

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Penelitian Terdahulu

Studi yang dilakukan oleh Handayani (2021) memberikan gambaran mengenai efektivitas pemanfaatan insentif PPh Pasal 21 DTP pada tahun 2020. Penelitian tersebut berbeda dengan karya tulis ini karena karya tulis ini tidak bertujuan untuk mengukur efektivitas insentif PPh Pasal 21 DTP dalam lingkup nasional, melainkan meninjau penerapan dan realisasinya di KPP Pratama Bantul pada tahun 2021. Akan tetapi, penghitungan yang digunakan untuk mengukur efektivitas sama dengan penghitungan yang digunakan untuk menganalisis tingkat pemanfaatan insentif. Dengan membandingkan antara wajib pajak yang telah memanfaatkan insentif dengan wajib pajak yang berhak memanfaatkan insentif, didapatkan hasil dari 1.663.868 wajib pajak yang berhak memanfaatkan, hanya 131.889 wajib pajak yang telah memanfaatkan atau jika dipersentasekan sebesar 7,9%. Dengan membandingkan antara realisasi insentif PPh Pasal 21 DTP dengan pagu anggarannya, didapatkan hasil realisasi sebesar Rp3,47 triliun dengan anggaran senilai Rp8,7 triliun. Jika realisasi tersebut dipersentasekan, hasilnya didapatkan sebesar 39,89%. Karena dasar pengujian menetapkan bahwa untuk dapat dikatakan efektif harus memenuhi syarat persentase hasil penghitungan di

atas 50%, dapat disimpulkan bahwa pemanfaatan insentif PPh Pasal 21 DTP selama tahun 2020 dalam lingkup nasional kurang efektif.

Menurut penelitian yang dilakukan Areta (2021), kebijakan pemberian insentif PPh Pasal 21 DTP menunjukkan indikasi peningkatan daya beli dan tingkat konsumsi masyarakat di wilayah Madiun, Jawa Timur pada tahun 2020. Penelitian tersebut berbeda dengan karya tulis ini yang tidak melakukan analisis mengenai pengaruh insentif PPh Pasal 21 DTP terhadap tingkat konsumsi penerimanya, tetapi hanya pemanfaatan insentif terkhusus oleh wajib pajak di wilayah Bantul. Penelitian untuk menguji pengaruh pemberian insentif PPh Pasal 21 DTP dilakukan dengan menggunakan pendekatan rata-rata pengeluaran masyarakat tiap bulan dibandingkan dengan perubahan rata-rata pengeluaran masyarakat tiap bulan. Berdasarkan analisis pengeluaran, rata-rata pengeluaran untuk komoditas bukan makanan cenderung mengalami kenaikan, sedangkan untuk pengeluaran komoditas makanan berfluktuasi selama tahun 2017 hingga 2019. Terjadinya pandemi Covid-19 dikhawatirkan akan menurunkan konsumsi masyarakat. Akan tetapi, berdasarkan hasil penelitian, didapatkan fakta bahwa rata-rata konsumsi masyarakat di wilayah Madiun naik sebesar 6,52% pada tahun 2020. Tahun 2020 juga bertepatan dengan pemberian insentif PPh Pasal 21 DTP yang memberi kesimpulan bahwa terdapat indikasi peningkatan konsumsi masyarakat Madiun karena adanya kebijakan insentif PPh Pasal 21 DTP.

Penelitian yang dilaksanakan Priyatin dan Rahmi (2022) memberikan gambaran tentang penerapan kebijakan insentif PPh Pasal 21 DTP di KPP Pratama Jakarta Pademangan pada tahun 2020. Penelitian tersebut berbeda dengan karya

tulis ini dalam hal pendekatan implementasi kebijakan dan objek penelitian. Priyatin dan Rahmi (2022) menggunakan pendekatan keberhasilan dan kegagalan implementasi kebijakan insentif berdasarkan indikator komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi di KPP Pratama Jakarta Pademangan selama tahun 2020, sedangkan Karya Tulis Tugas Akhir ini lebih berfokus pada bagaimana KPP Pratama Bantul mengimplementasikan kebijakan insentif PPh Pasal 21 DTP berdasarkan PMK yang mendasarinya selama tahun 2021. Secara umum, implementasi pemberian insentif di KPP Pratama Jakarta Pademangan berjalan dengan baik karena sumber dayanya cukup dan struktur birokrasinya mendukung penugasan setiap pelaksana kebijakan. Meskipun demikian, masih terdapat kendala dari segi komunikasi karena wajib pajak kurang menggali informasi kebijakan insentif PPh Pasal 21 DTP dan disposisi karena KPP Pratama Jakarta Pademangan tidak memiliki *standard operating procedure* (SOP) secara khusus untuk menerapkan kebijakan insentif tersebut.

2.2 Konsep/Teori Pajak Penghasilan Pasal 21

2.2.1 Pajak

Dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pajak dijelaskan sebagai kontribusi wajib kepada negara yang memiliki sifat memaksa baik kepada orang pribadi maupun badan. Selain itu, pembayaran pajak tidak memberikan imbalan langsung kepada pembayar, melainkan dikelola sedemikian rupa untuk mendanai keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Turmudi (2015) mengungkapkan bahwa pajak adalah hal yang penting bagi tiap negara karena berfungsi sebagai pendapatan

utama negara yang memberi pengaruh pada kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara sebagai pencerminan keadilan untuk kesejahteraan.

2.2.2 Pajak Penghasilan

Penghasilan dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh) diartikan sebagai tambahan kemampuan ekonomis dengan nama dan bentuk apa pun baik berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia yang dapat digunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak. Secara sederhana, pajak penghasilan adalah pajak yang dibebankan pada penghasilan perorangan maupun badan dengan bentuk tarif progresif, proporsional, atau regresif (Baguna *et al.*, 2017). Menurut Oktaviani *et al.* (2017), pajak penghasilan diartikan sebagai pungutan resmi yang ditujukan pada masyarakat yang menerima atau memperoleh penghasilan dalam tahun pajak atau bagian tahun pajak untuk kepentingan penyelenggaraan negara dan masyarakat.

2.2.3 Pajak Penghasilan Pasal 21

PPh Pasal 21 merupakan salah satu jenis pajak penghasilan yang diterapkan di Indonesia yang tata kelolanya dilakukan oleh pemerintah pusat. Menurut Pasal 21 UU PPh, pengertian PPh Pasal 21 adalah pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan bentuk apa pun.

Pemungutan PPh Pasal 21 dilakukan dengan metode *withholding*. Dalam *withholding system*, wajib pajak sebagai pihak ketiga diberi kepercayaan untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri pajak yang menjadi kewajibannya. Sebagai kebijakan untuk mengisi kas negara selama tahun berjalan, pihak ketiga

diharuskan memotong penghasilan pada saat terutangnya PPh Pasal 21, menyetor pajak yang telah dipotong maksimal tanggal 10 masa pajak berikutnya, dan melaporkannya maksimal tanggal 20 masa pajak berikutnya.

2.2.4 Pemotong PPh Pasal 21

Pihak ketiga sebagai pemotong PPh Pasal 21 diatur dalam Pasal 2 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2016 tentang Pedoman Teknis Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 21 dan/atau Pajak Penghasilan Pasal 26 Sehubungan dengan Pekerjaan, Jasa, dan Kegiatan Orang Pribadi (selanjutnya disebut PER-16/PJ/2016), yaitu:

1. pemberi kerja baik orang pribadi maupun badan;
2. instansi pemerintah;
3. dana pensiun;
4. orang pribadi pengusaha atau pekerja bebas; dan
5. penyelenggara kegiatan.

Pengecualian dari pemenuhan kewajiban pemotongan PPh Pasal 21 diberikan kepada kantor perwakilan negara asing dan organisasi internasional yang ditetapkan Menteri Keuangan (Menkeu).

2.2.5 Subjek yang Dipotong PPh Pasal 21

Pemotongan PPh Pasal 21 hanya dilakukan untuk penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi. Orang pribadi yang dimaksud harus berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri. Dalam Pasal 2 ayat (3) UU PPh, orang pribadi sebagai subjek pajak dalam negeri memiliki syarat, yaitu tinggal di Indonesia, berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka 12 bulan, atau berada dan mempunyai

niat untuk tinggal di Indonesia. Penerima penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 meliputi:

1. pegawai tetap maupun tidak tetap;
2. penerima pesangon/uang pensiun;
3. bukan pegawai;
4. dewan komisaris/dewan pengawas bukan pegawai tetap;
5. mantan pegawai; dan
6. peserta kegiatan.

2.2.6 Penghasilan yang Dipotong PPh Pasal 21

Tidak semua penghasilan yang diterima oleh orang pribadi sebagai subjek pajak dalam negeri dipotong PPh Pasal 21, tetapi hanya penghasilan tertentu saja yang berkaitan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan. Pasal 5 PER-16/PJ/2016 mengatur mengenai penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21, yaitu:

1. penghasilan yang diterima/diperoleh pegawai tetap;
 2. penghasilan penerima pensiun;
 3. penghasilan yang dibayarkan sekaligus dengan syarat tertentu;
 4. penghasilan pegawai tidak tetap;
 5. imbalan kepada bukan pegawai;
 6. imbalan kepada peserta kegiatan;
 7. penghasilan dewan komisaris/dewan pengawas yang bukan pegawai tetap;
 8. imbalan kepada mantan pegawai;
 9. penghasilan dari penarikan dana pensiun yang disahkan Menkeu oleh pegawai;
- dan

10. penghasilan berupa natura dan/atau kenikmatan yang diberikan oleh wajib pajak final.

Bagi pegawai tetap, penghasilan digolongkan menjadi penghasilan bersifat teratur dan tidak teratur berdasarkan Pasal 1 PER-16/PJ/2016. Penghasilan teratur didefinisikan sebagai penghasilan yang diterima atau diperoleh pegawai tetap berupa gaji/upah, tunjangan, dan imbalan yang diberikan secara teratur dan berkesinambungan. Sementara itu, penghasilan tidak teratur merupakan penghasilan yang diterima atau diperoleh pegawai tetap secara tidak berkesinambungan seperti bonus, tunjangan hari raya (THR), jasa produksi, tantiem, gratifikasi, dan imbalan lain sejenisnya.

2.2.7 Dasar Pengenaan PPh Pasal 21

Dalam proses penghimpunan pajak oleh negara, dasar pengenaan pajak (DPP) digunakan sebagai fondasi untuk menghitung jumlah pajak yang harus dibayar. Dengan adanya payung hukum berupa DPP, terdapat kepastian mengenai berapa banyak pajak yang harus dibayar oleh penerima penghasilan dan dipotong oleh pemotong dalam lingkup suatu negara. Karena itulah Indonesia tidak bisa sewenang-wenang dalam menghimpun pajak. Dasar pengenaan PPh Pasal 21 yang terdapat dalam Pasal 9 ayat (1) PER-16/PJ/2016 meliputi:

1. penghasilan kena pajak untuk:
 - a. pegawai tetap;
 - b. penerima pensiun;
 - c. pegawai tidak tetap dengan pembayaran penghasilan bulanan atau jumlah kumulatif penghasilan tertentu;

- d. bukan pegawai dengan imbalan berkesinambungan;
2. jumlah penghasilan yang melebihi Rp450 ribu sehari untuk penerima upah harian, mingguan, satuan, atau borongan dengan penghasilan kumulatif tertentu;
3. 50% dari penghasilan bruto tidak berkesinambungan yang diperoleh bukan pegawai; dan
4. jumlah penghasilan bruto untuk penghasilan selain yang sudah disebutkan.

Penghasilan kena pajak yang dimaksudkan untuk menghitung dasar pengenaan pajak pada uraian nomor 1 terdiri dari:

1. penghasilan neto dikurangi penghasilan tidak kena pajak (PTKP) bagi pegawai tetap dan penerima pensiun;
2. penghasilan bruto dikurangi PTKP bagi pegawai tidak tetap; dan
3. 50% dari penghasilan bruto dikurangi PTKP per bulan bagi bukan pegawai.

PTKP ditetapkan dalam Pasal 1 PMK Nomor 101/PMK.01/2016 tentang Penyesuaian Besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak dengan besaran sebagai berikut.

1. Rp54.000.000 bagi diri WP orang pribadi;
2. Rp4.500.000 sebagai tambahan bagi WP yang kawin;
3. Rp54.000.000 bagi istri yang penghasilannya digabung dengan suami; dan
4. Rp4.500.000 sebagai tambahan untuk tanggungan maksimal 3 orang.

2.2.8 Tarif PPh Pasal 21

Tarif PPh Pasal 21 diatur dalam Pasal 17 ayat (1) UU PPh dengan menganut tarif progresif. Tarif progresif merupakan tarif yang mengalami kenaikan sesuai ketentuan objek pajak sehingga menaikkan pajak yang harus dibayar sampai tingkat tertentu (Sukawati *et al.*, 2021). Tarif PPh Pasal 21 naik dari 5%, 15%, 25%, hingga yang tertinggi 30% bergantung pada penghasilan kena pajak. Tabel rincian lapisan penghasilan kena pajak sebagai dasar pengenaan pajak dan tarif PPh Pasal 21 terdapat dalam Tabel II.1.

Tabel II.1 Lapisan Penghasilan Kena Pajak dan Tarif PPh Pasal 21

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif
Sampai dengan Rp50.000.000	5%
Di atas Rp50.000.000 sampai dengan Rp250.000.000	15%
Di atas Rp250.000.000 sampai dengan Rp500.000.000	25%
Di atas Rp500.000.000	30%

Sumber: Diolah dari UU PPh (2008)

2.2.9 Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran PPh Pasal 21

Sarana pembayaran dan penyetoran PPh Pasal 21 ditetapkan dalam Pasal 11 PMK Nomor 242/PMK.03/2014. Sarana tersebut berupa Surat Setoran Pajak (SSP) dan bentuk lain yang disamakan seperti Bukti Penerimaan Negara (BPN), Bukti Pindahbukuan (Pbk), dan bukti penerimaan pajak lain sesuai peraturan perundang-undangan. Pembayaran dan penyetoran pajak ke kas negara dengan sarana yang ada dilakukan melalui layanan loket/teller dan/atau layanan dengan sistem elektronik lainnya pada bank maupun pos persepsi.

2.3 Program Pemulihan Ekonomi Nasional

Terjadinya pandemi Covid-19 di Indonesia selain berdampak pada kesehatan masyarakat juga berdampak pada ekonomi Indonesia. Achiel *et al.* (2020) menguraikan pandemi Covid-19 sebagai peristiwa yang meningkatkan pengangguran, mengubah kondisi kerja, mengubah upah, dan meningkatkan kerentanan pekerja formal maupun informal di sektor berisiko tinggi. Selain itu, Budastra (2020) menjelaskan bahwa pandemi Covid-19 berpotensi menimbulkan gangguan rantai pasokan input, produksi, distribusi, dan pemasaran output.

Otto Von Bismarck sebagai seorang negarawan dalam teorinya mengenai *welfare state* mengungkapkan bahwa negara mempunyai kedudukan aktif dalam mengurus, mengelola, dan mengorganisir perekonomian seperti menjamin adanya pelayanan kesejahteraan dasar bagi warga negaranya melalui kebijakan sosial (Hadiyono, 2020). Oleh karena itu, sebagai upaya untuk memulihkan ekonomi dan meningkatkan kesejahteraan, pemerintah melaksanakan program Pemulihan Ekonomi Nasional yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2020.

Program Pemulihan Ekonomi Nasional untuk mengatasi dampak pandemi Covid-19 menurut Mulyani (2021) terbagi menjadi lima kelompok, yaitu:

1. kesehatan dengan tujuan untuk mendanai rumah sakit darurat, paket obat, perawatan pasien Covid-19, insentif tenaga kesehatan, pengadaan vaksin, dan iuran kesehatan;

2. perlindungan sosial dengan tujuan untuk mendanai Program Keluarga Harapan, Kartu Sembako, Kartu Prakerja, Bantuan Langsung Tunai, bantuan kuota internet, bantuan uang kuliah, subsidi listrik, dan bantuan beras;
3. dukungan untuk UMKM dan korporasi berupa bantuan pelaku usaha mikro, penempatan dana di bank, subsidi bunga, dan penyertaan modal negara;
4. program prioritas meliputi Program Padat Karya, pariwisata, ketahanan daerah, dan fasilitas pinjaman daerah; dan
5. insentif usaha yang terdiri dari insentif PPh Pasal 21 DTP, PPh Final UMKM DTP, pembebasan PPh Pasal 22 Impor, pengurangan angsuran PPh Pasal 25, pengembalian pendahuluan PPN, penurunan tarif PPh Badan, PPN DTP properti, dan Bea Masuk DTP.

Dalam karya tulis ini, insentif yang menjadi fokus adalah insentif PPh Pasal 21 Ditanggung Pemerintah.

2.4 Konsep/Teori Insentif Pajak

2.4.1 Insentif Pajak

Mankiw (2018), seorang ahli ekonomi, mengutarakan teori bahwa orang-orang merespons terhadap insentif dengan mempertimbangkan biaya dan manfaat. Insentif dalam konteks perusahaan adalah sebuah bentuk perangsang untuk meningkatkan produktivitas dan kepuasan pekerja sehingga performa perusahaan meningkat (Evi, 2009). Dalam keadaan pandemi Covid-19, insentif pajak dimaksudkan untuk tujuan yang lebih luas dalam lingkup negara, yaitu meningkatkan kepuasan masyarakat, meningkatkan konsumsi, meningkatkan

investasi, dan memberikan lapangan pekerjaan sehingga ekonomi dapat pulih dari kemerosotan. Peningkatan yang diimbangi dengan pemulihan ekonomi tersebut merupakan hasil dari teori Mankiw karena masyarakat merespons insentif pajak dengan memanfaatkan dan menggunakannya untuk keperluan semestinya.

Menurut United Nations Conference on Trade and Development (2000), insentif pajak diklasifikasikan menjadi berbagai bentuk kebijakan, yaitu:

1. penurunan tarif PPh Badan yang bertujuan untuk menarik *foreign direct investment*;
2. kerugian yang dapat dikompensasi baik vertikal maupun horizontal;
3. *tax holiday* berupa pengecualian atau pengurangan pembayaran PPh Badan dalam rentang waktu tertentu;
4. pengurangan penghasilan neto yang berupa depresiasi aset dipercepat dan klaim beban depresiasi lebih besar;
5. kredit pajak atas pengeluaran investasi dengan jenis dan batasan tertentu;
6. penurunan tarif pajak atas dividen dan bunga yang ditujukan kepada investor luar negeri;
7. perlakuan pajak istimewa atas keuntungan dari modal jangka panjang dengan tujuan agar investor tidak cepat menarik investasinya;
8. perlakuan beban tertentu untuk dikurangkan dari penghasilan, misalnya beban pelatihan pegawai dan beban riset perusahaan;
9. tarif nol atau tarif diturunkan atas impor modal tertentu untuk kebijakan investasi lalu menaikkan tarif pajak produk hilir yang dihasilkan untuk melindungi pasar domestik;

10. penurunan pajak yang berhubungan dengan pekerjaan atau jabatan tertentu berupa pengurangan pajak yang harus dibayar, pemberian kredit pajak, atau pemberian tunjangan pajak untuk memajukan kesejahteraan sosial;
11. kredit pajak atas penambahan nilai barang yang diproduksi di dalam negeri dengan tujuan untuk meningkatkan kapasitas produksi dalam negeri dan menurunkan ekspor bahan mentah; dan
12. penurunan tarif pajak atau kredit pajak untuk penghasilan dari perbedaan nilai tukar mata uang.

Jadi, insentif pajak adalah suatu bentuk usaha pemerintah untuk menarik orang pribadi atau badan sebagai target kebijakan dalam rangka mendukung program pemerintah berdasarkan fokus perpajakan tertentu. Karya Tulis Tugas Akhir ini membahas mengenai kebijakan insentif nomor 10 yang berhubungan dengan pekerjaan dengan hasil akhir pajak yang harus dibayar oleh pegawai lebih rendah atau bahkan nol.

2.4.2 Insentif PPh Pasal 21 DTP

Sehubungan dengan diberikannya Insentif PPh Pasal 21 DTP pada tahun 2021, Kementerian Keuangan mengeluarkan PMK Nomor 82/PMK.03/2021 (selanjutnya disebut PMK 82/2021) sebagai perpanjangan periode diberikannya insentif dan PMK Nomor 149/PMK.03/2021 (selanjutnya disebut PMK 149/2021) sebagai bentuk peningkatan kemanfaatan insentif yang sebelumnya diatur dalam PMK Nomor 9/PMK.03/2021 (selanjutnya disebut PMK 9/2021). Tahun lalu, tepatnya pada bulan April sampai Desember 2020, pemerintah sudah lebih dahulu

menetapkan kebijakan insentif PPh Pasal 21 DTP melalui PMK tertentu yang pemberlakuannya sudah dicabut dan diganti untuk tahun 2021.

Insentif PPh Pasal 21 DTP adalah insentif yang diterima pegawai dengan kriteria tertentu yang PPh Pasal 21-nya ditanggung oleh pemerintah. Konsep pajak ditanggung pemerintah tertuang dalam Pasal 1 angka 1 PMK Nomor 107/PMK.05/2020 yang berarti pajak terutang untuk bidang tertentu dibayar oleh pemerintah dengan alokasi pagu anggaran yang sudah ditetapkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

Karena pajak yang seharusnya dibayar oleh pegawai justru dibayar oleh pemerintah, pegawai akan mendapat penghasilan tertentu secara penuh tanpa potongan PPh Pasal 21. PPh Pasal 21 yang telah ditanggung pemerintah harus dibayar secara tunai oleh pemberi kerja kepada pegawai. Tambahan penghasilan tersebut tidak diperhitungkan sebagai penghasilan kena pajak.

Segala beban administrasi terkait insentif PPh Pasal 21 DTP hanya ditanggung oleh pemberi kerja selaku pemotong PPh Pasal 21 dan DJP selaku penyelenggara kebijakan. Pemberi kerja berhak mengajukan pemanfaatan insentif dan diwajibkan untuk melaporkan realisasi insentif yang dimanfaatkan pegawainya setiap masa pajak melalui sistem DJP dengan format yang sudah ditentukan dalam PMK 9/2021 sttd. PMK 149/2021. Jika pelaporan tidak dilakukan dengan tepat waktu, insentif PPh Pasal 21 DTP tidak dapat dimanfaatkan yang artinya pemberi kerja harus memotong dan menyetorkan PPh Pasal 21 pegawainya seperti sedia kala ke kas negara.

2.4.3 Kategori Tingkat Pemanfaatan Insentif

Untuk mendeskripsikan tingkat pemanfaatan insentif, diperlukan kategori yang membagi tingkat pemanfaatan insentif berdasarkan penghitungan rasio. Rasio didapat dari pembagian jumlah wajib pajak pemberi kerja yang secara nyata memanfaatkan insentif PPh Pasal 21 DTP dengan jumlah wajib pajak pemberi kerja yang berhak memanfaatkan insentif. Kategori tingkat pemanfaatan insentif yang digunakan sebagai acuan menurut Areta (2021) ditunjukkan oleh Tabel II.2.

Tabel II.2 Kategori Tingkat Pemanfaatan Insentif

Tingkat Pemanfaatan	Rasio (%)
Sangat Tinggi	80–100
Tinggi	60–79,99
Sedang	40–59,99
Rendah	20–39,99
Sangat Rendah	<20

Sumber: Areta (2021)

2.5 Teori Kendala

Theory of constraint menerangkan bahwa pada dasarnya setiap organisasi memiliki keterbatasan sumber daya seperti keterbatasan keuangan, sumber daya manusia (SDM), kapasitas, maupun kemampuan yang dapat menjadi kendala bila organisasi tidak dapat melewati keterbatasan tersebut (Darhasani & Biswan, 2018). *Theory of constraint* juga menjelaskan bahwa kinerja suatu organisasi pasti dibatasi oleh minimal satu kendala (Dettmer, 1998 dikutip dalam Larasati & Haksama, 2016). Hansen dan Mowen (2007) membagi kendala menjadi dua, yaitu:

1. kendala internal (*internal constraint*), yaitu berbagai faktor pembatas organisasi yang berasal dari dalam organisasi; dan

2. kendala eksternal (*external constraint*), yaitu berbagai faktor pembatas yang berasal dari luar organisasi.

Sebagai organisasi pemerintah, Direktorat Jenderal Pajak memiliki peran esensial, yaitu sebagai pusat kebijakan dan standardisasi perpajakan. Dengan peran besar tersebut, DJP tidak akan lepas dari kendala terutama dalam pelaksanaan kebijakan perpajakannya.

2.6 Teori Penyelesaian Kendala

Atas adanya suatu kendala, pihak yang terkait dengan kendala tersebut akan mencoba menyelesaikannya. Dalam menyelesaikan suatu kendala untuk mencapai keadaan atau sasaran yang diinginkan, perlu diambil suatu keputusan.

Haudi (2021) dalam bukunya yang berjudul *Teknik Pengambilan Keputusan* mengungkapkan beberapa teori pengambilan keputusan, yaitu:

1. teori utilitarianisme yang menganggap bahwa pengambilan keputusan harus membawa manfaat bagi masyarakat luas dengan menekan *social cost* (biaya sosial) dan menaikkan *social benefit* (manfaat sosial);
2. teori deontologi yang menjelaskan bahwa pengambilan keputusan itu benar jika selaras dengan kewajiban yang diemban dan keharusan untuk melakukannya tanpa mempertimbangkan konsekuensi tindakan;
3. teori hedonisme yang mengedepankan kesenangan dan kenikmatan duniawi sebagai tujuan akhir pengambilan keputusan yang harus dicapai dengan cara apa pun; dan

4. teori eudemonisme yang menganggap kebahagiaan sebagai segala ujung dari segala tujuan yang dikejar manusia.