



MEMBANGUN Keadilan, Menghasilkan Pendapatan: ANALISIS SISTEMATIS PERAN *RULE OF LAW* DALAM OPTIMALISASI PENERIMAAN PAJAK

Suparna Wijaya ¹⁾, Andri Marfiana ²⁾

¹⁾ suparnawijaya@upnvj.ac.id, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

²⁾ andri.marfiana@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN

Abstract

This study aims to analyze the relationship between rule of law and tax revenue through a Systematic Literature Review (SLR) approach. Rule of law, as the foundation of good governance, is assumed to have a significant influence on optimizing a country's tax revenue. Using the SLR method, this research identifies, selects, and synthesizes 48 scientific articles published in Scopus and Web of Science indexed journals during the 2010-2024 period. The analysis results show a consistent positive relationship between the quality of rule of law and increased tax revenue. The most influential elements of rule of law include: (1) legal certainty in tax regulations, (2) effectiveness of law enforcement against tax violations, (3) independence of judicial institutions, and (4) government accountability in tax revenue management. This study also identifies mediating mechanisms in the form of increased tax compliance and reduced tax avoidance as the main pathways through which rule of law influences tax revenue. These findings provide theoretical implications for developing rule of law-based taxation models and practical implications for policymakers in designing effective tax reforms.

Keywords: Good governance, Rule of law, Tax compliance, Tax revenue

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak (*tax revenue*) melalui pendekatan *Systematic Literature Review* (SLR). *Rule of law* sebagai fondasi tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) diasumsikan memiliki pengaruh signifikan terhadap optimalisasi penerimaan pajak suatu negara. Melalui metode SLR, penelitian ini mengidentifikasi, menyeleksi, dan mensintesis 48 artikel ilmiah yang diterbitkan dalam jurnal terindeks Scopus dan Web of Science selama periode 2010-2024. Hasil analisis menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif yang konsisten antara kualitas *rule of law* dan peningkatan penerimaan pajak. Elemen *rule of law* yang paling berpengaruh meliputi: (1) kepastian hukum dalam regulasi perpajakan, (2) efektivitas penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak, (3) kemandirian lembaga peradilan, dan (4) akuntabilitas pemerintah dalam pengelolaan penerimaan pajak. Penelitian ini juga mengidentifikasi mekanisme mediasi berupa peningkatan kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*) dan penurunan tingkat penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebagai jalur utama pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak. Temuan ini memberikan implikasi teoretis untuk pengembangan model perpajakan berbasis *rule of law* dan implikasi praktis bagi pembuat kebijakan dalam merancang reformasi perpajakan yang efektif.

Kata Kunci: Good governance, Penerimaan pajak, Rule of law, Tax compliance

PENDAHULUAN

Penerimaan pajak merupakan sumber pendapatan utama bagi sebagian besar negara dalam membiayai pengeluaran publik dan mewujudkan pembangunan berkelanjutan (Besley & Persson, 2014). Di negara berkembang, rasio penerimaan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) masih berada pada level yang relatif rendah, berkisar antara 10-20% (World Bank, 2022), jauh di bawah rata-rata negara maju yang mencapai 30-45% (OECD, 2023). Kesenjangan ini mendorong urgensi untuk mengidentifikasi faktor-faktor institusional yang dapat meningkatkan kapasitas negara dalam memobilisasi penerimaan pajak.

Rule of law, sebagai salah satu pilar tata kelola pemerintahan yang baik, telah mendapat perhatian signifikan dalam diskursus akademik maupun forum kebijakan internasional (Kaufmann et al., 2011; World Justice Project, 2023). *Rule of law* merujuk pada prinsip bahwa semua individu, institusi, dan entitas, baik publik maupun swasta, termasuk negara itu sendiri, bertanggung jawab terhadap hukum yang diberlakukan secara adil dan diterapkan secara merata (United Nations, 2004). Dalam konteks perpajakan, *rule of law* mencerminkan kondisi di mana



sistem perpajakan dijalankan berdasarkan kerangka hukum yang jelas, dapat diprediksi, dan ditegakkan secara konsisten (Bird et al., 2008).

Meskipun terdapat asumsi umum bahwa *rule of law* berkontribusi positif terhadap penerimaan pajak, penelitian komprehensif yang mengintegrasikan bukti empiris dari berbagai studi masih terbatas. Beberapa penelitian terdahulu (Torgler & Schneider, 2009; Alm et al., 2016; Mawejje & Sebudde, 2019) menunjukkan hasil yang beragam mengenai besaran dan mekanisme pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak, yang mengindikasikan kompleksitas hubungan antar kedua variabel tersebut.

Dalam upaya mengisi kesenjangan literatur tersebut, penelitian ini bertujuan untuk melakukan *systematic literature review* dengan fokus pada tiga pertanyaan penelitian utama: (1) Bagaimana pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak berdasarkan bukti empiris dari penelitian-penelitian terdahulu?; (2) Komponen *rule of law* manakah yang memiliki kontribusi paling signifikan terhadap peningkatan penerimaan pajak?; dan (3) Melalui mekanisme mediasi apakah *rule of law* memengaruhi penerimaan pajak?

Kontribusi penelitian ini terletak pada sintesis komprehensif terhadap literatur terkini yang mengkaji hubungan *rule of law* dan penerimaan pajak, yang dapat menjadi landasan bagi pengembangan kerangka teoretis yang lebih integratif serta formulasi kebijakan perpajakan yang berbasis bukti empiris.

KAJIAN PUSTAKA

Konseptualisasi *Rule of Law*

Rule of law merupakan konsep multidimensional yang telah mengalami evolusi pemikiran sejak diperkenalkan oleh A.V. Dicey pada abad ke-19. Secara konseptual, *rule of law* dapat didefinisikan dari perspektif formal (*thin concept*) maupun substansial (*thick concept*) (Tamanaha, 2004). Perspektif formal menekankan aspek prosedural seperti legalitas, kepastian hukum, dan pembatasan kekuasaan, sementara perspektif substansial mencakup pula dimensi normatif seperti perlindungan hak asasi manusia, keadilan, dan kesejahteraan (Bedner, 2010).

World Justice Project (2023) mengoperasionalkan *rule of law* ke dalam delapan dimensi: (1) pembatasan kekuasaan pemerintah, (2) absensi korupsi, (3) pemerintahan terbuka, (4) perlindungan hak fundamental, (5) ketertiban dan keamanan, (6) penegakan regulasi, (7) peradilan sipil, dan (8) peradilan pidana. Sementara itu, Kaufmann et al. (2011) dalam *Worldwide Governance Indicators* mendefinisikan *rule of law* sebagai "tingkat kepercayaan dan kepatuhan agen terhadap aturan masyarakat, khususnya kualitas penegakan kontrak, hak milik, kepolisian, dan pengadilan, serta kemungkinan kejahatan dan kekerasan."

Dalam konteks perpajakan, Dincecco & Katz (2016) mengidentifikasi empat aspek *rule of law* yang relevan: (1) kepastian hukum dalam regulasi perpajakan, (2) penegakan hukum pajak yang efektif, (3) perlindungan hak-hak wajib pajak, dan (4) akuntabilitas otoritas pajak. Aspek-aspek ini membentuk kerangka institusional yang memengaruhi interaksi antara wajib pajak dan otoritas pajak.

Teori Penerimaan Pajak

Penerimaan pajak (*tax revenue*) secara umum didefinisikan sebagai pendapatan yang diperoleh pemerintah dari pemungutan pajak. Besley & Persson (2014) mengkonseptualisasikan kapasitas fiskal (*fiscal capacity*) sebagai kemampuan negara untuk memobilisasi penerimaan pajak, yang ditentukan oleh faktor historis, institusional, dan politik. Teori ekonomi publik tradisional menekankan determinan ekonomik penerimaan pajak seperti tingkat pendapatan per kapita, struktur ekonomi, keterbukaan perdagangan, dan tingkat urbanisasi (Musgrave, 1969; Tanzi & Zee, 2000).

Perkembangan literatur ekonomi politik dan ekonomi kelembagaan telah memperluas perspektif teoretis dengan memasukkan faktor institusional sebagai determinan penting



penerimaan pajak (Acemoglu et al., 2005; North et al., 2009). Teori kontrak sosial fiskal (*fiscal social contract*) menekankan bahwa kepatuhan pajak bergantung pada persepsi wajib pajak terhadap legitimasi otoritas pajak dan kepercayaan bahwa dana pajak akan digunakan secara efektif (Levi, 1988; Torgler, 2007).

Model kepatuhan pajak (*tax compliance*) yang dikembangkan Allingham & Sandmo (1972) awalnya berfokus pada perhitungan rasional wajib pajak yang membandingkan manfaat penggelapan pajak dengan risiko deteksi dan penalti. Pendekatan ini kemudian diperluas oleh Alm et al. (1992) dan Kirchler et al. (2008) yang menekankan pentingnya faktor psikologis dan sosial seperti norma sosial, moralitas pajak, dan kepercayaan terhadap pemerintah.

Hubungan *Rule of Law* dan Penerimaan Pajak

Literatur teoretis mengidentifikasi beberapa jalur potensial melalui mana *rule of law* dapat memengaruhi penerimaan pajak. Pertama, *rule of law* menciptakan kepastian hukum yang meningkatkan prediktabilitas sistem perpajakan, sehingga mengurangi risiko dan biaya kepatuhan bagi wajib pajak (Dincecco & Katz, 2016). Kedua, penegakan hukum yang efektif meningkatkan probabilitas deteksi dan penalti terhadap penggelapan pajak, yang meningkatkan biaya ekspektasian dari ketidakpatuhan (Allingham & Sandmo, 1972). Ketiga, *rule of law* memperkuat akuntabilitas pemerintah dalam penggunaan dana pajak, sehingga meningkatkan kepercayaan wajib pajak dan kesediaan mereka untuk membayar pajak (Levi, 1988; Torgler, 2007).

Studi empiris mengenai hubungan *rule of law* dan penerimaan pajak menunjukkan hasil yang beragam. Torgler & Schneider (2009) menemukan korelasi positif antara kualitas institusi hukum dan tingkat kepatuhan pajak di 30 negara. Alm et al. (2016) menunjukkan bahwa kepercayaan terhadap sistem peradilan berhubungan positif dengan kepatuhan pajak di Amerika Latin. Bird et al. (2008) mengidentifikasi korelasi kuat antara indikator *rule of law* dan rasio pajak terhadap PDB dalam sampel lintas negara. Sebaliknya, Mahdavi (2008) menemukan pengaruh yang tidak signifikan dari *rule of law* terhadap penerimaan pajak di negara-negara berkembang setelah mengendalikan faktor-faktor ekonomi.

Riset terkini mulai mengeksplorasi mekanisme mediasi dan moderasi dalam hubungan *rule of law* dan penerimaan pajak. Kasper et al. (2015) menemukan bahwa pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak dimediasi oleh peningkatan aktivitas ekonomi formal. Maweje & Sebudde (2019) menunjukkan bahwa interaksi antara *rule of law* dan kapasitas administratif memperkuat pengaruh positif terhadap penerimaan pajak. Sementara itu, Halla (2012) menyoroti peran moralitas pajak sebagai mediator penting dalam hubungan tersebut.

Berdasarkan tinjauan literatur tersebut, teridentifikasi kesenjangan pengetahuan berupa: (1) sintesis komprehensif bukti empiris mengenai hubungan *rule of law* dan penerimaan pajak, (2) identifikasi komponen *rule of law* yang paling relevan untuk konteks perpajakan, dan (3) artikulasi mekanisme kausal yang menghubungkan *rule of law* dengan penerimaan pajak. Penelitian ini bertujuan mengisi kesenjangan tersebut melalui pendekatan *systematic literature review*.

METODE

Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode *Systematic Literature Review* (SLR) yang mengacu pada protokol PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) yang dikembangkan oleh Moher et al. (2009). SLR merupakan metode penelitian sekunder yang bertujuan mengidentifikasi, mengevaluasi, dan menginterpretasikan semua penelitian yang relevan terkait pertanyaan penelitian tertentu dengan cara yang sistematis, transparan, dan dapat direplikasi (Kitchenham & Charters, 2007).



Pendekatan SLR dipilih karena kemampuannya dalam: (1) mengintegrasikan temuan dari berbagai studi dengan metodologi, konteks, dan waktu yang berbeda; (2) mengidentifikasi kesenjangan dalam literatur dan arah penelitian masa depan; serta (3) menyediakan sintesis bukti yang kuat untuk pengembangan teori dan praktik (Tranfield et al., 2003). Dibandingkan dengan tinjauan literatur tradisional, SLR menawarkan keunggulan dalam hal objektivitas, komprehensivitas, dan transparansi (Okoli & Schabram, 2010).

Protokol Penelitian

Pertanyaan penelitian

Beberapa pertanyaan penelitian yang diidentifikasi adalah sebagai berikut: (1) RQ1: Bagaimana pengaruh rule of law terhadap penerimaan pajak berdasarkan bukti empiris dari penelitian-penelitian terdahulu?; (2) RQ2: Komponen rule of law manakah yang memiliki kontribusi paling signifikan terhadap peningkatan penerimaan pajak?; dan (3) RQ3: Melalui mekanisme mediasi apakah rule of law memengaruhi penerimaan pajak?

Strategi pencarian

Strategi pencarian yang dilakukan adalah (1) Database yang digunakan: Scopus, Web of Science, JSTOR, EBSCO, dan Google Scholar; (2) Rentang waktu: 2010-2024; (3) Bahasa: Inggris dan Indonesia; (4) String pencarian: ("rule of law" OR "legal system" OR "judicial independence" OR "legal quality" OR "law enforcement" OR "legal certainty" OR "legal effectiveness") AND ("tax revenue" OR "tax collection" OR "fiscal capacity" OR "tax ratio" OR "tax performance" OR "tax yield" OR "tax effort") AND ("determinant" OR "impact" OR "effect" OR "influence" OR "relationship" OR "association")

Kriteria inklusi dan eksklusi

Kriteria inklusi mencakup: (1) Studi yang mengkaji hubungan antara *rule of law* (atau komponennya) dan penerimaan pajak; (2) Studi empiris dengan metodologi kuantitatif maupun kualitatif; (3) Artikel jurnal, *working paper*, atau *book chapter* yang telah melalui proses *peer-review*; dan (4) Diterbitkan antara tahun 2010 hingga 2024

Kriteria eksklusi mencakup: (1) Studi yang tidak secara eksplisit mengkaji hubungan *rule of law* dan penerimaan pajak; (2) Editorial, opini, atau artikel populer; (3) Studi dengan metodologi yang tidak jelas atau tidak dijelaskan secara memadai; (4) Studi duplikat atau versi awal dari studi yang telah dipublikasikan secara lengkap.

Proses seleksi studi terdiri dari: (1) Tahap 1: Skrining berdasarkan judul dan abstrak; (2) Tahap 2: Skrining berdasarkan teks lengkap; dan (3) Tahap 3: Penilaian kualitas studi. Proses ekstraksi data terdiri dari: (1) Informasi bibliografis (penulis, tahun, judul, jurnal); (2) Konteks studi (negara/kawasan, periode); (3) Metodologi (desain penelitian, sampel, metode analisis); (4) Konseptualisasi dan pengukuran variabel (*rule of law* dan penerimaan pajak); (5) Temuan utama (arah dan signifikansi hubungan); (6) Mekanisme mediasi dan moderasi; dan (7) Batasan dan rekomendasi penelitian. Adapun proses sintesis data terdiri dari: (1) Analisis naratif; (2) Analisis tematik; dan (3) Analisis perbandingan hasil.

Implementasi Proses SLR

Pencarian Literatur

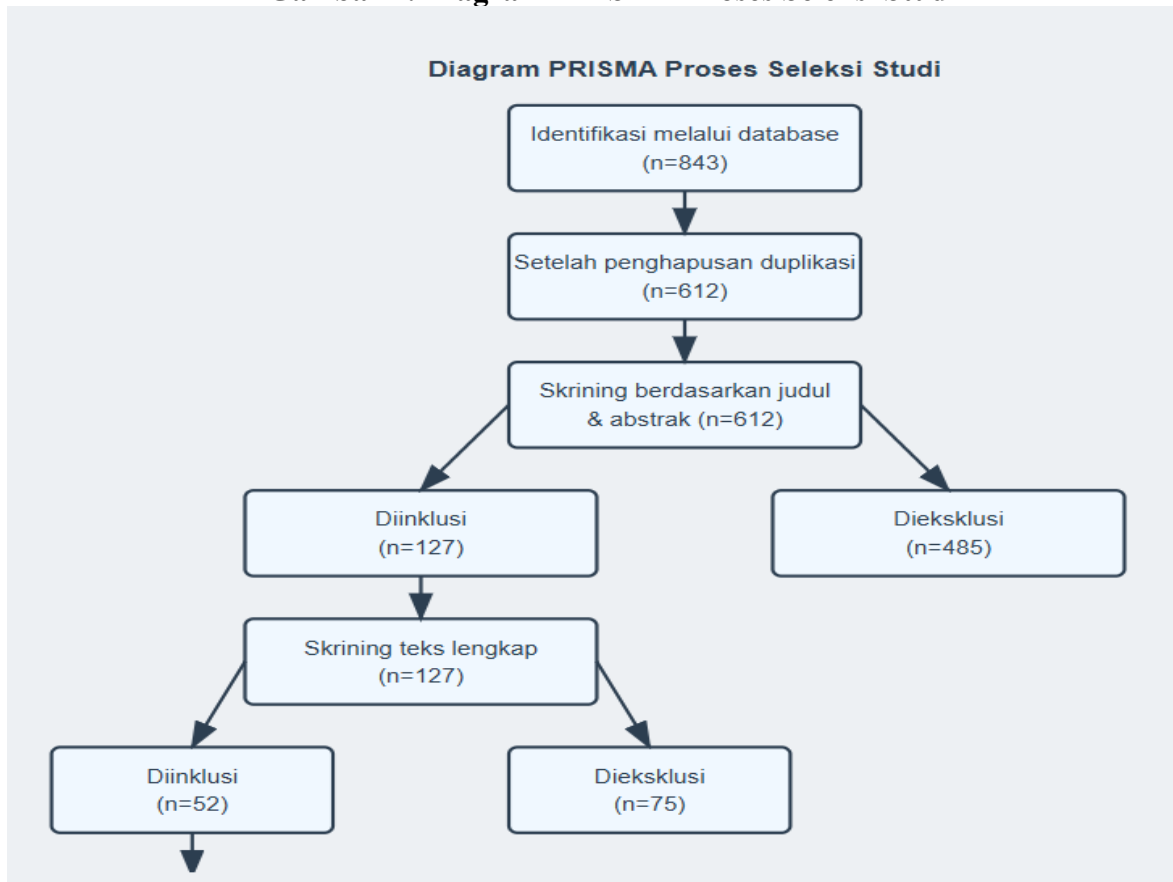
Pencarian awal pada lima database (Scopus, Web of Science, JSTOR, EBSCO, dan Google Scholar) menghasilkan 843 dokumen. Setelah penghapusan duplikasi, tersisa 612 dokumen unik yang kemudian diskrining berdasarkan judul dan abstrak.

Seleksi Studi

Proses seleksi studi digambarkan dalam diagram PRISMA pada Gambar 1.



Gambar 1: Diagram PRISMA Proses Seleksi Studi



Sumber: data diolah

Skrining tahap pertama berdasarkan judul dan abstrak menggunakan kriteria inklusi dan eksklusi menghasilkan 127 dokumen yang memenuhi syarat untuk dievaluasi lebih lanjut. Pada skrining tahap kedua, teks lengkap dari 127 dokumen tersebut dianalisis, menghasilkan 52 studi yang memenuhi kriteria inklusi. Penilaian kualitas studi dilakukan menggunakan adaptasi dari Mixed Methods Appraisal Tool (MMAT) yang dikembangkan oleh Hong et al. (2018), menghasilkan 48 studi final yang dimasukkan dalam sintesis.

Ekstraksi dan Analisis Data

Data diekstraksi dari 48 studi final menggunakan form ekstraksi data yang telah dirancang sebelumnya. Dua peneliti independen melakukan ekstraksi data, dan perbedaan diselesaikan melalui diskusi. Analisis data dilakukan melalui pendekatan sintesis naratif yang dikombinasikan dengan analisis tematik untuk mengidentifikasi pola dan tema yang muncul dari literatur.

Penilaian Kualitas Metodologis

Kualitas metodologis dari studi yang diinklusi dinilai menggunakan kriteria yang disesuaikan dengan jenis penelitian (kuantitatif atau kualitatif). Untuk studi kuantitatif, penilaian mencakup aspek validitas internal (misalnya, kontrol terhadap variabel perancu) dan validitas eksternal (misalnya, representativitas sampel). Untuk studi kualitatif, penilaian berfokus pada kejelasan konteks, transparansi metodologi, dan kedalaman analisis.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Studi yang Diinklusi

Dari 48 studi yang diinklusi dalam sintesis, mayoritas (35 studi, 72.9%) menggunakan metodologi kuantitatif dengan analisis data panel lintas negara, 8 studi (16.7%) menggunakan



pendekatan studi kasus dengan metode campuran, dan 5 studi (10.4%) menggunakan metodologi kualitatif. Distribusi geografis studi meliputi penelitian global lintas negara (23 studi, 47.9%), fokus pada negara berkembang (15 studi, 31.3%), dan studi kasus spesifik negara (10 studi, 20.8%).

Tabel 1 menyajikan ringkasan karakteristik studi yang diinklusi berdasarkan pendekatan metodologi dan cakupan geografis.

Tabel 1. Karakteristik Studi Berdasarkan Metodologi dan Cakupan Geografis

Cakupan Geografis	Kuantitatif	Kualitatif	Metode Campuran	Total
Global	21	0	2	23
Negara Berkembang	12	1	2	15
Studi Kasus	2	4	4	10
Total	35	5	8	48

Sumber: data diolah

Periode publikasi studi berkisar antara 2010 hingga 2024, dengan peningkatan signifikan jumlah publikasi pada periode 2018-2024 (33 studi, 68.8%) dibandingkan periode 2010-2017 (15 studi, 31.2%), yang mengindikasikan meningkatnya perhatian terhadap topik ini dalam beberapa tahun terakhir.

Pengaruh *Rule of Law* terhadap Penerimaan Pajak (RQ1)

Analisis terhadap 48 studi menunjukkan bahwa sebagian besar (37 studi, 77.1%) menemukan hubungan positif dan signifikan antara *rule of law* dan penerimaan pajak. Tujuh studi (14.6%) melaporkan hubungan positif namun tidak signifikan, tiga studi (6.3%) menemukan hasil yang bervariasi tergantung konteks, dan satu studi (2.1%) melaporkan hubungan yang tidak signifikan.

Studi lintas negara dengan sampel besar seperti Casas-Zamora & Carter (2017) dan Akitoby et al. (2020) secara konsisten menunjukkan bahwa peningkatan satu standar deviasi dalam indeks *rule of law* berhubungan dengan peningkatan rasio pajak terhadap PDB sebesar 1.5 hingga 2.5 persen. Efek ini lebih kuat di negara berpendapatan menengah dibandingkan negara berpendapatan tinggi, yang mengindikasikan adanya efek marginal menurun seiring peningkatan kualitas institusi.

Studi kasus negara spesifik seperti Alm et al. (2016) untuk konteks Amerika Latin dan Maweje & Sebudde (2019) untuk Uganda menunjukkan variasi dalam besaran efek, yang mencerminkan heterogenitas konteks institusional dan sosial-ekonomi. Salah satu temuan menarik adalah bahwa pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak cenderung lebih kuat untuk pajak langsung (seperti pajak penghasilan) dibandingkan pajak tidak langsung (seperti pajak pertambahan nilai), sebagaimana ditunjukkan oleh Brautigam et al. (2018) dan von Haldenwang et al. (2021).

Meta-analisis oleh Rodríguez-Justicia & Theilen (2018) terhadap 25 studi empiris mengkonfirmasi adanya efek positif dan signifikan dari *rule of law* terhadap penerimaan pajak dengan ukuran efek rata-rata (*average effect size*) sebesar 0.31 (interval kepercayaan 95%: 0.24-0.38). Studi ini juga mengidentifikasi heterogenitas efek berdasarkan tingkat pendapatan negara dan struktur sistem perpajakan.

Komponen *Rule of Law* yang Paling Berpengaruh (RQ2)

Analisis tematik terhadap studi yang diinklusi mengidentifikasi empat komponen *rule of law* yang memiliki pengaruh paling signifikan terhadap penerimaan pajak:

Kepastian Hukum dalam Regulasi Perpajakan

Kepastian Hukum dalam Regulasi Perpajakan diidentifikasi dalam 39 studi, atau 81.3%. Kepastian hukum mencakup kejelasan, konsistensi, dan prediktabilitas regulasi perpajakan. Studi oleh Dabla-Norris et al. (2019) dan Prichard et al. (2022) menunjukkan bahwa ambiguitas



hukum pajak dan perubahan regulasi yang sering dan tidak terprediksi berhubungan negatif dengan penerimaan pajak. Dincecco & Katz (2016) menemukan bahwa kodifikasi hukum pajak yang komprehensif berkontribusi pada peningkatan penerimaan pajak jangka panjang di negara-negara Eropa.

Efektivitas Penegakan Hukum Pajak

Efektivitas Penegakan Hukum Pajak diidentifikasi dalam 36 studi atau 75.0%. Penegakan hukum yang efektif mencakup kemampuan otoritas pajak untuk mendeteksi ketidakpatuhan, menerapkan sanksi secara konsisten, dan menyelesaikan sengketa pajak secara adil dan tepat waktu. Besley & Persson (2014) dan Akitoby et al. (2020) menemukan korelasi kuat antara kapasitas penegakan hukum dan penerimaan pajak. Castro & Camarillo (2014) menunjukkan bahwa efek *deterrence* dari sistem penegakan hukum yang efektif meningkatkan kepatuhan pajak sukarela.

Kemandirian Lembaga Peradilan

Kemandirian Lembaga Peradilan diidentifikasi dalam 31 studi, atau 64.6%. Kemandirian peradilan mencakup independensi lembaga peradilan dari intervensi politik dan kapasitasnya untuk menyelesaikan sengketa pajak secara adil. Casas-Zamora & Carter (2017) dan Rodríguez-Justicia & Theilen (2018) menemukan bahwa independensi peradilan berkorelasi positif dengan penerimaan pajak, termasuk di negara-negara dengan tingkat korupsi tinggi. Peradilan yang independen menciptakan mekanisme *check and balances* yang mencegah penyalahgunaan kekuasaan dalam administrasi pajak.

Akuntabilitas dalam Pengelolaan Penerimaan Pajak

Akuntabilitas dalam Pengelolaan Penerimaan Pajak diidentifikasi dalam 28 studi atau 58.3%. Akuntabilitas mencakup transparansi dalam penggunaan dana pajak dan pertanggungjawaban pemerintah terhadap wajib pajak. Moore et al. (2018) dan von Haldenwang et al. (2021) menunjukkan bahwa akuntabilitas fiskal meningkatkan legitimasi sistem perpajakan dan kesediaan wajib pajak untuk membayar pajak. Dalam konteks negara berkembang, Prichard (2019) mengidentifikasi bahwa reformasi untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan pajak berkontribusi pada peningkatan penerimaan pajak jangka panjang.

Tabel 2 mengilustrasikan frekuensi identifikasi komponen *rule of law* dalam studi yang diinklusi.

Tabel 2: Frekuensi Identifikasi Komponen *Rule of Law* dalam Studi

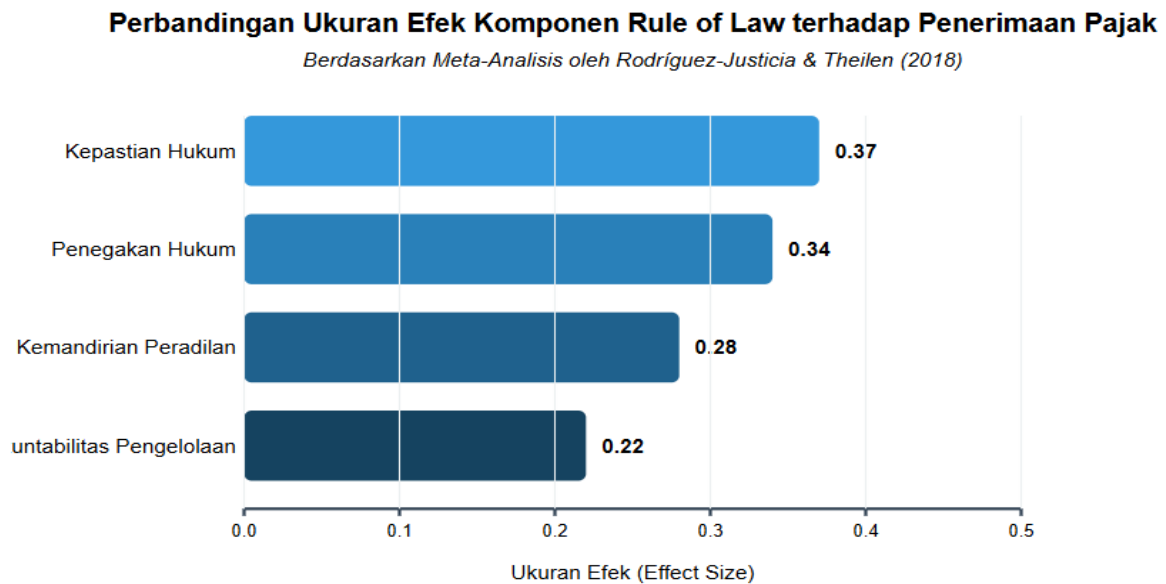
Komponen <i>Rule of Law</i>	Frekuensi Identifikasi (n=48)	Persentase
Kepastian Hukum	39	81.3%
Efektivitas Penegakan Hukum	36	75.0%
Kemandirian Lembaga Peradilan	31	64.6%
Akuntabilitas Pengelolaan Pajak	28	58.3%

Sumber: data diolah

Perbandingan ukuran efek dari berbagai komponen *rule of law* menunjukkan bahwa kepastian hukum dalam regulasi perpajakan dan efektivitas penegakan hukum pajak memiliki kontribusi terbesar terhadap peningkatan penerimaan pajak, dengan ukuran efek rata-rata masing-masing sebesar 0.37 dan 0.34 (Rodríguez-Justicia & Theilen, 2018). Gambar 4 memvisualisasikan perbandingan ukuran efek dari keempat komponen utama *rule of law*.



Gambar 4: Perbandingan Ukuran Efek Komponen *Rule of Law* terhadap Penerimaan Pajak



Sumber: data diolah

Mekanisme Mediasi dalam Hubungan *Rule of Law* dan Penerimaan Pajak (RQ3)

Analisis terhadap studi yang diinklusi mengidentifikasi enam mekanisme mediasi utama yang menjelaskan hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak, sebagaimana dirangkum dalam Tabel 3.

Peningkatan Kepatuhan Pajak Sukarela

Peningkatan Kepatuhan Pajak Sukarela diidentifikasi dalam 42 studi atau 87.5%. *Rule of law* meningkatkan kepatuhan pajak sukarela melalui peningkatan kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan dan pemerintah. Torgler & Schneider (2009) dan Kasper et al. (2015) menunjukkan bahwa persepsi terhadap keadilan prosedural dalam administrasi pajak berkorelasi positif dengan kepatuhan pajak. Alm et al. (2016) menemukan bahwa kepercayaan terhadap sistem peradilan meningkatkan kepatuhan pajak di Amerika Latin.

Penurunan Penghindaran dan Penggelapan Pajak

Penurunan Penghindaran dan Penggelapan Pajak diidentifikasi dalam 38 studi atau 79.2%. *Rule of law* meningkatkan biaya ekspektasian dari penghindaran dan penggelapan pajak melalui sistem deteksi yang lebih efektif dan sanksi yang lebih konsisten. Brautigam et al. (2018) dan Akitoby et al. (2020) menunjukkan bahwa kualitas lembaga hukum berkorelasi negatif dengan tingkat penghindaran pajak perusahaan multinasional. Pada level individu, Castro & Camarillo (2014) menemukan bahwa persepsi terhadap efektivitas penegakan hukum mengurangi insentif untuk berpartisipasi dalam ekonomi informal.

Formalisasi Aktivitas Ekonomi

Formalisasi Aktivitas Ekonomi diidentifikasi dalam 33 studi atau 68.8%. *Rule of law* mendorong formalisasi aktivitas ekonomi, sehingga memperluas basis pajak. Williams & Horodnic (2016) dan Medina & Schneider (2018) menunjukkan bahwa peningkatan kualitas institusi hukum berhubungan dengan penurunan ukuran ekonomi informal. Dabla-Norris et al. (2019) menemukan bahwa formalisasi bisnis meningkatkan penerimaan pajak melalui perluasan basis pajak.



Peningkatan Investasi dan Pertumbuhan Ekonomi

Peningkatan Investasi dan Pertumbuhan Ekonomi diidentifikasi dalam 27 studi atau 56.3%. *Rule of law* menciptakan lingkungan yang kondusif untuk investasi dan pertumbuhan ekonomi, yang pada gilirannya meningkatkan basis pajak. Acemoglu et al. (2005) dan Besley & Persson (2014) menunjukkan bahwa institusi hukum yang kuat mendorong investasi jangka panjang dan pertumbuhan ekonomi, yang berkontribusi pada peningkatan penerimaan pajak.

Penguatan Kapasitas Administratif Pajak

Penguatan Kapasitas Administratif Pajak diidentifikasi dalam 24 studi atau 50.0%. *Rule of law* mendukung pengembangan kapasitas administratif otoritas pajak melalui kerangka hukum yang memadai untuk pemungutan dan pengelolaan pajak. Prichard et al. (2022) dan Mawejje & Sebudde (2019) menunjukkan bahwa kerangka hukum yang kuat meningkatkan efektivitas reformasi administrasi pajak. Moore et al. (2018) mengidentifikasi bahwa *rule of law* menyediakan fondasi yang diperlukan untuk digitalisasi dan modernisasi sistem perpajakan.

Kontrak Sosial Fiskal

Kontrak Sosial Fiskal diidentifikasi dalam 21 studi atau 43.8%. *Rule of law* memperkuat kontrak sosial fiskal antara pemerintah dan warga negara, di mana warga negara membayar pajak dengan ekspektasi mendapatkan layanan publik yang berkualitas. Levi (1988) dan Prichard (2019) menunjukkan bahwa legitimasi sistem perpajakan bergantung pada persepsi wajib pajak bahwa pemerintah memenuhi kewajibannya dalam kontrak sosial. Von Haldenwang et al. (2021) mengidentifikasi bahwa reformasi yang meningkatkan transparansi dan akuntabilitas penggunaan dana pajak memperkuat kontrak sosial fiskal dan meningkatkan kepatuhan pajak.

Tabel 3: Mekanisme Mediasi *Rule of Law* terhadap Penerimaan Pajak

Mekanisme Mediasi	Frekuensi Identifikasi (n=48)	Persentase	Studi Kunci
Kepatuhan Pajak Sukarela	42	87.5%	Torgler & Schneider (2009); Alm et al. (2016)
Penurunan Penghindaran Pajak	38	79.2%	Brautigam et al. (2018); Akitoby et al. (2020)
Formalisasi Ekonomi	33	68.8%	Williams & Horodnic (2016); Medina & Schneider (2018)
Investasi & Pertumbuhan	27	56.3%	Acemoglu et al. (2005); Besley & Persson (2014)
Kapasitas Administratif	24	50.0%	Prichard et al. (2022); Mawejje & Sebudde (2019)
Kontrak Sosial Fiskal	21	43.8%	Levi (1988); Prichard (2019)

Sumber: data diolah

Heterogenitas Pengaruh *Rule of Law*

Analisis terhadap studi yang diinklusi mengidentifikasi beberapa faktor moderasi yang memengaruhi kekuatan hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak:

Tingkat Pembangunan Ekonomi

Pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak bervariasi berdasarkan tingkat pembangunan ekonomi suatu negara. Akitoby et al. (2020) menemukan bahwa pengaruh *rule of law* pada penerimaan pajak lebih kuat di negara berpendapatan menengah dibandingkan negara berpendapatan tinggi. Casas-Zamora & Carter (2017) menunjukkan bahwa efek marginal



dari perbaikan *rule of law* menurun seiring peningkatan kualitas institusi, mengindikasikan pola kecenderungan menurun (*diminishing returns*).

Struktur Sistem Perpajakan

Struktur sistem perpajakan memoderasi hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak. Brautigam et al. (2018) dan von Haldenwang et al. (2021) menunjukkan bahwa pengaruh *rule of law* lebih kuat untuk pajak langsung (seperti pajak penghasilan) dibandingkan pajak tidak langsung (seperti pajak pertambahan nilai). Hal ini dapat dijelaskan oleh karakteristik inherent dari pajak langsung yang lebih bergantung pada kepatuhan sukarela wajib pajak.

Kapasitas Administratif

Kapasitas administratif otoritas pajak memoderasi efektivitas *rule of law* dalam meningkatkan penerimaan pajak. Mawejje & Sebudde (2019) menemukan bahwa interaksi antara *rule of law* dan kapasitas administratif memperkuat pengaruh positif terhadap penerimaan pajak. Moore et al. (2018) menunjukkan bahwa *rule of law* lebih efektif meningkatkan penerimaan pajak ketika didukung oleh sistem administrasi pajak yang efisien.

Konteks Sosial-Budaya

Konteks sosial-budaya seperti tingkat kepercayaan sosial (*social trust*) dan norma sosial terkait kepatuhan pajak memoderasi hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak. Torgler & Schneider (2009) dan Kasper et al. (2015) menunjukkan bahwa pengaruh *rule of law* terhadap kepatuhan pajak lebih kuat dalam masyarakat dengan tingkat kepercayaan sosial yang tinggi. Ketika norma sosial mendukung kepatuhan pajak, *rule of law* lebih efektif meningkatkan penerimaan pajak.

Implikasi Teoretis

Pengembangan Model Integratif

Hasil SLR ini memberikan dasar untuk pengembangan model integratif yang menjelaskan hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak. Model tersebut perlu mengintegrasikan berbagai jalur mediasi yang telah diidentifikasi dan mempertimbangkan heterogenitas pengaruh berdasarkan konteks. Model ini dapat memperkaya teori ekonomi politik perpajakan dengan dimensi kelembagaan yang lebih komprehensif.

Rekonsiliasi Perspektif Teoretis

Penelitian ini mengidentifikasi titik temu antara teori ekonomi tradisional yang menekankan insentif dan *deterrence*, dengan perspektif ekonomi kelembagaan dan sosiologis yang menekankan norma, legitimasi, dan kepercayaan. Rekonsiliasi ini berkontribusi pada pemahaman yang lebih holistik tentang determinan penerimaan pajak.

Spesifikasi Mekanisme Kausal

Identifikasi mekanisme mediasi dalam penelitian ini memberikan spesifikasi yang lebih detail tentang jalur kausal yang menghubungkan *rule of law* dengan penerimaan pajak. Spesifikasi ini penting untuk menghindari simplifikasi berlebihan dalam model teoretis dan untuk memfasilitasi pengujian empiris yang lebih terarah.

Implikasi Praktis

Prioritas Reformasi Perpajakan

Temuan mengenai komponen *rule of law* yang paling berpengaruh memberikan panduan untuk memprioritaskan elemen reformasi perpajakan. Fokus pada kepastian hukum dalam regulasi perpajakan dan efektivitas penegakan hukum pajak dapat memberikan hasil optimal dalam meningkatkan penerimaan pajak.

Desain Sistem Perpajakan

Pemahaman tentang mekanisme mediasi dapat menginformasikan desain sistem perpajakan yang lebih efektif. Misalnya, mengetahui pentingnya kepatuhan sukarela sebagai mediator utama dapat mendorong desain sistem perpajakan yang tidak hanya mengandalkan *deterrence*, tetapi juga membangun kepercayaan dan legitimasi.



Intervensi Kebijakan Terpadu

Identifikasi faktor moderasi menggarisbawahi pentingnya intervensi kebijakan yang terpadu, yang tidak hanya memperkuat *rule of law*, tetapi juga mempertimbangkan konteks spesifik seperti kapasitas administratif dan norma sosial. Pendekatan yang terpadu ini meningkatkan efektivitas kebijakan dalam konteks yang beragam.

PENUTUP

Systematic literature review ini telah menganalisis hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak berdasarkan 48 studi yang diterbitkan antara 2010 dan 2024. Sintesis bukti empiris menunjukkan adanya hubungan positif yang konsisten antara *rule of law* dan penerimaan pajak, dengan sebagian besar studi (77.1%) menemukan hubungan positif dan signifikan. Meta-analisis mengkonfirmasi adanya efek positif dengan ukuran efek rata-rata sebesar 0.31, yang menunjukkan pengaruh substansial *rule of law* terhadap kapasitas negara dalam memobilisasi penerimaan pajak.

Analisis tematik mengidentifikasi empat komponen *rule of law* yang paling berpengaruh terhadap penerimaan pajak: (1) kepastian hukum dalam regulasi perpajakan, (2) efektivitas penegakan hukum pajak, (3) kemandirian lembaga peradilan, dan (4) akuntabilitas dalam pengelolaan penerimaan pajak. Kepastian hukum dan efektivitas penegakan hukum memiliki kontribusi terbesar dengan ukuran efek rata-rata masing-masing sebesar 0.37 dan 0.34.

Penelitian ini juga mengidentifikasi enam mekanisme mediasi yang menjelaskan hubungan antara *rule of law* dan penerimaan pajak: (1) peningkatan kepatuhan pajak sukarela, (2) penurunan penghindaran dan penggelapan pajak, (3) formalisasi aktivitas ekonomi, (4) peningkatan investasi dan pertumbuhan ekonomi, (5) penguatan kapasitas administratif pajak, dan (6) penguatan kontrak sosial fiskal. Kepatuhan pajak sukarela dan penurunan penghindaran pajak merupakan mekanisme mediasi yang paling sering diidentifikasi dalam literatur.

Pengaruh *rule of law* terhadap penerimaan pajak dimoderasi oleh beberapa faktor, termasuk tingkat pembangunan ekonomi, struktur sistem perpajakan, kapasitas administratif, dan konteks sosial-budaya. Heterogenitas ini menggarisbawahi pentingnya pendekatan kontekstual dalam reformasi perpajakan berbasis *rule of law*.

Implikasi teoretis dari temuan ini mencakup pengembangan model integratif yang menghubungkan *rule of law* dan penerimaan pajak, rekonsiliasi perspektif teoretis yang berbeda, dan spesifikasi mekanisme kausal yang lebih detail. Implikasi praktis meliputi panduan untuk memprioritaskan elemen reformasi perpajakan, pertimbangan dalam desain sistem perpajakan, dan pentingnya intervensi kebijakan terpadu.

Keterbatasan penelitian ini terletak pada heterogenitas metodologi dan pengukuran variabel dalam studi yang diinklusi, yang dapat memengaruhi komparabilitas hasil. Selain itu, sebagian besar studi menggunakan desain cross-sectional atau data panel dengan rentang waktu terbatas, yang membatasi inferensi kausal. Penelitian masa depan sebaiknya menggunakan desain longitudinal dengan rentang waktu yang lebih panjang, mengembangkan pengukuran *rule of law* yang lebih spesifik untuk konteks perpajakan, dan mengeksplorasi lebih lanjut mekanisme mediasi dan moderasi menggunakan pendekatan metode campuran.

Secara keseluruhan, SLR ini memberikan sintesis komprehensif tentang peran *rule of law* dalam meningkatkan penerimaan pajak dan dapat menjadi landasan bagi penelitian lebih lanjut serta formulasi kebijakan perpajakan berbasis bukti.



DAFTAR PUSTAKA

- Acemoglu, D., Johnson, S., & Robinson, J. A. (2005). Institutions as a fundamental cause of long-run growth. *Handbook of Economic Growth*, 1, 385-472. [https://doi.org/10.1016/S1574-0684\(05\)01006-3](https://doi.org/10.1016/S1574-0684(05)01006-3)
- Akitoby, B., Honda, J., Miyamoto, H., Primus, K., & Sy, M. (2020). Tax revenue mobilization episodes in developing countries. *Policy Design and Practice*, 3(1), 1-29. <https://doi.org/10.1080/25741292.2019.1685729>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788949>
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2016). Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 146-163. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006>
- Bedner, A. (2010). An elementary approach to the rule of law. *Hague Journal on the Rule of Law*, 2(1), 48-74. <https://doi.org/10.1017/S1876404510100037>
- Besley, T., & Persson, T. (2014). Why do developing countries tax so little? *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 99-120. <https://doi.org/10.1257/jep.28.4.99>
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2008). Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50006-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3)
- Brautigam, D., Fjeldstad, O. H., & Moore, M. (Eds.). (2018). *Taxation and state-building in developing countries: Capacity and consent*. Cambridge University Press.
- Casas-Zamora, K., & Carter, M. (2017). *Beyond the scandals: The changing context of corruption in Latin America*. Inter-American Dialogue.
- Castro, G. Á., & Camarillo, D. B. R. (2014). Determinants of tax revenue in OECD countries over the period 2001–2011. *Contaduría y Administración*, 59(3), 35-59. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(14\)71265-3](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(14)71265-3)
- Dabla-Norris, E., Misch, F., Cleary, D., & Khwaja, M. (2019). *Tax administration and firm performance: Evidence from a tax reform in developing countries*. IMF Working Paper No. 19/173.
- Dincecco, M., & Katz, G. (2016). State capacity and long-run economic performance. *The Economic Journal*, 126(590), 189-218. <https://doi.org/10.1111/eoj.12161>
- Halla, M. (2012). Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 12(1), 1-27. <https://doi.org/10.1515/1935-1682.3165>
- Hong, Q. N., Fàbregues, S., Bartlett, G., Boardman, F., Cargo, M., Dagenais, P., Gagnon, M. P., Griffiths, F., Nicolau, B., O' Cathain, A., Rousseau, M. C., Vedel, I., & Pluye, P. (2018). The Mixed Methods Appraisal Tool (MMAT) version 2018 for information professionals and researchers. *Education for Information*, 34(4), 285-291. <https://doi.org/10.3233/EFI-180221>
- Kasper, M., Kogler, C., & Kirchler, E. (2015). Tax policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 54, 58-63. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2014.11.001>
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2011). The worldwide governance indicators: Methodology and analytical issues. *Hague Journal on the Rule of Law*, 3(2), 220-246. <https://doi.org/10.1017/S1876404511200046>



- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Kitchenham, B., & Charters, S. (2007). *Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering*. Technical Report EBSE-2007-01, Keele University and University of Durham.
- Levi, M. (1988). *Of rule and revenue*. University of California Press.
- Mahdavi, S. (2008). The level and composition of tax revenue in developing countries: Evidence from unbalanced panel data. *International Review of Economics & Finance*, 17(4), 607-617. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2008.01.001>
- Mawejje, J., & Sebudde, R. K. (2019). Tax revenue potential and effort: Worldwide estimates using a new dataset. *Economic Analysis and Policy*, 63, 119-129. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2019.05.005>
- Medina, L., & Schneider, F. (2018). *Shadow economies around the world: What did we learn over the last 20 years?* IMF Working Paper No. 18/17.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D. G., & The PRISMA Group. (2009). Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: The PRISMA statement. *PLoS Medicine*, 6(7), e1000097. <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1000097>
- Moore, M., Prichard, W., & Fjeldstad, O. H. (2018). *Taxing Africa: Coercion, reform and development*. Zed Books.
- Musgrave, R. A. (1969). *Fiscal systems*. Yale University Press.
- North, D. C., Wallis, J. J., & Weingast, B. R. (2009). *Violence and social orders: A conceptual framework for interpreting recorded human history*. Cambridge University Press.
- OECD. (2023). *Revenue statistics 2023: The initial impact of COVID-19 on OECD tax revenues*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/8f235863-en>
- Okoli, C., & Schabram, K. (2010). A guide to conducting a systematic literature review of information systems research. *Sprouts: Working Papers on Information Systems*, 10(26), 1-49.
- Prichard, W. (2019). *Tax, politics, and the social contract in Africa*. Cambridge University Press.
- Prichard, W., Custers, A., Dom, R., Davenport, S., & Roscitt, M. (2022). *Innovations in tax compliance: Building trust, navigating politics, and tailoring reform*. World Bank Publications.
- Rodríguez-Justicia, D., & Theilen, B. (2018). Education and tax morale. *Journal of Economic Psychology*, 64, 18-48. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.10.001>
- Tamanaha, B. Z. (2004). *On the rule of law: History, politics, theory*. Cambridge University Press.
- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2000). Tax policy for emerging markets: Developing countries. *National Tax Journal*, 53(2), 299-322. <https://doi.org/10.17310/ntj.2000.2.07>
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2009). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. *Journal of Economic Psychology*, 30(2), 228-245. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2008.08.004>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207-222. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
- United Nations. (2004). *The rule of law and transitional justice in conflict and post-conflict societies*. Report of the Secretary-General, S/2004/616.



- von Haldenwang, C., von Schiller, A., & Garcia, M. (2021). Tax policy and the financing of the Agenda 2030: Between tax scepticism and tax enthusiasm. *World Development*, 138, 105285. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2020.105285>
- Williams, C. C., & Horodnic, I. A. (2016). Cross-country variations in the participation of small businesses in the informal economy: An institutional asymmetry explanation. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 23(1), 3-24. <https://doi.org/10.1108/JSBED-02-2015-0021>
- World Bank. (2022). *World development indicators*. World Bank Group.
- World Justice Project. (2023). *Rule of law index 2022-2023*. World Justice Project.