

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Pajak

1. Pengertian Pajak

Pengertian pajak beranekaragam tergantung dari sudut kajian bagi mereka yang merumuskannya, berkaitan dengan definisi pajak, Prof. Edwin R.A. Seligman dalam buku *Essay in Taxation* yang diterbitkan di Amerika menyatakan :

“Tax is compulsory contribution from the person, to the government to depray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred.” Dari definisi di atas terlihat adanya kontribusi seseorang yang ditunjukkan kepada Negara tanpa adanya manfaat yang ditunjukkan secara khusus pada seseorang. Memang demikian halnya bahwa bagaimanapun pajak itu ditujukan manfaatnya kepada masyarakat.¹

Pengertian pajak menurut Philip E.Taylor dalam buku

“The Economics of public Finance” memberikan batasan pajak seperti di atas hanya menggantikan without reference dengan with little

¹Waluyo, *Perpajakan Indonesia, Pembahasan Sesuai dengan Ketentuan Perundang-undangan Perpajakan dan Aturan Pelaksanaan Perpajakan Terbaru, Edisi 6*, Jakarta: Selemba Empat, 2006, hlm. 2.

reference.²Pengertian pajak menurut Mr.Dr.NJ. Feldmann dalam buku *De Over Heidsmiddelen Van Indonesia* (terjemahan) :

Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada pengusaha (menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum), tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.”³ Pengertian pajak menurut Prof. Dr. MJH. Smeest dalam buku *De Economishe Betekenis Belastingen* (terjemahan): Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakannya tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, dimaksudkan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.⁴ Pengertian pajak menurut Dr. Soemahamidjaja menyatakan, Pajak adalah iuran wajib berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.⁵Prof. Dr. Rochmat. Soemitro, SH dalam bukunya *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan* (1990:5) menyatakan:“Pajak adalah iuran kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”⁶

²*Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

Dari pengertian pajak di atas, dapat disimpulkan bahwa ada lima unsur yang melekat dalam pengertian pajak, yaitu:

a. Pembayaran pajak harus berdasarkan undang-undang;

Salah satu karakteristik pokok dari pajak adalah bahwa pemungutannya harus berdasarkan undang-undang. Hal ini disebabkan karena hakikatnya pajak adalah beban yang harus dipikul oleh rakyat banyak, sehingga dalam perumusan tentang macam, jenis dan berat ringannya tariff pajak itu, rakyat harus ikut serta menentukan dan menyetujui, melalui wakil-wakilnya di Parlemen atau Dewan Perwakilan Rakyat.

b. Sifatnya dapat dipaksakan;

Fiskus mendapat wewenang dari undang-undang untuk memaksa wajib pajak supaya mematuhi melaksanakan kewajiban perpajakannya. Kekuasaan tersebut dapat dilihat dengan adanya ketentuan sanksi-sanksi administratif maupun sanksi pidana fiscal dalam Undang-Undang Perpajakan, khususnya dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

c. Tidak ada kontraprestasi (imbalan) yang langsung dapat dirasakan oleh pembayaran pajak;

Ciri khas utama dari pajak adalah Wajib Pajak yang membayar pajak tidak menerima atau memperoleh jasa timbal balik atau kontraprestasi dari pemerintah (*without receipt of special benefit of equal value; without reference to special benefit conferred*). Jika seseorang wajib pajak

membayar pajak penghasilan, maka fiskus tidak akan memberi apapun padanya sebagai timbal balik.

- d. Pemungutan pajak dilakukan oleh Negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (tidak boleh dipungut oleh swasta);

Pemerintah dalam melaksanakan pembangunan tidak ada maksud untuk mencari keuntungan, sedangkan swasta dalam melakukan kegiatan usahanya bisa dikatakan selalu bersifat mencari keuntungan.

- e. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah (rutin dan pembangunan) bagi kepentingan masyarakat umum.

Pajak itu dipergunakan untuk membiayain pengeluaran umum pemerintah dalam menjalankan pemerintah. Dana yang diterima dari pemungutan pajak dalam pengertian/definisi-definisi pajak tidak pernah ditunjukkan untuk sesuatu pengeluaran yang khusus.⁷

2. Teori Pemungutan Pajak

Pemahaman yang mendalam akan teori-teori pemungutan pajak berikut ini diharapkan membawa satu kesadaran akan pentingnya pemungutan pajak, yang bukan lagi beban semata tetapi menjadi satu kewajiban yang menyenangkan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara. Teori-teori pemungutan pajak dimaksud yaitu:

⁷ Richard Burton. Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak Edisi Revisi*, Jakarta: Salemba Empat, 2004, hlm. 5.

a. Teori Asuransi

Teori asuransi diartikan dengan suatu kepentingan masyarakat (seseorang) yang harus dilindungi oleh negara. Masyarakat seakan mempertanggungjawabkan keselamatan dan keamanan jiwanya kepada negara. Dengan adanya kepentingan dari masyarakat itu sendiri, maka masyarakat harus membayar “premi” kepada negara.

Teori asuransi ini hanya memberi landasan saja, karena pada dasarnya teori ini tidak tepat untuk melandasi adanya pemungutan pajak. Jika premi diartikan sama dengan pajak, kurang tepat, karena premi dalam teori ini seharusnya sama dengan retribusi yang kontraprestasinya dapat dirasakan secara langsung oleh pemberi premi.⁸

b. Teori Kepentingan

Teori kepentingan diartikan sebagai negara yang melindungi harta benda dan jiwa warga negara dengan memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduknya. Segala biaya dan pengeluaran yang akan dikeluarkan oleh negara dibebankan kepada seluruh warga negara berdasarkan kepentingan dari warga negara yang ada. Warga negara yang memiliki harta yang banyak,

⁸*Ibid.*

membayar pajak lebih besar kepada negara untuk melindungi kepentingan dari warga negara yang bersangkutan. Demikian sebaliknya bagi warga negara yang memiliki harta benda sedikit membayar pajak lebih sedikit kepada negara untuk melindungi kepentingan warga negara tersebut.⁹

c. Teori Gaya Pikul

Dasar teori ini adalah asas keadilan yaitu setiap orang yang dikenakan pajak harus sama beratnya. Pajak yang harus dibayar adalah menurut gaya pikul seseorang yang ukurannya adalah penghasilan dan besarnya pengeluaran yang dilakukan. Kekuatan (gaya pikul) untuk membayar pajak baru dilakukan setelah kebutuhan primer seseorang terpenuhi.¹⁰

d. Teori Gaya Beli

Teori ini menekankan bahwa pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara dimaksudkan untuk memelihara masyarakat dalam negara yang bersangkutan. Gaya beli suatu rumah tangga dalam masyarakat adalah sama dengan gaya beli suatu rumah tangga negara. Pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara lebih ditekankan kepada fungsi mengatur (regulerent) dari pajak agar masyarakat tetap eksis. Menurut Prof. Adriani, teori gaya beli berlaku sepanjang masa

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

baik terhadap masyarakat yang menganut sistem liberalisme. Penulis lebih condong menyebut teori gaya beli ini sebagai teori yang bersifat universal dan berlaku di seluruh dunia¹¹.

e. Teori Bakti

Teori ini menekankan pada paham *organische staatsleer* yang mengajarkan bahwa karena sifat negara sebagai suatu organisasi (perkumpulan) dari individu-individu maka timbul hak mutlak negara untuk memungut pajak. Melihat sejarah terbentuknya suatu negara, maka teori bakti ini bisa dikatakan sebagai adanya perjanjian dalam masyarakat (tiap-tiap individu) untuk membentuk negara dan menyerahkan sebagian kekuasaannya kepada negara untuk memimpin masyarakat. Karena adanya kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat kepada negara, maka pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara merupakan bakti dari masyarakat kepada negara, karena negaralah yang bertugas menyelenggarakan kepentingan masyarakatnya. Teori bakti ini disebut juga teori kewajiban pajak mutlak.¹²

3. Asas Pemungutan Pajak

Untuk mencapai tujuan pemungutan pajak perlu memegang teguh asas-asas pemungutan dalam memilih alternatif pemungutannya.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

Sehingga terdapat keserasian pemungutan pajak dengan tujuan dan asas yang masih diperlukan lagi yaitu pemahaman atas perlakuan pajak tertentu. Asas-asas pemungutan pajak sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith dalam buku *An Inquiri into the Nature and Couse of the Wealth of Nations* menyatakan bahwa pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada:

a. Equality

Pemungutan pajak harus bersifat adil dan merata, yaitu pajak dikenakan kepada orang pribadi yang harus sebanding dengan kemampuan membayar pajak atau *ability to pay* dan sesuai dengan manfaat yang diterima. Adil dimaksudkan bahwa setiap Wajib Pajak menyumbangkan uang untuk pengeluaran pemerintah sebanding dengan kepentingan dan manfaat yang diminta.

b. Certainty

Penetapan pajak itu tidak ditentukan sewenang-wenang. Oleh karena itu, Wajib pajak harus mengetahui secara jelas dan pasti besarnya pajak yang terutang, kapan harus di bayar, serta batas waktu pembayaran.

c. Convenience

Kapan wajib pajak itu harus membayar pajak sebaiknya dengan saat-saat yang tidak menyulitkan Wajib Pajak sebagai contoh

pada saat Wajib Pajak memperoleh penghasilan. Sistem pemungutan ini di sebut *Pay as You Earn*.

d. Economy

Secara ekonomi bahwa biaya pemungutan dan biaya pemenuhan kewajiban pajak bagi wajib pajak diharapkan seminimum mungkin, demikian pula beban yang dipikul wajib pajak.¹³

B. Pajak Daerah

1. Pengertian Pajak Daerah

Beberapa pengertian atau istilah yang terkait dengan Pajak Daerah antara lain:

- a. Pajak daerah adalah iuran wajib yang dilakukan oleh pribadi atau badan kepada Daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan Daerah dan Pembangunan Daerah.¹⁴
- b. Pajak daerah adalah jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah yang pelaksanaannya sehari-hari dilakukan oleh Dinas Pendapatan Daerah (Dipenda).¹⁵

¹³ Waluyo. *Perpajakan Indonesia, Pembahasan Sesuai dengan Ketentuan Perundang-undangan Perpajakan dan Aturan Pelaksanaan Perpajakan Terbaru, Edisi 6*, Jakarta: Salemba Empat, 2006, hlm. 13.

¹⁴ Mardiasmo ., *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2009*, Yogyakarta: Andi Yogyakarta, 2009, hlm. 12.

¹⁵ Richard Burton, Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak Edisi Revisi*, Jakarta: Salemba Empat, 2004, hlm. 18.

- c. Pajak daerah adalah pajak yang wewenangnya pemungutannya ada pada Pemerintah Daerah yang pelaksanaannya dilakukan oleh Dinas Pendapatan Daerah.¹⁶

2. Jenis-jenis Pajak Daerah

Berdasarkan Undang–Undang Nomor 28 Tahun 2009 Pasal 2 ayat (1) tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah, kewenangan pemungutan pajak untuk pemerintah provinsi ada 5 (lima) yakni :

- 1) Pajak Kendaraan Bermotor (PKB);
- 2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB);
- 3) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor (PBBKB);
- 4) Pajak Air Permukaan;
- 5) Pajak Rokok

Pajak Kendaraan Bermotor yang selanjutnya disebut dengan PKB adalah pajak yang dipungut atas kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor yang selanjutnya disingkat BBNKB adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor sebagai akibat perjanjian dua pihak atau perbuatan sepihak atau keadaan yang terjadi karena jual beli, tukar menukar, hibah, warisan, atau pemasukan ke dalam badan usaha.

¹⁶ Erly Suandy, *Hukum Pajak Edisi 5*, Jakarta: Selemba Empat, 2011, hlm. 37.

Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor yang selanjutnya disingkat PBBKB adalah pajak atas penggunaan bahan bakar kendaraan bermotor. Pajak Air Permukaan adalah pajak atas pengambilan dan/atau pemanfaatan air permukaan.

Pajak Rokok adalah pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh Pemerintah. (Pasal 1 Angka 19 UU Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah). Sementara itu, dalam Pasal 2 ayat (2) Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota diberi kewenangan untuk memungut jenis pajak, yaitu:

- 1) Pajak hotel;
- 2) Restoran;
- 3) Pajak hiburan;
- 4) Pajak reklame;
- 5) Pajak penerangan jalan;
- 6) Pajak mineral bukan logam dan batuan;
- 7) Pajak parkir;
- 8) Pajak air tanah
- 9) Pajak sarang burung wallet
- 10) Pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan; dan
- 11) Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

C. Pajak Kendaraan Bermotor

1. Subjek Kendaraan Bermotor

Kendaraan bermotor adalah semua kendaraan beroda dua atau lebih beserta gandengannya digunakan di semua jenis jalan darat dan digerakan oleh peralatan teknik berupa motor atau peralatan lainnya yang berfungsi untuk mengubah suatu energi tertentu menjadi tenaga gerak kendaraan, termasuk alat-alat berat, dan alat-alat berat bergerak.¹⁷

Pajak Kendaraan Bermotor adalah orang pribadi atau badan yang memiliki Kendaraan Bermotor (Pasal 4 ayat (1) UU PDRD). Makna yang terkandung dalam pengertian memiliki dan/atau menguasai adalah sebagai berikut.

- a. Subjek pajak memiliki kendaraan bermotor
- b. Subjek pajak memiliki dan menguasai kendaraan bermotor; atau
- c. Subjek pajak hanya menguasai dan tidak memiliki kendaraan bermotor.¹⁸

Ketiga makna tersebut, harus tercermin dalam substansi pengertian wajib pajak kendaraan bermotor sehingga dapat dikenakan pajak kendaraan bermotor. Adapun pengertian wajib pajak kendaraan bermotor menurut Pasal 4 ayat (2) UU PDRD adalah orang pribadi atau badan yang memiliki kendaraan bermotor. Ketika dikaitkan Pasal 4 ayat (1) UU PDRD dengan Pasal 4 ayat (2) UU PDRD, ternyata terdapat perbedaan secara prinsipil.

¹⁷Sugianto, *Pajak dan Retribusi Daerah (Pengelolaan Pemerintah Daerah dalam Aspek Keuangan, Pajak, dan Retribusi Daerah)*, Jakarta: Cikal Sakti, 2007, hlm. 35.

¹⁸Irwansyah Lubis, *Menggali Potensi Pajak Perusahaan dan Bisnis dengan Pelaksanaan Hukum*, Jakarta: Gramedia, 2010, hlm. 93.

Perbedaannya adalah wajib pajak kendaraan bermotor atau kepemilikan dan menguasai kendaraan bermotor.

Apabila subjek pajak kendaraan bermotor hanya menguasai kendaraan bermotor (bukan sebagai pemilik kendaraan bermotor) berarti tidak termasuk ke dalam pengertian wajib pajak kendaraan bermotor dalam arti tidak dapat dikenakan pajak kendaraan bermotor. Dalam Pasal 5 Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah disebutkan bahwa “Subyek PKB adalah meliputi orang pribadi, Badan, Pemerintahan, TNI, POLRI, Pemerintah Daerah, dan Pemerintah Kabupaten/Kota yang memiliki Kendaraan Bermotor.”¹⁹

Pada PKB, subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memiliki atau menguasai kendaraan bermotor. Sementara itu, yang menjadi wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang memiliki kendaraan bermotor. Jika wajib pajak berupa badan, kewajiban perpajakan diwakili oleh pengurus atau kuasa badan tersebut. Dengan demikian, pada PKB subjek pajak sama dengan wajib pajak, yaitu orang atau badan yang memiliki atau menguasai kendaraan bermotor.

2. Objek Kendaraan Bermotor

Pajak Kendaraan Bermotor merupakan salah satu pajak daerah provinsi. Sebagai pajak daerah provinsi pada hakikatnya tidak dapat

¹⁹ Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewah Yogyakarta Nomor 3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah.

berfungsi bila tidak memiliki objek yang dapat dikenakan pajak. Objek pajak kendaraan bermotor adalah kepemilikan atau penguasaan kendaraan bermotor. Sementara itu, kendaraan bermotor menurut Pasal 1 angka 13 UU PDRD adalah semua kendaraan beroda beserta gandengannya yang digunakan di semua jenis jalan darat, dan digerakkan oleh peralatan teknik berupa motor atau peralatan lainnya tenaga gerak kendaraan bermotor yang bersangkutan, termasuk alat-alat berat besar yang dalam operasinya menggunakan roda dan motor dan tidak melekat permanen serta kendaraan bermotor yang dioperasikan di air.

Walaupun ruang lingkup kendaraan bermotor sangat luas, tetapi Pasal 3 ayat (3) UU PDRD masih memberi peluang untuk dikecualikan sebagai kendaraan bermotor. Adapun kendaraan yang dikecualikan dari kendaraan bermotor adalah sebagai berikut.

- a. Kereta api;
- b. Kendaraan bermotor yang semata-mata digunakan untuk keperluan pertahanan dan keamanan negara;
- c. Kendaraan bermotor yang dimiliki dan/atau dikuasai kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing dengan asas timbal balik dari lembaga-lembaga internasional yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak dari pemerintah; dan

d. Objek pajak lainnya ditetapkan peraturan daerah.²⁰

Pengecualian sebagai kendaraan bermotor tidak terbatas karena dapat bertambah berdasarkan kebutuhan daerah yang diatur dengan peraturan daerah. Pengecualian sebagai kendaraan bermotor berarti tidak boleh dikenakan pajak. Jika pengecualian itu terlanggar, pejabat pajak telah melakukan pelanggaran hukum yang dapat dipersoalkan pada lembaga peradilan pajak.

D. Dasar Hukum Pemungutan Pajak Kendaraan Bermotor

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Sejarah pemungutan pajak mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai dengan perkembangan masyarakat dan negara baik di bidang kenengaraan maupun di bidang sosial dan ekonomi. Pada mulanya pajak belum merupakan suatu pungutan, tetapi hanya merupakan pemberian sukarela oleh rakyat kepada raja dalam memelihara kepentingan negara, seperti menjaga keamanan negara, menyediakan jalan umum, membayar gaji pegawai, dan lain-lain. Bagi penduduk yang tidak melakukan penyeteroran dalam bentuk natura maka ia diwajibkan melakukan pekerjaan-pekerjaan demi kepentingan umum untuk beberapa hari lamanya dalam satu tahun. Orang-orang yang memiliki status sosial yang tinggi termasuk orang-orang

²⁰Irwansyah Lubis, *Menggali Potensi Pajak Perusahaan dan Bisnis dengan Pelaksanaan Hukum*, Jakarta: Gramedia, 2010, hlm. 94,95.

yang kaya, dapat membebaskan diri dari kewajiban melakukan pekerjaan untuk kepentingan umum tadi, dengan cara membayar uang ganti rugi.

Setelah terbentuknya negar-negara nasional dan tercapainya pemisahan antara rumah tangga negara dan rumah tangga pribadi raja pada akhir abad pertengahan, pajak mendapat tempat yang lebih mantap di antara berbagai pendapatan negara. Dengan bertambah luasnya tugas-tugas negara, maka dengan sendirinya negara memerlukan biaya cukup besar. Sehubungan dengan itu maka pembayaran pajak yang tadinya bersifat sukarela berubah menjadi pembayaran yang ditetapkan secara sepihak oleh negara dalam bentuk undang-undang dan dapat dipaksakan. Karena dalam pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara yang hasilnya juga akan dikembalikan kepada masyarakat, maka pemungutan pajak harus mendapat persetujuan dari rakyat itu sendiri mengenai jenis pajak apa saja yang akan dipungut serta berapa besarnya pemungutan pajak. Proses persetujuan rakyat dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang. Landasan yuridis yang tepat mengacu pada Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan bahwa “segala sesuatu pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang”.²¹ Sebaliknya bila ada pungutan yang namanya pajak namun tidak berdasarkan undang-undang, maka pungutan tersebut

²¹Richard Burton, Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak Edisi Revisi*, Jakarta: Salemba Empat, 2004, hlm. 5.

bukanlah pajak tetapi lebih tepat disebut perampokan (*taxation without representation is robbery*).

Setelah amandemen UUD 1945, ketentuan mengenai pajak mengalami perubahan yang sangat prinsipil. Hal ini dapat dilihat pada Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) yang berbunyi “pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pasal 23A UUD NRI 1945 tetap melanjutkan asas legalitas yang awalnya dari Pasal 23 ayat (2) UUD 1945. Sekalipun demikian, terdapat perubahan yang prinsipil karena bukan hanya pajak melainkan pungutan yang bersifat memaksa harus pula diatur dengan undang-undang.

Semua Undang-Undang pajak tersebut tetap diberlakukan walaupun ketentuan induknya telah mengalami pergantian dari pasal 23 ayat (2) UUD 1945 menjadi Pasal 23A UUD NRI 1945. Dasar hukum keberlakuannya adalah Pasal I Aturan Peralihan UUD 1945 NRI yang menyatakan bahwa segala peraturan perundang-undangan yang ada masih tetap berlaku selama belum diadakan yang baru menurut Undang-Undang dasar ini. Hal ini bertujuan untuk menjaga kekosongan atau kevakuman hukum di bidang perpajakan sebagai konsekuensi dari amandemen UUD 1945. Sebenarnya Undang-

Undang Pajak sebagai sumber hukum pajak tetap diakui eksistensinya walaupun telah berubah ketentuan induknya (Pasal 23 ayat (2) UUD 1945).²²

Walaupun Undang-Undang Pajak masih diberlakukan, tetapi tidak tertutup kemungkinan akan ditinjau kembali untuk disesuaikan dengan substansi yang terkandung dalam Pasal 23A UUD NRI 1945. Peninjauan kembali Undang-Undang Pajak adalah searah dengan tujuan reformasi agar hukum pajak tidak hanya memihak kepada pejabat pajak tetapi juga terhadap wajib pajak selaku pembayar pajak, dalam arti bahwa Undang-Undang pajak harus menempatkan pejabat pajak dengan wajib pajak pada posisi yang sama dalam pemenuhan kewenangan dan hak masing-masing.

2. Undang-Undang

Undang-undang Pajak sebagai penjabaran ketentuan Pasal 23 ayat(2) UUD 1945 yang telah diubah dan diganti oleh Pasal 23A UUD NRI 1945 adalah dasar hukum yang bersifat operasional pemungutan pajak, kecuali Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pengadilan pajak tidak terkait dengan pemungutan pajak, melainkan adalah suatu lembaga peradilan pajak yang menyelesaikan sengketa pajak dengan pejabat pajak atau antara sesama wajib pajak. Dengan demikian, tidak semua Undang-undang Pajak yang berlaku merupakan dasar hukum yang bersifat operasional pemungutan pajak, tergantung dari substansi hukum yang

²²Richard Burton, Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak Edisi Revisi*, Jakarta: Salemba Empat, 2004, hlm. 6.

dikandungnya. Pasal 23A UUD NRI 1945 telah diwujudkan dalam bentuk Undang-Undang pajak dengan kedudukan, baik sebagai mengganti maupun sebagai mengubah Undang-Undang pajak. Adapun Undang-Undang Pajak dalam kedudukan sebagai pengganti adalah sebagai berikut :

- a. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU PENJAK) terhadap Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak;
- b. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan retribusi Daerah (UU PDRD) terhadap Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 tahun 2000.²³

Luas cakupan UU Nomor 28 Tahun 2009 (UU PDRD) tidak hanya tertuju pada pajak daerah yang terdapat dalam UU Nomor 18 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 34 Tahun 2000, tetapi termasuk pula Pajak Bumi dan Bangunan. Kedua jenis pajak ini (pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan) sebelumnya adalah pajak pusat, berarti pengelolaannya dilakukan oleh pemerintah pusat. Namun berdasarkan UU Nomor 28 tahun 2009 telah beralih pengelolaannya kepada kepala daerah karena telah menjadi pajak daerah kabupaten/kota.

²³*Ibid.*, hlm. 3.

Sementara itu, Undang-Undang Pajak dalam kedudukan sebagai pengubah adalah sebagai berikut.

- a. Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 10 tahun 1995 tentang Kepabeanan;
- b. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2007 tentang Cukai;
- c. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah kedua kalinya, terakhir Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan;
- d. Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah ketiga kalinya terakhir Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan;
- e. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah ketiga kalinya, terakhir Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.²⁴

²⁴*Ibid.*

Undang-undang Pajak, baik dalam kedudukan sebagai pengganti maupun sebagai pengubah tidak boleh mengesampingkan perlindungan hukum kepada wajib pajak. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak dalam memenuhi kewajiban dan hak-hak tidak mengalami kendala atau hambatan.

3. Peraturan Daerah Provinsi

Lahirnya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Daerah, perluasan kewenangan perpajakan dan retribusi tersebut dilakukan dengan memperluas basis pajak daerah dan memberikan kewenangan kepada daerah dalam penetapan tarif. Perluasan basis pajak tersebut dilakukan sesuai dengan prinsip pajak yang baik. Pajak dan Retribusi tidak menyebabkan ekonomi biaya tinggi dan/atau menghambat mobilitas penduduk, lalu lintas barang dan jasa antar daerah dan kegiatan ekspor-impor. Pungutan seperti retribusi atas izin masuk kota, Retribusi atas pengeluaran/pengiriman barang dari satu daerah ke daerah lain dan pungutan atas kegiatan ekspor-impor tidak dapat dijadikan sebagai objek Pajak atau Retribusi. Berdasarkan pertimbangan tersebut perluasan basis pajak daerah dilakukan dengan memperluas basis pajak yang sudah ada, mendaerahkan pajak pusat dan menambah pajak jenis baru. Perluasan basis pajak yang sudah dilakukan untuk Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor di perluas hingga mencakup Kendaraan Pemerintah.

Pengaturan tentang pajak daerah dan retribusi daerah yang selama ini didasarkan pada Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah, sebagaimana telah di rubah dengan Undang Undang Nomor 34 tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 dirasakan belum mampu menghasilkan pengelolaan pajak dan retribusi daerah yang memadai untuk menjawab kebutuhan pengelolaan pemerintahan daerah di era otonomi daerah, sehingga kemudian di ganti dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah. Undang-undang yang baru ini memberikan harapan yang lebih baik bagi pemerintahan daerah karena adanya diskresi dalam penetapan tarif adanya penambahan obyek pajak dan juga adanya sumber pajak yang baru. Namun demikian tetap dilakukan pengkajian yang cermat dalam rangka pembentukan Peraturan Daerah sebagai dasar hukum untuk penerapannya secara efektif di daerah.²⁵

4. Peraturan Gubernur

Dalam rangka kelancaran pemungutan Pajak Kendaraan Bermotor sebagaimana diatur dalam peraturan daerah provinsi, maka beberapa ketentuan dalam peraturan daerah tersebut perlu segera ditindak lanjuti dengan peraturan gubernur. Peraturan Gubernur biasanya berisi petunjuk pelaksanaan memperlancar poses pemungutan pajak kendaraan bermotor di suatu daerah, di Daerah Istimewa Yogyakarta Peraturan Gubernur mengenai

²⁵Irwansyah Lubis, *Menggali Potensi Pajak Perusahaan dan Bisnis dengan Pelaksanaan Hukum*, Jakarta: Gramedia, 2010, hlm. 89.

Pajak Kendaraan Bermotor yakni Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 30 Tahun 2011 tentang Pajak Kendaraan Bermotor dan Peraturan Gubernur daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 31 tahun 2011 tentang Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor.

E. Dasar Pengenaan, Tarif dan Cara Perhitungan Pajak Kendaraan Bermotor Berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta No.3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah

Berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta No.3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah dasar pengenaan, tarif dan cara perhitungan kendaraan bermotor adalah sebagai berikut :

Dalam Pasal 6 angka (1) dasar pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor dihitung sebagai perkalian dari (dua) unsur pokok:

- a. Nilai Jual Kendaraan Bermotor; dan
- b. Bobot yang mencerminkan secara relatif tingkat kerusakan jalan dan/atau pencemaran lingkungan akibat penggunaan Kendaraan Bermotor.

Dalam angka (3) Pasal 7 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dinyatakan dalam koefisien yang dinilai 1 (satu) atau lebih besar dari 1 (satu), dengan pengertian sebagai berikut :

- a. Kefisien sama dengan 1 (satu) berarti kerusakan jalan dan/atau pencemaran lingkungan oleh penggunaan Kendaraan Bermotor tersebut dianggap masih dalam batas toleransi; dan

- b. Koefisien lebih besar dari 1 (satu) berarti penggunaan Kendaraan Bermotor tersebut dianggap melewati batas toleransi.

Kemudian Pasal 7 angka (8) Bobot sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dihitung berdasarkan faktor-faktor;

- a. Tekanan gandar, yang dibedakan atas dasar jumlah sumbu atau as, roda dan berat kendaraan bermotor;
- b. Jenis Bahan Bakar Kendaraan Bermotor yang dibedakan menurut solar, bensin, gas, listrik, tenaga surya, atau jenis bahan bakar lainnya; dan
- c. Jenis, penggunaan, tahun pembuatan, dan ciri-ciri mesin Kendaraan Bermotor yang dibedakan berdasarkan jenis mesin 2 (dua) tak atau 4 (empat) tak, dan isi silinder.

Dalam Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta No.3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah juga membahas mengenai Kendaraan Bermotor yang digunakan di luar jalur umum, hal tersebut diatur dalam Pasal 7 yaitu termasuk alat-alat berat dan alat-alat besar serta kendaraan air, dasar pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor adalah Nilai Jual kendaraan Bermotor.

Untuk tarif Pajak Kendaraan bermotor diatur dalam Pasal 9, 10 dan 11 Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta N0.3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah, tarif PKB ditetapkan sebagai berikut :

- a. 1,5% (satu koma lima persen) kepemilikan pertama untuk Kendaraan Bermotor pribadi;

- b. 1,0% (satu koma nol persen) untuk Kendaraan Bermotor angkutan umum;
- c. 0,5% (nol koma lima persen) untuk kendaraan ambulans, pemadam kebakaran, sosial keagamaan, lembaga sosial dan keagamaan, Pemerintah, TNI, POLRI, Pemerintah Daerah dan Pemerintah Kabupaten/Kota; dan
- d. 0,2% (nol koma dua persen) untuk Kendaraan Bermotor alat-alat berat dan alat-alat besar.

Kemudian dalam Pasal 10 Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 3 tahun 2011 tentang Pajak Daerah, yakni sebagai berikut:

- 1) Kepemilikan kendaraan bermotor roda 4 (empat) pribadi yang kedua dan seterusnya dikenakan tarif secara progresif.
- 2) Tarif progresif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sebagai berikut:
 - a. kepemilikan kedua 2% (dua persen)
 - b. kepemilikan ketiga 2,5% (dua koma lima persen)
 - c. kepemilikan keempat 3% (tiga persen); dan
 - d. kepemilikan kelima dan seterusnya sebesar 3,5% (tiga koma lima persen)
- 3) Kepemilikan kendaraan bermotor didasarkan atas nama dan alamat yang sama.

- 4) Ketentuan lebih lanjut tentang pelaksanaan pengenaan pajak progresif diatur dengan Peraturan Gubernur

Pasal 11 Peraturan Pemerintah Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 3 tahun 2011 tentang Pajak Daerah yaitu :

- 1) Besaran pokok Pajak Kendaraan Bermotor yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 dan/atau Pasal 10 dengan dasar pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7.
- 2) Pemungutan Pajak Kendaraan Bermotor dilakukan bersamaan dengan penerbitan Surat tanda Nomor Kendaraan Bermotor.

Pemungutan pajak tahun berikutnya dilakukan di kas daerah atau bank yang ditunjuk oleh Kepala daerah. Sehubungan dengan tarif pajak kendaraan bermotor, diketahui bahwa tarif pajak yang dianut oleh pajak kendaraan bermotor bervariasi tergantung pada jenis kendaraan yang bermotor termaksud. Dalam arti, pajak kendaraan bermotor sebagai pajak daerah provinsi menganut lebih dari satu jenis pajak, yakni pajak yang bersifat spesifik dan tarif pajak progresif.

F. Sanksi Keterlambatan Pembayaran Pajak Kendaraan Bermotor Berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah

Berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta No.3 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah dimana berisi sanksi bagi penunggak pajak yang dimuat dalam Pasal 55 sebagai berikut :

- (1). Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, Gubernur dapat menerbitkan:
 - a. SKPDKB dalam hal:
 - 1) berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
 - 2) laporan tidak disampaikan kepada Gubernur dalam jangka waktu tertentu dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran; dan/atau
 - 3) kewajiban mengisi laporan tidak dipenuhi, pajak yang terutang dihitung secara jabatan.
 - b. SKPDKBT jika ditemukan data baru dan/atau data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan jumlah pajak yang terutang.
 - c. SKPDN jika jumlah pajak yang terutang sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.

- (2). Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPDKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a angka 1) dan angka 2) dikenakan sanksi administratif berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung dari pajak yang kurang atau terlambat dibayar untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak saat terutangnya pajak.
- (3). Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPDKBT sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dikenakan sanksi administratif berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak tersebut.
- (4). Kenaikan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) tidak dikenakan jika Wajib Pajak melaporkan sendiri sebelum dilakukan tindakan pemeriksaan.
- (5). Jumlah pajak yang terutang dalam SKPDKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a angka 3) dikenakan sanksi administratif berupa kenaikan sebesar 25% (dua puluh lima persen) dari pokok pajak ditambah sanksi administratif berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung dari pajak yang kurang atau terlambat dibayar untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak saat terutangnya pajak.

G. Faktor yang Mempengaruhi Dalam Pemungutan Pajak

1. Faktor Pendukung

Menurut Norman Novak faktor pendukung keberhasilan pemungutan pajak dalam konteks fungsi *budgeter* dan fungsi *reguleren* ditentukan oleh 3 faktor yaitu :

- a. Wajib Pajak
- b. otoritas pajak
- c. sistem pemajakan itu sendiri

Ketiga faktor tersebut harus baik dan saling mendukung. Masyarakat harus memiliki kesadaran dan ketaatan sukarela (*voluntary compliance*) dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan undang-undang dan ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku, sehingga terbentuklah masyarakat Wajib Pajak. Otoritas Pajak harus melayani masyarakat Wajib Pajak sebagai mitra dalam bekerja sama untuk menyukseskan pemungutan pajak.²⁶ Pajak juga merupakan suatu bukti bahwa eksistensi suatu negara beserta pemerintahannya diakui oleh rakyatnya. Jika rakyat patuh melaksanakan kewajiban perpajakan berarti semakin mengokohkan eksistensi pemerintahan tersebut. Dalam hidup bernegara, sudah pasti masing-masing pihak memiliki hak dan kewajiban satu sama lain. Di satu sisi Pemerintah harus memberikan rasa aman dan ketertiban umum

²⁶Soemarso S.R., 1996, *Beberapa Faktor Pendorong Keberhasilan Pungutan Pajak di Indonesia*, Jakarta, Pusat Pengkajian Fiskal & Moneter, hlm. 40.

dan pelayanan umum kepada rakyat. Di sisi lain rakyat harus memenuhi salah satu kewajibannya yaitu membayar pajak.

Sistem pemungutan pajak harus sederhana. Bagaimana pajak dipungut akan sangat menentukan keberhasilan dalam pungutan pajak. Sistem yang sederhana akan memudahkan wajib pajak dalam menghitung beban pajak yang harus dibiayai sehingga akan memberikan dampak positif bagi para wajib pajak untuk meningkatkan kesadaran dalam pembayaran pajak. Sebaliknya, jika sistem pemungutan pajak rumit, orang akan semakin enggan membayar pajak.

2. Faktor Penghambat

Kesadaran pajak dan kepatuhan pajak di Indonesia memang masih perlu ditingkatkan, untuk dapat menjadi ujung tombak penerimaan negara karena sekitar $\pm 80\%$ sumber penerimaan negara berasal dari pajak. Tampaknya setiap fiskus perlu secara bertahap mengubah paradigma pajak yang berkesan penuh paksaan dan menyeramkan menjadi suatu kebiasaan yang dilakukan dengan penuh kesadaran.

Wajib pajak masih merasa tidak mendapatkan timbal balik yang berarti dari apa yang telah dibayarkannya kepada negara. Wajib pajak membayar pajak seringkali bukan karena bangga berstatus sebagai wajib pajak seperti di negara-negara maju. Kepatuhan pajak masyarakat kita nampaknya sebagian besar masih harus dipaksakan karena untuk saat ini faktanya memang belum bisa sepenuhnya hanya mengandalkan kesadaran pajak masyarakat. Karena hal tersebut banyak WP yang enggan membayar

pajaknya dan bagi fiskus dalam pemungutan pajak secara umum baik pajak pusat maupun pajak daerah, seringkali terdapat kendala-kendala yang melemahkan dalam pemungutan pajak dan merupakan penyebab WP tidak mau membayar pajaknya. Kendala-kendala tersebut antara lain:

- a. Berbagai peraturan pelaksanaan undang-undang yang sering kali tidak konsisten dengan undang-undangnya.

Melaksanakan *tax reform* lebih pelik dan makan waktu dibandingkan dengan ketika merancang *tax reform* dalam undang-undang, apabila peraturan pelaksanaan yang dijadikan dasar dalam melaksanakan aturan hukum pajak tidak konsisten dengan undang-undang, tentu akan mengakibatkan kendala yang fatal dalam pemungutan pajak.

- b. Database yang masih jauh dari standar internasional.

Kendala lain yang dihadapi aparaturnya pajak adalah database yang masih jauh dari standar internasional. Padahal database sangat menentukan untuk menguji kebenaran pembayaran pajak dengan system *self-assessment*. Persepsi masyarakat, bahwa banyak dana yang dikumpulkan oleh pemerintah digunakan secara boros atau dikorup, juga menimbulkan kendala untuk meningkatkan kepatuhan pembayar pajak. Berbagai pungutan resmi dan tidak resmi, baik di pusat maupun di daerah, yang membebani masyarakat juga menimbulkan hambatan untuk menaikkan penerimaan pajak.

- c. Lemahnya penegakan hukum (*law enforcement*) terhadap kepatuhan membayar pajak bagi penyelenggara negara.

Law enforcement merupakan pelaksanaan hukum oleh pejabat yang berwenang di bidang hukum, misalnya pelaksanaan hukum oleh polisi, jaksa, hakim dan sebagainya. Tidak kalah penting untuk disoroti pelaksanaan hukum di lingkungan birokrasi, khususnya badan pemerintahan di bidang perpajakan) dalam melakukan pemeriksaan terhadap para penyelenggara negara, ternyata belum ada gebrakannya. Seharusnya bila dilakukan tentu membantu dalam mewujudkan good governance dalam bentuk pemerintahan yang bersih.

- d. Kurangnya atau tidak adanya kesadaran masyarakat.

Dalam pemungutan pajak dituntut kesadaran warga Negara untuk memenuhi kewajiban kenegaraan. Kurangnya atau tidak adanya kesadaran masyarakat sebagai wajib pajak untuk membayar pajak ke negara mengakibatkan timbulnya perlawanan atau terhadap pajak yang merupakan kendala dalam pemungutan pajak sehingga mengakibatkan berkurangnya penerimaan kas Negara.²⁷Perlawanan terhadap pajak tersebut terdiri dari perlawanan aktif dan perlawanan pasif, yaitu :

Yang inisiatifnya bukan dari wajib pajak itu sendiri tetapi terjadi karena keadaan yang ada di sekitar wajib pajak itu. Perlawanan pasif terdiri

²⁷Joko Prasetyo, *Kendala Pemungutan Pajak di Indonesia*, 12 Mei 2017, <http://satudpajak2011.blogspot.co.id/2012/06/kendala-pemungutan-pajak-di-indonesia.html>, diunduh pada hari Minggu, 12 Maret 2017, jam. 19.25 WIB.

dari hambatan-hambatan yang mempersukar pemungutan pajak dan yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk, dan dengan teknik pemungutan pajak itu sendiri.

(1) Struktur ekonomi

Struktur ekonomi suatu Negara mempengaruhi pemungutan pajak di negara tersebut. Hal ini terkait dengan penghitungan pendapatan netto oleh wajib pajak sesuai dengan norma perhitungannya.

(2) Perkembangan moral dan intelektual penduduk

Perlawanan pasif yang timbul dari lemahnya sistem kontrol yang dilakukan oleh fiscus ataupun karena objek pajak itu sendiri sulit untuk dikontrol.

(3) Cara hidup masyarakat di suatu Negara

Cara hidup masyarakat di suatu negara mempengaruhi besar kecilnya penghasilan yang mereka peroleh dan besar kecilnya penghasilan tersebut mempengaruhi besar kecilnya penerimaan kas negara.

(4) Teknik pemungutan pajak.

Cara perhitungan pajak yang rumit dan memerlukan pengisian formulir yang rumit menyebabkan adanya penghindaran pajak,

prosedur yang berbelit-belit yang menyulitkan pembayar pajak dan membuka celah untuk negosiasi antara petugas dan pembayar pajak juga dapat mengakibatkan adanya penghindaran pajak, maka perlu diadakan penyuluhan pajak untuk menghindari adanya perlawanan pasif terhadap pajak.

Terkait dengan pembayaran pajak, ada kalanya wajib pajak enggan untuk membayar pajak. Bakrin menyebutkan ada tiga kategori ketidakpatuhan dalam membayar pajak yaitu perlawanan pasif :

(a) *Tax evasion*, yaitu upaya untuk menghindarkan pajak secara melawan hukum. Ada tiga bentuk *tax evasion* yang terjadi pada wajib pajak, yaitu :

- i. melaporkan di dalam surat pemberitahuan pajak (SPT) jumlah penghasilan yang lebih rendah dibandingkan dengan jumlah penghasilan yang sebenarnya (*understatement of income*);
- ii. melaporkan biaya-biaya yang dikeluarkan lebih tinggi dari biaya yang sebenarnya dikeluarkan (*overstatement of the deduction*);
- iii. sama sekali tidak melaporkan penghasilannya (*non reporting of income*)

(b) *Tax avoidance*, yaitu pemanfaatan celah (*loopholes*) dalam undang-undang dan peraturan perpajakan. Tujuannya adalah mendapatkan pembayaran pajak yang lebih rendah. Terkait dengan undang-undang perpajakan yang berlaku, *tax avoidance* sebenarnya tidak melanggar

hukum; namun secara moral, perbuatan wajib pajak yang melakukan tax avoidance untuk mengurangi beban pembayaran pajak merupakan perbuatan tercela.

- (c) *Tax delinquency*, lebih berkaitan dengan ketidakmampuan wajib pajak membayar pajak karena ketidakcukupan dana yang dimiliki. Kasus *tax delinquency* umumnya terjadi pada masa jatuh tempo pembayaran pajak. Wajib pajak gagal memenuhi dan membayar kewajiban pajak pada saat jatuh tempo.