

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pajak

Di Indonesia, sumber pendapatan negara berasal dari sektor perpajakan. Pengertian pajak yang tertuang di dalam Undang-Undang No.28 pasal 1 tahun 2007 adalah:

“kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”

Segala pemasukan negara yang berasal dari sektor perpajakan digunakan untuk membiayai semua pengeluaran umum negara, yaitu untuk mensejahterakan dan memakmurkan rakyat (Waluyo, 2007). Demi meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran rakyatnya, Pemerintah Indonesia perlu membuat perencanaan dan penyusunan, serta menyelenggarakan pembangunan nasional dengan cara meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Ada dua usaha yang dilakukan untuk meningkatkan dan mengoptimalkan penerimaan dari sektor perpajakan, yaitu usaha intensifikasi dan usaha ekstensifikasi. Pada kenyataannya, penerimaan pajak yang ada di Indonesia belum optimal karena wajib pajak melakukan praktik perencanaan pajak (*tax planning*). Praktik ini dilakukan guna untuk mengurangi atau memperkecil jumlah beban pajak yang harus dibayar.

Perencanaan pajak ada dua jenis, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*).

2.2. Subyek Pajak

Dalam undang-undang No.36 tahun 2008 pasal dua ada tiga subyek pajak, yaitu orang pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak, badan, dan bentuk usaha tetap. Bagi wajib pajak yang wajib pajak orang pribadi yang melakukan usaha atau pekerjaan bebas yang peredaran brutonya dalam satu tahun < Rp 4,8 miliar dalam menghitung penghasilan netonya wajib menyelenggarakan pencatatan. Dalam PP No.23 Tahun 2018 mengenai perubahan tarif pajak penghasilan bagi sektor usaha mikro, kecil, menengah yang semua 1% menjadi 0,5% dari omzet tahunan dan bersifat final.

2.3. Penggelapan Pajak (Tax Evasion)

Salah satu bentuk dari perencanaan pajak (*tax planning*) adalah penggelapan pajak (*tax evasion*). Menurut Mardiasmo (2011), penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah usaha meringankan beban pajak dengan cara melanggar undang-undang.

Pengertian penggelapan pajak menurut Siahaan (2010), adalah:

“ Usaha yang dilakukan oleh wajib pajak untuk mengelak dari kewajiban pajak yang sesungguhnya dan perbuatan yang melanggar undang-undang pajak, sehingga membawa berbagai macam akibat, meliputi berbagai bidang kehidupan masyarakat, antara lain bidang keuangan, bidang ekonomi, dan bidang psikologi”

Menurut Siahaan (2010) akibat dari penggelapan yang dilakukan oleh wajib pajak akan memberikan dampak terhadap perekonomian Indonesia, seperti:

1. Bidang Keuangan

Peran pajak dalam perekonomian Indonesia adalah sebagai pendukung. Apabila wajib pajak melakukan tindakan penggelapan pajak, maka negara akan mengalami kerugian. Akibatnya, terjadi ketidakseimbangan antara anggaran dengan konsekuensi-konsekuensi yang berkaitan dengan pajak, inflasi, dan sebagainya.

2. Bidang Ekonomi

Pajak mempengaruhi persaingan sehat antar-usahawan. Agar memperoleh keuntungan, pengusaha (usahawan) akan menekan biaya secara tidak wajar atau secara ilegal yaitu dengan melakukan tindakan penggelapan pajak.

3. Bidang Psikologi

Tindakan penggelapan pajak akan mempengaruhi psikologi wajib pajak yang melakukan tindakan ini. Apabila wajib pajak terbiasa melakukan tindakan penggelapan pajak untuk memperoleh keuntungan yang lebih besar, maka hal tersebut adalah hal yang biasa atau wajar untuk dilakukan kembali.

Menurut Zain.M., (2007), indikator yang digunakan untuk mengukur *tax evasion* ada lima, yaitu tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT), menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) dengan tidak benar, tidak mendaftarkan diri sehingga tidak memperoleh NPWP, tidak menyeter pajak yang telah dipungut atau

dipotong, dan berusaha menyuap pihak fiskus. Indikator yang digunakan untuk meneliti penggelapan pajak menggunakan kuesioner yang dimodifikasi dari penelitian Fhyel (2018), kuesioner terdiri dari menyampaikan SPT dengan tidak benar, melaporkan pendapatan lebih kecil dari yang sesungguhnya, tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan NPWP, dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut atau dipotong.

2.4. Sistem Perpajakan

Menurut Hutomo (2018), sistem pemungutan pajak di Indonesia ada tiga jenis, yaitu :

1. *Self assessment system* dimana wajib pajak sendiri diminta melakukan pembukuan, pelaporan, penyetoran pajaknya kepada pemerintah. Inisiatif mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dan mengisi SPT pun harus muncul dari wajib pajak.
2. *Official Assessment System*
Besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak ditentukan pemerintah, tanpa banyak melibatkan pihak wajib pajak. Wajib pajak melaksanakan kewajiban pajak dengan membayar pajak, tanpa harus melakukan perhitungan, pengisian SPT, serta pelaporan.
3. *Withholding System*

Dalam hal ini, pemerintah menunjuk wajib pajak (orang pribadi atau badan) tertentu untuk memungut atau memotong pajak pada saat membayarkan atau

terutang penghasilan kepada wajib pajak. Pajak yang dipungut bersifat tidak final, dan wajib pajak yang ditunjuk pemerintah tersebut mempunyai kewajiban untuk memungut, melaporkan, dan menyetor pajak.

Sistem pajak di Indonesia menggunakan *self assessment system*, dimana wajib pajak diminta untuk memenuhi kewajiban pajak dengan cara menghitung, menyetor, mencatat dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang (Hutomo, 2018).

Dalam Undang-Undang No.36 Tahun 2008 pada pasal 14 ayat 2-3 tertulis (2) wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang peredaran brutonya dalam satu tahun < Rp 4,8 miliar boleh menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud pada pasal satu, dengan syarat memberitahu kepada Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu tiga bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan. (3) wajib pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yang menghitung penghasilan netonya dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto wajib menyelenggarakan pencatatan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan.

Dalam melaporkan perpajakannya, wajib pajak tinggal mengisi *e-spt* atau *e-filing*. Pemerintah terus melakukan pengembangan sistem perpajakan berbasis teknologi informasi dan komunikasi, dengan menyediakan *e-filing*. *E-filing* memberikan memudahkan dan kenyamanan kepada wajib pajak dalam menyetorkan serta melaporkan pajaknya. Wajib pajak dapat melaporkan pajaknya secara cepat dan

aman melalui internet. Oleh karena itu, transparansi dan kepatuhan wajib pajak terus dipantau dengan harapan pertukaran informasi otomatis antar-instansi dan antar-negara dapat berjalan dengan baik. Pihak KPP dapat melakukan pengawasan pajak dengan lebih cermat dan komprehensif (Hutomo, 2018).

Menurut Indriyani, dkk (2016), semakin baik sistem perpajakan maka akan semakin meningkat kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah, sehingga wajib pajak semakin patuh dalam melakukan kewajiban perpajakannya dan sebaliknya apabila sistem perpajakan tidak tersistematis dengan baik akan membuat wajib pajak ragu dalam melakukan kewajiban perpajakannya sehingga memicu terjadinya penggelapan pajak. Sistem perpajakan dikatakan tidak baik apabila di dalam pelaksanaannya fiskus melakukan kecurangan seperti korupsi yang merugikan rakyat (Maghfiroh dan Fajarwati, 2016). Dapat disimpulkan, semakin baik sistem perpajakan, maka tindakan *tax evasion* yang dilakukan oleh wajib pajak juga akan menurun. Menurut Niccerson et al (2009), ada 3 indikator yang dapat digunakan untuk mengukur sistem perpajakan, yaitu tarif pajak yang diberlakukan di Indonesia, pendistribusian dana yang bersumber dari pajak, dan kemudahan fasilitas sistem perpajakan.

Indikator yang digunakan untuk meneliti sistem perpajakan menggunakan kuesioner yang dimodifikasi dari penelitian Fhyel (2018) dan Wahyulianto (2019). Kuesioner ini terdiri dari 6 pernyataan, yaitu tarif pajak yang berlaku di Indonesia, pendistribusian dana dari sektor perpajakan, dan kemudahan sistem perpajakan.

2.5. Keadilan Pajak

Pengertian keadilan pajak menurut Waluyo (2011), adalah:

“Kondisi dimana beban pajak yang dikenakan kepada wajib pajak seharusnya sebanding dengan kemampuan wajib pajak tersebut untuk membayar pajak terutangnya atau *ability to pay* dan sesuai dengan manfaat yang diterima”.

Keadilan pajak menurut Wicaksono (2014), “penilaian dari wajib pajak mengenai peraturan perpajakan, prosedur, dan kebijakan yang ada di dalam sistem perpajakan Indonesia yang sudah dirasa adil perlakuannya”. Bagi wajib pajak, pajak merupakan sebuah beban, sehingga wajib pajak perlu adanya sebuah kepastian untuk mendapatkan perlakuan yang adil dalam pemungutan pajak (Kurniawati, dkk,2014).

Menurut Tobing (2015), keadilan di dalam perpajakan diharapkan bisa menerapkan suatu standar yang berpegang teguh terhadap kebebasan dan ketentuan khusus atau tidak memihak siapapun. Keadilan dalam perundang-undangan, yaitu dengan mengenakan pajak secara umum, adil, merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing wajib pajak.

Menurut Siahaan (2010), ada tiga pendekatan keadilan pajak, yaitu :

1. Prinsip Manfaat (*Benefit Principle*)

Prinsip manfaat merupakan suatu sistem yang adil apabila kontribusi yang diberikan oleh wajib pajak sejalan dengan manfaat yang diterima dari pemerintah berupa sarana yang disediakan oleh pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Prinsip ini berisi tentang kebijakan pengeluaran pemerintah yang dibiayai dari sektor perpajakan.

2. Prinsip Kemampuan Membayar (*Ability to Pay Principle*)

Menurut prinsip ini, wajib pajak harus membayar pajak sesuai dengan kemampuan wajib pajak dalam membayar utang pajak tersebut.

3. Keadilan Horizontal dan Keadilan Vertikal

a. Keadilan Horizontal

Menurut Siahaan (2010), keadilan horizontal adalah “apabila orang-orang memiliki kemampuan yang sama maka pajak yang harus dibayar juga dalam jumlah yang sama”. Dalam prinsip ini, wajib pajak yang memiliki tingkat penghasilan yang sama, akan dikenakan tarif yang sama, disertai dengan besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dari wajib pajak tersebut sebagai pengurang beban pajak.

b. Keadilan Vertikal

Keadilan vertikal adalah apabila seseorang mempunyai tingkat penghasilan yang lebih besar harus membayar pajak dengan tarif yang lebih besar atau dengan jumlah yang berbeda. Ada beberapa aspek keadilan pajak yang perlu diperhatikan, seperti keadilan dalam menyusun undang-undang pajak, keadilan dalam penerapan ketentuan perpajakan, dan keadilan penggunaan uang pajak.

Pemerintah mengeluarkan peraturan baru, yaitu Peraturan Pemerintah No.23 Tahun 2018. Dalam PP No.23 Tahun 2018 ini mengatur tentang penurunan tarif pajak untuk UMKM. Pokok-pokok perubahannya diantaranya adalah penurunan tarif pajak

PPh Final atas Penghasilan Bruto Tertentu dari semula 1% menjadi 0,5% dari omzet. PPh Final ini harus dibayarkan setiap bulan sebelum tanggal 15 bulan berikutnya dan tergantung dari besar kecilnya omzet wajib pajak setiap bulan. Perubahan PP No.46 Tahun 2013 menjadi PP No.23 Tahun 2018 ini didasari oleh desakan para pelaku usaha terutama UMKM yang merasa bahwa tarif pajak PPh Final atas Penghasilan Bruto Tertentu yang berlaku selama ini terlalu tinggi dan memberatkan. Dengan penurunan tarif ini diharapkan mampu memberikan rasa keadilan bagi para pelaku UMKM sehingga mereka dapat membayar pajak sesuai dengan kemampuannya. (pajak.go.id)

Wajib pajak perlu diperlakukan dengan adil dalam pengenaan dan pemungutan pajak, apabila pemungutan pajak diterapkan dengan tidak adil, maka wajib pajak akan termotivasi untuk melakukan tindakan penggelapan pajak. Sebaliknya, apabila pemungutan pajak yang diterapkan sudah dirasa adil menurut wajib pajak, maka wajib pajak tidak akan melakukan tindakan penggelapan pajak

Indikator yang akan digunakan untuk meneliti keadilan pajak menggunakan kuesioner yang dimodifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Sari (2019). Kuesioner tersebut berisikan 4 butir pernyataan, yaitu keadilan horizontal, keadilan vertikal, prinsip manfaat, dan prinsip kemampuan membayar.

2.6. Pelayanan Aparat Perpajakan

Pajak merupakan suatu pendapatan yang menjadi roda perekonomian negara serta membantu keberlangsungan pemerintah, untuk itu pemerintah harus membentuk dan melimpahkan wewenang tersebut kepada fiskus atau sering disebut juga aparatur

pajak atau pejabat pajak. Pelayanan aparat perpajakan (fiskus) adalah cara petugas pajak melayani, membantu mengurus atau menyiapkan keperluan yang dibutuhkan perpajakan yang dilakukan Dirjen Pajak terus menerus dilakukan mulai dari sarana dan prasarananya hingga kepada modernisasi dari petugas pajak itu sendiri (Fidel, 2010). Menurut Jotopurnomo dan Mangoting (2013), pelayanan dalam sektor perpajakan dapat diartikan sebagai pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk membantu wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, sehingga pelayanan yang baik dapat mengatasi tindakan kecurangan-kecurangan dalam perpajakan.

Peningkatan pelayanan aparat pajak idealnya akan memberikan pengaruh yang signifikan bagi wajib pajak untuk tidak melakukan penggelapan pajak dan memandang penggelapan pajak sebagai tindakan yang ilegal, tidak etis dan melanggar hukum. Disisi lain, dengan semakin baiknya pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak secara langsung memudahkan petugas Direktorat Jenderal Pajak sebagai instansi pengelolaan dana pajak (Winarsih, 2016).

Tujuan dari pelayanan pajak sekaligus pemeriksaan pajak ini tertuang dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang berisi Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, angka 36, pasal 29, ayat (1), yaitu sebagai berikut:

1. Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan
2. Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak
3. Pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak

4. Wajib Pajak mengajukan keberatan
5. Pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto
6. Pencocokan data dan/atau alat keterangan
7. Penentuan wajib pajak berkorelasi di daerah terpencil
8. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai
9. Pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak
10. Penentuan saat mulai berproduksi sehubungan dengan fasilitas perpajakan; dan/atau
11. Pemenuhan permintaan informasi dari negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

Menurut Tjiptono, (2005), ada dimensi yang digunakan untuk menilai kualitas pelayanan yang diberikan, yaitu:

1. Keandalan (*Reliability*)

Keandalan ini berhubungan dengan kemampuan dari aparat pajak untuk memberikan pelayanan yang akurat sejak pertama kali tanpa membuat kesalahan apapun dan menyampaikan hasil pelayanan sesuai waktu yang telah disepakati.

2. Daya Tanggap (*Responsiveness*)

Daya tanggap ini berhubungan dengan kemampuan dan kesediaan dari aparat pajak untuk membantu wajib pajak dan merespon permintaan dari

wajib pajak, serta menginformasikan kapan pelayanan akan diberikan dan kemudian memberikan pelayanan secara cepat.

3. Jaminan (*Assurance*)

Jaminan yaitu tumbuhnya kepercayaan dan rasa aman dari wajib pajak terhadap aparat pajak. jaminan dapat juga diartikan bahwa aparat pajak selalu bersikap sopan dan menguasai pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk menangani pertanyaan dan masalah dari pihak wajib pajak.

4. Empati (*Emphaty*)

Empati berarti pihak aparat pajak memahami kendala dari wajib pajak dan bertindak demi kepentingan wajib pajak, serta memberikan perhatian personal terhadap masalah perpajakan yang dialami oleh wajib pajak.

5. Bukti Fisik (*Tangibles*)

Bukti fisik ini berhubungan dengan daya tarik fasilitas secara fisik, perlengkapan dan material yang digunakan oleh aparat pajak, serta penampilan dari aparat pajak.

Indikator yang akan digunakan untuk meneliti kualitas aparat pajak ini menggunakan kuesioner yang dimodifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh sari (2015). Kuesioner tersebut berisi 10 butir pernyataan, yaitu yang berkaitan dengan keandalan aparat pajak, daya tangkap aparat pajak, jaminan, empati aparat pajak dan bukti fisik aparat pajak.

2.7. Kerangka Konseptual

2.7.1. Teori Keadilan

Menurut Rawls (1971), di dalam buku *a theory of justice*, Rawls (1971), menyatakan bahwa keadilan adalah :

“kebijakan utama dari hadirnya institusi-institusi sosial. Akan tetapi, menurutnya, kebaikan bagi seluruh masyarakat tidak dapat mengesampingkan atau mengganggu rasa keadilan dari setiap orang yang telah memperoleh rasa keadilan, khususnya masyarakat lemah (*liberal-egalitarian of social justice*)”.

Rawls (1971), mengembangkan dua konsep mengenai prinsip-prinsip keadilan, pertama, *original position concept*. Rawls mengartikan bahwa konsep ini bertumpu pada pengertian ekulibrium reflektif yang didasari oleh ciri rasionalitas (*rationality*, kebebasan (*freedom*), dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic structure of society*). Konsep kedua adalah *veil of ignorance concept*. Rawls (1971), mengartikan bahwa setiap orang dihadapkan pada kerahasiaan fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri (posisi sosial dan doktrin tertentu), sehingga menganggap tidak adanya konsep atau pengetahuan tentang keadilan yang sedang berkembang.

Teori keadilan ini digunakan sebagai tolak ukur untuk menilai apakah sistem perpajakan di Indonesia sudah bagus dan sudah masuk dalam kriteria adil. Apabila wajib pajak belum merasakan suatu keadilan atau merasa keberatan dalam sistem pajak dan dalam pemungutan pajak, maka wajib pajak akan termotivasi untuk melakukan tindakan illegal, yaitu tindakan *tax evasion*.

2.7.2. Pengaruh Sistem Perpajakan Terhadap Penggelapan Pajak

Menurut Indriyani, dkk (2016), semakin baik sistem perpajakan maka akan semakin meningkat kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah, sehingga wajib pajak semakin patuh dalam melakukan kewajiban perpajakannya dan sebaliknya apabila sistem perpajakan tidak tersistematis dengan baik akan membuat wajib pajak ragu dalam melakukan kewajiban perpajakannya sehingga memicu terjadinya penggelapan pajak. Hubungan antara sistem perpajakan dengan penggelapan pajak adalah, semakin baik sistem perpajakan, maka tindakan penggelapan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak juga akan menurun.

2.7.3. Pengaruh Keadilan Pajak Terhadap Penggelapan Pajak

Pengertian keadilan pajak menurut Waluyo (2011), adalah:

“Kondisi dimana beban pajak yang dikenakan kepada wajib pajak seharusnya sebanding dengan kemampuan wajib pajak tersebut untuk membayar pajak terutangnya atau *ability to pay* dan sesuai dengan manfaat yang diterima”

Hubungan antara keadilan pajak dengan adalah apabila wajib pajak merasakan suatu ketidakadilan pajak, maka wajib pajak akan termotivasi untuk melakukan penggelapan pajak. Sebaliknya, apabila wajib pajak sudah merasakan keadilan dalam hal pemungutan pajak, maka wajib pajak tidak akan termotivasi untuk melakukan penggelapan pajak.

2.7.4. Pengaruh Pelayanan Aparat Pajak Terhadap *Tax Evasion*

Pajak merupakan suatu pendapatan yang menjadi roda perekonomian negara serta membantu keberlangsungan pemerintah, untuk itu pemerintah harus membentuk

dan melimpahkan wewenang tersebut kepada fiskus atau sering disebut juga aparatur pajak atau pejabat pajak. Menurut Fidel (2010), pelayanan aparat perpajakan (fiskus) adalah cara petugas pajak melayani, membantu mengurus atau menyiapkan keperluan yang dibutuhkan perpajakan yang dilakukan Dirjen Pajak terus menerus dilakukan mulai dari sarana dan prasarannya hingga kepada modernisasi dari petugas pajak itu sendiri. Jotopurnomo dan Mangoting (2013), pelayanan dalam sektor perpajakan dapat diartikan sebagai pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk membantu wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, sehingga pelayanan yang baik dapat mengatasi tindakan kecurangan-kecurangan dalam perpajakan. Dengan demikian, hubungan antara pelayanan aparat pajak dengan penggelapan pajak adalah semakin baik atau semakin bagus pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak, maka semakin rendah tindakan penggelapan pajak yang akan dilakukan oleh wajib pajak.

2.7.5. Penelitian Terdahulu

Pertama, penelitian yang dilakukan oleh Abidin (2016). Abidin (2016) yang meneliti tentang pengaruh tarif pajak, sistem perpajakan, pengawasan pajak, dan *sunset policy* terhadap minimalisasi *tax evasion*. Hasil penelitian tersebut adalah untuk variabel tarif pajak, sistem perpajakan, dan *sunset policy* berpengaruh positif dan signifikan terhadap minimalisasi *tax evasion*. Sedangkan untuk variabel pengawasan pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap minimalisasi *tax evasion*.

Responden dari penelitian tersebut adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang terdaftar di KPP Pratama wilayah Makassar Selatan.

Penelitian kedua dilakukan oleh Sari (2015). Sari (2015) yang meneliti tentang pengaruh keadilan pajak, *self assessment system*, diskriminasi pajak, pemahaman perpajakan, pelayanan aparat pajak, dan terdeteksi kecurangan terhadap tindakan *tax evasion*. Hasil tersebut adalah variabel diskriminasi pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan *tax evasion*. Sedangkan untuk variabel keadilan pajak, *self assessment system*, pemahaman perpajakan, pelayanan aparat perpajakan, dan kemungkinan terdeteksi kecurangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindakan *tax evasion*. Responden dari penelitian tersebut adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang terdaftar di KPP Pratama Semarang Candisari

Penelitian ketiga dilakukan oleh Sari (2019). Sari (2019) yang meneliti tentang pengaruh *money ethics*, dan keadilan pajak terhadap tindakan *tax evasion*. Hasil dari penelitian tersebut adalah variabel keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan *tax evasion*. Sedangkan untuk variabel *money ethics* tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax evasion*. Responden dari penelitian tersebut adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang ada di wilayah Jakarta, Bogor, Tangerang, dan Bekasi

Penelitian keempat dilakukan oleh Wicaksono (2014). Wicaksono (2014) yang meneliti tentang persepsi sistem perpajakan diskriminasi pajak, dan pemahaman perpajakan terhadap perilaku penggelapan pajak. Hasil penelitian tersebut adalah

adalah variabel keadilan pajak dan diskriminasi pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak. Variabel sistem perpajakan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak, sedangkan untuk variabel pemahaman perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak. Responden dari penelitian tersebut adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang terdaftar di KPP Pratama Purworejo

Penelitian kelima dilakukan oleh Fhyel (2018). Fhyel (2018) yang meneliti tentang pengaruh keadilan pajak, sistem perpajakan, diskriminasi, kemungkinan terdeteksi kecurangan, pemeriksaan pajak, dan tarif pajak terhadap penggelapan pajak. Hasil penelitian tersebut adalah variabel sistem perpajakan dan pemeriksaan pajak berpengaruh negatif signifikan terhadap penggelapan pajak. Sedangkan untuk variabel keadilan pajak, diskriminasi, kemungkinan terdeteksi kecurangan, dan tarif pajak tidak berpengaruh terhadap penggelapan pajak. Responden dari penelitian tersebut adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang masih aktif membayar pajaknya dan yang terdaftar di KPP Pratama Sleman.

Penelitian terakhir dilakukan oleh Wahyulianto (2019). Wahyulianto (2019) meneliti tentang pengaruh pemahaman atas sistem perpajakan, tarif pajak, dan pemeriksaan pajak terhadap penggelapan pajak (*tax evasion*). Hasil penelitian tersebut adalah pemahaman terhadap sistem pajak, tarif pajak, dan pemeriksaan pajak secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan penggelapan pajak pada UMKM yang ada di Kecamatan Ambulu, Kabupaten Jember, Jawa Timur.

Tabel 2.1

Tabel Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Subyek	Hasil
Abidin (2016)	Tarif Pajak (X1) Sistem Perpajakan (X2) Pengawasan Pajak (X3) <i>Sunset Policy</i> (X4) <i>Tax Evasion</i> (Y)	Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar di KPP Pratama wilayah Makassar Selatan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tarif pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap minimalisasi <i>tax evasion</i>. 2. Sistem perpajakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap minimalisasi <i>tax evasion</i>. 3. Pengawasan pajak berpengaruh negatif signifikan terhadap minimalisasi <i>tax evasion</i>. 4. <i>Sunset policy</i> berpengaruh negatif signifikan terhadap minimalisasi <i>tax evasion</i>.
Sari (2015)	Keadilan pajak (X1) <i>Self assessment system</i> (X2) Diskriminasi (X3) Pemahaman perpajakan (X4) Pelayanan aparat pajak (X5) Kemungkinan terdeteksi kecurangan (X6) <i>Tax evasion</i> (Y)	Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar di KPP Pratama Semarang Candisari	<ol style="list-style-type: none"> 1. Keadilan pajak tidak berpengaruh terhadap tindakan <i>tax evasion</i>. 2. <i>Self assessment system</i> tidak berpengaruh terhadap tindakan <i>tax evasion</i>. 3. Diskriminasi pajak berpengaruh positif terhadap tindakan <i>tax evasion</i>. 4. Pemahaman perpajakan berpengaruh negatif terhadap tindakan <i>tax evasion</i>. 5. Pelayanan aparat pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindakan <i>tax evasion</i>. 6. Kemungkinan terdeteksi kecurangan tidak

			berpengaruh terhadap tindakan <i>tax evasion</i> .
Sari (2019)	<i>Money ethics</i> (X1) Keadilan pajak (X2) Tax evasion (Y)	Wajib Pajak Orang Pribadi di Wilayah Jakarta, Bogor, Tangerang, dan Bekasi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>tax evasion</i>. 2. <i>Money ethics</i> tidak berpengaruh terhadap tax evasion.
Wicaksono (2014)	Sistem perpajakan (X1) Keadilan pajak (X2) Diskriminasi pajak (X3) Pemahaman pajak (X4) Penggelapan pajak (Y)	Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar di KPP Pratama Purworejo	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sistem perpajakan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak. 2. Keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak. 3. Diskriminasi pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap persepsi penggelapan pajak 4. Pemahaman perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak.
Fhyel (2018)	Keadilan pajak (X1) Sistem perpajakan (X2) Diskriminasi pajak (X3) Kemungkinan terjadi kecurangan (X4) Pemeriksaan pajak (X5) Tarif pajak (X6)	Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang terdaftar di KPP Sleman	<ol style="list-style-type: none"> 1. Keadilan pajak tidak berpengaruh terhadap penggelapan pajak. 2. Sistem perpajakan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penggelapan pajak. 3. Diskriminasi pajak tidak berpengaruh terhadap penggelapan pajak. 4. Kemungkinan terdeteksi kecurangan tidak berpengaruh terhadap penggelapan pajak. 5. Pemeriksaan pajak berpengaruh negatif dan

	Penggelapan pajak (Y)		signifikan terhadap penggelapan pajak. 6. Tarif pajak tidak berpengaruh terhadap penggelapan pajak.
Wahyulianto (2019)	Sistem perpajakan (X1) Tarif pajak (X2) Pemeriksaan pajak (X3) Penggelapan pajak (Y)	UMKM di Kecamatan Ambulu, Kabupaten Jember, Jawa Timur.	1. Pemahaman terhadap sistem perpajakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan penggelapan pajak. 2. Pemahaman terhadap tarif pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan penggelapan pajak. 3. Pemahaman terhadap pemeriksaan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan penggelapan pajak.

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh Sistem Perpajakan Terhadap Tindakan Penggelapan Pajak

Menurut Indriyani, dkk (2016), semakin baik sistem perpajakan maka akan semakin meningkat kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah, sehingga wajib pajak semakin patuh dalam melakukan kewajiban perpajakannya dan sebaliknya apabila sistem perpajakan tidak tersistematis dengan baik akan membuat wajib pajak ragu dalam melakukan kewajiban perpajakannya sehingga memicu terjadinya penggelapan pajak. Hubungan antara sistem perpajakan dengan penggelapan pajak adalah, semakin baik sistem perpajakan, maka tindakan penggelapan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak juga akan menurun.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Abidin (2016), sistem perpajakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap minimalisasi *tax evasion*. Hasil penelitian dari Wicaksono (2014) dan Fhyel (2018), menyebutkan bahwa sistem perpajakan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap persepsi etis penggelapan pajak.

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu, ada dua penelitian yang menyebutkan sistem pajak berpengaruh negatif dan signifikan, dan satu penelitian yang menyebutkan bahwa sistem perpajakan berpengaruh positif. Hipotesis dalam penelitian ini berdasarkan pada teori (karena teori yang paling kuat), maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

Ha1: Sistem perpajakan berpengaruh negatif terhadap tindakan penggelapan pajak

2.8.2. Pengaruh Keadilan Pajak Terhadap Tindakan Penggelapan Pajak

Hubungan antara keadilan pajak dengan penggelapan pajak adalah apabila wajib pajak merasakan suatu ketidakadilan pajak, maka wajib pajak akan termotivasi untuk melakukan tindakan penggelapan pajak. Sebaliknya, apabila wajib pajak sudah merasakan keadilan dalam hal pemungutan pajak, maka wajib pajak tidak akan termotivasi untuk melakukan tindakan penggelapan pajak.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Wicaksono (2014), menyimpulkan bahwa keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap persepsi etis

penggelapan pajak. Penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Sari (2019) menyimpulkan bahwa keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindakan *tax evasion*. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Sari (2015) dan Fhyel (2018), menyimpulkan bahwa keadilan pajak tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax evasion*.

Hasil dari penelitian terdahulu tidak konsisten, karena satu penelitian menyimpulkan bahwa keadilan pajak berpengaruh positif dan signifikan, sedangkan satu penelitian menyimpulkan bahwa keadilan berpengaruh negatif dan signifikan. Hipotesis dalam penelitian ini didasarkan pada teori, karena teori lah yang paling kuat, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut :

Ha2 :Keadilan Pajak berpengaruh negatif terhadap tindakan penggelapan pajak

2.8.3. Pengaruh Pelayanan Aparat Perpajakan Terhadap Penggelapan Pajak

Menurut Fidel (2010), Pelayanan aparat perpajakan (fiskus) adalah cara petugas pajak melayani, membantu mengurus atau menyiapkan keperluan yang dibutuhkan perpajakan yang dilakukan Dirjen Pajak terus menerus dilakukan mulai dari sarana dan prasarannya hingga kepada modernisasi dari petugas pajak itu sendiri. Peningkatan pelayanan aparat pajak idealnya akan memberikan pengaruh yang signifikan bagi wajib pajak untuk tidak melakukan penggelapan pajak dan memandang penggelapan pajak sebagai tindakan yang ilegal, tidak etis dan melanggar hukum. Disisi lain, dengan

semakin baiknya pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak secara langsung memudahkan petugas Direktorat Jenderal Pajak sebagai instansi pengelolaan dana pajak (Winarsih, 2016).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Sari (2015), menyebutkan bahwa pelayanan aparat pajak berpengaruh negatif terhadap dan signifikan terhadap *tax evasion*.

Hasil penelitian terdahulu menyebutkan bahwa pelayanan aparat pajak berpengaruh negatif, dan teori juga mengatakan bahwa semakin baik atau bagus pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak oleh aparat pajak, maka semakin rendah tindakan penggelapan pajak yang akan dilakukan oleh wajib pajak. Berdasarkan teori dan juga hasil penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

Ha3 : Pelayanan Aparat Perpajakan berpengaruh negatif terhadap tindakan penggelapan pajak