

IMPLEMENTASI PAJAK DAERAH DAN RETRIBUSI DAERAH DI ERA OTONOMI DAERAH

Tjip Ismail *

Abstract

The enactment of The act Number 2211999, about The Local Government and The Act Number 2511999, about The Balancing Financial between Central and Local Government, they have changed the centralization system to the decentralization in form of giving the regional autonomy, which it's real, broad and responsible. One of the impacts of that policy is The Local Government's fiscal decentralization (financing the regional autonomy), which it is authorities to collect the local tax and local retribution in order to financing public services in local region. Based on the argument, they important reviewed, such as: (a) how the basic concept of the local tax and retribution tax; (b) What is the legal basis of the local tax and retribution tax; and (c) how the implementation of local tax and local retribution. The basics concepts of local tax and local retribution, its essentially, should be able to provide local revenue in accordance with the degree of fiscal autonomy period and clearly had an impact on the fiscal responsibility of owned the relevant owned. The legal basics of tax collecting, such as The Article Number 23A of Undang- Undang Dasar 1945; The Article Number 7, Paragraph 4 of The Act Number 1012004, about The Establishment, Regional Regulation; The implementation of the tax collecting have to based on the principles or system, which it is called "closed list".

Kata kunci: Desentralisasi Fiskal, Pungutan Pajak Daerah, "Closed List"

Indonesia sebagai negara merdeka dan berdaulat dalam menjalankan pemerintahannya sebagaimana tertuang dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar RI Tahun 1945 (UUD 1945) Alinea IV, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia. Untuk mencapai tujuan tersebut dalam melaksanakan tugas pemerintahannya diperlukan dukungan yang salah satunya adalah sumber penerimaan yang memadai dan dapat diandalkan. Sumber-sumber penerimaan ini sangat penting untuk menjalankan kegiatan dari masing-masing tingkat pemerintahan, karena tanpa adanya penerimaan yang cukup maka program-program pemerintah tidak akan berjalan dengan maksimal.

Selain itu dalam rangka efektivitas pelaksanaan pembangunan di segala bidang demi tercapainya keselarasan dan keseimbangan seluruh kegiatan pembangunan, maka diperlukan pemerataan

pembangunan dan hasil-hasilnya digunakan bagi seluruh rakyat. Oleh karena itu tidak semua urusan pemerintahan dilaksanakan oleh pemerintah pusat, akan tetapi daerah diberikan kewenangan untuk mengurus rumah tangganya sendiri, Maka berdasarkan Pasal 18 UUD 1945 dibentuk Pemerintahan Daerah.

Pada masa reformasi, pemerintah Indonesia mengeluarkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Seiring dengan perubahan dinamis dalam kehidupan ketatanegaraan di Indonesia, Pemerintah menerbitkan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah (UUPemda) dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Berlakunya Undang-Undang ini telah mengubah sistem sentralisasi pemerintahan yang terjadi sebelumnya kearah

desentralisasi dalam pemberian otonomi daerah yang nyata, luas dan bertanggung jawab kepada daerah.¹

Sistem pemerintahan yang **bersifat** desentralisasi, selain memudahkan koordinasi kekuasaan dan pemerintahan juga mengakomodasi kondisi bangsa Indonesia. Wilayah kepulauan yang luas dan keanekaragaman budaya bangsa Indonesia, sehingga dibutuhkan pelaksanaan pemerintah yang sesuai dengan ciri dan kebiasaan dari masing-masing daerah. Pemberian otonomi yang luas diyakini mampu mencegah terjadinya dis-integrasi bangsa. Bahkan, secara ideal otonomi daerah dapat menciptakan pembangunan daerah yang berkeadilan. Kewenangan otonomi luas adalah keleluasaan daerah untuk menyelenggarakan pemerintahan yang mencakup kewenangan semua bidang pemerintahan kecuali kewenangan bidang politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan, moneter dan fiskal, agama serta kewenangan bidang lainnya. Disamping itu keleluasaan otonomi ditafsirkan pula mencakup kewenangan yang utuh dan bulat dalam penyelenggaraan mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pengendalian dan evaluasi.²

Implikasi langsung dari penyerahan kewenangan tersebut diperlukan biaya yang wajib ditanggung oleh Pemerintah Daerah, antara lain biaya pembangunan, pengelolaan, dan perawatan sarana dan prasarana yang merupakan keharusan Pemerintah Daerah untuk melakukan pelayanan kepada masyarakat. Kebutuhan pengeluaran menjadi tanggung jawab daerah tersebut dibiayai sumber-sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan, Pinjaman Daerah dan lain-lain penerimaan yang sah.³

Salah satu komponen utama pelaksanaan desentralisasi dalam otonomi daerah adalah desentralisasi fiskal (pembiayaan otonomi daerah). Desentralisasi fiskal dapat diaplikasikan melalui penentuan sumber-sumber penerimaan bagi daerah yang dapat digali dan digunakan sendiri sesuai potensinya masing-masing. Kewenangan daerah tersebut diwujudkan dengan memungut pajak dan retribusi. Wewenang mengenakan pungutan pajak atas penduduk setempat adalah untuk membiayai

layanan masyarakat merupakan unsur penting dalam sistem pemerintah daerah.

Pemberian keleluasaan daerah untuk memungut pajak dan retribusi daerah, diharapkan dapat meningkatkan kemampuan daerah dalam melaksanakan otonomi daerah yang dalam pelaksanaannya masih menimbulkan banyak masalah. Rakyat pada umumnya mengenal pajak hanya sebagai pemeras dari penguasa dan dirasakan sebagai beban yang memberatkan hidupnya, tanpa mendapat imbalan.⁴ Penyebab lainnya adalah rendahnya kepercayaan rakyat kepada pemerintah mengenai penggunaan uang pajak tersebut.

Terkait dengan latar belakang tersebut, terdapat beberapa hal yang akan dikaji terutama terkait dengan pajak daerah dan retribusi daerah dalam menunjang otonomi daerah, yaitu sebagai berikut:

1. Bagaimana konsep dasar pajak daerah dan retribusi daerah.
2. Bagaimana dasar hukum sistem pemungutan pajak daerah dan retribusi daerah dalam era otonomi daerah
3. Bagaimana implementasi pajak daerah dan retribusi daerah dalam era otonomi daerah.

Konsep Dasar Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Idealnya dalam melaksanakan otonomi daerah, Daerah harus bertumpu pada sumber-sumber dari daerahnya sendiri yaitu Pendapatan Asli Daerah, khususnya bersumber pada pajak daerah dan retribusi daerah.⁵ Dibawah desentralisasi, tanggung jawab pemerintah Kabupaten/Kota telah semakin diperluas dengan memberi mereka bagian yang besar dari fungsi-fungsi pengeluaran umum yang sebelumnya dilakukan oleh Pemerintah Pusat dan departemen-departemennya yang didekonstrasikan. Meskipun ada transfer dana-dana ini, pemerintah daerah tetap dibawah tekanan untuk menghasilkan pendapatan mereka sendiri dari berbagai sumber pajak dan bukan pajak.⁶

Pajak daerah merupakan pajak yang dikenakan oleh Pemerintah Daerah kepada Penduduk yang mendiami wilayah yurisdiksinya, tanpa langsung memperoleh kontraprestasi yang

1 Widaya, HAW, *Otonomi Daerah dan Daerah Otonomi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta. 2002, hal 14

2 Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah Indonesia*, Yellow Printing, Jakarta, 2007, hal 10

3 Pasal 5 Ayat (2) UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

4 Rochmat Soemitra, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Refika Aditama, Bandung 1998, hal 4

5 Lihat Pasal 6 undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pusat dan Daerah.

6 Arthur J Mann, "Perpajakan Daerah, Praktek-praktek Internasional yang standar", Seminar Domestic Trade, De-centralization and Globalization, Partnership for Economic Growth, Jakarta, 3April 2001, hal 308.

Pemerintah kepada warga masyarakat, hingga hampir seluruh negara termasuk Indonesia mencantulkannya dalam konstitusi dasar negara¹³

Tanpa disadari sebenarnya telah terjadi perubahan mendasar mengenai paradigma pungutan pajak di Indonesia yang diatur dalam konstitusi UUD 1945 pasca amandemen ke-tiga yaitu sebagai berikut:

Sebelumnya, pengaturan terdapat dalam Ps.23 ayat (2) UUD 1945: Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang. Berdasarkan amandemen ketiga UUD 1945, pengaturan dalam Ps. 23A:

Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Kata kunci perubahan tersebut adalah bahwa sebelumnya pajak diatur berdasarkan Undang-undang kemudian diubah menjadi diatur dengan Undang-undang. Sekilas nampaknya tidak mempunyai makna yang signifikan. tetapi sebenarnya terdapat hakikat yang sangat mendasar. Dengan Amandemen ke-tiga UUD 1945 memberikan perintah (*imperative*) bahwa untuk hal berkaitan dengan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa agar menjadi konstitusional harus dibuat dengan UU. Beberapa pendapat pakar hukum menyatakan bahwa, perubahan ketiga UUD 1945 tersebut mengandung konsekuensi apabila pungutan pajak tidak dibuat dengan UU maka menjadi tidak sah/ inkonstitusional

Penulis yang menekuni disiplin hukum pajak berpendapat bahwa amandemen ketiga UUD 1945 mengandung konsekuensi bahwa pungutan pajak tidak boleh diatribusikan kepada peraturan per Undang-undangan selain dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Peraturan perundang-undangan dimaksud adalah sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dalam Ps. 7 ayat (1) mengatur jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan yaitu sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Dasar RI 1945;
- b. Undang-Undang /Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;

- c. Peraturan Pemerintah
- d. Peraturan Presiden;
- e. Peraturan Daerah

Dengan demikian, apapun alasannya Direktur Jenderal Pajak bahkan Menteri Keuangan sekalipun. berdasarkan perubahan konstitusi tersebut hanya boleh mengatur kebijakan administratif yang bersifat intern dan tidak boleh lagi mengatur substansi tentang pungutan pajak yang bersifat publik. Karena produknya bukan sebagai perangkat per undang-undangan yang mengikat secara legal. Apabila berkehendak membuat suatu kebijakan publik harus dengan perangkat peraturan per Undang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) UU Nomor 10 tahun 2004 diatas.

Walaupun demikian, pemerintahpun harus extra hati-hati ketika membuat suatu keputusan, karena teori hukum yang mendasar menyatakan bahwa peraturan per undang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan per undang-undangan yang lebih tinggi.

Masalahnya, bagaimana menginterpretasikan Pasal 7 ayat (4) UU Nomor 10 Tahun 2004 yang menyatakan. Jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud pada ayat (1), diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Pasal 7 ayat (4) tersebut harus diinterpretasikan sebagai pengaturan yang bersifat umum mengenai keberadaan dan keabsahan dan: ketentuan peraturan perundang-undangan. Khusus mengenai peraturan perundang-undangan pajak. karena sudah diatur secara tegas dalam Konstitusi UUD 1945 sebagai sumber tertinggi hierarki perundang-undangan, maka kaidah Ps 7 ayat (4) tidak harus diberlakukan.

Penulis tidak sependapat dengan pendapat pakar hukum yang mengharuskan bahwa kebijakan pungutan pajak harus diatur dengan Undang-undang saja dengan mengesampingkan peraturan perundang-undangan lainnya. Dasar alasan penulis adalah UU Pajak mengatur transaksi bisnis yang perkembangannya begitu cepat yang tidak mungkin kalau diatur hanya dengan UU. Selain itu bagi Pajak Daerah yang mengatur secara spesifik potensi

13 Rochmat Soemitro. 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, hal. 14

Daftar Pustaka

- Achmad Iutfi, "Penyempurnaan Administrasi Pajak Daerah dan Restribusi Daerah : Suatu Upaya dalam Optimalisasi Penerimaan PAD", Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi : Bisnis & Birokrasi, Volume XIV, Nomor 1, Januari 2006, Departemen Ilmu Administrasi, FISIP UI, Jakarta, 2006;
- Arthur J Mann, "Perpajakan Daerah, Praktik - **Praktik** Internasional Yang Standar", Seminar Domestic Trade, Decentralization and Globalization. Partnership for Economic Growth, Jakarta, 3 April 2001;
- Dennis Rondinely, What Is Decentralization?, Briefing Note, World Bank Institute, 2nd Printing, Washington DC, The World Bank, 2000;
- HAW. Widjaya, *Otonomi Daerah dan Daerah Otonomi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002;
- Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, alih Bahasa Soemardi Rimdi Press, Jakarta 1995;
- Kenneth Davey, *Pembiayaan Pemerintah Daerah*, UI-Press, Jakarta, 1988;
- Mikesell, *Fiscal Administration Analysis and Application for Public Sector*, London 1982;
- Richard M Bird, "Intergovernmental Relations : Universal Principles, Local Applications, International Studies Program", Working Paper 00-2 April 2000, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Georgia, USA, 2000;
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Refika Aditama, Bandung, 1988;
- Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PTEresco, Bandung, 1992;
- Ronald John Hy dan William L Waugh Jr, *Mikesell Tax Policies A Comperatives Handbook*, Greenwood Press, Westport Connecticut, London, 1955;
- Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah Indonesia*, Yellow Printing, Jakarta 2007;
- , Undang - Undang Dasar 1945;
- , Undang - Undang Dasar 1945 Amandemen ketiga;
- , Undang - Undang No 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintahan Pusat dan Pemerintah Daerah;
- , Undang - Undang No 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah

diberikan oleh Pemerintah Daerah yang memungut pajak daerah yang dibayarkannya. Pajak daerah ini diatur dalam peraturan yang dikeluarkan oleh Pemerintah Daerah dan disetujui oleh lembaga perwakilan rakyat serta dipungut oleh lembaga yang berada dalam struktur Pemerintah Daerah yang bersangkutan.⁷

Menurut Richard M Bird dalam makalah "Intergovernmental Relations; Universal Principles, Local Applications", terdapat beberapa ciri pajak daerah (*sub national tax*) yaitu : (1) *assessed by sub national government*, (2) *at rates decided by sub national government*, and that (3) *it also collected by sub national government*, with of course (4) *its proceeds accruing to sub national government*.⁸

Dari ciri-ciri yang dikemukakan oleh Bird ini, jelas terlihat bahwa peranan Pemerintah Daerah sangat signifikan dalam penetapan dan pemungutan pajak daerah. Suatu Pemerintah Daerah dapat menetapkan dan memungut beragam jenis pajak daerah sesuai dengan potensi yang dimilikinya. Hal ini sangat dimungkinkan jika Pemerintah Daerah memiliki kemampuan untuk menetapkan sendiri jenis-jenis pajak daerah yang dapat dipungut, tanpa intervensi dari tingkatan pemerintahan yang lebih tinggi.⁹

Pajak daerah yang baik pada prinsipnya harus dapat memenuhi dua kriteria yaitu

- a. Pajak Daerah harus memberikan pendapatan yang cukup bagi daerah dengan derajat otonomi fiskal yang dimilikinya.
- b. Pajak Daerah harus secara jelas berdampak pada tanggung jawab fiskal yang dimiliki oleh pemerintah daerah yang bersangkutan.

Cara yang mudah dan mungkin merupakan cara terbaik untuk mencapai tujuan ini adalah dengan membiarkan daerah untuk menetapkan jenis pajak daerahnya sendiri sekaligus tarifnya dengan tetap memperhatikan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dibanyak Negara berkembang, pemerintah-pemerintah daerah maupun unit-unit administrative memiliki kewenangan legal untuk membebaskan pajak, tetapi basis pengenaan pajak yang dimiliki terlalu lemah serta mereka masih sangat tergantung

terhadap subsidi-subsidi yang diberikan oleh Pemerintah Pusat, sehingga kewenangan yang dimilikinya untuk membebaskan pajak tersebut seringkali tidak dapat dilakukan.¹⁰

Sedangkan menurut Kenneth Davey untuk menilai potensi kinerja sesuatu jenis pungutan diperlukan seperangkat kriteria yang dapat digolongkan ke dalam 6 butir yaitu :¹¹ a) Kecukupan dan elastisitas b) Keadilan c) Kelayakan/Kemampuan administrative d) Kesepakatan politis e) Efisiensi ekonomi dan f) Kecocokan sebagai pungutan daerah. Kriteria-kriteria ini dapat dilihat juga dalam prinsip-prinsip perpajakan yang dapat digunakan untuk menentukan sumber penerimaan yang cocok untuk Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Selain pajak daerah, sumber penerimaan daerah lainnya adalah penerimaan yang berasal dari retribusi. Retribusi berbeda dengan pajak. Dalam retribusi, hubungan antara prestasi yang dilakukan (dalam wujud pembayaran) dengan kotraprestasi itu bersifat langsung. Pembayar retribusi justru menginginkan adanya jasa timbal balik langsung dari pemerintah, Contohnya, pembayaran retribusi KTP, akte catatan sipil, pungutan sampah, izin mendirikan bangunan, izin menjual minuman beralkohol dan sebagainya. Pengenaan retribusi ini tidak dapat dipaksakan, adanya pembayaran retribusi karena semata-mata akibat Pemerintah Daerah menjual jasa pelayanan kepada pembayar retribusi. Dalam hal ia tidak mau membayar retribusi, amak tidak ada pelayanan yang dilakukan Pemerintah Daerah.

Berdasarkan hal tersebut, maka paradigma selama ini pungutan pajak tanpa memberikan imbalan/kontraprestasi, harus diubah bahwa pajak harus diprioritaskan memberikan kontraprestasi bagi sector pajak yang bersangkutan.¹²

Dasar Hukum dan Sistem Pemungutan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dalam Era Otonomi Daerah

Begitu mendasarnya masalah memungut pajak karena mempunyai sifat unsur daya memaksa

7 Lutfi, *Penyempurnaan Administrasi Pajak Daerah dan Retribusi Daerah: Suatu Upaya dalam Optimalisasi Penerimaan PAD*, *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Bisnis SBirokrasi. Volume XIV, nomor 1, Januari 2006, Departemen Ilmu Administrasi. FISIP UI, Jakarta, 2006, hal 3

8 Richard M Bird, "Intergovernmental Relations: Universal Principles, Local Applications, *International Studies Program*" Working paper 00-2 April 2000, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Georgia, USA, 2000, hal 7

9 AchdLutfi, op. cit., hal 3

10 Dennis Rondinelli, *What is Decentralization ?*, Briefing Note, word bank Institute, 2nd Printing, Washington DC, The World Bank, 2000

11 Davey, *Pembiayaan Pemerintah Daerah*, UI-Press, Jakarta. 1988, hal 40-59

12 Tjip Ismail. Disertasi UI tahun 2005.

daerah, adalah lebih tepat diatur dengan Peraturan Daerah dan akan dirasakan tidak adil dan tidak memenuhi aspirasi daerah kalau diatur dengan UU

Implementasi pajak daerah dan retribusi daerah dalam otonomi daerah.

Seperti telah diuraikan diatas bahwa idealnya dalam melaksanakan otonomi daerah harus bertumpu pada sumber pendapatan daerah itu sendiri. Tetapi ironisnya saat ini peranan Dana Perimbangan masih sangat dominan dan paling diandalkan bagi pembangunan daerah.¹⁵ Hal ini berakibat kemandirian daerah sangat rentan, dan masih mengandalkan kucuran dana dari pusat.

Seharusnya APBD ditompang dari Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang bersumber pada pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah.¹⁶

Menurut Ronald John Hy dan William L Waugh Jr, pakar Desentralisasi Fiskal, menyatakan:¹⁷

"States are always looking for ways to acquire additional revenues without raising taxes. Fees and user charges are commonly used. Closing tax loopholes for sales and income taxes also is frequently employed. Whatever the form of revenue enhancement, it seems obvious that for now broad-based tax increases are not on the horizon"

Demikian juga menurut Mikesell¹⁸, menegaskan bahwa retribusi dirasakan lebih adil dan efisien diterapkan daripada pajak.

Karena itu pengenaan pajak khususnya pajak daerah harus terukur dengan baik. Jangan justru makna otonomi daerah yang merupakan pilihan yang tepat dalam sistem pemerintahan di Indonesia yaitu mendekatkan pelayanan negara kepada masyarakat lokal melalui pemerintah daerah pelaksanaannya menjadi kontraproduktif karena masyarakatnya sangat dibebani pajak.

Oleh karena itu perubahan mendasar UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana diatur dalam UU Nomor 28 Tahun 2009, yaitu memberlakukan sistem *closed list*, dimana daerah tidak diperkenankan untuk menambah pajak dan dan

retribusi daerah selain yang ditetapkan dalam UU menjadi relevan dan sangat tepat adanya

Kesimpulan

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Berlakunya UU No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah kemudian diganti dengan UU No. 32 Tahun 2004, dan UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah kemudian diganti dengan UU 33 Tahun 2004, telah mengubah sistem sentralisasi pemerintahan Republik Indonesia yang terjadi sebelumnya, ke arah desentralisasi dengan pemberian otonomi daerah yang nyata, luas dan bertanggung jawab kepada daerah;
2. Implikasi langsung dari penyerahan kewenangan tersebut diperlukan biaya yang wajib ditanggung oleh Pemerintah Daerah, antara lain biaya pembangunan, pengelolaan, dan perawatan sarana dan prasarana yang merupakan keharusan Pemerintah Daerah untuk melakukan pelayanan kepada masyarakat. Idealnya pelaksanaan Otonomi Daerah harus bertumpu pada sumber-sumber pendapatan daerah itu sendiri yaitu Pendapatan Asli Daerah (PAD);
3. Mengandalkan pembangunan daerah hanya dari sumber pajak daerah semata bila dilakukan tidak dengan hati-hati akan menjadi kontra produktif. Hal tersebut akan bertentangan dengan makna otonomi daerah, yaitu mendekatkan pelayanan kepada masyarakat lokal melalui Pemerintah Daerah.
4. Perubahan UUD 1945 Amandemen ke-tiga Pasal 23A tentang pungutan pajak, yang menyatakan bahwa pajak dan segala pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang, harus merubah mindset pemerintah dalam pengaturan pemungutan pajak.

14 Stufenbau Theorie (teori hukum mumi) dari Hans Kelsen mengungkapkan bahwa hukum itu bertingkat-tingkat, tingkatan hukum yang rendah tidak boleh bertentangan yang lebih tinggi. Hal tersebut sejalan dengan heading dari pasal 7 ayat(1) UU 10 Tahun 2004 yaitu jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan.

15 Pasal 27 Ayat (1) UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah : Jumlah keseluruhan DAU ditetapkan sekurang-kurangnya 26% dari pendapatan negeri neto yang ditetapkan dalam APBNS.

16 Ibid, Pasal 6 ayat (1)

17 Ronald John Hy and William LO Waugh Jr, Tax Policies, A Comperatives Handbook, Green-wood, Wes-pot Connecticut, London, 1995, hal. 23

18 Mikesell, Fiscal Administration Anafeyns and Application for Public Sector, London, 1982, hal. 275

