIJAKSANAAN PENERBITAN NOMOR POKOK WAJIB PAJAK SECARA JABATAN	
A. Latar Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan	78
B. Latar Kondisi Sosial Ekonomi Kota Semarang	83
a. Mata Pencaharian Penduduk	84
b. Sumber Daya Penduduk	84
c. Wajib Pajak Penghasilan	85
BAB IV KEBIJAKSANAAN PERPAJAKAN KAITANNYA DENGAN WAJIB PAJAK PENGHASILAN ORANG PRIBADI	
A. Kebijakan Perpajakan	87
B. Kebijakan Perpajakan dalam Peraturan Perundang-undangan	89
C. Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi	93
a. Substansi Kebijakan Penerbitan NPWP Bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi.....	95
b. Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi dalam sistem <i>Self Assessment</i>	98

BAB V IMPLEMENTASI KEBIJAKSANAAN PENERBITAN NPWP SECARA JABATAN BAGI WAJIB PAJAK PENGHASILAN ORANG PRIBADI.	
A. Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan dan Penyesuaiannya	104
B. Implementasi Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan sebagai Mitos	107
C. Perilaku Birokrat dalam melaksanakan Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan	
1. Perilaku Birokrasi dan Deviasi Birokrasi.....	110
2. Peran Birokrat dan Pencapaian Tujuan Kebijakan Penerbitan NPWP secara Jabatan	120
BAB VI PENUTUP	
A. Simpulan	135
B. Saran	139
DAFTAR PUSTAKA	141
LAMPIRAN	151

DAFTAR RAGAAN

Gambar 1	: Model Analisis Interaktif.....	38
Gambar 2	: Model Institusional	57
Gambar 3	: Model Elite Massa	60
Gambar 4	: Hubungan Karakteristik Individu dan Karakteristik Birokrasi Dalam membentuk perilaku.....	114

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Turunnya harga minyak bumi sejak tahun 1982 telah menimbulkan kesulitan bagi perekonomian Indonesia. Hal tersebut karena, *pertama*, sejak tahun 1974 sebagian besar devisa Indonesia diperoleh dari hasil minyak bumi; *kedua*, hasil devisa dari minyak bumi tersebut ternyata merupakan sumber utama pemerintah¹.

Sejak tahun 1974 harga minyak di pasar dunia selalu mengalami kenaikan, hingga mencapai puncaknya pada tahun 1981, sebesar 31 dolar per barel (*oil boom*). Setelah periode itu, harga berangsur-angsur menurun, bahkan pada tahun 1986 mencapai titik terendah, yaitu 9,83 dolar per barel². Hal tersebut dapat dilihat dari penerimaan negara pada tahun 1981/1982 yang jumlahnya adalah Rp 12.162,4 milyar, sektor migas memberikan pemasukan sebesar Rp 8.627,9 milyar. Dengan demikian dalam tahun 1981/1982 sektor migas memberikan kontribusi terhadap total penerimaan dalam negeri sebesar 70,94 %. Namun, pada tahun berikutnya secara berangsur-angsur mengalami penurunan, dimana pada tahun 1983/1984 kontribusi migas hanya sebesar 28,7 %. Puncaknya pada tahun 1986 karena harga minyak hanya 9,83 dolar per barel, sehingga pada tahun anggaran 1986/1987 migas hanya memberi kontribusi sebesar 18,06 %.

¹ Miyasto *Potensi dan Struktur Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia (Studi Kasus Perbandingan Antara Undang-Undang No. 8 Tahun 1993 Dengan Undang-undang No. 11 Tahun 1994)*, Presentasi pada Sidang Guru Besar UNDIP, 1996. hal. 1.

² Guritno Mangkusubroto, *Kebijakan Ekonomi Publik di Indonesia Substansi dan Urgensi*, Kumpulan Tulisan, Editor Tony Prasetyanto, GramediaPustaka Utama, Jakarta, 1994, hal. 45.

Menurutnya kontribusi migas membawa dampak yang sangat buruk bagi pertumbuhan ekonomi nasional. Sehingga menyadarkan pemerintah untuk mencari alternatif sumber penerimaan negara dari sektor non migas³. Sektor pajak merupakan pilihan yang tepat, karena pajak relatif lebih stabil terhadap perubahan kondisi perekonomian dunia, disamping sebagai wujud nyata partisipasi masyarakat dalam pembangunan, sehingga dapat meningkatkan kesadaran dan tanggung jawab masyarakat, untuk meningkatkan kemandirian dalam pembiayaan pembangunan nasional⁴.

Pilihan terhadap pajak sebagai sumber pembiayaan pembangunan, agar mendapat kekuatan dalam pelaksanaannya diperlukan memperoleh landasan hukum atau status formal. F.J. Bintoro Tjokroamidjoyo⁵ menyebutnya ada tiga pola status formal, yaitu :

Pertama, perencanaan pembangunan harus disahkan melalui suatu keputusan lembaga perwakilan rakyat.

Kedua, perencanaan pembangunan lebih merupakan suatu kebijaksanaan pemerintah saja. Status formal atau kedudukan hukum suatu kebijaksanaan pemerintah, berupa Peraturan Pemerintah atau Keputusan Presiden.

Ketiga, garis-garis besar atau kebijaksanaan-kebijaksanaan dasar suatu rencana pembangunan disetujui atau ditetapkan oleh lembaga perwakilan rakyat.

³ Kesadaran pemerintah apabila APBN ditumpukan pada pendapatan dari sektor migas, dinilai cukup riskan, karena harga migas sangat rentan terhadap fluktuasi harga ditingkat dunia. Keadaan ini memaksa pemerintah untuk mencari alternatif pengganti. Pilihannya kemudian dijatuhkan pada sektor pajak, karena yang terakhir ini dianggap lebih stabil. Lebih jauh dapat dilihat dalam Pidato Presiden Soeharto tanggal 16 Agustus 1983, dalam Rocmat Soemitro, *Pajak Penghasilan*, Edisi Revisi, Eresco, Bandung, 1990, hal. 1-7.

⁴ Mardiasmo, *Strategi Implementasi Sistem Perpajakan Tahun 1994 dalam Rangka Menjaring Wajib Pajak*, Makalah disajikan dalam Seminar dan Lokakarya Perpajakan, Universitas Islam Riau bekerja sama dengan Kantor Wilayah II DJP Sumatera Bagian Utara, Pekanbaru, 1995.

Berkaitan dengan kebijaksanaan pembangunan terutama kaitannya dengan sumber pembiayaanya, maka ditetapkanlah kebijaksanaan dasar melalui TAP MPR Nomor II MPR/1983 tentang GBHN, dalam Bab IV Pola UMUM Pelita keempat dibawah D 13 :

Untuk pelaksanaan Pelita keempat diperlukan pembiayaan yang memadai, yang terutama harus bersumber dari kemampuan dalam negeri, sedangkan sumber-sumber luar negeri merupakan sumber pelengkap. Dalam hubungan ini pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja negara terus disempurnakan agar penerimaan negara makin meningkat, sedangkan pengeluaran negara makin terkendali dan terarah sehingga peranan tabungan pemerintah didalam anggaran pembangunan negara dapat makin meningkat. Untuk meningkatkan penerimaan negara terutama dari sumber di luar minyak dan gas bumi sistem perpajakan terus disempurnakan, pemungutan pajak diintensifkan dan aparat perpajakan juga harus makin mampu dan bersih. Semuanya itu diarahkan agar kemampuan negara dan masyarakat untuk membiayai pembangunan dari sumber-sumber dalam negeri makin meningkat, pembagian beban pembangunan antara golongan yang berpendapatan tinggi dan golongan yang berpendapatan rendah makin sesuai dengan rasa keadilan masyarakat, mendorong pemerataan pembangunan dan membantu terlaksananya pola hidup sederhana, yang sangat penting untuk memperkuat solidaritas sosial. Di samping itu sistem perpajakan harus memungkinkan pemanfaatan sumber-sumber alam secara optimal, mendorong ekspor dan mengembangkan kegiatan ekonomi pada umumnya. Segala pajak harus didasarkan atas perundang-undangan.

Garis-Garis Besar Haluan Negara sebagai Kebijakan Dasar Negara, yang menetapkan bahwa dalam rangka meningkatkan penerimaan negara akibat penerimaan dari sektor migas terus menurun sehingga perlu pengintensifan pemungutan pajak. Diharapkan dengan mengintensifkan pemungutan pajak akan terjadi perubahan tumpuan penerimaan negara dari migas ke pajak, yang berarti akan lebih memberikan jaminan keberhasilan pembangunan. Untuk mewujudkan tujuan kebijaksanaan tersebut, maka diperlukan sarana, dan sarana tersebut adalah hukum

⁵ F.J. Bintoro Tjokroamidjoyo, *Perencanaan Pembangunan*, Gunung Agung, 1985, hal.. 66

yang dapat berbentuk dalam berbagai macam perundang-undangan. Hal tersebut karena hukum memang merupakan sarana untuk mewujudkan tujuan-tujuan kebijaksanaan, atau dengan perkataan lain, tujuan-tujuan kebijaksanaan yang dicita-citakan diwujudkan dalam bentuk hukum. Perwujudan dalam bentuk hukum itu tidak terlepas dari tujuan hukum itu sendiri, yaitu untuk mengatur masyarakat secara efektif dengan menggunakan peraturan-peraturan hukum yang dibuat dengan sengaja⁶.

Hukum memberikan legitimasi bagi pelaksanaan kebijaksanaan pemerintah dan sebagai peraturan perundang-undangan telah membuktikan bahwa ia merupakan salah satu alat untuk melaksanakan kebijaksanaan. Kesadaran bahwa hukum merupakan sarana untuk mewujudkan tujuan-tujuan tertentu, menjadikan hukum digunakan untuk mengatur masyarakat dengan menggunakan peraturan-peraturan hukum yang dibuat secara sengaja.⁷

Bentuk hukum untuk mewujudkan kebijaksanaan pemungutan pajak telah diatur secara khusus dalam Undang-Undang dasar 1945, yaitu harus dalam bentuk Undang-Undang. Sebagaimana ditegaskan dalam pasal 23 ayat 2 UUD 1945 sebagai dasar pemungutan pajak yang berbunyi : “ Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang”. Ketentuan tersebut disamping sebagai dasar hukum pemungutan pajak, juga sekaligus tersirat falsafah pajak. Pajak tidak memberikan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, atau secara ekstrim dapat dikatakan tidak memberikan imbalan. Sehingga pajak itu menyayat daging sendiri. Untuk itu

⁶ Bambang Sunggono, *Hukum dan Kebijakan Publik*, Sinar Grafika, Jakarta, 1994, hal. 1

⁷ *Ibid*, hal. 3.

setiap pemungutan pajak harus mendapat persetujuan dari rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat⁸.

Untuk merealisasikan tujuan kebijaksanaan pembangunan terutama sumber pembiayaan negara, pada tahun 1983 dilakukan Pembaharuan Sistem Perpajakan Nasional (PSPN), yang ditandai dengan diundangkan dua paket undang-undang. Paket pertama, yaitu Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH) yang berlaku pada tanggal 1 Januari 1984. UU No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN BM) yang berlaku sejak tanggal 1 April 1985. Sedangkan paket kedua yaitu Undang-undang No. 12 tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan dan Undang-undang Nomor 13 tahun 1985 tentang Bea Meterai, yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1986.

Lahirnya Undang-Undang Pajak dimaksudkan untuk merealisasikan tujuan dari kebijaksanaan meningkatkan penerimaan negara. Dengan demikian meningkatnya sumber penerimaan negara dari sektor pajak dalam rangka pembiayaan pembangunan adalah sebagai tujuan. Sementara Undang-undang Pajak (hukum) adalah merupakan sarana untuk mencapai tujuan tersebut. Sehingga hukum menempati posisi yang strategis dengan peranan yang dimainkannya sebagai sarana untuk mewujudkan tujuan-tujuan kebijaksanaan, yaitu meningkatkan penerimaan

⁸ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco Bandung, 1987, hal. 13-14.

negara, atau dengan kata lain, tujuan-tujuan kebijaksanaan yang dicita-citakan diwujudkan melalui bentuk hukum.

Upaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak melalui PSPN, menunjukkan hasil yang menggembirakan, dimana pada tahun 1984/1985 penerimaan negara dari sektor pajak sebesar Rp 3.294,6 milyar, dan pada sepuluh tahun setelah PSPN yaitu tahun 1994 meningkat menjadi Rp 33.991,9 milyar. Apabila dibandingkan dengan volume APBN, dimana pada tahun 1984/1985 sebesar Rp 19.383,5 milyar, berarti peran sektor pajak 17,00 % dan pada tahun 1994/1995 sebesar Rp 69.749,1 milyar, berarti peran sektor pajak 48,73%⁹. Dengan demikian PSPN benar-benar telah menunjukkan peranan dalam upaya meningkatkan penerimaan negara, sehingga dapat mengurangi ketergantungannya pada migas.

Dibalik keberhasilan PSPN 1984 bukan berarti tidak ada kelemahan atau kekurangan. Beberapa kelemahan atau kekurangan tersebut antara lain disebabkan oleh: (1) Pajak lebih ditekankan ke fungsi *budgetair* (sumber keuangan) daripada perannya sebagai fungsi *regularend* (fungsi mengatur). Akibatnya pajak masih dirasakan sebagai beban oleh masyarakat, sehingga masih banyak masyarakat yang enggan untuk membayar pajak. (2) Masih banyak Wajib Pajak yang belum terjaring. Hal tersebut disebabkan oleh masih banyak celah (*loopholes*), interpretasi istilah, Pasal-pasal yang masih bias dan masih banyak peraturan yang berada di luar undang-undang perpajakan. (3) Undang-undang perpajakan 1984 belum mampu

⁹ Nota Keuangan dan APBN 1994/1995

menjawab perubahan serta tantangan yang timbul sebagai akibat dari globalisasi dan perkembangan yang terjadi¹⁰

Dari kelemahan-kelemahan tersebut, mendorong dilakukannya perubahan terhadap peraturan perpajakan pada tahun 1994. Perubahan tersebut meliputi Undang-undang nomor 6 Tahun 1983 tentang Tata Cara Perpajakan diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994, serta Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi Dan Bangunan diubah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994.

Selanjutnya dalam upaya untuk lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak serta agar lebih dapat diciptakan kepastian hukum pada tahun 2000 dilakukan perubahan kembali terhadap Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan umum dan tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang -undang Nomor 9 tahun 1994 diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang -undang Nomor 10 tahun 1994 dan terakhir diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang

¹⁰ Mardiasmo, *Strategi Implementasi Sistem Perpajakan Tahun 1994 Dalam Rangka menjangkau Wajib Pajak*, Makalah Seminar dan Lokakarya Perpajakan, Universitas Islam Riau Bekerja Sama dengan Kanwil II DJP Sumatera Bagian Utara, Pekanbaru, 1995, hal.2

Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang -undang Nomor 11 Tahun 1994, dan diubah terahir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000.

Undang-undangan perpajakan sebagai sebuah kebijaksanaan agar dapat mencapai tujuan dari adanya kebijaksanaan, maka harus diimplementasikan. Implementasi kebijaksanaan merupakan suatu upaya untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang dipilih dengan menggunakan sarana-sarana tertentu dan dalam urutan waktu tertentu. Implementasi kebijaksanaan merupakan aspek yang penting dari keseluruhan proses kebijaksanaan. Bahkan menurut Udoji (1981) dapat lebih penting daripada pembuatan kebijaksanaan, sehingga kebijaksanaan akan sekedar berupa impian kalau tidak di implementasikan¹⁷. Sementara implementasi kebijaksanaan sangat ditentukan oleh aktivitas birokrat pajak.

B. Permasalahan

Lahirnya Pasal 2 ayat 4 UU Nomor 16 Tahun 2000 merubah UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Dan Tata Cara Perpajakan yang sebelumnya telah diubah melalui UU No. 9 Tahun 1994 , dimana Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Secara Jabatan apabila Wajib Pajak tidak mendaftarkan diri, dan diintroduksinya *Self Assessment System* dimaksudkan untuk meningkatkan pendapatan dari sektor pajak dengan meningkatkan jumlah wajib pajak.

¹⁷ Solichin Abdul Wahab, *Analisis Kebijaksanaan , dari Reformulasi ke Implementasi Kebijaksanaan Negara*, Bumi Aksara, Jakarta, 1997, hal. 59.

Kebijaksanaan tersebut, ternyata belum berhasil seperti yang diharapkan. Apalagi terhadap kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan, yang diberlakukan melalui UU No. 9 Tahun 1994 sebagai perubahan dari UU No. 6 Tahun 1983 setelah berlaku efektif lima tahun belum membawa perubahan yang signifikan. Apabila karena kesadaran wajib pajak yang rendah sebagaimana ditegaskan pemerintah, bukankah fiskus sudah diberi alat untuk memaksa dengan menerbitkan NPWP secara jabatan. Kewenangan fiskus (birokrat) untuk menerbitkan NPWP secara jabatan, sangat ditentukan oleh bagaimana perilakunya dalam mengimplementasikan kebijaksanaan tersebut. Karena kewenangan untuk menetapkan seseorang menjadi wajib pajak PPh pribadi, potensial untuk terjadi penyimpangan, karena manusia dalam berperilaku akan selalu berinteraksi dengan lingkungannya.

Berangkat dari hal-hal tersebut di atas maka permasalahan yang timbul pada hakekatnya terletak pada substansi kebijaksanaan dan pelaksanaan kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi..

Sehubungan dengan permasalahan tersebut dapat diajukan beberapa pertanyaan sebagai berikut :

1. Bagaimana substansi kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan dalam sistem *self assessment* bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi ?
2. Apakah perilaku fiskus (birokrat) dalam mengimplementasikan kebijaksanaan dapat menjalankan fungsinya untuk mencapai tujuan kebijaksanaan perpajakan ?.

Pertanyaan tersebut diajukan karena sebuah kebijaksanaan yang hanya mementingkan tujuan dan kepentingan-kepentingan tertentu akan dipandang tidak adil sehingga cenderung menimbulkan konflik. Pada kebijaksanaan yang seperti itu hanya akan memperoleh kepatuhan masyarakat yang terpaksa.

Disamping itu pada hakekatnya kebijaksanaan dalam bentuk peraturan tertulis, merupakan simbol dari norma-norma hukum yang menjadi pedoman dalam berperilaku. Stimulus dari suatu kebijaksanaan tertulis pada setiap individu dalam suatu kelompok tidaklah selalu sama, melainkan sangat tergantung pada hasil interpretasi pada simbol-simbol tersebut. Selain itu perilaku individu dan kelompok juga dipengaruhi oleh kepentingan, keyakinan dan tujuan-tujuan tertentu. Sehingga apabila norma hukum, dipandang menghalangi pencapaian tujuan, maka individu dan kelompok tersebut cenderung untuk menghindari kepatuhan terhadap norma hukum tersebut dan kemudian membentuk norma dan pola hubungan lain untuk memenuhi kebutuhan mereka. Perilaku dan pola hubungan yang seperti itu sangat tidak kondusif bagi pelaksanaan kebijaksanaan.

C. Kerangka Teoritik

Perkembangan teori dan penelitian empiris serta hubungan yang erat antara keduanya akan sangat mempengaruhi kemajuan ilmu pengetahuan. Sasaran-sasaran dari ilmu pengetahuan adalah meningkatkan ketepatan dan luas jangkauan penjelasan-penjelasan tentang gejala sebagai dasar untuk dapat melakukan peramalan dan pengendalian secara lebih baik. Teori ilmiah merupakan suatu sistem yang terdiri atas proposisi ilmiah (mempunyai implikasi-implikasi empiris yang dapat diperkuat

melalui suatu penelitian sistematis) yang menjelaskan (*explanatory propositions*) yang saling berhubungan¹⁸ Menurut Kerlinger¹⁹: “ *A theory is a set of interrelated constructs (concepts), definitions, and propositions that presents a systematic view of phenomena by specifying relations among variables, with the purpose of explaining and predicting the phenomena.*” Teori adalah sekumpulan konsep²⁰ definisi dan proposisi²¹ yang saling kait mengkait yang menghadirkan suatu tinjauan secara sistematis atas fenomena yang ada dengan menunjukkan secara spesifik hubungan-hubungan diantara variabel-variabel yang terkait dalam fenomena, dengan tujuan memberikan *eksplanasi* dan prediksi atas fenomena tersebut.

Gibbs (1972) mendefinisikan teori sebagai suatu kumpulan pernyataan yang ada tentang sifat-sifat atau ciri-ciri suatu kelas, peristiwa atau sesuatu benda. Lebih jauh Hage (1972) menyatakan teori harus mengandung tidak hanya konsep dan pernyataan tetapi juga definisi, baik definisi teoretis maupun operasional dan hubungan logis yang bersifat teoretis dan operasional antara konsep atau pernyataan tersebut. Konsep dan definisi itu harus disusun kedalam *primitive* dan *derived*,

¹⁸ Peter M Blau & Marshall W Meyer, *Birokrasi dalam Masyarakat Modern*, UI-Press, Jakarta, 1987, hal. 25-26.

¹⁹ Dalam Zamroni, *Pengantar Pengembangan Teori Sosial*, Tiara Wacana, Yogyakarta, 1992, hal. 1-2.

²⁰ Gustav Radbruch, *Rechtsphilosophie*, Koehler Verlag, Stuttgart, 1950, p. 148 dalam Bernard Arief Sidharta, *Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum*, CV. Mandar Maju, Bandung, 1999, hal 154, membedakan dua jenis konsep hukum, yaitu konsep yang yuridis relevan (*legally relevant concepts*) yaitu konsep yang merupakan komponen aturan hukum, khususnya yang digunakan untuk memaparkan situasi fakta dalam kaitannya dengan ketentuan undang-undang yang dijelaskan dengan interpretasi dan konsep hukum asli (*genuine legal concepts*) yaitu konsep konstruktif dan sistematis yang digunakan untuk memahami sebuah aturan hukum.

²¹ Alo Liliweri, *Sosiologi Organisasi*, Ciyra Aditya Bhakti, Bandung, 1999, hal 92, memahami proposisi sebagai pernyataan tentang hubungan antara dua konsep atau lebih. Misal : Semakin besar motivasi yang diberikan kepada karyawan, semakin besar kemampuan mereka menyelesaikan pekerjaan; semakin besar honorarium yang diberikan maka semakin kecil dorongan bekerja.

pernyataan dan hubungan harus disusun kedalam premis dan persamaan²². Sedangkan Bruggink²³, Teori adalah proses atau aktifitas dan sebagai produk atau hasil aktifitas itu, dan hasil itu sendiri atas suatu keseluruhan pernyataan yang saling berkaitan tentang suatu obyek tertentu.

Liliweri²⁴ memandang bahwa semua teori biasa digunakan untuk beberapa maksud :

- (1) sistematisasi pengetahuan;
- (2) eksplanasi, prediksi, dan kontrol sosial; dan
- (3) Untuk mengembangkan hipotesis.

Selanjutnya dikatakan bahwa teori merupakan gambaran tentang hubungan antara dua atau lebih proposisi yang bersifat sangat umum dan abstrak. Jika dikaitkan dengan ilmu sosial maka setiap teori sosial merupakan pencerminan dari kenyataan sosial tetapi tidak pernah atau jarang teori sosial tersebut cocok seratus persen dengan kenyataan.

Setiap teori mempunyai struktur dan struktur teori memiliki tiga karakteristik penting, yaitu :

- (1) asumsi-asumsi²⁵;
- (2) teori dibentuk oleh satuan proposisi
- (3) proposisi-proposisi pembentuknya berkaitan satu dengan lain; dan

²² Lihat dalam Ibid, hal 91.

²³ JJH Bruggink, *Refleksi tentang Hukum*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1999, hal. 160.

²⁴ Alo Liliweri, *op cit*, hal 91

²⁵ Liliweri, Ibid, hal 92, menyatakan bahwa Asumsi suatu teori adalah sebuah pernyataan yang menggambarkan suatu lingkungan yang valid dalam kondisi mana sebuah teori dapat diaplikasikan. Pernyataan dalam asumsi tidak dimaksudkan untuk diuji, karena pernyataan itu pun hanya berlaku untuk situasi tertentu dan tidak untuk situasi lain.

(4) beberapa di antara proposisi itu harus dapat diuji²⁶

Dalam pandangan Soerjono Soekanto²⁷, yang dapat disebut teori adalah hal-hal yang dapat memperbaiki taraf hidup dan pergaulan hidup manusia. Suatu teori adalah hal-hal yang dapat memperbaiki taraf hidup dan pergaulan hidup manusia. Suatu teori didalam ilmu-ilmu sosial bertujuan untuk menyajikan pola-pola yang bersifat konsisten dan tidak menghasilkan hukum-hukum yang bersifat universal. Spekulasi memegang peranan yang penting didalam merumuskan teori-teori dalam ilmu-ilmu sosial. Yang perlu diperhatikan adalah usaha dan kegiatan-kegiatan ilmiah untuk mengurangi spekulasi-spekulasi tersebut.

Satjipto Rahardjo²⁸ memandang bahwa dalam dunia ilmu, teori menempati kedudukan yang penting. Teori memberikan sarana untuk merangkum serta memahami masalah yang dibicarakan secara lebih baik. Dengan demikian teori memberikan penjelasan dengan cara mengorganisasikan dan mensistematisasikan masalah yang dibicarakan. Berkaitan dengan hukum selanjutnya dinyatakan bahwa memahami teori hukum sebagai kelanjutan dari usaha mempelajari hukum positif, yang berhadapan dengan peraturan-peraturan hukum dengan segala cabang kegiatan dan permasalahannya. Teori hukum hendak mengejar terus sampai kepada persoalan-persoalan yang bersifat hakiki dari hukum itu.

Van Hoecke²⁹ mendefinisikan teori hukum sebagai sistem pernyataan (klaim), pandangan dan pengertian yang saling berkaitan secara logikal berkenaan

²⁶ Ibid

²⁷ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 1982, hal 1-2

²⁸ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1996, hal. 253-254

²⁹ Dalam B. Arief Sidharta, *loc.cit*

dengan sistem hukum tertentu atau suatu bagian dari sistem hukum itu, yang dirumuskan sedemikian rupa sehingga berdasarkananya dimungkinkan menjabarkan interpretasi aturan hukum atau pengertian dalam hukum (konsep hukum) yang terbuka bagi pengujian. Teori hukum berfungsi untuk menjelaskan, menilai dan memprediksi. Sedangkan Bruggink³⁰ mendefinisikan hukum sebagai keseluruhan pernyataan-pernyataan yang saling berkaitan berkenaan dengan sistem konseptual aturan-aturan hukum dan keputusan-keputusan hukum, yang untuk suatu bagian penting sistem tersebut memperoleh bentuk dalam hukum positif. Singkatnya teori hukum merupakan suatu keseluruhan pernyataan-pernyataan yang saling berkaitan berkenaan dengan hukum. Selanjutnya Radbruch³¹, tugas teori hukum adalah membikin jelas nilai-nilai oleh postulat-postulat hukum sampai kepada landasan filosofinya yang tertinggi. Dalam konsepsi teori hukum ini, dibedakan dalam dua jenis konsep hukum, yakni konsep yang yuridis relevan (*legally relevant concepts*) dan konsep hukum asli (*genuine legal concepts*) atau konsep hukum. Konsep yuridis relevan adalah konsep yang merupakan komponen aturan hukum, khususnya konsep yang digunakan untuk memaparkan situasi fakta dalam kaitannya dengan ketentuan undang-undang yang dijelaskan dengan interpretasi. Sedangkan konsep hukum asli adalah konsep konstruktif dan sistematis yang digunakan untuk memahami sebuah aturan hukum.

³⁰ JJH Bruggink, *op.cit.*, hal 3-4.

³¹ Lihat W. Friedmann, *Teori & Filsafat Hukum, Telaah Kritis Atas teori-teori Hukum (Susunan I)*, Rajawali Press, Jakarta, 1990, hal 2.

Hubungan perkembangan teori dan penelitian empiris tidak dapat dipisahkan. Oleh Blau-Mayer³² Kemajuan dibidang ilmu pengetahuan apapun bergantung kepada perkembangan teori dan penelitian empiris serta hubungan yang erat antara keduanya. Suatu sistem yang terdiri atas proporsisi-proporsisi yang menjelaskan (*explanatory propositions*) yang saling berhubungan merupakan teori ilmiah. Namun yang disebut proposisi ilmiah hanyalah yang mempunyai implikasi-implikasi empiris yang dapat diperkuat melalui suatu penelitian sistematis. Agar suatu penelitian empiris dan pemikiran-pemikiran teoritis dapat berguna bagi ilmu pengetahuan, keduanya harus terintegrasi. Untuk itu sebuah teori harus cukup tepat dalam mengarahkan penelitian, dan penelitian itu diarahkan menuju pembentukan generalisasi-generalisasi teoritis. Dalam kaitan ini Thomas S. Khun³³ mempunyai pandangan yang memperkuat dan memperjelas pandangan tersebut dengan menganalisa perubahan revolusioner yang terjadi didalam ilmu pengetahuan. Menurutnya konsep yang menyatakan bahwa perkembangan ilmu pengetahuan terjadi secara kumulatif adalah tidak benar. Selagi kumulasi berlangsung, perubahan yang sangat penting dalam ilmu pengetahuan terjadi sebagai akibat dari revolusi. Gagalnya suatu paradigma untuk menjawab masalah tertentu dari suatu kurun ke kurun, bukanlah alasan penyebab yang dapat mengakibatkan tersingkirnya suatu paradigma dari totalitas kontelasi ilmu dan kehidupan manusia. Selanjutnya Nasution³⁴ menyatakan bahwa perubahan paradigma dalam ilmu pengetahuan sering merupakan

³² Peter M Blau & Marshal W Meyer, *Op cit.*

³³ Thomas S Kuhn, *Peran Paradigma dalam Revolusi Sains*, PT Remaja Rosdakarya, Bandung, 2000.

³⁴ S. Nasution, *Metode Penelitian Naturalistik Kualitatif*, Tarsito, Bandung, 1988, hal 3.

semacam revolusi dalam cara-cara berpikir yang perangsang imajinasi, harapan, kepercayaan, tapi juga resiko.

1. Paradigma Perilaku Sosial

Paradigma menurut Fiedrichs merupakan suatu pandangan mendasar dari suatu disiplin ilmu tentang apa yang menjadi pokok persoalan (*subject matter*) yang semestinya dipelajari (*a fundamental image a dicipline has of its subject matter*). Sedangkan Ritzer mamahami paradigma adalah pandangan yang mendasar dari ilmuwan tentang apa yang menjadi pokok persoalan yang semestinya dipelajari oleh suatu cabang ilmu pengetahuan (dicipline). Paradigma membantu merumuskan tentang apa yang harus dipelajari, persoalan-persoalan apa yang mesti dijawab, bagaimana informasi yang dikumpulkan dalam rangka menjawab persoalan-persoalan tersebut. Dengan kata lain paradigma adalah suatu pandangan fundamental tentang pokok persoalan dalam suatu cabang ilmu pengetahuan. Paradigma merupakan kesatuan konsensus yang terluas dalam suatu cabang ilmu pengetahuan dan membantu membedakan antara satu komunitas ilmuwan (atau sub-komunitas) dari komunitas ilmuwan lainnya. Paradigma menggolong-golongkan, mendefinisikan dan menghubungkan antara exemplar, teori-teori, metode serta peralatan yang terkandung didalamnya³⁵. Sedangkan Moleong³⁶ memandang

³⁵ George Ritzer, *Sosiologi Ilmu Pengetahuan Berparadigma Ganda*, Rajawali Pers, Jakarta, 1992, hal 7,8 dan 100

³⁶ Lexy J Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, PT Remaja Rosdakarya, Bandung, 2000, hal. 30

paradigma sebagai kumpulan longgar dari sejumlah asumsi yang dipegang bersama, konsep atau proposisi yang mengarahkan cara berfikir dan penelitian.

Ada tiga faktor menurut Ritzer yang menyebabkan timbulnya bermacam-macam paradigma dalam satu cabang ilmu pengetahuan, yakni :

- (1) dari semula pandangan filsafat yang mendasari pemikiran ilmuwan tentang apa yang semestinya menjadi substansi dari cabang ilmu yang dipelajarinya itu berbeda;
- (2) sebagai konsekuensi logis dari pandangan filsafat yang berbeda maka teori-teori yang dibangun dan dikembangkan oleh masing-masing komunitas ilmuwan itu berbeda; dan
- (3) metode yang dipergunakan untuk memahami substansi ilmu itu juga berbeda diantara komunitas ilmuwan tersebut.

Paradigma perilaku sosial memusatkan perhatian kepada hubungan antara individu dan lingkungannya. Pokok persoalan menurut paradigma ini adalah tingkah laku individu yang berlangsung dalam hubungannya dengan faktor lingkungan yang menghasilkan akibat-akibat atau perubahan dalam faktor lingkungan yang menimbulkan perubahan terhadap tingkah laku. Jadi terdapat hubungan fungsional antara tingkah laku dengan perubahan yang terjadi dalam lingkungan aktor. Dengan demikian Individu kurang sekali memiliki kebebasan. Tanggapan yang diberikan ditentukan oleh sifat dasar stimulus yang datang dari luar dirinya³⁷. Paradigma perilaku sosial menjelaskan sebagian realitas sosial pada tingkatan mikro-obyektif yang tak tercakup dalam kedalaman proses mental atau proses berfikir, tetapi yang

menyangkut tingkah laku yang semata-mata dihasilkan stimuli yang datang dari luar diri aktor, yang disebut disini sebagai *behavior*³⁸.

Dalam penelitian ini menyangkut implementasi sebuah kebijaksanaan perpajakan sebagai kebijaksanaan publik, maka paradigma yang digunakan adalah perilaku sosial. Karena menurut Yehezkel Dror³⁹ perkembangan studi-studi kebijaksanaan dalam peraturan perundang-undangan menyangkut permasalahan hukum dan perilaku sosial. Hal tersebut karena kebijaksanaan perpajakan merupakan permasalahan hukum, namun implementasi kebijaksanaan tersebut merupakan perilaku baik birokrat maupun wajib pajak sebagai masyarakat.

BF Skinner tokoh paradigma perilaku sosial, memandang bahwa obyek studi sosiologi yang konkrit adalah perilaku manusia yang nampak serta kemungkinan perulangannya (*behavior of man and contingencies of reinforcement*). Kebudayaan masyarakat tersusun dari tingkah laku yang terpol, dan untuk memahaminya tidak diperlukan konsep seperti ide-ide dan nilai-nilai, tetapi pemahaman terhadap kemungkinan penguatan penggunaan paksa. Paradigma ini memandang bahwa tingkah laku manusia itulah yang penting. Konsep seperti pemikiran, struktur sosial dan pranata sosial menurut paradigma ini dapat mengalihkan perhatian kita dari tingkah laku manusia itu.

Adapun teori yang digunakan adalah Teori Pertukaran (*Exchange Theory*). Teori ini akan menerangkan fenomena yang timbul dari proses interaksi yang terjadi.

³⁷ George Ritzer, *op. cit.* hal. 82

³⁸ Ibid, hal. 159

³⁹ Yehezkel Dror, *Ventures in Policy Science*, dalam Bambang Sunggono, *op cit*, hal.155.

Disamping itu menurut George Homan, bahwa hubungan antara penyebab dan akibat selalu diterangkan oleh proposisi psikologi. Satu fakta sosial akan menjadi penyebab dari fakta sosial yang lain. Hal tersebut harus diterangkan melalui pendekatan perilaku (*behavioral*). Sehingga variabel-variabel psikologi selalu menjadi variabel perantara (*intervening variables*) diantara dua fakta sosial. Variabel-variabel psikologi merupakan penyebab-penyebab yang efektif terhadap fakta sosial yang dependen⁴⁰.

George Homan secara garis besar membagi dalam lima proporsisi dari teori pertukaran yaitu :

- (1) Jika tingkah laku atau kejadian yang sudah lewat dalam konteks stimulus dan situasi tertentu memperoleh ganjaran, maka besar kemungkinan tingkahlaku atau kejadian yang mempunyai hubungan stimulus dan situasi yang sama akan terjadi atau dilakukan.
- (2) Makin sering dalam peristiwa tertentu tingkah laku seseorang memberikan ganjaran terhadap tingkahlaku orang lain, makin sering pula orang lain itu mengulang tingkahlakunya itu.
- (3) Makin bernilai bagi seseorang sesuatu tingkah laku orang lain yang ditujukan kepadanya makin besar kemungkinan atau makin sering ia akan mengulangi tingkahlakunya itu.
- (4) Makin sering orang menerima ganjaran atas tindakannya dari orang lain, makin berkurang nilai dari setiap tindakan yang dilakukan berikutnya.

⁴⁰ Ibid, hal 155

(5) Makin dirugikan seseorang dalam hubungannya dengan orang lain, makin besar kemungkinan orang tersebut akan mengembangkan emosi, misalnya marah.

Berangkat dari paradigma tersebut, dalam penelitian ini akan dibahas perilaku birokrat pajak (fiskus) dalam menjalankan fungsi untuk mencapai tujuan dari kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan sebagai hukum. Implementasi dari kebijaksanaan tersebut akan sangat ditentukan oleh bagaimana perilaku birokrat pajak (fiskus) dalam menjalankan tugasnya.

2. Implementasi Kebijakan merupakan aspek penting dari kebijaksanaan

Istilah kebijaksanaan (*policy*) diberi arti bermacam-macam. Harold D. Lasswell dan Abraham Kaplan memberi arti kebijaksanaan sebagai “*a projected program of goals, values and practices*”²⁸ (Suatu program pencapaian tujuan, nilai-nilai dan praktek-praktek yang terarah).

Menurut Heinz Eulau dan Kenneth Prewitt, kebijaksanaan adalah keputusan tetap yang dicirikan oleh konsistensi dan pengulangan (*repetitiveness*), tingkah laku dari mereka yang membuat dan dari mereka yang mematuhi keputusan tersebut²⁹. James E. Anderson, merumuskan kebijaksanaan adalah “ *A purposive course of action followed by an actor or set of actors in dealing with a problem or matter on concern*”³⁰ (serangkaian tindakan yang mempunyai tujuan tertentu yang

²⁸ Harold D. Lasswell dan Abraham Kaplan, *Power and Society*, New Haven : Yale University Press, 1970, hal. 71, dalam M. Irfan Islami, *Prinsip-Prinsip Perumusan Kebijakan Negara*, Bumi Aksara, Jakarta, 2000, hal. 17.

²⁹ Larry Berman, *Planning a Tragedy* (New York : Norton, 1982), dalam Charles O. Jones, *ibid*, hal. 47.

³⁰ James E. Anderson, *Public Policy Making*, New York : Holt, Rinehart and Winston, 2nd ed., 1979, hal 3, dalam M. Irfan Islami, *op. cit.* hal. 17.

diikuti dan dilaksanakan oleh seorang pelaku atau sekelompok pelaku guna memecahkan suatu masalah tertentu).

Menurut Perserikatan Bangsa-Bangsa, kebijaksanaan diartikan sebagai pedoman untuk bertindak. Pedoman itu boleh jadi amat sederhana atau kompleks, bersifat umum atau khusus, luas atau sempit, kabur atau jelas, longgar atau terperinci, bersifat kualitatif atau kuantitatif, publik atau privat.

Kebijaksanaan dalam maknanya seperti ini mungkin berupa suatu deklarasi mengenai suatu dasar pedoman bertindak, suatu arah tindakan tertentu, suatu program mengenai aktivitas-aktivitas tertentu atau suatu rencana³¹

Dewasa ini kebijaksanaan lebih sering dan secara luas dipergunakan dalam kaitannya dengan tindakan-tindakan atau kegiatan-kegiatan pemerintah serta perilaku negara pada umumnya³². Dalam kaitan inilah maka mudah dipahami jika kebijaksanaan itu acapkali diberikan makna sebagai tindakan politik. Makna kebijaksanaan sebagaimana kita kemukakan tadi akan makin jelas bila kita ikuti pandangan seorang ilmuwan politik, Carl Friedrich, yang menyatakan bahwa kebijaksanaan ialah suatu tindakan yang mengarah pada tujuan yang diusulkan oleh seseorang, kelompok atau pemerintah dalam lingkungan tertentu sehubungan dengan adanya hambatan-hambatan tertentu seraya mencari peluang-peluang untuk mencapai tujuan atau mewujudkan sasaran yang diinginkan³³

³¹ United Nations, 1975 dalam Solihin Abdul Wahab, *op. cit.* hal. 2.

³² lihat : *United Nations*, 1975 ; Nevil Johnson, 1980, dalam Solichin Abdul Wahab, *ibid.*, hal. 3.

³³ Dalam Solichin Abdul Wahab, *ibid.*, hal. 3.

Selanjutnya Amara Raksasataya mengemukakan kebijaksanaan sebagai suatu taktik dan strategi yang diarahkan untuk mencapai suatu tujuan. Oleh karena itu suatu kebijaksanaan memuat 3 (tiga) elemen yaitu : Identifikasi dari tujuan yang ingin dicapai. Taktik atau strategi dari berbagai langkah untuk mencapai tujuan yang diinginkan. Penyediaan berbagai input untuk memungkinkan pelaksanaan secara nyata dari taktik atau strategi³⁴

Konsep Kebijaksanaan Negara, Sebagaimana definisi *policy* (kebijaksanaan), definisi mengenai *public policy* (kebijaksanaan negara) juga bermacam-macam. Thomas R. Dye mendefinisikan kebijaksanaan negara sebagai “ *is whatever governments choose to do or not to do* “ (apapun yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan).³⁵ Selanjutnya Dye mengatakan bahwa bila pemerintah memilih untuk melakukan sesuatu maka harus ada tuannya (obyektifnya) dan kebijaksanaan negara itu harus meliputi semua tindakan pemerintah, jadi bukan semata-mata merupakan pernyataan keinginan pemerintah atau pejabat pemerintah saja.

Di samping itu sesuatu yang tidak dilaksanakan oleh pemerintah pun termasuk kebijaksanaan negara. Hal ini disebabkan karena sesuatu yang tidak

³⁴ Lihat Bintaro Tjokroamijoyo, *Analisis Kebijaksanaan dalam Proses Perencanaan Pembangunan Nasional*, Majalah Administrator, No. 5 & 6 tahun IV, 1976, hal 5, dalam M Irfan Islami, *op-cit*, hal.17.

³⁵ Thomas R. Dye, *Understanding Public Policy*, Englewood Cliffs, N.J. 7632 : Prentice Hall, Inc., 3rded., 1978, hal. 3.

dilakukan oleh pemerintah akan mempunyai pengaruh (dampak) yang sama besarnya dengan sesuatu yang dilakukan oleh pemerintah.³⁶

Chief J.o. Udoji, mendefinisikan kebijaksanaan negara sebagai *an sanctioned course of action addressed to a particular problem or group of related problems that affect society at large* (suatu tindakan bersanksi yang mengarah pada suatu tujuan tertentu yang diarahkan pada suatu masalah atau sekelompok masalah tertentu yang saling berkaitan yang mempengaruhi sebagian besar warga masyarakat.³⁷ Edwards dan Sharkansky kemudian mengatakan bahwa kebijaksanaan negara itu dapat ditetapkan secara jelas dalam peraturan-peraturan per undang-undangan atau dalam bentuk pidato pidato pejabat teras pemerintah ataupun berupa program - program dan tindakan - tindakan yang dilakukan Pemerintah³⁸

Dilakukannya pembaharuan PSPN pada tahun 1993 dalam bentuk UU, menunjukkan adanya kebijaksanaan negara dalam bidang perpajakan. PSPN sebagai kebijaksanaan perpajakan, dimaksudkan untuk meningkatkan penerimaan negara diluar migas. Untuk meningkatkan penerimaan negara melalui pajak dilakukan melalui berbagai hal, salah satunya dan yang sangat penting adalah upaya peningkatan jumlah wajib pajak. Upaya tersebut dilakukan melalui perubahan kebijaksanaan melalui UU No. 9 Tahun 1994 tentang perubahan UU No. 6 Tahun

³⁶ Irfan Islami, *op. cit.*, hal. 18

³⁷ Chief J.O. Udoji, *The African Public Servant As a Public Policy in Africa*. Addis Abeba : African Association for Public Administration an Management, 1981, dalam Solichin Abdul Wahab, *op-cit*, hal.5.

³⁸ George C. Edwards III dan Ira Sharkansky, *The Policy Predicament*, San Francisco : W.H. Freeman and Company, 1978, hal 2, dalam Irfan Islami, *op-cit*, hal. 18.

1983 dimana Dirjen Pajak dapat menerbitkan NPWP secara jabatan, bahkan pada perubahan berikutnya yaitu melalui UU No 16 Tahun 2000 kata dapat ditiadakan. Namun kewenangan yang diberikan kepada Dirjen Pajak (Birokrat) sangat tergantung bagaimana birokrat mengimplementasikan kebijaksanaan tersebut.

Implementasi kebijaksanaan merupakan aspek yang penting dari keseluruhan proses kebijaksanaan. Begitu pentingnya implementasi dalam kebijaksanaan, sehingga Chief Udoji³⁹ dengan tegas mengatakan bahwa” *the execution of policies is as important if not more important than policy-making. Policies will remain dreams or blue prints file jackets unless they are implemented* “ (pelaksanaan kebijaksanaan adalah sesuatu yang penting, bahkan mungkin jauh lebih penting daripada pembuatan kebijaksanaan. Kebijaksanaan-kebijaksanaan akan sekedar berupa impian atau rencana bagus yang tersimpan rapi dalam arsip kalau tidak diimplementasikan)⁴⁰.

Implementasi kebijaksanaan dapat dipandang sebagai suatu proses melaksanakan keputusan kebijaksanaan. Van Meter dan Van Horn (1975) merumuskan proses implementasi sebagai “*those actions by public or private individuals (or groups) that are directed at the achievement of objectives set forth in prior policy decisions*” (tindakan-tindakan yang dilakukan baik oleh individu-individu/pejabat-pejabat atau kelompok-kelompok pemerintah atau swasta yang

³⁹ Chief Udoji, *The African Public Servant As a Public Policy in Africa*, Addies Abebe : African Association for Public Administration and Management, 1981, hal. 32, sebagaimana dikutip oleh Solichin Abdul wahab, Op.cit. hal.59.

⁴⁰ Eugene Beardach, *The Imlementation Game*, Cambridge, Mass : MIT Press, 1977, hal 3 sebagaimana dikutip, Charles O. Jones dalam Pengantar Kebijakan Publik (*Public Policy*), Editor: Nashir Budiman, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1996, hal. 293, mengatakan : Adalah cukup sulit untuk membuat sebuah program dan kebijakan umum yang kelihatannya bagus di atas kertas. Lebih sulit lagi merumuskannya dalam kata-kata dan slogan-slogan yang kedengarannya mengena bagi telinga para pemimpin dan para pemilih yang mendengarkannya. Dan lebih sulit lagi untuk

diarahkan pada tercapainya tujuan-tujuan yang telah digariskan dalam keputusan kebijaksanaan). Selanjutnya A. Mazmanian dan Paul A. Sabatier (1979), menjelaskan makna implementasi ini dengan mengatakan bahwa: memahami apa yang senyatanya terjadi sesudah suatu program dinyatakan berlaku atau dirumuskan merupakan fokus perhatian implementasi kebijaksanaan, yakni kejadian-kejadian dan kegiatan-kegiatan yang timbul sesudah disahkannya pedoman-pedoman kebijaksanaan negara, yang mencakup baik usaha-usaha untuk mengadministrasikannya maupun untuk menimbulkan akibat/dampak nyata pada masyarakat atau kejadian-kejadian⁴¹.

Berdasarkan pandangan tersebut proses implementasi kebijaksanaan itu sesungguhnya tidak hanya menyangkut perilaku badan-badan administratif yang bertanggung jawab untuk melaksanakan program dan menimbulkan ketaatan pada diri kelompok sasaran, melainkan pula menyangkut jaringan kekuatan-kekuatan yang dapat mempengaruhi perilaku dari semua pihak yang terlibat, dan yang pada akhirnya berpengaruh terhadap dampak, baik yang diharapkan maupun yang tidak diharapkan. Implementasi kebijaksanaan publik berkait erat dengan faktor manusianya, dengan pelbagai latar belakang aspek sosial, budaya, dan sebagainya⁴².

Menurut Esmi Warassih Pujirahayu (1991) seseorang sebagai pelaksana kebijaksanaan ataupun sebagai pemegang peran akan berperilaku, sesuai dengan peraturan-peraturan yang berlaku tergantung dari beberapa hal berikut ini⁴³:

melaksanakannya dalam bentuk dan cara yang memuaskan semua orang termasuk mereka yang dianggap sebagai klien.

⁴¹ Dalam Solichin Abdul Wahab, *op. cit.* hal. 19.

⁴² Bambang Sunggono, *op. cit.*, hal 145.

⁴³ Lihat Esmi Warassih Pujirahayu, *Implementasi Kebijakan Pemerintah Melalui*

- 1) Apakah isi kebijaksanaan telah disampaikan;
- 2) Siapa dan untuk apa mengetahui apa yang ingin dicapai;
- 3) Bagaimana pesan atau berita itu diterima, apakah penerima menyadari atau bersifat selektif atau memberikan interpretasi;
- 4) Apakah isi kebijaksanaan yang disampaikan itu sesuai dengan tujuan yang ditetapkan bagi posisi anda;
- 5) Informasi masalah yang mengandung pesan;
- 6) Dengan cara bagaimana ia akan disampaikan,
- 7) Dimana pesan itu harus disampaikan.

Tidak dipatuhinya dan tidak dilaksanakannya kebijaksanaan publik oleh anggota masyarakat, menurut Anderson⁴⁴ disebabkan oleh beberapa faktor :

- 1) Adanya konsep ketidakpatuhan selektif terhadap hukum, dimana terdapat beberapa peraturan perundang-undangan atau kebijaksanaan publik yang bersifat kurang mengikat individu-individu;
- 2) Karena keanggotaan seseorang dalam suatu kelompok atau perkumpulan, dimana mereka mempunyai gagasan atau pemikiran yang tidak sesuai atau bertentangan dengan peraturan hukum atau keinginan pemerintah;
- 3) Adanya keinginan untuk mencari keuntungan dengan cepat diantara anggota masyarakat, yang mencenderungkan orang bertindak dengan menipu atau dengan jalan melawan hukum;

Peraturan Perundang-undangan dalam Perspektif Sosiologi, Disertasi, Universitas Airlangga, Surabaya, dalam Bambang Sunggono, *Ibid.* hal 147-148

⁴⁴ Lihat Bambang Sunggono, *Ibid.* hal 144.

- 4) Adanya ketidak pastian hukum atau ketidak jelasan “ukuran” kebijaksanaan yang (mungkin) saling bertentangan satu sama lain, yang dapat menjadi sumber ketidakpatuhan orang pada hukum atau kebijaksanaan publik;
- 5) Apabila suatu kebijaksanaan ditentang secara tajam (bertentangan) dengan sistem 
(nilai yang dianut masyarakat secara luas atau kelompok-kelompok tertentu dalam masyarakat.

3. Sistem *Self Assessment* sebagai titik berat Reformasi Pajak

Kebijaksanaan Perpajakan terutama sejak dilakukannya *tax reform* yang dilakukan sejak tahun 1983 yaitu dengan melakukan pembaharuan terhadap Sistem Perpajakan Nasional (SPN) sebagaimana dituangkan dalam UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan yang diubah dengan UU Nomor 9 Tahun 1993 dan UU Nomo 16 Tahun 2000. Menurut Salamun AT, pembaharuan SPN atau *tax reform* bertujuan antara lain : kesederhanaan, kepastian hukum, menutup peluang penyalahgunaan wewenang, baik oleh Wajib Pajak maupun Aparatur Pajak⁴⁵. Titik berat pembaharuan tersebut adalah dengan diberlakukannya sistem *self assessment* untuk memenuhi amanat yang tersurat dan tersirat dalam GBHN⁴⁶.

⁴⁵ Salamun A.T, ed. Agustin Asikin, Tika Noorjaya, Yulia Himawati, *Pajak, Citra, dan Bebannya : Pokok-pokok Pemikiran Salamun A.T.*, PT Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1990

⁴⁶ Mardiasmo, *Tinjauan Kritis Terhadap Sistem Perpajakan Nasional dan Faktor Pendorong Timbulnya kejahatan Restitusi Pajak*, Seminar Nasional tentang Hukum Pajak, F.H. UNS, Solo, 1994

⁴⁷ Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan*, Jilid 1, Eresco : Bandung 1986.

Dasar hukum dan dasar falsafah perpajakan diatur dalam pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi : “ Segala macam Pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”. Sebagai dasar hukum, ia menjadi sumber hukum pembentukan UU Perpajakan. Sedangkan sebagai dasar falsafah ia mengharuskan pemerintah untuk meminta persetujuan terlebih dahulu dari rakyat⁴⁷.

Memahami pengertian pajak, banyak ahli hukum pajak yang memberikan pengertian. Menurut P.J.A. Adriani, pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan⁴⁸.

Dari segi hukum pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*tatbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada (kas) negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin & pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong – penghambat) untuk mencapai tujuan diluar bidang keuangan⁴⁹.

Dari pengertian-pengertian tersebut, maka ciri-ciri pajak dapat digambarkan:

⁴⁸ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco: Bandung, 1991, hal 2.

⁴⁹ Rochmat Soemitro, *op. cit.* hal.12.

1. pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya sifatnya dapat dipaksakan
2. dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah
3. pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah baik secara berulang-ulang atau sekaligus
4. pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah dan apabila masih ada surplus digunakan untuk pembangunan (*public investment*)
5. pajak dapat disamping mempunyai tujuan *budgeter* (penerimaan) juga *regulerend* (mengatur).

Pajak ditinjau dari segi hukum, lebih menitik beratkan kepada perikatan (*verbintenis*), pada hak dan kewajiban wajib pajak, subjek pajak dalam hubungannya dengan subjek hukum, timbulnya hutang pajak, hapusnya hutang pajak, penagihan pajak dengan paksa, sanksi administratif maupun sanksi pidana, penyidikan, pembukuan, soal keberatan, minta banding, dan daluarsa. Peraturan yang menjadi dasar dari hal-hal tersebut, dinilai dan dikaji sejauh mana peraturan itu mempunyai kekuatan hukum atau memberikan kepastian hukum. Dalam peninjauan hukum disamping harus menilai peraturan yang menjadi dasarnya juga mengetahui penerapannya.⁵⁰

Perikatan yang terjadi dalam hukum pajak merupakan perikatan yang lahir karena UU (pasal 1233 KUHPerdara). Perikatan yang lahir karena UU dapat dibagi

atas, perikatan yang lahir karena UU saja dan perikatan yang lahir dari UU karena perbuatan manusia, baik perbuatan yang diperbolehkan atau yang melanggar hukum (*onrechtmatige*)⁵¹. Berangkat dari pemikiran tersebut dalam hukum pajak melahirkan dua teori yang disebut Ajaran Material dan Ajaran Formil.

Menurut ajaran material, hutang pajak timbul karena UU pada saat dipenuhi *tatbestand* (kejadian, keadaan, peristiwa). Dengan demikian apabila terdapat suatu kejadian, keadaan, atau peristiwa sebagaimana ditentukan dalam UU (*tatbestand*), maka dengan sendirinya telah timbul hutang pajak, walaupun belum ada surat ketetapan pajak. Sedangkan Ajaran formal, hutang pajak baru timbul pada saat dikeluarkan surat ketetapan pajak. Sehingga sebelum ada Surat Ketetapan Pajak belum timbul hutang pajak⁵².

Dua ajaran tersebut dalam hukum pajak menjadi semakin penting dengan adanya *tax reform*⁵³ yang memperkenalkan sistem *Self assessment* dalam pemungutan pajaknya. Dalam perpajakan dikenal ada tiga sistem pemungutan pajak⁵⁴, yaitu :

1. *Official Assessment System*, adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. Ciri-cirinya adalah : (a) Wewenang untuk menentrukan besarnya pajak terutang berada pada fiskus, (b) wajib pajak bersifat pasif, (c) utang pajak timbul setelah dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh fiskus.

⁵⁰ Rochmat Soemitro, loc.cit. hal. 5

⁵¹ Subekti, *Pokok-pokok Hukum Perdata*, Intermasa: Bandung, 1982 hal, 132

⁵² Rochmat Soemitro, *op. cit*, hal 6-7.

⁵³ *Tax Reform*, adalah pembaharuan perpajakan, yang dilakukan sejak tanggal 1 Januari 1984. Lihat Rocmat Soemitro, *Ibid*, hal 23.

2. *Self Assessment System*, adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.
3. *Withholding System*, adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga untuk memotong atau memungut besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.

Apabila dikaitkan antara dua ajaran dengan sistem pemungutan pajak, maka pada pajak yang menganut ajaran formal (utang pajak timbul karena SKP),diterapkan pada *Official Assessment System*. Sedangkan ajaran material (utang pajak timbul karena UU) diterapkan pada *Self Assessment System*.

Sistem Perpajakan Nasional menganut *Self Assessment System*, namun dalam pelaksanaannya belum dilaksanakan sepenuhnya, Misal dalam Pajak Bumi dan Bangunan.

Dianutnya sistem pemungutan *Self Assessment*, mengandung konsekwensi bahwa setiap orang atau badan yang telah memenuhi *tatbestand* wajib membayar pajak, dimana anggota masyarakat wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Untuk keperluan tersebut melalui pasal 2 ayat (1) Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, ditetapkan bahwa setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak untuk dicatat sebagai Wajib Pajak dan kepadanya diberikan NPWP.

⁵⁴ Lihat Waluyo dan Wirawan B Ilyas, dalam *Perpajakan Indonesia*, *op.cit.* hal. 10

seseorang pribadi atau badan telah memenuhi syarat tetapi tidak atau belum mendaftarkan diri, maka diterbitkan NPWP secara jabatan (pasal 2 ayat (4))

D. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan dan beberapa pertanyaan sebagaimana tersebut diatas, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk menjelaskan substansi kebijaksanaan perpajakan penerbitan NPWP Secara Jabatan dalam *Self Assessment System* kaitannya .bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi.
2. Untuk mengungkapkan dan menjelaskan perilaku fiskus (birokrat) dan pola hubungan yang timbul dalam menjalankan fungsinya untuk mencapai tujuan kebijaksanaan perpajakan tersebut.

E. Kontribusi Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi baik seara teoritis maupun praktis.

1. Kontribusi Teoritis

- a. Diharapkan dapat memberikian kontribusi dan masukan bagi perkembangan dan/ atau kajian hukum (pajak) di Indonesia , khususnya hukum pajak penghasilan. Disamping itu diharapkan juga dapat mendorong dilakukannya kajian-kajian tentang implementasi hukum sebagai *Public Policy* (Kebijakan Negara).

- b. Di harapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan teori dalam Studi Hukum Ekonomi dan Teknologi terutama dalam Hukum Pajak, sebagai sumber utama Pendapatan Negara.

2. Kontribusi Praktis

- a. Diharapkan dapat memberikan solusi dan memberikan cara-cara yang praktis dalam upaya meningkatkan partisipasi Wajib Pajak untuk meningkatkan Pendapatan Negara.
- b. Bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi, diharapkan dapat berpartisipasi aktif dalam melaksanakan kewajiban pajak.

F. Metode Penelitian

1. Metode Pendekatan

Penelitian ini menggunakan dua model pendekatan , yaitu pendekatan normatif dan pendekatan sosiologi terhadap hukum⁵⁵ (*socio legal approaches*). Pendekatan normatif digunakan sebagai titik masuk (akses), sedangkan untuk kedalamannya dan perluasannya menggunakan pendekatan *socio legal* , karena dalam penelitian ini akan dilihat bagaimana bekerjanya

⁵⁵ Penyebutan lain sosiologis adalah empiris. Penelitian hukum empiris merupakan suatu proses yang terdiri dari suatu rangkaian langkah-langkah yang dilakukan secara terencana dan sistematis untuk memperoleh pemecahan permasalahan atau mendapatkan jawaban atas pertanyaan-pertanyaan tertentu. Langkah –langkah yang satu dengan yang lain, harus sesuai dan saling mendukung agar supaya penelitian yang dilakukan mempunyai nilai ilmiah dan menghasilkan kesimpulan-kesimpulan yang tidak meragukan. Lihat Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dalam Metodologi Penelitian Ilmu Sosial (dengan Orientasi Penelitian Bidang Hukum)* : Materi Pelatihan Metodologi Ilmu Sosial, Bagian Humas F.H. Undip, 14 –15 Mei 1999, Semarang, hal. 20.

penelitian ini akan dilihat bagaimana bekerjanya hukum dalam masyarakat dan bagaimana hukum berinteraksi dengan masyarakat. Dengan demikian dalam penelitian ini disamping akan dikaji secara teori (*law in book*), juga dikaji bagaimana yang terjadi di masyarakat (*law in action*).

Pendekatan sosiologis dalam penelitian ini dimaksudkan untuk dapat memberikan penjelasan atas permasalahan yang diteliti dalam hubungannya dengan aspek-aspek hukum, serta mencoba menjelajahi realitas empirik dalam masyarakat. Hukum tidak hanya dilihat sebagai suatu *entitas* normatif yang mandiri atau *isoterik*, melainkan justru harus dilihat sebagai bagian riil dari sistem sosial yang berkaitan dengan variabel sosial yang lain⁵⁶. Sehingga kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan dalam self assessment system, yang bersarakan hukum (Pasal 2 ayat 4 Ketentuan Umum dan tata cara Perpajakan), dalam implementasinya disamping perlu diteliti dari aspek-aspek hukumnya juga realitas empiriknya dalam masyarakat. Hal tersebut karena dalam perkembangan studi-studi kebijaksanaan dalam perundang-undangan disamping menyangkut persoalan hukum juga tingkah laku sosial⁵⁷.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif⁵⁸. Diharapkan dengan metode tersebut akan ditemukan

⁵⁶ Soerjono Soekanto dkk, *Pendekatan Sosiologi Terhadap Hukum*, Bina Aksara, Jakarta, 1988, hal 9.

⁵⁷ Yaheskel Dror, *op cit.*, hal 90 -91.

⁵⁸ Beberapa ciri penelitian kualitatif antara lain : 1) teknik penentuan sumber data secara *snowball*, artinya pilihan informan berkembang sesuai dengan kebutuhan peneliti; 2) instrumen utama adalah manusia (peneliti/yang divalidasi adalah data dan bukan instrumen); 3) mementingkan penafsiran terhadap suatu fenomena dan menekankan metode *verstehen*; 4) menggunakan pendekatan induktif untuk melakukan penemuan atau *discovery*. Lihat Esmi Warassih Pudjirahayu, *Metodologi Penelitian Bidang Ilmu*

makna-makna yang tersembunyi dibalik obyek ataupun subyek yang akan diteliti. Metode penelitian kualitatif sebagai suatu konsep keseluruhan (*holistik*) untuk mengungkapkan rahasia sesuatu, dilakukan dengan menghimpun informasi dalam keadaan sewajarnya (*natural setting*), mempergunakan cara kerja yang sistematis, terarah dan dapat dipertanggungjawabkan secara kualitatif, sehingga tidak kehilangan sifat ilmiahnya. Artinya penelitian ini tidak hanya merekam hal-hal yang nampak secara eksplisit saja melainkan harus melihat secara keseluruhan fenomena yang terjadi didalam masyarakat⁵⁹.

2. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian ini adalah penelitian deskriptif analitis, dimana akan berupaya untuk menggambarkan secara rinci fenomena sosial yang menjadi pokok permasalahan tanpa melakukan hipotesa dan perhitungan secara statistik.

3. Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Kota Semarang. Wilayah Kota Semarang dipilih karena merupakan Ibu Kota Propinsi, sehingga terdapat

Humaniora, dalam Metodologi Penelitian Ilmu Sosial (dengan Orientasi Penelitian Bidang Hukum): Materi Pelatihan Metodologi Ilmu Sosial, Bagian Humas Fak. Hukum Undip, Semarang, 1999, hal 47.

⁵⁹ H. Hadari Nawawi dan H. Mimi Martini, *Penelitian Terapan*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 1994, h.175.

banyak Wajib Pajak PPh pribadi dengan bermacam-macam karakteristik, baik dari tingkat ekonomi maupun sosial .

4. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah :

- a. Data primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung dari lapangan, dari lokasi penelitian, yang dalam hal ini meliputi tindakan/ perilaku wajib pajak dan birokrasi.
- b. Data Sekunder, yaitu data yang dapat mendukung data primer, yang dapat diperoleh dari hasil-hasil penelitian terdahulu, peraturan-peraturan, buku-buku literatur, dokumen-dokumen, majalah, koran dan lain-lain yang berkaitan dengan permasalahan.

5. Informan

Untuk memperoleh data dalam penelitian ini, bersumber dari :

- a. Wajib Pajak Penghasilan Pribadi yang sudah mempunyai NPWP yang diperoleh dengan mendaftarkan diri maupun karena jabatan dan yang belum mempunyai NPWP.
- b. Birokrat Kantor Pelayanan Pajak Semarang.

Dalam penentuan informan, dilakukan secara purposive sample⁶⁰, sesuai dengan kepentingan dan keperluan dalam menganalisa pengembangan informasi maupun sumbernya dilakukan dengan prinsip bola salju (*snow ball*) hingga mencapai titik kejenuhan dalam arti sampai kelengkapan dan validitas informasi dirasa cukup untuk kepentingan analisis.

6. Teknik Pengumpulan Data.

Data dalam penelitian ini dikumpulkan dari informasi-informasi dari :

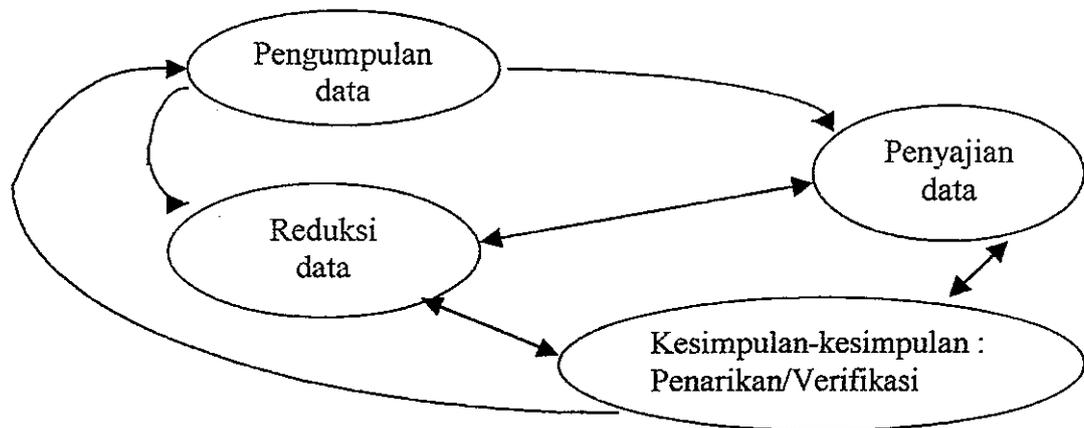
- a. Wawancara (*interview*). Wawancara dilakukan secara terarah, tetapi bersifat terbuka yang dipersiapkan lebih dahulu dan akan diajukan menurut urutan dan rumusan yang tercantum.
- c. Studi Pustaka (*library research*), yaitu berbagai dokumen yang didapat dari Dirjen Pajak, Kanwil Pajak, Kantor Pelayanan Pajak.

7. Teknik Analisa Data

Untuk menganalisa data dalam penelitian digunakan teknik analisis induktif dengan model analisis interaktif (*interaktive model of analisis*). Model analisis interaktif ini meliputi empat tahap, yaitu tahap pengumpulan data, reduksi data, penyajian data dan verifikasi atau penarikan kesimpulan

⁶⁰ Lexy J. Moleong, *Metode Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung, 1997, hal 165.

sebagaimana divisualisasikan dalam bagan berikut⁶¹:



Dalam proses analisis ini bergerak di antara empat “sumbu” kumparan itu selama pengumpulan data, selanjutnya bergerak bolak-balik diantara reduksi, penyajian, dan penarikan kesimpulan/verifikasi . Selanjutnya dapat dijelaskan bahwa pada waktu pengumpulan data selalu diikuti dengan membuat reduksi data dan sajian data. Artinya data yang berupa fieldnote yang terdiri dari bagian deskripsi dan refleksinya adalah data yang dikumpulkan. Dari sini disusun pengertian dengan pemahaman arti segala peristiwanya yang disebut reduksi data, kemudian diikuti penyusunan sajian data yang berupa ceritera sistematis yang diperlukan sebagai dukungan sajian.

Reduksi data dan sajian data disusun ketika sudah mendapatkan unit data dari sejumlah unit yang diperlukan dalam penelitian. Pada waktu pengumpulan data sudah berakhir, selanjutnya dilakukan usaha untuk menarik kesimpulan dengan verifikasinya berdasarkan semua hal yang

⁶¹ MB Miles dan AM. Huberman, *Analisis Data Kualitatif*, UI Press, Jakarta, 1992, hal.20

terdapat dalam reduksi data dan sajian datanya. Bila kesimpulannya dirasa kurang mantap karena terdapat kekurangan data dalam reduksi dan sajian data, maka dilakukan penggalian lagi kedalam fieldnote. Jika ternyata dalam fieldnote juga tidak dapat diperoleh data pendukung yang dimaksud, maka dilakukan pengumpulan data khusus kembali bagi pendalaman dukungan yang diperlukan⁶².

Dengan demikian dalam analisis data kualitatif merupakan upaya yang berlanjut, berulang dan terus menerus. Masalah reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan atau verifikasi menjadi gambaran keberhasilan secara berurutan sebagai ringkasan kegiatan analisis yang saling susul-menyusul⁶³.

Reduksi data diartikan sebagai proses pemilihan, pemusatan perhatian pada penyederhanaan, pengabstrakkan dan transformasi data kasar yang muncul dari catatan-catatan tertulis di lapangan. Penyajian data sebagai sekumpulan informasi yang diperoleh baik dari Wajib Pajak Penghasilan Pribadi maupun dari Dirjen Pajak dalam memberi kemungkinan dilakukannya penarikan kesimpulan. Selanjutnya pada taraf verifikasi akan dilakukan pemeriksaan terhadap kebenaran laporan yang diperoleh dari lapangan.

⁶² HB. Sutopo, *Metodologi Penelitian Kualitatif Bagian II*, UNS Press, Surakarta, 1990, hal 11

8. Teknik Pengecekan Validitas Data

Untuk mengetahui keakuratan dan keandalan data, digunakan teknik triangulasi data. Triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan sesuatu yang lain diluar data itu untuk keperluan pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu. Dalam penelitian ini pengecekan validitas data digunakan triangulasi sumber, yaitu membandingkan dan mengecek balik derajat kepercayaan suatu informasi yang diperoleh melalui waktu dan alat yang berbeda dalam metode kualitatif⁶⁴. Hal ini dapat dicapai dengan jalan :

- a. membandingkan data hasil pengamatan dengan data hasil wawancara;
- b. membandingkan apa yang dikatakan orang di depan umum dengan apa yang dikatakan secara pribadi;
- c. membandingkan apa yang dikatakan orang-orang tentang situasi penelitian dengan apa yang dikatakan sepanjang waktu;
- d. membandingkan keadaan dan perspektif seseorang dengan berbagai pendapat dan pandangan orang seperti rakyat biasa, orang yang berpendidikan menengah atau tinggi, orang berbeda, orang pemerintahan;
- e. membandingkan hasil wawancara dengan isi suatu dokumen yang berkaitan.

E. Sistematika dan Pertanggung Jawaban Penulisan

Tulisan ini diawali dengan menjelaskan latar belakang masalah yang menggambarkan suatu keadaan dan menegaskan akan pentingnya dilakukan studi, sehingga penulis tertarik untuk mengangkat dalam sebuah tesis.

⁶³ MB. Miles dan AM. Huberman, *op.cit.*

⁶⁴ Michael Quinn Patton, *Qualitative Evaluation methods*, Sage Publications, Beverly Hills, 1987, dalam Lexy J. Moleong, *op cit.* II. 178

Implementasi Kebijakan Perpajakan merupakan permasalahan yang sangat besar dan kompleks serta bersifat multidisipliner. Disamping masalah perpajakan sudah sedemikian luasnya, Kebijakan Perpajakan disimbulkan dalam bentuk Undang-Undang yang didalamnya merefleksikan sebuah kebijaksanaan pemerintah dengan tujuan tertentu. Sehubungan dengan hal tersebut penulis menyadari keterbatasan kemampuan serta ruang dalam tesis ini, sehingga studi ini difokuskan pada Kebijakan Penerbitan Nomor Pokok Wajib Pajak Bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang selanjutnya dirumuskan dalam dua permasalahan utama. Permasalahan yang dirumuskan selanjutnya digunakan sebagai dasar pembahasan pada bab-bab selanjutnya. Pada bab pendahuluan masih bersifat pengantar yang disamping memuat latar belakang masalah dan permasalahan juga disertai dengan kerangka teoritik, tujuan dan kontribusi penulisan, alasan metodologis serta sistematika dan pertanggung jawaban penulisan sebuah karya tulis ilmiah.

Dalam kerangka teoritik di uraikan mengenai Implementasi kebijakan perpajakan sebagai kebijakan publik disamping merupakan permasalahan hukum juga merupakan permasalahan perilaku manusia⁶⁵. Sehingga sebelum membahas bab-bab berikut , terlebih dahulu dibahas mengenai Pentingnya Implementasi Kebijakan dalam Kebijakan Publik, Paradigma Perilaku Sosial, Perilaku Manusia sebagai Individu dan kelompok

⁶⁵ Implementasi sebuah perpajakan sebagai kebijakan publik, menyangkut permasalahan hukum dan perilaku sosial. Kebijakan Perpajakan merupakan permasalahan hukum, sedangkan implementasi kebijakan perpajakan merupakan perilaku baik birokrat maupun wajib pajak sebagai masyarakat. Itulah kaitan antara kebijakan perpajakan dengan hukum dan perilaku birokrat dalam implementasi kebijakan publik menurut Yehezkel Dror, *Ventures in Policy*

dalam Organisasi , disamping Sistem *Self assessment* sebagai titik berat reformasi perpajakan yang mendasari kebijaksanaan perpajakan.

Dalam Implementasi Kebijakan Perpajakan sebagai kebijaksanaan pemerintah ternyata tidak dapat lepas dari permasalahan hukum. Sehingga dalam bab II dibahas mengenai Hukum dan Kebijakan Publik (Pemerintah), yang berisi fungsi hukum sebagai sistem norma, hubungan hukum dengan kebijaksanaan publik, komponen efektivitas hukum, model-model kebijaksanaan publik, pembentukan kebijaksanaan publik, faktor penentu pelaksanaan kebijaksanaan dan birokrat sebagai penentu pelaksanaan hukum untuk mencapai tujuan.

Sebagai studi dengan paradigma kualitatif, maka realitas yang ada pada lokasi studi tidak dapat dilepaskan. Maka dalam bab III di paparkan deskripsi latar kebijaksanaan Penerbitan NPWP Secara Jabatan, agar tulisan ini dapat dimengerti oleh pembaca tentang kondisi yang sesungguhnya dan dapat memahami hasilnya. Bab ini menyajikan deskripsi latar Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan, Latar Sosial Ekonomi Kota Semarang, yang meliputi Mata Pencaharian Penduduk, Sumber Daya Penduduk, dan Wajib Pajak Penghasilan di Kota Semarang.

Dalam Bab IV akan dibahas bagaimana Kebijakan Perpajakan kaitannya dengan Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi. Untuk mengawali pembahasan bab ini digambarkan terlebih dahulu bagaimana Kebijakan Perpajakan yang dilakukan selama ini. Karena

sebuah kebijaksanaan akan selalu menggunakan sarana hukum atau per undang-undangan, maka selanjutnya akan dipaparkan mengenai kebijaksanaan perpajakan dalam perundang-undangan. Sebagaimana fokus dari tesis ini maka akan dibahas bagaimana kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan, substansi kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan pribadi terutama kaitannya dengan sistem *self assessment* yang dianut sistem perpajakan Indonesia.

Tercapai tidaknya tujuan sebuah kebijaksanaan sangat tergantung bagaimana implementasi dari kebijaksanaan itu sendiri. Sementara dalam implementasinya akan sangat ditentukan oleh birokratnya. Untuk itu pada bab V akan dibahas Implementasi Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi. Dalam bab ini selanjutnya akan dibahas mengenai kebijaksanaan Penerbitan NPWP Secara Jabatan dan Penyesuaiannya. Hal tersebut karena kebijaksanaan ini telah dilakukan tidak penyesuaian-penyesuaian untuk mencapai tujuan. Selanjutnya dibahas implementasi kebijaksanaan Penerbitan NPWP Secara Jabatan sebagai mitos, karena kenyataannya masih demikian. Pada akhirnya bab ini membahas bagaimana perilaku Birokrat dalam melaksanakan Kebijakan penerbitan NPWP secara jabatan, yang didalamnya dibahas perilaku Birokrasi dan Deviasi Birokrasi serta perilaku dalam melaksanakan kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan pribadi, bagaimana pencapaiannya.

Akhirnya dalam bab terakhir akan diajukan beberapa simpulan yang pada hakekatnya merupakan kristalisasi dari seluruh uraian pada bab-bab sebelumnya.

BAB II

HUKUM DAN KEBIJAKSANAAN PUBLIK

A. Fungsi Hukum sebagai Sistem Norma

Masyarakat sebagai sistem sosial merupakan wadah bagi anggota-anggotanya di dalam memenuhi kebutuhan hidupnya. Manusia sebagai anggota masyarakat tersebut, akan senantiasa melakukan hubungan untuk memenuhi kebutuhan hidupnya, dan proses interaksi tersebut akan berlangsung terus menerus tanpa henti. Agar hubungan yang berlangsung dapat mencapai tujuan yang diharapkan diperlukan adanya ketertiban, karena ketertiban merupakan salah satu kebutuhan utama dalam kehidupan masyarakat. Untuk dapat mencapai ketertiban, maka harus didukung oleh norma-norma, yaitu petunjuk tingkah laku manusia di dalam menjalankan kehidupannya dengan manusia lain.⁶⁶ Norma-norma dalam kehidupan masyarakat meliputi norma agama, kesusilaan, kebiasaan dan norma hukum.

Hukum pada awalnya berfungsi untuk mengatur tingkah laku manusia dan mempertahankan pola-pola kebiasaan yang sudah ada dalam masyarakat, tetapi dalam perkembangannya hukum berfungsi sebagai sarana untuk mencapai tujuan. Hukum, dimanapun akan tumbuh dari cara hidup, pandangan hidup dan kebutuhan hidup

⁶⁶ Esmi Warassih, *Pemberdayaan Masyarakat Dalam mewujudkan Tujuan Hukum (Proses Penegakan Hukum dan Persoalan Keadilan)*, Pidato Pengukuhan, BP Undip, Semarang, 2001, hal. 5-6.

masyarakatnya. Sehingga hukum akan tumbuh dan berkembang bersama masyarakatnya. Hal tersebut sebagaimana diajarkan Roscoe Pound, bahwa hukum itu adalah lembaga kemasyarakatan untuk memenuhi kebutuhan sosial.⁶⁷

Pandangan yang demikian berbeda dengan konsep hukum aliran sejarah yang diajarkan oleh pendirinya Friedrich Karl von Savigny, dimana hukum dipandang sebagai ekspresi dari kesadaran hukum rakyat atau *Volksgeist* (jiwa bangsa). Yang dimaksud *Volksgeist* adalah filsafat hidup suatu bangsa atau pola kebudayaan yang tumbuh akibat pengalaman dan tradisi di masa lampau.⁶⁸ Hukum dipahami sebagai sesuatu yang tumbuh secara alamiah dari dalam pergaulan masyarakat. Perundang-undangan sebagai suatu cara pembuatan hukum secara sadar dengan sengaja dianggapnya sebagai suatu aktivitas yang tidak wajar. Sehingga hukum sesungguhnya tidak lebih hanya memberikan pengesahan saja terhadap norma-norma yang dibentuk secara informal oleh pergaulan hidup itu sendiri.⁶⁹

Konsep hukum tersebut hidup dalam masyarakat yang masih sederhana, sedangkan konsep hukum sebagai sarana (*instrumen*) merupakan konsep yang hidup dalam masyarakat modern, dimana konsep perkembangan masyarakatnya didasarkan pada perencanaan untuk mencapai tujuan. Perencanaan yang dibuat tersebut dalam upaya pencapaiannya selanjutnya diwujudkan melalui hukum. Fungsi hukum yang bukan lagi sekedar untuk memantapkan kondisi-kondisi dan kenyataan-kenyataan

⁶⁷ Sunarjati Hartono, *Capita Selecta Perbandingan Hukum*, Alumni, Bandung, 1968, hal. 58

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Satjipto Rahardjo, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa, Bandung, 1980, hal 112

yang sudah ada melainkan lebih dari itu, dimana hukum dipergunakan untuk melakukan perubahan-perubahan dan penataan kembali segala sesuatu yang semula sudah mapan. Hukum yang berfungsi sebagai sarana untuk mendukung kebutuhan-kebutuhan yang semakin berkembang didalam kehidupan yang semakin maju dipahami sebagai hukum yang modern⁷⁰.

Ciri-ciri hukum modern menurut Marc Galanter⁷¹ yaitu, bahwa :

- (1) Peraturan-peraturannya seragam (*uniform*) dan konsisten, dalam penerapannya lebih bersifat teritorial daripada personal atau tidak membedakan agama, suku, kasta dan jenis kelamin.
- (2) Hak-hak dan kewajiban tumbuh dari transaksi-transaksi atau bersifat transaksional.
- (3) Pengaturan mengenai hal-hal khusus tidak terlepas dari standar yang berlaku umum. Sehingga dalam penerapan hukumnya dapat diduga sebelumnya (*predictable*).
- (4) Sistemnya berjenjang (*hierarchial*). Yaitu adanya jaringan penerapan hukum yang teratur mulai dari tingkat pertama, meningkat ke banding dan Kasasi.
- (5) Diorganisir secara secara birokratis dan bersifat rasional. Prosedur-prosedur dapat diperoleh dari sumber-sumber tertulis dengan teknik-teknik yang dapat dipelajari.

⁷⁰ *Op Cit*, hal. 8.

⁷¹ Lihat dalam : Satjipto Rahardjo, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa, Bandung, 1980, hal. 157-158

- (6) Dijalankan oleh orang-orang yang belajar untuk itu (*professionals*)
- (7) Memuat metode-metode yang ditetapkan secara teratur dan terbuka untuk melakukan perubahan-perubahan sosial dan melakukan peninjauan kembali terhadap peraturan-peraturan maupun prosedur guna menghadapi perubahan-perubahan di dalam masyarakat
- (8) Bersifat politis, dimana hukum dikaitkan pada Negara, yaitu negara mempunyai monopoli mengenai penyelesaian sengketa-sengketa yang terjadi di dalam wilayahnya.
- (9) Tugas penemuan dan penerapan hukum dipisah-pisah secara tersendiri, baik personilnya maupun tekniknya dari tugas-tugas lain yang dijalankan oleh pemerintah.

Perkembangan hukum sebagai sarana , selanjutnya oleh Yahezheh Dror dipandang sebagai salah satu karakteristik masyarakat modern.⁷² Menurut Von Jhering, hukum dibuat dengan sengaja oleh manusia, dengan maksud untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang diinginkan. Untuk itu hukum dibuat oleh negara dengan penuh kesadaran dan memiliki tujuan yang ingin diwujudkan. Dengan demikian sekalipun banyak teori-teori yang menentang penggunaan hukum sebagai sarana untuk menggerakkan perubahan sosial secara sadar, namun kenyataannya menunjukkan bahwa perundang-undangan merupakan sandaran negara untuk

⁷² Yahezheh Dror, *Ventures in Policy Sciences*, Elsevier, Amsterdam, 1971, hal. 36-39

mewujudkan kebijaksanaannya. Seidman menyebutnya bahwa tata hukum itu merupakan saringan yang menyaring kebijaksanaan pemerintah sehingga menjadi tindakan yang dapat dilaksanakan.⁷³

Sejalan dengan pemikiran tersebut, para ahli hukum dalam perkembangannya selanjutnya mengajukan dua konsep tentang peran hukum, dimana hukum tidak saja berperan sebagai *as a tool of social control* atau berperan untuk mempertahankan apa yang telah menjadi sesuatu yang tetap dan diterima didalam masyarakat, tetapi hukum juga berperan sebagai *a tool of social engineering*, yaitu berperan untuk mengadakan perubahan-perubahan didalam masyarakat,⁷⁴ yang oleh Mochtar Kusuma Atmadja dipahami sebagai sarana pembaharuan masyarakat hukum bertugas sebagai penyalur kegiatan manusia ke arah yang dikehendaki oleh pembangunan.⁷⁵

Pandangan hukum sebagai sarana sebenarnya sudah mempengaruhi pandangan para pendiri negara, sebagaimana dapat dilihat dalam Undang-Undang Dasar 1945, pasal demi pasal terlihat jelas motivasi social engineeringnya, itu tekad untuk menciptakan suatu masyarakat Indonesia yang modern dan baru dengan sarana hukum.⁷⁶ Jiwa hukum sebagai sarana semakin terlihat jelas apabila disimak dalam Penjelasan Undang-Undang Dasar 1945, dimana negara hukum sebagaimana

⁷³ Lihat, dalam Satjipto Rahardjo, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa, Bandung, 1980, hal. 113

⁷⁴ Soerjono Soekanto, *Pengantar Sosioogi Hukum*, Bhratara, Jakarta, 1973, hal. 58.

⁷⁵ Lihat dalam A. Moekti Fadjar, *Negara Hukum dan Pembangunan*, Arena Hukum, No. 4, Desember 1987, hal. 30.

⁷⁶ Sunaryati Hartono, *Politik Hukum Menuju Suatu Sistem Hukum Nasional*, Alumni, Bandung, 1991, hal. 54.

dimaksudkan sebagaimana ditegaskan dalam Pembukaan, dalam pengertian materiil harus dapat memenuhi dua kepentingan yaitu kepentingan kegunaan dan landasan hukum.⁷⁷

Perkembangannya selanjutnya semakin terlihat jelas mulai awal pemerintahan Orde Baru, dimana dalam Rencana Pembangunan Lima Tahun I yang disusulkan Pemerintah pada tahun 1969, telah dinyatakan akan pentingnya peran hukum dalam pelaksanaan pembangunan nasional. Sebagaimana ditegaskan bahwa tanpa pembangunan dibidang hukum maka pembangunan ekonomi akan sia-sia.⁷⁸

Mochtar Kusumaatmadja, sebagai Menteri kehakiman pada saat itu bahkan mengajak agar para ahli hukum untuk mempertimbangkan digunakannya pendekatan sosiologik dalam ilmu hukum untuk merelevansikan hukum dengan permasalahan-permasalahan pembangunan sosial ekonomi. Paham yang disebutnya sebagai aliran *sociological jurisprudence (legal realism)*, diketengahkan konsep Roscoe Pound tentang perlunya memfungsikan *law as atool of social engineering*. Pendayagunaan hukum sebagai sarana untuk melaksanakan kebijaksanaan pemerintah (dalam hal ini eksekutif) sangat diperlukan oleh negara-negara yang sedang berkembang.⁷⁹

Pandangan dan ajakan Mochtar Kusumaatmadja, mempunyai pengaruh yang besar, sebagaimana dapat dilihat dari hasil Keputusan Seminar Hukum Nasional ke III tahun 1974 di Surabaya, yang diantaranya menyebutkan bahwa :

⁷⁷ Muhti, *Refleksi dan Relevansi Pemikiran Mazhab-mazhab Hukum bagi Pengembangan Hukum Indonesia*, Lontar, Edisi April 2000, Hal. 62.

⁷⁸ Soctandyo Wignjosobroto, *Dari Hukum Kolonial Ke Hukum Nasional (Dinamika Sosial Politik dalam Perkembangan Hukum di Indonesia)*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1995, hal. 228.

⁷⁹ Mochtar Kusumaatmadja, dalam *Ibid*, hal 231.

Perundang-undangan terutama dalam masyarakat dinamis dan yang sedang berkembang, merupakan sarana untuk merealisasi kebijaksanaan Negara dalam bidang-bidang ekonomi, sosial, budaya, politik dan pertahanan, keamanan nasional sesuai dengan skala prioritas dan pembangunan nasional.

Selanjutnya secara tegas juga dinyatakan dalam TAP MPR RI Nomor IV/MPR/1973 tentang Garis-Garis Besar Haluan Negara, dalam hal Pembangunan Hukum dinyatakan :

Pembinaan bidang hukum harus mampu mengarahkan dan menampung kebutuhan-kebutuhan hukum sesuai dengan kesadaran hukum rakyat yang berkembang kearah modernisasi menurut tingkat-tingkat kemajuan pembangunan di segala bidang, sehingga tercapai ketertiban dan kepastian hukum sebagai prasarana yang harus ditunjukan ke arah peningkatan pembinaan kesatuan bangsa sekaligus berfungsi sebagai sarana menunjang perkembangan modernisasi dan pembangunan yang menyeluruh.

Selanjutnya dalam TAP MPR RI Nomor 11/MPR/1993 tentang Garis Garis Besar Haluan Negara, dalam hal materi hukum bagian b dinyatakan :

Pembangunan materi hukum diarahkan pada terwujudnya sistem hukum nasional yang mengabdikan kepada kepentingan nasional dengan penyusunan awal materi hukum secara menyeluruh yang bersumber pada Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945, khususnya penyusunan produk hukum baru yang sangat dibutuhkan untuk mendukung tugas umum pemerintahan dan pembangunan nasional.

Disini hukum tidak saja digunakan untuk mengukuhkan pola tingkah laku yang terdapat dalam masyarakat, melainkan juga untuk mengarahkan kepada tujuan-tujuan yang dicita-citakan, yaitu dengan menciptakan pola kelakuan yang sama sekali baru dalam rangka menunjang program-program pembangunan yang dilakukan

secara sadar untuk mencapai suatu tujuan tertentu.⁸⁰ .Dari kenyataan tersebut, maka fungsi hukum tidak lagi hanya sekedar untuk mempertahankan pola-pola hubungan serta kaidah-kaidah yang sudah ada, tetapi hukum juga dapat berfungsi sebagai sarana untuk melakukan perubahan sosial atau pembangunan. Konsep hukum berkaitan dengan kebijaksanaan pembangunan , adalah struktur dan aturan-aturan yang berfungsi sebagai sarana untuk merubah perilaku sosial, sehingga tujuan dimasa depan dapat tercapai. Penggunaan hukum sebagai sarana perubahan sosial harus dipertimbangkan dalam hubungannya sebagai sarana kebijaksanaan dalam arti luas, yang terkait dengan masalah ekonomi, sosial budaya, politik, ekologi dan teknologi.⁸¹

Apabila hukum dikaji kaitannya dengan pembangunan nasional, maka semakin terlihat dengan jelas pelibatan hukum secara aktif sebagai sarana dalam permasalahan perubahan sosial. Hukum tidak lagi dituntut berperan menjadi perekam kebiasaan-kebiasaan, yang telah membentuk didalam bidang-bidang kehidupan masyarakat, melainkan lebih berperan menjadi pengungkap yang tepat dari kekuatan-kekuatan baru yang timbul yang hendak membentuk masyarakat menurut tuntutan keadaan serta perundang-undangan yang baru.⁸² Bahkan dalam pembangunan suatu negara tata hukum itu merupakan sarana yang menyalurkan kebijaksanaan

⁸⁰ David M. Trubek, *Toward a Social Theory of Law*, The Yale Law Journal, 1972, No. 1, Hal 1-50.

⁸¹ Hermien Hadiati Koeswadji, *Hukum dan Kependudukan*, Makalah dalam Kuliah Umum pada Forum Program Pascasarjana UMI Ujung Pandang, 1996, hal. 5.

⁸² Bambang Sunggono, *Hukum dan kebijaksanaan Publik*, Sinar Grafika, Jakarta, 1994, 101-102.

pemerintah sehingga menjadi tindakan yang dapat dilaksanakan⁸³. Hal tersebut menegaskan bahwa peraturan perundang-undangan merupakan sandaran negara dalam mewujudkan kebijaksanaannya. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa hukum pada hakekatnya dibuat dengan tujuan untuk mengatur masyarakat secara efektif untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu dengan menggunakan peraturan-peraturan hukum yang dibuat oleh negara dengan sengaja.

B. Hubungan Hukum dengan Kebijakan Publik

Hukum harus dipahami bukan sebagai lembaga yang otonom dalam kehidupan masyarakat, melainkan hanya sub sistem dari sistem yang ada. Suatu sistem sosial menurut Talcott Parson terdiri dalam susbsistem-subsistem yang dibatasi oleh lingkungan baik yang bersifat fisik maupun ideal. Sebagai sub sistem akan selalu berinteraksi dengan sub sistem yang lain, seperti subsistem politik, ekonomi dan budaya. Maka Turkel (1996)⁸⁴ menyebutnya bahwa hukum sebagai sub sistem, tidak berdiri sendiri, melainkan terikat erat dengan sub-sub sistem lain didalam masyarakat. Mendasarkan pada pemahaman tersebut maka hukum akan selalu berhubungan dengan sektor-sektor lain dalam kehidupan masyarakat. Bredemeier⁸⁵ melukiskan proses timbal balik yang fungsional antara sistem hukum

⁸³ Robert B. Seidman, *Law and Development : A General Model, Law and Aocietty Review*, 1972, No. 2 hal 311 -339.

⁸⁴ Turkel, Geradld, 1996 *Law and Society : Critical Approaches*. Needham heigsts : A Simon & Schuster Company, dalam Esmi Warassih Pujirahayu, *Pemberdayaan Masyarakat Dalam Mewujudkan Tujuan Hukum*, Pidato Pengukuhan Guru Besar, Fakultas Hukum Undip, 2001, hal. 8.

⁸⁵ Harry C. Bredemeier, *law as an Integrative Mechanism*, dalam Vilhelm Aubert, ed, *Sociologi of Law*, Middlesex : Penguin Books, 1973, hal. 52-67

dan sub sistem lainnya dalam masyarakat dalam *input* dan *output*. Proses yang bekerja dalam masyarakat tersebut yaitu: proses adaptasi, meliputi ekonomi, ilmu pengetahuan dan teknologi, menyumbangkan input berupa pengetahuan khusus yang dimaksudkan untuk memungkinkan verifikasi kebenaran; proses penetapan tujuan yang mengandung kebijaksanaan; Selanjutnya akan diperoleh keputusan-keputusan yang berwibawa yang akan mempengaruhi suasana penyesuaian itu terutama akibat-akibat yang ditimbulkan oleh keputusan-keputusan tersebut; Untuk mempertahankan pola masyarakat diperlukan sosialisasi, sehingga akan ada tertib hukum dan akan diperoleh motivasi untuk senantiasa berpaling kepada hukum sebagai bagian dari sistem nilai-nilai sosial. Outputnya adalah keadilan yang berupa pemenuhan harapan-harapan yang dikandung dan diresapi oleh para individu.

Proses yang demikian menunjukkan adanya hubungan kait-mengkait antara sub sistem hukum dengan proses lain dalam suatu sistem, sehingga akan saling pengaruh- mempengaruhi termasuk pada sub sistem hukum. Dan hukum setelah menerima input dari sub sistem-subsistem lain akan bekerja dengan fungsi sebagai sarana untuk tercapainya tujuan yang ditetapkan.

Hukum dapat berfungsi sebagai sarana mencapai tujuan, karena secara teknis hukum dapat memberikan atau melakukan hal-hal sebagai berikut⁸⁶:

1. Hukum merupakan suatu sarana untuk menjamin kepastian dan memberikan prediktabilitas didalam kehidupan masyarakat;

⁸⁶ Wilhelm Aubert, *the Rule of law and The Promotional Function of Law in the Welfare State*, dalam Gunther Teubner, Hal,28 sebagaimana dikutip oleh Sunggono, op. cit, hal 82.

2. Hukum merupakan sarana pemerintah untuk menerapkan sanksi;
3. Hukum sering dipakai oleh pemerintah sebagai sarana untuk melindungi melawan kritik;
4. Hukum dapat digunakan sebagai sarana untuk mendistribusikan sumber-sumber daya.

Apa yang hukum dapat berikan atau lakukan sebagaimana tersebut diatas menunjukkan bahwa hukum merupakan serangkaian alat untuk merealisasikan kebijaksanaan pemerintah. Bahkan pembuat kebijaksanaan hanya mempunyai satu alat yang dapat dipakai untuk mempengaruhi aktivitas pemegang peran, yaitu peraturan-peraturan yang ia buat, dan hukum memberikan legitimasi bagi pelaksanaan kebijaksanaan pemerintah dan sebagai peraturan perundang-undangan telah membuktikan bahwa ia merupakan salah satu alat untuk melaksanakan kebijaksanaan⁸⁷.

C. Komponen Efektivitas Hukum

Peraturan perundang-undangan pada hakekatnya merupakan landasan implementasi kebijaksanaan publik. Efektivitas sebuah perundang-undangan sangat tergantung dari dukungan sarana yang memadai. Adapun syarat-syarat atau unsur-unsur yang harus dipenuhi agar suatu perundang-undangan (hukum) dapat

⁸⁷ Robert B. Seidman, *Law and Development : A general Model*, dalam Bambang Sunggono, op-cit, hal 77.

dipergunakan secara efektif dan batas-batas kemungkinan penggunaan yang demikian itu adalah langkah yang penting, baik secara teoritis maupun praktis, karena perkembangan studi-studi kebijaksanaan dalam peraturan perundang-undangan menyangkut masalah hukum dan perilaku sosial.⁸⁸

Berkaitan dengan hal tersebut belum cukup apabila hukum hanya dipahami dari rumusan tertulis, melainkan hukum hendaknya dilihat sebagai gejala empiris yang nampak dalam masyarakat. Dengan kata lain, hukum merupakan rumusan-rumusan hitam putih yang tertulis dalam peraturan-peraturan hukum yang tidak selalu cocok dengan kenyataan empiris atau terjadi perbedaan antara *law in books* dan *law in actions*.⁸⁹ Sehingga mempelajari hukum tidak hanya terbatas pada bentuknya seperti peraturan perundang-undangan, tetapi perlu diketahui mengenai latar belakang yang mendasari lahirnya peraturan perundang-undangan serta bagaimana implementasinya.

Kaitannya dengan kebijaksanaan perpajakan yang berbentuk peraturan perundang-undangan, dalam implementasinya akan banyak ditemui faktor-faktor yang mempengaruhi, baik yang mendukung maupun yang menghambat pelaksanaan mencapai tujuan. Hal tersebut dapat terjadi karena kurangnya perhatian terhadap aspek-aspek implementasi suatu kebijaksanaan, disamping kurangnya sumber daya,

⁸⁸ Yahezkel Dror, *Op. Cit.*, hal. 90-91

⁸⁹ Esmi Warassih, *Op Cit.*, hal. 10.

atau informasi yang kurang lengkap sehingga dapat timbul penafsiran yang berbeda-beda⁹⁰.

D. Model-Model Kebijakan Publik

Agar dapat diketahui lebih jauh tentang kebijakan publik, sehingga akan diperoleh pemahaman yang mendalam mengenai fungsi hukum sebagai sarana kebijakan publik dan hubungan antara keduanya, perlu kiranya dikaji proses pembentukan kebijakan melalui model-model kebijakan publik. Model yang akan dibahas adalah model yang ada hubungannya dengan masalah yang akan dikaji. Diharapkan model-model tersebut dapat digunakan untuk melakukan analisa masalah yang dikaji dalam tulisan ini.

Thomas R. Dye⁹¹ menyebut ada tujuh model, dan ada lima model yang sesuai dengan kajian ini yaitu :

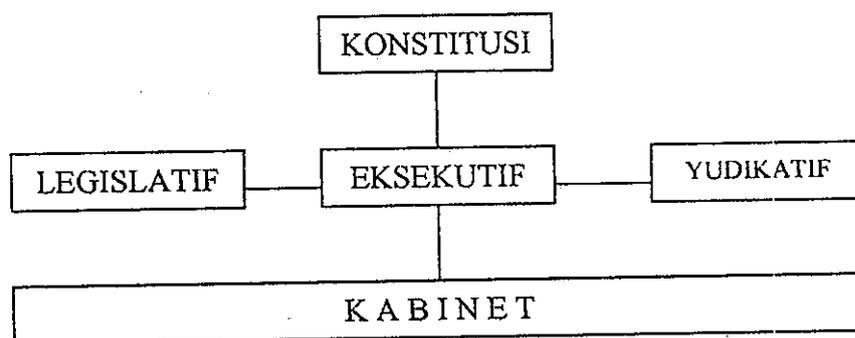
1. Model Institusional
2. Model Elite Massa;
3. Model Inkremental; dan
4. Model Sistem.

1.1. Model Institusional

Model Institusional memandang kebijakan publik sebagai kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh lembaga pemerintah. Fokus model ini sebenarnya

⁹⁰ Bambang Sunggono, Op Cit. hal. 155.

pada struktur organisasi pemerintah. Karena setiap kebijaksanaan publik ditetapkan, disahkan dan dilaksanakan serta dipaksakan berlakunya oleh lembaga pemerintah⁹². Seluruh kegiatan berpusat pada lembaga-lembaga pemerintah, baik legislatif, eksekutif dan yudikatif. Hal tersebut menurut Thomas R. Dye karena lembaga pemerintah itu memberikan pengesahan (*legitimasi*) terhadap setiap kebijaksanaan pemerintah, sehingga semua warga negara harus memandang sebagai kewajiban hukum yang harus ditaati. Disamping itu kebijaksanaan pemerintah itu bersifat universal dimana hanya kebijaksanaan pemerintahlah yang dapat disebar luaskan pada seluruh masyarakat. Pemerintah memegang hak monopoli untuk memaksa secara sah atas kebijaksanaanya pada anggota masyarakat sehingga ia dapat mengenakan sanksi bagi yang tidak mentaatinya.



Gambar 2 : Model Institusional

Secara tradisional model ini biasanya menggambarkan tentang struktur organisasi, tugas-tugas dan fungsi-fungsi pejabat organisasi dan mekanisme organisasi, tetapi belum disertai analisa tentang hubungan antar lembaga-lembaga

⁹¹ Thomas R. Dye, *Op-cit* hal. 19-40

⁹² Bambang Sunggono, *op cit*, hal 58.

pemerintah itu dengan kebijaksanaan negara. Padahal antar lembaga pasti saling berkaitan dan pengaruh mempengaruhi. Lembaga-lembaga pemerintah sebenarnya merupakan pola-pola perilaku individu dan kelompok yang terstruktur-yang dapat berpengaruh terhadap isi kebijaksanaan pemerintah⁹³. Sekalipun hubungan antara lembaga pemerintah dengan kebijaksanaan pemerintah sangat erat, namun demikian tidak selalu apabila terjadi perubahan struktur lembaga pemerintah akan memberikan pengaruh terhadap kebijaksanaan yang dibuat atau kebijaksanaan pemerintah juga berubah. Karena masing-masing banyak dipengaruhi oleh faktor-faktor luar (kekuatan lingkungan).

Kekurangan pada model ini diperbaiki dengan model institusional baru (*neo-institusional*)⁹⁴, yang memberikan penekanan pada peranan lembaga-lembaga politik dalam proses perumusan kebijaksanaan negara, tetapi lebih difokukan pada pembuatan ramalan-ramalan teoritis tentang bagaimana hubungan antara pelbagai macam kebijaksanaan pemerintah itu dengan semua level pemerintah.

1.2. Model Elite Massa

Dalam kehidupan politik, elite adalah bagian atau kelompok tertentu dari suatu masyarakat yang sedang berkuasa yang mengalokasikan nilai-nilai

⁹³ M. Irfan Islami, *op.cit.* hal 38

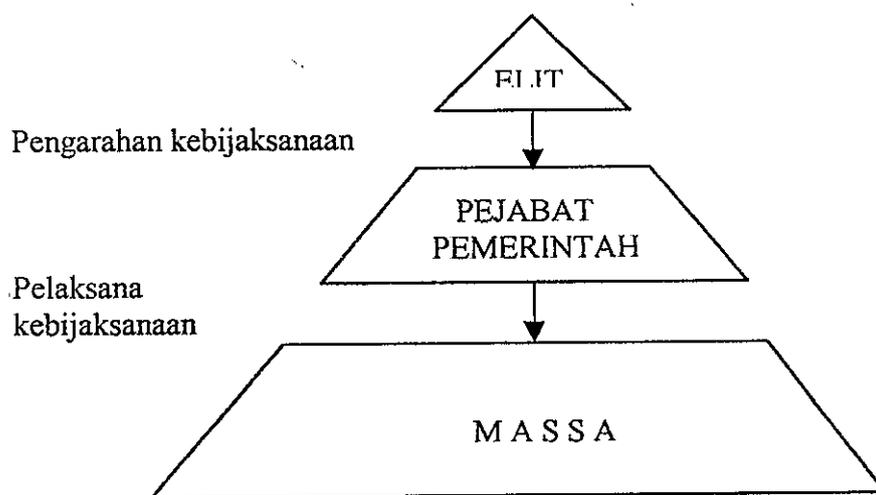
(sumber-sumber) kepada masyarakat dan hanya sekelompok kecil orang saja yang membuat dan melaksanakan politik⁹⁵. Model elite-massa dikembangkan dengan mengacu pada teori elit, yang pada umumnya menentang keras terhadap pandangan bahwa kekuasaan dalam masyarakat itu berdistribusi secara merata. Nicholas Henry⁹⁶ menyebutnya bahwa model ini memandang administrator negara bukan sebagai abdi rakyat (*servant of the people*), tetapi lebih sebagai kelompok-kelompok kecil yang telah mapan (*the establishment*).

Suatu kebijaksanaan akan selalu mengalir dari atas kebawah, yakni dari elite ke massa (rakyat). Setiap kebijaksanaan akan selalu muncul dari atas bukan dari bawah yang berasal dari suara rakyat. Sehingga kebijaksanaan negara tidak mencerminkan tuntutan-tuntutan rakyat, melainkan lebih mencerminkan upaya golongan elit untuk melestarikan nilai-nilai mereka. Rakyat bersifat apatis dan miskin informasi tentang kebijaksanaan negara, sedangkan kelompok elit membentuk dan mempengaruhi massa terhadap masalah-masalah kebijaksanaan negara. Pejabat pemerintah dan birokrat hanyalah sekedar melaksanakan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh elit tersebut. Akibatnya kebijaksanaan lebih sesuai dengan kepentingan kelompok elit, sedangkan kepentingan rakyat pada umumnya (non-elit) terabaikan. Apabila digambarkan maka akan terlihat

⁹⁴ M. Irfan Islami, *ibid*, hal 39.

⁹⁵ A. Ramlan Burbakti, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, Airlangga University Press, 1984, hal 48.

sebagaimana gambar 3 berikut.



Gambar 3 : Model Elite Massa

Menurut Dye, teori elit itu dilandasi oleh beberapa asumsi dasar, yaitu :⁹⁷

1. Masyarakat terbagi dalam dua bagian, yaitu yang jumlahnya sedikit dan berkuasa, serta mereka yang jumlahnya banyak namun tidak mempunyai kekuasaan dan tidak turut serta menetapkan kebijaksanaan publik,
2. Mereka yang jumlahnya sedikit dan memerintah itu (elit) tidak mempunyai ciri-ciri yang sama bila dibandingkan dengan massa yang diperintahkan. Golongan elit ini biasanya berasal dari lapisan sosial ekonomi teratas dalam masyarakat;

⁹⁶ Nicholas Henry, dalam M. Irfan Islami, op cit, hal 39.

⁹⁷ Thomas R. Dye, Op. Cit., hal 26

3. Pergeseran pososi dari kalangan bukan elit kedudukan-kedudukan elit biasanya berlangsung lamban, karena adanya kecenderungan untuk mempertahankan stabilitas seraya menghindari revolusi;
4. Golongan elit pada umumnya mempunyai kesadaran bersama mengenai nilai-nilai dasar dari sistem sosial yang berlaku dan berusaha untuk melanggengkan sistem sosial tersebut;
5. Kebijakan publik tidaklah mencerminkan tuntutan-tuntutan rakyat melainkan lebih mencerminkan upaya golongan elit untuk melestarikan nilai-nilai mereka. Oleh karena itu, perubahan-perubahan dalam kebijakan publik pada umumnya sedikit demi sedikit dan tidak berlangsung revolusioner;
6. Keaktifan golongan elit sebenarnya menunjukkan betapa kecilnya pengaruh massa (rakyat). Golongan elit yang lebih banyak mempengaruhi rakyat, bila dibanding dengan rakyat yang mempengaruhi golongan elit.

Dinegara-negara berkembang, termasuk Indonesia, golongan elit mempunyai peran yang dominan, baik dalam perumusan maupun implementasi kebijakan publik. Sehingga keberhasilan maupun kegagalan kebijakan pada umumnya bersumber dari perilaku golongan elit yang berkuasa.⁹⁸

1.3. Model Inkremental

Model Inkremental dalam pembentukan kebijaksanaan publik pada dasarnya menekankan pada kelanjutan dari kegiatan-kegiatan pemerintah yang dilakukan sebelumnya dengan melakukan sedikit perubahan. Thomas R. Dye menyebutnya bahwa para pembuat kebijaksanaan pada umumnya menerima keabsahan dari program-program yang sudah ada dan diam-diam setuju untuk melanjutkan kebijaksanaan yang terdahulu.

Semestinya para pembuat kebijaksanaan memulai dengan mengidentifikasi tujuan-tujuan masyarakat secara keseluruhan, lalu meneliti biaya dan manfaat dari tiap-tiap alternatif kebijaksanaan dan membuat urutan-urutan prioritas dari alternatif kebijaksanaan serta melihat rasio antara manfaat dan biayanya, kemudian memilih alternatif terbaik. Tetapi Menurut Charles E. Lindblom ternyata para pengambil kebijaksanaan tidak melakukan itu dan justru sebaliknya, hal tersebut karena adanya hambatan-hambatan baik dari segi waktu, kecakapan dan biaya sehingga menjadi enggan untuk melakukan klasifikasi semua alternatif kebijaksanaan berikut semua akibatnya.⁹⁹

1.4. Model Sistem

Model sistem menurut Easton, dipandang bahwa kegiatan politik itu dapat dianalisis dari sudut pandang sistem yang terdiri dari sejumlah proses

⁹⁸ Bambang Sunggono, *Op Cit*, hal 71.

yang harus dalam keadaan seimbang kalau kegiatan politik itu ingin tetap terjaga kelestariannya.¹⁰⁰

Kebijaksanaan publik dipahami sebagai jawaban dari suatu sistem politik atas tekanan dari lingkungannya. Dan tekanan atau tuntutan-tuntutan dari lingkungan yang mempengaruhi sistem politik tersebut disebut sebagai input (masukan). Hasil dari sebuah sistem politik adalah berupa alokasi nilai yang selanjutnya dinyatakan dalam sebuah kebijaksanaan publik.

Dalam kerangka kerja sistem masih akan berlanjut pada mekanisme umpan balik (*feed back mechanism*) melalui mana keluaran-keluaran dari sistem politik itu mempengaruhi masukan-masukan sistem di masa datang. Sementara itu lingkungan adalah suatu kondisi berupa sosial, ekonomi politik, budaya, keamanan, geografis dan sebagainya yang dapat berpengaruh terhadap input. Sedangkan hasil dari kebijaksanaan publik akan mempengaruhi agar dilakukan perbaikan dalam lingkungan serta tuntutan-tuntutan lain yang mungkin timbul.

Melalui teori sistem, akan dapat diperoleh petunjuk-petunjuk mengenai :¹⁰¹

1. Dimensi-dimensi lingkungan apakah yang menimbulkan tuntutan-tuntutan terhadap sistem politik ?

⁹⁹ Lihat dalam Thomas R. Day, Op. Cit. hal 32

¹⁰⁰ Ibid, hal. 51

¹⁰¹ Thomas R. Day, Op. Cit, hal.39.

2. Ciri-ciri sistem politik yang bagaimanakah yang memungkinkannya untuk mengubah tuntutan-tuntutan menjadi kebijaksanaan publik dan berlangsung terus menerus ?;
3. Dengan cara yang bagaimana masukan-masukan yang berasal dari lingkungan mempengaruhi sistem politik?;
4. Ciri-ciri sistem politik yang bagaimanakah yang mempengaruhi isi kebijaksanaan publik?;
5. Bagaimanakah masukan-masukan yang berasal dari lingkungan mempengaruhi kebijaksanaan publik?;
6. Bagaimanakah kebijaksanaan publik melalui mekanisme umpan balik mempengaruhi lingkungan dan sistem politik itu sendiri ?.

E. PEMBENTUKAN KEBIJAKSANAAN PUBLIK

Merumuskan atau membentuk sebuah kebijaksanaan publik, dalam prosesnya akan dipengaruhi oleh bermacam macam faktor. Agar kebijaksanaan dapat berhasil saat diimplementasikan, faktor-faktor yang mempengaruhi tersebut harus diantisipasi dengan baik. Maka pembuat kebijaksanaan harus mencari dan menentukan identitas permasalahan kebijaksanaan (*policy problem*).

Yang dimaksud dengan permasalahan dalam hal ini menurut James E.

Anderson dengan mengutip pendapat David G. Smith adalah :¹⁰²

Untuk kepentingan kebijaksanaan, suatu masalah dapat diartikan secara formal sebagai kondisi atau situasi yang menghasilkan kebutuhan-kebutuhan atau ketidakpuasan-ketidakpuasan pada rakyat untuk mana perlu dicari cara-cara penanggulangannya. Hal ini dilakukan oleh mereka yang secara langsung terkena oleh akibat masalah itu atau orang lain yang punya tanggung jawab untuk itu.

Selanjutnya dijelaskan Anderson bahwa suatu permasalahan baru akan menjadi permasalahan kebijaksanaan (*policy problems*), bila problem-problem itu dapat membangkitkan orang banyak untuk melakukan tindakan terhadap problem-problem itu. Berkaitan dengan hal tersebut pembuat kebijaksanaan dapat saja terjebak dalam gejala-gejala permasalahan yang tampak dan dianggap sebagai permasalahan yang sebenarnya, tetapi ternyata bukan. Padahal kesalahan dalam mengidentifikasi suatu masalah akan berakibat langsung pada kesalahan dalam merumuskan permasalahan kebijaksanaan yang akan membawa efek pada proses selanjutnya.

Sebagai suatu contoh dalam kaitan dengan pengertian ini adalah masalah pemungutan pajak, yang merupakan problem dalam perpajakan di Indonesia . Sehubungan dengan hal tersebut langkah yang harus ditempuh pembuat kebijaksanaan perpajakan adalah mengidentifikasi permasalahan yang timbul dalam kaitannya dengan pemungutan pajak. Identifikasi masalah yang diperoleh selanjutnya dirumuskan untuk selanjutnya dimasukkan dalam agenda pemerintah. Kaitannya dengan pemungutan pajak dimana jumlah wajib pajak terdaftarnya masih

¹⁰² James E. Anderson, Op. Cit. hal 52-53.

rendah sehingga jumlah penerimaan negara juga rendah, memerlukan perhatian yang serius dari pembuat kebijaksanaan, dan perlu mendapat prioritas dalam mencari alternatif pemecahannya.

Langkah selanjutnya adalah perumusan kebijaksanaan publik, yaitu menyusun dan mengembangkan serangkaian tindakan yang perlu untuk pemecahan masalah. Dari alternatif yang ada akan dipilih satu alternatif yang akan menjadi usulan kebijaksanaan (*policy proposal*), yang diharapkan akan dapat dilaksanakan dan dapat dicapai tujuan dari kebijaksanaan tersebut.

Agar usulan kebijaksanaan mempunyai kekuatan mengikat, maka perlu dilakukan pengesahan. Pembuat keputusan dapat sekaligus berfungsi sebagai pengesah keputusan atau pembuat keputusan bukan sebagai lembaga pengesah. Pemberian pengesahan dalam hal ini merupakan pemberian bentuk hukum terhadap sebuah kebijaksanaan. Sehingga sebuah kebijaksanaan memperoleh legitimasi dari hukum, dan selanjutnya kebijaksanaan tersebut menjadi dapat dipaksakan berlakunya dan bersifat mengikat bagi orang-orang atau pihak-pihak yang menjadi sasaran.

Kebijaksanaan perpajakan merupakan contoh yang diberikan bentuk Undang-Undang, yang bersifat mengikat bagi setiap wajib pajak. Sehingga misal dalam upaya meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar ditetapkan dalam pasal 2 ayat 4 UU KUP calon wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri diberikan NPWP secara jabatan, maka setiap subyek pajak yang telah memenuhi syarat menjadi wajib pajak tetapi tidak mendaftarkan diri diterbitkan NPWP secara jabatan. Hal tersebut

tersebut sekaligus menjelaskan bahwa letak hukum dalam kebijaksanaan publik demikian pentingnya atau merupakan bagian integral.

F. Faktor Penentu Implementasi Kebijaksanaan

Setiap kebijaksanaan diarahkan untuk dapat mencapai sebuah tujuan tertentu sebagaimana digariskan. Sedangkan implementasi kebijaksanaan merupakan suatu proses untuk melaksanakan atau mewujudkan tujuan yang telah digariskan menjadi sebuah kenyataan. Dengan demikian implementasi kebijaksanaan mempunyai posisi yang sangat penting dari kebijaksanaan itu sendiri, karena sebuah kebijaksanaan hanya akan menjadi impian atau rencana bagus yang tersimpan rapi dalam arsip kalau tidak diimplementasikan. Sehingga Chief Udoji¹⁰³ menyatakan bahwa implementasi kebijaksanaan merupakan suatu yang sangat penting, bahkan mungkin jauh lebih penting dari pada pembuatan kebijaksanaan itu sendiri. Hal tersebut karena kenyataannya kegagalan dari banyak program (kebijaksanaan) yang direncanakan dengan hebat, adalah akibat langsung dari masalah-masalah yang timbul dimasa implementasi kebijaksanaan tersebut.¹⁰⁴

Terjadinya kegagalan dalam implementasi karena proses implementasi akan selalu berkaitan dengan lingkungan. Setiap kebijaksanaan yang akan berbentuk peraturan perundang-undangan dalam pengimplementasiannya tidak

¹⁰³ Chief Udoji, Op. Cit, hal 32.

¹⁰⁴ Lihat Williams dan Elmore dalam Bambang Sunggono, Op.Cit, hal. 138.

akan dapat dipisahkan dengan lingkungannya, yang disebut interaksi dengan unsur manusia, sosial budaya dan lain sebagainya. Bahkan adanya pengaruh dari lingkungan yang merupakan faktor non hukum seperti nilai dan sikap masyarakat, telah dimulai sejak saat tujuan kebijaksanaan itu dibuat dan dituangkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan. Sehingga dalam pembentukan hukum (kebijaksanaan) akan ada dua kemungkinan, yaitu sebagai sarana untuk mencairkan pertentangan dan sebagai tindakan yang memperkuat terjadinya pertentangan.

Hukum sebagai suatu sistem, disatu sisi mengambil bahan-bahan sebagai input, untuk selanjutnya diolah untuk selanjutnya akan menghasilkan ketetapan sebagai output. Bahan-bahan sebagai input harus benar-benar dipertimbangkan luas lingkup yang hendak dicapai. Dalam realitasnya setiap keputusan yang diambil selalu memihak pada nilai-nilai tertentu. Hal tersebut karena setiap kegiatan yang dilakukan tidak dapat lepas dari unsur-unsur manusianya. Berdasarkan teori sumberdaya manusia, mengarahkan bahwa setiap aktivitas sangat tergantung pada manusia yang menjalankannya.¹⁰⁵ Sehubungan dengan hal tersebut dalam realitasnya setiap peraturan perundang-undangan akan selalu berubah, baik melalui perubahan formal maupun perubahan yang dilakukan oleh birokrasi pada saat bertindak. Perubahan itu terjadi karena adanya perubahan-perubahan kekuatan sosial, ekonomi dan sebagainya.

¹⁰⁵ Amir Santoso, *Analisis Kebijakan Publik ; Masalah dan Pendekatan*, Jurnal Ilmu Politik, No. 4 Gramedia, Jakarta, 1989, hal. 12

Implementasi kebijaksanaan publik pada hakekatnya ditujukan untuk membentuk suatu hubungan yang memungkinkan tujuan kebijaksanaan dapat diwujudkan. Dalam analisis implementasi kebijaksanaan publik, birokrasi merupakan salah satu variabel yang mempengaruhi proses implementasi, disamping faktor-faktor lain yang turut mempengaruhinya. Faktor-faktor tersebut antara lain adalah :

1. Masyarakat.

Masyarakat sebagai sistem sosial merupakan wadah bagi anggota-anggotanya di dalam memenuhi kebutuhan-kebutuhan hidupnya. Didalam masyarakat itu pula, manusia yang satu mengadakan hubungan dengan manusia yang lainnya, proses interaksi senantiasa akan berlangsung terus menerus tanpa henti.¹⁰⁶ Masyarakat sebagai basis sosial hukum selain mengungkapkan akar-akar kemasyarakatan hukum dan lembaga-lembaga hukum yang ada, dapat juga menunjukkan adanya jarak yang semakin besar antara hukum dengan substansi yang diaturnya.¹⁰⁷ Sehubungan dengan hal tersebut membicarakan sistem hukum akan selalu dikaitkan dengan masyarakat yang menjadi latar belakangnya. Kaitannya dengan implementasi kebijaksanaan publik masyarakat dan strukturnya dapat memberikan pengaruh yang kuat pada proses implementasi, atau sebaliknya

¹⁰⁶ Esmi Warasih Pujirahayu, Op. Cit, hal 5-6.

¹⁰⁷ Satjipto Rahardjo, *Hukum Dan Masyarakat*, Angkasa Bandung, 1979, hal. 33.

dapat pula menjadi kendala dalam penyediaan berbagai sarana yang memungkinkan proses implementasi dapat berjalan dengan baik.

Perwujudan tujuan kebijaksanaan yang terkandung dalam peraturan hukum merupakan suatu kegiatan yang tidak berdiri sendiri, melainkan mempunyai hubungan timbal balik yang erat dengan masyarakat. Oleh karena itu membicarakan implementasi kebijaksanaan tidak dapat mengabaikan struktur masyarakat. Setiap struktur masyarakat memiliki ciri-ciri yang dapat memberikan hambatan-hambatan, sehingga sebuah kebijaksanaan (hukum) sulit dijalankan, di sisi lain memberikan dukungan berupa penyediaan sarana-sarana bagi kehidupan hukumnya.¹⁰⁸ Tingkah laku manusia dalam masyarakat merupakan tingkah laku sosial yang dibatasi oleh interaksinya dengan masyarakat lain dan pola budayanya. Pola budaya ini menciptakan landasan bagi berlangsungnya sistem interaksi, sehingga tercapai suatu integrasi yang relatif stabil dalam hubungan-hubungan di antara anggota-anggota masyarakat.¹⁰⁹

Masalah yang muncul dalam implementasi kebijaksanaan adalah bahwa pola-pola perilaku yang dijalankan oleh pelaksana kebijaksanaan tidak selalu sesuai dengan yang seharusnya dilakukan dalam kebijaksanaan itu. Dengan kata lain apa yang tertulis secara hitam putih dalam peraturan

¹⁰⁸ Esmi Warassih Pujirahayu, *Op. Cit.*, hal 9-10.

¹⁰⁹ Satjipto Rahardjo, *Masalah Penegakan Hukum*, Bandung, Sinar Baru, 1983

perundang-undangan (kebijaksanaan) tidak selalu cocok dengan kenyataan empiris, atau terjadi perbedaan antara *law in books* dan *law in actions*.

Pada hakekatnya implementasi kebijaksanaan merupakan konkretisasi nilai. Sedangkan sebuah kebijaksanaan, termasuk kebijaksanaan perpajakan menunjukkan adanya nilai-nilai baru. Permasalahan yang menyangkut interaksi nilai-nilai dan sikap masyarakat tidak hanya terjadi pada saat tujuan-tujuan kebijaksanaan ditetapkan, tetapi juga pada saat tujuan-tujuan kebijaksanaan itu diimplementasikan. Pengaruh nilai-nilai yang terdapat dalam lingkungan para pelaksanapun amat bervariasi, sehingga yang terjadi bukanlah pencapaian tujuan yang sejak semula telah ditetapkan, namun yang sering terjadi adalah adanya penggantian tujuan.¹¹⁰

Dalam kaitan ini Lawrence Friedman menjelaskan bahwa hal yang menimbulkan adanya perbedaan dalam kehidupan hukum di masyarakat adalah adanya unsur kultur hukum yang merupakan motor penggerak dan yang merupakan jembatan yang menghubungkan antara hukum yang berlaku dengan tingkah laku manusia dalam masyarakat. Termasuk didalamnya adalah katagori nilai serta sikap-sikap yang dapat mempengaruhi proses pelaksanaannya.¹¹¹ Sehingga faktor nilai bukan saja akan dipersoalkan pada saat implementasi kebijaksanaan tetapi juga pada saat kebijaksanaan dibentuk.

¹¹⁰ Bambang Sunggono, Op. Cit, hal 147.

¹¹¹ Lihat dalam Ramlan Surbakti, Op.Cit. hal 22.

2. Komunikasi

Faktor komunikasi menjadi penting artinya dalam implementasi kebijaksanaan, karena sebuah kebijaksanaan publik bentuknya adalah peraturan perundang-undangan. Sedangkan pengundangan suatu peraturan (hukum) itu membutuhkan adanya suatu aktivitas tertentu yang sesuai dengan tujuan kebijaksanaan yang telah ditetapkan. Dengan demikian pelaksana kebijaksanaan tidak hanya dipersyaratkan memiliki kemampuan untuk melaksanakannya, tetapi juga harus mempunyai pengetahuan atau pemahaman akan substansi kebijaksanaan yang hendak dilaksanakan.

Pentingnya faktor komunikasi sebenarnya sudah sejak proses perencanaan, karena ia merupakan rangkaian kegiatan yang terus menerus. Melalui perencanaan yang baik segala hal yang berkaitan pencapaian tujuan dipersiapkan sehingga tujuan dapat tercapai sesuai yang ditetapkan dengan efektif dan efisien.

Semakin luas dan tersentralisasi pembentukan suatu kebijaksanaan menyebabkan saluran komunikasi antara pelaksana kebijaksanaan dan orang yang tersangkut didalam kebijaksanaan itu lebih panjang dan lebih rumit. Disamping itu anggota masyarakat semakin sulit untuk mengetahui berbagai kebijaksanaan yang dibuat dan ditetapkan dalam berbagai bentuk peraturan perundang-undangan.¹¹²

¹¹² Bambang Sunggono, Op. Cit. hal 147.

Melalui saluran komunikasi pula secara bertahap anggota-anggota masyarakat mengetahui nilai-nilai, norma-norma yang baru yang selanjutnya diteruskan kepada anggota masyarakat yang lain. Berkaitan dengan hal ini, apakah seseorang sebagai pelaksana kebijaksanaan ataupun sebagai pemegang peran akan berperilaku sesuai dengan yang diinginkan oleh peraturan hukum tersebut, sangat tergantung kepada beberapa hal berikut: ¹¹³

1. Apakah isi kebijaksanaan telah disampaikan;
2. Siapa dan untuk apa mengetahui apa yang ingin dicapai;
3. Bagaimana pesan, informasi, atau berita itu diterima, dimaksudkan apakah penerima menyadari atautkah bersifat selektif atau memberikan interpretasi;
4. Apakah isi kebijaksanaan yang disampaikan itu sesuai dengan tujuan yang ditetapkan bagi posisi yang ada;
5. Informasi masalah yang mengandung pesan;
6. Dengan cara bagaimana ia akan disampaikan;
7. Dimana pesan itu harus disampaikan.

Dalam kebijaksanaan perpajakan, manusia dan masyarakat mempunyai peranan yang sangat menentukan. Sehingga agar tujuan dari kebijaksanaan pajak dapat dicapai dengan baik, harus dituangkan dalam bentuk peraturan yang operasional sampai peraturan pelaksanaannya

¹¹³ Esmi Warassih Pujurahayu, dalam Bambang Sunggono, Ibid,

dilapangan. Selanjutnya ketentuan-ketentuan tersebut harus dikomunikasikan. Karena kurangnya komunikasi dapat mengakibatkan adanya gambaran yang kurang lengkap dan benar bagi pelaksana maupun sasaran kebijaksanaan mengenai substansi kebijaksanaan tersebut.

G. Birokrat Sebagai Penentu Tercapainya Tujuan Kebijakan

Birokrasi dalam sebuah pemerintahan berfungsi untuk menghubungkan penguasa dengan kepentingan rakyat agar segenap kepentingan rakyat dapat terpenuhi sesuai dengan kebijaksanaan publik sebagaimana tertuang dalam suatu peraturan perundang-undangan. Setiap kebijaksanaan publik yang tujuan-tujuannya adalah memecahkan permasalahan masyarakat, membutuhkan sistem untuk melaksanakan isi kebijaksanaan yang disebut birokrasi.

Para birokrat pada dasarnya merupakan pegawai-pegawai pemerintah, dimana dalam konteks sistem administrasi negara, merupakan pegawai-pegawai yang digaji pemerintah, yang tidak mempunyai sarana-sarana produksi atau sarana-sarana administrasi sendiri, dan bukan untuk melayani pribadi-pribadi, melainkan melayani jabatan pimpinan-pimpinan politik. Fungsi utama birokrat menurut pemikiran klasik adalah mengelola dan pelaksana pekerjaan, dan karena itu, tidaklah memutuskan apa yang harus dikerjakan. Dengan kata lain fungsi utama birokrat adalah melaksanakan kebijaksanaan-kebijaksanaan publik, disamping membuat kebijaksanaan publik. Dalam menjalankan

publik, disamping membuat kebijaksanaan publik. Dalam menjalankan tugasnya mereka dituntut oleh hukum atau suatu peraturan perundang-undangan untuk bersikap netral dalam memberikan pelayanan.

Birokrat mempunyai kedudukan yang sangat penting dalam setiap proses kebijaksanaan publik. Setiap lingkungan pekerjaan selalu mempunyai tujuan-tujuan tertentu sebagaimana ditetapkan. Sedangkan menurut Seidman¹¹⁴ birokrat dalam menjalankan aktivitasnya untuk mewujudkan tujuan kebijaksanaan publik, cenderung untuk beralih kepada tujuannya sendiri, sehingga dapat dikatakan bahwa dalam setiap organisasi dapat mengalami pergantian tujuan (*displacement of goals*). Hal tersebut karena setiap organisasi bekerja dalam konteks sosial tertentu, sehingga para birokrat akan bertindak menurut cara-cara yang dapat meringankan ketegangan-ketegangan yang timbul akibat pengaruh kelas-kelas sosial yang dijumpai dalam masyarakat, atau dengan perkataan lain, birokrat-birokrat penerap hukum cenderung untuk bertindak menurut cara-cara yang akan dapat meringankan ketegangan-ketegangan yang timbul dalam masyarakat.

Dalam melaksanakan aktivitasnya sebagai pelaksana kebijaksanaan, para birokrat masih membutuhkan pembentukqankebijaksanaan lebih lanjut, atau dengan perkataan lain, para birokrat akan menentukan suatu kebijaksanaannya sendiri untuk dapat menyesuaikan diri dengan situasi dimana

¹¹⁴ Robert B. Seidman, dalam Bambang Sunggono, Op Cit, hal. 123.

mereka berada dan akibat dari keterbatasan akan sumber daya yang tersedia, baik berupa informasi, dana, maupun tenaga ahli, tenaga-tenaga terampil ataupun pengetahuan yang mereka miliki.¹¹⁵ Sehubungan dengan hal tersebut, para birokrat dalam menjalankan aktivitas mempunyai suatu kebebasan kebijaksanaan tertentu yang mengenai aspek yuridisnya disebut juga *freies ermessen* atau *pouvoir discretionnaire*.

Adanya diskresi ini diharapkn dengan kondisi yang ada dapat dicapai hasil/tujuan yang maksimal. Hal ini dapat disadari, karena sebagaimana yang telah dinyatakan oleh friedman bahwa, faktor yang menimbulkan perbedaan dalam kehidupan hukum dalam masyarakat adalah adanya unsur kultur hukum, yang merupakan motor penggerak dan yang merupakan jembatan yang menghubungkan antara peraturan-peraturan hukum yang berlaku dengan perilaku manusia dalam masyarakat, termasuk didalamnya adalah katagori nilai serta sikap-sikap yang dapat mempengaruhi proses pelaksanaannya.

Pemberian otonomi dan diskresi yang disertai dengan sumber-sumber daya yang memadai merupakan dimensi yang strategis didalam

¹¹⁵ Hal ini disadari mengingat implementasi sebagai *technical or managerial problem* sehingga untuk dapat merespons policy yang efektif perlu adanya tahapan yang dilalui, baik itu berupa perencanaan program, pelaksanaannya yang menjamin pelaksanaan program. Dalam rangka itu peranan sumber daya merupakan tanggung jawab utama. Lihat Esmi Warassih Pujirahayu dalam Bambang Sunggono, Op.cit. hal 126.

melaksanakan aktivitas para birokrat, karena hampir semua kebijaksanaan dalam pelbagai jenjang dibuat oleh para elit sesuai dengan jenjangnya.¹¹⁸

Dengan memahami hal-hal tersebut, maka jelas kiranya bahwa dalam pelaksanaan sebuah kebijaksanaan agar dapat mencapai tujuan, akan sangat ditentukan oleh aktivitas birokrat atau perilaku birokrat itu sendiri.

¹¹⁸ Bambang Sunggono, Op.Cit. hal 127.

BAB III

DESKRIPSI LATAR KEBIJAKSANAAN PENERBITAN NOMOR POKOK WAJIB PAJAK (NPWP) SECARA JABATAN

A. Latar Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan

Dengan diundangkannya Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), terhitung sejak 1 Januari 2001 perubahan tersebut sudah berlaku. Dalam alinea pertama penjelasan undang-undang tersebut, UU KUP pada prinsipnya berlaku bagi Undang-undang pajak materiil, kecuali dalam undang-undang pajak yang bersangkutan telah mengatur sendiri mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan. Dengan demikian, perubahan dari UU KUP akan berpengaruh dalam pelaksanaan Undang-undang pajak materiil, termasuk Undang-undang Pajak Penghasilan.

Hal-hal yang melatar belakangi atau menjadi alasan perubahan suatu Undang-undang sebagai sebuah kebijaksanaan, lazimnya dapat diketahui dari penjelasan umum undang-undang yang baru. Sedangkan pada perubahan-perubahan sebelumnya, tujuan perubahan disamping dalam rangka memberikan kepastian hukum juga dalam rangka memperluas basis pengenaan pajak serta untuk mengantisipasi perkembangan yang akan

datang yang pencapaiannya diperlukan strategi-strategi untuk mengimplementasikannya.¹¹⁹

Dalam penjelasan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang UU KUP, pada butir 4 dijelaskan alasan perubahan kedua UU KUP adalah :

Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan, dan kesederhanaan, maka arah dan tujuan penyempurnaan Undang-undang perpajakan ini mengacu pada kebijaksanaan pokok sebagai berikut :

- a. menuju kemandirian bangsa dalam pembiayaan negara dan pembiayaan pembangunan yang sumber utamanya berasal dari penerimaan pajak;
- b. menunjang usaha pembangunan secara merata, mendorong investasi secara merata diseluruh wilayah Republik Indonesia, terutama untuk mendorong pembangunan di daerah terpencil yang selama ini dirasakan terbelakang atau terlambat perkembangannya, baik dalam rangka pemerataan pembangunan dan pendayagunaan sumber daya alam maupun dalam rangka peningkatan penerimaan pajak dalam jangka panjang;
- c. menunjang usaha peningkatan ekspor, terutama ekspor non migas, barang hasil olahan, dan jasa-jasa dalam rangka meningkatkan perolehan devisa;
- d. menunjang usaha pengembangan potensinya, dan dalam rangka pengentasan sebagian masyarakat dari kemiskinan;
- e. menunjang usaha pengembangan sumber daya manusia, ilmu pengetahuan, dan teknologi;
- f. menunjang usaha pelstarian ekosistem, sumber daya alam, dan lingkungan hidup;
- g. menunjang usaha peningkatan keadilan dalam partisipasi masyarakat dalam pembiayaan pembangunan sesuai dengan kemampuannya, dan
- h. menunjang terciptanya aparat perpajakan yang makin mampu dan bersih, peningkatan pelayanan kepada Wajib Pajak termasuk penyederhanaan dan kemudahan prosedur dalam pemenuhan kewajiban perpajakan, peningkatan pengawasan atas pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakan tersebut, serta peningkatan penegakan pelaksanaan ketentuan hukum yang berlaku”.

¹¹⁹ Mardiasmo, Loc. Cit. hal 8

Melihat hal-hal tersebut terlihat bahwa arah dan tujuan perubahan Undang-undang sangat luas. Kaitannya dengan perubahan kebijaksanaan perpajakan terhadap kewajiban pendaftaran disamping dalam upaya menjamin adanya kepastian hukum dan keadilan juga secara khusus dimaksudkan untuk mencapai kemandirian bangsa dalam pembiayaan negara dan pembangunan sehingga diperlukan peningkatan penerimaan pajak. Untuk itu setiap wajib pajak yang telah memenuhi syarat Undang-undang (*tatbestand*) wajib mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, apabila tidak mendaftarkan diri demi keadilan dalam partisipasi masyarakat dalam pembiayaan pembangunan, menurut pasal 2 ayat 4 UU KUP akan diterbitkan NPWP secara jabatan.

Perubahan yang terjadi mengenai kebijaksanaan pendaftaran dimuat dalam pasal 2 UU KUP, dimana perubahannya dapat diketahui dengan cara membandingkan antara pasal 2 UU KUP Tahun 1994 dengan Pasal 2 UU KUP 2000. Beberapa perubahan yang terkait dengan pendaftaran bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi antara lain :

1. Pasal 2 ayat (3) ditambah dengan ketentuan (huruf b) yang berbunyi :
“Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan tempat pendaftaran pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat kegiatan usaha dilakukan, disamping tempat mendaftarkan diri

sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), bagi wajib pajak orang pribadi pengusaha tertentu”.

2. Pasal 2 ayat (4) dilakukan perubahan redaksional, yaitu dengan menghilangkan kata “dapat”.
3. Pasal 2 ayat (5) ditambahkan serangkaian kata-kata yang berbunyi “ termasuk penghapusan NPWP, “.

Perubahan pada pasal 2 ayat (3) merupakan perubahan yang sangat mendasar karena dengan ditambahkan ketentuan bahwa “orang pribadi pengusaha tertentu” dapat mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat kegiatan usaha dilakukan, maka Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan usaha tertentu dapat mendaftarkan di lebih 1 (satu) kantor Pelayanan Pajak (Direktorat Jenderal Pajak).

Kebijaksanaan ini nampaknya dilatar belakangi kebijaksanaan ekstensifikasi Wajib Pajak, diharapkan dengan upaya ini akan lebih banyak dapat menjangkau wajib pajak. Disamping itu dapat pula melengkapi kebijaksanaan Pajak Penghasilan Pasal 21 UU PPh Tahun 2000 berupa kebijaksanaan yang mengatur bahwa PPh Pasal 21 sebagian merupakan penerimaan daerah.

Perubahan pasal 2 ayat (4) yaitu menghilangkan kata dapat, yaitu dari kalimat “ Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP secara jabatan apabila Wajib Pajak tidak mendaftarkan diri”, menjadi “Direktur

Jenderal Pajak menerbitkan NPWP secara jabatan bagi Wajib Pajak yang tidak mendaftarkan diri”. Perubahan tersebut menunjukkan bahwa ketentuannya lebih pasti, sehingga bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri pasti diterbitkan NPWP secara jabatan. Kepastian tindakan tersebut apabila dilakukan dengan sungguh-sungguh disamping menunjukkan adanya *law enforcement* akhirnya akan meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar sehingga penerimaan negara akan juga meningkat.

Perubahan kebijaksanaan ini sayangnya dalam penjelasan dikaburkan oleh belum dihilangkannya kata dapat dalam bagian penjelasan perubahan UU KUP baru. Sehingga terjadi ketidak sinkronan/inkonsistensi, dan perubahan yang diantara dimaksudkan agar diperoleh kepastian, tetapi dengan tidak dihilangkannya kata dapat dalam penjelasan menjadi kepastiannya berkurang.

Sedangkan perubahan Pasal 2 ayat (5) yang menambahkan kata “ termasuk penghapusan NPWP, ...”, akan lebih meningkatkan kepastian hukum. Namun hal yang perlu untuk dilakukan adalah ditetapkannya kriteria tentang penghapusan NPWP karena belum diatur. Artinya kapan wajib pajak NPWP nya dapat dihapus, misalkan wanita kawin, meninggal dunia, kehilangan kewarganegaraan dan lain sebagainya.

B.

Jenderal Pajak menerbitkan NPWP secara jabatan bagi Wajib Pajak yang tidak mendaftarkan diri”. Perubahan tersebut menunjukkan bahwa ketentuannya lebih pasti, sehingga bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri pasti diterbitkan NPWP secara jabatan. Kepastian tindakan tersebut apabila dilakukan dengan sungguh-sungguh disamping menunjukkan adanya *law enforcement* akhirnya akan meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar sehingga penerimaan negara akan juga meningkat.

Perubahan kebijaksanaan ini sayangnya dalam penjelasan dikaburkan oleh belum dihilangkannya kata dapat dalam bagian penjelasan perubahan UU KUP baru. Sehingga terjadi ketidak sinkronan/inkonsistensi, dan perubahan yang diantara dimaksudkan agar diperoleh kepastian, tetapi dengan tidak dihilangkannya kata dapat dalam penjelasan menjadi kepastiannya berkurang.

Sedangkan perubahan Pasal 2 ayat (5) yang menambahkan kata “ termasuk penghapusan NPWP, ...”, akan lebih meningkatkan kepastian hukum. Namun hal yang perlu untuk dilakukan adalah ditetapkannya kriteria tentang penghapusan NPWP karena belum diatur. Artinya kapan wajib pajak NPWP nya dapat dihapus, misalkan wanita kawin, meninggal dunia, kehilangan kewarganegaraan dan lain sebagainya.

B. Latar Kondisi Sosial Ekonomi Kota Semarang

a. Latar Sosial Ekonomi Kota Semarang

Kota Semarang merupakan satu dari 36 (tiga puluh enam) daerah di Jawa Tengah dan merupakan satu daerah berbentuk kota dari 6 (enam) kota di Jawa Tengah. Kota Semarang juga merupakan kota yang menjadi ibukota propinsi Jawa Tengah.

Kota Semarang terletak di pesisir utara Pulau Jawa , terbagi dalam 16 (enam belas) Kecamatan, yaitu Mijen, Gunung Pati, Banyumanik, Gajah Mungkur, Semarang Selatan, Candisari, Tembalang, Pedurungan, Genuk, Gayamsari, Semarang Timur, Semarang Utara, Semarang Tengah, Semarang Barat, Tugu dan Ngaliyan. Luas wilayah Kota Semarang adalah 371,52 kilo meter persegi.

Jumlah penduduk Kota Semarang pada Tahun 2000 sebanyak 1.345.065 (satu juta tigaratus empatpuluh lima ribu enam puluh lima) orang, yang terdiri dari 657.492 (enam ratus limapuluh tujuh ribu empatratus sembilan puluh dua) orang laki-laki dan 687.575 (enam ratus delapan puluh tujuh ribu limaratus tujuh puluh lima) orang perempuan. Sehingga dari 30.856.825 (tiga puluh juta delapan ratus lima puluh enam ribu delapan ratus dua puluh lima) orang penduduk Jawa Tengah, jumlah penduduk Kota Semarang merupakan 4,36 % nya. Tingkat pertumbuhan penduduk tahun 1990-2000 sebesar 0,75 % per

Tingkat pertumbuhan penduduk tahun 1990-2000 sebesar 0,75 % per tahun. Sedangkan tingkat kepadatan penduduknya 3.319 orang per kilo meter persegi¹²⁰.

a. Mata Pencaharian Penduduk

Mata Pencaharian penduduk kota Semarang adalah petani, buruh tani, nelayan, pengusaha, buruh industri, buruh bangunan, pedagang, angkutan, PNS/ABRI, pensiunan dan lain-lainnya. Mata pencaharian penduduk pada tahun 1999, yang paling besar adalah buruh Industri sebesar 171.429 orang. Sedangkan berikutnya Pedagang sebanyak 161.983 orang, PNS dan ABRI sebanyak 95.198 orang, buruh Bangunan 89.538 orang, Pensiunan sebanyak 39.231 Orang, buruh Angkutan sebanyak 34.529 orang, Petani 31.530 orang, buruh tani sebanyak 31.180 orang, pengusaha sebanyak 15.417 orang, nelayan sebanyak 2.887 orang dan ada 281.645 orang yang mata pencaharian lainnya.¹²¹

b. Sumber Daya Penduduk

Penduduk kota Semarang usia 5 tahun keatas pada tahun 1999 sebanyak 1.164.483 orang. Dari jumlah tersebut sebanyak 57.985 orang tidak sekolah. Sedangkan yang belum tamat SD sebanyak 106.444 orang, tidak tamat SD sebanyak 152.120 orang,

RBL 1

¹²⁰ BPS Propinsi Jawa Tengah, *Profil Penduduk Jawa tengah, 2000*, Seri Sp 2000-

¹²¹ BPS Kota Semarang, *Kota Semarang Dalam Angka, 1999*

tamat SMTA sebanyak 246.378 orang, tamat Akademi/DIII sebanyak 44.178 orang dan tamat Universitas sebanyak 39.150 orang.¹²²

Melihat data tersebut sumber daya penduduk kota Semarang kurang begitu bagus, karena dari segi pendidikan sebagian besar hanya berpendidikan dasar yaitu SMTP kebawah. Bahkan jumlah penduduk yang tidak sekolah dan tidak tamat SD mencapai 210.105 orang. Sedangkan yang berpendidikan SMTA keatas hanya 329.713 orang. Dengan demikian sebagian besar penduduknya masih berpendidikan dibawah SMTA.

c. Wajib Pajak Penghasilan

Kota Semarang mempunyai potensi yang cukup baik dalam perpajakan, terutama Pajak Penghasilan. Potensi Pajak Penghasilan dapat dilihat dari besarnya penduduk yang bermata pencaharian sebagai pedagang, pengusaha, PNS/ ABRI. Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi di kota Semarang yang sebenarnya sangat potensial, kenyataannya jumlah wajib pajak penghasilan pribadi yang terdaftar masih kecil.

Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Semarang Timur yang wilayahnya meliputi Gayam Sari, Semarang Timur dan Semarang Tengah dengan jumlah penduduk 225. 551 orang, pengusahanya

¹²² BPS Kota Semarang, *Kota Semarang Dalam Angka*, 1999

Tengah dengan jumlah penduduk 225. 551 orang, pengusahanya sebanyak 4.593 orang dan pedagangnya 23.237, jumlah wajib pajak orang pribadinya per 31 Desember 2000 sebanyak 6.334 orang.¹²³

Dari jumlah potensi wajib pajak yang ada khususnya pedagang dan pengusaha sebesar 177.400 orang sementara jumlah wajib pajak orang pribadi yang terdaftar hanya 6.334 orang, menunjukkan masih tingginya potensi calon wajib pajak penghasilan yang belum terdaftar. Sehingga kemungkinan dapat diterapkannya penerbitan NPWP secara jabatan diwilayah KPP Semarang Timur sangat besar.

¹²³ Wawancara dengan Kepala Seksi Pengolahan data KPP Semarang Timur, April

BAB IV

KEBIJAKSANAAN PENERBITAN NOMOR POKOK WAJIB PAJAK (NPWP) SECARA JABATAN BAGI WAJIB PAJAK PENGHASILAN ORANG PRIBADI

A. Kebijakan Perpajakan

Dalam sistem perpajakan dikenal ada tiga unsur pokok¹²⁴, yaitu :

1. Kebijakan perpajakan (*tax policy*);
2. Undang-undang perpajakan (*tax laws*);
3. Administrasi perpajakan (*tax administration*).

Ketiga unsur tersebut saling kait mengkait dan terjadi menurut proses sesuai dengan urutan, sebagai sebuah kebijakan pemerintah. Sebagai kebijakan pemerintah maka sistem perpajakan merupakan sesuatu yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan, yang ditetapkan secara jelas dalam peraturan-peraturan perundang-undangan dan bagaimana tindakan-tindakan tersebut akan dilakukan¹²⁵. Kebijakan perpajakan merupakan sesuatu yang akan dituju, sedangkan undang-undang perpajakan sebagai sarana untuk mencapai tujuan tersebut, dan administrasi perpajakan merupakan sarana mengimplementasikan kebijakan perpajakan dalam bentuk undang-undang.

¹²⁴ Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1994, hal. 37

¹²⁵ Thomas R Dye, *Understanding Public Policy*, Englewood Cliffs, NJ. 7632 : Prentice Hall, Inc., 3 rded., 1978, hal 3 dan Chief J.O. Udoji, dalam Solichin Abdul Wahab, *Opcit.* Hal. 5

Kebijaksanaan perpajakan merupakan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam dalam sistem perpajakan. Alternatif-alternatif tersebut meliputi¹²⁶ :

1. Pajak apa yang akan dipungut ?
2. Siapa yang akan dijadikan subyek pajak ?
3. Apa saja yang merupakan obyek pajak ?
4. Berapa besarnya tarif pajak ? dan
5. Bagaimana prosedurnya.

Kebijaksanaan perpajakan tersebut selanjutnya akan di tetapkan dalam bentuk undang-undang, yang dapat dikelompokkan dalam hukum (UU) Pajak Materiil yang mengatur tentang norma-norma yang menerangkan keadaan, perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, yang meliputi : siapa yang menjadi subyek pajak , apa yang menjadi obyek pajak . dan berapa besar tarif pajaknya. Dengan kata lain hukum pajak materiil memuat segala sesuatu tentang timbulnya, besar dan hapusnya hutang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak.

Kelompok kedua dikenal dengan hukum (UU) formil, yang mengatur tentang tata cara menjelmakan hukum materiil menjadi kenyataan. Hukum formil memuat tentang tata cara penyelenggaraan penetapan suatu hutang pajak, pengawasan pemerintah terhadap penyelenggaraannya, kewajiban para wajib pajak, kewajiban pihak ketiga dan prosedurnya. Prosedur pelaksanaan , meliputi

¹²⁶ bid, hal 38.

administrasi pajak atau instansi pajak, dan tata cara pemungutan yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban Wajib Pajak serta birokrat (aparatur) pajak. Maksud dari hukum formil disini adalah untuk melindungi, baik aparat pajak maupun wajib pajak.

Pembagian hukum (UU) pajak dalam hukum pajak materiil dan hukum pajak formil di Indonesia baru terjadi sejak tahun 1984, yaitu setelah terjadinya *tax reform* (reformasi pajak) pertama. Sebelumnya antara hukum pajak materiil dan formil dimuat dalam setiap undang-undang perpajakan. Setelah reformasi pajak yang pertama (1984) hukum pajak materiil dan hukum pajak formil di atur dalam undang-undang yang berbeda. Hukum Pajak materiil seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPn BM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), sedangkan hukum pajak formilnya yaitu Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, masing-masing diatur dalam undang-undang tersendiri.

B. Kebijakan Perpajakan Dalam Peraturan Perundang- Undangan

Berdasarkan pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang. Dengan demikian tidak mungkin negara memungut pajak dari rakyat, tanpa ada undang-undangnya. Hal ini mengandung maksud pajak yang dipungut dari rakyat untuk membiayai pengeluaran negara (kepentingan umum) tanpa adanya imbalan secara langsung yang dapat ditunjuk, harus didasarkan pada ketentuan yang dibentuk melalui proses demokrasi yang dilakukan oleh perwakilan rakyat (DPR) sebagai

perwujudan rakyat Indonesia agar diperoleh keadilan . Karena pajak itu menyayat daging sendiri, dimana terjadi peralihan kekayaan tetapi tanpa imbalan, Peralihan kekayaan tanpa imbalan hanya dapat berupa perampokan, pencurian, perampasan atau dapat juga merupakan pemberian secara suka rela.¹²⁶ Padahal pajak tidak bermaksud demiiian, sehingga setiap pajak harus mendapat persetujuan rakyat melalui DPR. Apabila telah berbentuk Undang-undang berarti telah mendapat persetujuan dari rakyat, karena DPR merupakan cerminan rakyat yang dipilih secara langsung melalui Pemilihan Umum. Sehingga sekalipun pajak dipungut tanpa memberikan imbalan secara langsung, namun tidak dapat dikatakan sebagai perbuatan melawan hukum.

Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 selanjutnya dipahami juga sebagai falsafah pajak, falsafah tersebut juga menjadi falsafah pajak di Negara Amerika dan Inggris. Dengan demikian falsafaf pajak Indonesia telah sesuai dengan falsafah yang berlaku juga di negara-negara maju.

Sampai tahun 1983 kebijaksanaan perpajakan masih diatur oleh Undang-Undang Pajak yang dibuat di zaman kolonial, yang mempunyai landasan, pemikiran, jiwa , sasaran dan tujuan yang tidak sesuai dengan harkat, hakekat dan jiwa bangsa indonesia¹²⁷.

¹²⁶ Rochmat Soemitro, Op. Cit, hal. 13.

¹²⁷ Soemitro, *Pengantar singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung 1987, hal. 13-15

Menyadari hal tersebut maka melalui Tap MPR No. IV/MPR/1978 tentang GBHN, pada Bab III, huruf B, angka 5 yang juga kembali dimuat dalam Tap MPR No. IV/MPR/1983 tentang GBHN, disebutkan bahwa :

“ Pelaksanaan pembangunan disamping meningkatkan pendapatan nasional, sekaligus harus menjamin pembagian pendapatan yang merata bagi seluruh Rakyat sesuai dengan rasa keadilan, dalam rangka diwujudkan azas keadilan sosial, sehingga di satu pihak pembangunan itu tidak hanya ditujukan untuk meningkatkan produksi, melainkan sekaligus mencegah melebarnya jurang pemisah antara yang kaya dan yang miskin dengan menumbuhkan asas hidup sederhana dan wajar; bukan saja untuk mencapai masyarakat yang makmur, melainkan juga untuk mewujudkan masyarakat yang adil. Dilain pihak partisipasi aktif segenap lapisan masyarakat dalam pembangunan, harus semakin meluas dan merata, baik dalam memikul beban pembangunan maupun dalam pertanggungjawaban atas pelaksanaan pembangunan ataupun pula didalam menerima kembali hasil pembangunan. Untuk itu perlu diciptakan suasana kemasyarakatan yang mendukung cita-cita pembangunan, serta terwujudnya kreativitas dan aktivitas di kalangan Rakyat”.

Penjabaran kebijaksanaan tersebut tercantum dalam Pola Umum Pelita III pada Bab IV huruf D angka 13 yang menyebutkan :

“ Untuk melaksanakan Pelita ketiga diperlukan pembiayaan yang memadai, yang terutama harus bersumber dari kemampuan dalam negeri, sedangkan sumber-sumber luar negeri merupakan sumber pelengkap. Dalam hubungan ini sistem perpajakan perlu disempurnakan agar kegiatan ekonomi semakin berkembang, kemampuan negara dan masyarakat untuk membiayai pembangunan dari sumber dalam negeri semakin meningkat dan pembagian beban pembangunan antara golongan yang berpendapatan tinggi dan golongan yang berpendapatan rendah semakin sesuai dengan rasa keadilan masyarakat. Disamping itu sistem perpajakan harus pula dapat membantu menciptakan terwujudnya pola hidup sederhana, yang sangat penting untuk memperoleh solidaritas sosial. Segala Pajak harus didasarkan atas peraturan perundangan. Untuk itu diperlukan aparat perpajakan yang mampu dan bersih”.

Hal yang utama dalam ketentuan tersebut adalah perlunya diadakan penyempurnaan terhadap sistem perpajakan , dan segala pajak harus didasarkan

atas perundang-undangan. Untuk melaksanakan amanat tersebut, pemerintah melalui pidato kenegaraan Presiden Soeharto di depan Sidang Pleno DPR-RI tanggal 16 Agustus 1983 menyampaikan rumusan sasaran-sasaran yang hendak dicapai dalam penyempurnaan sistem perpajakan nasional, sebagaimana dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Penerimaan negara dari sektor perpajakan menjadi bagian dari penerimaan negara yang mandiri dalam rangka pembiayaan pembangunan nasional.
2. Pemerataan dalam pengenaan pajak dan keadilan dalam pembebanan pajak.
3. Menjamin adanya kepastian.
4. Sederhana.
5. Menutup peluang penghindaran pajak dan/atau penyelundupan pajak oleh Wajib Pajak dan penyalahgunaan wewenang oleh petugas pajak.
6. Memberikan dampak yang positif dalam bidang ekonomi.

Kebijaksanaan pembaharuan sistem perpajakan mempunyai tujuan utama untuk mencapai pertumbuhan penerimaan yang sejalan dengan pertumbuhan ekonomi, yang harus ditunjang oleh empat tujuan pendukung, yaitu penyederhanaan, pemerataan beban pajak, kepastian dan menutup peluang.¹²⁸

Penyederhanaan struktur pajak yang menjadi sasaran utama dari reformasi pajak 1984 dan penurunan tarif ditujukan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Sedangkan pemerataan beban pajak dicapai melalui dua sarana, yaitu pemajakan dengan obyek pajak yang luas (*broad-based taxation*)

¹²⁸ Mansury, *Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1994, hal 64.

dan tarif pajak yang progresif. Pemajakan dengan obyek pajak yang luas dimaksudkan agar setiap tambahan kemampuan ekonomis, tanpa memperhatikan dari mana sumber penghasilan itu didapat, asalkan dapat dipakai untuk membeli barang dan jasa guna memenuhi keperluan Wajib Pajak dan Keluarganya, harus dikenakan pajak¹²⁹. Pemajakan yang demikian, keadilan yang dituju adalah keadilan horizontal.

Dalam Pola Umum Pelita IV, Bab IV huruf D angka 13 semakin diperjelas

tentang arah kebijaksanaan perpajakan, yaitu :

“ Untuk melaksanakan Pelita ketiga diperlukan pembiayaan yang memadai, yang terutama harus bersumber dari kemampuan dalam negeri, sedangkan sumber-sumber luar negeri merupakan sumber pelengkap. Dalam hubungan ini pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja negara terus disempurnakan agar penerimaan negara makin meningkat, sedangkan pengeluaran negara makin terkendali dan terarah sehingga peranan tabungan pemerintah di dalam anggaran pembangunan negara dapat makin meningkat, untuk meningkatkan penerimaan negara terutama dari sumber di luar minyak dan gas bumi, sistem perpajakan terus disempurnakan, pemungutan pajak diintensifkan, dan aparat perpajakan harus makin mampu dan bersih”.

C. Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi dalam Sistem *Self Assessment*.

Kebijakan Perpajakan tahun 2000 dilandasi oleh amanat GBHN 1999, sebagaimana disebutkan pada Bab IV huruf (b) nomor 7:

¹²⁹ Ibid

...mengembangkan kebijaksanaan fiskal dengan memperlihatkan prinsip transparansi, disiplin, keadilan, efisiensi, efektivitas, untuk menambah penerimaan negara dan mengurangi ketergantungan dana dari luar negeri.

Realisasi dari amanat GBHN 1999 dilakukanlah Reformasi Perpajakan tahun 2000 dilakukan melalui perubahan peraturan perundangan. Perubahan tersebut antara lain meliputi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang perubahan kedua atas Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang Nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Reformasi perpajakan tahun 2000 ditempuh sebagai upaya mengoptimalkan potensi pajak dalam menopang RAPBN tahun 2000 dan seterusnya. Tekad untuk meningkatkan kemandirian pembangunan harus dilakukan dengan menyusun anggaran negara berdasarkan pada asas kemandirian. Hal tersebut hanya dapat dicapai dengan mengurangi peran utang luar negeri dan mengoptimalkan penerimaan domestik. Setelah redupnya booming migas maka sektor pajak merupakan potensi pendapatan yang paling memungkinkan.

Tax ratio atau proporsisi pajak Indonesia terhadap PDB masih sangat rendah, pada tahun anggaran 1999/2000 hanya 8,1 persen. Padahal *tax ratio* negara-negara lain di Asia saja seperti Malaysia, Thailand telah mencapai 28 persen. Rendahnya *tax ratio* tersebut merupakan potensi untuk ditingkatkan dalam mencapai kemandirian anggaran negara jangka panjang.

1.1. Substansi Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi

Upaya meningkatkan pendapatan pajak dilakukan dengan melakukan perluasan basis penerimaan pajak (*ekstensifikasi*) dan mengoptimalkan apa yang sudah ada (*intensifikasi*), mengubah tarif pajak, disamping pembenahan sistem terutama sistem pengawasan¹³⁰

Upaya peningkatan pendapatan pajak melalui kebijakan *ekstensifikasi* salah satunya dilakukan melalui penerbitan NPWP secara jabatan bagi calon wajib pajak yang mempunyai penghasilan diatas PKP tetapi tidak mendaftarkan diri. Hal tersebut diatur dalam pasal 2 ayat 4 UU No. 9 tahun 1994 tentang perubahan UU No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan “Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP secara jabatan”. Kebijakan ini dimaksudkan apabila Wajib Pajak yang tidak mendaftarkan diri dapat diterbitkan NPWP secara jabatan apabila berdasarkan data yang diperoleh atau dimiliki Direktorat Jenderal Pajak ternyata orang pribadi atau Badan tersebut telah memenuhi syarat untuk memperoleh NPWP. Selanjutnya sebagai aturan pelaksana diterbitkan Keputusan Mewnteri keuangan Nomor 625/KMK.04/1996 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan yang selanjutnya dubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-01/PJ.23/1996 tanggal

29 Maret 1996 tentang Rencana Peningkatan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar. Untuk mengoperasionalkan kebijaksanaan tersebut dikeluarkan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 18/PJ.7/1996 tentang Pemeriksaan Sederhana Lapangan dalam rangka Ektensifikasi Wajib Pajak (Seri Pemeriksaan 06-96).

Pemberian NPWP secara jabatan bagi calon wajib pajak penghasilan pribadi yang diatur melalui perubahan pertama Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan tahun 1994 (pasal 2 ayat 4) yang selanjutnya lebih dipertegas sehingga lebih memiliki daya paksa terhadap calon wajib pajak, yaitu melalui UU No 16 tahun 2000 dimana semula berbunyi dapat diterbitkan NPWP secara Jabatan, diubah dengan menghilangkan kata “dapat” sehingga berbunyi diterbitkan NPWP secara jabatan. Substansi kebijaksanaan tersebut adalah meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar, untuk meningkatkan pendapatan negara. Hal tersebut karena jumlah wajib pajak penghasilan pribadi sampai tahun 1993 sekitar 1.000.000. Apabila ditambah dengan Karyawan berpenghasilan tinggi sebesar 1.000.000, maka potensi wajib pajak perorangan untuk menjadi wajib pajak PPh (*potensial lost*)sebanyak 6.000.000¹³¹. Besarnya *potensial lost* tersebut mendorong ditetapkannya peningkatan jumlah wajib pajak terdaftar setiap tahun sebesar 8 sampai 12 persen. Untuk mencapai target tersebut pendataan dan pemantauan terhadap calon wajib pajak tidak saja dilakukan secara langsung

¹³⁰ Indra Ismawan, *Memahami Reformasi Perpajakan 2000*, Elex Media Komputindo, Jakarta, 2001, hal. 35-36

¹³¹ Soemitro Djoyohadikusumo, dalam Bina Pajak, *Coverage Ratio PPH Perorangan sebagai Alat Pendekatan Revisi UU Perpajakan*, hal 5

oleh aparat perpajakan, tetapi juga melakukan kerjasama dengan instansi lain untuk memperoleh data calon wajib pajak potensial, yaitu dengan Telkom, PLN dan Bank Indonesia, atau data intern seperti data tentang Pajak Bumi dan Bangunan. Berdasarkan data tersebut dikirim surat himbauan kepada calon wajib pajak agar mendaftarkan diri menjadi wajib pajak sehingga memperoleh NPWP. Dalam kenyataannya tindakan tersebut masih kurang mendapat tanggapan, sehingga dikeluarkanlah Surat Edaran Nomor 18/PJ.7/1996, agar ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Sederhana Lapangan. Pemeriksaan dilakukan terhadap Calon Wajib Pajak yang diketahui alamatnya dan telah dikirim surat himbauan untuk mendaftarkan diri tetapi tidak menanggapi, menanggapi tetapi menyatakan tidak wajib memiliki NPWP.

Berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan, Seksi Pengolahan data melakukan pemeriksaan, yang apabila hasilnya menunjukkan bahwa calon wajib pajak penghasilannya melebihi PKP, maka akan diterbitkan NPWP secara jabatan. Sampai tahun 2000 atau kurang lebih lima tahun kebijaksanaan ini berjalan, ternyata hasilnya masih kurang menggembirakan, hal tersebut ditandai oleh masih tingginya jumlah potensial lost PPh, yang menurut Bambang Sudibyo (Menkeu) mencapai 16 juta wajib pajak. Hal tersebut mendorong untuk lebih mempertegas kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan, sebagaimana ditegaskan dalam perubahan melalui UU No. 16 tahun 2000 tentang KUP, pasal 2 ayat 4 menjadi berbunyi Dirjen

Pajak menerbitkan NPWP Secara Jabatan apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri.

1.2. Penerbitan NPWP Secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Pribadi dalam Sistem *Self Assessment*

Dihilangkannya kata **dapat** dalam pasal 2 ayat 4 UU No. 16 tahun 2000 sehingga berbunyi Dirjen Pajak menerbitkan NPWP Secara Jabatan apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri, maka penerbitan NPWP Secara Jabatan yang semula kaidah hukumnya bersifat fakultatif menjadi kaidah hukum yang bersifat imperatif atau memaksa (*dwingen recht*), sehingga secara apriori harus ditaati atau tidak dapat dikesampingkan. Substansi dari perubahan tersebut apabila dilihat dari kebijaksanaan awalnya yaitu UU No. 6 Tahun 1983 yang tidak memuat ketentuan tersebut, dipahami karena memang inti dari reformasi perpajakan adalah diubahnya sistem pemungutan pajak dari *official assesment* menjadi *self assesment*. Perubahan melalui UU No 9, yang menetapkan bahwa bagi wajib pajak yang memiliki penghasilan diatas PKP dapat diterbitkan NPWP secara Jabatan --- selanjutnya diubah dalam UU No 16 tahun 2000 dengan menghilangkan kata dapat merupakan upaya mengoptimalkan potensi pajak melalui ekstensifikasi pajak. Ayat dan pasal tersebut menjadi landasan dalam melakukan *law enforcement* bagi wajib pajak yang tidak taat, atau setidaknya upaya preventif terhadap Wajib Pajak yang belum taat. Namun demikian secara substantif ketentuan

tersebut telah menggururkan sistem *self assesment* yang dianut perpajakan kita.

Pada saat belum terjadi perubahan, dimana masih menggunakan kata dapat saja karena membenarkan tindakan paksa yang bertentangan dengan prinsip *self assesment* yang dianut sistem perpajakan kita terutama PPh, sudah merupakan bentuk pengingkaran atas prinsip *self assesment* tersebut. Apalagi dengan dihilangkan kata dapat berarti mempertegas atau menunjukkan ketentuan yang lebih pasti untuk dilakukan penerbitan NPWP secara jabatan.¹³² Sehingga birokrat pajak tidak dibenarkan melakukan pertimbangan apapun sepanjang calon wajib pajak dalam pemeriksaan menunjukkan pendapatannya diatas PKP, maka harus diterbitkan NPWP secara jabatan

Pengingkaran terhadap sistem *self assesment* akan lebih tinggi tingkatnya apabila dalam implementasinya ternyata kurang memperhatikan asas keadilan. Hal tersebut dimungkinkan karena diperolehnya NPWP secara jabatan berarti didasarkan pada inisiatif aparat (birokrat) perpajakan. Sehingga dapat terjadi seseorang yang mempunyai penghasilan lebih tinggi justru tidak memperoleh NPWP secara jabatan, namun yang mempunyai penghasilan lebih rendah memperoleh NPWP secara jabatan. Dalam hal ini sebagaimana terjadi di wilayah KPP Semarang Timur ada dua orang yang memiliki usaha di satu lingkungan ditemukan bahwa yang mempunyai usaha

¹³² Nuryadi Multodiwarno, *Kajian Ringkas terhadap Perubahan Kedua UU KUP*, Jurnal Perpajakan Indonesia, Volume 1, Nomor 3, Oktober 2001, hal15.

lebih besar justru tidak memiliki NPWP dan tidak memperoleh NPWP secara jabatan, sedang yang lebih kecil justru memperoleh NPWP secara jabatan. Bagi Wajib Pajak tersebut sebagaimana pengakuannya telah diperlakukan tidak adil, sehingga sekalipun telah memiliki NPWP namun menjadi enggan untuk mematuhi atau membayar pajak.

Penerbitan NPWP secara jabatan dalam perpajakan seharusnya dapat dipahami. Karena pajak menurut UU merupakan pungutan yang dapat dipaksakan bagi mereka yang telah memenuhi syarat (*taatbestand*). Penerbitan NPWP secara jabatan hanya diberikan terhadap calon wajib pajak yang telah mempunyai penghasilan diatas PKP tetapi tidak atau belum mendaftarkan diri sebagai wajib pajak (belum memiliki NPWP). Sehingga penerbitan NPWP secara jabatan merupakan bagian dari upaya penegakan hukum (*law enforcement*). Namun karena sistem perpajakan kita menganut sistem *self assesment*, maka penerbitan NPWP secara paksa bertentangan dengan sistem tersebut atau setidaknya merupakan bentuk pengingkaran terhadap sistem tersebut. Pengingkaran tersebut akan lebih nyata apabila didalam pelaksanaannya dilakukan dengan diskriminatif, represif oleh birokrat pajak.

Implementasi dari kebijaksanaan tersebut akhirnya sangat tergantung dari perilaku birokrat pajak, sehingga kebijaksanaan tersebut menjadi berlaku secara efektif dan adil. Implementasi yang baik disamping akan dapat meningkatkan jumlah wajib pajak sehingga meningkatkan penerimaan pajak,

juga dapat mengurangi tingkat penyimpangannya terhadap sistem *self assesment* yang dianut.

BAB V

IMPLEMENTASI KEBIJAKSANAAN PENERBITAN NPWP SECARA JABATAN BAGI WAJIB PAJAK PENGHASILAN ORANG PRIBADI

Perubahan-perubahan terhadap Undang-Undang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang tujuannya memperluas basis pengenaan pajak dan memberikan kepastian hukum terhadap bentuk- bentuk aktivitas yang selama ini belum diatur atau belum cukup diatur aspek perpajakannya serta untuk mengantisipasi perkembangan yang akan datang, pencapaiannya diperlukan strategi-strategi untuk mengimplementasikannya¹³³.

Peluang untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak masih sangat besar, karena *coverage ratio* untuk Pajak Penghasilan saja sampai tahun 1994 baru mencapai sekitar 45 persen sampai dengan 50 persen. Padahal di negara-negara maju, *coverage ratio* untuk Pajak penghasilan dapat menacapai 75 persen sampai dengan 80 persen¹³⁴. Dengan demikian apabila dibandingkan dengan negara maju *coverrage rationya* masih sangat jauh.

Lebih jauh dapat dilihat pada Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara (APBN) 2000, menurut Machfud (Dirjen Pajak) Pajak Penghasilan diharapkan dapat memberikan pemasukan sebesar Rp 44,1 Trilyun. Padahal potensinya adalah Rp 67 trilyun, sehingga *potensial lost* sekitar Rp 20 trilyun¹³⁵. Apabila dilihat dari potensi Wajib Pajak Penghasilan dimana penduduk

¹³³ Ibid hal 2

¹³⁴ Ibid hal 3

Indonesia telah lebih dari 200juta, menurut Husain Kartasasmita, potensi Wajib Pajak Penghasilan di Indonesia mencapai 18 juta.¹³⁶ Sementara menurut Menkeu Bambang Sudibyo, untuk Pajak Penghasilan dari 200 juta penduduk Indonesia, Jumlah Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) hanya 2.072.602, atau hanya satu persen penduduk yang memiliki NPWP¹³⁷. Dengan demikian potensinya sekitar sembilan persen dari jumlah penduduk , padahal baru dicapai satu persen, berarti *potensial lostnya* masih delapan persen atau sekitar 16 juta wajib pajak.

Untuk mengantisipasi hal tersebut, dilakukan perubahan kebijaksanaan perpajakan terutama dalam upaya memperluas basis pengenaan pajak dan memberikan kepastian hukum dengan dilakukannya perubahan pertama atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tata cara Perpajakan melalui Undang-Undang Nomor 9 tahun 1994 dan perubahan ketiga yaitu melalui Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000. Kaitannya dalam upaya meningkatkan jumlah wajib pajak, dalam hal seorang wajib pajak tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, berdasarkan pasal 2 ayat 4 UU No. 9 Tahun 1994 Sebagai perubahan dari UU No. 6 Tahun 1983 , Direktorat Jenderal Pajak (*fiskus*) dapat menerbitkan NPWP secara jabatan. Bahkan karena hasilnya masih kurang maksimal, selanjutnya diubah kembali melalui UU No. 16 tahun 2000, dimana kata dapat diiadakan, sehingga berbunyi Direktorat Jenderal Pajak

¹³⁵ Machfud, Kompas, 15 September 2000

¹³⁶ Kartasasmita , Kompas, 17 Juli 2000

¹³⁷ Sudibyo, Kompas, 3 Agustus, 2000

(*fiskus*) menerbitkan NPWP secara jabatan apabila WP tidak mendaftarkan diri.

Sebagai hukum dibuat adalah untuk dilaksanakan (diimplementasikan). Oleh karena itu hukum tidak bisa lagi disebut hukum, manakala ia tidak dilaksanakan.¹³⁸ Sehingga sebuah kebijaksanaan yang dalam pencapaian tujuannya bersarakan hukum, tidak dapat disebut kebijaksanaan apabila tidak diimplementasikan.

A. Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan dan Penyesuaiannya.

Upaya peningkatan jumlah wajib pajak terdaftar pada pajak penghasilan orang pribadi (*ekstensifikasi*) dimaksudkan untuk meningkatkan pendapatan negara. Upaya tersebut dilihat dari peraturan perundang-undangan sebenarnya sudah cukup memadai sebagai landasan yuridis konstitusional, yaitu dilakukan dengan di undangkannya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang perubahan pertama terhadap Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Dalam perubahan tersebut melalui pasal 2 ayat 4 ditetapkan bahwa apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri maka Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP secara jabatan. Selanjutnya sebagai peraturan pelaksana Dikeluarkan Suarat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 625/KMK.04/1994 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang perpajakan, yang selanjutnya telah diubah melalui Keputusan Menteri

Keuangan Nomor : 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Disamping itu oleh Dirjen Pajak diterbitkan Surat Edaran No. SE-01/PJ.23/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Rencana Peningkatan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar dan Surat Edaran Nomor 18/PJ.7/ 1996 tentang Pemeriksaan Sederhana Lapangan dalam Rangka Ekstentifikasi Wajib Pajak (Seri Pemeriksaan 06-96).

Memahami kebijaksanaan ekstensifikasi baik melalui pasal 2 ayat 4 UU KUP maupun Surat Edaran Dirjen Pajak tersebut, menunjukkan bahwa pembuat kebijaksanaan telah memberikan kewenangan terhadap birokrat pelaksana untuk melakukan tindakan tegas menerbitkan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri. Sekalipun menggunakan kata dapat, sehingga sifatnya menjadi fakultatif bukan imperatif, tetapi cukup sebagai landasan untuk melakukan tindakan tegas.

Setelah perubahan tersebut berlakuk efektif selama 5 (lima) tahun yaitu 1995 sampai dengan 1999, kenyataannya tujuan dari ekstensifikasi belum dapat dicapai secara maksimal, karena jumlah wajib pajak terdaftar belum menunjukkan peningkatan yang berarti. Sehubungan dengan hal tersebut pada tahun 2000 dilakukan penyesuaian terhadap kebijaksanaan tersebut dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang perubahan kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP. Perubahan tersebut diantaranya adalah pasal 2 ayat 4, yang

¹³⁸ Sapiro Rahardjo, *Masalah Penegakan Hukum*, Sinar Baru, Bandung, tth, hal 5

semula dinyatakan apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri Dirjen Pajak dapat menerbitkan NPWP Secara Jabatan menjadi apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri diterbitkan NPWP secara jabatan. Perubahan tersebut yaitu menghilangkan kata dapat, sehingga menunjukkan sebagai ketentuan yang lebih pasti, yaitu bahwa penerbitan NPWP secara jabatan pasti dilakukan apabila wajib pajak tidak mendaftarkan diri.¹³⁹ Dengan demikian birokrat pelaksana tidak lagi dibenarkan untuk menggunakan pertimbangan-pertimbangan tertentu, tetapi apabila wajib pajak yang berdasarkan hasil pemeriksaan menunjukkan memenuhi syarat untuk menjadi wajib pajak tetapi belum mendaftarkan diri harus diterbitkan NPWP secara jabatan.

Penegasan kebijaksanaan tersebut sebagai penyesuaian dari hasil yang tidak memuaskan dari kebijaksanaan sebelumnya, yaitu dengan menghilangkan kata dapat, sebagai catatan ternyata dalam penjelasan atas perubahan tersebut masih digunakan kata dapat, atau kata dapat belum dihilangkan. Dengan demikian dalam batang tubuhnya telah dinyatakan dengan ketegasan atau kepastian, tetapi karena penjelasannya kata dapat tidak dihilangkan akan mengurangi tingkat kepastiannya. Agar tidak terjadi pengurangan akan makna dari perubahan tersebut seharusnya dilakukan sinkronisasi antara batang tubuh dengan penjelasan.

¹³⁹ Nuryadi Mulyodiwarno, *Kajian Ringkas terhadap Perubahan kedua UU KUP*, *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol 1, Nomor 3 Oktober, 2001, hal 15

B. Implementasi Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan sebagai Mitos.

Implementasi kebijakan merupakan aspek yang penting dari keseluruhan proses kebijakan. Begitu pentingnya implementasi dalam kebijakan, sehingga Chief Udoji ¹⁴⁰ dengan tegas mengatakan bahwa” *the execution of policies is as important if not more important than policy-making. Policies will remain dreams or blue prints file jackets unless they are imlemented* “ (pelaksanaan kebijakan adalah sesuatu yang penting, bahkan mungkin jauh lebih penting daripada pembuatan kebijakan. Kebijakan-kebijaksanaan akan sekedar berupa impian atau rencana bagus yang tersimpan rapi dalam arsip kalau tidak diimplementasikan)

Implementasi kebijakan dapat dipandang sebagai suatu proses melaksanakan keputusan kebijakan. Van Meter dan Van Horn (1975) merumuskan proses implementasi sebagai *“those actions by public or private individuals (or groups) that are directed at the achievement of objectives set forth in prior policy decisions”* (tindakan-tindakan yang dilakukan baik oleh individu-individu/pejabat-pejabat atau kelompok-kelompok pemerintah atau swasta yang diarahkan pada tercapainya tujuan-tujuan yang telah digariskan dalam keputusan kebijakan). Berdasarkan pandangan tersebut proses implementasi kebijakan itu sesungguhnya

¹⁴⁰ Chief Udoji, *The African Public Servant As a Public Policy in Africa*, Addies Abebe : African Association for Public Administration and Management, 1981, hal. 32, sebagaimana dikutip oleh Solichin Abdul wahab, Op.cit. hal.59.

tidak hanya menyangkut perilaku badan-badan administratif yang bertanggung jawab untuk melaksanakan program dan menimbulkan ketaatan pada diri kelompok sasaran, melainkan pula menyangkut jaringan kekuatan-kekuatan yang dapat mempengaruhi perilaku dari semua pihak yang terlibat, dan yang pada akhirnya berpengaruh terhadap dampak, baik yang diharapkan maupun yang tidak diharapkan. Implementasi kebijaksanaan publik berkait erat dengan faktor manusianya, dengan pelbagai latar belakang aspek sosial, budaya, dan sebagainya¹⁴¹. Tidak dapat dipungkiri bahwa kenyataannya birokrat pajak sebagai pelaksana kebijaksanaan, sebagai manusia akan cenderung untuk memberikan penafsiran terhadap tugas-tugas yang harus dilaksanakan sesuai dengan tingkat dan jenis pendidikannya, kepribadiannya dan lain-lain¹⁴². Sehingga Chambliss & Seidman¹⁴³ menyebutnya bahwa bagaimana hukum itu dijalankan sehari-hari merupakan satu mitos dan mitos itu setiap hari dibuktikan kebohongannya. Maksudnya bahwa orang pada umumnya berpendapat bahwa hukum itu dijalankan persis sama dengan apa yang tercantum dalam peraturannya itu hanya mitos, karena kenyataannya antara ketentuan yang tercantum dengan pelaksanaannya terlalu sering terdapat perbedaan. Sehingga faktor manusia menjadi sangat penting dalam membicarakan implementasi kebijaksanaan.

¹⁴¹ Bambang Sunggono, *op. cit.*, hal 145.

¹⁴² *Ibid*, hal 6.

¹⁴³ Lihat dalam *Ibid*.

Kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, yaitu diawali dari adanya data calon wajib pajak potensial, selanjutnya akan dikirim surat himbauan kepada calon wajib pajak agar mendaftarkan diri menjadi wajib pajak. Bagi yang tidak mengindahkan akan ditindak lanjuti dengan Pemeriksaan sederhana lapangan. Apabila hasilnya menunjukkan bahwa calon wajib pajak mempunyai penghasilan diatas penghasilan kena pajak akan diterbitkan NPWP secara jabatan.¹⁴⁴ Kenyataannya ditemukan bahwa banyak calon wajib pajak yang sebenarnya mempunyai penghasilan diatas PKP setelah di periksa tidak di ikuti dengan pemberian NPWP secara jabatan karena memberikan sejumlah uang kepada petugas, sementara wajib pajak yang diperiksa dan tidak bersedia memenuhi permintaan atau tidak memberikan sejumlah uang memperoleh NPWP secara jabatan. Hal lain juga menunjukkan bahwa selama satu tahun KPP Semarang Timur hanya menerbitkan NPWP secara jabatan sebanyak 42 wajib pajak, suatu jumlah yang sangat kecil bila dibandingkan dengan potensi yang ada, dimana jumlah penduduk di wilayah KPP Semarang Timur sebanyak 225. 551 Jiwa, dengan jumlah Pengusaha 4. 593 dan Pedagang 23.237 orang

Kenyataan ini tidak saja menimpa di Semarang tetapi juga di Jakarta, bahkan terhadap pejabat eselon I dan II, yang menurut hasil Penelitian

¹⁴⁴ Wawancara dengan Kasi Pengolahan Data KPP Semarang Timur, Mei 2001.

Direktorat jenderal Pajak sampai 8 September 2000 masih ada 925 pejabat eselon I dan II yang belum tercatat sebagai Wajib Pajak Penghasilan. Dengan cukup jelasnya data calon wajib pajak pejabat eselon I dan II yang penghasilannya dapat dipastikan diatas PKP, semestinya tinggal diproses untuk akhirnya diterbitkan NPWP secara jabatan, namun kenyataannya tidak dilakukan. Dengan demikian pernyataan bahwa kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan telah dilakukan tidak lebih hanya sebagai kebohongan atau mitos saja.

C. Perilaku Birokrat dalam melaksanakan Kebijakan Penerbitan NPWP secara Jabatan bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi.

1. Perilaku Birokrasi dan Deviasi Birokrasi

Birokrasi dalam kamus akademisi Perancis ditulis dengan *bureaucratie* yang diartikan sebagai kekuasaan, pengaruh dari para kepala dan staf biro pemerintahan. Sedangkan kamus bahasa Jerman merumuskannya dengan istilah *buokratie*, yaitu wewenang atau kekuasaan dari berbagai departemen pemerintah dan cabang-cabangnya¹⁴⁵.

Dalam perkembangannya birokrasi diartikan sebagai wewenang dari para pejabat melalui institusi negara dalam rangka

¹⁴⁵ Martin Albrow, diterjemahkan oleh M. Rusli Karim dan Totok Darianto, *Birokrasi*, Penerbit Tiara Wacana, Yogyakarta, 1996, hal-3.

melaksanakan fungsi-fungsi penyelenggaraan pemerintahan. Ada 4 (empat) ciri mendasar dari suatu organisasi birokratis, yaitu spesialisasi, hierarki wewenang, sistem peraturan dan hubungan yang tidak bersifat pribadi. Kehadirannya didasarkan pada prinsip-prinsip tertentu yaitu kedisiplinan, promosi, penghargaan kelompok dan sentralisasi.¹⁴⁶ Disamping itu birokrasi juga memiliki ciri, adanya pelaksanaan prinsip-prinsip organisasi sepenuhnya; adanya peraturan yang harus ditaati; adanya pejabat yang bekerja dengan sepenuh perhatian dan kemampuannya; para pejabat terikat oleh suatu disiplin kerja; para pejabat diangkat berdasarkan syarat-syarat teknis yang dinyatakan dengan ujian atau ijazah dan adanya pemisahan yang tegas antara urusan dinas dan urusan pribadi.¹⁴⁶

Marx Weber¹⁴⁷ memandang ada 5 (lima) prinsip umum yang digunakan oleh semua organisasi (birokrasi), yaitu :

1. Prinsip kepastian dan kedinasan yang diatur berdasarkan ketentuan hukum dalam wujud peraturan perundang-undangan dan atau ketentuan administratif. Otoritas yang diberikan kepada pejabat harus diperjelas dan dipertegas, apa yang dibolehkan dikerjakan, cara pengisian jabatan dan persyaratannya dan kewenangan birokratis lainnya;

¹⁴⁶ Peter Blau dan Mayer, *Birokrasi Dalam Masyarakat Modern*, UI Press, Jakarta, 1987, hal 5-12.

¹⁴⁶ The Liang Gie, *Administrasi Perkantoran Modern*, Nur Cahya, Yogyakarta, 1983.

2. Prinsip tata jenjang kedinasan (*ecclesiastical community*) dan tingkat kewenangan (hirarki kewenangan);
3. Prinsip manajemen modern harus didasarkan atas dokumen-dokumen tertulis (pengarsipan);
4. Prinsip spesialisasi dalam manajemen yang harus didukung dengan keahlian dibidang tertentu. Prinsip ini merupakan kelanjutan dari prinsip hirarki wewenang;
5. Prinsip impersonal dalam melakukan tugas-tugas. Hubungan kerja dilakukan bukan atas kepentingan-kepentingan pribadi. Prinsip ini tidak memberikan kesempatan terhadap aspirasi yang sifatnya pribadi.

Perilaku birokrasi yang akan menjadi citra birokrasi tatkala melaksanakan tugas dan fungsinya melayani masyarakat, merupakan bentuk perilaku aparat sebagai individu yang bebas kreatif dan perilaku aparat sebagai pelaku birokrasi yang tunduk pada aturan dan mekanisme yang telah ditentukan. Perilaku birokrasi sangat dipengaruhi oleh aspek manusia, teknologi yang dipakai dan bentuk struktur organisasi. Manusia merupakan sistem sosial intern dari suatu organisasi, yang terdiri dari individu-individu atau kelompok dan bergerak dengan dinamis. Teknologi tidak cuma dipahami sebagai sarana yang menunjang kegiatan tetapi juga dimaknai sebagai

¹⁴⁷ Lihat dalam Miftah Thoha, *Perspektif Perilaku birokrasi*, Rajawali, Jakarta, 1991.

mekanisme atau tata kerja antar bagian yang saling berhubungan, sehingga berlangsung lebih efektif dan efisien. Struktur organisasi memberikan kekuasaan dan kewenangan kepada seseorang dan hal ini penting dalam membagi fungsi dan tanggung jawab karena aktivitas yang dikerjakan memerlukan pembagian kerja (*job discription*).¹⁴⁸

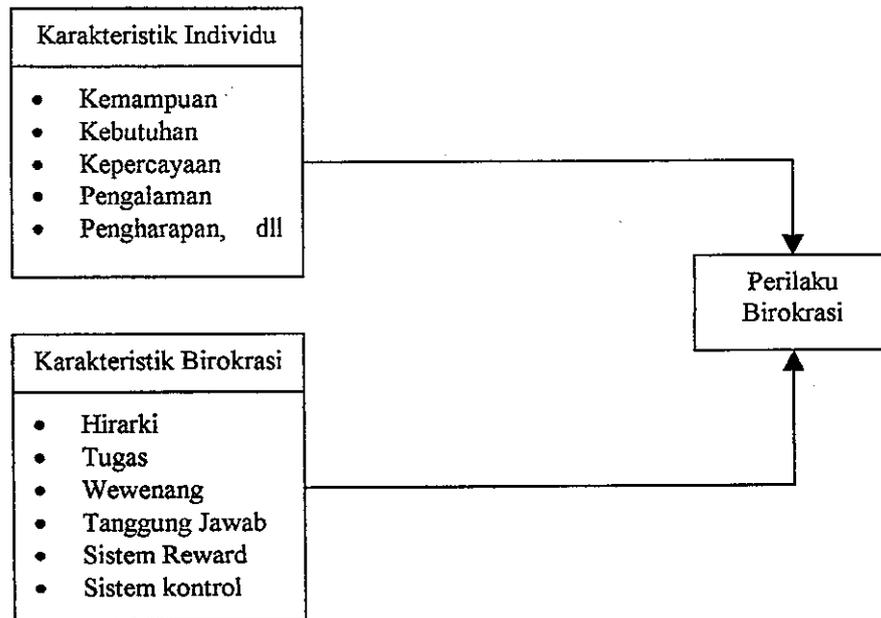
Perilaku seseorang tidak ditentukan oleh dirinya sendiri, tetapi merupakan hasil dari berbagai interaksi dengan lingkungannya. Individu memiliki karakteristik masing-masing, namun ketika telah berinteraksi dengan karakteristik birokrasi yang dimasukinya dan bertindak dengan aturan dan mekanisme birokrasi, maka perilaku tersebut menjadi perilaku birokrasi. Hal tersebut sebagaimana digambarkan dalam bagan berikut :¹⁴⁹

hal 75-78

¹⁴⁸ Davis Keith, *Fundamental of Organization Behavior*, Tata M. Graw Hill Company, Ltd. New Delhi, 1977, hal. 1.

¹⁴⁹ Miftah Thoaha, Op. Cit, hal 187.

Hubungan Karakteristik Individu dan Karakteristik Birokrasi Dalam Membentuk Perilaku Birokrasi



Sumber : Miftah Thoha (1991)

Birokrasi sebagai bentuk dari administrasi selektif yang sangat rasional demi terwujudnya efektifitas dan efisiensi pelayanan publik, dalam kenyataannya tidak selamanya demikian. Sehingga tidak jarang yang terjadi adalah sebaliknya bahwa birokrasi itu justru membuat urusan menjadi sulit, berbelit-belit dan mahal.

Dalam kaitannya dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai sebuah birokrasi pajak yang perannya sebagai publik service kenyataannya terjadi deviasi birokrasi dalam wujud penerapan sistem perpajakan. Hal tersebut mengakibatkan terjadinya keluhan masyarakat terhadap pelayanan birokrat

pajak, seperti : sulitnya pengurusan NPWP, mutu pelayanan yang kurang baik, terkonsentrasinya tempat pelaporan, perlakuan yang kurang hormat dan intimidasi kepada wajib pajak dari beberapa oknum birokrat (fiskus) serta munculnya pungutan liar.¹⁵⁰

Deviasi birokrasi yang timbul dapat disebabkan oleh sistem/perangkat peraturan atau *humanity error* (moralitas aparat), kecenderungan ini menimbulkan bias dalam penerapan peraturan di lapangan, dimana birokrasi Direktorat Jenderal Pajak sebagai suatu institusi pelayanan pemerintah terkesan dipersulit. Salah satu deviasi birokrasi adalah dalam pengurusan NPWP.

Pelayanan pengurusan NPWP oleh Direktorat Jenderal Pajak dinyatakan selesai dalam 1 (satu) hari tanpa dipungut biaya. Komitment tersebut ternyata ditemukan bahwa pengurusan NPWP justru acap kali dikomersilkan dan waktu penyelesaian melebihi ketentuan dengan alasan yang dibuat-buat (klise), sehingga sangat merugikan wajib pajak. Efek yang timbul juga bagi wajib pajak menjadi enggan untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak karena memakan waktu, repot, dan mahal. Hal ini menunjukkan terjadi ketidak konsistenan antara komitment Direktorat Jenderal Pajak dengan mutu pelayanan yang diberikan. Dalam hal ini

¹⁵⁰ Indra Bildan, *Menggagas Struktur Kinerja DJP yang lebih Bermartabat*, Berita Pajak, No 1438/ Tahun XXXIII/ 1 Maret 2001, hal 36.

kelemahan terletak pada moralitas (*humanity error*), yang tidak mengedepankan kejujuran, transparansi serta integritas moral.¹⁵¹

Tindakan birokrat yang memanfaatkan jabatan dan kekuasaannya untuk mendapatkan keuntungan pribadi dengan melakukan tindakan tidak terpuji merupakan penyakit atau kecenderungan negatif birokrat yang menghambat tujuan birokrasi disebut dengan istilah *patologi birokrasi*. Ada 5 (lima) hal yang dapat dikategorikan sebagai patologi birokrasi, yaitu.¹⁵²

1. Patologi yang timbul karena persepsi dan gaya manajerial pejabat birokrasi;
2. Patologi disebabkan kurang atau rendahnya pengetahuan ketrampilan petugas pelaksana operasional;
3. Patologi yang timbul karena tindakan para anggota birokrasi melanggar norma-norma hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
4. Patologi yang dimanifestasikan dalam perilaku birokrat yang sifatnya disfungsional dan negatif;
5. Patologi yang merupakan akibat dari situasi internal dalam berbagai instansi dalam lingkungan pemerintahan.

Kitanya dengan kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan kecenderungan negatif birokrasi yang terjadi di Kota Semarang yang nampak paling menonjol adalah tindakan anggota birokrasi melanggar

¹⁵¹ Ibid, hal 37.

¹⁵² Sondang P. Siagian, *Patologi Birokrasi, Analisis, Identifikasi dan Terapinya*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1994, hal 5, 35,36.

norma-norma hukum dan peraturan perundang-undangan, serta perilaku disfungsional dan negatif aparat. Hal tersebut sebagaimana hasil penelitian diperoleh data bahwa masih terjadi penerapan terhadap keharusan menerbitkan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak yang memenuhi syarat tetapi tidak dilakukan. Sedangkan perilaku disfungsional dan negatif birokrat pajak terjadi, seperti pelayanan yang bertele-tele, meminta imbalan secara tidak sah dari wajib pajak, tidak melaksanakan ketentuan dengan menerima imbalan dan perlakuan diskriminatif.

Didalam pasal 2 ayat 4 UU KUP secara tegas ditentukan bahwa bagi wajib pajak yang mempunyai penghasilan diatas PKP tetapi belum mendaftarkan diri sebagai wajib pajak (ber NPWP) harus diterbitkan NPWP secara jabatan. Dalam kenyataannya tidak selalu demikian, dimana banyak orang yang mempunyai penghasilan diatas PKP tetapi sekalipun telah diperiksa, dengan memberikan sejumlah uang penerbitan NPWP secara jabatan tidak dilakukan.

Sedangkan perilaku disfungsional dan negatif birokrat dalam pelayanan pajak di Kota Semarang adalah masih sering terlihatnya bukan birokrasi yang mempunyai kewajiban terhadap publik tetapi publiklah yang berkewajiban melayani. Sehingga masyarakat dipaksa untuk melakukan tindakan-tindakan misal untuk memperoleh NPWP dengan melakukan pendaftaran yang bertele-tele, lama, dan apabila ingin cepat harus membayar. Sehingga masyarakat masih dipandang sebagai obyek yang bisa

dimanfaatkan untuk mendapatkan keuntungan pribadi atau kepentingan kolektif Institusi. Hal ini menunjukkan masih kentalnya mental tuanku (*the king*) yang selalu minta dilayani, bukan melayani publik (*public servant*) sebagaimana seharusnya. Sedangkan dalam penerbitan NPWP secara jabatan, ternyata tidak semua calon wajib pajak yang telah memenuhi syarat akan diterbitkan NPWP secara jabatan, apakah karena adanya imbalan sejumlah uang atau karena jabatan. Sehingga masih ada perlakuan diskriminatif.

Realitas masih adanya patologi birokrasi pada birokrasi perpajakan juga merupakan refleksi masih rendahnya kesadaran hukum aparatur birokrasi perpajakan. Karena kewajiban hukum sebagaimana diamanatkan tidak dilaksanakan secara baik dan benar. Padahal semestinya kesadaran hukum harus dimulai dari birokrat sebagai pelaksana hukum untuk selanjutnya memotivasi dan memberi contoh pada masyarakat. Kenyataan yang ada justru sebaliknya dimana masyarakat dipaksa untuk taat pada hukum, sementara birokrat di tolerir melakukan pelanggaran/ tidak taat. Hal tersebut juga dapat dilihat bahwa KPP Semarang Timur belum pernah memberikan sanksi pada birokrat dalam rangka penerbitan NPWP secara jabatan

Kesadaran hukum adalah pemahaman akan nilai-nilai yang terdapat dalam hukum, sehingga memiliki kesadaran untuk mematuhi. Sehingga kesadaran hukum itu merupakan keinsyafan hati seseorang untuk patuh pada

hukum meskipun hukum bertentangan dengan kepentingannya. Pemahaman akan nilai-nilai dan keinsyafan hati sangat terkait dengan moralitas. Sehingga tanpa moralitas yang baik tiak akan pernah ada kesadaran hukum dalam arti yang sebenarnya. Terjadinya perilaku disfungsional dan negatif birokrat dalam pelaksanaan kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan menunjukkan tentang betapa masih rendahnya moralitas aparat, sehingga imlementasi kebijaksanaan tersebut belum berhasil.

Pada asasnya tujuan implementasi kebijaksanaan publik adalah dalam rangka menjunjung tinggi harkat dan martabat manusia, yang didalamnya terkandung prinsip humanisme dan moralitas.¹⁵³ Untuk itu birokrat dalam menjalankan atau mengimplementasikan kebijaksanaan pajak harus menempatkan moralitas sebagai hal yang esensial. Untuk menjamin hal tersebut perlu ditetapkan pedoman yang didukung dengan sanksi hukum dan moral yang tegas terhadap setiap pelanggaran. Karena kegagalan dan kemerosotan wibawa pemerintah merupakan refleksi dari kegagalan moral.¹⁵⁸

Sudah seharusnya prinsip humanisme dan moralitas menjadi salah satu aspek dalam merumuskan, menetapkan, melaksanakan dan mengevaluasi setiap kebijaksanaan publik. Sehingga misal dalam kaitannya dengan kebijaksanaan perpajakan tidak akan dipersepsi oleh masyarakat

¹⁵³ Eugene P. Dvorin dan Robert H. Simmons, *From Amoral to Humane Bureaucracy*, Prestasi Pustaka Karya, Jakarta, 2000, hal-100

¹⁵⁸ A.W. Widjaya, *Etika Administrasi Negara*, Bumi Aksara, Jakarta, 2000, hal-58.

bahwa birokrat pajak itu menakutkan, mencari-cari kesalahan, pungutan liar atau sejenisnya.

2. Peran Birokrat dan Pencapaian Tujuan Kebijakan Penerbitan NPWP secara Jabatan

Pembaharuan Sistem Perpajakan Nasional yang dilakukan melalui perubahan UU Perpajakan dimaksudkan untuk meningkatkan penerimaan negara diluar sektor migas. Salah satu upaya tersebut dilakukan melalui kebijakan pemberian NPWP secara jabatan bagi calon wajib pajak dalam rangka ekstensifikasi. Sebagai suatu kebijakan, apakah dapat mencapai tujuan atau tidak tergantung dari bagaimana implementasi kebijakan tersebut. Sedangkan implementasi kebijakan sangat tergantung dari bagaimana perilaku organisasi pelaksana yaitu Direktorat Jenderal Pajak khususnya Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Perilaku organisasi (KPP) hakikatnya mendasarkan pada tingkah laku manusia dalam suatu organisasi (KPP).¹⁵⁹ W. Jack Duncan memahami Perilaku organisasi sebagai suatu studi yang menyangkut aspek-aspek tingkah laku manusia dalam suatu organisasi atau suatu kelompok tertentu. Tujuan praktis dari penelaahan studi ini adalah untuk mendeterminasi bagaimanakah perilaku manusia itu mempengaruhi usaha pencapaian tujuan-tujuan organisasi.¹⁶⁰ Dengan

¹⁵⁹ Miftah Thoha, *Perilaku Organisasi (Konsep dasar dan Aplikasinya)*, Rajawali Pers, Jakarta, 2000, hal 2.

¹⁶⁰ W. Jack Duncan, Dalam Miftah Thoha, *Ibid* hal 4.

demikian dalam konteks kebijaksanaan ini, perilaku birokrat KPP akan sangat mempengaruhi upaya meningkatkan jumlah wajib pajak sebagai tujuan dari kebijaksanaan. Perilaku birokrat KPP sebagai manusia merupakan suatu fungsi dari interaksi antara person atau individu dengan lingkungannya. Hal tersebut berarti bahwa seorang individu dengan lingkungannya menentukan perilaku keduanya secara langsung¹⁶¹.

Dalam mengamati implementasi kebijaksanaan yang melibatkan organisasi pemerintah dari berbagai level, dapat dilihat dari 3 (tiga) perspektif, yaitu pemrakarsa/ pembuat kebijaksanaan (*the center*), pejabat pelaksana di lapangan (*the periphery*), dan aktor-aktor perorangan atau kelompok sasaran.¹⁶² Dilihat dari perspektif pembuat kebijaksanaan, fokus analisis mencakup upaya-upaya yang dilakukan lembaga tingkat pusat/ pejabat atasan untuk mendapatkan kepatuhan dari lembaga pada tingkat yang lebih rendah / pejabat daerah dalam upaya memberi pelayanan dan/ atau mengubah perilaku masyarakat kelompok sasaran. Dalam hal kebijaksanaan tidak berjalan sebagaimana yang diharapkan, kemungkinan akan dilakukan upaya penyesuaian atau peneraan sanksi kepada pejabat yang bertanggung jawab. Namun perhatian utamanya lazimnya berkenaan dengan masalah seberapa jauh tujuan-tujuan resmi kebijaksanaan telah tercapai dan apakah faktor-faktor penyebab sehingga tujuan tidak tercapai. Dari perspektif pejabat atau aparat dilapangan, perhatian terfokus pada

¹⁶¹ Ibid, hal 29-30

tindakan atau perilaku yang dilakukan dalam mencapai tujuan dan mengambil langkah-langkah strategis guna memudahkan pelaksanaan tugas-tugasnya. Sedangkan dari perspektif kelompok sasaran lebih berpusat pada apakah kebijaksanaan yang dilaksanakan memberi pelayanan yang bermanfaat dan memberi dampak positif terhadap kesejahteraan bagi dirinya.

Implementasi kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan pribadi, apabila dilihat dari perspektif pembuat kebijaksanaan, telah dilakukan upaya-upaya oleh lembaga tingkat pusat/pejabat baik dalam bentuk Undang-undang, Keputusan Menteri keuangan maupun Surat Edaran Dirjen Pajak. Untuk itu setelah UU KUP tahun 1983 berjalan kurang lebih 10 (sepuluh) tahun, ternyata wajib pajak yang diharapkan secara sukarela mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, tetapi kenyataannya tidak merespon secara positif. Hal tersebut dapat dilihat bahwa pada tahun 1993 terjadi *potensial lost* Wajib Pajak Penghasilan sebesar 6 juta. Untuk itu dilakukanlah perubahan UU KUP pada tahun 1994 dengan UU Nomor 9 Tahun 1994, dimana Ditjen Pajak melalui pasal 2 ayat (4) diberi wewenang untuk dapat menerbitkan NPWP secara Jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi yang mempunyai penghasilan diatas PKP tetapi tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak. Untuk mengoperasionalkan kebijaksanaan tersebut Menteri keuangan

¹⁶² Solichin Abdul Wahab. Op-cit, hal 63.

mengeluarkan Keputusan Nomor 625/KMK.04/1994 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan. Selanjutnya dikeluarkan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE -01/PJ.23/1996 tentang rencana Peningkatan Jumlah Wajib Pajak terdaftar. Dan untuk mengoperasionalkan lebih lanjut dikeluarkan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-18/PJ.7/1996 tentang Pemeriksaan Sederhana Lapangan. Hal tersebut dilakukan untuk mendapatkan kepatuhan dari lembaga pada tingkat yang lebih rendah / pejabat daerah dalam upaya memberi pelayanan dan/ atau mengubah perilaku masyarakat kelompok sasaran.

Berangkat dari ketentuan tersebut KPP sebagai pelaksana kebijaksanaan diberi legalitas untuk menerbitkan NPWP secara jabatan, bagi wajib pajak setelah melalui proses pemeriksaan ditemukan data mempunyai penghasilan diatas PKP. Tindakan tegas seperti itu dimaksudkan sebagai bentuk penegakan hukum untuk mengubah perilaku masyarakat calon wajib pajak sebagai kelompok sasaran.

Dilihat dari perspektif kebijaksanaan publik, kebijaksanaan perpajakan terutama kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan termasuk bermodel institusional. Karena setiap kebijaksanaan perpajakan ditetapkan, disahkan dan dilaksanakan serta dipaksakan berlakunya oleh lembaga pemerintah. Dalam kaitan ini masyarakat harus memandang sebagai kewajiban hukum yang harus ditaati.

Kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri merupakan kebijaksanaan ekstensifikasi dengan tujuan meningkatkan jumlah wajib pajak untuk meningkatkan pendapatan. Bagi subyek pajak penghasilan orang pribadi yang memiliki penghasilan diatas PKP tetapi belum memiliki NPWP, maka birokrat pajak (fiskus) dalam hal ini KPP dapat menerbitkan NPWP secara jabatan bahkan setelah perubahan kedua harus menerbitkan NPWP secara jabatan.

Prosedur penerbitan NPWP secara jabatan menurut Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 18/PJ.7/1996 adalah : pendataan, pemberian surat himbauan, pemeriksaan, penerbitan NPWP secara jabatan. Tahapan-tahapan tersebut merupakan prosedur yang akan dilakukan birokrat pajak (petugas pemeriksa dari Seksi Pengolahan Data) yang akan menentukan seseorang akan ditetapkan untuk memperoleh NPWP secara jabatan atau tidak.¹⁶³

Namun demikian penentuan apakah calon wajib pajak tersebut akan ditetapkan untuk diterbitkan NPWP secara jabatan atau tidak sepenuhnya tergantung dari birokrat pajak yang berwenang. Sehingga akan sangat ditentukan oleh bagaimana perilaku birokrat dalam melaksanakan tugas.

Seseorang ditetapkan untuk diberi surat himbauan ditentukan melalui hasil pendataan dan pemantauan atau data hasil kerjasama dengan instansi

¹⁶³ Hal yang sama disampaikan Sunarso, Kepala Seksi Pengolahan Data KPP Semarang Timur , Wawancara, Mei 2001.

lain. Penentuan untuk ditetapkan sebagai wajib pajak yang akan dikirim surat himbauan sangat tergantung bagaimana birokrat mengambil keputusan. Demikian juga seseorang yang dilakukan pemeriksaan, apakah akan ditetapkan untuk diberi NPWP secara Jabatan atau tidak, juga sangat tergantung dari birokrat pelaksana. Di KPP Semarang Timur peningkatan jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi Tahun 2000 hanya mencapai 332 Wajib Pajak, yaitu dari 6002 Wajib Pajak Orang Pribadi per 31 Desember 1999 menjadi 6.334 Wajib Pajak Orang Pribadi per 31 Desember 2000. Sedangkan dari jumlah tersebut sebanyak 42 Wajib Pajak Orang Pribadi merupakan Wajib Pajak yang NPWP nya diperoleh secara jabatan. Peningkatan jumlah wajib pajak tersebut secara keseluruhan yang hanya 5 persen menunjukkan masih dibawah rencana 8 sampai 12 persen. Sedangkan penerbitan NPWP Secara jabatan sebesar 42 Wajib Pajak juga merupakan jumlah yang sangat kecil

Rendahnya jumlah penerbitan NPWP secara jabatan karena sebagaimana hasil penelitian dilapangan ditemukan bahwa petugas yang melakukan pendataan dan pemantauan serta pemeriksaan masih terjadi upaya menawarkan kepada calon wajib pajak, bahwa untuk tidak diproses sehingga menerima NPWP secara jabatan dapat dilakukan sepanjang bersedia memberikan imbalan sejumlah uang tertentu. Bagi wajib pajak yang menolak maka akan diproses lebih lanjut sehingga akan menerima NPWP secara jabatan, tetapi bagi yang menerima tawaran tersebut sekalipun

sebenarnya penghasilannya lebih besar dari yang menolak tidak diproses dan tidak menerima NPWP secara jabatan. Penawaran seperti ini disambut baik oleh calon wajib pajak, dengan alasan disamping lebih menguntungkan juga mereka tidak mau direpotkan oleh administrasi dan birokrasi¹⁶⁴. Terjadinya penyimpangan seperti tersebut diatas menunjukkan bahwa betapa perilaku birokrat pajak masih buruk atau masih terjadi perilaku disfungsional dan negatif aparat. Disamping itu karena terjadinya pelayanan yang buruk baik secara institusional sebagaimana masih terjadinya deviasi birokrasi, maupun secara perorangan atau kelompok birokrat seperti perilaku disfungsional dan negatif aparat, mengakibatkan persepsi yang terbangun pada masyarakat akan pajak juga buruk (negatif). Padahal persepsi negatif yang terbangun di masyarakat sangat mempengaruhi hasil sebuah kebijaksanaan. Berbagai upaya pelayanan dalam pelaksanaan tugas birokrat pajak, dalam kenyataannya oleh wajib pajak terutama wajib pajak orang pribadi yang tidak sanggup membayar konsultan pajak ataupun akuntan publik, hanya dianggap sebagai slogan dan upaya basa basi belaka dari birokrat pajak. Apabila sudah terdaftar sebagai wajib pajak maka mereka harus siap dibuat repot dengan aturan-aturan yang dianggap menjelmit dalam melaksanakan kewajiban pajak tersebut, Hal inilah yang membuat calon wajib pajak

¹⁶⁴ Dirumuskan dari wawancara dengan beberapa informan (calon wajib pajak)

menjadi malas serta selalu berupaya menghindarkan diri dari kewajiban pendaftaran sebagai wajib pajak (ber-NPWP).¹⁶⁵

Keengganan ber-NPWP disamping karena malas dibuat repot juga karena adanya isu yang diyakini oleh para wajib pajak bahwa dimanapun kantor pajak, selamanya tidak akan pernah mempercayai kebenaran laporan kegiatan usaha (laporan rugi laba) serta pembukuan wajib pajak yang dimasukkan ke kantor pajak.¹⁶⁶ Persepsi negatif yang terbangun pada calon wajib pajak inilah yang akhirnya mendorong calon wajib pajak memilih untuk tidak ber-NPWP, sehingga tidak perlu repot-repot mengurus administrasi pajak yang rumit dan perasaan was-was setiap melakukan kewajiban mengisi SPPT. Sehingga tawaran petugas pajak (birokrat) memperoleh sambutan yang luar biasa.

Calon wajib pajak yang memilih untuk tidak memiliki NPWP menurut Muchtar Tumin , merupakan naluri yang manusiawi untuk menghindari atau menolak pajak. Hal tersebut karena pajak merupakan beban atau dikategorikan sebagai beban, sehingga muncul adagium *no man love (pay) tax* yaitu tiada orang yang suka (membayar) pajak. Sehingga peluang untuk menghindari yang justru ditawarkan oleh birokrat pajak akan disambut dengan baik oleh calon wajib pajak.

¹⁶⁵ Eddy Supardi, *Kemudahan dan Ektensifikasi*, Berita Pajak Nomor 1444 Tahun XXXIII, Juni 2001, hal 35

¹⁶⁶ *ibid*

Perilaku birokrat perpajakan yang menyimpang sebagaimana tersebut dapat didorong oleh serangkaian kebutuhan, sementara kebutuhan seseorang dapat berbeda dengan kebutuhan orang lain. Bagi birokrat yang didorong untuk mendapatkan tambahan gaji perilakunya akan berbeda dengan yang didorong oleh keinginan memperoleh kedudukan, sehingga mendorong untuk berperilaku menyimpang¹⁶⁷. Birokrat yang menawarkan wajib pajak untuk tidak diberikan NPWP secara jabatan dengan imbalan tertentu, karena didorong untuk mendapatkan tambahan gaji.

Dalam banyak hal, seseorang dihadapkan dengan sejumlah kebutuhan yang potensial harus dipenuhi lewat perilaku yang dipilihnya. Teori *expectancy* menjelaskan bagaimana seseorang membuat pilihan diantara sejumlah alternatif yang terbuka baginya. Teori ini didasarkan pada proposisi yang sederhana yaitu bahwa seseorang memilih untuk mendapatkan sesuatu hasil tertentu (misalnya mendapatkan hadiah-hadiah atau upah, dan dikenal oleh atasan yang menarik baginya karena sesuai dengan tuntutan kebutuhan).

Perilaku seseorang juga merupakan suatu fungsi dari interaksi antara seseorang individu dengan lingkungannya. Aspek-aspek lingkungan yang diketahui dan yang sudah berjalan adalah merupakan bagian dari sifat dari obyek dan peristiwa itu sendiri, dan merupakan juga bagian dari pengalaman masa lalu dari seseorang. Suatu obyek yang teristimewa didalam suatu

¹⁶⁷ Ibid, hal 33

organisasi biasanya banyak dikenal oleh banyak orang dibandingkan dengan yang terjadi pada proses yang tidak lumrah. Birokrat pajak yang berperilaku menyimpang dapat juga karena didorong oleh lingkungan institusinya yang demikian. Perbuatan menyimpang sudah dianggap sebagai suatu kewajaran atau lumrah. Pengalaman juga menunjukkan bahwa perilaku yang menyimpang seperti itu tidak membawa resiko berupa sanksi. Sebagaimana dari hasil penelitian diperoleh, bahwa di KPP Semarang Timur belum pernah terjadi seksi pengolahan data yang mempunyai kewenangan melakukan pemeriksaan diberikan hukuman karena melakukan pelanggaran. Hal tersebut menunjukkan bahwa disamping perbuatan menyimpang yang terjadi oleh lingkungannya dianggap sebagai perbuatan yang wajar dan lumrah, juga tidak adanya sanksi terhadap birokrat yang melakukan pelanggaran, menunjukkan lemahnya penegakan hukum pada institusi tersebut.

Penegakkan hukum adalah sebagai proses untuk mewujudkan tujuan-tujuan hukum agar dapat menjadi kenyataan. Banyak faktor yang dapat mempengaruhi dan menentukan efektif tidaknya hukum. Faktor-faktor tersebut adalah (1) hukum itu sendiri, (2) pihak yang merumuskan/membentuk dan aparaturnya, sarana dan prasarana pendukung, (3) masyarakat lingkungan dimana hukum itu diberlakukan dan (4) kebudayaan masyarakat¹⁶⁸. Dalam konteks ini terlihat dengan jelas

¹⁶⁸ Soerjono Soekanto, *Penegakan Hukum*, Bina Cipta, Bandung, 1988, hal.5.

bahwa wajib pajak yang telah memiliki penghasilan diatas PKP seharusnya diterbitkan NPWP secara jabatan namun ada yang tidak , menunjukkan adanya penyimpangan yang dilakukan aparatur pelaksana (birokrat). Sedangkan perilaku menyimpang di KPP Semarang Timur ternyata tidak pernah ada sanksi (*disfungsi*). Akibatnya wajar bahwa jumlah wajib yang menerima NPWP secara jabatan sangat rendah yaitu hanya 42 orang pada tahun 2000.

Sanksi yang diberikan hukum terhadap seseorang atau kelompok tertentu, memang hanyalah merupakan salah satu unsur yang mempengaruhi perilaku. Selain itu masih ada beberapa faktor internal yang mempengaruhi perilaku, yaitu kepribadian, persepsi dan motivasi¹⁵⁶. Hal tersebut berarti bahwa sekalipun sanksi diberikan secara tegas, bukan berarti musti akan mempengaruhi perilaku birokrat, karena perilaku yang muncul cenderung akan ditentukan oleh nilai nilai individu atau kelompok. Karena kepatuhan pada hukum tergantung pada kepribadian, persepsi dan motivasi individu atau kelompok. Dan kebutuhan, nilai, kepentingan dan tujuan individu atau kelompok sangat besar pengaruhnya terhadap munculnya suatu perilaku.

Menurut Yehezkel Dror¹⁵⁷ implementasi sebuah kebijaksanaan perpajakan sebagai kebijaksanaan publik, menyangkut permasalahan hukum dan perilaku sosial. Karena kebijaksanaan perpajakan merupakan permasalahan hukum, namun implementasi kebijaksanaan tersebut

¹⁵⁶ Lihat Dafid Krech, Fred Luthan, dalam Miftah Toha, Opcit, hal 123,180.

¹⁵⁷ Yehezkel Dror, *Ventures in Policy Science*, dalam Bambang Sunggono, op cit,

merupakan perilaku baik birokrat maupun wajib pajak sebagai masyarakat. Pokok persoalannya adalah, tingkah laku individu yang berlangsung dalam hubungannya dengan faktor lingkungan yang menghasilkan akibat-akibat atau perubahan dalam faktor lingkungan yang menimbulkan perubahan terhadap tingkah laku. Jadi terdapat hubungan fungsional antara tingkah laku dengan perubahan yang terjadi dalam lingkungan aktor. Tanggapan yang diberikan ditentukan oleh sifat dasar stimulus yang datang dari luar dirinya¹⁵⁸.

Dalam Teori Pertukaran (*Exchange Theory*), dijelaskan bahwa fenomena yang timbul dari proses interaksi yang terjadi. George Homan,¹⁵⁹ secara garis besar membagi dalam lima proporsisi dari teori pertukaran yaitu :

- 1) Jika tingkah laku atau kejadian yang sudah lewat dalam konteks stimulus dan situasi tertentu memperoleh ganjaran, maka besar kemungkinan tingkahlaku atau kejadian yang mempunyai hubungan stimulus dan situasi yang sama akan terjadi atau dilakukan.
- 2) Makin sering dalam peristiwa tertentu tingkah laku seseorang memberikan ganjaran terhadap tingkahlaku orang lain, makin sering pula orang lain itu mengulang tingkahlakunya itu.

hal.155.

¹⁵⁸ George Ritzer, *op. cit.* hal. 82

¹⁵⁹ *Ibid*, hal 155

- 3) Makin bernilai bagi seseorang sesuatu tingkahlaku orang lain yang ditujukan kepadanya makin besar kemungkinan atau makin sering ia akan mengulangi tingkahlakunya itu.
- 4) Makin sering orang menerima ganjaran atas tindakannya dari orang lain, makin berkurang nilai dari setiap tindakan yang dilakukan berikutnya.
- 5) Makin dirugikan seseorang dalam hubungannya dengan orang lain, makin besar kemungkinan orang tersebut akan mengembangkan emosi, misalnya marah.

Perilaku birokrat yang memberikan penawaran tidak akan menerima NPWP secara jabatan dengan memberikan sejumlah uang ternyata sangat direspon positif oleh wajib pajak. Dari hasil penelitian lapangan diperoleh informasi bahwa memiliki NPWP disamping akan memberatkan yaitu harus membayar pajak setiap tahun, juga akan banyak direpotkan dengan macam-macam administrasi dan birokrasi. Sehingga membayar sejumlah uang agar tidak diberi NPWP merupakan pilihan yang dianggap paling menguntungkan. Perilaku menyimpang birokrat pajak juga karena didorong oleh persepsi wajib pajak yang selanjutnya bersedia memberikan ganjaran terhadap perilaku menyimpang birokrat. Karena perilaku atau kejadian yang sudah lewat dalam konteks stimulus dan situasi tertentu memperoleh ganjaran, maka perilaku atau kejadian yang mempunyai hubungan stimulus dan situasi yang sama akan dilakukan lagi. Makin sering seseorang

memberikan ganjaran terhadap tindakan yang sama , makin sering pula mengulang tingkahlakunya itu.

Berangkat dari realitas tersebut menjadi wajar apabila perilaku tersebut akan terus berlangsung, karena wajib pajak menganggap bahwa tindakan menghindari menjadi wajib pajak sekalipun harus membayar sejumlah uang lebih menguntungkan, dari pada menjadi wajib pajak. Sementara bagi birokrat pajak dengan ganjaran yang diterimanya mendorong untuk terus berperilaku menyimpang, sekalipun berakibat kebijaksanaan perpajakan yang seharusnya dilaksanakan terabaikan.

Tidak dipatuhinya dan tidak dilaksanakannya kebijaksanaan publik oleh anggota masyarakat, menurut Anderson¹⁶⁰ antara lain disebabkan oleh faktor : Adanya keinginan untuk mencari keuntungan dengan cepat diantara anggota masyarakat, yang mencenderungkan orang bertindak dengan menipu atau dengan jalan melawan hukum. Dengan demikian kesediaan masyarakat memberikan ganjaran pada birokrat pajak karena adanya keinginan untuk mencari keuntungan yaitu tidak membayar pajak.

Sekalipun dorongan dari luar (*eksternal*) berupa stimulus yang datang dari calon wajib pajak begitu besar, tetapi apabila kepribadian , motivasi birokrat baik secara individu maupun kelompok baik, maka perilaku menyimpang dapat dihindari, dan tujuan kebijaksanaan yaitu meningkatnya jumlah wajib pajak terdaftar secara signifikan dapat dicapai.

¹⁶⁰ Lihat Bambang Sunggono, *Ibid*, hal 144.

Hal tersebut karena seorang calon wajib pajak akan ditetapkan menjadi wajib pajak atau tidak dalam hal ini sangat tergantung dari birokrat itu sendiri.

Birokrasi sebagai suatu lembaga , memiliki kemampuan yang sangat besar untuk berbuat kebaikan atau keburukan sekalipun, karena birokrasi adalah sarana administrasi rasional netral dalam skala besar¹⁶¹. Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa birokrat yang seharusnya memeriksa untuk memperoleh data apakah calon wajib pajak mempunyai penghasilan diatas PKP, untuk selanjutnya menerbitkan NPWP secara jabatan bagi yang penghasilannya diatas PKP, lalu berbuat menyimpang (berbuat buruk) menawarkan jasa dengan imbalan sejumlah uang, calon wajib pajak yang penghasilannya diatas PKP dinyatakan dibawah PKP sehingga tidak diterbitkan NPWP secara jabatan. Hal tersebut menunjukkan betapa besarnya kemampuan birokrasi untuk berbuat kebaikan atau keburukan. Akhirnya sebuah kebijaksanaan perpajakan dapat mencapai tujuan atau tidak, sangat bergantung pada bagaimana birokrat pajak mengimplementasikan kebijaksanaan tersebut, yang sangat tergantung dari perilaku birokrat pajak yang bersangkutan.

¹⁶¹ Blau, Peter dan Mayer, *Birokrasi Dalam Masyarakat Modern*, UI Press, Jakarta, 1987, hal.5

BAB VI

PENUTUP

1. Simpulan

Simpulan ini bersifat mikro yaitu sesuai dengan konteks di mana studi ini dilakukan, namun tidak menutup kemungkinan juga dapat berlaku di daerah lain.

Kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan sebagaimana diatur dalam pasal 2 ayat (4) UU Nomor 9 tahun 1994 yang selanjutnya diubah melalui UU Nomor 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Surat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 625/KMK.04/1994 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan yang selanjutnya diubah dengan Surat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-01/PJ.23/1996 tentang Rencana Peningkatan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar dan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-18/PJ.7/1996 tentang Pemeriksaan Sederhana Lapangan, pada hakekatnya merupakan kebijaksanaan meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar (*ektensifikasi*). Hal tersebut dilakukan karena *potensial lost* Wajib Pajak terutama Pajak Penghasilan masih sangat tinggi, yaitu 6 (enam) juta pada tahun 1993 dan 16 (enam belas) juta pada tahun 2000.

Sebagai sebuah kebijaksanaan apabila dilihat dari perspektif kebijaksanaan publik, kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi, dapat dikategorikan kebijaksanaan dengan model Institusional. Karena kebijaksanaan tersebut ditetapkan, disahkan dan dilaksanakan serta dipaksakan berlakunya oleh lembaga pemerintah. Dalam kaitan ini masyarakat harus memandang sebagai kewajiban hukum yang harus ditaati. Apalagi dengan perubahan yang dilakukan pada pasal 2 ayat (4) UU KUP tahun 2000, yang menetapkan secara tegas agar setiap wajib pajak yang mempunyai penghasilan diatas PKP diterbitkan NPWP secara Jabatan

Perubahan pasal 2. ayat (4) UU KUP melalui UU No. 16 tahun 2000 tentang KUP, dengan menghilangkan kata **dapat** dari kalimat Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP secara Jabatan apabila Wajib Pajak tidak mendaftarkan diri, menjadi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan NPWP secara jabatan apabila Wajib Pajak tidak mendaftarkan diri, berarti telah merubah ketentuan tersebut, dari kebijaksanaan yang merupakan kaidah hukum fakultatif menjadi imperatif, sehingga secara apriori harus ditaati. Perubahan tersebut sekalipun dapat dipahami sebagai upaya *law enforcement* bagi calon wajib pajak yang tidak taat, namun secara substantif telah menggugurkan sistem *self assessment* yang dianut perpajakan kita sejak reformasi pajak 1984. Dengan demikian ketentuan tersebut merupakan bentuk pengingkaran terhadap sistem *self assessment*, dan pengingkaran tersebut

semakin jelas dengan masih adanya deviasi birokrasi, perilaku disfungsional dan negatif birokrat pajak.

Implementasi Kebijakan Penerbitan NPWP Secara Jabatan Bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi yang dilakukan oleh birokrat pajak, dimana birokrat pajak harus menerbitkan NPWP secara jabatan kepada wajib pajak yang mempunyai penghasilan diatas PKP ternyata masih berupa mitos atau kebohongan belaka. Karena dalam birokrasi pajak masih terjadi deviasi birokrasi pada tataran institusi pajak, serta pada tataran birokrat terjadi perilaku disfungsional dan negatif aparat. Terjadinya deviasi birokrasi dalam implementasi kebijakan pajak seperti pengurusan NPWP yang sulit, adanya pungutan liar, perlakuan kurang hormat dan intimidasi kepada wajib pajak, telah menimbulkan citra buruk birokrasi pajak. Efeknya wajib pajak/masyarakat menjadi enggan untuk berurusan dengan pajak, sehingga pilihan tidak ber – NPWP dianggap pilihan yang paling baik.

Deviasi birokrasi sebagai Perilaku birokrat pajak pada hakekatnya disebabkan oleh moralitas aparat sehingga menimbulkan bias dalam penerapan sebuah kebijakan. Moralitas aparat yang buruk melahirkan perilaku menyimpang atau deviasi, apalagi perilaku menyimpang itu dianggap lumrah atau diterima dalam lingkungan birokrasi. Hal ini terbukti di KPP Semarang Timur belum pernah ada sanksi yang diberikan terhadap tindakan menyimpang yang dilakukan aparat pajak. Sehingga pada tataran institusi

pajak, benar-benar telah terjadi deviasi birokrasi yang menurunkan citra birokrasi pajak.

Deviasi birokrasi yang ditimbulkan oleh adanya perilaku birokrat yang memanfaatkan jabatan dan kekuasaannya untuk mendapat keuntungan pribadi merupakan kecenderungan negatif birokrat yang diantaranya dimanifestasikan dalam perilaku disfungsional dan negatif aparat. Hal tersebut dapat diketahui dari tindakan meminta imbalan secara tidak syah dan tidak melaksanakan ketentuan dengan menerima imbalan, pelayanan yang bertele-tele dan perlakuan diskriminatif. Perilaku tersebut ternyata tidak saja karena dorongan dari calon wajib pajak tetapi juga karena birokrat pajak yang menawarkan. Sehingga faktor internal birokrat pajak juga merupakan faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsional dan negatif aparat tersebut. Apalagi penyimpangan tersebut didukung oleh lingkungan kerja yang menganggap perilaku tersebut sebagai tindakan yang lumrah, dan tidak pernah adanya sanksi terhadap perilaku menyimpang tersebut atau masih adanya deviasi birokrasi pada tubuh institusi pajak. Akibatnya tujuan dari kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan bagi wajib pajak penghasilan orang pribadi agar jumlah wajib pajak terdaftar meningkat tidak tercapai. Sebagaimana dapat diketahui bahwa secara nasional pada tahun 2000 masih terjadi *potensial lost* sebesar 16 juta wajib pajak. Sementara di KPP Semarang Timur pada tahun 2000 hanya terjadi peningkatan sebesar 315 wajib pajak, dan dari jumlah tersebut yang memperoleh NPWP secara jabatan hanya

sebesar 42 wajib pajak. Dengan demikian perilaku birokrat pajak dalam melaksanakan kebijaksanaan belum dapat menjalankan fungsinya untuk mencapai tujuan, karena secara institusional masih terjadi deviasi birokrasi dan secara individual masih terdapat perilaku disfungsional dan negatif birokrat pajak. Perilaku tersebut akhirnya menimbulkan citra buruk birokrasi pajak yang selanjutnya membangun persepsi negatif masyarakat sebagai wajib pajak. Sehingga perilaku birokrat pajak lah yang menjadi sumber kegagalan kebijaksanaan penerbitan NPWP secara jabatan mencapai tujuan.

2. Saran

Berangkat dari simpulan tersebut ada beberapa saran/ rekomendasi yang dapat dikemukakan, yaitu :

- 2.1. Upaya peningkatan jumlah wajib pajak penghasilan orang pribadi harus menghindari terjadinya pengingkaran terhadap Sistem *Self Assessment*. Untuk diperlukan birokrat dalam mengimplementasikan kebijaksanaan Penerbitan NPWP Secara Jabatan sebagaimana diatur dalam pasal 2 ayat 4 UU No. 16 tahun 2000, benar-benar sesuai dengan jiwa sistem *Self Assessment* . Penerbitan NPWP Secara Jabatan hanya dilakukan dalam rangka penegakan hukum. Berhasil tidaknya tujuan kebijaksanaan dan terjadi pengingkaran atau tidak terhadap sistem, sangat ditentukan oleh birokrat pajak. Untuk itu diperlukan birokrasi pajak yang bersih dengan

menindak secara hukum apabila terjadi penyimpangan, agar deviasi birokrasi pajak tidak terjadi.

2.2. Implementasi kebijaksanaan penerbitan NFPWP secara jabatan agar dapat berhasil dan tidak melanggar keadilan harus dilakukan dengan meningkatkan kemampuan SDM, memperbaiki moralitas dan kepribadian, dan motivasi birokrat pajak. Disamping itu perlu adanya penegakkan hukum terhadap birokrat pajak yang melakukan pelanggaran dalam bentuk sanksi yang tegas. Hal tersebut agar perilaku disfungsional negatif birokrat pajak dapat dihilangkan. Pada akhirnya persepsi negatif masyarakat terhadap birokrasi pajak dapat diperbaiki, sehingga akan mendorong masyarakat untuk memenuhi kewajiban pajak secara sukarela sebagaimana prinsip *self assessment* yang dianut.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdurrahman, 1987, *Tebaran Pikiran Tentang Studi Hukum dan Masyarakat*, Media Sarana Press, Jakarta.
- Albrow, Martin, 1996, *Birokrasi*, Tiara Wacana, Yogyakarta (trjemahan oelh M. Rusli Karim dan Totok Daryanto, dari buku asli : *Bureaucracy*)
- Atmosudirdjo, S. Prajudi, 1990, *Dasar-Dasar Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Blau, Peter M. & Marshall W. Meyer, 1987, *Birokrasi dalam Masyarakat Modern*, UI Press, (terjemahan oleh Gary Rachman Jusuf dari buku asli *Bureaucracy in Modern Society*), Jakarta.
- Bogdan, Robert & Steven J. Taylor, 1993, *Dasar-dasar Penelitian Kualitatif, Usaha Nasional* (terjemahan oleh A. Khozin Afandi), Surabaya.
- Brotodihardjo R, Santoso, 1989, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung.
- Brugging, JJH. 1999. *Refleksi tentang Hukum*, Citra Aditya Bakti (alih bahasa oleh Arief Sidharta), Bandung
- Budiardjo, Miriam, 1980, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, Gramedia, Jakarta.
- Campbell, Tom. 1994. *Tujuh Teori Sosial : Sketsa, Penilaian, Perbandingan*, Kanisius, Yogyakarta : (terjemahan dari buku asli *Seven Theories of Human Society*, 1981, Oxford : Clarendon Press, Oxford University Press, Oleh F. Budi Hardiman).
- Chambers, Robert. 1983. *Rural Development : Putting the Last Firs*, New York : Logman.
- Dvorin, Eugene P. & Robert H. Simmons, 2000, *From Amoral to Humane Bureaucracy*, Prestasi Pustaka Karya, Jakarta.
- Dye. Thomas R. 1978. *Understanding Public Policy*, Englewood Cliffs, NJ. 7632 : Prentice Hall Inc.

- Dunn, William N, 1988, *Analisa Kebijakan Publik*, Hanindita, Yogya karta (Terjemahan dari buku asli *Public Policy Analysis*, oleh Muhadjir Darwis).
- Efendi, Sofian dkk. (ed) 1993, *Pembangunan Martabat Manusia*, UGM Press dan HIPPIIS.
- Faisal Sanapiah. 1990. *Dasar-dasar dan Aplikasi Penelitian Kualitatif*, Yayasan Asih Asah Asuh, Malang .
- Friedman, Lawrence M. 1969. *On Legal Development*, Rutger Law Review, tp.
- , 1975, *The Legal System, A. Social Science Perspective*, Russel Sage Fundation, New York.
- Gie, The Liang, 1987, *Administrasi Perkantoran Modern*, Nur Cahya, Yogyakarta.
- Hariandja, Denny BC, 2000, *Birokrasi Nan Pongah, Belajar Dari Kegagalan Orde Baru*, Kanisius, Yogyakarta.
- Hartono, Sunaryati, 1991, *Politik Hukum Menuju Suatu Sistem Hukum Nasional*, Bandung; Alumni
- Huijbers, Theo, 1982, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Kanisius, Yogyakarta.
- Islami, M. Irfan, 2000, *Prinsip-prinsip Perumusan Kebijaksanaan Negara*, Bumi Aksara, Jakarta.
- Ismail Saleh, 1990, *Hukum dan Ekonomi*, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta
- Iver, Mac, 1982, *Negara Modern*, Aksara Baru, Kerjasama Yayasan penerbitan Franklin Jakarta – New York. (terjemahan oleh Moertono, dari buku asli *The Modern State*.
- Johnson, Doule Paul, 1986, *Teori Sosiologi Klasik dan Modern Jilid 1*, PT. Gramedia, Jakarta
- , 1986, *Teori Sosiologi Klasik dan Modern Jilid 2*, PT. Gramedia, Jakarta

- Jones, Charles O, 1996, *Pengantar Kebijakan Publik (Public Policy)*, Rajawali Pers, Jakarta (terjemahan dari buku asli : An Introduction to the Study of Public Policy , oleh Ricky Ismanto)
- Kaplan, David dan Albert A. Manners. 1999, *Teori Budaya* (terjemahan oleh Landung Simatupang, Judul asli : *The Theory of Culture*) Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Kartasasmita, 1994, *Coverage Ratio PPh Perorangan sebagai Alat Pendekatan Revisi UU Perpajakan*, Kompas, Jakarta.
- Kartasapoetra, G, 1994, *Birokratisasi dan Deregulasi*, Rineka Cipta, Jakarta.
- Koentjaraningrat, 1983, *Metode-Metode Penelitian Masyarakat*, Gramedia.
- Luhn, Thomas S. 2000, *Peran Paradigma dalam Revolusi Sains* (terjemahan oleh Tjun Surjaman, Judul asli : *The Structure of Scientific Revolutions*) PT. Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Kusumaatmadja, Mochtar, 1976, *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Bina Cipta, Bandung.
- Kusumah, Mulyana W, 1986, *Perspektif, Teori dan Kebijaksanaan Hukum*, CV. Rajawali, Jakarta,
- Lubis, T. Mulya, dan M. Buxbaum, Richard (Penyunting), 1986, *Peranan Hukum dalam Pertekonomian di Negara-negara Berkembang*, Yayasan Obor Indonesia.
- Mansury, 1994, *Panduan Konsep Utama Pajak penghasilan*, Bina Rena Pariwara, Jakarta.
- M. Blau, Peter dan W. Meyer, Marshal, 2000, *Birokrasi Dalam Masyarakat Modern*, Prestasi Pustakarya, Jakarta.
- Mardiasmo, 1995, *Perpajakan*, Andi, Yogyakarta
- Moleong, Lexy J., 2000, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Milles, B. Matthew dan Huberman, Michael A., 1992, *Analisis Data Kualitatif*, UI Press, (terjemahan Tjetjep Rohendi Rohidi), Jakarta.

- Miyasto, 1997, *Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Globalisasi*, Pidato Pengukuhan Penerimaan Jabatan Guru Besar Madya Dalam Ilmu Ekonomi, Pada Fakultas Ekonomi Undip.
- Nasution, S. 1998. *Metode Penelitian Naturalistik Kualitatif*, Tarsito, Bandung.
- Nawawi, H. Hadari dan H. Mimi Martini, 1996, *Penelitian Terapan*, Gajah Mada Iniversity Press, Yogyakarta.
- Nonet, Philippe dan Selznick Philip, *Law and Society in Transition*, Toward Responsive Law, Harper Colophon Books, Haper & Row Publisher, New York
- Patton, Michael Quinn, 1987, *Qualitative Evaluation Methods*, Sage Publications, Beverly Hill
- Parson, Talcot, 1985, *Esei-esei Sosiologi*, Aksara Persada, Jakarta (alih bahasa oleh : S.Adji)
- Peters, AAG & Koesriani Siswosoebroto, 1988, *Hukum dan Perkembangan Sosial – Buku Teks Sosiologi Hukum (Buku I)*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta
- 1988, *Hukum dan Perkembangan Sosial – Buku Teks Sosiologi Hukum (Buku II)*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta
- 1990, *Hukum dan Perkembangan Sosial – Buku Teks Sosiologi Hukum (Buku III)*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta
- Podgorecki, Adam, dan J. Whelan Christopher (ed), 1987, *Pendekatan Sosiologis Terhadap Hukum*, Bina Aksara, Jakarta.
- Priantara, Diaz, 2000, *Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak*, Djambatan, Jakarta.
- Prijono, Onny S. & AMW Pmarka, 1996, *Pemberdayaan Konsep, Kebijakan dan Implementasi*, CSIS, Jakarta.
- Putra, Fadillah & Saiful Arif, 2001, *Kapitalisme Birokrasi, Kritik Reinventing Government Osborne – Gaebler*, Puspek Averoes & LKIS, Yogyakarta
- Rahardjo, Satjipto, 1983, *Permasalahan Hukum di Indonesia*, Alumni, Bandung.
- , 1986, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa Bandung.
- , 1996, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.

- , tth, *Masalah penegakan Hukum (suatu tinjauan sosiologis)*,
Badan Pembinaan Hukum Nasional, Jakarta.
- Rasjidi, Lili & IB Wyasa Putra, 1983, *Hukum Sebagai Suatu Sistem*, Remaja
Rosdakarya, Bandung.
- Rasjidi Lili dan B. Arief Sidharta, 1994, *Filsafat Hukum Mazhab dan
Refleksinya*, PT Remaja Rosda Karya, Bandung.
- Ritzer, George, 1992, *Sosiologi Ilmu Pengetahuan Berparadigma Ganda*,
Rajawali Pers, Jakarta (alih bahasa Alimandan dari buku aslinya
Sociology : A. Multiple Paradigm Science)
- Salamun A.T., ed. Agustin Asikin, Tika Noorjaya, Yulia Himawati, 1990. *Pajak,
Citra, dan Behannya*, Bina Rena Pariwisata, Jakarta
- Sidharta, Bernard Arief, 1999, *Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar
Maju, Bandung.
- Senghaas, Dieter, 1988, *Tata Ekonomi Dunia dan Politik Pembangunan*, LP3ES,
Jakarta
- Silalahi, Oberlin, 1989, *Beberapa Aspek Kebijakan Negara*, Liberty,
Yogyakarta.
- Soemitro, Rohmat, 1977, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*,
Eresco, Bandung
- , 1987, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung.
- , 1992, *Asas dan Dasar Perpajakan 1 dan 2*, Eresco, Bandung
- Soemitro, Ronny Hanitijo, 1988, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*,
Ghalia Indonesia, Jakarta.
- , 1989, *Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah-masalah
Hukum*, CV Agung, Semarang.
- , 1990, *Hukum dan Masalah Penyelesaian Konflik*, CV Agung,
Semarang.

- Soekanto, Soerjono, 1976, *Beberapa Permasalahan Hukum Dalam Kerangka Pembangunan di Indonesia (Suatu Tinjauan Secara Sosiologis)* UI Press, Jakarta
- , 1982, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta.
- , 1984, *Teori Sosiologi tentang Pribadi dalam Masyarakat*, Ghalia Indonesia, Jakarta
- , 1985, *Perspektif Teoritis Studi Hukum dalam Masyarakat*, CV. Rajawali, Jakarta.
- , 1986, *Pokok-Pokok Sosiologi Hukum*, CV Rajawali, Jakarta.
- , 1988, *Penegakan Hukum*, Bina Cipta, Bandung
- dkk., 1988, *Pendekatan sosiologi Terhadap Hukum*, PT Bina Aksara Jakarta.
- Sunggono, Bambang, 1994, *Hukum dan Kebijakan Publik*, Sinar Grafika, Jakarta
- Sutopo, HB., 1988, *Pengantar Penelitian Kualitatif : dasar-dasar Teoritis dan Praktis*, Pusat Penelitian UNS, Surakarta.
- , *Metodologi Penelitian Kualitatif Bagian II*, UNS Press, Surakarta.
- Thoha, Miftah, 1991, *Perspektif Perilaku Birokrasi*, Rajawali, Jakarta,
- Thoha, Miftah & Agus Dharma (ed), 1999, *Menyoal Birokrasi Publik*, Balai Pustaka, Jakarta.
- Tjokroamidjoyo, F.J. Bintoro, 1985, *Perencanaan Pembangunan*, Gunung Agung, Jakarta.
- Unger, Roberto M, 1999, *The Critical Legal Studies Movement* (diterjemahkan Ifdhal Kasim) ELSAM, Jakarta
- Vredenburg, 1984, *Metode dan teknik Penelitian Masyarakat*, Gramedia, Jakarta
- Wahab, Solichin Abdul, 1997, *Analisis Kebijakan (dari Reformulasi ke Implementasi kebijakan Negara)*, Bumi Aksara, Jakarta

- Widjaya, AW, 1994, *Etika Administrasi Negara*, Bumi Aksara, Jakarta
- Waluyo & Wirawan, 2000, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta.
- Warassih, Esmi P, 2001, *Pemberdayaan Masyarakat Dalam Mewujudkan Tujuan Hukum (Proses Penegakan Hukum dan Persoalan Keadilan)*, BP.Undip, Semarang
- Wignjosoebroto, Soetandyo, 1999, *Masalah Metodologik dalam Penelitian Hukum Sehubungan dengan Masalah Keragaman pendekatan Konseptualnya dalam Metodologi Penelitian Ilmu Sosial* , Pelatihan metodologi Ilmu Sosial , Bagian Humas Fak. Hukum Undip, Semarang.
- Wiwoho, B, 1990, *Prospek dan Faktor Penentu Reformasi Perpajakan*, Bina Rena Pariwisata, Jakarta.
- Zamroni, 1992, *Pengantar Pengembangan Teori Sosial*, Tiara Wacana, Yogyakarta.
- Zauhar, Soesilo, 1996, *Reformasi Administrasi (Konsep, Dimensi dan Strategi)*, Bumi Aksara, Jakarta

Makalah Ilmiah

- Bawazier, Fuad, 1994, *Pokok-pokok Perubahan Undang-undang Perpajakan serta Kesiapan Fiskus dan Masyarakat dalam Menyambut Perubahan Undang-undang Perpajakan*, Dalam Seminar Reformasi Perpajakan, Yogyakarta.
- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metodologi Penelitian Hukum, dalam Metodologi Penelitian Ilmu Sosial (dengan orientasi Penelitian Bidang Hukum)*, Materi Pelatihan Metodologi Ilmu Sosial, Semarang, Bagian Humas F. H. Undip, Semarang.
- Mardiyasmo, 1995, *Strategi Implementasi Sistem Perpajakan Tahun 1994 dalam Rangka Menjaring Wajib Pajak*, Makalah disajikan dalam Seminar dan Lokakarya Perpajakan, Universitas Islam Riau bekerja sama dengan Kantor Wilayah II DJB Sumatera Bagian Utara, Pekanbaru
- , 1994. *Tinjauan Kritis Terhadap Sistem Perpajakan Nasional dan Faktor Pendorong Timbulnya Kejahatan Restitusi Pajak*, Fakultas Hukum UNS :,Solo.

- , 1995, *Seluk Beluk Perubahan Undang-undang Pajak Penghasilan Tahun 1994 dan Implikasinya Terhadap Dunia Usaha di Indonesia*, Pusat Pengembangan Manajemen Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya, Yogyakarta
- Muhammad, Marie, 1992, *Etika Profesi Akuntan dan Kepatuhan Perpajakan*, Makalah disampaikan pada Konvensi Nasional Akutansi ke 2, Yogyakarta.
- Mulyodiwarno, 2001, *Kajian Ringkas Terhadap Perubahan Kedua UU KUP*, Jurnal Perpajakan, Vol 1, No. 3, Oktober 2001, Jakarta.
- Miyasto, 1995, *Segi-segi Keadilan Kebijaksanaan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional*, Makalh Seminar Nasional Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian beban Pajak, Fakultas Hukum Undip, Semarang.
- , 1997, *Sistem dan Pelaksanaan Perpajakan di Indonesia*, Makalah Seminar Nasional Perpajakan, Fak. Ekonomi Undip, Semarang.
- Warassih, Esmi P, 1983, *Pembinaan Kesadaran Hukum*, Masalah-masalah Hukum, Fak. Hukum Undip, Semarang.
- , 1984, *Pertautan Ilmu Pengetahuan Sosial dengan Ilmu Pengetahuan Hukum*, Masalah-masalah hukum, Fak. Hukum Undip, Semarang
- , 1991, *Hukum Sebagai Sistem Norma dan Fungsi-fungsinya*, Masalah-masalah Hukum Fak. Hukum Undip, Semarang
- , 1999, *Metodologi Penelitian Bidang Ilmu Humaniora, dalam metodologi Penelitian Ilmu Sosial (dengan orientasi Penelitian Bidang Hukum)*, Pelatihan Metodologi Penelitian Ilmu Sosial, Bagian Humas Fak. Hukum Undip, Semarang.
- , 1999, *Pardigma Kekuasaan Dan Transformasi Sosial, Deskripsi Tentang Hukum Di Indonesia Dalam Agenda Globalisasi Ekonomi*, Arena Hukum, Fak. Hukum Unibraw, Malang
- Santoso, Amir, 1989, *Analisis Kebijakan Publik, Suatu Penganrtar*, Jurnal Ilmu Politik-3, Asosiasi Ilmu Politik Indonesia (AIPI), AIPI dan PT Gramedia, Jakarta.

-----, 1989, *Analisis Kebijakan Publik, Masalah dan Pendekatan*,
Jurnal Ilmu Politik-3, Asosiasi Ilmu Politik Indonesia (AIPI), AIPI dan
PT Gramedia, Jakarta.

Susanto, IS, 1991, *Kejahatan White Collar dan Pembangunan Masyarakat Adil
dan Makmur*, Majalah Masalah-masalah Hukum No. 3 Tahun XXI, FH.
Undip, Semarang

Jurnal/ Majalah/ Harian Umum

Arena Hukum, Majalah Fak. Hukum Unibraw, No. 9 Tahun 3 November 1999

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1426/Tahun XXXII/ 1 September 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1428/Tahun XXXII/ 1 Oktober 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1429/Tahun XXXII/ 15 Oktober 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1431/Tahun XXXII/ 15 November 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1432/Tahun XXXII/ 1 Desember 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1433/Tahun XXXII/ 15 Desember 2000

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1434/Tahun XXXIII/ 1 Januari 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1435/Tahun XXXIII/ 15 Januari 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1436/Tahun XXXIII/ 1 Pebruari 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1437/Tahun XXXIII/ 15 Pebruari 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1438/Tahun XXXIII/ 1 Maret 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1440/Tahun XXXIII/ 1 April 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1441/Tahun XXXIII/ 15 April 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1442/Tahun XXXIII/ 1 Mei 2001

Berita Pajak, Majalah, Ditjen Pajak, No. 1443/Tahun XXXIII/ 15 Mei 2001

Magister Hukum, Jurnal, UII, Vol .2 No. 4 Oktober 2000.

Perpajakan Indonesia, Jurnal, Vol 1, No, 2, September 2001, Jakarta

Perpajakan Indonesia, Jurnal, Vol 1, No, 3, Oktober 2001, Jakarta

Ius Quia Iustum, Jurnal Hukum, F.H. UII, No. 13 Vol. 7 -2000

Ius Quia Iustum, Jurnal Hukum, F.H. UII, No. 14 Vol. 7- 2000

Wacana, Jurnal Studi Hukum Kritis, Edisi 6 Tahun II 2000

Hasil penelitian

Budiyono, Tri, 1998, *Tesis : Fungsi Regulasi Pajak Penghasilan Sebagai Instrumen Untuk Mendorong Penanaman Modal*, MIH Undip, Semarang

Irawan, Candra, 2001, *Tesis, Kebijakan Pemerintah dan Ketidak Berdayaan Usaha Kecil (Kajian Kritis Implementasi Kebijakan Pemerintah Dalam Rangka Pemberdayaan Usaha Kecil Di Kota Bengkulu)*, MIH Undip, Semarang.

Rahardjo, Noor, 1999, *Tesis : Pemberdayaan Hukum Pajak Dalam Ekonomi Global*, MIH Undip, Semarang