

DISERTASI

**KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM  
PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT  
KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK  
DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK**

*LEGAL STANDING OF THE OBJECTION SECTION IN TAX DISPUTE  
RESOLUTION WITH RESPECT TO NOTICE OF ASSESTMENT IN THE  
EXERCISE OF RIGHTS AND IN PERFORMANCE OF OBLIGATIONS OF  
TAXPAYER*



Oleh :

**Darma Prawira**  
201202026207

**PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM  
PASCASARJANA UNIVERSITAS JAYABAYA  
JAKARTA  
2017**

## **Lembar Persetujuan Promotor**

### **KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK**

*LEGAL STANDING OF THE OBJECTION SECTION IN TAX DISPUTE  
RESOLUTION WITH RESPECT TO NOTICE OF ASSESTMENT IN THE  
EXERCISE OF RIGHTS AND IN PERFORMANCE OF OBLIGATIONS OF  
TAXPAYER*

**Disusun Oleh :  
Darma Prawira  
201202026207**

Untuk Memenuhi salah Satu Syarat Ujian Guna Memperoleh  
Gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Hukum Pada Program Doktor Ilmu Hukum di  
Program Pascasarjana Universitas Jayabaya  
Telah disetujui Untuk : Ujian Terbuka Disertasi

Oleh Tim Promotor

**Prof. Dr. JH. Sinaulan, SH, M.Ag, M.Sc  
Promotor**

**Prof. Dr. Drs. Safri Nurmantu, MSi Dr. H. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH  
Ko-Promotor Ko-Promotor**

## **LEMBAR PERSETUJUAN**

### **KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK**

*LEGAL STANDING OF THE OBJECTION SECTION IN TAX DISPUTE  
RESOLUTION WITH RESPECT TO NOTICE OF ASSESTMENT IN THE  
EXERCISE OF RIGHTS AND IN PERFORMANCE OF OBLIGATIONS OF  
TAXPAYER*

**Disusun Oleh :**

**Darma Prawira  
201202026207**

Telah disetujui untuk melaksanakan : Ujian Terbuka Disertasi

Persetujuan pada tanggal.....

**KETUA PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM**

---

**Prof. Dr. JH. Sinaulan SH, M.Ag, M.Sc**

**PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN**  
**PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM**  
**PASCASARJANA UNIVERSITAS JAYABAYA**

Dengan ini saya menyatakan bahwa :

1. Karya tulis disertasi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapat gelar akademik Magister atau Doktor, baik di Universitas Jayabaya maupun diperguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim Promotor dan para Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidak benaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi ini.

Jakarta, 10 Oktober 2017

Yang membuat pernyataan,

Materai  
Rp. 6.000,-

Nama : **Darma Prawira**  
NPM : **201202026207**

## **ABSTRAK**

Judul Disertasi : **KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN  
DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS  
SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM  
PEMENUHANHAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK**

Kata Kunci : **Kedudukan hukum bidang keberatan, sengketa pajak ,  
surat ketetapan pajak.**

Upaya wajib pajak untuk mencari keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak atas Surat Ketetapan pajak melalui Keberatan tidak sesuai dengan yang di harapkan. Pada awalnya Bidang Keberatan disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengurangi beban sengketa pajak yang ada di Pengadilan Pajak dengan melakukan penelaahan dengan cepat dan akurat . Namun faktanya selama ini tidak berjalan sebagaimana mestinya. Hal ini yang mendorong peneliti untuk mengkaji dan meneliti kedudukan hukum bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak. Disertasi ini berkaitan juga dengan konsep ideal bentuk penyelesaian sengketa pajak untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif yang dilakukan sebagai upaya untuk mendapatkan data yang diperlukan sehubungan dengan permasalahan. Data yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tertier. Disamping itu juga digunakan data primer sebagai pendukung bahan hukum data sekunder. Teori yang digunakan dalam mengkaji dan menganalisis adalah Teori Negara Hukum oleh Frederich Julius Stahl sebagai Grand Theory , dan Teori Keadilan oleh John Rawls sebagai Middle Range Theory serta Teori Kepastian Hukum oleh Wolfgang Friedmann sebagai Applied Theory.

Hasil kajian menunjukkan bahwa Kedudukan Hukum Bidang Keberatan berada di masing – masing Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak, hal ini menunjukkan bahwa bidang keberatan tidak independen, dan tidak berimbang ( imparsial ) sebab salah satu pihak yang terlibat dalam sengketa pajak tersebut menjadi juri atau hakim dalam menyelesaikan sengketa pajak tersebut, karena memang merupakan pengadilan administrasi yang tidak murni.

Dari hasil temuan penelitian dapat disimpulkan bahwa Putusan Keberatan dari Bidang Keberatan tidak independen , tidak ada kepastian hukum karena lebih banyak yang ditolak dibandingkan dengan yang dikabulkan, kemudian wajib pajak melanjutkan proses Banding di Pengadilan Pajak dan hasil putusan banding dari Pengadilan Pajak lebih banyak yang dikabulkan dibandingkan dengan yang ditolak. Saran Kedudukan hukum bidang keberatan harus di kaji ulang dengan

tidak berada dibawah Direktorat Jenderal Pajak supaya lebih independen dan sebaiknya di isi oleh unsur Dirjen Pajak , Akademisi, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia dan tokoh Masyarakat yang mengerti tentang pajak.

## KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa atas rahmat dan karunia-Nyalah, sehingga penulis dapat menyelesaikan seluruh kegiatan perkuliahan dan penyusunan disertasi ini, dengan judul *“Kedudukan Hukum Bidang Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Dalam Pemenuhan Hak Dan Kewajiban Wajib Pajak”*

Penulisan disertasi ini disusun sebagai salah satu syarat untuk menempuh ujian Program Pascasarjana, guna mencapai gelar Doktor Ilmu Hukum pada Universitas Jayabaya dan sebagai penelitian lanjutan.

Penulis menyadari bahwa selama mengikuti pendidikan program Doktor Ilmu Hukum, Pascasarjana Universitas Jayabaya, sejak proses pemilihan judul, mengajukan proposal disertasi ini, tentunya banyak sekali yang telah memberikan dukungan moril, doa dan memberi semangat untuk kelancaran penulisan. Oleh sebab itu pada kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada seluruh pihak khususnya kepada :

1. Prof. Dr. Hj. Yuyun Moeslem Taher, S.H., selaku Ketua Yayasan Universitas Jayabaya.
2. Prof. H. Amir Santoso, M.Soc, Sc, PhD, selaku Rektor Universitas dan Akademik-Akademik Jayabaya.
3. Letjen TNI (Purn) Prof. Dr. Syarifuddin Tippe, M.Si, Selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Jayabaya;
4. Prof. Dr. JH. Sinaulan, SH, M.Ag, M.Sc, selaku Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya, merangkap Promotor.

5. Prof. Dr. Drs. Safri Nurmantu, MSis selaku Ko Promotor I;
6. Dr. H. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH.,MH, selaku KoPromotor II
7. Seluruh Dosen dan Staf Pengajar Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya, yang telah memberikan bimbingan, saran serta sumbangan ilmu kepada penulis selama masa perkuliahan;
8. Seluruh rekan-rekan di kelas Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya, khususnya angkatan 2012 yang telah memberikan dorongan dan semangatnya.
9. Seluruh Staf Program Doktor Universitas Jayabaya, yang telah membantu kepentingan penulis dalam hal administrasi dan telah memberi kemudahan dalam penulisan disertasi ini.
10. Seluruh keluarga besar penulis, isteri dan anak-anakku yang selalu memberi kasih sayang, doa dan semangat kepada penulis dalam menghadapi segala masalah dan hambatan dalam menyelesaikan pendidikan ini.
11. Seluruh staff dan partner Kantor Konsultan Pajak DARMA& BUDI yang telah memberikan dukungan, semangat dan bantuan dalam menyelesaikan penulisan disertasi ini.
12. Semua pihak yang membantu dalam penulisan disertasi ini yang tidak disebutkan satu persatu.

Meskipun disadari banyak kekurangan dan kelemahan dalam disertasi ini, namun dengan keyakinan bahwa setiap pemikiran ada manfaatnya, penulis yakin bahwa disertasi ini dapat menjadi salah satu acuan bagi pembuat kebijakan terutama untuk mengelola penerimaan pajak kedepan agar lebih efektif dan efisien.



Akhirnya dengan segala kerendahan hati penulis mengharapkan semoga disertasi ini dapat memberikan manfaat bagi kita semua, khususnya bagi para penentu kebijakan di Direktorat Jenderal Pajak dan Departemen Keuangan Republik Indonesia, serta bagi penulis sendiri akan menjadi pendorong untuk meningkatkan kemampuan intelektual sebagai salah satu bentuk pengabdian pada tanah air dan ibadah kepada Tuhan Yang Maha Esa. Penulis selalu berdoa semoga senantiasa mendapatkan rahmat, hidayah, petunjuk dan bimbingannya serta memohon ampun atas segala kesalahan yang telah dilakukan kepada Tuhan Yang Maha Esa. Bersama ini juga penulis mohon maaf apabila ada kesalahan yang tidak disengaja kepada semua pihak yang membantu dalam menyelesaikan disertasi ini.

Jakarta, 10 Oktober 2017

Penulis,

Darma Prawira  
NPM : 201202026207

## DAFTAR ISI

Lembaran Judul .....	i
Lembaran Persetujuan .....	ii
Pernyataan Orisinalitas .....	iv
Abstrak .....	v
Kata Pengantar.....	vii
Daftar Isi .....	x
<b>BAB I : PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
A. Latar Belakang Masalah .....	1
B. Rumusan Masalah .....	15
C. Tujuan Penelitian .....	15
D. Kegunaan Penelitian .....	16
1. Kegunaan Teoritis .....	16
2. Kegunaan Praktis .....	16
E. Kerangka Pemikiran .....	17
F. Metode Penelitian .....	42
1. Pendekatan Penelitian .....	42
2. Spesifikasi Penelitian .....	44
3. Teknik Pengumpulan Data .....	45
4. Teknik Analisis Data .....	46
<b>BAB II : PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK - DALAM KONTEKS NEGARA HUKUM DAN SISTEM PERADILAN PAJAK DI INDONESIA .....</b>	<b>47</b>
A. Tinjauan Umum Tentang Pajak dan Hukum Pajak Dalam Konteks Negara Hukum Kesejahteraan .....	47
B. Konsepsi Keadilan dalam Pengenaan Pajak .....	72
C. Aspek Kepastian Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.....	100
D. Dasar Hukum Proses Pengajuan Keberatan Sesuai Perundangan Yang Berlaku.....	117
<b>BAB III : PERAN DAN FUNGSI BIDANG KEBERATAN DALAM MENYELESAIKAN SENGKETA PAJAK.....</b>	<b>120</b>
A. Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Bidang Keberatan .....	120
1. Pengertian Sengketa Pajak Pada Bidang Keberatan .....	120
2. Dasar Hukum Upaya Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak .....	128
3. Para Pihak dalam Sengketa Pajak .....	134
B. Sengketa Pajak pada Bidang Keberatan.....	149
C. Petugas Pajak / Birokrasi Yang Berkualitas Tinggi.....	152
D. Pengajuan Keberatan .....	154

E. Objek Sengketa Keberatan Pajak .....	162
F. Keputusan Keberatan .....	194
G. Pengurangan dan Pembatalan Pajak .....	197
H. Pengurangan dan Pembatalan Sanksi Administrasi .....	200
I. Perbandingan Proses Pengadilan Pajak di Beberapa Negara .....	249
1. Proses Pengadilan Pajak di Australia.....	249
2. Proses Pengadilan Pajak di Belanda .....	251
3. Proses Pengadilan Pajak di Malaysia .....	254
4. Proses Pengadilan Pajak di Singapura.....	255
 <b>BAB IV : KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK</b>	
.....	257
A. Kedudukan Hukum Bidang Keberatan sebagai Pengadilan Tingkat Pertama dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.....	257
B. Konsepsi ideal Bidang Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Untuk Memberikan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak .....	277
 <b>BAB V : PENUTUP</b> .....	297
A. Kesimpulan .....	297
B. Saran .....	300
 DAFTAR SINGKATAN.....	301
DAFTAR PUSTAKA .....	303
DAFTAR RIWAYAT HIDUP .....	315
LAMPIRAN.....	317

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang Masalah.

Salah satu tujuan negara sebagaimana diamanatkan oleh konstitusi yang tertera dalam Pembukaan UUD 1945 adalah “mewujudkan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa”. Wujud kongkrit dari tujuan negara untuk kemakmuran dan kesejahteraan umum tersebut adalah melalui program pembangunan disegala bidang secara nasional yang harus dilaksanakan terus-menerus secara berkesinambungan. Oleh karena itu dalam konteks pembangunan secara nasional, negara memiliki tugas dan tanggung jawab untuk memanfaatkan segala potensi yang dimiliki baik sumber daya alam maupun sumber daya manusia seoptimal mungkin untuk mencari sumber pendanaan bagi pelaksanaan pembiayaan pembangunan agar apa yang menjadi tujuan negara<sup>1</sup> dapat diwujudkan.

Terkait dengan sumber pendanaan tersebut, Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang dapat digunakan untuk pembangunan nasional yang dilakukan secara terus-menerus.<sup>2</sup> Oleh karena itu, sebagai upaya pemerintah untuk mewujudkan tujuan negara dalam pembiayaan

---

<sup>1</sup> Tujuan negara sebagaimana tersurat dalam alenia Keempat Pembukaan UUD 1945 adalah: “. . . melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial”.

<sup>2</sup>Rizky Argama, *Pengadilan Pajak di Indonesia: Aturan dan Pelaksanaannya Sebagai Solusi Sengketa Pajak*, Makalah, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2005, hlm. 1. Bandingkan pula dengan, Tutik Retnowati dan Sylvia Setjoatmadja, *Tinjauan Yuridis Upaya Penyelesaian Sengketa Utang Pajak Melalui Pengadilan Pajak*, Jurnal Hukum, Vol. XIX, No. 19, Oktober 2010, hlm. 1. Serta lihat pula; Ismail Rumadan, *Refor*

masi Pengadilan Pajak, KUMDIL MA Press, Jakarta, 2014, hlm. 1

pembangunan dapat dilakukan dengan menggali sumber dana dari dalam negeri melaluipajak.

Penghasilan negara dari rakyatnya melaluipungutan pajak, dan/atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara. Dua sumber itu merupakan sumber yang terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara.<sup>3</sup> Penghasilan itu membiayai kepentingan umum yang akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti untuk kesehatan rakyat, pendidikan, kesejahteraan, dan sebagainya.<sup>4</sup>

Menurut Rochmat Soemitro, Pajak ialah iuran dari pihak rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.<sup>5</sup> Peran penting sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang setiap tahun disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan prosentase penerimaan pajak dari tahun ke tahun.<sup>6</sup>

Di dalam pemungutan pajak terdapat hubungan hukum antara pemerintah dengan rakyat, yakni pemerintah dalam kedudukannya sebagai pemungut pajak/fiskus (*fiscus*) berhadapan dengan rakyat dalam kedudukannya sebagai wajib pajak atau penanggung pajak yang merupakan hubungan hukum yang lahir dari undang-undang. Pajak dapat dipandang sebagai sebuah iuran

---

<sup>3</sup>Agung Retno Rachmawati dan Joko NurSariono, *Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang Ditetapkan oleh Fiskus dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak*, Jurnal Perpektif, Volume XVI edisi September No. 4, 2011, hlm. 196-197.

<sup>4</sup>Erlly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta: 2009, hlm. 9

<sup>5</sup>Rochmat Soemitro, dalam Thomas Sumarsan, *Perpajakan Indonesia*, Esia Media, Bogor: 2009, hlm. 3.

<sup>6</sup>Lihat, Data Pokok Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2005-2010, dalam Agung Retno, *Op.cit.*, hlm. 197

dari satu pihak ke pihak lain, yakni dari rakyat selaku wajib pajak kepada pemerintah, merupakan sesuatu yang membebani rakyat, dan untuk itu upaya dan kebijakan pemerintah dalam rangka menghimpun dana dari masyarakat melalui pemungutan pajak harus mendapatkan persetujuan dari rakyat melalui mekanisme perundang-undangan. Melalui undang-undang, rakyat lewat wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat memberikan persetujuan mengenai pengenaan pajak. Dalam hal ini sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang kemudian telah diamandemenkan dalam Pasal 23A amandemen ketiga Undang-Undang Dasar 1945.<sup>7</sup>

Adriani berpendapat bahwa menurut sejarah pemungutan pajak itu tidak selalu mengabdikan pada keadilan. Sedangkan Prins berpendapat sebaliknya, yaitu bahwa hukum pajak sebagai himpunan peraturan yang mengatur pemungutan pajak, selalu mengabdikan pada keadilan.<sup>8</sup>

Pada dasarnya bahwa dalam pelaksanaan perpajakan seharusnya mengacu pada prinsip-prinsip pembebanan yang adil, berkepastian hukum, pemungutan tepat waktu, ekonomis dan disetorkan secara benar serta bertanggungjawab. Dari perspektif ekonomi, wajib pajak menginginkan agar beban pajak yang dipikulnya betul-betul didasarkan pada kebenaran yang obyektif sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Sebaliknya, aparat pajak pada dasarnya menginginkan agar wajib pajak dapat memenuhi

---

<sup>7</sup>Pasal 23A UUD 1945 Amandemen ketiga menyebutkan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang"

<sup>8</sup>Mr. Sindian Isa Djajadiningrat. *Hukum Pajak Dan Keadilan*. Bandung : N.V. ERESKO Djl. Geusanuun, 1965, hlm. 10.

kewajiban perpajakan dengan baik, yaitu dapat melunasi pajak terutang yang seharusnya dengan benar.

Pajak pada dasarnya adalah iuran rumah tangga dari anggota masyarakat kepada pemerintah. Jadi, pajak adalah beban dan dalam pemungutannya dapat dipaksakan. Oleh karena itu, dalam pelaksanaan pemajakan terhadap masyarakat atau Wajib Pajak (WP) harus berdasarkan prinsip pembebanan yang adil. Masalah keadilan dalam pemungutan pajak dapat dibedakan atas:<sup>9</sup>

- a. Keadilan horizontal. Pemungutan pajak adil secara horizontal apabila beban pajaknya sama atas semua wajib pajak yang memperoleh penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan;
- b. Keadilan vertikal. Pemungutan pajak adil secara vertikal apabila wajib pajak yang mempunyai penghasilan lebih besar dibandingkan dengan yang lain, harus memikul beban pajak yang lebih besar dengan dikenakan persentase tarif pajak yang lebih besar.

Pada dasarnya pemungutan pajak dilaksanakan oleh pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak harus berdasarkan pada peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu pelaksanaan pemungutan yang tidak sesuai dengan UU dapat menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak. Hal tersebut dapat mengakibatkan timbulnya sengketa pajak antara WP (wajib pajak) dan pemungut pajak atau fiskus.<sup>10</sup> Sehingga dalam tataran praktisnya penerapan peraturan perpajakan di lapangan terdapat perbedaan pendapat relatif sering terjadi karena adanya perbedaan penafsiran dan kepentingan antara petugas pajak atau fiskus (*Fiscus*) dengan Wajib Pajak. Perbedaan pendapat atau ketidaksamaan persepsi antara WP (wajib pajak) dengan *Fiscus* mengenai

---

<sup>9</sup>Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta: 2008, hlm. 14.

<sup>10</sup>Ismail Rumadan, *Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*, Pusat Penelitian Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung RI, Jakarta, 2011, hlm. 1

penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak.

Sengketa pajak berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang, penagihan pajak dilakukan dengan surat paksa.

Upaya wajib pajak yang dapat dilakukan untuk mencari keadilan dalam penyelesaian sengketa di bidang perpajakan melalui tahapan administrasi awal ditangani oleh peradilan administrasi tidak murni dimana pengambilan keputusan hakim yang tidak mandiri, melainkan bagian dari administrasi atau disebut upaya hukum mencari keadilan melalui tahapan administrasi atau peradilan semu. Peradilan tersebut dinamakan Peradilan Semu atau *Quasi Peradilan*, dan dapat dilakukan melalui mekanisme:

- a. Pengajuan peninjauan atas Ketetapan Pajak disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak.<sup>11</sup> Merupakan upaya permohonan yang dilakukan oleh wajib pajak agar dilakukan koreksi terhadap ketetapan yang diterbitkan Fiskus. Sifat kesalahan tersebut tidak mengandung perselisihan antara fiskus dan

---

<sup>11</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007, hlm. 167



wajib pajak. Menurut ketentuan Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) masalah yang terjadi antara wajib pajak dan pejabat perpajakan pada tahap ini masih dalam lingkup permohonan dimana sengketa pajak tidak ada. Dengan demikian keputusan yang telah diterbitkan masih dapat ditinjau kembali untuk dibetulkan atau sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan.<sup>12</sup> Dirjen Pajak dalam jangka waktu palinglama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonanditerima, harus memberi keputusan atas permohonanyang diajukan. Apabila jangka waktu tersebut telahlewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberisuatu keputusan, permohonan wajib pajak dianggapdikabulkan;

- b. Pengajuan Keberatan; Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu. Petugas pajak (*Fiscus*), dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) berdasarkan hasil pemeriksaan maupun hasilpenelitian. Wajib pajak yang tidak menyetujui SuratKetetapan Pajak dapat menyelesaikan sengketaryadengan *Fiscus* dengan cara mengajukan keberatankepada Dirjen Pajak. Selanjutnya Direktur JenderalPajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulanharus memberikan putusan. Apabila lewat waktu 12 (dua belas) bulan sejak diterimanya pengajuan keberatan ternyata Direktur

---

<sup>12</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Pengadilan Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014, hlm. 167

Jenderal Pajak (DJP) tidak memberikan keputusan, maka dianggap keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dikabulkan.

Terdapat kemungkinan terhadap putusan dari Direktur Jenderal Pajak atas pengajuan keberatan diajukan oleh wajib pajak, yaitu:

- a. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya;
- b. Menolak keberatan, atau
- c. Menambah besarnya pajak yang terutang yang ditetapkan dalam surat ketetapan pajak atau yang dipotong atau dipungut oleh pihak ketiga.

Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang diperuntukkan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak.<sup>13</sup> Upaya hukum keberatan diajukan kepada pejabat administrasi perpajakan sendiri, yaitu Direktur Jenderal Pajak (DJP) sebagai Pejabat tertinggi di lingkungan Pajak, sehingga pengajuan keberatan ini lebih bersifat administrasi.<sup>14</sup>

Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak tertuju pada materi atau isi dari bentuk perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dan pemotong atau pemungutan pajak, berupa:

- a. Jumlah kerugian;
- b. Jumlah besarnya pajak;
- c. Pemotongan atau pemungutan pajak;
- d. Penerapan tarif pajak;
- e. Penerapan persentase norma penghitungan penghasilan neto;

---

<sup>13</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Op.cit.*, hlm. 167

<sup>14</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara, ... Op.cit.*, hlm.168.

- f. Penerapan sanksi administrasi;
- g. Penerapan penghasilan tidak kena pajak;
- h. Penghitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan
- i. Penghitungan kredit pajak.

Bentuk-bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak yang dapat diajukan keberatan adalah:<sup>15</sup>

- a. Surat ketetapan pajak kurang bayar;
- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
- c. Surat ketetapan pajak lebih bayar;
- d. Surat ketetapan pajak nihil.

Sementara itu, bentuk perbuatan hukum dari fiskus dalam melakukan pemotongan atau pemungutan pajak adalah memberikan bukti pemotongan atau pemungutan pajak kepada wajib pajak yang dikenakan pemotongan atau pemungutan pajak. Apabila bukti pemotongan atau pemungutan pajak tidak diberikan kepada wajib pajak tersebut, pemotong atau pemungut pajak pada hakikatnya telah melakukan pelanggaran hukum pajak karena bukti pemotongan atau pemungutan pajak merupakan hak wajib pajak untuk mendapatkannya dari pemotong atau pemungut pajak. Sebaliknya, pemotong atau pemungut pajak merupakan kewajiban untuk memberikan bukti pemotongan atau pemungutan pajak kepada wajib pajak yang bersangkutan.<sup>16</sup>

Pada prinsipnya bahwa keputusan atas suatu keberatan harus diambil berdasarkan pertimbangan yang teliti, tepat dan cermat serta bersifat menyeluruh, baik mengenai penilaian terhadap syarat-syarat pengajuan keberatan, kebenaran materil, penentuan dasar pengenaan pajak, maupun

---

<sup>15</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak*, Op.cit., hlm. 168

<sup>16</sup>*Ibid*, hlm. 169

penerapan peraturan perpajakan. Dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, Dirjen Pajak sudah harus mengeluarkan keputusan atas keberatan yang diajukan. Apabila jangka waktu tersebut telah lewat, dan Dirjen Pajak tidak memberikan keputusan, maka keberatan yang diajukan dianggap dikabulkan. Keputusan Dirjen Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.<sup>17</sup>

Dapat dipahami bahwa penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah; *Pertama*, mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak ada ketentuan yang menyatakan bahwa, pengajuan keberatan, banding dan gugat tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang-undang tidak memberikan penjelasan secara jelas, dasar jumlah pajak yang harus dibayar apakah sesuai dengan SPT atau SKP. Tidak adanya pengatur yang jelas mengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sesuai dengan jumlah yang tertuang dalam SKP. Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberirasa keadilan bagi wajib pajak, karena jumlah hutang pajak yang tertuang dalam

---

<sup>17</sup> Ibid, hlm. 169

SKP justru merupakan obyek yang disengketakan. Hal ini juga tidak konsisten dengan asas *self assessment* yang dianut. Syarat ini dirasa sangat memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan sederhana dan biaya murah.<sup>18</sup>

Penafsiran ketentuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan utang pajak dengan keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertuang dalam SKP menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengan syarat pengajuan keberatan dan banding itu sendiri. Salah satu syarat pengajuan banding adalah adanya kewajiban wajib pajak untuk membayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang terutang. Berkaitan dengan syarat ini ketentuan “tidak menunda pembayaran pajak” dalam banding diartikan sebagai keharusan membayar pajak hanya sebesar 50% dari jumlah yang terutang dalam SKP.

Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam SKP, tetapi dengan adanya ketentuan “tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak” diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam SKP, dan apabila tidak dilunasi fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam

---

<sup>18</sup> Nabitus Sa'adah, *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)*, Artikel bagian Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2009, hlm. 10

SKP menjadi syarat pengajuan keberatan. Ketidak  
sesuai syarat antara keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan,  
sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu  
diawali dengan adanya pengajuan keberatan.  
Syarat “Pengajuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak” yang  
oleh  
fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam  
SKP dalam UUKUP yang baru (UU No. 28 tahun 2007) sudah dihapus dan diganti  
dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati  
wajib  
pajak. Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan  
maka wajib pajak dikenai sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan  
mencari upaya hukum lanjutannya yaitu banding dan dalam  
putusan banding wajib pajak  
diputuskan kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%. Disisi lain ketika  
fiskus yang dinyatakan kalah dalam  
keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenai sanksi  
pembayaran bunga 2% sebulan. Berdasarkan hal tersebut terlihat ada  
ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus. Disamping itu  
adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam  
keberatan dan banding lebih dirasa sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam  
mencari upaya hukum dalam  
penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah

rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percayadirinya wajib pajak dengan kemampuanmenghitungkewajibanperpajakannya mengingat cara perhitungan pajak yang cenderung rumit.Padahal pada dasarnya dalamsuatu sengketa tidak selamanyaperhitungan wajib pajaklah yang salah.<sup>19</sup>

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulahaturanperalihan,bahwasengketa yangmasuksebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lamanya yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru.

Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak yang dirasa kurang memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuan gugatan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagaimana yang tercantum dalam Undang-undang No. 5 Tahun 1986 Jo. UU No. 9 Tahun 2004 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara sebagai aturan umum (*lex generalis*), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan

---

<sup>19</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005, hlm. 87-88

dalam pajak tentulah berbedadengugatandalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengketakan pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu terkait pembayaran pajak.

*Kedua*, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu; penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fiskus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak.

Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Sebagaimana diuraikan di atas adalah merupakan salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak melalui upaya administratif yaitu keberatan. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum.<sup>20</sup>

Namun pada kenyataannya penyelesaian melalui bidang keberatan ini tidak memberikan porsi yang berimbang kepada wajib pajak. Umumnya penyelesaian melalui bidang keberatan ini wajib pajak selalu kalah, sebab ruang untuk memberikan kesempatan bagi wajib pajak melakukan pembelaan atas surat ketetapan dan keberatan yang diputuskan tidak diberikan, bahkan terkesan dipaksakan oleh fiskus. Dalam beberapa putusan keberatan yang ditetapkan

---

<sup>20</sup>Sumber data diolah dari Direktorat Keberatan dan Banding Direktorat Jenderal Pajak, tentang Perkembangan Hak dan Kewajiban dalam Proses Keberatan dan Non-Keberatan, 2014



misalnya setiap keberatan yang diajukan oleh wajib pajak selalu ditolak. Contoh tersebut sebagaimana terdapat dalam tabel berikut ini.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup>Ibid.

Tabel I  
Jumlah Perkara Keberatan yang diputuskan

Amar Putusan	2012		2013		2014		2015	
	Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%
<b>Keberatan</b>								
Menolak	7.262	43,63%	7.793	51,82%	10.152	75,94%	9.231	73,03%
Mengabulkan	8.212	49,33%	6.606	43,92%	2.356	17,62%	1.657	13,11%
Lain-lain	1.172	7,04%	639	4,25%	860	6,43%	1752	13,86%
<b>Total</b>	16.646	100%	15.038	100%	13.368	100%	12.640	100%

Demikian juga bahwa, sebagai suatu lembaga yang berwenang menyelesaikan sengketa, upaya administratif melalui bidang keberatan mempunyai satu kelemahan, kelemahan ini berkaitan dengan keobyektifan bidang keberatan tersebut dalam menjatuhkan putusan. Penyelesaian sengketa apakah oleh bidang keberatan, patut untuk diragukan keobyektifannya karena yang memiliki kewenangan memutus adalah salah satu pihak yang menjadi bagian dari pihak yang bersengketa. Hal demikian tentu sangat tidak objektif. Sisi negatif dari penyelesaian sengketa melalui upaya administrasi dapat terjadi pada tingkat obyektifitas penilaian karena Badan/Pejabat Tata Usaha Negara yang menerbitkan Surat Keputusan kadang-kadang terkait kepentingannya secara langsung atau tidak langsung sehingga mengurangi penilaian maksimal yang seharusnya ditempuh.<sup>22</sup>

Berdasarkan latar belakang permasalahan sebagaimana diuraikan diatas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dan kajian lebih

<sup>22</sup>Soemaryono, dan Anna Erliyana, Tuntunan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara, PT. Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999, hlm. 8

mendalam dalam bentuk disertasi dengan mengambil topik atau tema kajian tentang: “KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK”.

### **1. Rumusan Masalah**

Berdasarkan pada permasalahan sebagaimana dideskripsikan pada latar belakang diatas, beberapa permasalahan pokok yang diidentifikasi untuk dikaji dan diteliti lebih lanjut adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana kedudukan hukum bidang keberatan dalam proses penyelesaian sengketa pajak ?
2. Bagaimana konsepsi ideal bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak, untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak?

### **2. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan identifikasi masalah tersebut di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah:

- a. Untuk menganalisis dan menemukan solusi hukum, kedudukan hukum bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak antara fiskus dan wajib pajak.
- b. Untuk menganalisis dan menemukan solusi hukum, konsepsi ideal bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak, untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

### **3. Kegunaan Penelitian**

Penelitian ini diharapkan memberikan dapat memberikan kontribusi yang berguna baik secara teoritis maupun secara praktis.

#### **1. Kegunaan Teoritis**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi sumbangan pemikiran secara teoritis terhadap pengembangan disiplin ilmu hukum (*basic research*) khususnya hukum pajak yang merupakan suatu bidang hukum yang memiliki karakteristik tersendiri khususnya dalam penyelesaian sengketa yang muncul antara fiskus dan wajib pajak. Penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan kontribusi teoritis mengenai berbagai persoalan hukum di seputar penyelesaian sengketa pajak melalui bidang keberatan.

#### **2. Kegunaan Praktis**

Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi secara praktis bagi para praktisi (*applied research*), yakni para akademis khususnya bagi dunia perguruan tinggi untuk terus mengkaji dan mengembangkan hukum pajak secara terus menerus, pengambil kebijakan terutama bagi kementerian keuangan atau lebih khusus bagi Dirjen Pajak untuk melakukan penataan ulang terhadap model penyelesaian sengketa pajak melalui bidang keberatan, bagi pembuat peraturan perundang-undangan dalam hal ini adalah Pemerintah maupun DPR untuk merumuskan atau menata ulang

produk undang-undang yang saling tumpangtindih dalam mengatur masalah perpajakan, kemudian penelitian ini diharapkan menjadi kontribusi praktis bagi praktisi hukum, aparaturnya penegak hukum, dan dunia usaha selaku wajib pajak. Bagi kalangan dunia usaha hasil penelitian ini sangat berguna manakala ia menghadapi kesulitan dalam menyelesaikan masalah perpajakan yang menjadi tanggungjawabnya.

#### 4. Kerangka Pemikiran

Mengkaji dan menganalisa tema penelitian tentang perlindungan hukum yang seimbang dalam penyelesaian sengketa pajak melalui bidang keberatan atas surat ketetapan pajak kurang bayar yang ditetapkan oleh fiskus dalam pemenuhan hak dan kewajiban wajib pajak dan untuk menjawab permasalahan yang teridentifikasi dalam penelitian ini, sebagai pisau analisis digunakanlah 3 (tiga) teori sebagai dasar analisis. Ketiga teori tersebut yang dibangun dalam sebuah kerangka teoritis yang meliputi, *grand theory* yang menggunakan teori negara hukum, kemudian *middle range theory* menggunakan teori keadilan yang digunakan untuk menganalisa penggunaan dan pembebanan pajak yang seimbang bagi wajib pajak, dan teori kepastian hukum yang digunakan sebagai *applied theory* dalam menganalisa yang sama bagi fiskus dan wajib pajak.

*Grand theory* yang menggunakan teori negara hukum, Indonesia adalah negara hukum sebagaimana tercantum dalam konstitusi kita yaitu pasal 1 ayat (3) UUD 45.<sup>23</sup> Ketiganya merupakan tujuan akhir yang hendak dicapai

---

<sup>23</sup>Undang-undang dasar 1945.

oleh hukum secara bersamaan.<sup>24</sup> Istilah *rechtsstaat* yang diterjemahkan sebagai Negara hukum menurut Philipus M.Hadjon mulai populer di Eropa sejak abad ke-19,meski pemikiran tentang hal itu telah lama ada.<sup>25</sup> Cita Negara hukum itu untuk pertama kalinya di kemukakan oleh Plato dan kemudian pemikiran tersebut dipertegas oleh Aristoteles.<sup>26</sup> Menurut Aristoteles, yang memerintah dalam suatu Negara bukanlah manusia, melainkan pikiran yang adil dan kesusilaanlah yang menentukan baik atau buruknya suatu hukum. Menurut Aristoteles, suatu Negara yang baik ialah Negara yang diperintah dengan konstitusi dan berkedaulatan hukum. Ia menyatakan :<sup>27</sup>

“Constitutional rule in a state is closely connected,also with the requestion whether is better to be rulled by the best men or the best law,since a government in accordinace with law,accordingly the supremacy of law is accepted by Aristoteles as mark of good state and not merely as an unfortunate necessity.”

Artinya ; Aturan konstutitusional dalam suatu Negara berkaitan secara erat,juga dengan mempertanyakan kembali apakah lebih baik diatur oleh manusia yang terbaik sekalipun atau hukum yang terbaik,selama pemerintahan menurut hukum. Oleh sebab itu,supremasi hukum diterima oleh Aristoteles sebagai pertanda Negara yang baik dan bukan semata-mata sebagai keperluan yang tidak layak.

Aristoteles juga mengemukakan tiga unsur dari pemerintahan berkonstitusi. Pertama, pemerintah dilaksanakan untuk kepentingan umum.

---

<sup>24</sup>Achmad Ali,*Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*,Jakarta, PT. Toko Gunung Agung Tbk. 2002, hal. 84.

<sup>25</sup>Philipus.M.Hadjon. *Kedaulatan Rakyat,Negara Hukum dan Hak-hak Asasi Manusia,Kumpulan Tulisan dalam rangka 70 tahun Sri Soemantri Martosoewignjo*. Jakarta : Media Pratama, 1996, hlm. 72.

<sup>26</sup>NI'matul Huda. *Negara Hukum,Demokrasi dan Judicial Riview*. Yogyakarta : UII Press, 2005, hlm. 1.

<sup>27</sup>George Sabine. *A History of Political Theory*.London : George G.Harrap & CO.Ltd., 1995, hlm. 92 : juga Dahlan Thaib. *Kedaulatan Rakyat, Negara Hukum dan Hak- hak Asai Manusia*, hlm. 22.

Kedua, pemerintahan dilaksanakan menurut hukum yang berdasarkan ketentuan-ketentuan umum, bukan hukum yang dibuat secara sewenang-wenang yang mengesampingkan konvensi dan konstitusi. Ketiga, pemerintahan berkonstitusi yang dilaksanakan atas kehendak rakyat.<sup>28</sup> Pemikiran Aristoteles tersebut diakui merupakan cita Negara hukum yang dikenal sampai sekarang. Bahkan, ketiga unsur itu hampir ditemukan dan dipraktikkan oleh semua Negara yang mengidentifikasikan dirinya sebagai Negara hukum.<sup>29</sup>

Ciri-ciri *rechtsstaat* tersebut juga melekat pada Indonesia sebagai sebuah Negara hukum. Ketentuan bahwa Indonesia adalah Negara hukum tidak dapat dilepaskan dari Pembukaan UUD 1945 sebagai cita negara hukum, kemudian ditentukan dalam batang tubuh dan penjelasan UUD 1945 (sebelum diamandemen). Alinea I Pembukaan UUD 1945 mengandung kata perikeadilan; dalam alinea II terdapat kata adil; dalam alinea II terdapat kata Indonesia; dalam alinea IV terdapat kata keadilan sosial dan kata kemanusiaan yang adil. Semua istilah tersebut merujuk pada pengertian Negara hukum, karena salah satu tujuan Negara hukum adalah untuk mencapai keadilan.<sup>30</sup>

Pembangunan hukum merupakan suatu kebutuhan mutlak dalam rangka pembangunan suatu negara, untuk itu berhasilnya suatu pembangunan di

---

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> Satjipto Rahardjo *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta, Penerbit Buku Kompas, hal.80-81.

<sup>30</sup> Dahlan Thaib. *Kedaulatan Rakyat Negara Hukum dan Hak-hak Asasi Manusia, Kumpulan Tulisan dalam rangka 70 tahun Sri Soemantri Martosoewignjo*. Jakarta : Media Pratama, 1996, hml. 25.

pengaruhi produk peraturan yang mengaturnya.<sup>31</sup> Di samping itu juga, hukum sebagai alat untuk mengatur tata tertib masyarakat. Peraturan yang tumpang tindih atau bertentangan antara undang-undang yang satu dengan undang-undang yang lain sangat merugikan masyarakat dan negara, karena menimbulkan “ambiguitas” dan ketidakpastian hukum. Untuk itu, hukum sebagai sarana kontrol sosial dapat memberikan solusi dalam rangka memenuhi tuntutan tersebut. Dalam suatu masyarakat yang sedang membangun peranan hukum memegang arti penting, fungsi peranan itu dilakukan dengan memanfaatkan hukum yang telah dipercaya untuk mengembangkan misinya yang paling baru, yaitu sebagai sarana perubahan sosial (*social engineering*) dan sarana pembinaan hukum di masyarakat (*social control and dispute settlement*).<sup>32</sup> Kepercayaan ini didasarkan pada hakikat dan potensi hukum sebagai inti kehidupan masyarakat.<sup>33</sup>

Perlindungan hukum adalah memberikan pengayoman kepada hak asasi manusia yang dirugikan orang lain dan perlindungan tersebut diberikan kepada masyarakat agar mereka dapat menikmati semua hak-hak yang diberikan oleh hukum atau dengan kata lain perlindungan hukum adalah berbagai upaya hukum yang harus diberikan oleh aparat penegak hukum untuk memberikan

---

<sup>31</sup>SudiknodanPitlo, dalam TjipIsmail, *TIMKOMPENDIUMBIDANGHUKUMTENTANGLEMBAGAPENYELESAIANSENGKETA PERPAJAKAN*, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, Badan Pembinaan Hukum Nasional RI, Jakarta, 2011, hlm. 1

<sup>32</sup>Mochtar Kusumaatmadja, *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*, Alumni, Bandung, 2006, hlm. 79

<sup>33</sup>Sudikno, *Op.cit.*, hlm. 2



rasa aman, baik secara pikiran maupun fisik dari gangguan dan berbagai ancaman dari pihak manapun.<sup>34</sup>

Menurut Setiono, perlindungan hukum adalah tindakan atau upaya untuk melindungi masyarakat dari perbuatan sewenang-wenang oleh penguasa yang tidak sesuai dengan aturan hukum, untuk mewujudkan ketertiban dan ketentraman sehingga memungkinkan manusia untuk menikmati martabatnya sebagai manusia.<sup>35</sup>

Menurut Muchsin, perlindungan hukum merupakan kegiatan untuk melindungi individu dengan menyerasikan hubungan nilai-nilai atau kaidah-kaidah yang menjelma dalam sikap dan tindakan dalam menciptakan adanya ketertiban dalam pergaulan hidup antar sesama manusia.<sup>36</sup> Perlindungan hukum merupakan suatu hal yang melindungi subyek-subyek hukum melalui peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dipaksakan pelaksanaannya dengan suatu sanksi. Perlindungan hukum dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

- a. Perlindungan Hukum Preventif Perlindungan yang diberikan oleh pemerintah dengan tujuan untuk mencegah sebelum terjadinya pelanggaran. Hal ini terdapat dalam peraturan perundangundangan dengan maksud untuk mencegah suatu pelanggaran serta memberikan rambu-rambu atau batasan-batasan dalam melakukan suatu kewajiban.
- b. Perlindungan Hukum Represif Perlindungan hukum represif merupakan perlindungan akhir berupa sanksi seperti denda, penjara, dan hukuman

---

<sup>34</sup>Satjipto Rahardjo. Loc Cit. hlm. 74

<sup>35</sup> Setiono. *Rule of Law (Supremasi Hukum)*. Surakarta: Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret. 2004. hlm. 3

<sup>36</sup> Muchsin. Op Cit. hlm. 14

tambahan yang diberikan apabila sudah terjadi sengketa atau telah dilakukan suatu pelanggaran.<sup>37</sup>

Negara Indonesia adalah Negara hukum (*rechtsstaat*) sebagaimana bunyi ketentuan Pasal 1 ayat (3) Perubahan ketiga UUD 1945 menyebutkan bahwa; “Negara Indonesia adalah negara hukum”. Dengan demikian secara tegas diketahui bahwa Negara Indonesia tidak berdasarkan atas kekuasaan belaka (*maachtsstaat*), hal ini ditemukan pada beberapa ketentuan yakni:

1. penjelasan UUD 1945 mengenai sistem pemerintahan,
2. penegasan penolakan terhadap kekuasaan yang bersifat absolutisme,
3. negara hukum di Indonesia dalam arti materiil,
4. sejalan dengan negara demokrasi,
5. kekuasaan kepala negara terbatas bukan tak terbatas,
6. dan dalam batang tubuh mengatur rumusan tentang hak-hak kemanusiaan.

Hal ini menggambarkan bahwa tatanan politik yang dikehendaki adalah tatanan yang dijiwai dan yang mengacu pada asas kepastian hukum yang mengimplikasikan asas legalitas dan asas-asas yang menjamin keutuhan tatanan hukum, asas persamaan yang mengimplikasikan asas kebebasan, asas demokrasi, dan asas pemerintah (pengembang kekuasaan politik) berfungsi mengabdikan kepada rakyat, serta asas kewenangan kehakiman yang bebas yang meliputi pula asas peradilan yang imparial-objektif. Dengan demikian, maka

---

<sup>37</sup> Ibid. hlm. 20

semua tindakan pemerintah harus selalu terbuka bagi pengkajian rasional dan harus dapat dilegitimasi dari sudut asas-asas tersebut.<sup>38</sup>

A.V. Dicey menguraikan adanya tiga ciri penting dalam setiap Negara Hukum yang disebutnya dengan istilah “The Rule of Law”, yaitu:

- 1) *Supremacy of Law*.
- 2) *Equality before the law*.
- 3) *Due Process of Law*.

Keempat prinsip ‘*rechtsstaat*’ yang dikembangkan oleh Julius Stahl tersebut di atas pada pokoknya dapat digabungkan dengan ketiga prinsip ‘*Rule of Law*’ yang dikembangkan oleh A.V. Dicey untuk menandai ciri-ciri Negara Hukum modern di zaman sekarang. Bahkan, oleh “*The International Commission of Jurist*”, prinsip-prinsip Negara Hukum itu ditambah lagi dengan prinsip peradilan bebas dan tidak memihak (*independence and impartiality of judiciary*) yang di zaman sekarang makin dirasakan mutlak diperlukan dalam setiap negara demokrasi. Prinsip-prinsip yang dianggap ciri penting Negara Hukum menurut “*The International Commission of Jurists*” itu adalah:

- 1) Negara harus tunduk pada hukum.
- 2) Pemerintah menghormati hak-hak individu.
- 3) Peradilan yang bebas dan tidak memihak.

Sementara itu, **Utrecht** membedakan antara Negara hukum formil atau Negara hukum klasik, dan negara hukum materiel atau Negara hukum

---

<sup>38</sup> Bernard Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, 2000, hlm. 47-48

modern<sup>39</sup>. Negara hukum formil menyangkut pengertian hukum yang bersifat formil dan sempit, yaitu dalam arti peraturan perundang-undangan tertulis. Sedangkan yang kedua, yaitu Negara hukum materiel yang lebih mutakhir mencakup pula pengertian keadilan di dalamnya. Karena itu, **Wolfgang Friedman** dalam bukunya '*Law in a Changing Society*' membedakan antara '*rule of law*' dalam arti formil yaitu dalam arti '*organized public power*', dan '*rule of law*' dalam arti materiel yaitu '*the rule of just law*'.

Pembedaan ini dimaksudkan untuk menegaskan bahwa dalam konsepsi negara hukum itu, keadilan tidak serta-merta akan terwujud secara substantif, terutama karena pengertian orang mengenai hukum itu sendiri dapat dipengaruhi oleh aliran pengertian hukum formil dan dapat pula dipengaruhi oleh aliran pikiran hukum materiel. Jika hukum dipahami secara kaku dan sempit dalam arti peraturan perundang-undangan semata, niscaya pengertian negara hukum yang dikembangkan juga bersifat sempit dan terbatas serta belum tentu menjamin keadilan substantive. Karena itu, di samping istilah '*the rule of law*' oleh Friedman juga dikembangkan istilah '*the rule of just law*' untuk memastikan bahwa dalam pengertian kita tentang '*the rule of law*' tercakup pengertian keadilan yang lebih esensial daripada sekedar memfungsikan peraturan perundang-undangan dalam arti sempit. Kalaupun istilah yang digunakan tetap '*the rule of law*', pengertian yang bersifat luas itulah yang diharapkan dicakup dalam istilah '*the rule of law*' yang digunakan untuk menyebut konsepsi tentang Negara hukum di zaman sekarang.

---

<sup>39</sup> Utrecht, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Ichtiar, Jakarta, 1962, hlm.9.

Lebih lanjut Wirjono Prodjodikoro mengatakan bahwa disebut negara hukum apabila:<sup>40</sup>

- a. Semua alat-alat perlengkapan dari negara, khususnya alat-alat perlengkapan dari pemerintah dalam tindakan-tindakannya baik terhadap para warga negara maupun dalam saling berhubungan masing-masing tidak boleh sewenang-wenang, melainkan harus memperhatikan peraturan-peraturan hukum yang berlaku, dan
- b. Semua penduduk dalam berhubungan kemasyarakatan harus tunduk pada peraturan-peraturan hukum yang berlaku.

Pada negara hukum, bukan hanya kekuasaan negara yang dibatasi, melainkan juga seluruh penduduk dalam hubungan kemasyarakatan harus tunduk pada hukum yang berlaku.<sup>41</sup> Bagir Manan dan Kuntana Magnar menyatakan bahwa dalam negara hukum mengandung pengertian kekuasaan itu dibatasi oleh hukum dan sekaligus menyatakan bahwa hukum adalah *suprema* dibandingkan dengan alat kekuasaan yang lain.<sup>42</sup> Tidak ada kekuasaan di atas hukum (*above to the law*), semuanya ada di bawah hukum (*under the rule of law*).<sup>43</sup>

Oleh karena itu dalam konteks negara hukum yang bertujuan mensejahterakan seluruh warga negaranya (*welfare state*), pemungutan pajak negara harus didasarkan pada undang-undang. Politik hukum nasional di bidang perpajakan tercantum dalam Undang-Undang Dasar 1945 Bab VII B Pasal 23A, yang menyatakan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa

---

<sup>40</sup> Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Ilmu Negara dan Politik*, Bandung, Eresco, 1981, hlm. 37

<sup>41</sup> Wirjono Prodjodikoro, dalam Nukthoh Arfawie Kurde, *Telaah Kritis Teori Negara Hukum*, Yogyakarta, Pustaka Pelajar, 2005, hlm. 20.

<sup>42</sup> Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara Indonesia*, Bandung, Alumni, 1993, hlm. 128.

<sup>43</sup> Reza A.A. Watimena, *Melampui Negara Hukum Klasik (Locke – Rousseau – Habermas)*, Yogyakarta, Kanisius, 2007, hlm. 55.

untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Demikian pula di negara-negara maju berlaku slogan dalam pemungutan pajak: “*no taxation without representation*” bahwa tidak ada pajak tanpa persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat atau “*taxation without representation is robbery*” bahwa pemungutan pajak tanpa persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat berarti pencurian. Untuk itu fungsi pajak sangat vital dan strategis dalam penyelenggaraan pemerintahan umum, pengaturan ekonomi, pemerataan pendapat dan peningkatan pembangunan menyebabkan setiap negara menghendaki agar pemungutan pajak dapat terlaksana dengan baik. Apalagi penerimaan negara dari sektor pajak menjadi salah satu indikator kunci keberhasilan pemerintah. Jika ditarik lebih lanjut, apapun sistem pajak yang dilaksanakan maka ukuran keberhasilan akan berpulang pada jumlah setoran pajak pada kas negara.<sup>44</sup> Hal tersebut bukan pekerjaan mudah untuk seluruh aparat Dirjen Pajak, mengingat perubahan tingkat kepatuhan wajib pajak (*tax payer*) belum signifikan, sedangkan target perolehan pajak dari tahun ke tahun diharapkan selalu meningkat.

Keberhasilan dalam pemungutan pajak dipengaruhi oleh sistem perpajakan yang mana dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia berlandaskan pada ajaran *The Four Maxims. Adam Smith (1723-1970)* dalam bukunya yang berjudul *An Inquire into the Nature and Cause of the Wealth of Nations* yang diterbitkan 1776 menyatakan asas *the four maxims* itu terdiri dari: *equity* (keadilan), *certainty* (kepastian), ekonomis dan efisien (*convenience of*

---

<sup>44</sup>Tjip Ismail, Op.cit., hlm. 3

*payment*)<sup>45</sup>. Akan tetapi akan prakteknya sukar dipahami dan tidak sederhana dalam implementasinya yang pada akhirnya berujung pada terusiknya rasa keadilan masyarakat pada umumnya dan wajib pajak pada khususnya. Dalam pemungutan pajak patut diperhatikan mengenai ketelitian dan kebenaran administrasi dan fiskus. Hal ini berkaitan dengan munculnya ketidakpuasan dari wajib pajak yang tidak mau menerima tindakan fiskus sehingga menimbulkan adanya sengketa antara wajib pajak dan fiskus. Sengketa pajak sangat terbuka mengingat wajib pajak sering berpendapat untuk membayar pajak itu harus sekecil mungkin bahkan kalau perlu menghindarkan diri dari kewajiban membayar pajak, sedang fiskus sebagai pemungut dibebani pemasukan negara dari pajak yang sangat besar.

Oleh karena itu, Konsep kesetaraan dan keadilan di bidang perpajakan merupakan unsure yang paling esensial bagi sistem perpajakan yang baik. Pemimpin politik memberi penghargaan kepada masyarakat di hampir setiap bidang pembuatan undang-undang dan peraturan perpajakan. Warga negara, apalagi, amat peka terhadap argument tentang keadilan di hampir setiap debat kebijakan perpajakan. Namun, semua kontroversi yang bersifat populistik tersebut, keadilan pajak kurang dipahami dan sering kali penerapannya tidak sejalan dengan sistem perpajakan yang baik. Konsep keadilan di bidang perpajakan ini sekurang-kurangnya terdiridari tiga dimensi yang berbeda

---

<sup>45</sup>Hadi Irawan, 2003, hlm. 10. dan Moh. Zain, 1990, hlm. 33-35

yaitu: keadilan horizontal, vertikal, dan keadilan individu. Penerapan di antar komponen-komponen ini mempersulit upaya untuk mencari kebijakan pajak yang baik, mendorong debat politik yang lebih banyak menyita retorika keadilan di bidang perpajakan tanpa menyentuh substansinya. Argumen yang paling kencang tentang keadilan di bidang perpajakan adalah padahubungan yang tidak simetris antar keadilan vertikal yang paling sering diwujudkan pada penerapan pajak progresif dan struktur pengeluaran dan tuntutan keadilan individu, di mana individu bebas melakukan transaksi yang mereka pilih sendiri. Sementara dukungan untuk beberapa aplikasi keadilan vertikal tampak jelas, dalam penentuan tingkat progresivitas yang tepat, dalam hal ini aspek progresif dalam perpajakan telah terbukti sulit untuk diterapkan.<sup>46</sup>

Berbagai upaya secara teknis untuk mengimplementasikan ketiga komponen keadilan di bidang perpajakan tersebut, sulit untuk dilaksanakan secara simultan. Progresivitas dalam pengenaan pajak tetap menjadi batu ujian dalam perdebatan kebijakan perpajakan. Untuk itu, banyak ahli menyarankan bahwa ketika keadilan di bidang perpajakan tidak dapat diterapkan, maka melalui kebijakan fiskal secara utuh koreksi atas kelemahan sistem perpajakan sebaiknya dapat dilakukan terutama melalui kebijakan belanja Negara dan daerah. Selain itu, kebijakan pajak yang adil semakin dirancukan dengan pemikiran konvensional tentang pajak yang sesuai dengan dasar pengenaan

---

<sup>46</sup> Andi Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: 2003, hlm. 32.



pajak berdasarkan penghasilan, konsumsi, kekayaan atau dasar pengenaan pajak yang lain.

Suatu basis pajak tertentu sering kali memiliki prinsip-prinsip dan ukuran keadilan dan kesetaraan yang unik, berbeda dengan prinsip-prinsip keadilan dan kesetaraan sistem perpajakan secara umum. Kontroversi dan kompleksitas masalah keadilan di bidang perpajakan ini, memunculkan banyak teori yang memperkuat argumentasi masing-masing. Banyak ekonom, khususnya, sering beranggapan bahwa keadilan lebih merupakan masalah estetika dari pada analisis. Salah satu argument tentang keadilan di bidang perpajakan adalah sudut pandang efisiensi ekonomi.

Hukum tidak dapat dipisahkan dengan masyarakat (*ubi socitas ibi ius*), sebab antara keduanya mempunyai hubungan timbal balik. Oleh karena hukum sifatnya universal dan hukum mengatur semua aspek kehidupan masyarakat (poleksosbud-hankam) dengan tidak ada satupun segi kehidupan manusia dalam masyarakat yang luput dari sentuhan hukum. Keadaan hukum suatu masyarakat akan dipengaruhi oleh perkembangan dan perubahan-perubahan yang berlangsung secara terus-menerus dalam masyarakat, pada semua bidang kehidupan. Soerjono Soekanto mengatakan, bahwa proses hukum berlangsung didalam suatu jaringan atau sistem sosial yang dinamakan masyarakat. Artinya bahwa hukum hanya dapat dimengerti dengan jalan memahami sistem sosial terlebih dahulu dan bahwa hukum merupakan suatu proses.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> <http://acceleuneun.blogspot.co.id/2013/03/d.html>

Teori efektivitas hukum menurut Soerjono Soekanto adalah bahwa efektif atau tidaknya suatu hukum ditentukan oleh 5 (lima) faktor, yaitu :<sup>48</sup>

Faktor hukumnya sendiri (undang-undang).

Faktor penegak hukum, yakni pihak-pihak yang membentuk maupun menerapkan hukum.

Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum.

Faktor masyarakat, yakni lingkungan dimana hukum tersebut berlaku atau diterapkan.

Faktor kebudayaan, yakni sebagai hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan pada karsa manusia di dalam pergaulan hidup.

Kedudukan dan hubungan hukum pajak dalam tatanan hukum nasional dijelaskan bahwa hukum dibagi menjadi dua yaitu hukum perdata dan hukum publik. Hukum perdata adalah hukum yang mengatur hubungan antara orang pribadi yang satu dengan yang lain. Sedangkan hukum publik adalah hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan rakyatnya. Menurut R. Santoso Brotodiharjo yang termasuk hukum publik adalah hukum tata negara, hukum administrasi (tata usaha), hukum pajak, dan hukum pidana. Meskipun demikian tidak berarti hukum pajak dapat berdiri sendiri terlepas dari hukum pajak lainnya (Seperti hukum pidana dan hukum perdata).

Kedudukan hukum (*Rechtspositie*) pemerintah, pada kenyataan sehari-hari menunjukkan bahwa pemerintah di samping

---

<sup>48</sup>Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2008, hlm. 8.

melaksanakan aktivitas dalam bidang hukum publik, juga sering terlibat dalam pemerintah sering tampil dengan “*twee petten*” dengan dua kepala, sebagai wakil dari jabatan (*ambt*) yang tunduk pada hukum publik dan wakil dari badan hukum (*rechspersoon*) yang tunduk pada hukum privat. Dalam perspektif hukum publik negara adalah organisasi jabatan. Menurut Logemann dalam bentuk kenyataan sosial negara adalah organisasi yang berkenaan dengan berbagai fungsi. Pengertian fungsi adalah lingkungan kerja yang terperinci dalam hubungannya secara keseluruhan, fungsi ini dinamakan fungsi jabatan. Jabatan bersifat tetap sementara pemegang jabatan dapat berganti-ganti.<sup>49</sup>

Kedudukan hukum peradilan pajak memakai peradilan murni dan peradilan tidak murni. Peradilan murni adalah peradilan yang melibatkan tiga pihak, yaitu wajib pajak, fiskus dan hakim yang mengadili. Wajib pajak dan fiskus adalah pihak yang bersengketa sedangkan hakim atau majelis hakim adalah pihak yang akan memutuskan sengketa tersebut. Sedangkan peradilan tidak murni adalah peradilan administrasi yang hanya melibatkan dua pihak, yaitu pihak wajib pajak dan pihak fiskus tanpa melibatkan pihak ketiga yang independen. Fiskus sebagai pihak yang bersengketa sekaligus sebagai pihak yang mengambil keputusan dalam perselisihan pajak yang bersangkutan.<sup>50</sup> Di Indonesia yang merupakan negara hukum, menganut sistem hukum eropa kontinental (*civil law system*) secara asli mendudukan hukum pajak sebagai bagian dari hukum publik,

---

<sup>49</sup> Titik Triwulan Tutik. Pengantar Ilmu Hukum. Surabaya : Pt. Prestasi Pustaka, 2006, hlm. 26.

<sup>50</sup> [http://riandjalu.blogspot.co.id/2013/03/tugas-pajak-1\\_22.html](http://riandjalu.blogspot.co.id/2013/03/tugas-pajak-1_22.html)

karena pola hubungan yang antara negara dengan rakyatnya dan dalam kerangka kepentingan umum yang lebih luas, yaitu usaha negara mendapatkan sumber dana bagi pelaksanaan fungsi kekuasaannya.<sup>51</sup>

*Middle range theory* menggunakan teori keadilan, prinsip-prinsip keadilan untuk menata masyarakat modern yang tertata secara baik berdasarkan konsepsinya mengenai keadilan sebagai *fairness*. Hal yang memungkinkan anggota-anggota dari suatu masyarakat secara bersama-sama menerima dan mematuhi ketentuan-ketentuan sosial yang mengatur pembagian hak dan kewajiban di antara mereka dan yang bisa mendorong anggota-anggota masyarakat tersebut untuk terlibat secara sukarela dalam berbagai kerja sama sosial dalam suatu tatanan sosial yang totaliter, anggota-anggota dari masyarakatnya bisa saja secara terpaksa menerima dan mematuhi ketentuan-ketentuan sosial yang ditetapkan oleh rezim totaliter tersebut, karena mereka mungkin merasa takut. Kesukarelaan segenap anggota masyarakat untuk menerima dan mematuhi ketentuan-ketentuan sosial yang ada hanya dimungkinkan jika masyarakatnya tertata baik di mana keadilan sebagai *fairness* menjadi dasar bagi prinsip-prinsip pengaturan institusi-institusi yang ada di dalamnya.<sup>52</sup>

Ketentuan-ketentuan sosial yang mengatur kehidupan bersama, merumuskan prinsip-prinsip yang mengatur distribusi hak dan kewajiban di antara segenap anggota suatu masyarakat. Penekanan terhadap masalah hak dan kewajiban, yang didasarkan pada suatu konsep keadilan bagi suatu

---

<sup>51</sup> <https://phahlevy.wordpress.com/category/hukum-perpajakan/>

<sup>52</sup> Rawls, John, *A Theory of Justice*, London: Oxford University Press, 1971, hlm. 4-5.

kerja sama sosial, menunjukkan bahwa teori keadilan Rawls memusatkan perhatian pada bagaimana mendistribusikan hak dan kewajiban secara seimbang di dalam masyarakat sehingga setiap orang berpeluang memperoleh manfaat darinya dan secara nyata, serta menanggung beban yang sama. Karenanya, agar menjamin distribusi hak dan kewajiban yang berimbang tersebut, Rawls juga menekankan pentingnya kesepakatan yang *fair* di antara semua anggota masyarakat. Hanya kesepakatan *fair* yang mampu mendorong kerja sama sosial. Demikian, kesepakatan yang *fair* adalah kunci untuk memahami rumusan keadilan Rawls. Rawls memandang bahwa kesepakatan yang *fair* hanya bisa dicapai dengan adanya prosedur yang tidak memihak. Hanya dengan suatu prosedur yang tidak memihak, prinsip-prinsip keadilan bisa dianggap *fair*. Karenanya, bagi Rawls, keadilan sebagai *fairness* adalah “keadilan prosedural murni”.<sup>53</sup> Dalam hal ini, apa yang dibutuhkan oleh mereka yang terlibat dalam proses perumusan konsep keadilan hanyalah suatu prosedur yang *fair* (tidak memihak) untuk menjamin hasil akhir yang adil pula.

Posisi penting suatu prosedur yang *fair* demi lahirnya keputusan-keputusan yang oleh setiap orang dapat diterima sebagai hal yang adil. Adapun prosedur yang *fair* ini hanya bisa terpenuhi apabila terdapat iklim musyawarah yang memungkinkan lahirnya keputusan yang mampu menjamin distribusi yang *fair* atas hak dan kewajiban. Rawls menegaskan pentingnya semua pihak, yang terlibat dalam proses musyawarah untuk

---

<sup>53</sup>Ujan, Andre Ata, *Keadilan dan Demokrasi: Telaah Filsafat Politik John Rawls*, Yogyakarta: Kanisius, 2001, hlm. 42.

memilih prinsip-prinsip keadilan, berada dalam suatu kondisi awal yang disebutnya “posisi asali” (*the original position*). Rawls memunculkan gagasan tentang posisi asali dengan sejumlah catatan: *Pertama*, adalah penting untuk menegaskan terlebih dahulu bahwa Rawls melihat posisi asali sebagai suatu prasyarat yang niscaya bagi terjaminnya keadilan sebagai *fairness*. Namun, Rawls tidak pernah memandang posisi asali sebagai suatu yang riil, melainkan merupakan sebuah kondisi awal yang bersifat imajiner. Menurutnya, kondisi awal imajiner ini harus diandaikan dan diterima, karena hanya dengan cara ini tercapainya keadilan sebagai prosedural murni bisa dibayangkan. Hanya saja, kendati bersifat imajiner, bagi Rawls, posisi asali sudah merupakan syarat yang memadai untuk melahirkan sebuah konsep keadilan yang bertujuan pada terjaminnya kepentingan semua pihak secara *fair*.<sup>54</sup>

*Kedua*, setiap orang yang berpartisipasi di dalam proses perumusan prinsip-prinsip keadilan ini harus benar-benar masuk dalam situasi ideal tersebut. Hanya saja, Rawls percaya bahwa tidak semua orang dapat masuk ke dalam posisi asali. Hanya orang-orang tertentu yang dapat masuk ke dalam situasi hipotesis ini, yakni mereka yang memiliki kemampuan bernalar sesuai dengan standar formal dalam dunia ilmu pengetahuan. Ketentuan-ketentuan ilmiah ini membuka peluang bagi semua orang untuk masuk ke dalam proses musyawarah yang *fair*.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup>Rawls, John, Op. Cit., hlm. 120.

<sup>55</sup>Ibid, hlm. 130-135.

Rawls menegaskan bahwa semua pihak yang berada dalam posisi asali harus juga berada dalam keadaan “tanpa pengetahuan.” Melalui gagasan tentang “keadaan-tanpa-pengetahuan” tersebut, Rawls ingin menegaskan bahwa semua pihak yang ada dalam posisi asali tidak memiliki pengetahuan mengenai berbagai alternatif yang dapat mempengaruhi mereka dalam proses perumusan dan pemilihan prinsip-prinsip pertama keadilan. Keadaan ketidaktahuan akan hal-hal partikular memang menjadi syarat penting untuk menjamin *fairness*. Oleh karena itu, semua pihak yang terlibat dalam proses pemilihan tersebut harus mampu melakukan penilaian atas prinsip-prinsip keadilan yang senantiasa dipandu oleh pertimbangan-pertimbangan yang umum sifatnya.<sup>56</sup>

Dalam posisi asali tersebut semua pihak juga diandaikan bersikap saling-tidak-peduli dengan kepentingan pihak lain. Di sini dimaksudkan bahwa semua pihak berusaha dengan sungguh-sungguh memperjuangkan apa yang dianggap paling baik bagi dirinya. Pada saat yang sama, mereka juga dianggap tidak saling mengetahui apa yang dapat diperoleh pihak lain bagi dirinya sendiri. Gambaran ini secara sekilas menunjukkan karikatur orang-orang yang justru bertolak belakang dengan semangat kerja sama yang menjadi inti konsep keadilan sebagai *fairness*. Namun demikian, penggambaran Rawls tentang sikap saling-tidak-peduli di antara orang-orang yang ada dalam posisi asali tersebut sebenarnya lebih sebagai sebuah pengandaian agar semua pihak dalam posisi asali mampu membebaskan

---

<sup>56</sup>Ibid, hlm. 136-142.

diri dari rasa iri terhadap apa yang mungkin didapatkan oleh orang lain. Untuk itu, semua orang harus berkonsentrasi hanya pada apa yang terbaik bagi dirinya sendiri. Para pihak akan memastikan bahwa prinsip keadilan yang akan dirumuskan bisa menjamin distribusi “nilai-nilai primer” (*primary goods*) yang *fair*. Dalam hal ini, “nilai-nilai primer” adalah satu-satunya motivasi yang mendorong dan membimbing semua pihak dalam usahanya memilih prinsip-prinsip pertama keadilan. Dengan nilai-nilai primer, Rawls memaksudkan *semua nilai sosial dasar yang pasti diinginkan dan dikejar oleh semua manusia*. Artinya, pelbagai manfaat yang dilihat dan dihayati sebagai nilai-nilai sosial yang harus dimiliki oleh seseorang agar layak disebut manusia.<sup>57</sup> Hal ini merupakan refleksi dari konsep moral tentang person: setiap manusia diakui dan diperlakukan sebagai person yang rasional, bebas, dan setara (memiliki hak yang sama). Dalam pandangan Rawls, manusia sebagai person moral pada dasarnya memiliki dua kemampuan moral, yakni:

- 1) kemampuan untuk mengerti dan bertindak berdasarkan rasa keadilan dan dengan itu juga didorong untuk mengusahakan suatu kerja sama sosial; dan
- 2) kemampuan untuk membentuk, merevisi, dan secara rasional mengusahakan terwujudnya konsep yang baik. Rawls menyebut kedua kemampuan ini sebagai *a sense of justice* dan *a sense of the good*. Kemampuan-kemampuan moral itu memberikan kemungkinan bagi manusia sebagai person moral untuk bertindak secara rasional

---

<sup>57</sup> Ibid.



dan otonom dalam menetapkan cara-cara dan tujuan-tujuan yang dianggap baik bagi dirinya di satu sisi, serta bertindak berdasarkan prinsip-prinsip keadilan di lain sisi.<sup>58</sup> Rawls merumuskan kedua prinsip keadilan sebagai berikut:

1. Setiap orang harus memiliki hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang;
2. Ketidaksamaan sosial ekonomi harus diatur sedemikian rupa sehingga (a) diharapkan memberi keuntungan bagi orang-orang yang paling tidak beruntung, dan (b) semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang.<sup>59</sup>

Dengan demikian, untuk terjaminnya efektivitas dari kedua prinsip keadilan itu, Rawls menegaskan bahwa keduanya harus diatur dalam suatu tatanan yang disebutnya *serial order* atau *lexical order*. Keadilan memperlihatkan dukungan dan pengakuan yang kuat akan hak dan kewajiban manusia, baik dalam bidang politik maupun dalam bidang ekonomi. Secara khusus, konsepsi keadilan tersebut menuntut hak partisipasi yang sama bagi semua warga masyarakat dalam setiap proses pengambilan keputusan politik dan ekonomi. Dengan demikian, diharapkan bahwa seluruh struktur sosial dasar sungguh-sungguh mampu menjamin kepentingan semua pihak. Dari sudut politik, konsepsi keadilan Rawls diformulasikan ke dalam tiga sendi utama:

---

<sup>58</sup>Ibid, hlm. 88.

<sup>59</sup>Ibid, hlm. 60.

- (1) hak atas partisipasi politik yang sama;
- (2) hak warga untuk tidak patuh; dan
- (3) hak warga untuk menolak berdasarkan hati nurani.

Sistem politik demokrasi konstitusional di sini dicirikan oleh dua hal utama: *pertama*, adanya suatu badan perwakilan yang dipilih melalui suatu pemilihan yang *fair* dan bertanggung jawab kepada pemilihnya, yang berfungsi sebagai badan legislatif untuk merumuskan peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan sosial; dan *kedua*, adanya perlindungan konstitusional terhadap kebebasan-kebebasan sipil dan politik, seperti kebebasan berpikir dan berbicara, kebebasan berkumpul dan membentuk organisasi politik.<sup>60</sup> Teori keadilan dalam “politik redistribusi”, yakni bagaimana mendistribusikan hak dan kewajiban secara seimbang, tapi di saat yang sama teori keadilan tersebut mengabaikan masalah-masalah “politik rekognisi”, yakni bagaimana menata relasi-relasi sosio-kultural berbasis identitas. Prinsip-prinsip keadilan yang cenderung terjebak dalam monologi di mana prinsip keadilan bisa dikonstruksi secara rasional oleh seorang atau sekelompok orang ahli dengan mengabaikan ruang-ruang dialogis yang bersifat deliberatif.<sup>61</sup> Metode yang dirumuskan oleh Rawls ini tidak memberikan jalan bagi munculnya konsensus aktual yang dihasilkan dalam percakapan-percakapan sosial yang bebas dominasi. Padahal, dalam situasi konkret, kerja sama sosial seringkali terkendala oleh hambatan-

---

<sup>60</sup>Ibid, hlm. 222.

<sup>61</sup>Dwika. “Keadilan dari Dimensi Sistem Hukum”. <http://hukum.kompasiana.com>. (02/04/2011), diakses pada 24 Juli 2014.

hambatan struktural dan kultural yang bersifat dominatif sehingga tidak ada ruang bagi terciptanya konsensus tentang bagaimana kebijakan publik sejatinya dirumuskan. Mengenai perbedaan sosio-ekonomi yang diperbolehkan sejauh menguntungkan kelompok yang paling tidak beruntung. Dalam hal ini, Rawls tidak memberikan batasan-batasan tentang perbedaan yang ditoleransi. Jika batasannya semata-mata “sejauh menguntungkan kelompok yang paling tidak beruntung”, maka hal itu menjadi sangat relatif. Selain itu, Rawls juga tidak bicara tentang siapa itu kelompok yang paling tidak beruntung; apakah ketidakberuntungan mereka itu diakibatkan oleh sesuatu yang bersifat arbiter atau akibat dari pilihan-pilihan orang-orang yang bersangkutan. Peluang untuk menerapkan pajak progresif dalam teori keadilan Rawls telah menjadikan kelompok yang beruntung di dalam masyarakat sebagai alat untuk kepentingan orang-orang yang tidak beruntung. Padahal, jika kita berbicara tentang martabat manusia, sejatinya tidak diperkenankan ada manusia yang diposisikan sebagai alat. Sebab, penghargaan atas martabat manusia diandaikan agar kita senantiasa menjadikan seluruh manusia sebagai tujuan pada dirinya, dan tidak pernah menjadikan alat untuk kepentingan-kepentingan di luar dirinya.<sup>62</sup>Teori keadilan ini setidaknya-tidaknyanya terdapat empat hal yang penting, yaitu :

- 1) pandangan Rawls tentang subjek yang bersifat abstrak dan atomistik;
- 2) metode Rawls dalam merumuskan prinsip-prinsip keadilan yang cenderung terjebak dalam monologi di mana prinsip keadilan bisa

---

<sup>62</sup> Ibid.

dikonstruksi secara rasional oleh seorang atau sekelompok orang ahli sembari mengabaikan ruang-ruang dialogis yang bersifat deliberatif;

- 3) pandangan Rawls tentang perbedaan sosio-ekonomi yang diperbolehkan sejauh menguntungkan kelompok yang paling tidak beruntung; dan
- 4), peluang untuk menerapkan pajak progresif dalam teori keadilan Rawls telah menjadikan kelompok yang beruntung di dalam masyarakat sebagai alat untuk kepentingan orang-orang yang tidak beruntung.

*Applied theory* menggunakan teori kepastian hukum menurut Kelsen, hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang *deliberatif*. Undang-Undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum.<sup>63</sup>

**Kaum Positivisme** lebih menekankan pada kepastian hukum, sedangkan **Kaum Fungsionalis** mengutamakan kemanfaatan hukum, dan sekiranya dapat dikemukakan bahwa “*summum ius, summa injuria, summa lex, summa crux*” yang artinya adalah hukum yang keras dapat melukai, kecuali keadilan yang dapat menolongnya, dengan demikian kendatipun keadilan bukan

---

<sup>63</sup>Peter Mahmud Marzuki. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta : Kencana, 2008, hlm.158.

merupakan tujuan hukum satu-satunya akan tetapi tujuan hukum yang paling substantif adalah keadilan.<sup>64</sup>

Menurut Utrecht, kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan, dan kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu.<sup>65</sup>

Ajaran kepastian hukum ini berasal dari ajaran Yuridis-Dogmatik yang didasarkan pada aliran pemikiran positivistic di dunia hukum, yang cenderung melihat hukum sebagai sesuatu yang otonom, yang mandiri, karena bagi penganut pemikiran ini, hukum tak lain hanya kumpulan aturan. Bagi penganut aliran ini, tujuan hukum tidak lain dari sekedar menjamin terwujudnya kepastian hukum. Kepastian hukum itu diwujudkan oleh hukum dengan sifatnya yang hanya membuat suatu aturan hukum yang bersifat umum. Sifat umum dari aturan-aturan hukum membuktikan bahwa hukum tidak bertujuan untuk mewujudkan keadilan atau kemanfaatan, melainkan semata-mata untuk kepastian.<sup>66</sup>

Konsep pengaruh berarti sikap tindak, perilaku yang dikaitkan dengan suatu kaidah hukum, yang isinya berupa larangan, suruhan atau kebolehan,

---

<sup>64</sup>Dominikus Rato. *Filsafat Hukum Mencari: Memahami dan Memahami Hukum*. Yogyakarta : Laksbang Pressindo, 2010, hlm.59.

<sup>65</sup>Riduan Syahrani. *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*. Bandung : Citra Aditya Bakti, 1999, hlm.23.

<sup>66</sup>Achmad Ali. *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*. Jakarta : Toko Gunung Agung, 2002, hlm.82-83.

tanpa mempersoalkan apakah yang menjadi tujuan pembentuk hukum. Akan tetapi didalam kenyataannya terdapat konsep pengaruh positif atau efektivitas, yang tergantung pada tujuan atau maksud suatu kaidah hukum. Apabila seseorang mengatakan bahwa suatu kaidah hukum berhasil atau gagal mencapai tujuannya, maka hal itu biasanya diukur dari apakah pengaruhnya berhasil mengatur sikap tindak atau perilaku tertentu sehingga sesuai dengan tujuan tertentu atau tidak. Sikap tindak atau perilaku yang sesuai dengan tujuan disebut positif, sedangkan yang menjauhi tujuan disebut lazimnya dinamakan negatif.<sup>67</sup>

## 5. Metode Penelitian.

Penelitian hukum pada dasarnya adalah kegiatan penyelesaian masalah. Adapun cara pemecahan masalah dilakukan oleh peneliti dengan jalan mengidentifikasi dan mengkualifikasi fakta-fakta, dan mencari norma hukum yang berlaku, untuk kemudian mengambil kesimpulan berdasarkan fakta-fakta dan norma hukum tersebut.<sup>68</sup> Kegiatan tersebut berlangsung dengan mengkualifikasi fakta-fakta dan menginterpretasi norma-norma. Penelitian ini mempergunakan kajian hukum normatif untuk memahami penerapan hukum terhadap fakta-fakta. Di samping itu, juga mempergunakan kajian empiris dalam menggali dan mengkualifikasi fakta-fakta untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang berperan dalam peristiwa hukum yang bersangkutan.

---

<sup>67</sup> Soerjono Soekanto. *Efektifikasi Hukum Dan Peranan Sanksi*. Bandung : CV Remadja Karya, 1985, hlm. 7.

<sup>68</sup> Agus Brotosusilo, et.al., *Penulisan Hukum : Buku Pegangan Dosen*, Jakarta, Konsorsium Ilmu Hukum, Departemen PDK, 1994, hlm.8.

## 1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan bersifat kualitatif dengan pendekatan yuridis normatif. Dalam pandangan penelitian kualitatif, gejala itu bersifat *holistik* (menyeluruh, tidak dapat dipisah-pisahkan), sehingga tidak akan menetapkan penelitiannya hanya berdasarkan variabel penelitian, tetapi keseluruhan situasi sistem hukum yang meliputi aspek tempat (*place*), pelaku (*actor*) dan aktifitas (*activity*).<sup>69</sup>

Dalam literatur dikenal berbagai pengertian tentang sistem hukum, satu diantara pengertian sistem hukum yang paling sederhana adalah yang dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman, yang intinya sistem hukum terdiri dari komponen substansi, komponen struktural, dan komponen budaya hukum.<sup>70</sup> Dalam kajian ini pengertian sistem hukum sebagaimana dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman dijadikan rujukan untuk memperdalam pengertian, dan dipergunakan untuk mempertajam analisis. Lawrence M. Friedman mengartikan *legal substance* sebagai :

“...*the actual rules, norms, and behavior patterns of people inside the system, This is, first of all, ‘the law’ in the popular sence of the term...*”<sup>71</sup>

Ia mengartikan *legal structure* sebagai berikut : “...*persistent, long-term pattern—aspect of the system...its skelecton or framework...*”<sup>72</sup>

---

32. <sup>69</sup> Sugiyono, *Memahami Penelitian Kualitatif*, Penerbit CV Alfabeta, Bandung, 2010, hlm.

5-6. <sup>70</sup> Lawrence M. Friedman, *American Law*, W.W. Norton & Company, New York, 1984 hlm.

<sup>71</sup>*Ibid.*

<sup>72</sup>*Ibid.*

Selanjutnya dalam *On Legal Development*, Lawrence M. Friedman mengartikan *legal culture* sebagai : “...*those attitudes and values that relate to law and the legal system, together with those attitudes and values effecting behavior related to law and its institutions, either positively or negatively...*”.<sup>73</sup>

Pengkajian terhadap sistem hukum dilakukan terhadap bahan-bahan hukum dilakukan terhadap bahan-bahan hukum primer dan bahan-bahan hukum sekunder.<sup>74</sup> Sebagai suatu penelitian yang menitik beratkan kepada penelitian data sekunder, maka fokus yang akan diteliti adalah sistematika dari perangkat peraturan yang terhimpun dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan khususnya yang menyangkut aspek administrasi; Sedangkan kajian empirisnya menyangkut praktik pemanfaatan bidang keberatandalam rangka penyelesaian sengketa pajak yang muncul antara fiskus dan wajib pajak.

## 2. Spesifikasi Penelitian

Berdasarkan objek Penelitian di atas, penelitian ini dikategorikan sebagai penelitian hukum normatif (*legal research*).<sup>75</sup> Spesifikasi penelitian adalah deskriptis analitis, karena pada dasarnya menggambarkan fenomena/gejala yang berkenaan dengan senketa pajak yang muncul atas dasar penetapan pajak kurang bayar oleh wajib pajak.

---

<sup>73</sup> Lawrence M. Friedman, *On Legal Development*, 24 *Rulgers Law Review* 11, 53, 1969, hlm. 28.

<sup>74</sup> Rony Hanitijo Soemitro, *Metodelogi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990, hlm. 23.

<sup>75</sup>*Ibid.* hlm. 10.



Tahapan penelitian diawali dengan penelitian kepustakaan yaitu untuk menelusuri dan mengkaji data sekunder yang berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tertier. Bahan-bahan hukum tersebut meliputi Undang-Undang Dasar 1945, Undang-Undang Perpajakan dan peraturan perundang-undangan lainnya yang terkait sebagai bahan hukum primer. Untuk bahan hukum sekunder yang digunakan berbagai literatur mengenai hukum pajak terutama yang terkait dengan ketentuan umum tata cara perpajakan.

### **3. Teknik Pengumpulan Data**

Tahapan penelitian lebih lanjut untuk mendukung dan melengkapi data sekunder yang telah diperoleh dilakukan pengumpulan data dari hasil wawancara beberapa narasumber terpilih. Penelitian dilaksanakan di kota Jakarta dan sekitarnya dengan mengunjungi beberapa lokasi yang menyediakan sumber referensi dan bahan hukum yang terkait dengan objek penelitian. Selaras dengan metode pendekatan yaitu yuridis normatif, maka data yang diperoleh melalui study atau penelitian dengan mengkaji perundang-undangan serta literatur yang berkaitan kepustakaan (*library research*), dengan objek penelitian yang meliputi bahan Primer dan Tertier :

- a. Bahan hukum primer terdiri dari UUD 1945 dan peraturan perundang-undangan yang terkait.
- b. Bahan hukum adalah bahan yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer seperti literatur yang dipublikasikan di dalam negeri maupun luar negeri termasuk makalah-makalah.

- c. Bahan hukum tertier adalah bahan yang memberikan petunjuk bagi bahan primer dan sekunder yaitu : kamus, ensiklopedia hukum, Kamus Umum Bahasa Indonesia dan *Black's Law Dictionary*.

#### **4. Teknik Analisa Data**

Data yang diperoleh berasal dari bahan-bahan hukum primer, sekunder dan tertier serta terstruktur dianalisis secara yuridis kualitatif sehingga menghasilkan suatu jawaban atau solusi atas permasalahan yang dikaji dan/atau diteliti.

## BAB II

### PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DALAM KONTEKS NEGARA HUKUM DAN SISTEM PERADILAN PAJAK DI INDONESIA

#### 1. Tinjauan Umum Tentang Pajak dan Hukum Pajak Dalam Konteks Negara Hukum Kesejahteraan

##### 1. Tinjauan Umum Tentang Pajak

##### 1. Pengertian Pajak

Apabila dikaji dalam perpektif istilah, maka dapat dijumpai beragam pengertian pajak yang dikemukakan oleh para ahli. Beberapa definisi yang dikemukakan oleh para ahli diantaranya, sebagaimana dikemukakan oleh, **PJA Adriani**, yang menyebutkan bahwa:

“Pajak ialah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya, menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayaipengeluaran-pengeluaran umumemberhubungan dengan tugas negarauntukmenyelenggarakanpemerintahan”.<sup>76</sup>

Sementara itu, **SoeparmanSoemahamidjaja** menyebutkan bahwa; “Pajakadalahiuran wajib,berupauangatau barang,yang dipungut oleh Penguasa berdasarkan norma-norma hukum, gunamenutupbiaya produksibarang-barangdanjasa-jasa kolektifdalam

---

<sup>76</sup>PJA Adriani, dalam Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012, hlm. 31.

mencapai kesejahteraan umum”<sup>77</sup>. Sedangkan menurut

**Rochmat Soemitro** yang menyebutkan bahwa :

“Pajak ialah iuran rakyat kepada kas negara (peralihan dari sektor swasta ke sektor pemerintah) berdasarkan Undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (*tegenprestatie*) yang langsung dapat ditunjuk untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pencegah atau pendorong untuk mencapai tujuan yang ada diluar bidang keuangan”<sup>78</sup>.

Dapat dipaksakan artinya adalah bahwa bila hutang pajak tidak dibayar maka hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan jugapenyanderaan terhadap pembayaran pajak. Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas pada intinya dapat dikatakan bahwa pajak adalah iuran dari rakyat kepada negara berdasarkan Undang-Undang, tanpa adanya imbalan atau imbal balik yang secara langsung dapat ditunjukkan yang digunakan untuk biaya rutin dan pembangunan.

Pengertian pajak tersebut jika dibandingkan dengan retribusi dan sumbang dapat dijelaskan sebagai berikut. Retribusi pada umumnya ubungan antar prestasi dan kembalinya adalah langsung dapat ditunjukkan anataudiperlihatkan. Retribusi didasarkan atas peraturan-peraturan yang

berlaku umum dan untuk menaatinya yang bersangkutan dapat puladipaks

---

<sup>77</sup>Soeparman Soemahamidjaja, dalam Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas, Ibid...* hlm. 14

<sup>78</sup>Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Rafika Aditama, Bandung, 2004, hlm. 24.

a. Cara membayarnya bermacam-macam, dapat berupa uang, meterai dan adapula dengan leges. Selanjutnya untuk istilah sumbangan, mengandung pemikiran bahwa biaya-biaya yang dikeluarkan untuk prestasi pemerintah tidak boleh dikeluarkan dari kas umum, karena prestasi itu tidak ditujukan kepada penduduk seluruhnya melainkan hanya untuk sebagian penduduk tertentu saja.<sup>79</sup>

Sepintas antara retribusi dan sumbangan adalah sama, namun sumbangan ini tidak bisa disamakan begitu saja dengan retribusi. Pada retribusi imbal balik dari pemerintah dapat ditunjuk secara langsung atau tidak secara langsung oleh seseorang atau orang yang membayar retribusi, sedangkan pada sumbangan yang mendapat prestasi kembali (*tegenprestatie*) adalah suatu golongan. Bila dibandingkan dengan pajak, meskipun keduanya terdapat sanksi yang bersifat yuridis, namun akibat hukum dari pelanggaran terhadap pajak dan sumbangan berbeda. Sifat memaksa dari pajak lebih kuat bila dibandingkan dengan sumbangan. Pada retribusi, sifat paksaannya pada umumnya bersifat ekonomis.

Sejak reformasi perpajakan digulirkan pertama kali pada tahun 1983 hingga saat ini, telah beberapa paket undang-undang di bidang perpajakan dihasilkan, dan beberapa di antaranya telah mengalami beberapa kali perubahan. Setidak-tidaknya menurut catatan penulis telah dihasilkan 25 Undang-Undang di bidang perpajakan sejak

---

<sup>79</sup>Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, 1982, hlm.7

tahun 1983 sampai dengan tahun 2009, baik yang sifatnya sebagai pengaturan baru di bidang perpajakan maupun perubahan terhadap undang-undang yang telah dihasilkan sebelumnya. Namun demikian dari 25 undang-undang di bidang perpajakan, hanya ada 2 (dua) undang-undang yang mendefinisikan pajak, yaitu Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.<sup>80</sup>

Definisi pajak menurut Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa adalah: “semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku”. Pada Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, definisi pajak adalah sama (tidak ada perubahan) dengan yang dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997.

### 1) Unsur dan Ciri-ciri Pajak

Mengacu pada definisi-definisi tentang pajak di atas, khususnya definisi yang dikemukakan oleh Rahmat Soemitromakadapat diketahui dan dipahami unsur-

---

<sup>80</sup> Agus Hendra Simatupang, *Sulitnya Mendefinisikan Pajak*, Majalah Berita Pajak Agustus 2005, hlm. 20.

unsur dari pajak, yaitu:<sup>81</sup>

a. Ada undang-undang yang mendasari;

Pemungutan pajak harus berdasar pada Undang-Undang, tidak bisa dengan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tatarutannya.

b. Ada penguasa pemungut pajak;

Dalam pemungutan pajak harus ada pemerintah yang akan memungut pajak, pemungutan pajak tidak dilakukan oleh partikelir (swasta).

c. Ada subjek pajak;

Artinya harus ada subjek yang dapat berupa orang pribadi atau badan yang dapat dibebani kewajiban untuk membayar pajak.

d. Ada objek pajak;

Artinya harus ada sasaran apa yang akan dibebani pajak, yang dapat berupa keadaan, perbuatan atau peristiwa.

e. Ada masyarakat/kepentingan umum;

Hasil dari pemungutan pajak harus kembali pada masyarakat atau untuk kepentingan masyarakat.

f. Ada Surat Ketetapan Pajak;

Surat Ketetapan pajak ini tidak bersifat mutlak tetapi fakultatif, artinya untuk jenis pajak tertentu kadang tidak memerlukan Surat Ketetapan pajak.

---

<sup>81</sup>Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012, hlm. 31.



Selanjutnya, berdasarkan unsur-unsur pajak tersebut maka dapat diketahui adanya ciri-ciri pajak yang biasanya ada, yaitu:

1. Dipungut berdasarkan undang-undang atau peraturan daerah (PERDA) artinya dapat dipaksakan.
2. Dapat berupa Pajak Langsung (pajak yang langsung dipungut oleh pemerintah melalui aparturnya) dan Pajak Tidak Langsung (pajak yang pemungutannya melalui pihak ketiga).
3. Dapat dipungut sekaligus (dipungut setiap ada perbuatan, keadaan, atau peristiwa yang menimbulkan utang pajak) atau berulang-ulang (artinya pajak dipungut secara periodik atau terus menerus).
4. Tanpa ada imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk (artinya pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak tidak mengakibatkan di dapatkan imbal balik yang secara langsung diterima atau dapat ditunjukkan).
5. Sebagai alat pendorong (artinya pajak dapat digunakan untuk mendorong adanya investasi, jika ada fasilitas insentif di bidang perpajakan) atau penghambat (artinya pajak dapat digunakan untuk menghambat pemborosan atau dapat berlaku hemat).
6. Penggunaan pajak sebagai alat untuk mencapai tujuan yang ada diluar bidang keuangan.

## 2) Fungsi Pajak

a) Fungsi Keuangan (*Budgetair*)

Struktur penerimaan negara telah bergeser dalam beberapa dasawarsa terakhir, yaitu dari penerimaan minyak dan gas ke penerimaan pajak. Peningkatan peran dan fungsi penerimaan negara dari sektor pajak memperlihatkan kenaikan yang cukup berarti pada tiap tahun anggaran. Peningkatan penerimaan pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor, terutama adalah pertumbuhan ekonomi nasional. Sementara intensifikasi dan ekstensifikasi pemungutan pajak juga besar pengaruhnya dalam meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Intensifikasi dan ekstensifikasi dalam pemungutan pajak akan bersifat kontraktif jika tanpa adanya keberhasilan pembangunan secara keseluruhan.<sup>82</sup>

Uang masyarakat yang dibayarkan kepada pemerintah pusat dalam bentuk pajak pusat dimasukkan ke dalam kas negara selanjutnya diolah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan untuk pajak daerah dimasukkan ke dalam kas daerah dan selanjutnya diolah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) untuk biaya rutin dan pembangunan.

Peran penerimaan dari sektor pajak ke dalam APBN atau APBD tersebut untuk beberapa tahun ke depan akan makin berat, hal ini

---

<sup>82</sup> Nadir Sitorus, *Implementasi Kebijakan Melalui Mekanisme Keberatan, Banding, Dan Gugatan Pajak Dalam Rangka Penyelesaian Sengketa*, Fakultas Hukum UNDIP, Semarang, 2002, hlm.2.

disebabkan oleh krisis ekonomi yang masih dalam proses pemulihan (*recovery*) dan stabilitas sosial politik yang masih akan mempengaruhi terhadap perkembangan usaha dan investasi, kesempatan kerja, produksi serta distribusi barang dan jasa yang mempengaruhi penghasilan dan daya beli masyarakat secara keseluruhan.

#### b) Fungsi Mengatur (*Regulerend*)

Pajak sebagai alat untuk mengatur kesejahteraan rakyat dibidang sosial, ekonomi dan budaya. Fungsi mengatur dari pajak dapat diberikan contoh sebagai berikut:<sup>83</sup>

- A. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras dimaksudkan untuk mengurangi konsumsi minuman keras.
- B. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah dengan maksud untuk mengurangi gaya hidup konsumtif.
- C. Tarif pajak untuk ekspor adalah 0 % yang dimaksudkan untuk mendorong ekspor produk Indonesia dipasar dunia

### 1) Tinjauan Umum Tentang Hukum Pajak

#### B. Pengertian Hukum Pajak

Terkait dengan pengertian hukum pajak, **R. Santoso Brotodihardjo** menyatakan bahwa hukum pajak yang jugalah disebut hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang Pemerintah untuk mengambil

<sup>83</sup> Waluyo. *Perpajakan Indonesia, Edisi 8 Buku I*. Jakarta : Salemba Empat, 2008, hlm. 22.

kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (Wajib Pajak).<sup>84</sup>

Sementara itu, **Rochmat Soemitro** menyatakan hukum pajak ialah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan hukum antara Pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan kata lain, hukum pajak menerangkan:

1. Siap yang menjadi Wajib Pajak atau subyek pajak;
2. Apa kewajiban mereka terhadap Pemerintah;
3. Hak-hak Pemerintah;
4. Objek-objek yang dikenakan pajak;
5. Timbul dan hapusnya hutang pajak;
6. Cara penagihan hutang pajak;
7. Cara mengajukan keberatan/banding;
8. Dan lain-lain.

Dari kedua definisi tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hukum pajak adalah termasuk hukum publik (mengatur hubungan hukum antara negara dengan orang/badan termasuk badan hukum).

Dapat dikatakan bahwa, hukum pajak adalah sebagai bagian dari

---

<sup>84</sup>R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Reflika, Bandung, 1998, hlm. 36.

hukum publik yaitu hukum yang mengatur hubungan antara penguasa atau Pemerintah dengan warganya. Termasuk dalam hukum publik adalah: hukum Tata Negara, Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara (sedangkan Hukum Pajak merupakan anak bagian dari Hukum Administrasi Negara).

Oleh karena itu berkaitan dengan kedudukan Hukum Pajak dalam tata hukum Indonesia, PJA. Andrian menyatakan bahwa bagaimanapun juga lebih tepat memberi tempat sendiri untuk Hukum Pajak di samping (sederajat dengan) Hukum Administrasi Negara. Dasar pertimbangan pendapat yang menyatakan bahwa Hukum Pajak harus ditempatkan sejajar dengan Hukum Administrasi Negara (HAN) tersebut adalah:<sup>85</sup>

a. Tugas

Hukum Pajak bersifat lain daripada Hukum Administrasi Negara pada umumnya.

b. Hukum pajak dapat secara langsung digunakan sebagai sarana politik perekonomian.

c. Hukum pajak memiliki tata tertib dan istilah-istilah yang khas untuk bidang pekerjaannya.

Seperti halnya pada bentuk hukum yang lain seperti hukum perdata, hukum pidana, maka Hukum pajak dapat jugadibagidalam Hukum Pajak Materiil dan Hukum Pajak Formil. Hukum Pajak Materiil adalah kaidah-kaidah atau ketentuan-ketentuandari suatu peraturan perundang-

---

<sup>85</sup>Rachmat Soemitro. *Pajak dan Pembangunan*. Bandung : Eresco, 1974, hlm. 8.

undangan pajak yang berkenaan dengan isi dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan. Hukum Pajak Materiil menerangkan tentang Subjek, Objek atau tarif Pajak. Di samping itu juga menerangkan arti dari suatu istilah seperti arti penghasilan/ barang kena pajak, bumi dan bangunan, dokumen, dan sebagainya. Contoh bentuk Hukum Pajak Materiil:

1. Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
2. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.
3. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Sedangkan Hukum Pajak Formil adalah kaidah-kaidah atau ketentuan-ketentuan dari suatu peraturan perundang-undangan pajak yang berkenaan dengan cara bagaimana Hukum Pajak Materiil dilaksanakan. Contoh bentuk Hukum Pajak Formil adalah:

1) Undang-

Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara

Perpajakan.

- 2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Hukum Pajak Formil menerangkan hak dan kewajiban wajib pajak, hak dan kewajiban fiskus, dan lain-lain. Hak wajib pajak dapat dilihat dalam UUKUP, yaitu:<sup>86</sup>

- a) Meminta restitusi;
- b) Mengajukan keberatan;
- c) Mengajukan banding, dan lain-lain.

Kewajiban wajib pajak sebagaimana diuraikan dalam UUKUP adalah sebagai berikut:

- 1) Mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP);
- 2) Mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau Surat Pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP) dengan benar, lengkap, jelas, dan menandatangani;
- 3) Mengadakan pencatatan atau pembukuan;
- 4) Membayar Pajak terutang wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dan lain-lain.

Hak Fiskus diatur dalam UUKUP yaitu sebagai berikut:

---

<sup>86</sup> Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak. *Undang-Undang KUP dan Peraturan Pelaksanaannya*. Jakarta : 2013.

- 1) Melakukan pemeriksaan;
- 2) Mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak;
- 3) Mengeluarkan Surat Tagihan Pajak;
- 4) Mengeluarkan Surat Paksa, dan lain-lain.

Kewajiban Fiskus yang ditetapkan dalam UUKUP adalah sebagai berikut:<sup>87</sup>

- a. Memberikan Keputusan atas keberatan pajak dari wajib pajak;
- b. Mengembalikan kelebihan pembayaran pajak kepada wajib pajak;
- c. Merahasiakan wajib pajak, dsb.

Tugas dari hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat untuk kemudian dibuat/disusun peraturan-peraturan hukum (pajak), sedangkan yang menjadi sasarannya adalah *Tatbestand* yaitu segala perbuatan keadaan atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak. Selanjutnya muncul pertanyaan, apakah yang dimaksud dengan utang pajak? Menurut Hukum Perdata, utang adalah perikatan, yang mengandung kewajiban bagi salah satu pihak untuk melakukan sesuatu (prestasi) atau untuk tidak melakukan sesuatu, yang menjadi hak pihak lainnya.

Kewajiban Subjek Hukum sebagai salah satu pihak dalam suatu perikatan akan berhadapan dengan haknya. Pengertian Utang dalam Hukum Perdata dapat mempunyai arti luas dan sempit. Utang

---

<sup>87</sup> Ibid.



dalam arti luas adalah segala sesuatu yang harus dilakukan oleh yang berkewajiban sebagai konsekuensi dari perikatan, seperti menyerahkan barang, membuat lukisan, dan sebagainya. Dengan kata lain pengertian utang dalam arti luas ini adalah sama dengan perikatan.

Utang dalam arti sempit adalah perikatan sebagai akibat dari perjanjian khusus yaitu utang piutang yang mewajibkan debitur untuk membayar (kembali) jumlah uang yang telah dipinjamnya dari kreditur. Pajak atau utang pajak tergolong dalam utang (uang) dalam arti sempit yang mewajibkan wajib pajak (debitur) untuk membayar suatu jumlah uang dalam kas negara (kreditur).<sup>88</sup>

Jadi utang pajak adalah utang yang timbulnya secara khusus, karena Negara (kreditur) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas, siapa yang akan dijadikan debiturnya, seperti dalam hukum perdata. Hal ini terjadi karena utang pajak timbul karena undang-undang.<sup>89</sup>

Kehadiran hukum pajak dalam pergaulan masyarakat juga bertujuan untuk menemukan keadilan, ketertibandan kedamaian dalam bidang perpajakan, sehingga dalam hukum pajak juga mengatur tentang hak-hak dan kewajiban-kewajiban para pihak, yaitu negara sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai wajib pajak. Jadi pihak-pihak dalam hukum pajak adalah pihak yang satu, masyarakat yang direpresentasikan oleh negara dan pihak yang lain adalah warganegara atau perorangan, termasuk di dalamnya adalah badan.

<sup>88</sup> Rochmat Soemitro. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung : PT. Eresco, 1987, hlm.1.

<sup>89</sup> Siti Resmi. *Perpajakan Teori Dan Kasus*. Jakarta : Salemba Empat, 2008, hlm. 19.

Hukum pajak adalah keseluruhan peraturan yang memberikan hak kepada negara untuk memungut pajak kepada rakyat atau wajib pajak, tanpa ada imbalan yang langsung dapat ditunjuk, yang pelaksanaannya dapat dipaksakan dengan ancaman sanksi dan digunakan untuk biaya rutin dan pembangunan.

### C. Pembagian Hukum Pajak

Seperti halnya pada bentuk hukum yang lain seperti hukum perdata, hukum pidana, maka Hukum Pajak dapat juga dibagikan dalam Hukum Pajak Materiil dan Hukum Pajak Formil.<sup>90</sup>

#### a) Hukum Pajak Materiil

Hukum Pajak Materiil adalah kaidah-kaidah atau ketentuan-ketentuan dari suatu peraturan perundang-undangan pajak yang berkenaan dengan isi dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan. Hukum Pajak Materiil menerangkan tentang Subjek, Objek atau tarip Pajak.

Di samping itu juga menerangkan arti dari suatu istilah seperti arti penghasilan/barang kena pajak, bumi dan bangunan, dokumen, dan sebagainya. Contoh bentuk Hukum Pajak Materiil:

- a. Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- b. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas

---

<sup>90</sup> Suandy, Erly. *Hukum Pajak edisi Empat*. Jakarta : Salemba Empat, 2000, hlm. 23.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.

- c. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

b) Hukum Pajak Formil.

Hukum Pajak Formil adalah kaidah-kaidah atau ketentuan-ketentuan dari suatu peraturan perundang-undangan pajak yang berkenaan dengan cara bagaimana Hukum Pajak Materiil dilaksanakan. Contoh bentuk Hukum Pajak Formil adalah:<sup>91</sup>

- 1) Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- 2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Hukum Pajak Formil menerangkan hak dan kewajiban wajib pajak, hak dan kewajiban fiskus, dan lain-lain.

Hak wajib pajak dapat dilihat dalam UUKUP, yaitu:

- (1) Meminta restitusi;
- (2) Mengajukan keberatan;
- (3) Mengajukan banding, dan lain-lain.

---

<sup>91</sup>Ibid.

Kewajiban wajib pajak sebagaimana diuraikan dalam UUKUP adalah sebagai berikut:

- 1) Mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP);
- 2) Mengisid dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau Surat Pemberitahuan

#### **D. Hukum Pajak dalam Konteks Negara Hukum Kesejahteraan**

Teori negara hukum kesejahteraan merupakan perpaduan antara konsep negara hukum dan negara kesejahteraan. Menurut Burkens,<sup>92</sup> negara hukum (*rechtsstaat*) ialah negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaannya dan penyelenggaraan kekuasaan tersebut dalam segala bentuknya dilakukan di bawah kekuasaan hukum. Sedangkan konsep negara kesejahteraan, menurut Bagir Manan,<sup>93</sup> adalah negara atau pemerintah tidak semata-mata sebagai penjaga keamanan atau ketertiban masyarakat, tetapi pemikul utama tanggung jawab mewujudkan keadilan sosial, kesejahteraan umum dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Berikut ini dijelaskan perkembangan pemikiran tentang konsep tersebut.

---

<sup>92</sup> Bertrand Rusel, (ali bahasa Hasan Basri), *Kekuasaan Sebuah Analisis Sosial Baru*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 1988, hlm. 89. Dalam Abrar Saleng, *Hukum Pertambangan*, UUI Press, Yogyakarta, 2004, hlm. 9.

<sup>93</sup> Bagir Manan, *Politik Perundang-undangan ...*, *Op.cit*, hlm. 16.

Tipe negara hukum dengan paham hukum klasik yang sifatnya liberalis-individualistik dan dalam tipe negara hukum sosialis-*legality* dengan paham Marxisme masih terdapat kekurangan dan kelemahan sehingga menarik perhatian dan menimbulkan reaksi yang diwujudkan dalam usaha memperbaiki dan mengganti sama sekali dengan sistem yang lain dengan melihat konsep baru yang bersifat pragmatis, dengan berusaha untuk memadukan antara adanya kebebasan setiap individu dalam negara hukum dan sambil membenarkan perlu adanya campur tangan negara untuk penyelenggaraan kesejahteraan rakyat (*citizenry welfare*) dan kesejahteraan umum (*public welfare*). Konsep yang demikian menurut Mac Iver,<sup>94</sup> negara tidak dipandang lagi sebagai alat kekuasaan (*instrument of power*) semata-mata, tetapi negara sudah dipandang sebagai alat pelayanan (*an agency of services*).

Pemahaman seperti ini kemudian menghasilkan konsepsi negara kesejahteraan (*welfare state*) atau negara hukum modern yang memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

- a) Dalam negara hukum kesejahteraan yang diutamakan adalah terjaminnya hak-hak asasi sosial ekonomi rakyat;
- b) Pertimbangan-pertimbangan efisiensi dan manajemen lebih diutamakan dibanding pembagian kekuasaan yang berorientasi politis, sehingga peranan eksekutif lebih besar daripada legislatif;
- c) Hak milik tidak bersifat mutlak;

---

<sup>94</sup> Mac Iver, *The Modern State*, Oxford University Press, London, 1950, hlm. 4, dalam Abrar Saleng, *Op.cit.*, hlm. 14.

- d) Negara tidak hanya menjaga ketertiban dan keamanan atau sekedar penjaga malam, melainkan negara turut serta dalam usaha-usaha sosial maupun ekonomi;
- e) Kaidah-kaidah hukum administrasi semakin banyak mengatur sosial ekonomi dan membebankan kewajiban tertentu kepada warga negara;
- f) Peran hukum publik cenderung mendesak hukum privat, sebagai konsekuensi semakin luasnya peran negara;
- g) Lebih bersifat negara hukum materil yang mengutamakan keadilan sosial yang materil pula.

Berdasarkan cita-cita di atas, menempatkan peranan negara pada posisi yang kuat dan besar dalam menciptakan kesejahteraan umum (*public welfare*) dan keadilan sosial (*social justice*). Konsepsi negara yang demikian dalam berbagai literatur disebut dengan istilah; *social service state* atau *an agency of services* (negara sebagai alat pelayan).<sup>95</sup>

Konsep negara hukum modern selain mengharuskan setiap tindakan dan perbuatan negara atau pemerintah berdasarkan atas hukum, juga negara memiliki peran dan tanggung jawab yang lebih luas untuk mensejahterakan masyarakat. Konsepsi hukum modern menurut Bagir Manan,<sup>96</sup> pada dasarnya memuat tiga aspek utama

---

<sup>95</sup>Ibid.

<sup>96</sup> Bagir Manan, *Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994, hlm. 38, dalam Abrar Saleng, hlm. 14.

yaitu; aspek politik, konsep hukum itu sendiri dan aspek sosial ekonomi. Dari segi aspek politik antara lain pembatasan kekuasaan negara, dari aspek hukum, antara lain, supremasi hukum, asas legalitas, dan the rule of law, sedangkan dari aspek sosial ekonomi adalah keadilan sosial (*social justice*) dan kesejahteraan umum (*public welfare*).

Titik tolak dari ketiga aspek tersebut di atas adalah hak asasi dan kesejahteraan sosial ekonomi. Berbeda halnya dengan konsepsi negara hukum klasik, dimana hak asasi hanya ditekankan pada hak-hak politik saja yang menurut Bagir Manan,<sup>97</sup> hal ini dianggap tidak memuaskan sehingga hak asasi perlu diperluas ke dalam lapangan sosial yaitu hak asasi sosial. Karena hak asasi sosial memberi wewenang, tugas dan tanggung jawab pada negara atau pemerintah untuk memasuki atau ikut serta dalam perikehidupan individu maupun masyarakat. Pengertian yang demikian melahirkan paham ekonomi kerakyatan di bidang sosial ekonomi.<sup>98</sup>

Pada kajian ini aspek yang paling relevan adalah aspek sosial ekonomi dari konsep negara hukum. Kemudian hal yang esensial dari aspek ini adalah persoalan keadilan sosial dan kesejahteraan seluruh warga masyarakat. Hal inilah mencirikan suatu bentuk dengan paham hukum kesejahteraan, sebab dalam pemahaman ini negara dituntut untuk memberikan pelayanan sebaik-baiknya dan seluas-luasnya

---

<sup>97</sup>*Ibid.*

<sup>98</sup>*Ibid.*

kepada rakyatnya. Berkaitan dengan hal itu Jeremy Bentham menyebutkan bahwa hukum yang dianut oleh penguasa harus ditujukan untuk mewujudkan kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi semua orang (*the greatest happiness of the greatest numbers*).<sup>99</sup>

Pada konteks ini keadilan ekonomi dan hak penguasaan negara atas sumber daya alam dimana untuk berpihak kepada rakyat. Negara dalam hal ini menurut W. Friedman,<sup>100</sup> memiliki tugas dan fungsi sebagai provider (penjamin) kesejahteraan rakyat, berfungsi sebagai regulator (pengatur), negara berfungsi sebagai entrepreneur (pengusaha) atau menjalankan sektor-sektor tertentu melalui state owned corporations (BUMN) dan negara berfungsi sebagai empire (pengawas, wasit) untuk merumuskan standar yang adil mengenai kinerja sektor ekonomi termasuk perusahaan negara.

Pada tataran yang lebih konkrit, pemahaman terhadap negara hukum kesejahteraan diterjemahkan dalam konstitusi Negara Indonesia lebih memperjelas bahwa Konstitusi Negara Indonesia menganut pemahaman negara hukum kesejahteraan. Namun konsepsi negara hukum kesejahteraan dalam konstitusi Negara Indonesia UUD 1945 bukan merupakan konsep yang dipengaruhi oleh konsepsi

---

<sup>99</sup> Ahmad Ali, *Menguak Tabir Hukum* (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis), Gunung Agung, Jakarta, 2002, hlm. 267.

<sup>100</sup> W. Friedmann, *The State and The Rule of Law in A Mixed in A Mixed Economy*, Sevens and Sons, London, 1971, hlm. 3.



hukum *rechtsstaat* maupun konsepsi hukum *rule of law* sebagaimana ungkapan Muhammad Yamin;<sup>101</sup>

“... kita tidak berniat lalu akan meniru sesuatu susunan tata negara negeri luaran. Kita bangsa Indonesia masuk yang beradab dan kebudayaan kita beribu-ribu tahun umurnya”.

Selanjutnya;

“Dengan penuh keyakinan, bahwa negara itu berhubungan rapi hidupnya dengan tanah air, bangsa, kebudayaan, dan kemakmuran Indonesia, seperti setangkai bunga rapi dengan dahan dan daun, darah dan daging dalam badan-tubuh yang berjiwa dan bernyawa sehat, maka kewajiban kita yang pertama kali menyusuli dasar hidup kita ke dalam pangkuan haribaan kita sendiri, sebelumnya kita membicarakan bentuk, cara memerintah, dan susunan pemerintahan nanti”<sup>102</sup>

Apa yang dimaksudkan di atas ialah upaya mengungkap jiwa yang terdalam dari bangsa dengan tujuan menangkap pendataan-pendataan gagasan yang terkait berhubungan dengan idiologi bangsa, sehingga dapat membentuk fundamen negara nasional.

Konsepsi negara hukum Indonesia sebagaimana tertuang dalam lima butir asas pokok Pancasila yang dituangkan dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 merupakan landasan kefilosofatan bangsa Indonesia dan tujuan negara sebagaimana dirumuskan dalam Pembukaan UUD 1945 adalah “... melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang

---

<sup>101</sup> Muhammad Yamin, *Naskah Persiapan Undang-Undang Dasar 1945*, Djilid I, Jajasan Prapanjta, Djakarta, 1959, hlm. 91, dalam Herlien Budiono, *Asas Keseimbangan Bagi Hukum Perjanjian Indonesia, Hukum Perjanjian Berlandaskan Asas-Asas Wigati Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2006, hlm. 163.

<sup>102</sup>*Ibid.*

berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial ...”. Hal ini menunjukkan bahwa tatanan politik yang dikehendaki untuk mewujudkan Negara Indonesia pasca kemerdekaan Republik Indonesia tahun 1945 adalah Negara Pancasila sebagai wahana untuk mewujudkan kesejahteraan bagi seluruh rakyat Indonesia.

Pasal 1 ayat (3) Perubahan ketiga Undang-Undang Dasar 1945 menyebutkan bahwa; “Negara Indonesia adalah negara hukum”, ini artinya bahwa Negara Indonesia tidak berdasarkan atas kekuasaan belaka (*machtsstaat*). Hal ini menggambarkan bahwa tatanan politik yang dikehendaki adalah tatanan yang dijiwai dan yang mengacu pada asas kepastian hukum yang mengimplikasikan asas legalitas dan asas-asas yang menjamin keutuhan tatanan hukum, asas persamaan yang mengimplikasikan asas kebebasan, asas demokrasi, dan asas pemerintah (pengembang kekuasaan politik) berfungsi mengabdikan kepada rakyat, serta asas kewenangan kehakiman yang bebas yang meliputi pula asas peradilan yang imparial-objektif. Dengan demikian, maka semua tindakan pemerintah harus selalu terbuka bagi pengkajian rasional dan harus dapat dilegitimasi dari sudut asas-asas tersebut.<sup>103</sup>

Cita negara hukum Pancasila, menunjukkan bahwa; Negara Pancasila adalah negara hukum, yang di dalamnya semua penggunaan kekuasaan dan aktivitas yang terkait dengan kepentingan umum harus didasari atas landasan hukum, dan dalam kerangka batasan yang

---

<sup>103</sup> Bernard Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, 2000, hlm. 47-48.

dikehendaki oleh hukum, a fortiori untuk penggunaan kekuasaan publik. Jadi pemerintahan yang dikehendaki adalah pemerintahan berdasarkan, dengan dan oleh hukum (“rule by law” dan “rule of law”). Kemudian, Negara Pancasila itu adalah negara demokrasi yang dalam keseluruhan kegiatan dan aktivitas kenegaraan selalu terbuka bagi partisipasi seluruh rakyat, yang di dalamnya pelaksanaan kewenangan dan penggunaan kekuasaan publik harus dipertanggungjawabkan rakyat dan selalu terbuka bagi pengkajian rasional oleh semua pihak dalam kerangka tata nilai dan tata hukum yang berlaku. Selain itu badan kehakiman menjalankan kewenangannya secara bebas, dan birokrasi pemerintahan lainnya tunduk pada putusan badan kehakiman, serta warga masyarakat dapat mengajukan tindakan birokrasi pemerintahan ke pengadilan. Pemerintah terbuka bagi pengkajian kritis oleh Lembaga Perwakilan Rakyat dan masyarakat berkenaan dengan kebijakan dan tindakan-tindakannya.<sup>104</sup>

Selanjutnya negara Pancasila adalah organisasi seluruh rakyat yang menata diri secara rasional untuk dalam kebersamaan ikhtiar, dalam kerangka dan melalui tatanan kaidah hukum yang berlaku, mewujudkan kesejahteraan lahir batin bagi seluruh rakyat dengan selalu mengacu pada nilai-nilai martabat manusia dan Ketuhanan Yang Maha Esa. Dalam konsepsi negara Pancasila ini, maka negara dan pemerintah lebih merupakan koordinasi berbagai pusat pengambilan keputusan rasional yang berintikan asas rasionalitas

---

<sup>104</sup>*Ibid.*, hlm. 48.

efisiensi, asas rasionalitas kewajaran, asas rasionalitas berkaidah, asas rasionalitas nilai ketimbang organisasi kekuasaan semata-mata. Sehingga dapat dikatakan bahwa negara Pancasila yang dicita-citakan adalah negara hukum yang berdasarkan asas kerakyatan yang bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan berkeadilan (keadilan sosial) bagi seluruh rakyat Indonesia.

Merujuk pada ciri dan konsep dasar hukum kesejahteraan yang mencirikan bentuk hukum modern sebagaimana dijelaskan di atas, apabila dikontekskan pada dasar dan ketentuan pokok dalam Undang-Undang Dasar 1945, maka sesungguhnya Undang-Undang Dasar 1945 telah mencirikan suatu bentuk konstitusi modern yang menunjukkan bentuk atau model dari konsep hukum kesejahteraan. Undang-Undang Dasar 1945 secara eksplisit menyebutkan bahwa Negara Republik Indonesia adalah Negara Hukum yang demokratis (*democraticische rechtsstaat*),<sup>105</sup> yang memiliki ciri-ciri adanya pemisahan dan batasan kekuasaan, adanya jaminan hak asasi manusia, adanya sistem peradilan yang bebas, serta adanya jaminan keadilan terhadap semua orang.

Terkait dengan masalah perpajakan, Undang-Undang Dasar 1945 di samping sebagai konstitusi politik, juga dapat disebut sebagai konstitusi ekonomi yang merupakan komitmen dari negara untuk mengatur dan mengurus segala potensi pajak yang dimiliki bagi

---

<sup>105</sup> Jimly Asshiddiqie, *Struktur Ketatanegaraan Indonesia Setelah Perubahan Keempat Undang-Undang Dasar 1945* (Makalah disampaikan pada seminar Nasional VIII “Penegakan Hukum dalam era Pembangunan Berkelanjutan” oleh badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman dan Hak asasi manusia RI), Denpasar, 14-18 Juli 2003, hlm. 1.

kesejahteraan rakyat. Hal inilah mencirikan suatu negara dengan menganut paham negara kesejahteraan. Sunaryati Hartono menyebutkannya dengan negara hukum dalam arti yang materiil, yaitu negara hukum yang dapat membawa keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia sesuai dengan nilai-nilai Pancasila.<sup>106</sup>

Pokok-pokok administrasi publik terkait:<sup>107</sup>

1. Tantangan-tantangan administrasi negara dan bagaimana menyesuaikan diri,
2. Sistem administrasi dan organisasi efektif,
3. Administrasi negara terkait dengan usaha memperkuat hubungan dengan badan legislatif, badan-badan yang diangkat dan dipilih oleh rakyat,
4. Bagaimana menyusun kebijakan dan program sukses,
5. Administrasi perpajakan dan anggaran yang efektif,
6. Manajemen sumber daya manusia,
7. Bagaimana operasi pelayanan publik yang baik,
8. Bagaimana praktek administrasi publik yang profesional dan etis (beretika).

#### **a) Konsepsi Keadilan dalam Pengenaan Pajak**

##### **a) Konsep Keadilan Sebagai Tujuan Hukum.**

Indonesia adalah negara hukum sebagaimana tercantum dalam konstitusi kita yaitu pasal 1 ayat (3) UUD 45.<sup>108</sup> Hukum sendiri memiliki

---

<sup>106</sup> Sunaryati Hartono, *Apakah The Rule of Law Itu?*, Alumni, Bandung, 1976, hlm. 103.

<sup>107</sup> James L. Perry, *Handbook Of Public Administration*, editor 1989, hlm. 48.

beberapa tujuan sebagaimana pendapat dari Gustav Radbruch yaitu bahwa Hukum bertumpu pada 3 (tiga) tujuan pertama *keadilan (gerechtigkei)*, kedua *kemanfaatan (zweckmassigkeit)* dan ketiga *kepastian hukum (rechtssicherheit)*.<sup>109</sup> Ketiganya merupakan tujuan akhir yang hendak dicapai oleh hukum secara bersamaan.<sup>110</sup>

Namun dalam praktik sering terlihat adanya pertentangan antara satu tujuan dengan tujuan lainnya. Menyikapi hal yang demikian, Radbruch mengemukakan bahwa sebagai salah satu tujuan hukum, posisi keadilan sangat dominan jika dibandingkan dengan tujuan hukum lainnya. Dominasi asas keadilan dibanding asas lainnya ini dikemukakannya dalam *asas prioritas baku* yang dijadikan prioritas nomor satu selalu keadilan, kemudian kemanfaatan, dan terakhir barulah kepastian hukum.<sup>111</sup>

Terlepas dari kritik yang disampaikan terhadap *asas prioritas baku* yang dikemukakan oleh Radbruch di atas, setidaknya perlu kita garis bawahi bahwa asas atau prinsip keadilan merupakan elemen yang sangat *urgent* sebagai dasar bagi dan tujuan dari hukum.

Keberadaan pajak terutang langsung sejak lahirnya pemerintah *civil*, dan dapat dikatakan bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar oleh kehidupan masyarakat *civil* yang demokratis, bebas dan terorganisir. Pajak tidak hanya mengandung arti berpindahnyadan masyarakat

---

<sup>108</sup> Undang-Undang Dasar 1945

<sup>109</sup> Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta, Kompas, hlm.80-81.

<sup>110</sup> Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Jakarta, PT. Toko Gunung Agung Tbk. 2002, hlm. 84.

<sup>111</sup> Mertokusumo dan Pitlo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti, 1993, hlm. 84.

epemerintah untuk menyediakan barang publik dan melaksanakan pelayanan publik yang diinginkan masyarakat, namun pajak juga dimaksudkan sebagai refleksi nilai sosial-budaya dan merealisasikan prioritas permintaan masyarakat dalam pelayanan publik dalam rangka mencapai kemakmuran masyarakat (*social and economic welfare*). Sistem perpajakan harus dimaknai sebagai bagian dari model sosial ekonomi, yang merepresentasikan masyarakat sosial, politik dan kebutuhan ekonomi masyarakat pada periode tertentu, yang berarti bahwa perubahan cita-cita bernegara suatu masyarakat bangsa akan memberikan implikasi terhadap perubahan sistem perpajakan. Karakteristik sistem perpajakan yang harus mengikuti sistem pemerintahan dan tujuan bernegara tersebut, menjelaskan bahwa kenapa pada dasarnya sistem perpajakan antar negara berbeda, dan kenapa sistem perpajakan selalu berubah dari waktu ke waktu. Salah satu aspek dari suatu sistem perpajakan adalah keadilan di bidang perpajakan. Tidak ada sistem perpajakan yang sempurna diberbagai Negara termasuk Negara-negara OECD (*Organization of Economic Cooperation and Development*), tetapi idealnya sistem perpajakan yang modern seharusnya memenuhi prinsip-prinsip sistem perpajakan yang baik terutama sistem perpajakan seharusnya meminimalkan dampak negatif terhadap kehidupan masyarakat dalam berbagai aspek sosial ekonomi, politik dan keadilan.

Konsep kesetaraan dan keadilan di bidang perpajakan merupakan urat nadi sistem perpajakan yang baik. Pemimpin politik memberi penghargaan

kepada cita-cita di hampir setiap bidang pembuatan undang-undang dan peraturan perpajakan. Warga negara, apalagi, amat peka terhadap argument tentang keadilan di hampir setiap debat kebijakan perpajakan. Namun, semua kontroversi yang bersifat populistik tersebut, keadilan pajak kurang dipahami dan sering kali penerapannya tidak sejalan dengan sistem perpajakan yang baik. Konsep keadilan di bidang perpajakan ini sekurang-kurangnya terdiridari tiga dimensi yang berbeda yaitu: keadilan horizontal, vertikal, dan keadilan individu. Penerapan di antar komponen-komponen ini mempersulit upaya untuk mencari kebijakan pajak yang baik, mendorong debat politik yang lebih banyak menyita retorika keadilan di bidang perpajakan tanpa menyentuh substansinya. Argumen yang paling gencar tentang keadilan di bidang perpajakan adalah pada hubungan yang tidak simetris antar keadilan vertikal yang paling sering diwujudkan pada penerapan pajak progresif dan struktur pengeluaran dan tuntutan keadilan individu, dimana individu bebas melakukan transaksi yang mereka pilih sendiri. Sementara dukungan untuk beberapa aplikasi keadilan vertikal tampak jelas, dalam penentuan tingkat progresivitas yang tepat, dalam hal ini aspek progresif dalam perpajakan telah terbukti sulit untuk diterapkan.

Berbagai upaya secara teknis untuk mengimplementasikan ketiga komponen keadilan di bidang perpajakan tersebut, sulit untuk dilaksanakan secara simultan. Progresivitas dalam pengenaan pajak tetap



menjadi batu uji dalam perdebatan kebijakan perpajakan. Untuk itu banyak ahli menyarankan bahwa ketika keadilan di bidang perpajakan tidak dapat diterapkan, maka melalui kebijakan fiskal secara otomatis koreksi atas kelemahan sistem perpajakan sebaiknya dapat dilakukan terutama melalui kebijakan belanja Negara dan daerah. Selain itu, kebijakan pajak yang adil semakin diruncukan dengan pemikiran konvensional tentang pajak yang sesuai dengan dasar pengenaan pajak berdasarkan penghasilan, konsumsi, kekayaan atau dasar pengenaan pajak yang lain. Suatu basis pajak tertentu seringkali memiliki prinsip-prinsip dan ukuran keadilan dan kesetaraan yang unik, berbeda dengan prinsip-prinsip keadilan dan kesetaraan sistem perpajakan secara umum. Kontroversi dan kompleksitas masalah keadilan di bidang perpajakan ini, memunculkan banyak teori yang memperkuat argumentasi masing-masing. Banyak ekonom, khususnya, sering beranggapan bahwa keadilan lebih merupakan masalah estetika dari pada analisis. Salah satu argumen tentang keadilan di bidang perpajakan adalah sudut pandang efisiensi ekonomi.

#### **b) Prinsip Keadilan Dalam Pemungutan Pajak**

Keadilan merupakan asas yang menjadi substansi utama dalam pemungutan pajak di samping unsur hukum itu sendiri. Sebagai dasar berpijak, sudah seharusnya asas (keadilan) tersebut dipegang teguh agar tercapai sistem perpajakan yang baik. Akan tetapi prinsip keadilan adalah

sesuatu yang sangat abstrak dan subjektif. Meskipun demikian di dalam Hukum Pajak, keadilan dikemukakan sebagai berikut:<sup>112</sup>

“Asas keadilan mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara”.

Adolf Wagner mengemukakan bahwa asas keadilan adalah dalam kondisi yang sama antara wajib pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama).<sup>113</sup> Tidak hanya mensyaratkan adanya pemerataan dan persamaan perlakuan, keadilan dalam pemungutan pajak dalam paham yang modern menurut Mar’ie Muhammad, juga berarti bahwa petugas pajak tidak boleh berlaku sewenang-wenang terhadap pembayar pajak yang telah menyetorkan sebagian penghasilannya kepada Pemerintah.<sup>114</sup>

Akomodasi prinsip keadilan di dalam pembentukan undang-undang secara umum bukanlah monopoli ketentuan Hukum Pajak belaka, lebih dari itu, prinsip tersebut juga harus melandasi setiap perumusan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hal ini, prinsip keadilan tercermin pada asas *perlakuan yang sama dalam hukum (het rechtgelijkheidsgrinsel)* yang merupakan salah satu dari lima asas material yang wajib dipenuhi oleh peraturan perundang-undangan sebagaimana dikemukakan oleh Van der Vlies. I.C van der Vlies di mengatakan asas-asas

---

<sup>112</sup>Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2005, hlm.119.

<sup>113</sup><http://id.wikipedia.org> diakses tanggal 1 Desember 2014

<sup>114</sup>Harian Bisnis Indonesia, tanggal 17 Oktober 2005.

pembentukan peraturan perundang-undangan dapat dibagi menjadi dua, yaitu asas formal dan asas materiil.<sup>115</sup> Asas formal mencakup:

- a. Asas tujuan yang jelas (*beginsel van duetlijke doelstelling*);
- b. Asas organ / lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste organ*);
- c. Asas perlu pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*);
- d. Asas dapat dilaksanakan (*het beginsel van uitvoorbaarheid*);
- e. Asas konsensus (*het beginsel van consensus*).

Sedangkan yang masuk asas materiil adalah sebagai berikut:

- a. Asas terminologi dan sistematika yang benar (*het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek*),
- b. Asas dapat dikenali (*het beginsel van de kenbaarheid*);
- c. Asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechsgelijkheids beginsel*);
- d. Asas kepastian hukum (*het rechtszekerheidsbeginsel*);
- e. Asas pelaksanaan hukum sesuai dengan keadaan individual (*het beginsel van de individuale rechtsbedeling*).

Di samping pada saat penyusunan regulasinya, akomodasi asas atau prinsip keadilan juga dinilai penting pada saat pemungutan pajak itu sendiri. Menurut Santoso Brotodihardjo:<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup>Widodo Ekatjahjana, Pengujian Peraturan Perundang-undangan Menurut UUD 1945, Bandung, *Disertasi*, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007, hlm. 114-115.

<sup>116</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Yogyakarta, Penerbit Andi, 2007, hlm. 40.

*“...hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum bagi tercapainya keadilan, dan jaminan ini diberikan kepada pihak-pihak yang tersangkut di dalam pemungutan pajak, yakni pihak fiscus dan wajib pajak”.*

Pendapat yang sama juga dikemukakan oleh Wiratni Ahmadi, menurutnya:<sup>117</sup>

*“agar dapat terpenuhi asas keadilan, maka hukum pajak menempuh suatu pola pemungutan pajak yang diselenggarakan secara umum dan merata. Artinya, seluruh individu-individu memiliki hak dan kewajiban yang sama dalam hukum pajak”.*

Dalam bahasa yang sedikit berbeda, Miyasto mengemukakan bahwa:<sup>118</sup>

*“...hal tersebut terutama berarti bahwa alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat harus mencerminkan keadilan. Mengenai hal ini ada dua kriteria yang lazim digunakan untuk melihat apakah alokasi beban pajak telah mencerminkan aspek keadilan, yaitu kemampuan membayar dari wajib pajak (ability to pay), dan prinsip benefit (benefit principle)”.*

Bahwa dalam pendapat yang sama, **Ibnu Khaldun** telah menekankan prinsip-prinsip perpajakan dalam bukunya berjudul “muqaddimah” yaitu meliputi prinsip kesamarataan dan kenetralan dan juga menekankan pada prinsip-prinsip kemudahan dan produktivitas yang tidak menindas, hal ini didasari fakta bahwa faktor terpenting untuk prospek usaha adalah meringankan seringan mungkin beban pajak bagi pengusaha untuk menggairahkan kegiatan bisnis dengan menjamin keuntungan yang lebih besar (setelah pajak), sehingga membuat rakyat memiliki dorongan untuk

---

<sup>117</sup> Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak)*, Bandung, PT. Refika Aditama, 2006, hlm.10.

<sup>118</sup> Miyasto, *Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, Pidato Pengukuhan Guru Besar*, Semarang, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, 1997, hlm. 9.

lebih aktif berbisnis.<sup>119</sup> Dari apa yang dikemukakan sebelumnya dapat dipahami bahwasanya parameter prinsip keadilan dalam pemungutan pajak terlihat pada adanya pemerataan dan perlakuan yang sama serta adanya perlindungan terhadap warga negara terhadap tindakan semena-mena penguasa dalam pemungutan pajak tersebut itu sendiri.

Menurut Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti mengatakan, akomodasi asas atau prinsip keadilan dalam pemungutan pajak terlihat pada saat dimulainya penyusunan undang-undang pajak. Sebagai pedoman untuk menentukan terpenuhinya prinsip keadilan dalam perundang-undangan menurut Adam Smith harus dipenuhi 4 (empat) syarat berikut:<sup>120</sup>

1. *equality and equity;*
2. *certainty;*
3. *convenience of collection; dan*
4. *economics of collections.*

Pendapat diatas diambil dari parapeneliti dibidang perpajakan telah menaruh perhatian besar pada pemikiran klasik tentang keadilan dibidang perpajakan antaralain dipengaruhi oleh pemikiran Adam Smith diabad ke-18 dan Richard Musgrave diabad 20. Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations (1776)* antaralain menyatakan suatu sistem perpajakan yang baik harus memenuhi kriteria yang

---

<sup>119</sup> Yudha Bhakti, Penemuan Hukum Nasional dan Internasional, Pancasila Sebagai Landasan Pengembangan Sistem Hukum Pajak Indonesia, Fikahati aneska bekerjasama dengan Bagian Hukum Internasional Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2012, hlm. 103.

<sup>120</sup> Rochman Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Edisi Revisi, Bandung, PT. Refika Aditama, 2004, hlm. 14.

dikenal sebagai Canons of Taxation, yang terdiri dari empat kriteria yang dikenal sebagai "Four Criteria for a good tax" yaitu:<sup>121</sup>

a. **Equality** – equal treatment of similarly situated taxpayers.

*Horizontalequity: all purchasers of the same equity pay the same tax*  
*verticalequity: unequally situated taxpayers being taxed on their ability to pay as per progressive taxation philosophies. For mining industry – natural conflicts. Mining goal is the maximization of resource utilization; Taxing authority goal is the maximization of social economic benefits to the individual state of taxing power. It is most important canon of taxation which embodies the principle of equity or justice. It provides the concept of the equality of sacrifice. The amount of the tax paid is to be in proportion to the respective abilities of the taxpayers. It is not very unreasonable that the rich should contribute to the public expense not only in proportion to their revenue but some thing more than that proportion.*  
**Canon of equality or ability:**  
*Canon of equality, or ability is considered to be a very important canon of taxation. By equality we do not mean that people should pay equal amount by way of tax to the government. By equality is meant equality of sacrifice, that is people should pay taxes in proportion to their incomes. This principle points to progressive taxation. It states that the rate or percentage of taxation should increase with the increase in income and decrease with the decrease in income. In the words of "The subject of every state ought to contribute towards the support of the government as early as possible in proportion to their respective abilities that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State".*

E. **Convenient** – a tax that can be readily and easily assessed, collected, and administered.

**Canon of convenience:** *By this canon, means that the tax should be levied at the time and the manner which is most convenient for the contributor to pay it. For instance, if the tax on agricultural land is collected in installments after the crop is harvested, it will be very convenient for the agriculturist to pay it. Similarly, property tax, house tax, income tax, etc., etc., should be realized at a time when the taxpayer is expected to receive income. The manner of payment of tax should also be convenient. If the tax is payable by*

<sup>121</sup> Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature and Causes*  
*of The Wealth of Nations*.: JMDent and Sons, London, 1977.

*cheques, the contributor will be saved from much inconvenience. In the words of "Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it".*

- c. **Certainty**— *the consistency & stability in the prediction of taxpayers' bills and the amount of revenue collected over time.*

*Canon of Certainty: The tax paid by each individual should be certain but not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to pay, should all to be clear and plain to the contributor. Canon of certainty implies that there should be certainty with regard to the amount which taxpayer is called upon to pay during the financial year. If the taxpayer is definite and certain about the amount of the tax and its time of payment, he can adjust his income to his expenditure. The state also benefits from this principle, because it will be able to know roughly in advance the total amount which it is going to obtain and the time when it will be at its disposal. If there is an element of arbitrariness in a tax, it will then encourage misuse of power and corruption in this connection remarks: "The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid all ought to be clear and plain to the contributor and to every other person".*

- d. **Economy**— *compliance and administration of a tax should be minimal in terms of cost.*

*Canon of Economy: The canon of economy implies that the expenses of collection of taxes should not be excessive. They should be kept as little as possible, consistent with administration efficiency. If the government appoints highly salaried, staff and absorbs a major portion of the yield, the tax will be considered uneconomical. Tax will also be regarded as uneconomical if it checks the growth of capital or causes it to emigrate to other countries. In the words of "Every tax is to be so contrived as both to take out and keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state".*

Beberapa prinsip sistem perpajakan yang baik yang dikemukakan

paraahliyanglain selain *Canons of Taxation* Adam Smith, antara lain Musgrave (1959), Samuelson and Nordhaus (2005), Stiglitz (2000) secara garis besarnya dapat dikemukakan berikut ini:

**1) Canon of productivity:**

*The canon of productivity indicates that a tax when levied should produce sufficient revenue to the government. If a few taxes imposed yield a sufficient fund for the state, then they should be preferred over a large number of small taxes which produce less revenue and are expensive in collection.*

**2) Canon of elasticity:**

*Canon of elasticity states that the tax system should be fairly elastic so that if at any time the government is in need of more funds, it should increase its financial resources without incurring any additional cost of collection. Income tax, railway fares, postal rates, etc., are very good examples of elastic tax. The government by raising these rates a little, can easily meet its rising demand for revenue.*

**3) Canon of simplicity:**

*Canon of simplicity implies that the tax system should be fairly simple, plain and intelligible to the tax payer. If it is complicated and difficult to understand, then it will lead to oppression and corruption.*

**4) Canon of diversity:**

*Canon of diversity says that the system of taxation should include a large number of taxes which are economical. The government should collect revenue from its citizens by levying direct and indirect taxes. Variety in taxation is undesirable from the point of view of equity, yield and stability.*



Darikutipantersebutdiatas,menurutAdam Smith pengenaanpajak harus memenuhi prinsip-prinsip yang baik yang disebut dengan *the four canon of taxation*, yaitu:<sup>122</sup>

- a. Prinsip keadilan (*equality*), artinya bahwa beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak itu sehingga beban pajak dalam arti uang, tetapi beban riil dalam arti kepuasan yang hilang.
- b. Prinsip kepastian (*certainty*), pajak hendaknya tegas, jelas, dan menjamin kepastian bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri.
- c. Prinsip kecocokan (*convenience*), pajak jangan sampai terlalu menekan wajib pajak sehingga wajib pajak akan dengan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah.
- d. Prinsip efisiensi (*efficiency*), pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal dalam arti jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya dan pajak hendaknya mampu menghilangkan distorsi terhadap tingkah laku wajib pajak (prinsip netralitas).

Berbeda dengan Smith, Stiglitz (2000) berpendapat bahwa sistem perpajakan yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup>James, Simon, and Christopher Nobes, *The Economic of Taxation*, Fourth Edition, Prentice Hall, New York, London, etc, 1992, p. 13.

<sup>123</sup>Joseph Stiglitz, E., *Economic of Public Sector*, Third edition, W. W. Norton & Company, New York. 2000.

- a. Efisiensi ekonomi (*economic efficiency*) : sistem perpajakan sedapat mungkin tidak mempengaruhi alokasi sumber daya ekonomiyang efisien
- b. Kesederhanaan dalam pengadministrasian (*administrative simplicity*): sistem perpajakan harus mudah, sederhana dan relatif murah dalam pengadministrasiannya
- c. Fleksibilitas (*flexibility*): sistem perpajakan harus sedemikian fleksibel untuk menyesuaikan dengan kondisi ekonomi suatu negara
- d. Diterima secara politis (*political responsibility*): sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa sehingga terdapat kepastian tentang seberapa besar masing-masing jenis pajak yang harus ditanggung oleh seseorang yang merefleksikan keinginan masing-masing individu dalam masyarakat
- e. Kejujuran (*Fairness*): sistem perpajakan harus mencerminkan keadilan terhadap masing-masing individu dalam masyarakat.

Prinsip perpajakan yang baik menurut Break (1957) harus memenuhi uji standar sebagai berikut:<sup>124</sup>

- a. Aspek Teori
  - 1) Keadilan (*equality*), mencakup keadilan horizontal dan keadilan vertikal.
  - 2) Efisiensi (*efficiency*), meliputi efisiensi fiskal dan efisiensi ekonomi.
- b. Praktikal

---

<sup>124</sup> Ibid.

- 1) Netralitas(*neutrality*)
- 2) Kesederhanaan(*simplicity*)
- 3) Kepastian(*certainty*)
- 4) Likuiditas(*liquidity*)

*Prinsip keadilan* sebagaimana dikemukakan baik oleh Smith, Stiglitz, maupun Break, tersebut diatas, padadasarnya dapat dilihat dari empat aspek. *Pertama*, kejujuran (*fairness*) yang dikenal sebagai prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*) yang pertama kali diperkenalkan oleh Adam Smith lebih dari 200 tahun yang lalu. Dalam hal ini Smith berpendapat bahwa padadasarnya pajak dikenakan tidak atas dasar kriteria penerimaan maslahat (*the benefit received criterion*), tetapi lebih kepada kemampuan membayar (*ability to pay*). Secara sederhana suatu sistem perpajakan yang adil dalam pelaksanaannya seharusnya tidak memerlukan biaya dan waktu yang berlebihan dan tidak mengganggu tujuan masyarakat untuk mencapai penggunaan sumber ekonomi yang optimal.<sup>125</sup>

Ada 3 ukuran yang biasanya dipergunakan untuk mengukur kemampuan seseorang membayar pajak, yaitu: penghasilan, konsumsi dan kekayaan. Ketiga-tiganya merupakan ukuran kemakmuran seseorang, tetapi pada umumnya ukuran yang dipakai adalah penghasilan sehingga prinsip kemampuan membayar pajak pada akhirnya diukur dengan suatu konsep pengorbanan sebagai fungsi dari penghasilan seseorang yang dipergunakan untuk membayar pajak. Ilustrasi dibawah ini memberikan

<sup>125</sup> <http://taufananggriawan.wordpress.com/2011/11/17/pengertian-adil-dan-keadilan/>

gambar tentang tidak adanya kesepakatan secara utuh tentang basis pengenaan pajak yang paling baik yang dikaitkan dengan prinsip kemampuan membayar. Dalam prinsip kemampuan membayar, seseorang yang mempunyai kemampuan lebih harus membayar pajak lebih besar dari yang lainnya. Misalnya dua orang masing-masing bernama Sugiantodan Sugiarto, keduanya memiliki kemampuan yang identik, latar belakang pendidikan yang sama dan potensi penghasilan yang sama. Sugianto memilih untuk menjadi konsultan ekonomidansetiap *minggunya* bekerja selama 42 jam, sedangkan Sugiarto memilih menjadi dosen yang dalam satu mingguya bekerja selama 30 jam dan sisanya waktunya dipergunakan untuk olahragadanmenyalurkan hobi lainnya, keduanya menyenangi masing-masing pekerjaannya. Sudah barang tentu Sugianto akan memperoleh penghasilan yang lebih besar daripada Sugiarto. Berdasarkan prinsip kemampuan membayar, masih perlu dipertanyakan apakah ukuran penghasilan riil atau potensi penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajak. Dalam praktek tentunya tidak mungkin mengenakan pajak penghasilan atas dasar potensi penghasilan seseorang.

Penghasilan yang diterima seseorang secara luas menjadi ukuran untuk menentukan dasar pengenaan pajak, yang dikenal sebagai pajak penghasilan. Banyak ahli ekonomi juga berpendapat bahwa konsumsi merupakan pilihan yang lebih baik sebagai dasar pengenaan

pajak, yang dikenal dengan cukai, pajak penjualan, atau Pajak Pertambahan Nilai. Dilihat dari segi keadilan horizontal, jenis pajak atas konsumsi dianggap cukup adil jika indeks keadilan tersebut dinyatakan dari segi konsumsi. Demikian pula dilihat dari segi keadilan vertikal, pajak atas konsumsi akan bersifat proporsional terhadap konsumsi. Akan terlihat tidak adil jika indeksnya dinyatakan dari segi penghasilan. Pengenaan pajak tersebut akan bersifat regresif terhadap penghasilan karena konsumsi sebagai persentase penghasilan akan menurun jika skala penghasilan mengalami kenaikan.<sup>126</sup>

*Kedua*, prinsip keadilan di bidang perpajakan dikenal dengan keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal mengandung arti bahwa mereka yang mempunyai kemampuan yang sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama (*equals treated equals*), sedangkan keadilan vertikal mengandung arti bahwa mereka yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar pajak yang lebih besar pula. Penerapan kedua kaidah tersebut memerlukan ukuran kuantitatif mengenai kemampuan membayar.

Idealnya, ukuran ini disesuaikan dengan tingkat kesejahteraan secara menyeluruh yang dapat diperoleh seseorang yang meliputi penghasilan, konsumsi, tabungan, pemilikan kekayaan, waktu yang luang untuk rekreasi, dan nikmat lainnya. Sayangnya, ukuran yang

---

<sup>126</sup>Sugianto. Hukum Pajak (Penerimaan, Kebijakan Perpajakan dan Instrumen Pengamanan dalam Rangka Perdagangan Bebas). Jakarta : Salemba Empat, 2008, hlm.51.

bersifat komprehensif ini tidak mudah untuk diperoleh, sehingga keadilan dalam pengenaan pajak menurut kaidah ini juga mengandung beberapa kelemahan.

*Ketiga*, beban pajak (*tax incidence*), ialah keadilan yang dikaitkan dengan bukan hanya pada titik-titik manapajak tersebut harus dibebankan, tetapi siapa sebenarnya yang pada akhirnya menanggung beban pajak tersebut. *Keempat*, keadilan atas dasar manfaat yang diterima oleh wajib pajak (*the benefit-received criterion*) adalah prinsip pengenaan pajak berdasarkan atas manfaat yang diterima oleh wajib pajak atas pelayanan barang publik yang disediakan oleh pemerintah. Namun, setiap orang mempunyai pilihan utama atau preferensi terhadap barang publik yang berbeda-beda sehingga formula pengenaan pajak berdasarkan prinsip ini akan tergantung pada elastisitas pendapatan dan harga terhadap permintaan barang publik. Menurut prinsip ini, beban akhir suatu pajak dapat dilihat dari keseimbangan anggaran pemerintah untuk menyediakan barang-barang publik. Karena setiap orang mempunyai preferensi yang berbeda-beda, maka orang yang berkepentingan dengan penyediaan suatu barang publik akan bersedia membayar sejumlah tertentu sesuai dengan skalapermintannya, sehingga tercapai suatu efisiensi dalam penyediaan barang publik dan belanja pemerintah.<sup>127</sup>

Keseimbangan anggaran dan preferensi masyarakat terhadap barang

---

<sup>127</sup>Ibid.

publik ini dikenal dengan model pertukaran suka-rela (*voluntary exchange model*). Namun, banyak pula penyedia layanan pemerintah seperti pertahanan, keamanan, dan pelestarian lingkungan hidup, serta model pertukaran suka-rela tidak dapat digunakan untuk menetapkan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak karena tidak ada seorang pun yang secara suka-rela bersedia untuk menanggung penyediaan barang publik jenis ini.

Selanjutnya, *prinsip kepastian dan likuiditas* mengandung arti bahwa pengenaan pajak harus tegas, jelas, dan memiliki unsur kepastian khususnya atas objek, subjek, dan jumlah pajak yang terutang yang harus ditanggung oleh wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri. Prinsip kepastian dalam pelaksanaan pengenaan pajak secara implisit harus melindungi wajib pajak untuk dibebani pajak melebihi yang seharusnya dibayar. Prinsip kepastian dan kesederhanaan sering kali mengabaikan prinsip keadilan dan efisiensi. Dengan kata lain, suatu peraturan perundangan perpajakan kadang-kadang lebih mengutamakan kepastian dan kesederhanaan untuk menghindari kecanggihan dan kompleksitas perhitungan yang pada akhirnya menimbulkan ketidakpastian. Pertimbangan likuiditas muncul pada saat kewajiban perpajakan harus dipenuhi dengan pembayaran pajak yang terutang dalam bentuk uang daripada dalam bentuk natura.

*Prinsip kecocokan* mengandung arti bahwa dalam

pengenaan pajak harus memperhatikan saat yang tepat kapan kewajiban perpajakan tersebut harus ditunaikan oleh wajib pajak sedemikian rupa sehingga wajib pajak dengan sukarela akan memenuhikewajiban perpajakannya kepada pemerintah. Untuk itu, setiap pajak harus dipungut pada waktu dan dengan cara yang paling menyenangkan bagi wajib pajak. Misalnya pemungutan PBB di daerah pertanian, seyogyanya dilaksanakan setelah para wajib pajak menjual hasil pertaniannya.<sup>128</sup>

*Prinsip efisiensi* mengandung arti bahwa pengenaan pajak harus benar-benar memperhatikan biaya pemungutan yang sekecil-kecilnya jika dibandingkan dengan penerimaan yang berasal dari pemungutan pajak tersebut, dampak distorsi terhadap keputusan wajib pajak dalam produksi, konsumsi serta mekanisme harga harus dapat diminimalkan. Menurut James dan Nobes (1992:33-34), dan Ontario Fair Tax Commission (1993), biaya pemungutan yang relatif kecil, pada umumnya berkaitan dengan biaya administrasi pemungutan pajak dan biaya wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya harus murah dan sederhana namun mungkin (*on the grounds of efficiency on administrative costs and compliance cost*). Prinsip efisiensi yang dikaitkan dengan dampak distorsi yang minimal, atau pengenaan pajak sedapat mungkin netral terhadap mekanisme harga, keputusan wajib pajak dalam memproduksi dan

---

<sup>128</sup>Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*. Bandung : PT. Refika Aditama, 2004, hlm. 32.



konsumsi. Hampir semua ahli berpendapat bahwa sangat sulit untuk mendapatkan jenis pajak yang sama sekali tidak memberikan dampak negatif terhadap alokasi sumber daya ekonomi.

Pengenaan suatu pajak yang bersifat *lump-sum* terhadap setiap orang yang dikenai sebagai *poll-tax*, barangkali tidak memberikan distorsi yang berarti karena pajak ini tidak membedakan tingkat laju ekonomi dari wajib pajak sehingga tidak menimbulkan ketidakefisienan atau *excess burden* yang berarti. Kenetralan pengenaan *poll-tax* terhadap alokasi sumber daya ekonomi dapat berlangsung sepanjang wajib pajak tidak mengubah keputusannya untuk memperkecil jumlah keluarganya misalnya melalui keluarga berencana sehingga pengenaan *poll-tax* pun masih mungkin memberikan dampak distorsi. Pemerintah kerajaan Inggris pada tahun 1990 memberlakukan *poll-tax* ini, tetapi negara tersebut kurang memperhatikan aspek lainnya dari prinsip perpajakan yang baik, yaitu keadilan. *Poll-tax* dikenai sebagai suatu jenis pajak yang tidak adil dan memberatkan keluarga berpenghasilan rendah. Kisah *poll-tax* di Inggris ini menggambarkan secara jelas suatu dilema penting di masyarakat modern mengenai pilihan antara efisiensi dan keadilan dalam menentukan kebijakan ekonomi khususnyadi bidang perpajakan.<sup>129</sup>

### c) Pragmatisme Implementasi Keadilan Pajak

Dalam kurun waktu akhir abad 20 dan menginjak abad ke 21, konsepsi

---

<sup>129</sup>Stiglitz, *Ibid.*.

keadilan di bidang perpajakan secara gradual mulai ditinggalkan, kecenderungan pergeseran ini jelas salah arah, yang berasal dari kesalahan pemahaman dari kontribusi pemikiran yang dimunculkan oleh para ekonom dan otoritas pajak di berbagai Negara yang berpandangan pragmatis. Mereka berpendapat bahwa dengan asumsi bahwa jawaban untuk pertanyaan keadilan lebih bernuansa politik dan populis daripada aspek ekonomi perpajakan dan prinsip-prinsip perpajakan sebagai sumber keuangan Negara dan daerah. Para ekonom dan otoritas pajak memiliki peran penting dalam mengembangkan pemikiran tentang keadilan di bidang perpajakan yang seharusnya konsisten dengan prinsip-prinsip sistem perpajakan yang baik (*canon of equality*). Mereka mungkin tidak selalu dapat menentukan jawaban yang "benar" dalam hal keadilan, tetapi mereka sering mengidentifikasi pendekatan keadilan di bidang perpajakan yang sulit untuk diimplementasikan khususnya atas dasar argumen kesederhanaan administrasi perpajakan.

Solusi ketidaksiadilan ini, diharapkan dapat dikoreksi melalui kebijakan belanja Negara dan daerah yang lebih konsisten dan efisien dalam penyelenggaraan pelayanan publik. Namun, ironisnya justru kebijakan belanja Negara dan daerah dalam banyak hal ternyata kurang mencerminkan keadilan. Hal ini dapat dilihat dari masih besarnya kontribusi belanja Negara dan daerah yang dialokasikan hanya untuk memenuhi kebutuhan aparat dan berbagai belanja yang non-produktif

lainnya. Tidak ada yang lebih mendasar dengan karakter demokrasi yang sukses daripada kepercayaan warganegaranya dalam proses peradilan dan legislatif yang melindungi hak asasi manusia dan memberikan keadilan yang sama terutama dalam kaitannya dengan beban akhir pajak (*tax incidence*) berdasarkan hukum yang berlaku.<sup>130</sup> Hak-hak asasi manusia untuk memperoleh perlakuan yang adil dari Negara termasuk perlakuan yang adil di bidang perpajakan harus mendapat perhatian secara inklusif dengan mempertimbangkan berbagai aspek lainnya termasuk kebutuhan keuangan Negara dan daerah. Berbagai deklarasi dan konvensi, seperti Deklarasi Universal PBB tahun 1948 tentang Hak Asasi Manusia, menyatakan bahwa hak-hak tertentu yang berasal dari kondisi manusia, termasuk preferensi budaya harus dilindungi terutama di negara yang demokratis dan menghargai kebebasan individu. Memang, sulit untuk mengidentifikasi tindakan pemerintah yang kurang memberikan perlakuan kesetaraan dan keadilan termasuk di bidang perpajakan. Status keadilan sebagai prinsip politik adalah unik, tetapi tidak selalu kekuatan pendorong dan *check and balance* mampu mengontrol tindakan tertentu pemerintah yang menyimpang dari prinsip-prinsip tersebut. Prinsip keadilan di bidang perpajakan dalam beberapa hal sering dikalahkan oleh tujuan lain seperti efisiensi, pertumbuhan ekonomi, kesederhanaan dalam administrasi perpajakan serta karakter institusi Pemerintah di berbagai sektor yang masih berkecenderungan *abuse the*

---

<sup>130</sup>Ibid.

*power* dalam menjalankan fungsinya.

Keadilan di bidang perpajakan dan kebijakan anggaran negara dan daerah merupakan satu mata rantai yang saling terkait sebagai bagian dari kebijakan fiskal. Standar keadilan di bidang perpajakan dalam banyak hal tidak dapat dipenuhi tanpa mengaitkannya dengan kebijakan anggaran negara dan daerah.<sup>131</sup> Sebagai contoh pengenaan jenis-jenis pajak yang bersifat regresif, berdampak pada beban pajak yang berlebihan terhadap kelompok masyarakat berpendapatan rendah, hal ini bertentangan dengan prinsip *canon of equality* dari Adam Smith. Ketidakadilan dalam pengenaan pajak yang regresif ini seyogyanya dikoreksi melalui kebijakan belanja negara dan daerah yang berpihak pada kepentingan rakyat kecil, misalnya melalui penggunaan dana yang berasal dari pajak khususnya pajak regresif untuk memberikan manfaat dan pelayanan yang lebih besar pada kelompok masyarakat berpendapatan rendah antar lain melalui pembangunan lingkungan pemukiman kumuh, rehabilitasi Puskesmas, Sekolah Dasar, perbaikan saluran irigasi tersier, dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Dengan kata lain, kebijakan perpajakan dan belanja negara dan daerah jugaharus selalumuncul untuk memenuhi standar keadilan yang holistik.

Literatur keuangan publik, khususnya seperti yang dijelaskan oleh Richard Musgrave dan Peggy Musgrave (1959; 1989), luar

---

<sup>131</sup>Ibid.

biasa berguna dalam cara membedakan antara keadilan horizontal dan vertikal. Keadilan horizontal mengacu pada perlakuan yang sama dalam pembebanan pajak terhadap wajib pajak yang memiliki kondisi basis pajak yang sama. Sedangkan keadilan vertikal mengacu pada perlakuan yang berbeda dalam pembebanan pajak terhadap wajib pajak yang memiliki kondisi basis pajak yang berbeda.<sup>132</sup> Jika penghasilan sebagai satu-satunya ukuran dasar pengenaan pajak seseorang, maka penerapan keadilan horizontal menuntut bahwa dua orang dengan penghasilan yang sama, harus dibebani pajak penghasilan yang sama. Atau, keadilan vertikal didasarkan pada premis bahwa seseorang dengan penghasilan yang lebih tinggi, maka yang bersangkutan harus dibebani pajak yang lebih tinggi. Tetapi keadilan di bidang perpajakan khususnyayang diukur dari penghasilan, ternyata dalam kenyataannya tidak mudah untuk diimplementasikan.

Keadilan horizontal mensyaratkan bahwa mereka dengan status sama diukur berdasarkan kemampuan ekonomi atau skala yang lain harus diperlakukan sama dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Mereka harus membayar besaran pajak yang sama dan menerima kuantitas dan kualitas manfaat pelayanan publik yang sama. Keadilan vertikal, dalam kajian ini, mensyaratkan bahwa mereka yang kurang mampu dibebani pajak yang relatif lebih ringan dibandingkan dengan mereka yang memiliki kemampuan yang lebih

---

<sup>132</sup>Ibid.

besar. Progresivitas sering dianggap identik dengan keadilan vertikal, tetapi bahkan berbagai literatur ekonomi dan keuangan publik secara konsisten menyatakan bahwa tarif progresif atas pajak penghasilan secara umum diterima sebagai penerapan kebijakan perpajakan yang mencerminkan keadilan. Beberapa ahli teori berpendapat bahwa keadilan horizontal dan vertikal merupakan sisi yang berbeda dari mata uang yang sama. Dengan kata lain, kedua prinsip tersebut memegang premis yang sama, yaitu bahwa mereka yang kurang mampu harus membayar kewajiban perpajakan lebih rendah dan menikmati lebih banyak penyediaan barang dan pelayanan publik.<sup>133</sup>

Keadilan vertikal sebagaimana diuraikan di atas, mensyaratkan bahwa mereka dengan status yang berbeda diukur berdasarkan kemampuan ekonomi atau skala lainnya yang lain harus diperlakukan berbeda dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Mereka harus membayar jumlah pajak yang berbeda dan menerima kuantitas dan kualitas manfaat pelayanan publik yang berbeda pula sesuai dengan kemampuan membayar mereka (*the principle of ability to pay*). Semakin tinggi penghasilan seseorang, semakin besar fraksi penghasilan tersebut yang berasal dari rente ekonomi atau tingkat investasinya. Dengan definisi ini, rente ekonomi adalah pembayaran faktor produksi melebihi yang dibutuhkan untuk menempatkan satu faktor dalam penggunaan yang paling produktif sehingga dapat dikenakan pajak

---

<sup>133</sup>Y. Sri Pudyatmoko. *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi. Yogyakarta: Andi, 2007, hlm. 43.

sama sekalitanpa mengganggu produksi dari investasi yang bersangkutan. Akibatnya, dengan tidak adanya pajak khusus yang dikenakan pada rente ekonomi berupa pajak progresif justru menciptakan ketidakadilan. Untuk itu, penerapan pajak progresif yang disesuaikan dengan tingkat penghasilan tertinggi dianggap sebagai kompensasi rente ekonomi yang dinikmati individu tersebut.<sup>134</sup>

Dalam ekonomi pasar, investasi yang lebih besar akan memberikan keuntungan yang lebih tinggi pula. Hal ini disebabkan oleh skala ekonomi dan jangkauan peningkatan peluang investasi tersebut. Di samping kekuatan-kekuatan ekonomi, para investor dalam banyak hal memiliki peluang yang lebih besar untuk mengontrol jumlah modal yang lebih besar dalam masyarakat, sering kali para investor berpeluang yang lebih besar dalam cara yang lebih memaksimalkan kekayaannya. Jadi, karena kedua realitas ekonomi dan politik dalam ekonomi pasar tersebut, hal tersebut merupakan proses alam bagi individu dan perusahaan terkaya dalam masyarakat untuk menjadi lebih kaya secara tidak proporsional dari waktu ke waktu. Untuk mencegah ketidakstabilan politik akibat stratifikasi alam tersebut, semua negara demokrasi dan penganut sistem ekonomi pasar bebas menerapkan pajak progresif dan program untuk meningkatkan kesempatan ekonomi bagi kelompok masyarakat berpendapatan rendah melalui kebijakan belanja Negara dan daerah yang pro kelompok masyarakat berpendapatan marginal, rendah dan miskin.

---

<sup>134</sup>Ibid.

Kritik terhadap keadilan vertikal sering bernuansa terlalu jauh. Dalam perdebatan historis mengenai keadilan vertikal, hampir tidak ada yang berbedapendapat bahwa masyarakat yang tergolong miskin harus membayar pajak lebih rendah dari kelompok masyarakat yang tergolong kaya. Konsistensi ini menyiratkan bahwa bahkan mereka yang berpendapat progresif yang standar dan bersifat subjektif tetap memiliki pemikiran yang relatif sama, yaitu makin tinggi kemampuan membayar seseorang, maka makin besar fraksi penghasilan atau kekayaan mereka yang harus dibebani pajak. Dalam prakteknya, upaya pemerintah untuk mempromosikan keadilan vertikal biasanya melalui pengenaan pajak dari orang pribadi berdasarkan transaksi, seperti penjualan barang dan jasa, modal kerja, atau transaksi bisnis lainnya. Akibatnya, pajak adalah salah satu sumber yang paling mungkin bagi pemerintah untuk memindahkan dan masyarakat terutamanya yang berpenghasilan tinggi ke kas Negara dan daerah.<sup>135</sup>

Literatur keuangan publik membedakan antara pajak dengan basis pengenaan berdasarkan manfaat (*benefit principle*) dan jenis pajak dengan basis pengenaan berdasarkan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Jenis pajak yang berbasis *benefit principle*, pajak tersebut dibayar kepada pemerintah kira-kira setara dengan harga yang dibayar dipasar dalam kasus ini penyediaan barang publik dan pelayanan umum yang diselenggarakan oleh

---

<sup>135</sup>Ibid.



pemerintah. Pajak Bumi dan Bangunan dan *Toll-Road Surcharge* adalah contoh umum dari pungutan ini. Sebaliknya, menerapkan standar "kemampuan untuk membayar" berarti orang pribadi membayar pajak dan pemersaalkan apakah yang bersangkutan menerima manfaat atas tersedianya barang publik seperti menggunakan jalan raya, lingkungan pemukiman yang sehat, puskesmas atau sarana dan prasarana umum lainnya. Adam Smith, bapak ekonomi, sering dikesankan bahwa dengan adanya konsep kemampuan membayar ini, kelompok masyarakat yang lebih mampu harus memberikan kontribusi yang lebih besar melalui pembayaran pajak atas penyediaan barang publik oleh Pemerintah.<sup>136</sup>

Sebuah perdebatan yang sengit tentang pajak dihidupkan kembali dalam beberapa tahun terakhir telah berpusat pada gagasan bahwa konsumsi, bukan penghasilan, harus mewakili basis utama sistem perpajakan di masa mendatang. Di sebagian besar negara-negara di seluruh dunia, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan salah satu sumber utama pendapatan negara dan dirancang sebagai *money machine* dewasa ini dan di masa mendatang sebagai jenis pajak konsumsi. Sementara PPN sering bersaing dengan pajak penghasilan sebagai sumber utama penerimaan negara, jarang terjadi kedua jenis pajak ini menggantikan satu dengan lainnya, dengan kata lain kedua jenis pajak ini selalunya menjadi andalan penerimaan Negara. Para pendukung pajak konsumsi yang menganggap lebih superior daripada semua

---

<sup>136</sup>Ibid.

abasis pajak lainnya termasuk terhadap pajak penghasilan memahami bahwa PPN adalah termasuk jenis pajak yang tidak memenuhi syarat *Canon of Equality*. Dari sudut pandang tersebut, sekali lagi satu-satunya cara untuk mengoreksi ketidakadilan dalam pengenaan PPN, adalah melalui kebijakan belanja Negara dan daerah, yaitu memberikan prioritas pada penyediaan barang publik dan pelayanan masyarakat yang memberikan manfaat paling besar bagi kelompok masyarakat berpendapatan rendah dan miskin serta meminimalisir belanja Negara dan daerah yang tidak perlu (*unnecessary spendings*). Berdasarkan fakta empiris tersebut, sebagian besar pemerintah diberbagai negara cenderung menggunakan basis pajak penghasilan, konsumsi, kekayaan, dan properti sebagai pilar sumber penerimaan Negara dan daerah meskipun disadari bahwa jenis-jenis pajak tersebut tidak sepenuhnya memenuhi syarat *Canon of Equality*.<sup>137</sup>

## b) Aspek Kepastian Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak

Hukum selalu berada di tengah-tengah masyarakat, tidak lepas dari kehidupan manusia. Oleh karena itu, membicarakan hukum tidak dapat lepas dari membicarakan kehidupan manusia

---

<sup>137</sup>Wiratni Ahmadi. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak)*. Bandung, : PT. Refika Aditama, 2006, hlm.11.

ataupun kehidupan bermasyarakat. Di dalam kehidupan bermasyarakat, manusia yang satu dengan yang lain selalu berhubungan. Hubungan tersebut menimbulkan interaksi yang dapat berupa hubungan yang menyenangkan atau selaras dan dapat juga menimbulkan interaksi yang saling bertentangan atau menimbulkan konflik. Hubungan antar manusia yang selaras ataupun yang menimbulkan konflik tersebut disebabkan karena adanya kepentingan manusia yang satu dengan yang lain berbeda.

Konflik yang terjadi akibat hubungan antar manusia yang satu dengan yang lain harus dicegah dan tidak dibiarkan terus berlangsung atau berlarut-larut. Manusia akan selalu menghendaki agar tatanan dalam masyarakat selalu seimbang dan tertib, aman dan damai. Keseimbangan, ketertiban, keamanan dan kedamaian tersebut dapat diwujudkan apabila terdapat norma atau kaidah yang menjadi pedoman untuk bertingkah laku atau bertindak, agar tingkah laku atau tindakan itu tidak merugikan orang lain dan dirinya sendiri. Pedoman, tuntutan, patokan, atau ukuran untuk bertindak dan bertingkah laku dalam pergaulan masyarakat tersebut disebut dengan norma atau kaidah sosial.<sup>138</sup>

Kaidah atau norma sosial merupakan pedoman atau tuntunan bagaimana seseorang harus bertingkah laku, bersikap, atau bertindak dan bagaimana seseorang dianjurkan untuk bertindak, bersikap atau bertingkah laku dan perbuatan, tindakan atau sikap yang bagaimana yang tidak boleh dilakukan. Di dalam pergaulan masyarakat

---

<sup>138</sup>Sudikno Mertokusumo, 1988:1-4.

terdapat bentuk-bentuk kaedah atau norma sosial yang tumbuh dan berkembang serta ditaati yaitu kaedah atau norma keagamaan, kaedah kesusilaan, kaedah kesopanan dan kaedah hukum. Kaedah keagamaan ditujukan kepada manusia dalam kehidupan keagamaan untuk beriman dan bertaqwa kepada Tuhan yang Maha Esa. Kaedah ini memberikan pedoman, patokan, tuntunan untuk bertingkah laku dalam hubungannya dengan Tuhan, dirinya sendiri dan sesama manusia yang lain. Kaedah kesusilaan memberikan pedoman, patokan, tuntunan bagaimana seseorang harus atau dianjurkan untuk bertingkah laku, bertindak dalam hubungannya dengan manusia lain yang menyangkut kehidupan pribadi manusia. Pendukung kaedah kesusilaan ini adalah nurani individu dan bukan dalam status manusia sebagai makhluk sosial atau sebagai anggota masyarakat yang terorganisir.

Kaedah kesopanan memberikan pedoman, tuntunan dan patokan kepada manusia untuk bersikap demi tertibnya kehidupan bermasyarakat dan bertujuan untuk menciptakan perdamaian antar manusia yang bersifat lahiriah.<sup>139</sup>

Dari ketiga kaedah tersebut masyarakat belum merasa terlindungi apabila kaedah atau norma sosial tersebut dilanggar. Oleh karena itu, dirasa perlu adanya norma lain yang lebih memberikan kepastian, keadilan dan kemanfaatan, sehingga muncullah kaedah yang lain yaitu kaedah atau norma hukum. Kaedah atau norma hukum tersebut melindungi kepentingan-kepentingan

---

<sup>139</sup>Sudikno Mertokusumo, 1988:8.

manusia lebih lanjut dari perlindungan yang belum didapat dari ketiga kaedah atau norma sosial yang lain. Kaedah atau norma hukum tersebut dalam pergaulan masyarakatan disebut dengan hukum, yang memuat suatu penilaian mengenai perbuatan tertentu, yang nampak dalam bentuk suruhan atau perintah dan larangan serta adanya ancaman sanksi bagi pelanggarnya.

Hukum adalah norma yang mengajak masyarakat untuk mencapai cita-cita serta menuju pada keadaan tertentu, tetapi tanpa mengabaikan duniakenyataan dan oleh karena yang digolongkan ke dalam norma kultur.<sup>140</sup> Jadi hukum pada umumnya adalah keseluruhan atau kumpulan peraturan-peraturan atau kaedah-kaedah dalam suatu kehidupan bersama, yang pelaksanaannya dapat dipaksakan dengan adanya kekuatan sanksi.

Definisi lain dari hukum dikemukakan oleh van Vollenhoven yang mengemukakan bahwa hukum adalah suatu gejala dalam pergaulan hidup yang bergolak terus menerus dalam keadaan bentur membentur dan panti-hentinya dengan gejala-gejala lainnya (C. van Vollenhoven, 1981:6). Lemaire mengatakan, hukum itu mempunyai banyak segi serta meliputi segala lapangan kehidupan manusia menyebabkan orang tidak mungkin membuat suatu definisi hukum yang memadai dan komprehensif (van Apeldoorn, 1983:13).

Dari berbagai pengertian hukum sebagaimana diuraikan di atas maka dapat diketahui bahwa hukum mempunyai banyak dimensi yang sulit untuk

---

<sup>140</sup>Satjipto Rahardjo. *Ilmu Hukum*. Jakarta : Citra Aditya Bakti Cetakan Ke4, 1996, hlm.27.

disatukan, karena masing-masing dimensi memiliki metode yang berbeda. Secara garis besar pengertian hukum tersebut dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga) pengertian dasar (Satjipto Rahardjo, 1986: 6), yaitu: *Pertama*, hukum dipandang sebagai kumpulan ide atau nilai abstrak, sehingga konsekuensi metodologinya adalah bersifat filosofis. *Kedua*, hukum dilihat sebagai suatu sistem peraturannya yang abstrak, sehingga fokus perhatiannya adalah hukum sebagai suatu lembaga yang benar-benar otonom, yang bisa dibicarakan sebagai subjek tersendiri terlepas dari kaitannya dengan hal-hal di luar peraturan-peraturan tersebut. Konsekuensi metodologinya adalah bersifat normatif-analitis. *Ketiga*, hukum dipahami sebagai sarana/alat untuk mengatur masyarakat, sehingga metodologinya adalah metode sosiologis.

Hukum sebagai kumpulan peraturan mempunyai isi yang bersifat umum (karena berlaku bagi setiap orang, tidak pandang bulu) dan normatif (karena menentukan apa yang seyogyanya dilakukan, apa yang tidak boleh dilakukan atau harus dilakukan serta menentukan bagaimana caranya melaksanakan kepatuhan pada kaedah-kaedah). Jadi, hukum mengandung aturan-aturan yang memuat perintah, larangan dan juga memberikan wewenang. Dalam hukum yang penting bukanlah apa yang terjadi (*sein*), tetapi apa yang seharusnya terjadi (*sollen*).

Montesquieu menyampaikan gagasannya mengenai bagaimana membuat hukum yang baik, yang intinya dikatakan bagaimana seharusnya hukum itu dibuat adalah sebagai berikut (Allen, 1964: 467–468,

Satjipto Rahardjo, 1996:180):<sup>141</sup>

- 1) Gaya penuturannya atau uraian kalimatnya hendaknyapadat dan sederhana;
- 2) Istilah-istilah yang dipilih dan dipakai sedapat mungkin bersifat mutlak dan tidak relatif, sehingga mempersempit atau meminimalisir kemungkinan adanya perbedaan pendapat;
- 3) Hendaknya membatasi diri pada hal-hal yang aktual, menghindari penggunaan perumpamaan atau bersifat hipotetis;
- 4) Hendaknya tidak dibuat rumit, sebab dibuat untuk orang kebanyakan, jangan membenamkan orang ke dalam persoalan logika, tetapi sekedar bisa dijangkau oleh penalaran orang kebanyakan;
- 5) Janganlah masalah pokok yang dikemukakan dikaburkan oleh penggunaan perkecualian, pembatasan atau modifikasi, kecuali memang benar-benar diperlukan;
- 6) Jangan berupa penalaran (*argumentative*);
- 7) Isinya hendaknyadipikirkan secara masakerlebih dahulu serta janganlah membingungkan pemikirserta rasa keadilan biasa dan bagaimana umumnya sesuatu itu berjalan secara alami.

Meskipun pendapat tersebut telah dikemukakan lebih dari dua ratus tahun (dalam "*LEsprit des Lois*", 1748), namun pendapat ini masih patut juga untuk disimak. Kehadiran hukum di dalam masyarakat diantaranya adalah untuk mengelola, mengintegrasikan dan mengkoordinasikan kepentingan-kepentingan yang bisa bertubrukan satu sama lain dalam pergaulan masyarakat. Hukum melindungi kepentingan seseorang dengan

---

<sup>141</sup>Ibid, hlm. 180.

cara mengalokasikan dan mengkoordinasikan suatu kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut disebut dengan hak.<sup>142</sup>

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari: *Pertama*, keadilan dalam hubungan antar pemerintah dan wajib pajak, *kedua*, keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Sanksi bukanlah satu-satunya cara untuk menciptakan agar suatu peraturan dapat ditaati, tetapi bagaimana menumbuhkan kesadaran hukum merupakan hal yang sangat penting. Penerapan sanksi yang tinggi dalam pengajuan keberatan dan banding pajak tentunya tidak sejalan dengan teori ini, upaya peningkatan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran pajak dapat ditempuh melalui penciptaan suatu peraturan yang adil. Undang-undang yang adil secara tidak langsung dapat mempengaruhi kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dan ketaatan wajib pajak. Kepatuhan Wajib Pajak secara sukarela akan datang dengan sendirinya jika hukum dirasa adil dan sesuai hak asasi manusia. Disamping itu perlu diingat bahwa dalam sistem perpajakan yang menganut sistem “*self-assessment*”, peranan penerimaan pajak yang berasal dari *enforcement* terutama berasal dari penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) hanya sekitar 8% dari total penerimaan

---

<sup>142</sup>Ibid.



pajak, sehingga kekuatiran penerapan sanksi administrasi berupa denda yang tidak berat (50% untuk keberatan yang ditolak dan 100% untuk permohonan banding yang ditolak) akan mengganggu kinerja penerimaan perpajakan adalah sangat berlebihan.<sup>143</sup>

Utang pajak menurut sistem *self assessment* timbul manakala telah terpenuhi syarat subyektif dan obyektif menurut ketentuan undang-undang, tanpa menunggu adanya campurtangan atau perbuatan dari pejabat pajak. Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalah gunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih hasil pemeriksaan dengan jumlah yang dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya dan menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang mempunyai kedudukan sama dengan Surat Tagihan Pajak. Surat Ketetapan tersebut dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).<sup>144</sup>

Dalam praktek seringkali terjadi wajib pajak tidak menyetujui

---

<sup>143</sup>Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan. *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2005, hlm. 119.

<sup>144</sup>Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*. Bandung : PT. Refika Aditama, 2004, hlm. 14.

besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP. Perbedaan perhitungan antara fiskus dan wajib pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak. Definisi sengketa pajak itu sendiri menurut Pasal 1 ayat (5) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah, sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, dalam kerangka negara hukum wajib pajak berhak diberi perlindungan hukum yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa. Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pendapatan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang berbeda-beda yang tersebar dalam berbagai ketentuan baik dilihat dari prosedur, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sesuai dengan sifat pajak sebagai sumber utama pendapatan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang spesifik yang tersebar dalam berbagai ketentuan. Spesifikasi ini juga terlihat dalam prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan

penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah pertama: mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak adaketentuan yang menyatakan bahwa, pengajuan keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang-undang tidak memberi penjelasan secara jelas, dasar jumlah pajak yang harus dibayar apakah sesuai dengan SPT atau SKP. Tidak adanya pengaturan yang jelas mengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sesuai dengan jumlah yang tertuang dalam SKP.<sup>145</sup> Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberi rasa keadilan bagi wajib pajak, karena jumlah hutang pajak yang tertuang dalam SKP justru merupakan obyek yang disengkatakan. Hal ini juga tidak konsisten dengan *self assessment* yang dianut. Syarat ini dirasa sangat memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan biaya murah.

Penafsiran ketentuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan utang pajak dengan keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertuang dalam SKP menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengan syarat pengajuan keberatan dan banding itu sendiri. Salah satu syarat pengajuan banding adalah adanya kewajiban wajib pajak untuk membayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang terutang.

---

<sup>145</sup> Ibid.

Berkaitandengansyaratini ketentuan “Tidakmenundapembayarapajak” dalam undang-undang ini diartikan sebagai keharusan membayar pajak hanya sebesar 50% dari jumlah yang terutang dalam SKP. Hal demikian berbedadalam pengajuan keberatan. Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam SKP, tetapi dengan adanya ketentuan “tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak” diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam SKP, dan apabila tidak dilunasi oleh fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung “keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam SKP” menjadi syarat pengajuan keberatan.<sup>146</sup> Ketidaksihinggaan syarat antara keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan, sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu diawali dengan adanya pengajuan keberatan. Syarat “Pengajuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak” yang oleh fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP dalam UUKUP yang baru (UU No 28 Tahun 2007) sudah dihapus dan digantikan dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati wajib pajak. Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan maka wajib pajak dikenai

---

<sup>146</sup> Mohammad Zain. *Manajemen Perpajakan Edisi Ketiga*. Jakarta : Salemba Empat, 2008, hl. 22.

sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan mencari upaya hukum lanjutan yaitu banding dan dalam putusan banding wajib pajak diputuskan kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%.<sup>147</sup>

Disisi lain ketika fiskus yang dinyatakan kalah dalam keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenai sanksi pembayaran bunga 2% sebulan. Berdasarkan hal tersebut terlihat ada ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus.

Disamping itu adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam keberatan dan banding lebih dirasa sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam mencari upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percayadirinya wajib pajak dengan kemampuan menghitung kewajiban perpajakannya mengingat cara perhitungan pajak yang cenderung rumit. Padahal pada dasarnya dalam suatu sengketa tidak selamanya perhitungan wajib pajaklah yang salah.

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulah aturan peralihan, bahwa sengketa yang masuk sebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lama dan yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru. Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak yang dirasa kurang

---

<sup>147</sup>Ibid.

memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuangugatan

sebagaimana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU No. 14 Tahun 2002 ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagaimana yang tercantum dalam Undang-undang No 5 Tahun 1986 Jo. UU No 9 Tahun 2004 tentang PTUN sebagai aturan umum (*lex generalis*), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan dalam pajak tentulah berbeda dengan gugatan dalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengketakan pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan, tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu berkaitan dengan pembayaran pajak.<sup>148</sup>

*Kedua*, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fiskus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Sebagaimana diuraikan di atas salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui upaya administratif yaitu keberatan.

Untuk menyelesaikan sengketa administratif, jalur

---

<sup>148</sup>Ibid.

penyelesaian sengketa melalui upaya administratif, memang dimungkinkan menurut hukum positif, termasuk sengketa administrasi dalam hukum pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum, baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak.<sup>149</sup>

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaian sengketa tersebut adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah atas nama atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetap masih dalam lingkup Direktorat Jenderal Pajak (eksekutif). Dalam penyelesaian sengketa yang mengenal upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut, maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (Pasal 48 ayat (2) Jo. Pasal 53 ayat (3) UU No. 5 Tahun 1986 Jo. UU No. 9 Tahun 2004 tentang PTUN). Demikian juga apabila kita terapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan, maka dapat mengajukan upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Pajak.<sup>150</sup> Tetapi berhubung Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya, maka upaya hukum lanjut dari upaya

---

<sup>149</sup>Ibid.

<sup>150</sup>Ibid.

administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak. Apabila kita lihat bahwa adanya ketentuan-ketentuan yang bersifat spesifik dalam peraturan perpajakan khususnya dalam penyelesaian sengketa pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak ketentuan tersebut kurang memberikan keadilan bagi wajib pajak. Ketentuan pasal 25, pasal 26, pasal 26A, pasal 27 dan pasal 27 A yang mengatur Keberatan dan Banding dalam Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan masih dirasakan kurang mencerminkan rasa keadilan bagi Wajib Pajak, meskipun ketentuan ini merupakan koreksi yang signifikan dari Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Keberatan atas suatu SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB dan Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang hanya dapat diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak, seharusnya diubah menjadi kepada Pengadilan Pajak. Sudah barang tentu pergeseran kewenangan penanganan Keberatan Pajak dari Direktorat Jenderal Pajak ke Pengadilan Pajak memerlukan persyaratan perkuatannya pembangunan kapasitas kelembagaan (*capacity building*) pada Pengadilan Pajak, termasuk perkuatan independensi lembaga tersebut terlepas dari hubungan historis dan organisatoris dengan Kementerian



Keuangan. Beberapa ketentuan pasal-pasal dalam Undang-undang No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak harus diadakan revisi seperlunya antara lain Pasal 5 yang mengatur pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan harus bersifat mandiri tidak terikat dengan Kementerian Keuangan. Demikian pula Pasal 8 dan Pasal 17 yang mengatur masing-masing tentang pengusul calon hakim dan usul pemberhentian tidak dengan hormat harus dilakukan oleh Mahkamah Agung. Argumentasinya sederhana saja, bagaimana Wajib Pajak dapat memperoleh keadilan dalam suatu Keputusan Keberatan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang justru institusi tersebut yang menerbitkan SKP sebagaimana di kemukakan di atas. Demikian pula ketentuan mengenai Pajak Penghasilan, dalam beberapa hal masih, bernuansa ketidakadilan dan berpotensi mendorong *abuse the power* bagi otoritas pajak misalnya ketentuan pasal 4 ayat (2) Undang-undang No 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-undang No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan bahwa:

*“Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final: a. penghasilan berupabunga deposit dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang Negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi; b. penghasilan berupahadiah undian; c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivative yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal Ventura; d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan e. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Dalam penjelasan pasal 4 ayat (2) tersebut*

dinyatakan bahwa: “Sesuai dengan ketentuan pada ayat (1) (maksudnya, obyek pajak PPH), penghasilan-penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat ini merupakan objek pajak. Berdasarkan pertimbangan antara lain : perlu adanya dorongan dalam rangka perkembangan investasi dan tabungan masyarakat; kesederhanaan dalam pemungutan pajak; berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak; pemerataan dalam pengenaan pajak; dan memerhatikan perkembangan ekonomi dan moneter; atas penghasilan-penghasilan tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah. Obligasi sebagaimana dimaksud pada ayat ini termasuk surat utang berjangka waktu lebih dari 12 (duabelas) bulan; seperti *Medium Term Note*, *Floating Rate Note* yang berjangka waktu lebih dari 12 (duabelas) bulan. Surat Utang Negara yang dimaksud pada ayat ini meliputi Obligasi Negara dan Surat Perbendaharaan Negara.”

Pengaturan pajak ini diasumsinya bahwa Pemerintah (baca Direktorat Jenderal Pajak) selalu menjalankan tugas dan fungsinya secara obyektif, berorientasi pada kepentingan rakyat, transparan, akuntabel dan independen. Sehingga kekuasaan yang besar dapat menentukan tarif efektif yang menyimpang dari tarif umum sebagaimana diatur dalam pasal 17 UUPPH Tahun 2008 (baca, *tariff final*) tidak pernah disalahgunakan, meskipun sudah diberikan rambu-rambu tertentu dapat penjelasan ayat ini. Ketentuan yang memberikan kewenangan yang besar ini bertentangan dengan prinsip *check and balance* dan bertentangan dengan Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945, yang menyatakan : “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU No. 36 Tahun 2008 ini

sebaiknyadirevisi,karenabertentangan denganprinsipkeadilan dan bunyiPasal23AUndang-undang Dasar1945.Hakekatpengenaan pajakadalahyangterkaitdengandasarpengenaan pajakdantarif pajak,yangdalamPasal23AUndang-undangDasar1945jelasharus diaturdenganundang-undang.Secaraeksplisitundang-undang pajak yangbaikberdasarkan konstitusiRepublikIndonesiatersebutharus diatur dengan undang-undang, bukan berdasarkan undang-undang ataudiserahkansepenuhnya kepadaPemerintah. Ketentuan Pasal4 ayat(2)Undang-undangNo36Tahun 2008tersebutmenurut penulis bertentangan denganPasal23AUndang-undangDasar1945.Pajakagar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undangyang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra, adalah undang-undang yang tidak hanyaberorientasipadaaspek makroyaituaspek yanghanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa undang-undang pajak hendaknya memenuh irasakeadilan baik bagi kepentingan publik maupun individu.Keadilan, selamaini masih setia berjalani atas jalan penderitaan.<sup>151</sup>

Keadilan masihbergerak hilir mudik merana dalam ketidak berdayaannya menghadapi masalah-masalah dan sentuhan aparat yang ber karakter mempertahankan kekuasaan yang kian hari tampak kian terorganisir

---

<sup>151</sup>Ibid.

dansuperior, sementara disisilainkeadilanbagiwajibpajak menunjukkan kecenderungan inferioritas yang kian parah. Keadilan, dengan suaranya yang lirih masih setia memanggil hukum untuk memperhatikan jalannya, mengeluarkannya dari penderitaan yang selama ini telah cukup untuk membuatnya hanyasanggup berjalan merangkak. Kenyataan-kenyataan saat ini menunjukkan betapa keadilan termasuk keadilan di bidang perpajakan masih harus bersabar untuk mencapai supremasinya. Kekuatan masyarakat tersebut sesungguhnya merupakan kekuatan moral yang menggerakkan seluruh energi kehidupan untuk melakukan revolusi, khususnya di bidang hukum untuk mewujudkan keadilan tertinggi (*the ultimate justice*) dimasyarakat. Karenanya, sudah tidak terbantahkan lagi bahwa hukum dan moral harus berjalan seiring dan tidak boleh dipisahkan samasekali.<sup>152</sup>

### c) Dasar Hukum Proses Pengajuan Keberatan Sesuai Perundangan Yang Berlaku

Dasar hukum proses pengajuan keberatan terdapat dalam Pasal 25 UU Nomor 16 Tahun 2009 (berlaku sejak 1 Januari 2008) tentang perubahan keempat atas UU Nomor 6 TAHUN 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal 28, 29, 30, 31, 33 PP 74 TAHUN 2011 (berlaku sejak 1 Januari 2012) tentang tata cara pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban

---

<sup>152</sup>Sa'adah, Nabitus, *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)*, Makalah tidak diterbitkan, Universitas Diponegoro, Semarang, 2009.

perpajakan. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada DJP atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), kecuali SKPKB berdasarkan Pasal 13A UU KUP, Isi pasal 13A UU KUP ini adalah : Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh WP dan WP tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB). (dijelaskan kembali dalam Pasal 29 PP 74 TAHUN 2011)
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN);
- e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan terhadap materi atau isi dari surat ketetapan pajak, yang meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak. (Pasal 2 ayat (3) PMK-9/PMK.03/2013).

Dalam hal terdapat alasan keberatan selain mengenai materi atau isi dari surat ketetapan pajak atau pemotongan atau pemungutan pajak, alasan tersebut tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan. (Pasal 2 ayat (4) PMK-9/PMK.03/2013).

### **BAB III**

## **PERAN DAN FUNGSI BIDANG KEBERATAN DALAM MENYELESAIKAN SENSKETA PAJAK**

#### **a) Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Bidang Keberatan**

##### **a) Pengertian Sengketa Pajak Pada Bidang Keberatan**

Jika ditelusuri Undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan, tidak ada pengertian yang mengatur sengketa pajak. Sebaliknya, Pasal 25 ayat 1 UUKUP mengatur hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada pejabat pajak. Dalam arti ini, keberatan dapat diajukan bila ada sengketa pajak dan pasal 25 ayat (1) Undang-Undang KUP hanya menentukan secara limitatif objek yang dapat diajukan sengketa pajak, dalam arti sengketa pajak dengan objek yang boleh diajukan sebagai sengketa pajak memiliki perbedaan secara prinsipal. Dengan demikian, tidak boleh dipersamakan antara sengketa pajak dengan objek yang boleh diajukan sebagai sengketa pajak, karena keduanya memiliki substansi hukum yang berlainan.<sup>153</sup>

Pengertian sengketa pajak diatur dalam pasal 1 angka 5 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, bukan dalam Undang-Undang KUP sebagai payung hukum (*kaderwet*) bagi aturan perundang-undangan dibidang perpajakan. Adapun pengertian sengketa

---

<sup>153</sup> Muhammad Djafar Saidi. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Makassar : Rajawali Pers, 2007, hlm. 21.

pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, adalah sebagai berikut :  
“sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan , termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa”.<sup>154</sup>

Undang-Undang mengenai pelaksanaan perpajakan, misalnya, sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai hukum biasa. Dengan demikian, sengketa pajak dalam arti luas meliputi sengketa yang diajukan dalam bentuk keberatan, banding, dan gugatan pada lembaga peradilan pajak. Tercakupnya sengketa pajak dalam pada tahap keberatan bermula pada banding sebagai upaya hukum biasa. Lain perkataan, banding sebagai bagian dari upaya hukum biasa yang bermula dari keberatan yang penyelesaiannya pada tahap keberatan. Keputusan yang boleh diajukan banding adalah keputusan yang diterbitkan oleh pejabat pajak dalam bentuk penyelesaian sengketa pajak pada tahap keberatan. Hal ini disebabkan karena wajib pajak berhak mengajukan banding tatkala keputusan bidang keberatan dianggap merugikan baginya. Sengketa pajak meliputi sengketa yang dapat diajukan keberatan, banding, atau gugatan pada lembaga peradilan pajak.

---

<sup>154</sup>Ibid.



Sekalipun gugatan sebagai sengketa pajak hanya dikenal pada tingkat pengadilan pajak yang bersumber dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak, berupa menerbitkan surat tagihan pajak, surat paksa, atau tindakan pelaksanaan surat paksa. Walaupun gugatan tidak diatur dalam UUKUP, tidak berarti pengertian sengketa pajak harus diatur diluar UUKUP. Bukanlah UUKUP merupakan kaderwet bagi undang-undang dibidang perpajakan, kecuali bila dipandang hanya sebagai ketentuan Umum dari Undang-Undang Pajak penghasilan (UU PPh) serta Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas barang mewah (UUPPN dan PPnBM).<sup>155</sup>

Sengketa pajak adalah perselisihan antara pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak dengan pejabat pajak. Ataukah, pembayar dengan pemotong pajak atau pemungut pajak. Sementara yang menjadi objek sengketa pajak adalah Penerapan Undang-Undang Pajak yang tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak sehingga menimbulkan kerugian, baik terhadap pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak. Misalnya, penagihan pajak atau penerapan tarif pajak yang bertentangan dengan pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.

Untuk mengetahui pengertian yang berkenaan dengan sengketa pajak lebih mendalam lagi, harus diketahui tentang kapan timbulnya utang pajak sehingga memicu adanya sengketa pajak. Menentukan kapan timbulnya utang pajak dalam teori perpajakan terdapat / dikenal 2 (dua)

---

<sup>155</sup>Ibid.

teori / ajaran, yaitu Ajaran Utang Pajak Materiil dan Ajaran Utang Pajak Formil. Menurut Ajaran Utang Pajak Materiil, utang pajak timbul karena bunyi Undang-Undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (sekalipun tidak dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak oleh Fiscus) asalkan dipenuhi syarat terdapatnya suatu fakta , yang terdiri dari perbuatan-perbuatan, keadaan-keadaan atau peristiwa-peristiwa tertentu.

Jadi apabila suatu perbuatan, keadaan atau peristiwa telah memenuhi ketentuan dalam Undang-Undang perpajakan maka sejak saat itu utang pajak timbul, tanpa perlu menunggu diterbitkannya Surat ketetapan Pajak. Ajaran ini diterapkan pada self assessment system.<sup>156</sup>

Kelemahan dari Ajaran Utang Pajak Materiil ini adalah bahwa pada saat utang pajak timbul tidak/belum diketahui dengan pasti, berapa besarnya utang pajak, karena kebanyakan wajib pajak tidak menguasai ketentuan Undang-Undang Perpajakan, sehingga kurang mampu menerapkannya. Kemudian Ajaran Utang Pajak Formil menyatakan bahwa utang pajak itu timbul pada saat dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh Direktorat Jenderal Pajak. Jadi selama belum ada Surat Ketetapan Pajak, belum ada utang pajak, walaupun syarat subyektif, obyektif dan waktu telah dipenuhi. Ajaran ini diterapkan pada *official assessment system*.<sup>157</sup>

Pasal 25 ayat 1 UUKUP mengatur hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada pejabat pajak. Dalam arti, keberatan dapat

---

<sup>156</sup>Mardiasmo, 1997

<sup>157</sup>*Ibid.*

diajukan bila ada sengketa pajak dan Pasal 25 ayat 1 UUKUP juncnto Pasal 103 ayat 1 UUPajak Daerah dan Retribusi Daerah hanya menentukan secara limitatif objek yang dapat dilakukan keberatan . dalam arti, sengketa pajak dengan objek pajak yang boleh diajukan sebagai sengketa pajak memiliki perbedaan secara prinsipal. Dengan demikian, tidak boleh dipersamakan antara sengketa pajak dengan objek yang boleh diajukan sebagai sengketa pajak, karena keduanya memiliki substansi hukum yang berlainan.<sup>158</sup>

Pengertian sengketa pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 5 UU Pengadilan Pajak bukan dalam UU Ketentuan Umum Perpajakan sebagai payung hukum (*kaderwet*) bagi aturan perundang-undangan dibidang perpajakan. Adapun pengertian sengketa pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 UU Pengadilan Pajak, adalah sebagai berikut :

“Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat ditagih berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan yaitu Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa”.

Berdasarkan pengertian sengketa pajak tersebut, ternyata sengketa pajak hanya tertuju kepada upaya hukum banding dan upaya hukum gugatan sebagai kewenangan absolute pengadilan pajak. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan hanya merupakan sengketa pajak dalam arti sempit karena masih ada sengketa pajak tidak termaksud didalamnya.

---

<sup>158</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Ibid*

Misalnya, sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai hukum biasa. Dengan demikian, sengketa pajak dalam arti luas meliputi sengketa yang diajukan dalam bentuk keberatan, banding, dan gugatan pada lembaga peradilan pajak. Tercangkupnya sengketa pajak dalam pada tahap keberatan bermuara pada banding sebagai upaya hukum biasa. Lain perkataan, banding sebagai bagian dari upaya hukum biasa yang bermula dari keberatan yang penyelesaiannya pada tahap keberatan. Keputusan yang boleh diajukan banding adalah keputusan yang diterbitkan oleh pejabat pajak dalam bentuk penyelesaian sengketa pajak pada tahap keberatan. Hal ini disebabkan karena wajib pajak berhak mengajukan banding tatkala keputusan bidang keberatan dianggap merugikan baginya. Sengketa pajak meliputi sengketa yang dapat diajukan keberatan, banding, atau gugatan pada lembaga peradilan pajak.<sup>159</sup>

Sekalipun gugatan sebagai sengketa pajak hanya dikenal pada tingkat pengadilan pajak yang bersumber dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak, berupa menerbitkan surat tagihan pajak, surat paksa, atau tindakan pelaksanaan surat paksa. Walaupun gugatan tidak diatur dalam UUKUP, tidak berarti pengertian sengketa pajak harus diatur diluar UUKUP. Bukanlah UUKUP merupakan *kaderwet* bagi undang-undang dibidang perpajakan, kecuali bila dipandang hanya sebagai ketentuan Umum dari Undang-Undang Pajak Penghasilan (UUPPh) serta Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas barang mewah (UUPPN).

---

<sup>159</sup>Ibid..

Dapat disebutkan bahwa, sengketa pajak adalah perselisihan antara pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak dengan pejabat pajak. Ataupun, pembayar dengan pemotong pajak atau pemungut pajak. Sementara yang menjadi objek sengketa pajak adalah Penerapan Undang-Undang Pajak yang tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak sehingga menimbulkan kerugian, baik terhadap pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak. Misalnya, penagihan pajak atau penerapan tarif pajak yang bertentangan dengan pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.<sup>160</sup>

Kajian mengenai timbulnya sengketa pajak sangat penting untuk mengantar dalam rangka penegakan hukum pajak yang berimplikasi bagi kepastian hukum bagi pihak-pihak yang bersengketa, baik bagi

kepastian hukum bagi wajib pajak maupun kepastian hukum bagi kepentingan Negara atas sumber pendapatan Negara melalui pajak.

Timbulnya sengketa pajak bertitik tolak pada dua hal yang sangat principal. *Pertama*, tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh kaidah hukum pajak. Kedua, melakukan perbuatan hukum, tetapi tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak. Selanjutnya, pihak-pihak yang terkait dengan timbulnya sengketa pajak adalah wajib pajak. Pihak-pihak tersebut adalah sumber timbulnya sengketa pajak karena kurangnya kesadaran hukum dalam pelaksanaan atau penegakan hukum.

Pembayar pajak dikatakan sebagai sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang

---

<sup>160</sup> Ibid.

diperintahkan oleh kaidah hukum pajak. Seperti tidak menyampaikan surat pemberitahuan dalam jangka waktu yang ditentukan. Sementara itu dalam melakukan perbuatan hukum ternyata perbuatan yang dilakukan oleh pembayar pajak bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Seperti membayar pajak terutang tidak secara lunas dan jangka waktu pelunasan telah berakhir.<sup>161</sup>

Pemotongan pajak atau pemungut pajak dikatakan sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagai yang diperintahkan oleh kaidah hukum pajak, misalnya tidak menyetor jumlah pajak yang dipotong atau tidak menyetor jumlah pajak yang dipungut ke kas Negara atau kas daerah. Sementara itu dalam melakukan perbuatan hukum, ternyata perbuatan itu bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Seperti salah menerapkan tarif pajak penghasilan dalam rangka melakukan pemotongan pajak penghasilan atau salah melakukan pemungutan pajak pertambahan nilai barang dan jasa pajak penjualan atas barang mewah pemungutan pajak terhadap barang kena pajak atau jasa kena pajak.<sup>162</sup>

Penanggung pajak sebagai wajib pajak dikatakan sebagai sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh kaidah hukum pajak. Seperti tidak memenuhi kewajiban pajak membayar secara lunas pajak yang terutang ditambah dengan biaya penagihan pajak sebagaimana tercantum dalam

---

<sup>161</sup>*ibid*

<sup>162</sup>*ibid*

surat paksa tersebut. Sementara itu, dalam melakukan perbuatan hukum pajak, ternyata perbuatan yang dilakukan oleh penanggung pajak bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Seperti, menghalang-halangi juru sita pajak dalam melakukan penyitaan atas barang-barang yang dilakukan penyitaan.

Pejabat pajak dikatakan sebagai sumber timbulnya sengketa pajak karena tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan kaidah hukum pajak. Seperti, tidak menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar untuk menagih jumlah pajak yang masih kurang dibayar. Sementara itu dalam melakukan perbuatan hukum, ternyata perbuatan yang dilakukan oleh pejabat pajak bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Seperti, menerbitkan keputusan penagihan pajak secara seketika dan sekaligus kepada wajib pajak yang berhak menerimanya.

## **2. Dasar Hukum Upaya Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak**

Payung hukum dari upaya hukum keberatan adalah UU KUP, yang kemudian diatur secara khusus melalui Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 162, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5268, selanjutnya disebut PP Nomor 74 Tahun 2011). Selain itu Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 9/Pmk.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan (Berita Negara

Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 12, selanjutnya disebut PMK Nomor 9 Tahun 2013) juga mengatur secara khusus mengenai upaya hukum keberatan serta cara penyelesaiannya.

Dalam UU KUP, terdapat beberapa pasal yang mengatur mengenai upaya hukum keberatan, yaitu Pasal 25 yang menjelaskan mengenai ruang lingkup dari upaya hukum keberatan dan tata cara pengajuan upaya hukum keberatan, Pasal 26 yang menjelaskan mengenai keputusan keberatan, dan Pasal 26A yang menjelaskan bahwa tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan yang kemudian diatur berdasarkan PMK Nomor 9 Tahun 2013, antara lain mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Apabila Wajib Pajak tidak menggunakan haknya, proses keberatan tetap dapat diselesaikan.<sup>163</sup>

Selain melalui PMK Nomor 9 Tahun 2013, dasar hukum dari upaya keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak juga diatur secara khusus melalui PP Nomor 74 Tahun 2011, khususnya dalam Bab IV tentang Keberatan, Pembetulan, Pengurangan, Penghapusan, Pembatalan dan Gugatan. Tetapi mengenai upaya hukum keberatan dapat ditemukan pengaturannya di dalam Pasal 28 sampai dengan Pasal 33.

Perihal keberatan perlu dipahami karena proses awal yang harus ditempuh jika terjadi persengketaan di bidang pajak untuk pengajuan

---

<sup>163</sup>Wirawan B.ilyas, dan Richard Burton. Hukum Pajak (edisi revisi). Jakarta : Salemba Empat, 2004, hlm. 8



banding adalah upaya keberatan. Artinya, sebelum seseorang wajib pajak atau penanggung pajak ke Pengadilan Pajak untuk mengajukan upaya hukum banding, ia terlebih dahulu melakukan upaya keberatan ini. Kemudian, apabila putusan upaya keberatan ini ternyata tidak memuaskan wajib pajak atau penanggung pajak, pengajuan banding ke Pengadilan Pajak perlu dilakukan. Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu.<sup>164</sup>

Perbedaan ini terjadi antara wajib pajak atau penanggung pajak dan Direktur Jenderal Pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk jenis Pajak Pusat yang pengelolaannya menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Perbedaan persepsi juga dapat terdiantara wajib pajak dan Kepala Daerah/Kepada Dinas Pendapatan Daerah dan jajarannya di daerah (baik provinsi maupun kabupaten/kota) atas penetapan besarnya utang pajak untuk pajak daerah. Atau dapat pula terjadi perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan Direktur Jenderal Bea dan Cukai dan jajarannya atas penerapan bea masuk, bea keluar, cukai, dan sanksi administrasi. Pada hakikatnya, keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada diluar Pengadilan Pajak yang diperuntukkan untuk dapat dikatakan bahwa posisi pejabat pajak merupakan salah satu pihak yang bersengketa berhadapan dengan wajib pajak. Dimasa lampau dikenal dengan sebutan “fiskus”, pada

---

<sup>164</sup>Sri Pudyatmoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, PT Gramedia, Jakarta, (Selanjutnya disebut Sri Pudyatmoko I) 2009, hlm. 27.

hakikatnya tertuju pada pejabat pajak yang memiliki wewenang, kewajiban dan larangan dalam kerangka pelaksanaan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan. Akan tetapi, Undang-undang pajak yang memuat ketentuan formal, baik Undang - Undang Ketentuan Umum Perpajakan selanjutnya disebut UU KUP , Undang – Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah selanjutnya disebut UU PDRD, Undang – Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, dan Undang – Undang Pengadilan Pajak tidak mengatur secara tegas siapa sebenarnya yang dimaksud dengan pejabat pajak. Sekalipun pejabat pajak tidak diatur secara Undang-undang Pajak, tetapi dalam UU Pajak ditentukan suatu ketentuan yang mengatur tentang pejabat yang berwenang. Ketentuan itu terdapat pada Pasal 1 angka 1 UU Pengadilan Pajak, yang menegaskan bahwa; “Pejabat yang berwenang adalah Direktur Jendral Pajak, Direktur Jendral Bea dan Cukai, Gubernur, Bupati/walikota, atau pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan”.<sup>165</sup>

Berdasarkan ketentuan ini, pejabat yang berwenang adalah:

- a. Direktur Jendral Pajak
- b. Direktur Jendral Bea dan Cukai
- c. Gubernur
- d. Bupati/walikota
- e. Pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undang dibidang perpajakan.

---

<sup>165</sup> Wirawan B Ilyas, Richard Burton, Op. Cit, hlm. 201.

Direktur Jendral Pajak sebagai pejabat yang berwenang karena bertugas mengelola pajak pusat sehingga memiliki wewenang, kewajiban, dan larangan dalam melakukan pengelolaan pajak pusat. Demikian pula, direktur jendral bea dan cukai sebagai pejabat yang berwenang karena bertugas mengelola bea dan cukai, memiliki wewenang, kewajiban dan larangan dalam melakukan pengelolaan bea dan cukai. Akan tetapi, direktur jenderal bea dan cukai tidak dibahas dalam bagian ini, karena terfokusnya hanya substansi pajak. Baik pajak pusat, pajak daerah provinsi, dan pajak daerah kabupaten/kota.

Sementara itu, gubernur selaku pejabat yang berwenang karena bertugas mengelola pajak daerah di tingkat provinsi, memiliki wewenang, kewajiban, dan larangan dalam melakukan pengelolaan pajak daerah ditingkat provinsi. Bupati/ walikota sebagai pejabat yang berwenang karena bertugas mengelola pajak daerah ditingkat kabupaten/kota sehingga memiliki wewenang, kewajiban dan larangan dalam melakukan pengelolaan pajak daerah ditingkat kabupaten/kota. Kemudian, pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai pejabat yang berwenang hanya sekedar untuk membantu pelaksanaan tugas yang dibebankan oleh direktur jenderal pajak, direktur bea dan cukai, serta gubernur dan bupati/walikota, baik dalam bentuk delegasi ataupun mandat.<sup>166</sup>

Penyebutan sebagai pejabat yang berwenang tertuju kepada direktur jenderal pajak, gubernur dan bupati/walikota, atau pejabat yang ditunjuk

---

<sup>166</sup>Ibid.

untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah tidak tepat karena yang dikelola adalah pajak pusat dan pajak daerah. Kalau demikian halnya, sebutan yang paling tepat digunakan adalah “pejabat pajak” yang memiliki wewenang, kewajiban dan larangan yang bersumber dari hukum pajak. Selain itu pejabat pajak digunakan untuk membedakan dengan pejabat tata usaha Negara sebagai pihak yang memiliki wewenang, kewajiban dan larangan yang terkait dengan ketetapan sebagaimana yang digunakan dalam hukum administrasi. Walaupun keduanya sebagai administrasi Negara, pejabat pajak, dan pejabat tata usaha Negara memiliki perbedaan mengenai wewenang, kewajiban dan larangan, perbedaan itu disebutkan karena peraturan perundang-undangan yang dilaksanakan berbeda pula. pejabat yang ditunjuk oleh pejabat pajak untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan adalah kepala kantor pelayanan pajak (meliputi pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak penjualan atas barang mewah) serta kepala dinas pendapatan daerah yang meliputi provinsi dan kabupaten/kota. Pejabat yang ditunjuk oleh pejabat pajak hanya berwenang, berkewajiban dan menaati larangan dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan berdasarkan pelimpahan wewenang baik berupa delegasi maupun mandat. Dengan demikian, penunjukan pejabat untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan merupakan perpanjangan tangan dari pejabat pajak agar tercapai secara maksimal penegakan hukum pajak.

## **a. Para Pihak dalam Sengketa Pajak<sup>167</sup>**

### **a. Pembayaran Pajak dengan Pejabat Pajak**

Hukum pajak memiliki karakteristik yang berbeda dengan hukum lainnya, misalnya hukum administrasi maupun hukum perdata. Walaupun berbeda dalam kapasitas sebagai hukum positif yang mengikat para pihak yang bersengketa, baik diluar maupun didalam lembaga peradilan berdasarkan kompetensi absolut masing-masing. Hal ini, tidak dapat dipungkiri dan wajib diakui keabsahannya dalam kerangka menegakkan hukum untuk mewujudkan fungsi hukum, berupa keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Namun, lembaga peradilan tidak mampu mewujudkan secara keseluruhan fungsi hukum tersebut karena pihak-pihak yang bersengketa sebagai faktor yang berpengaruh dalam pengambilan keputusan sebagai akhir dari penyelesaian sengketa.<sup>168</sup>

Sengketa yang dimiliki oleh hukum pajak tertentu pada para pihak yang bersengketa, baik pada bidang keberatan maupun pada pengadilan pajak. Hal ini didasarkan pada peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang memungkinkan terjadinya karakteristik tersebut, tetapi boleh dikategorikan sebagai penyimpangan di bidang hukum pajak. Oleh karena itu, pihak yang bersengketa kadangkala berada dalam identitas yang sama dalam suatu sengketa

---

<sup>167</sup> <http://kanalhukum.id/kanalis/pengertian-sengketa-pajak/25>

<sup>168</sup> Ibid.

pajak pada salah satu lembaga peradilan pajak, seperti yang terjadi di bidang keberatan.

Pembenaran terhadap keberadaan para pihak yang bersengketa dalam identitas yang sama di bidang keberatan harus diterima secara mutlak sehingga tidak boleh dipertentangkan. Larangan untuk tidak dipertentangkan para pihak yang bersengketa terhadap identitas yang sama karena substansi hukum pajak telah mengatur secara berjenjang tentang kelanjutan pihak-pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak. Sebenarnya, para pihak yang bersengketa dengan identitas yang sama di bidang keberatan boleh berlanjut kepada pengadilan pajak dengan sebutan yang berbeda, disebabkan oleh objek sengketa itu berbeda pula. Dengan demikian, tetapi setelah berpindah kepada pengadilan pajak maka identitas itu telah berubah berdasarkan penamaan yang diperkenankan oleh hukum pajak.

Dasar hukum penentuan terhadap pihak-pihak yang bersengketa dalam kaitannya dengan keberatan tercantum dalam Pasal 25 ayat (1) UUKUP juncto pasal 103 ayat (1) UU PDRD (UU Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah), Pasal 25 ayat (1) UU PDRD menegaskan “*wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk*” penunjukan pejabat sebagaimana dimaksud dalam pasal 103 ayat (1) UUPDRD dalam kerangka menegakkan hukum pajak.

Pejabat pajak sebagai pihak yang bersengketa berhadapan dengan wajib pajak, karena dalam melaksanakan wewenang, kewajiban dan larangan kadangkala tidak ditaati yang menyebabkan kerugian bagi wajib pajak. Misalnya:<sup>169</sup>

a. Melanggar kewenangan

Pejabat pajak menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar untuk melakukan penagihan pajak yang kurang dibayar oleh wajib pajak, ternyata wajib pajak telah membayar lunas pajak yang terutang.

b. Melanggar kewajiban

Pejabat pajak memerintahkan kepada petugas pajak untuk melakukan pemeriksaan kepada wajib pajak, tetapi ternyata petugas pajak tidak dilengkapi dengan surat perintah pemeriksaan dan/atau penyitaan terhadap barang-barang milik wajib pajak.

c. Melanggar larangan

Pejabat pajak memerintahkan kepada juru sita pajak untuk menyita barang-barang bergerak milik wajib pajak, ternyata bahwa barang-barang itu tidak boleh disita.<sup>170</sup>

Terkaitnya pejabat pajak dalam sengketa pajak berhadapan dengan wajib pajak tidak dapat dihindarkan. Hal ini sebagai konsekuensi dari penegakan hukum pajak yang wajib diemban oleh pejabat pajak sebagai pihak yang mewakili negara dalam kerangka

---

<sup>169</sup>Philipus M. Hadjon. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*. Surabaya : Peradaban, 2007, hlm. 2-3.

<sup>170</sup>Ibid.

meningkatkan pendapatan negara dari sektor pajak. Ketergantungan negara dari sektor pajak tidak boleh dipungkiri karena sumber pendapatan negara dari sektor sumber daya alam sebagai pendapatan negara bukan pajak hanya sekedar pelengkap dan tiap-tiap tahun, mengalami perkembangan yang tidak maksimal. Walaupun pajak dan penerimaan negara sebagaimana ditegaskan pada pasal 23A Undang-undang negara Republik Indonesia tahun 1945 (UUD 1945) yang menegaskan “pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Penerimaan negara bukan pajak dikategorikan sebagai pungutan yang bersifat memaksa sehingga dalam pemungutannya dapat dipaksakan seperti halnya pada pajak.<sup>171</sup>

Perselisihan antara pejabat pajak dengan pembayar pajak sebagai bagian tak terpisahkan dari wajib pajak pada bidang keberatan adalah sesuatu yang tidak dapat dipungkiri karena pembayar pajak menerima surat. Misalnya, surat ketetapan pajak kurang bayar atau surat ketetapan pajak daerah kurang bayar yang diterbitkan oleh pejabat pajak. Akan tetapi, surat itu menimbulkan kerugian karena tidak sesuai dengan jumlah pajak yang kurang dibayar atas kerugian tersebut pembayar pajak mengajukan surat keberatan terhadap surat itu kepada bidang keberatan. Dalam hal ini, pejabat pajak merupakan salah satu pihak yang bersengketa berlawanan dengan pembayar pajak. Selain itu,

---

<sup>171</sup>Ibid.



pejabat pajak tersebut merupakan pula pihak pemutus terhadap penyelesaian keberatan yang diajukan oleh pembayar pajak.<sup>172</sup>

Jika dicermati penyelesaian keberatan tersebut, maka pejabat pajak memiliki dua kapasitas, baik sebagai salah satu pihak yang terlibat dalam sengketa maupun sebagai pihak yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak itu maka berwenang pula menerbitkan surat keputusan keberatan. Keterlibatan pejabat sebagai salah satu pihak yang bersengketa maupun sebagai pihak yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa merupakan perwujudan dari peradilan pajak tidak murni. Hal ini, disebabkan karena tidak terpenuhi unsur keempat dari peradilan pajak secara murni, yakni pihak pemutus merupakan pula pihak yang bersengketa, dalam hal ini direktur jenderal pajak/kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>173</sup>

#### **b. Pemotongan Pajak dengan Pejabat Pajak**

Pada hakikatnya, pemotong pajak merupakan pula bagian dari wajib pajak, tetapi kapasitasnya bukan merupakan pembayar pajak yang memiliki objek pajak yang dikenakan pajak, melainkan sebagai penyeter pajak yang telah dipotong dari wajib pajak. Pemotong pajak yang telah dilakukan wajib disetor ke Kas negara atau kas Daerah. Sebenarnya, pemotong pajak tidak dapat dikategorikan sebagai wajib

---

<sup>172</sup>Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan. *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2005, hlm.110.

<sup>173</sup>Ibid.

pajak karena tidak memenuhi persyaratan itu tertuju pada objek pajak yang tidak memiliki atau dikuasainya. Dengan demikian, pemotong pajak bukan merupakan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 2 UUKUP.<sup>174</sup>

Perselisihan antar pejabat pajak dengan pemotong pajak karena tindakan pejabat pajak menerbitkan surat yang merugikan pihak pemotong pajak. Misalnya surat ketetapan pajak nihil atau surat ketetapan pajak daerah nihil. Di dalam surat itu, di tegaskan bahwa pemotong pajak telah menyetor pajak berdasarkan jumlah pajak yang dipotong sehingga tidak ada pajak yang terutang maupun kelebihan pembayaran pajak. Kenyataannya, pemotong pajak telah menyetor pajak yang melebihi dari jumlah pajak yang dipotong ke kas negara atau kas daerah.<sup>175</sup>

Sebenarnya yang harus diterbitkan oleh pejabat pajak surat ketetapan pajak lebih bayar atau surat ketetapan pajak daerah lebih bayar yang menunjukkan bahwa ada kelebihan setoran pajak yang dilakukan oleh pemotong pajak. Karena kesalahan menerbitkan surat tersebut, pemotong pajak mengajukan keberatan kepada bidang keberatan agar memperoleh keadilan atas tindakan yang dilakukan oleh pejabat pajak. Kesalahan yang dilakukan oleh pejabat pajak menimbulkan kerugian pada pemotong pajak yang seyogyanya

---

<sup>174</sup> Adi Wijaya, <http://stanpajak.blogspot.com/2011/04/pemotongan-pajak-lebih-tinggi-bagi.html>

<sup>175</sup>Ibid.

kelebihan penyetoran pajak boleh diminta kembali. Ataupun, dikompensasikan dengan pajak yang terutang pada tahun pajak di masa mendatang.

Dalam kaitan ini pejabat pajak memiliki dua pula kapasitas yang berbeda satu dengan lainnya. *Pertama*, pejabat pajak sebagai salah satu pihak yang bersengketa berhadapan dengan pemotong pajak. *Kedua*, pejabat pajak sebagai pihak yang berwenang menyelesaikan keberatan dengan menerbitkan surat keputusan keberatan terhadap surat keberatan yang diajukan oleh pemotong pajak yang bersangkutan. Kalau demikian halnya, penyelesaian keberatan yang dilakukan oleh pejabat pajak pada bidang keberatan merupakan peradilan pajak tidak murni. Dikatakan sebagai peradilan pajak tidak murni, karena pejabat pajak selain sebagai salah satu pihak yang bersengketa juga sebagai pihak pemutus terhadap surat keberatan yang diajukan kepadanya. Hal ini disebabkan karena tidak terpenuhi unsur keempat peradilan pajak secara murni, yakni pihak pemutus merupakan pula pihak yang bersengketa.<sup>176</sup>

### **c. Pemungutan Pajak dengan Pejabat Pajak**

Pada hakikatnya, pemungut pajak merupakan pula wajib pajak, tetapi kapasitasnya bukan merupakan pembayar pajak yang memiliki objek pajak yang dikenakan pajak, melainkan sebagai penyetor pajak yang telah dipungut dari wajib pajak. Pemungutan pajak yang telah dilakukan wajib disetor ke Kas Negara atau Kas Daerah. Sebenarnya,

---

<sup>176</sup>Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, Op. Cit. hlm.21.

pemungut pajak tidak dapat dikategorikan sebagai wajib pajak karena tidak memenuhi persyaratan untuk dikenakan pajak. Persyaratan itu tertuju pada objek pajak yang tidak dimiliki atau dikuasainya. Dengan demikian, pemungut pajak bukan merupakan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 UUKUP.

Perselisihan antara pejabat pajak dengan pemungut pajak karena tindakan pejabat pajak menerbitkan surat yang merugikan pihak pemungut pajak. Misalnya, surat ketetapan pajak daerah nihil. Di dalam surat itu, ditegaskan bahwa pemungut pajak telah menyetor pajak berdasarkan jumlah pajak yang dipungut sehingga tidak ada pajak terutang maupun kelebihan pembayaran pajak. Kenyataannya, pemungut pajak telah menyetor pajak yang melebihi dari jumlah pajak yang dipungut ke Kas Negara atau Kas Daerah.

Sebenarnya yang harus diterbitkan oleh pejabat pajak adalah surat ketetapan pajak lebih bayar atau ketetapan pajak daerah lebih bayar menunjukkan bahwa ada kelebihan setoran pajak yang dilakukan oleh pemungut pajak. Karena kesalahan menerbitkan surat tersebut, pemungut pajak mengajukan keberatan kepada bidang keberatan agar memperoleh keadilan atas tindakan yang dilakukan oleh pejabat pajak menimbulkan kerugian pada pemungut pajak yang seharusnya kelebihan penyetoran pajak boleh diminta kembali. Ataukah, dikompensasikan dengan pajak yang terutang pada tahun pajak di masa mendatang.

Dalam kaitan ini pejabat pajak memiliki pula dua kapasitas yang berbeda satu dengan lainnya. *Pertama*, pejabat pajak sebagai salah satu pihak yang bersengketa berhadapan dengan pemungut pajak. *Kedua*, pejabat pajak sebagai pihak yang berwenang menyelesaikan keberatan dengan menerbitkan surat keputusan keberatan terhadap surat keberatan yang diajukan oleh pemungut pajak yang bersangkutan. Kalau demikian halnya, penyelesaian keberatan yang dilakukan oleh pejabat pajak pada bidang keberatan merupakan peradilan pajak tidak murni. Dikatakan sebagai peradilan pajak tidak murni, karena pejabat pajak selain sebagai salah satu pihak yang bersengketa juga sebagai pihak pemutus terhadap surat keberatan yang diajukan kepadanya. Hal ini disebabkan karena tidak terpenuhi unsur keempat peradilan pajak secara murni, yakni pihak pemutus merupakan pula pihak yang bersengketa.

#### **d. Pembayaran Pajak dengan Pemotong Pajak**

Surat keberatan yang diajukan oleh pembayar pajak terhadap pemotong pajak karena dalam meaksanakan kewajibannya melanggar ketentuan dalam peraturan perundang-undang perpajakan berlaku. Sebagai contoh, pemotong pajak melakukan pemotongan pajak kepada pembayar pajak melebihi yang seharusnya dipotong.<sup>177</sup> Ataukah, pemotong pajak melakukan pemotongan dengan tidak memberikan bukti pemotongan pajak kepada pembayar pajak yang dipotong

---

<sup>177</sup> <http://www.pajak.go.id/content/kenali-para-pemotong-dan-pemungut-pajak-di-indonesia>

pajaknya. Kalau terjadi demikian, maka pembayar pajak yang telah dikenakan pemotongan pajak berhak mengajukan surat keberatan terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemotong pajak kepada bidang keberatan. Pihak-pihak yang bersengketa dalam hal ini, pembayar pajak yang dikenakan pemotongan pajak dengan pemotongan pajak yang telah melakukan pemotongan pajak.

Sementara itu pejabat pajak berada dalam kapasitas sebagai pihak pemutus yang berwenang menerbitkan surat keputusan keberatan. Sebenarnya pejabat pajak bukan merupakan salah satu pihak yang bersengketa melainkan sebagai yang memeriksa dan memutus surat keberatan yang diajukan oleh pembayar pajak. Tatkala dicermati penyelesaian keberatan antara pembayar pajak dengan pemotong pajak, ternyata bidang keberatan menyelenggarakan peradilan pajak secara murni. Oleh karena terdapat pemisahan secara tegas antara pihak-pihak yang bersengketa dengan pihak pemutus yang berwenang memeriksa dan memutus sampai pada menerbitkan surat keputusan keberatan. Tidak benar kalau dikatakan bahwa bidang keberatan sebagai salah satu lembaga peradilan pajak hanya sekedar melaksanakan peradilan pajak tidak murni dan bahkan mampu menyelenggarakan peradilan pajak yang bersifat murni. Dengan demikian, bidang keberatan yang ada dalam hukum pajak berbeda dengan bidang keberatan pada lembaga peradilan tata usaha negara dan perbedaan ini menunjukkan bahwa

hukum pajak pada hakikatnya hukum yang berdiri sebagai hukum positif.<sup>178</sup>

**e. Pembayaran Pajak dengan Pemungut Pajak**

Surat keberatan yang diajukan oleh pembayar pajak terhadap pemungut pajak karena dalam melaksanakan kewajibannya melanggar ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan berlaku. Sebagai contoh, pemungut pajak melakukan pemungutan pajak kepada pembayar pajak melebihi yang seharusnya dipungut. Ataupun, pemungut pajak melakukan pemungutan pajak dengan tidak memberikan bukti pemungutan pajak kepada pembayar pajak yang dipungut pajaknya.<sup>179</sup> Kalau terjadi demikian, pembayar pajak yang telah dikenakan pemungutan pajak berhak mengajukan surat keberatan terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemungut pajak kepada bidang keberatan. Pihak-pihak yang bersengketa dalam hal ini, pembayar pajak yang dikenakan pemungutan pajak dengan pemungut pajak yang melakukan pemungutan pajak. Sementara itu, pejabat pajak berbeda dalam kapasitas sebagai pihak pemutus yang berwenang menerbitkan surat keputusan keberatan.

Sebenarnya pejabat pajak bukan merupakan salah satu pihak yang bersengketa melainkan sebagai pihak yang memeriksa dan

---

<sup>178</sup> Miyasto, Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, *Pidato Pengukuhan Guru Besar*, Semarang, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, 1997, hal. 9

<sup>179</sup> Putu Bagiaarta. Pengaturan Penyelesaian Sengketa PPN Melalui Pengadilan Pajak. humas3 pada 19 Juni 2012.

memutus surat keberatan yang diajukan oleh pembayar pajak. Ketika dicermati penyelesaian keberatan antara pembayar pajak dengan pemungut pajak, ternyata bahwa bidang keberatan menyelenggarakan peradilan pajak secara murni karena terdapat pemisahan secara tegas antar pihak-pihak yang bersengketa dengan pihak pemutus. Dalam arti, pihak pemutus tidak berada dalam kedudukan sebagai yang bersengketa melainkan dilengkapi dengan wewenang untuk memeriksa dan memutus sampai pada penerbitan surat keputusan keberatan. Tidak benar kalau dikatakan bahwa bidang keberatan sebagai salah satu lembaga peradilan pajak tidak murni. Hal ini yang membedakan antara bidang keberatan yang diatur dalam hukum pajak dengan bidang keberatan yang diatur dalam hukum administrasi yang tercermin dari UUPERATUN (UU Peradilan Tata Usaha Negara).<sup>180</sup>

Salah satu perangkat hukum yang memberi jaminan kepastian hukum atas hak-hak wajib pajak adalah Badan Peradilan Pajak. Untuk memudahkan pemahaman tentang peradilan pajak, terlebih dahulu akan diberikan definisi tentang peradilan. Menurut Apeldoorn, peradilan ialah memutuskan perselisihan oleh suatu instansi yang tidak mempunyai kepentingan dalam perkara maupun tidak merupakan bagian dari pihak yang berselisih, tetapi berdiri sendiri di atas perkara, dan menyelesaikan pokok perselisihan dibawah suatu peraturan umum.<sup>181</sup> Sedangkan

---

<sup>180</sup> Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

<sup>181</sup> Rochmat Soemitro, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Eresco, Bandung, 1964, hlm. 6.



peradilan pajak adalah implementasi acaraprosedur, proses dan sistem kegiatan pengadilan dalam memutus kasus perpajakan dan konsekuensi hukumnya.<sup>182</sup> Berdasarkan pengertian peradilan dari ahli hukum dan unsur-unsur dari suatu peradilan diatas dapat disimpulkan bahwa, pengertian peradilan pajak dalam arti luas adalah suatu proses penyelesaian semua bentuk sengketa pajak, baik oleh pejabat administrasi pajak maupun oleh badan peradilan pajak yang independen, yang mempunyai unsur-unsur sebagai berikut:<sup>183</sup>

- 1) Merupakan suatu organisasi yang dibentuk oleh negara dalam arti sistem dengan wadah atau tempat yang bernama pengadilan;
- 2) Adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum, seperti undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan daerah, dan sebagainya khususnya di bidang hukum pajak;
- 3) Adanya suatu perselisihan hukum pajak yang nyata, seperti keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan atas pelaksanaan undang-undang penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa;
- 4) Ada sekurang-kurangnya dua pihak yang bersengketa, seperti wajib pajak melawan Direktur Jenderal Pajak mengenai pajak-pajak pusat

---

<sup>182</sup>Bahari U, *Pengantar Hukum Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001, hlm.165.

<sup>183</sup>Sudarsono, *Kamus Hukum*, Cetakan I, Rineka Cipta, Jakarta, 1992, hlm. 349.

atau wajib pajak melawan Gubernur Kepala Daerah Tingkat I mengenai pajak-pajak daerah.

- 5) Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan, yaitu badan peradilan pajak yang mempunyai wewenang memutus perselisihan-perselisihan di bidang perpajakan.

Sedangkan dalam arti sempit, peradilan pajak adalah proses penyelesaian sengketa pajak oleh badan peradilan pajak yang independen yang dibentuk berdasarkan undang-undang. Selama ini badan peradilan pajak telah mengalami 3 (tiga) kali perubahan bentuk dan kewenangan dalam menyelesaikan sengketa pajak, yaitu:

1. Majelis Pertimbangan Pajak (1915 s/d 1997), yang mempunyai kewenangan dalam hal banding pajak;
2. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (1997 s/d 2001), yang mempunyai kewenangan banding pajak dan gugatan pelaksanaan penagihan pajak;
3. Pengadilan Pajak (2002), yang mempunyai kewenangan banding pajak, gugatan pelaksanaan penagihan pajak, dan gugatan pelaksanaan keputusan perpajakan.

Kemudian Rochmat soemitro merumuskan bahwa peradilan pajak sebagai suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberi keadilan dalam sengketa pajak baik kepada wajib pajak maupun kepada pemungut pajak (pemerintah) sesuai ketentuan undang-undang, dimana proses itu merupakan rangkaian perbuatan yang harus

dilakukan oleh wajib pajak atau pemungut pajak dihadapan suatu instansi (administrasi atau pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa.<sup>184</sup>

Peradilan pajak di Indonesia merupakan peradilan administrasi yang bersifat khusus di bidang perpajakan. Suatu peradilan dikatakan sebagai peradilan administrasi jika memenuhi unsur-unsur, yaitu salah satu pihak yang berselisih harus administrator (pejabat administrasi), yang menjadi terikat karena perbuatan salah seorang pejabat dalam batas wewenangnya, dan terhadap persoalan yang diajukan diberlakukan hukum publik atau hukum administrasi.<sup>185</sup>

Peradilan administrasi dapat dibagi menjadi dua, yaitu peradilan administrasi murni dan peradilan administrasi tidak murni. Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa, peradilan pajak di Indonesia meliputi, peradilan administrasi murni maupun peradilan administrasi tidak murni, yaitu:

- (1) Peradilan administrasi murni, seperti penyelesaian sengketa pajak (dulu) oleh majelis Pertimbangan Pajak (1915 s/d 1997) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (1997 s/d 2001), dan (sekarang) oleh Pengadilan Pajak (2002).
- (2) Peradilan administrasi tidak murni, seperti pembetulan dan atau pembatalan ketetapan pajak oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 16

---

<sup>184</sup>Dewi Kania Sugiharti, *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*, Cetakan 1, Refika Aditama, Bandung, 2005, hlm. 4.

<sup>185</sup>Bachasan Mustafa, *Pokok-pokok Administrasi Negara*, Alumni, Bandung, 1979, hlm. 114.

UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan). Seperti umumnya diketahui, sebuah institusi pengadilan mempunyai kompetensi (kewenangan mengadili) absolut. Dalam kaitannya dengan kompetensi absolut Pengadilan Pajak, UU Pengadilan Pajak mengatur hal ini dalam dua pasal, yakni Pasal 31 dan Pasal 32. Disamping menangani banding dan gugatan seperti diatas, yang juga menjadi kewenangan absolut Pengadilan Pajak adalah melakukan pengawasan terhadap kuasa hukum yang memberikan bantuan hukum kepada para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak. Hal yang seperti ini tidak diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 dan juga tidak diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum. Inilah yang menjadi kekhususan dari Pengadilan Pajak.<sup>186</sup>

#### **a. Sengketa Pajak Pada Bidang Keberatan**

Perihal keberatan perlu dipahami karena proses awal yang harus ditempuh jika terjadi persengketaan di bidang pajak untuk pengajuan banding adalah upaya keberatan. Artinya, sebelum seseorang wajib pajak atau penanggung pajak ke Pengadilan Pajak untuk mengajukan upaya hukum banding, ia terlebih dulu melakukan upaya keberatan ini. Baru kemudian

---

<sup>186</sup>Ibid.

apabila putusan upaya keberatan ini ternyata tidak memuaskan wajib pajak atau penanggung pajak, pengajuan banding ke Pengadilan Pajak perlu dilakukan.<sup>187</sup>

Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu. Perbedaan ini terjadi antara wajib pajak atau penanggung pajak dan Direktur Jenderal Pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk jenis Pajak Pusat yang pengelolaannya menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Perbedaan persepsi juga dapat terjadi antara wajib pajak dan Kepala Daerah/Kepala Dinas Pendapatan Daerah dan jajarannya di daerah (baik propinsi maupun kabupaten/kota atas penetapan besarnya utang pajak untuk Pajak daerah. Atau dapat pula terjadi perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan Direktur Jenderal Bea dan Cukai dan jajarannya atas penetapan bea masuk, bea keluar, cukai dan sanksi administrasinya.<sup>188</sup>

Pada hakikatnya, keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada di luar pengadilan pajak yang diperuntukkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak. Oleh karena pejabat pajak tidak melakukan perbuatan hukum atau melakukan perbuatan hukum, tetapi terjadi pelanggaran hukum pajak. Demikian pula terhadap pemotong pajak atau pemungut pajak dalam kerangka menegakkan hukum pajak, karena tidak memenuhi kewajiban hukum yang melekat pada dirinya sebagai pemotong pajak atau pemungut pajak. Sebaliknya pemotong pajak atau pemungut pajak berhak mengajukan

---

<sup>187</sup> Syofyan, Syofrin dan Asyhar Hidayat. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*. Bandung: Refika Aditama. 2004, hlm. 43.

<sup>188</sup>Ibid.

keberatan tatkala mengalami kerugian atas tindakan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam bentuk keberatan.

Keberatan bukan merupakan kewajiban melainkan hak yang diberikan oleh hukum pajak kepada wajib pajak sebagai upaya untuk mendapatkan atau memperoleh perlindungan hukum melalui bidang keberatan. Sebagai suatu hak, penggunaan keberatan bergantung pada kehendak atau kemauan wajib pajak untuk menggunakan atau tidak hak tersebut karena tidak ada sanksi hukum yang boleh dikenakan bilamana tidak digunakan keberatan. Sebenarnya, hukum acara peradilan pajak menempatkan keberatan sebagai upaya hukum biasa berada di luar pengadilan pajak.<sup>189</sup>

Keberatan tidak boleh disalahgunakan oleh wajib pajak dalam kaitannya untuk memperoleh keadilan atas kerugian yang dialaminya. Hal ini didasarkan bahwa penggunaan hak untuk mengajukan keberatan, terlebih dahulu wajib ditaati persyaratan yang ditentukan oleh UUKUP juncto UUPDRD (UU Pajak Daerah Dan retribusi Daerah), karena kedua Undang-Undang Pajak ini mengatur substansi keberatan. Tujuannya agar penggunaan keberatan oleh wajib pajak tepat pada sasaran berupa memperoleh keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak, baik terhadap pajak negara dan dipenuhi persyaratan pengajuan keberatan sehingga dapat dikabulkan substansi tuntutan yang terkandung dalam keberatan termaksud.

#### **b. Petugas Pajak / Birokrasi Yang Berkualitas Tinggi**

---

<sup>189</sup>Ibid., hlm. 45.

Untuk dapat mengevaluasi perilaku, nilai-nilai yang dimiliki dan dihayati dan diterapkan dalam kehidupan sehari-hari oleh birokrasi di Indonesia, dalam hal ini birokrasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP), khususnya para pegawai atau petugas birokrasi yang bertugas dan bertanggungjawab terhadap keberatan yang disampaikan oleh wajib pajak. Desain kelembagaan yang didasarkan pada prinsip-prinsip dikotomi administrasi politik dan netralitas birokrasi mencakup adanya birokrasi berkualitas tinggi yang diilhami oleh norma dan nilai pelayanan publik yang dihormati seperti :<sup>190</sup>

- a. *Unwavering allegiance to the profession and dedication to duty* (membaur dengan profesi dan dedikasi untuk bertugas),
- b. *Impartial application of rules and law* (Penerapan peraturan dan hukum yang imparsial),
- c. *Concern for fairness and equity* (Perhatian untuk keadilan dan keadilan),
- d. *Commitment the protection of public interest and promotion of the common weal* (Komitmen perlindungan masyarakat yang paling rendah dan promosi dari common weal),
- e. *High standard of personal integrity and probity* (Standar integritas dan probabilitas pribadi yang tinggi),
- f. *A sense of being accountable for the preservation of professional ethics* (Rasa bertanggung jawab atas pelestarian etika profesi).

Prinsip pertama dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah tidak mudah goyah, teguh pendirian terhadap profesi, penuh kesetiaan dan pengabdian terhadap tugas-tugas yang dibebankan. Birokrasi DJP mendapat berbagai tantangan terhadap kesetiaan dan pengabdian, baik karena volume pekerjaan yang tinggi, budaya patuh pada atasan dan rayuan melakukan korupsi.

Prinsip kedua dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah tidak memihak dan pada setiap penerapan aturan dan undang-

---

<sup>190</sup> B. Guy Peters and Jon Pierre. *The SAGE Handbook of Public Administration*. SAGE : Los Angeles, 2012, hlm. 723.

undang. Dalam kehidupan kenegaraan selalu terdapat pihak-pihak yang mempunyai kepentingan yang tidak searah, atau bertentangan satu sama lain. Dalam kondisi yang demikian, maka birokrasi yang berkualitas tinggi harus tetap pada prinsip tidak memihak, melainkan tetap berpegang teguh pada aturan dan undang-undang. Birokrasi DJP selalu akan berhadapan dengan dua pihak atau dua kepentingan, yaitu kepentingan untuk mengamankan pajak ke kas negara sebagaimana disebutkan dalam SKPKB / SKPKBT (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar / Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan) di satu pihak dan dilain pihak wajib memperhatikan keberatan wajib pajak terhadap SKP (Surat Ketetapan Pajak) tersebut berdasarkan undang-undang pajak dan peraturan pelaksanaannya.<sup>191</sup>

Prinsip ketiga dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah menerapkan prinsip keadilan dan kesamaan. Prinsip keempat dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah berkomitmen melindungi masyarakat yang paling rendah dan memberikan promosi yang baik mengenai pajak. Prinsip kelima dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah mempunyai standar integritas dan probabilitas pribadi yang tinggi. Dan prinsip keenam dalam menjadi pegawai birokrasi yang berkualitas tinggi adalah mempunyai rasa bertanggungjawab dan mempunyai etika profesi, jadi setiap bertindak selalu berhati-hati.

### **c. Pengajuan Keberatan**

Ketika terjadi pelanggaran hukum pajak di bidang pajak negara yang meliputi pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak

---

<sup>191</sup>Ibid.



penjualan atas barang mewah, keberatan ditujukan kepada direktur jenderal pajak.<sup>192</sup> Dalam arti, direktur jenderal pajak telah memiliki kewenangan untuk memeriksa dan memutuskan keberatan tersebut. Akan tetapi, kewenangan direktur jenderal pajak telah dilimpahkan kepada pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan, yaitu kepala kantor wilayah pajak atau kepala kantor pelayanan pajak. Pengajuan keberatan wajib berpatokan pada jenis pajak yang dipersengketakan. Kalau jenis pajak yang disengketakan adalah pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, keberatan harus ditujukan kepada kepala kantor wilayah atau kepala kantor pelayanan pajak.

Lain halnya, bila jenis pajak yang disengketakan merupakan pajak daerah provinsi, keberatan diajukan kepada Gubernur Kepala Daerah. Sementara jenis pajak yang disengketakan merupakan pajak daerah kabupaten/kota, keberatan diajukan kepada bupati/walikota kepala daerah. Hal ini didasarkan bahwa pengaturan pajak daerah berbeda dengan pengaturan pajak negara yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UUPDRD). Sekalipun terdapat pengaturan yang berbeda, ternyata bahwa substansi pengajuan keberatan bagi sengketa pajak daerah (provinsi dan kabupaten/kota) memiliki banyak persamaan dibandingkan perbedaannya.<sup>193</sup>

Siapakah yang berhak mengajukan keberatan/Apabila ditelusuri UUKUP juncto UUPDRD maka yang berhak mengajukan keberatan adalah wajib pajak. Hal ini secara tegas diatur pada Pasal 25 ayat (1) UUKUP yang

---

<sup>192</sup> Asmara, Galang. *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak Indonesia*. Yogyakarta: LaksBang Pressindo, 2006, hlm. 27.

<sup>193</sup>Ibid.

menegaskan “*wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak* “. Jika keberatan itu tertuju pada pajak daerah (provinsi atau kabupaten /kota) maka yang berhak mengajukan adalah wajib pajak. Sebagaimana ditegaskan pada Pasal 103 ayat (1) UU PDRD bahwa “*wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk*”. Dengan demikian, suatu kepastian hukum bagi wajib pajak dapat mengajukan keberatan karena hukum pajak memberikannya dalam bentuk “hak” yang tidak boleh dipertengahkan.

Persyaratan keberatan terhadap sengketa pajak negara, adalah sebagai berikut :<sup>194</sup>

- a. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia
- b. Keberatan harus memuat jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut ; atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak
- c. Keberatan diajukan kepada pejabat pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan
- d. Keberatan diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan pajak atau pemungut pajak, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaannya.
- e. Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit

---

<sup>194</sup>Tjia Siau Jan. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*. Bandung: PT Alumni Bandung, 2013, hal. 9.

sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.

Sementara itu, persyaratan keberatan terhadap sengketa pajak daerah, adaah sebagai berikut :

- a. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia,
- b. Keberatan diajukan kepada kepala daerah dengan disertai alasan-alasan yang jelas,
- c. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama tiga bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan pajak atau pemungutan, kecuali jika wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*),
- d. Keberatan dapat diajukan apabila wajib pajak telah membayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak.<sup>195</sup>

Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut, tidak dianggap sebagai surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan. Dalam arti, pejabat sebagai pihak pemutus sengketa pajak dalam bentuk keberatan, berwenang untuk mengesampingkan suatu keberatan tatkala tidak memenuhi persyaratan yang telah ditentukan. Penyimpangan suatu keberatan oleh pejabat pajak tidak boleh dianggap sebagai bentuk pelanggaran hukum pajak karena tindakan itu dilakukan dalam kerangka menegakkan hukum pajak.<sup>196</sup>

---

<sup>195</sup> Djamiludin Gede, 2002, Hukum Pajak, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, h. 32.

<sup>196</sup>Ibid.

Jika diteliti secara seksama persyaratan keberatan, baik terhadap sengketa pajak pusat maupun terhadap sengketa pajak daerah, ternyata bahwa persyaratan itu belum dapat dikatakan sempurna. Ketidaksempurnaan itu tertuju pada tidak dicantumkannya mengenai identitas para pihak yang bersengketa dalam tahap keberatan. Identitas para pihak yang bersengketa sangat menentukan bagi bidang keberatan untuk memberitahukan atau menyampaikan surat kepada para pihak yang bersengketa, terutama pihak termohon keberatan. Selain itu, bertujuan pula untuk menghindari kesalahan dalam melakukan pemeriksaan, terutama pada tahap pengambilan keputusan. Dengan demikian, persyaratan sahnya keberatan diharapkan dilengkapi dengan identitas para pihak yang bersengketa pada tahap keberatan.<sup>197</sup>

Keberatan wajib pajak harus diajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia dan bukan bahasa inggris, jerman, belanda, dan lain-lain. Dalam surat keberatan itu dikemukakan mengenai jumlah pajak yang terutang, atau jumlah yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan dimaksud. Batas waktu pengajuan keberatan ditentukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat dan tanggal pemotongan pajak atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak memiliki waktu yang cukup memadai untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya. Apabila ternyata jangka waktu tiga bulan

---

<sup>197</sup>Tjia Siauw Jan., Op., Cit., hlm. 12.

tersebut tidak dapat dipenuhi oleh wajib pajak karena keadaan di luar kekuasaan (*force majeure*) wajib pajak, maka tenggang jangka waktu selama tiga bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang.<sup>198</sup>

Jangka waktu tiga bulan yang diberikan kepada pihak yang mengajukan keberatan tersebut, sangat cukup lama sehingga dapat menimbulkan usaha-usaha yang mengarahkan kepada perbuatan melanggar hukum pajak. Seperti, melakukan pendekatan dengan pejabat pajak yang berwenang menerbitkan surat keputusan keberatan tersebut agar keberatannya dapat dikabulkan dengan diktum menerima seluruh dalil-dalil pemohon keberatan. Oleh karena itu, jangka waktu tiga bulan itu dapat dikurangi menjadi tujuh hari sejak tanggal diterima surat keputusan keberatan termaksud. Hal ini dimaksud agar penyelesaian sengketa keberatan tidak membutuhkan waktu yang cukup lama, paling lama hanya enam bulan sejak tanggal dimasukkannya surat keberatan oleh wajib pajak. Dengan demikian, jangka waktu pengujian keberatan perlu dilakukan perubahan dari tiga bulan menjadi tujuh hari dan tidak perlu ada istilah *force majeure* terhadap wajib pajak.

Ruang lingkup substansi surat dalam UUKUP berbeda dengan substansi surat dalam UUPDRD sehingga memerlukan penjabaran lebih lanjut. Ruang lingkup substansi surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 25 ayat (3) UUKUP, adalah sebagai berikut :<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup>Ibid.

<sup>199</sup> Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

- a. Surat ketetapan pajak kurang bayar
- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan
- c. Surat ketetapan pajak lebih bayar ; dan
- d. Surat ketetapan pajak nihil

Sementara itu, ruang lingkup substansi surat sebagaimana dimaksud dalam pasal 103 ayat (3) UUPDRD, adalah sebagai berikut :

- a. Surat pemberitahuan pajak terutang
- b. Surat ketetapan pajak daerah
- c. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar
- d. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan
- e. Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar dan
- f. Surat ketetapan pajak daerah nihil

Perbedaan substansi surat yang diatur dalam UUKUP dengan substansi surat dalam UUPDRD, pada hakikatnya tidak menimbulkan kesulitan bagi wajib pajak ketika memahami dan mematuhi hukum pajak pada saat mengajukan keberatan. Hal ini menunjukkan bahwa sengketa pajak yang berkaitan dengan substansi surat tersebut, wajib ditempatkan pada kedudukan yang sebenarnya menurut hukum pajak agar keberatan tidak mengalami kesalahan secara prinsipil. Kadangkala, salah satu surat itu diwajibkan untuk dilampirkan dalam surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak.

Penyusunan surat keberatan memerlukan bukti-bukti konkrit agar dapat diterima secara keseluruhan keberatan wajib pajak. Oleh karena itu,

Pasal 25 ayat (6) UUKUP meletakkan hak bagi wajib untuk meminta dasar-dasar pengenaan, pemotongan pajak atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan. Sebaliknya meletakkan kewajiban kepada pejabat pajak untuk memenuhi permintaan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 25 ayat (6) UUKUP. Bilamana hak wajib pajak tersebut tidak dibuktikan oleh pejabat pajak, ternyata Undang-undang Pajak tidak memberi penjelasan lebih lanjut, apakah dapat atau tidak dipersengketakan pada bidang keberatan atau pengadilan pajak karena merupakan kewajiban bagi pejabat maka untuk memberikan atau memenuhi permohonan wajib pajak maka untuk sementara waktu dapat digugat melalui peradilan tata usaha negara, bahkan dapat diajukan sebagai tersangka dalam peradilan umum.<sup>200</sup>

Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak Pajak yang ditunjukan untuk itu/kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk, atau tanda pengiriman surat atau melalui cara lain yang telah ditentukan, adalah sebagai bukti surat tentang penerimaan surat keberatan. Jangka waktu penyelesaian keberatan dihitung sejak tanggal penerimaan surat dimaksud. Tatkala surat keberatan dari wajib pajak tidak memenuhi persyaratan yang telah ditentukan, sebelum berakhir batas waktu pengajuan surat keberatan maka wajib pajak masih berhak memperbaiki surat keberatannya. Jangka waktu penyelesaian keberatan dihitung sejak tanggal diterimanya surat keberatan yang telah diperbaiki dan memenuhi persyaratan sebagai surat keberatan.

---

<sup>200</sup>Ibid.

Penerimaan surat keberatan dapat digunakan oleh wajib pajak sebagai bentuk pengawasan untuk mengetahui kapan berakhir jangka waktu dua belas bulan. Berhubung karena dalam jangka waktu dua belas bulan sejak tanggal surat keberatan diterima maka pejabat pajak wajib menerbitkan surat keputusan keberatan. Hal ini salah satu bentuk peran serta wajib pajak dalam melakukan pengawasan terhadap penegakan hukum pajak yang berkaitan dengan penyelesaian keberatan.<sup>201</sup>

Wajib pajak yang mengajukan surat keberatan, terlebih dahulu wajib membayar pajak yang terutang karena penagihan pajak tetap dilaksanakan. Pengajuan surat keberatan bukan merupakan alasan bagi wajib pajak untuk menunda kewajiban membayar pajak atau dengan cara melakukan penghindaran pajak yang bersifat negatif.<sup>202</sup> Pengajuan surat keberatan hanya bertujuan untuk memperoleh kepastian hukum yang didasarkan atas keadilan mengenai objek pajak yang disengketakan. Dengan demikian, pajak yang terutang tetap harus dibayar walaupun wajib pajak mengajukan surat keberatan kepada bidang keberatan, karena pengajuan surat keberatan tidak menunda penagihan pajak yang setiap saat dapat dilakukan oleh pejabat pajak dalam kerangka penegakan hukum pajak. Tetapi jumlah yang harus dibayar sebelum mengajukan Keberatan sebesar yang disetujui dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. (SKPKB ).

---

<sup>201</sup> Ibid.

<sup>202</sup> *Penyelesaian Sengketa Perpajakan Ditinjau Dari Aspek Penegakan Hukum*, Disampaikan oleh : Prof. Dr. Widyono Pramono, SH, MM, MHum dalam acara Rakortas Keberatan dan Banding 2015 yang dilaksanakan tanggal 20 s.d 23 Oktober 2015.



#### d. Objek Sengketa Keberatan Pajak

Keberatan sebagai upaya hukum biasa dalam hukum acara peradilan pajak, tidak boleh diajukan kepada bidang keberatan ketika tidak mempunyai objek yang diperselisihkan. Sebenarnya, objek yang diperselisihkan pada bidang keberatan merupakan objek keberatan yang memiliki berbagai jenis, bergantung pada kaidah hukum pajak yang bersumber dari UUKUP juncto UUPDRD sebagai hukum formal di bidang perpajakan. Keberadaan objek keberatan memberikan legalitas terhadap pihak-pihak yang bersengketa untuk dapat digunakan dalam kerangka memperoleh keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum.<sup>203</sup>

Dasar hukum objek sengketa pajak pusat diatur dalam Pasal 25 ayat

(1) UUKUP yang meliputi atas suatu :

- a. Surat ketetapan pajak kurang bayar
- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan
- c. Surat ketetapan pajak lebih bayar
- d. Surat ketetapan pajak nihil
- e. Pemotongan pajak oleh pihak ketiga dan
- f. Pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Penjelasan Pasal 25 ayat (1) UUKUP menegaskan, apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotong atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, wajib pajak dapat

---

<sup>203</sup> Tjip Ismail. *Implikasi Otonomi Daerah Terhadap Paradigma Pajak Daerah di Indonesia*, Disertasi, FH-UI: Tahun 2005, hlm. 32

mengajukan keberatan hanya kepada direktur jenderal pajak. Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi ketetapan pajak, yaitu :<sup>204</sup>

- a. Jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Jumlah besarnya pajak
- c. Pemotongan pajak atau
- d. Pemungutan pajak

Perkataan “suatu” dalam pasal 25 ayat (1) UUKUP, dimaksudkan bahwa suatu keberatan harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu masa pajak atau tahun pajak. Sebagai contoh ; keberatan atas ketetapan pajak penghasilan tahun pajak 2011 dan tahun pajak 2012 harus diajukan masing-masing dalam satu surat keberatan tersendiri. Untuk dua tahun pajak tersebut harus diajukan dua surat keberatan. Hal ini bertujuan untuk memudahkan bagi wajib pajak dalam menyusun secara benar dan jelas surat keberatan yang akan diajukan. Demikian pula halnya, dipersidangan memudahkan bagi pejabat pajak untuk memeriksa dan memutuskan sengketa pajak secara berkeadilan, bermanfaat, dan mewujudkan kepastian hukum bagi objek pajak yang dipersengketakan.

Ketika dikaji secara mendalam objek sengketa tersebut, ternyata menganut teori materil timbulnya utang pajak karena timbulnya utang pajak berupa suatu jumlah kerugian dan/atau jumlah besarnya pajak penghasilan terutang tidak melibatkan pejabat pajak. Hal ini didasarkan bahwa jumlah kerugian dan/atau jumlah besarnya pajak penghasilan terutang tidak melibatkan pejabat pajak. Hal ini didasarkan bahwa jumlah kerugian dan/atau

---

<sup>204</sup>Pasal 25 Undang-undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.

jumlah besarnya pajak penghasilan terutang telah ditentukan oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan (UUPPh). Sementara itu, ketetapan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak hanya sekedar instrumen hukum pajak untuk melegalkan keberadaan jumlah kerugian dan/atau jumlah pajak penghasilan yang terutang.<sup>205</sup>

Berbeda dengan pemotongan pajak atau pemungutan pajak sebagai objek sengketa pajak berdasarkan kaidah hukum Pasal 25 ayat (1) UUKUP. Pemotongan pajak atau pemungutan pajak tidak dilakukan oleh pajak, melainkan dilakukan oleh pemotong pajak atau pemungut pajak. Objek sengketa yang boleh ditimbulkannya dapat berupa kesalahan dalam melakukan pemotongan pajak atau pemungutan pajak. Misalnya, salah menerapkan tarif pajak (pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah) sehingga melakukan pemotongan pajak atau pemungutan pajak terhadap pembayar pajak maka pembayar pajak dalam kedudukan sebagai wajib pajak berhak mengajukan keberatan.

Lain halnya terhadap sengketa pajak yang berkaitan dengan pajak daerah sebagaimana diatur dalam Pasal 103 ayat (1) UU PDRD. Objek sengketa pajak daerah yang dapat diajukan keberatan atas suatu.<sup>206</sup>

- a. Surat pemberitahuan pajak terutang
- b. Surat ketetapan pajak daerah
- c. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar

---

<sup>205</sup>Marohit Pahala Siahaan. *Seri Hukum Pajak Indonesia: Hukum Pajak Formal*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010, hal. 210-211.

<sup>206</sup> Pasal 103 Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan retribusi Daerah.

- d. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan
- e. Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar
- f. Surat ketetapan pajak daerah nihil
- g. Pemotongan pajak daerah atau
- h. Pemungutan pajak daerah oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah.

Untuk memahami substansi objek sengketa pajak daerah sebagaimana dimaksud pada Pasal 103 ayat (1) UUPDRD, dapat dijelaskan sebagai berikut: terlebih dahulu diketahui penjelasan ketentuan tersebut. Akan tetapi, pada penjelasan ketentuan itu dikatakan “cukup jelas” Berdasarkan kaidah hukum pada Pasal 103 ayat (1) UUPDRD maupun penjelasannya, dipahami bahwa objek sengketa pajak daerah menganut teori timbulnya utang pajak. Teori formal menegaskan bahwa campur tangan pejabat pajak sehingga menimbulkan utang pajak sebagaimana tercantum dalam surat penagihan pajak. Dalam arti surat penagihan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak pada hakikatnya menimbulkan utang pajak. Misalnya, kepala daerah menerbitkan surat pemberitahuan pajak terutang atau surat ketetapan pajak daerah kepada wajib pajak daerah kepada wajib pajak daerah dalam kapasitas sebagai pembayar pajak daerah, pada saat itu menimbulkan utang pajak daerah. Ketika terdapat kesalahan oleh kepala daerah dalam kerangka menetapkan jumlah pajak daerah yang terutang, pembayar pajak berhak mengajukan keberatan kepada bidang keberatan.

Sementara itu, pemotongan pajak daerah atau pemungutan pajak daerah tidak dilakukan oleh kepala daerah, melainkan dilakukan oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah. Pihak ketiga dalam hal ini merupakan wajib pajak daerah dalam kapasitas sebagai pemotong pajak daerah atau pemungut pajak daerah. Ketika pemotong pajak daerah salah menerapkan ketentuan mengenai tarif pajak daerah, kesalahan itu boleh diajukan dalam objek sengketa pajak daerah. Demikian pula, bila pemungut pajak daerah (bea perolehan hak atas tanah dan bangunan) tidak dapat melakukan pemungutan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan tersebut maka ketetapan yang dilakukan itu dapat dijadikan objek sengketa pajak daerah. Dengan demikian, pemahaman dan ketelitian sangat berperan bagi pemotong pajak dalam kerangka penegakan hukum pajak.<sup>207</sup> Beberapa objek pajak yang menjadi objek keberatan, antara lain sebagai berikut :

- (1) Keberatan atas Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa (PPH dan PPN)

Bidang hukum pajak dibagi ke dalam hukum pajak material dan hukum pajak formal. Hukum pajak material mempunyai muatan-muatan tertentu antara lain objek pajak, subjek pajak dan wajib pajak, tarif dan sebagainya. Sementara hukum pajak formal memuat ketentuan-ketentuan yang sebenarnya diadakan untuk mewujudkan tercapainya apa yang diatur dalam hukum pajak material. Muatan yang ada di dalam hukum pajak formal itu antara lain meliputi pendaftaran objek pajak dan

---

<sup>207</sup>Ibid.

wajib pajak, pemungutan pajak, penyetoran pajak, pengajuan keberatan, permohonan banding, permohonan pengurangan dan penundaan pembayaran dan lain sebagainya. Ketentuan hukum pajak formal itu antara lain termuat dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah diubah beberapa kali dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan (KUP).

Dalam Undang-Undang tentang KUP, ketentuan yang mengatur mengenai keberatan, khususnya untuk Pajak Penghasilan (PPH) dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa (PPN) diatur di dalam Pasal 25, Pasal 26, dan Pasal 26A. selanjutnya keberatan untuk PPh dan PPN diatur lebih lanjut di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/Pmk.03/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan. Untuk mengajukan upaya keberatan tersebut perlu diperhatikan apa yang diatur di dalam peraturan tersebut.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/Pmk.03/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan menentukan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan dengan menyampaikan surat keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :<sup>208</sup>

- 1) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- 2) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
- 3) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;

---

<sup>208</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/Pmk.03/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

- 4) Surat Ketetapan Pajak Nihil; atau
- 5) Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ada kemungkinan wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya. Apabila hal seperti itu terjadi, wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak. Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak. Arti kata “dapat” di sini adalah bahwa pengajuan keberatan tersebut tidak diwajibkan. Hal ini diatur demikian karena pembuat aturan menyadari bahwa perbedaan penafsiran yang mengakibatkan kekurangan itu bisa jadi hanya disikapi oleh wajib pajak dengan menerima saja keputusan itu-secalipun ia tidak puas. Tetapi jika yang bersangkutan akan mengupayakan melalui proses hukum, dia juga diberi kesempatan.

Apabila wajib pajak mengajukan keberatan, surat keberatan disampaikan oleh wajib pajak ke Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar dan/atau tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan dengan menyampaikannya secara langsung, melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau melalui cara lain. Yang termasuk dalam pengertian penyampaian surat keberatan secara langsung adalah

penyampaian surat keberatan melalui Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan atau Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar, dan/atau tempat pengusaha kena pajak dikukuhkan. Sementara yang dimaksud dengan penyampaian surat keberatan melalui cara lain meliputi perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat, atau melalui *e-filing* lewat ASP (*Application Service Provider*). Untuk penyampaian surat keberatan diberikan tanda penerimaan surat dan untuk penyampaian surat keberatan elektronik diberikan bukti penerimaan elektronik. Bukti pengiriman surat atau tanda penerimaan surat, serta bukti penerimaan elektronik tersebut menjadi bukti penerimaan surat keberatan. Surat keberatan harus memenuhi syarat sebagai berikut:<sup>209</sup>

- A. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- B. Mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan;
- C. 1 (satu) surat keberatan diajukan hanya untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak, untuk 1 (satu) pemotongan Pajak, atau untuk 1 (satu) pemungutan pajak;

---

<sup>209</sup> <http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt4fd8c35ad7be7/proses-penyelesaian-sengketa-pajak-lamban>



- D. Wajib pajak telah melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan;
- E. Diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga kecuali wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaan wajib pajak (*force majeure*); dan
- F. Surat keberatan ditandatangani oleh wajib pajak dan dalam hal surat keberatan ditandatangani oleh bukan wajib pajak, surat keberatan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus.

Dalam hal surat keberatan yang disampaikan oleh wajib pajak belum memenuhi persyaratan dalam huruf a, huruf b, huruf c, huruf d atau huruf f, wajib pajak dapat menyampaikan perbaikan surat keberatan dengan melengkapi persyaratan yang belum dipenuhi sebelum jangka waktu 3 (tiga) bulan sebagaimana dimaksud pada huruf e terlampaui.<sup>210</sup> Dalam hal wajib pajak menyampaikan perbaikan surat keberatan, tanggal penyampaian perbaikan surat keberatan merupakan tanggal surat keberatan diterima. Dengan demikian, jika ada perbaikan terhadap surat keberatan, maka wajib pajak dianggap belum mengajukan keberatan. Baru setelah perbaikan selesai dilakukan, keberatan itu dianggap telah diajukan. Kepastian mengenai hal ini penting karena berkaitan dengan

---

<sup>210</sup>Ibid.

batas waktu pengajuan keberatan dan kepastian untuk menghitung jangka waktu bagi Dirjen Pajak mengenai keberatan tersebut.

Dalam kaitannya dengan persyaratan yang dimuat pada point b, ada kemungkinan wajib pajak mempunyai penafsiran tersendiri mengenai suatu ketentuan Pajak Penghasilan atau Pajak Pertambahan Nilai. Penafsiran tersebut bisa mengakibatkan ketetapan pajak berbeda dengan hasil perhitungan pihak fiscus, misalnya suatu pengeluaran wajib pajak ditafsirkan oleh wajib pajak sebagai pengeluaran untuk memperoleh penghasilan, sehingga dapat dibiayakan. Tetapi terhadap pengeluaran seperti itu bisa jadi fiscus menafsirkan berdasarkan ketentuan yang berlaku, jadi tidak dapat dimasukkan biaya yang mengurangi laba kotor. Karena itu, hal ini perlu dijelaskan disertai bukti-bukti yang diperlukan dalam penentuan pajak, seperti bukti pemotongan pajak dan bukti pemungutan pajak.<sup>211</sup>

Untuk pengajuan keberatan tersebut berlaku ketentuan bahwa 1 (satu) keberatan hanya berlaku untuk 1 (satu) jenis pajak dan 1 (satu) Masa Pajak atau Tahun Pajak. Jadi tidak dibenarkan apabila untuk jenis pajak yang sama diajukan keberatan untuk dua tahun pajak sekaligus. Untuk masing-masing tahun pajak / masa pajak dari satu jenis pajak diajukan keberatan sendiri-sendiri. Sebagai contoh keberatan atas ketetapan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak 2009 harus diajukan masing-masing dalam 1 (satu) surat keberatan tersendiri.

---

<sup>211</sup> Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta : Andi, 2001, hlm. 10.

Untuk 2 (dua) Tahun Pajak tersebut harus diajukan 2 (dua) buah surat keberatan.<sup>212</sup>

Kewajiban wajib pajak dalam mengajukan keberatan antara lain melunasi pajak yang masih harus dibayar. Tetapi pelunasannya tidak seluruhnya seperti yang ditetapkan oleh fiscus, melainkan paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan sebelum surat keberatan disampaikan. Pelunasan tersebut harus dilakukan sebelum wajib pajak mengajukan keberatan. Hal ini berbeda dengan undang-undang sebelumnya, yakni Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 yang mewajibkan wajib pajak untuk melunasi secara keseluruhan utang pajak sebelum mengajukan keberatan.

Jatuh tempo pembayaran yang tertera dalam surat ketetapan pajak tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Penangguhan jangka waktu pelunasan pajak yang menyebabkan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % per bulan juga tidak diberlakukan atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan. Dengan demikian kekurangan dari apa yang telah disepakati dalam pembahasan akhir baru akan dilunasi nanti apabila pengajuan keberatan itu telah diputus.

Surat keberatan yang tidak memenuhi persyaratan-persyaratan sebagaimana tersebut di atas dianggap bukan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan dan Surat Keputusan Keberatan tidak diterbitkan.

---

<sup>212</sup> [http://perpustakaan.bappenas.go.id/pls/kliping/data\\_access.sho\\_w\\_file\\_clp?v\\_filename=F7510/31%20Kanwil%20Tak%20Sanggup%20Ca%20pai%20Target.htm](http://perpustakaan.bappenas.go.id/pls/kliping/data_access.sho_w_file_clp?v_filename=F7510/31%20Kanwil%20Tak%20Sanggup%20Ca%20pai%20Target.htm)

Pengajuan keberatan yang tidak memenuhi persyaratan dan Surat Keputusan Keberatan yang tidak diterbitkan akan diberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak.

Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Dirjen Pajak secara jabatan, yang disebabkan karena wajib pajak tidak menyampaikan SPT sekalipun telah ditegur secara tertulis, tidak memenuhi kewajiban menyelenggarakan pembukuan pemeriksa memasuki tempat-tempat tertentu yang dipandang perlu, wajib pajak wajib membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut dalam rangka pemeriksaan guna menetapkan besarnya jumlah pajak yang terutang. Apabila Wajib Pajak tidak dapat membuktikan ketidakbenaran surat ketetapan pajak secara jabatan, pengajuan keberatannya ditolak.<sup>213</sup>

Dalam rangka pengajuan keberatan, wajib pajak dapat meminta kepada Direktur Jenderal Pajak untuk memberi keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak atau perhitungan rugi wajib pajak. Direktur Jenderal Pajak wajib memberi keterangan yang diminta oleh wajib pajak dalam jangka waktu paling lama 20 (dua puluh) hari kerja sejak surat permintaan wajib pajak diterima. Keterangan tertulis tersebut diharapkan dapat digunakan oleh wajib pajak untuk mempertajam uraian alasan pengajuan keberatan itu sehingga lebih akurat. Jangka waktu pemberian keterangan oleh Direktur Jenderal Pajak

---

<sup>213</sup>Emil Salim. *Visi Baru Ekonomi Indonesia, Mencari Paradigma Baru Pembangunan Indonesia*. Jakarta: 1997, hlm. 3.

atas permintaan wajib pajak tersebut tidak menunda jangka waktu pengajuan keberatan. Dengan demikian apabila ada permintaan dari wajib pajak kepada Dirjen pajak untuk memberikan keterangan seperti tersebut di atas, maka tetap saja waktu pengajuan keberatan itu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak, atau sejak tanggal pemotongan, atau pemungutan pajak, dan bukan ditambah dengan tenggang waktu Dirjen Pajak memberikan keterangan. Sebelum Direktur Jenderal Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan untuk hadir, hal-hal yang dapat dilakukan dalam proses penyelesaian keberatan adalah sebagai berikut:<sup>214</sup>

- b. Direktur Jenderal Pajak meminta keterangan, data, dan/atau informasi tambahan dari wajib pajak;
- c. Wajib pajak menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis untuk melengkapi dan/atau memperjelas surat keberatan yang telah disampaikan baik atas kehendak wajib pajak yang bersangkutan maupun dalam rangka memenuhi permintaan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a;
- d. Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka keberatan untuk mendapatkan data dan/atau informasi yang objektif yang dapat dijadikan dasar dalam mempertimbangkan keputusan keberatan.

Sebelum menerbitkan Surat Keputusan Keberatan, Direktur Jenderal Pajak harus menyampaikan Surat Pemberitahuan Untuk hadir

---

<sup>214</sup>Ibid.

kepada wajib pajak guna memberi keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Jika wajib pajak tidak hadir pada waktu yang ditentukan dalam Surat Pemberitahuan Untuk Hadir, proses keberatan tetap diselesaikan tanpa menunggu kehadiran wajib pajak. Pemberian kesempatan hadir di dalam pemeriksaan merupakan sebuah kewajaran yang harus diberikan kepada wajib pajak. Hal ini sebagai wujud penghormatan harkat dan kedudukan wajib pajak sebagai subjek hukum untuk membela kepentingannya, sekaligus diharapkan dapat mempermudah menggali keterangan wajib pajak. Sementara menurut penjelasan undang-undang, pemberitahuan untuk hadir tersebut dimaksudkan agar dapat memberikan kesempatan yang lebih luas kepada wajib pajak untuk memperoleh keadilan dalam penyelesaian keberatannya. Wajib pajak dapat hadir untuk memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.<sup>215</sup>

Pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, kecuali pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain tersebut berada di pihak ke tiga dan belum diperoleh wajib pajak pada saat pemeriksaan. Yang dimaksud di sini adalah bahwa pada waktu wajib pajak diperiksa, ada kemungkinan yang bersangkutan tidak menyampaikan pembukuan, catatan, data, informasi atau

---

<sup>215</sup> Jamal Widodo. *Membangun Model Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Berkeadilan*. Solo: Sebelas Maret University Press, 2008, hlm. 93.

keterangan lain yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan. Baru setelah dia butuh untuk mengajukan keberatan, dia menunjukkannya.<sup>216</sup>

Wajib pajak dapat mencabut pengajuan keberatan yang telah disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak sepanjang Surat Pemberitahuan Untuk hadir belum disampaikan kepada wajib pajak. Jika wajib pajak mencabut pengajuan keberatan, dia tidak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar.

Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Apabila jangka waktu 12 bulan tersebut telah terlampaui, dan Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan Surat Keputusan Keberatan sesuai dengan keberatan wajib pajak. Dengan penentuan batas waktu yang disediakan bagi Dirjen Pajak untuk memeriksa dan memberi keputusan atas keberatan tersebut, maka ada kepastian yang dapat dijadikan sebagai pegangan, sekaligus mendorong adanya tertib administrasi dalam penanganan keberatan dari wajib pajak.

Ada beberapa kemungkinan isi putusan dari Direktur Jenderal Pajak atas pengajuan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, yaitu :<sup>217</sup>

2. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya,
3. Menolak keberatan, atau
4. Menambah jumlah pajak terutang.

---

<sup>216</sup> Ibid.

<sup>217</sup> <http://www.ortax.org/ortax/?mod=studi&page=show&id=110/keberatanpajak>

Apabila wajib pajak masih belum merasa puas terhadap keputusan yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap keberatan yang diajukannya di atas, maka yang bersangkutan dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.<sup>218</sup>

Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak ada kemungkinan ditolak atau dikabulkan oleh Dirjen Pajak, dan wajib pajak tidak mengajukan permohonan banding. Apabila terjadi hal seperti itu, jumlah pajak yang harus dilunasi oleh wajib pajak adalah jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Pelunasan harus dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan atas keberatan. Apabila wajib pajak tidak melunasi utang pajak tersebut, penagihan dengan Surat Keputusan atau Keberatan. Apabila wajib pajak tidak melunasi utang pajak tersebut, penagihan dengan Surat Paksa akan dilaksanakan. Di samping pelunasan kekurangan pajak seperti itu, wajib pajak juga dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50 % (lima puluh persen). Untuk tahun pajak 2008, Surat Ketetapan Pajak kurang Bayar (SKPKB) dengan jumlah pajak yang masih harus dibayar sebesar Rp. 2.000.000.000,00 diterbitkan terhadap PT. Bangun Pagi. Dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, wajib pajak hanya menyetujui pajak yang masih harus dibayar sebesar Rp. 400.000.000,00 dan kemudian mengajukan keberatan atas koreksi lainnya. Direktur Jenderal Pajak mengabulkan sebagian keberatan wajib pajak dengan jumlah pajak

---

<sup>218</sup> Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.



yang masih harus dibayar menjadi sebesar Rp. 1.500.000.000,00. Dalam hal ini, wajib pajak tidak dikenai sanksi administrasi berupa bunga 2% perbulan sebagaimana diatur dalam Pasal 19, tetapi dikenai sanksi sesuai dengan ayat ini, yaitu sebesar  $50\% \times (\text{Rp. } 1.500.000.000,00 - \text{Rp. } 400.000.000,00) = \text{Rp. } 550.000.000,00$ .

## (2) Keberatan atas Pajak Bumi Dan Bangunan

Pajak Bumi dan Bangunan merupakan salah satu jenis pajak pusat yang hasil pungutannya dimasukkan ke daerah. Pajak Bumi dan Bangunan diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 jo. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994. Dalam Undang-Undang tersebut mengenai keberatan diatur dalam Pasal 15.<sup>219</sup>

Wajib Pajak yang akan mengajukan keberatan terhadap penetapan utang Pajak Bumi dan Bangunan perlu memperhatikan beberapa hal sebagai berikut :

B. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan pada Direktur Jenderal Pajak dan disampaikan ke KPP Pratama atas :

1. Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT);
2. Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Keberatan terhadap SPPT dan SKP harus diajukan masing-masing dalam satu surat keberatan tersendiri untuk setiap tahun pajak.

---

<sup>219</sup> Pasal 15 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 jo. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.

- C. Pengajuan keberatan tersebut dilakukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan menyatakan alasan secara jelas dengan dilampiri fotokopi SPPT atau SKP yang terhadapnya diajukan keberatan, serta fotokopi identitas wajib pajak;
- D. Dikemukakan jumlah PBB yang terutang menurut perhitungan wajib pajak disertai dengan alasan yang mendukung pengajuan Keberatannya;
- E. Untuk memperkuat alasan pengajuan keberatan, pengajuan Keberatan disertai dengan :
  - A. Fotokopi identitas wajib pajak, dan fotokopi identitas kuasa wajib pajak dalam hal dikuasakan;
  - B. Fotokopi bukti kepemilikan tanah;
  - C. Fotokopi Ijin Mendirikan Bangunan (IMB); dan / atau
  - D. Fotokopi bukti pendukung lainnya.
- F. Keberatan tersebut diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya SPPT ataupun SKP dimaksud oleh wajib pajak, kecuali apabila ternyata wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
- G. Adanya pengajuan keberatan tersebut tidak menunda kewajiban wajib pajak untuk membayar pajak.<sup>220</sup>

Seperti yang telah disebutkan sebelumnya dalam Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai, untuk Pajak Bumi dan

---

<sup>220</sup>Ibid.

Bangunan juga berlaku ketentuan bahwa dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan, maka yang bersangkutan dapat mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak agar Direktur Jenderal memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, atau pemungutan pajak. Keterangan tertulis tersebut diharapkan dapat digunakan oleh wajib pajak untuk mempertajam uraian alasan pengajuan keberatan itu sehingga lebih akurat.

Apabila ada keberatan dari wajib pajak seperti di atas, maka Direktur Jenderal Pajak dalam jangka paling lambat 12 bulan sejak diterimanya pengajuan keberatan dari wajib pajak itu ternyata Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan putusan, maka dianggap bahwa keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dikabulkan. Sebelum surat keputusan terhadap suatu keberatan diterbitkan, wajib pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

Ada beberapa kemungkinan isi putusan dari Direktur Jenderal Pajak atas pengajuan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, yaitu :

- Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya,
- Menolak keberatan atau
- Menambah jumlah pajak terutang.

Apabila wajib pajak masih belum merasa puas terhadap keputusan yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap

keberatan yang diajukannya tersebut, maka yang bersangkutan dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

**3. Keberatan atas Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).**

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) diatur dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Dalam Undang-Undang tersebut, keberatan diatur dalam Pasal 16 dan Pasal 17. Untuk pengajuan keberatan dalam BPHTB ini perlu diperhatikan beberapa hal sebagai berikut:<sup>221</sup>

**A. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas:**

1. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBPHTBKB);
2. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan (SKBPHTBKBT);
3. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar (SKBPHTBLB);
4. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Nihil (SKBPHTBN).

**B. Keberatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut perhitungan**

---

<sup>221</sup> Pasal 16 dan 17 Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

wajib pajak disertai alasan-alasan yang jelas. Berkas keberatan tersebut dilengkapi dengan :<sup>222</sup>

- a. Fotokopi surat Setoran BPHTB;
- b. SKBPHTB, atau SKBPHTBKBT, atau SKBPHTBLB, atau SKBPHTBN yang asli;
- c. Fotokopi akta/risalah lelang/surat keputusan pemberian hak baru/putusan hakim;
- d. Fotokopi identitas wajib pajak.

Untuk melengkapi point c disesuaikan dengan peristiwa hukum atau perbuatan hukum apa yang menyebabkan perolehan hak atas tanah dan bangunan itu.

- C. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya SKBPHTBKB, atau SKBPHTBKBT, atau SKBPHTBLB, atau SKBPHTBN oleh wajib pajak, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
- D. Wajib pajak dapat meminta keterangan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak mengenai hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak.
- E. Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

---

<sup>222</sup>Ibid.

Apabila wajib pajak mengajukan keberatan seperti tersebut, maka Direktur Jenderal Pajak dalam waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima, harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan itu telah lewat dan ternyata Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan. Selama Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan atas keberatan itu, wajib pajak bisa menyampaikan alasan tambahan penjelasan tertulis.<sup>223</sup>

Atas permohonan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat memutuskan:

- a. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya,
- b. Menolak keberatan, atau
- c. Menambah jumlah pajak terutang.

Apabila wajib pajak belum merasa puas terhadap keputusan yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap keberatan yang diajukannya, ia dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

#### **d. Keberatan atas Pajak Daerah**

Mengenai Pajak Daerah telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 jo. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Ketentuan yang mengatur upaya keberatan dimuat dalam Pasal 13 dan Pasal 14. Untuk pengajuan

---

<sup>223</sup>Ibid.

keberatan terhadap Pajak Daerah perlu diperhatikan beberapa hal berikut :<sup>224</sup>

- a. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Kepala Daerah atau Pejabat yang ditunjuk atas suatu:
  - a. Surat Ketetapan Pajak Daerah;
  - b. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar;
  - c. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan;
  - d. Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar;
  - e. Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil;
  - f. Permohonan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah yang berlaku.
- b. Agar keberatan dipertimbangkan, keberatan harus diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan alasan-alasan yang jelas. Di samping itu, apabila wajib pajak mengajukan keberatan atas ketetapan secara jabatan, wajib pajak harus dapat membuktikan ketidak benaran ketetapan pajak tersebut.
- c. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana disebutkan di atas, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

---

<sup>224</sup> Pasal 13 dan 14 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 jo. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

- d. Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak sesuai ketentuan yang berlaku.
- e. Apabila ada keberatan terhadap Pajak Daerah sebagaimana disebutkan, kepala daerah harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan tersebut telah lewat dan kepala daerah tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.

Keputusan Kepala Daerah atas permohonan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dapat berupa:

1. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya,
2. Menolak keberatan, atau
3. Menambah jumlah pajak terutang.

Apabila wajib pajak masih belum merasa puas terhadap keputusan yang diberikan oleh kepala daerah terhadap keberatan yang diajukannya tersebut, yang bersangkutan dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

#### **e. Keberatan di Bidang Kepabeanan**

Ketentuan yang mengatur tentang keberatan di bidang kepabeanan adalah Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006. Ketentuan Undang-Undang tersebut kemudian diatur



lebih lanjut di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.04/2007 tentang Tata Cara Pengajuan Keberatan Kepabeanan. Sebelum keluar Peraturan Menteri Keuangan tersebut, keberatan di bidang kepabeanan diatur bersama keberatan cukai dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 380/KMK.05/1999 tentang Tata Cara Pengajuan Keberatan Kepabeanan dan Cukai.<sup>225</sup>

Keberatan di bidang kepabeanan dapat dilakukan atas tarif, nilai pabean, dan/atau sanksi administrasi, maupun keberatan lainnya. Orang atau badan dapat mengajukan keberatan secara tertulis hanya kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai atas penetapan yang dilakukan oleh pejabat bea dan cukai mengenai :

- a. Tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk, cukai dan pajak dalam rangka impor; dan
- b. Pengenaan sanksi administrasi berupa denda.

Sementara yang termasuk dalam keberatan selain atas tarif dan atau nilai pabean adalah keberatan yang diajukan atas penetapan yang dilakukan oleh pejabat bea dan cukai mengenai :

- a. Kekurangan pembayaran bea masuk, cukai dan pajak dalam rangka impor selain karena tarif dan/atau nilai pabean; dan
- b. Penetapan pabean lainnya yang tidak mengakibatkan kekurangan pembayaran.

---

<sup>225</sup> Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Keberatan atas tarif, nilai pabean, dan/atau sanksi administrasi, maupun keberatan lainnya diajukan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai dengan menggunakan contoh format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.04/2007 dengan dilampiri :<sup>226</sup>

1. Bukti penyerahan jaminan sebesar tagihan yang harus dibayar atau bukti pelunasan tagihan; dan
2. Fotokopi surat penetapan pejabat beadan cukai.

Maksud dari arti sebesar tagihan yaitu kekurangan bea masuk, kekurangan pajak dalam rangka impor, dan sanksi administrasi berupa denda. Dalam hal tagihan telah dilunasi, keberatan tetap dapat diajukan tanpa kewajiban menyerahkan jaminan. Jaminan tersebut tidak wajib diserahkan dalam hal barang impor belum dikeluarkan dari kawasan pabean. Yang dimaksud dengan barang belum dikeluarkan adalah barang impor masih berada dalam kawasan pabean. Pihak yang mengajukan keberatan bertanggung jawab terhadap barang impor yang bersangkutan dan segala biaya yang mungkin timbul.

Pengajuan keberatan tersebut juga dapat dilampiri dengan data dan/atau bukti lain yang mendukung pengajuan keberatan. Bukti penyerahan jaminan tersebut tidak diperlukan dalam hal :<sup>227</sup>

1. Barang impor belum dikeluarkan dari kawasan pabean sampai pengajuan keberatan mendapat keputusan, sepanjang terhadap

---

<sup>226</sup> Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.04/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan Kepabeanaan.

<sup>227</sup>Ibid.

importasi barang tersebut belum diterbitkan persetujuan pengeluaran oleh pejabat bea dan cukai;

2. Tagihan telah dilunasi atau;
3. Penetapan pejabat bea dan cukai tidak menimbulkan kekurangan pembayaran.

Keberatan dapat diajukan dalam jangka waktu paling lama 60 (enam puluh) hari sejak tanggal surat penetapan. Apabila sampai jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak tanggal surat penetapan keberatan tidak diajukan atau persyaratan tidak dipenuhi, hak untuk mengajukan keberatan menjadi gugur dan penetapan pejabat bea dan cukai dianggap diterima. Keberatan diajukan dengan satu surat keberatan untuk setiap penetapan. Penentuan waktu pengajuan keberatan yang 60 hari dimaksud untuk menjamin adanya kepastian hukum dan sebagai manifestasi dari asas keadilan yang memberikan hak kepada pengguna jasa kepabeanan untuk mengajukan keberatan atas keputusan pejabat bea dan cukai. Waktu 60 (enam puluh) hari yang diberikan kepada pengguna jasa kepabeanan ini dianggap cukup bagi yang bersangkutan untuk mengumpulkan data yang diperlukan guna pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal.

Direktur Jenderal Bea dan Cukai memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan dalam jangka waktu paling lama 60 (enam puluh) hari sejak berkas keberatan diterima secara lengkap. Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat menerima alasan, penjelasan atau bukti

dan/atau data pendukung tambahan lain secara tertulis dari orang yang mengajukan keberatan, sepanjang belum ditetapkan keputusan atas keberatan. Untuk memutuskan keberatan, Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat meminta bukti dan/atau data lain yang diperlukan kepada orang yang mengajukan keberatan atau pihak lain yang terkait. Dengan demikian maka diharapkan cukup kuat dasar pertimbangan yang digunakan oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai di dalam mengambil keputusan.<sup>228</sup>

Apabila dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak berkas keberatan diterima secara lengkap Direktur Jenderal Bea dan Cukai tidak menerbitkan keputusan, keberatan dianggap dikabulkan. Dalam hal permohonan terhadap keberatan dianggap dikabulkan seperti itu, Direktur Jenderal Bea dan Cukai menerbitkan surat keputusan. Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai tersebut dikirimkan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal keputusan dimaksud dan pengiriman keputusan tersebut dinyatakan dengan bukti pengiriman. Orang yang mengajukan keberatan dapat menanyakan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai apabila keputusan atas pengajuan keberatan belum diterima dalam jangka waktu sampai dengan hari ke-70 (tujuh puluh) sejak berkas keberatan diserahkan secara lengkap. Atas permintaan tertulis tersebut Direktur Jenderal Bea dan Cukai menyampaikan secara tertulis status

---

<sup>228</sup>Ibid.

penyelesaian keberatan yang bersangkutan. Keputusan atas keberatan hanya berlaku terhadap keberatan yang diajukan.

Dalam hal keberatan dikabulkan atau dianggap dikabulkan, keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat digunakan sebagai dasar untuk mengajukan:

- a. Pengembalian jaminan;
- b. Pengembalian bea masuk dan sanksi administrasi berupa denda;
- c. Pengembalian pajak dalam rangka impor sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku; atau
- d. Proses pengeluaran barang dari kawasan pabean.

f. Keberatan atas Cukai dan Sanksi Administrasi<sup>229</sup>

Ketentuan yang berkaitan dengan cukai diatur dalam Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007. Di dalam undang-undang tersebut keberatan di bidang cukai diatur dalam Pasal 41. Aturan pelaksanaa ketentuan tersebut adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 114/Pmk.04/2008 tentang Keberatan di Bidang Cukai.

Mengenai pengajuan keberatan tersebut perlu diperhatikan, kaitannya dengan cukai, seorang dapat mengajukan keberatan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai atas penetapan yang dilakukan oleh pejabat bea dan cukai yang mengakibatkan:

---

<sup>229</sup> Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai

- a. Kekurangan cukai; dan/atau
- b. Pengenaan sanksi administrasi berupa denda.

Orang yang mengajukan keberatan sebagaimana disebutkan di atas harus menyerahkan jaminan sebesar kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda yang ditetapkan. Jaminan tersebut dapat berbentuk uang tunai, jaminan bank, atau jaminan dari perusahaan asuransi. Keberatan tersebut diajukan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai melalui kepala kantor yang menerbitkan surat tagihan dengan menggunakan contoh format dalam lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 114/Pmk.04/2008.<sup>230</sup> Keberatan harus diajukan secara tertulis dengan Bahasa Indonesia disertai alasan-alasan yang cukup jelas, dengan dilampiri:

- a. Bukti penyerahan jaminan sebesar tagihan yang harus dibayar; dan
- b. Fotokopi surat tagihan.

Selain lampiran tersebut, pengajuan keberatan dapat dilampiri data dan/atau bukti yang mendukung alasan pengajuan keberatan. Untuk setiap satu surat tagihan, diajukan satu surat keberatan. Dengan demikian tidak dibenarkan pengajuan satu keberatan untuk beberapa surat tagihan.

Keberatan diajukan dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterimanya surat tagihan. Apabila sampai dengan jangka waktu 30 (tiga puluh) hari keberatan tidak diajukan, atau keberatan

---

<sup>230</sup>lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomo 114/Pmk.04/2008 Tentang Keberatan Dibidang Cukai.

tidak memenuhi persyaratan sebagaimana mestinya, maka hak untuk mengajukan keberatan menjadi gugur dan penetapan pejabat bea dan cukai dianggap telah disetujui.<sup>231</sup>

Atas pengajuan keberatan, kepala kantor meneliti:

1. Pemenuhan persyaratan pengajuan keberatan; dan
2. Pemenuhan ketentuan jangka waktu pengajuan keberatan.

Dalam hal persyaratan pengajuan keberatan dan ketentuan jangka waktu pengajuan keberatan telah terpenuhi, berkas keberatan diteruskan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai dalam jangka waktu 3 (tiga) hari kerja sejak berkas diterima secara lengkap. Dalam hal persyaratan pengajuan keberatan tidak terpenuhi, kepala kantor mengembalikan berkas keberatan kepada yang bersangkutan disertai alasan pengembalian. Dalam hal keberatan yang diajukan tidak memenuhi ketentuan jangka waktu pengajuan keberatan, kepala kantor-atas nama Direktur Jenderal Bea dan Cukai menolak pengajuan keberatan.

Direktur Jenderal Bea dan Cukai memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak diterimanya pengajuan keberatan secara lengkap. Dalam rangka penelitian terhadap pengajuan keberatan, berlaku ketentuan berikut :<sup>232</sup>

- a. orang yang mengajukan keberatan dapat menyampaikan tambahan alasan, penjelasan atau bukti dan/atau data pendukung secara tertulis

---

<sup>231</sup> Ibid

<sup>232</sup> Ibid.

kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai sebelum ditetapkan keputusan atas keberatan; dan/atau

- b. apabila diperlukan, Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat meminta bukti dan/atau data lain kepada orang yang mengajukan keberatan atau pihak lain yang terkait.

Apabila bukti dan/atau data pendukung tidak dipenuhi, Direktur Jenderal Bea dan Cukai tidak memberikan keputusan berdasarkan data yang telah ada. Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai atas pengajuan keberatan dapat berupa :

- a. mengabulkan seluruhnya atau sebagian; atau
- b. menolak

Apabila dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari Direktur Jenderal Bea dan Cukai tidak memberikan keputusan, keberatan yang bersangkutan dianggap dikabulkan. Jangka waktu 60 hari tersebut diharapkan memadai bagi Direktur Jenderal Bea dan Cukai untuk menangani keberatan ini. Dengan demikian diharapkan tidak akan terjadi banyak keberatan yang membutuhkan waktu terlalu panjang untuk pemeriksaan yang menyebabkan keberatan dianggap dikabulkan. Ketentuan tersebut sekaligus memberikan jaminan kepastian bagi kedua belah pihak, baik bagi wajib pajak maupun bagi pemerintah (Direktur Jenderal Bea dan Cukai).

Dalam hal keberatan dikabulkan, atau dianggap dikabulkan, jaminan wajib dikembalikan kepada yang bersangkutan. Besarnya



jaminan yang dikembalikan sesuai dengan keputusan. Dalam hal jaminan berupa uang tunai, apabila pengembalian jaminan dilakukan setelah jangka waktu 30 (tiga puluh) hari kerja sejak keberatan diterima, Pemerintah memberikan bunga 2% (dua persen) perbulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan. Untuk pemberian bunga, apabila jangka waktunya kurang dari 1 (satu) bulan, dihitung 1 (satu) bulan penuh. Misalnya 10 (sepuluh) hari dihitung 1 (satu) bulan penuh; 1 (satu) bulan 8 (delapan) hari dihitung 2 (dua) bulan penuh. Sementara apabila keberatan ditolak, jaminan dicairkan untuk membayar cukai dan/atau sanksi administrasi berupa yang telah ditetapkan.

**e. Keputusan Keberatan**

Setelah kantor pajak melakukan proses pemeriksaan, sesuai Pasal 26 ayat (3) Undang-Undang KUP, ada 4 (empat) kemungkinan keputusan yang dapat diterbitkan atau dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Berdasarkan Pasal 26 ayat (3) Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007, Keputusan Direktorat Jenderal Pajak dapat berupa:

- a. Ditolak;
- b. Diterima sebagian;
- c. Diterima seluruhnya;
- d. Menambah besarnya jumlah pajak yang terutang.

Apabila dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak diketahui tidak terdapat cukup alasan dan bukti, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan keputusan menolak keberatan wajib pajak. Jika terjadi keputusan demikian, konsekuensinya hanya ada dua yaitu *Pertama*, wajib pajak harus tetap melunasi utang pajak sebesar yang tercantum dalam keputusan keberatan. *Kedua*, wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum lebih lanjut yaitu banding ke pengadilan pajak.<sup>233</sup> Selanjutnya, apabila surat keberatan wajib pajak setelah dilakukan pemeriksaan ternyata hanya sebagian alasan dan bukti yang mendukung untuk dikurangnya jumlah pajak yang tercantum dalam ketetapan pajak, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan keputusan menerima sebagian.

Dalam proses pemeriksaan diketahui adanya alasan dan bukti yang mendukung untuk diterimanya seluruh keberatan Wajib Pajak sesuai perhitungan wajib pajak, maka Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan keputusan keberatan yang menerima seluruh keberatan wajib pajak. Kemungkinan keputusan yang terakhir adalah keputusan keberatan dengan menambah utang pajak. Artinya apabila wajib pajak telah ditetapkan mempunyai utang pajak yang telah ditetapkan kemudian mengajukan keberatan maka setelah dilakukan pemeriksaan Direktur Jenderal Pajak ternyata berdasarkan bukti yang ada akan dikeluarkan

---

<sup>233</sup>Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. Jakarta : Salemba Empat, 2010, hlm. 111.

keputusan keberatannya akan menambah ketetapan pajak yang semula telah ditetapkan. Kemungkinan dikeluarkannya keputusan yang akan menambah ketetapan pajak tentunya menjadi persoalan tersendiri apakah adil atau tidak.<sup>234</sup>

Dalam Undang-Undang KUP memang tidak dijelaskan secara tegas dalam hal apa saja keputusan keberatannya menambah ketetapan pajak bisa dilakukan. Hal tersebut bisa saja dikarenakan adanya kesalahan hitung atau kesalahan penulisan yang dilakukan pemeriksa pajak. Apabila hal ini yang terjadi seharusnya pemeriksa pajak menganut prinsip hukum umum bahwa keputusan yang dikeluarkan berikutnya tidak boleh merugikan wajib pajak. Untuk kepastian hukum, wajib pajak harus mendapat mana yang lebih menguntungkan.

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 tentang Perubahan atas Undang-Undang KUP, aspek hukum atas upaya hukum keberatannya diajukan wajib pajak mengalami perubahan khususnya mengenai utang pajak yang timbul dalam ketetapan pajak. Dalam ketentuan sebelumnya wajib pajak tetap diperbolehkan mengajukan keberatan, tanpa perlu adanya persyaratan pembayarannya terlebih dahulu.

Namun, sejak 1 Januari 2008, dalam Pasal 25 ayat 3a UU Nomor 27 Tahun 2008, disyaratkan adanya pembayaran sejumlah yang disetujui wajib pajak yang tercantum dalam pembahasannya hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Selanjutnya atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat

---

<sup>234</sup>Ibid.

mengajukan keberatan digolongkan sebagai bukan utang pajak (ayat 8). Sebagai konsekuensi hukumnya adalah apabila atas keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan hanya sebagian dan wajib pajak tidak mengajukan upaya hukum banding, maka wajib pajak dikenakan sanksi administrasi denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan, dengan catatan: a. Dalam mengajukan keberatan wajib pajak dapat meminta Dirjen Pajak untuk memberikan secara tertulis hal-hal mengenai dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak; b. Sebelum Surat Keputusan Keberatan diterbitkan wajib pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

#### f. **Pengurangan dan Pembatalan Pajak**

Dalam berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak, untuk mengetahui hak dan kewajiban wajib pajak maka diterbitkanlah Surat Tagihan Pajak (STP). Surat Tagihan Pajak ini diatur dalam Pasal 14 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.<sup>235</sup>

Penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP) didasarkan

---

<sup>235</sup> Pasal 14 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.

pada Pasal 14 UUKUP No. 28 Tahun 2007 ayat 1(b) disebabkan dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak akibat salah tulis dan/atau salah hitung. Penghitungan dan penetapan pajak menjadi tidak benar, hal tersebut terjadi karena kesalahan pihak fiskus atau kekeliruan wajib pajak. Apabila terjadi ketidakbenaran dalam penetapan utang pajak maka terhadapnya dapat dilakukan pengurangan atau pembatalan ketetapan tersebut. Hal ini diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang tentang KUP, dan diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 607/kmk/04/1994 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak.<sup>236</sup>

Dirjen Pajak karena jabatannya atau atas permohonan wajib pajak dapat mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang tidak benar. Permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar tersebut harus menyebutkan jumlah pajak yang menurut penghitungan wajib pajak seharusnya terutang. Permohonan itu hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2 (dua) kali. Dirjen Pajak, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak surat permohonan wajib pajak diterima wajib memberikan keputusan atas permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar. Jika setelah lewat waktu 6 (enam) bulan sejak surat diterima, Dirjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan maka

---

<sup>236</sup>Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta, 2009, hlm. 169

permohonan pengurangan atau pembatalan dianggap diterima. Terhadap keputusan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak tidak dapat diajukan banding.

#### Pengurangan atau pembatalan pajak secara jabatan

yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa kesalahan penetapan utang pajak itu terjadi bukan karena kesalahan wajib pajak. Wajib pajak yang bersangkutan bisa saja benardan pihak fiskus lah yang kurang teliti di dalam penetapan utang pajak sehingga terjadi kesalahan. Dalam hal ini tidak harus ada permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak dari wajib pajak, melainkan Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk secara jabatan mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang dimaksud.<sup>237</sup> Dalam kaitannya dengan kemungkinan kesalahan penetapan utang pajak, petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal tersebut dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dan meningkatkan kemampuan petugas pajak. Oleh karena itu terhadap petugas pajak yang menghitung atau menetapkan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga menimbulkan kerugian negara, dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang

---

<sup>237</sup>Ibid.

berlaku, sehingga para fiskus dapat lebih berhati-hati dalam menjalankan tugasnya.

**g. Pengurangan dan Pembatalan Sanksi Administrasi**

Kepada wajib pajak apabila dikenakan sanksi administrasi maka kepadanya dimungkinkan untuk diberikan pengurangan ataupun penghapusan sanksi administrasi. Demikian juga kepada wajib pajak yang telah ditetapkan utang pajaknya maka yang bersangkutan juga dimungkinkan untuk mendapatkan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajaknya.

Dalam kaitannya dengan pengurangan dan penghapusan sanksi administrasi, wajib pajak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang ternyata dikenakan karena adanya kekhilafan dari wajib pajak atau bukan kesalahannya. Permohonan tersebut hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2 (dua) kali. Permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan tersebut harus disampaikan secara tertulis oleh wajib pajak kepada Dirjen Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak yang mengenakan sanksi administrasi, selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dengan memberikan alasan yang jelas dan meyakinkan untuk mendukung

permohonannya.

Keputusan atas permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tersebut dikeluarkan oleh Dirjen Pajak selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak surat permohonan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak. Apabila setelah lewat waktu enam bulan ternyata Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan maka permohonan pengurangan atau penghapusan ketetapan pajak dikabulkan.<sup>238</sup>

Apabila wajib pajak masih merasa tidak puas terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak dengan mengajukan permohonan upaya hukum banding dan upaya hukum gugatan, yang dapat dilakukan sebagai berikut :<sup>239</sup>

#### **a. Upaya Hukum Melalui Banding Pada Pengadilan Pajak Atas Surat Ketetapan Bidang Keberatan**

##### **(1) Pengertian Banding**

Diantara beberapa upaya hukum yang tersedia dalam UU Pengadilan Pajak, salah satunya adalah banding yang diperuntukkan bagi para pihak yang bersengketa karena dianggap surat keputusan keberatan tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan atau kepastian hukum. Surat keputusan keberatan diterbitkan oleh lembaga sebagai bentuk penyelesaian sengketa pajak, baik pajak Negara maupun pajak daerah yang meliputi provinsi dan kabupaten /kota. Sementara itu,

---

<sup>238</sup>Y.Sri Pudyatmoko, *ibid*, hlm.171

<sup>239</sup> Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.



banding merupakan kelanjutan dari keberatan, tetapi dalam kedudukan yang berbeda secara prinsipil. Namun, tak dapat dipungkiri atau disangkal bahwa keduanya bertujuan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam kerangka penegakan hukum pajak.<sup>240</sup>

Banding merupakan upaya hukum biasa yang boleh digunakan oleh wajib pajak atau penanggung pajak ketika beranggapan bahwa surat keputusan keberatan itu tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum terhadap sengketa pajak yang diputuskan oleh bidang keberatan. Dikatakan sebagai “upaya hukum biasa” karena dapat menanggukhkan pelaksanaan surat keputusan keberatan, kecuali mengenai penagihan pajak. Ketentuan pada pasal 1 angka 6 UU Pengadilan Pajak (Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak) menegaskan “banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.’ Dengan demikian kelanjutan pemeriksaansengketa pajak pada tingkat lebih tinggi dari bidang keberatan boleh dilakukan tatkala diajukan banding sebagai upaya hukum biasa.<sup>241</sup>

Penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak menurut

---

<sup>240</sup> Pudyatmoko, Y. Sri. 2009. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

<sup>241</sup> Pasal 1 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

peraturan perundang-undangan perpajakan. Penanggung pajak sebagai pihak yang mewakili wajib pajak tanpa didasarkan pada surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya, baik di dalam maupun di luar lembaga peradilan pajak. Wajib pajak yang boleh diwakili oleh penanggung pajak adalah wajib pajak yang berada dalam kedudukan sebagai:

- a. Anak yang belum dewasa dan belum menikah diwakili oleh walinya
- b. Orang tidak sehat (gila atau pemabuk) berada dalam pengampuan diwakili oleh pengampunya
- c. Orang berada dalam kuratele diwakili oleh kuratornya
- d. Badan diwakili oleh direksi atau pengurusnya, termasuk dalam pengertian pengurus adalah organ yang secara nyata memiliki wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan
- e. Badan yang dinyatakan pailit, badan dalam pembubaran atau likuidasi, oleh kurator atau likuidator, orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan.
- f. Suatu warisan yang belum dibagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya, atau yang mengurus harta peninggalan.

Kalau dikaji secara seksama kaidah hukum dalam pasal 1 angka 6 UU Pengadilan pajak tersebut, yang berhak mengajukan banding pada hakikatnya hanya wajib pajak, sementara penanggung

pajak hanya berfungsi pengganti kedudukan wajib pajak tersebut. Disamping itu, pejabat pajak sebagai pihak yang bersengketa ditingkat bidang keberatan tidak tergolong sebagai pihak yang boleh menggunakan upaya hukum biasa dalam bentuk banding kepada pengadilan pajak. Kaidah hukum tersebut memuat pembatasan hak bagi pejabat pajak yang berkehendak untuk mengajukan banding ketika beranggapan bahwa surat keputusan itu menimbulkan kerugian baginya. Tidak selalu surat keputusan keberatan dapat menguntungkan pejabat pajak selaku pihak yang bersengketa yang berlawanan yang wajib pajak. Oleh karena itu, pengertian banding diubah sebagai berikut “banding adalah upaya hukum biasa yang dapat dilakukan oleh pihak-pihak yang bersengketa terhadap surat keputusan keberatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Menurut Y. Sri Pudyatmoko,<sup>242</sup> bahwa banding yang diajukan ke pengadilan pajak, merupakan upaya hukum lanjutan yang diupayakan oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Banding diajukan terhadap keputusan dari pejabat yang berwenang, misalnya berkaitan dengan keputusan atas upaya hukum keberatan. Akan tetapi harap dipahami disinibahwa yang dinamakan upaya banding (*beroep*) tidak sama persis dengan upaya hukum banding pada peradilan umum ataupun peradilan Tata Usaha Negara. Hal tersebut adalah karena dalam Peradilan Umum atau dalam Peradilan Tata Usaha Negara, yang dinamakan upaya hukum banding merupakan upaya hukum pada Pengadilan Tingkat II.

---

<sup>242</sup> Sri Pudyatmoko, *ibid*, hlm. 87-88.

Artinya sengketa hukum itu telah diberi putusan oleh lembaga pengadilan pada tingkat sebelumnya. Jadi perkara yang sudah diputus oleh Pengadilan Tingkat I, karena oleh salah satu atau kedua belah pihak yang bersengketa dianggap kurang memuaskan, maka perkara itu diajukan ke Pengadilan Tingkat II. Dalam Pengadilan Tingkat II tersebut dilakukan pemeriksaan secara menyeluruh, karena pada prinsipnya pemeriksaan sengketa pada tingkat banding di Pengadilan Umum maupun Pengadilan Tata Usaha Negara itu adalah pengulangan terhadap proses pemeriksaan pada Pengadilan tingkat I, jadi yang dipermasalahkan adalah putusan Pengadilan pada Tingkat I. sementara banding yang ada dalam konteks Pengadilan Pajak adalah upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau pengganggu pajak terhadap keputusan yang menurut peraturan perundang-undangan dibidang pajak dapat diajukan banding. Sebagai contoh, terhadap keputusan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak atas keberatan yang diajukan oleh wajib pajak.

Pendapat Y. Sri Pudyatmoko tersebut, sebagian mengandung kebenaran dan sebagian pula mengandung kekurangan.<sup>243</sup> Kekurangannya adalah bahwa ia hanya melihat dan mengkaji Bidang keberatan sebagai lembaga yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktur jenderal pajak (pejabat pajak). Bidang keberatan tidak hanya memeriksa dan memutus sengketa pajak antar wajib pajak dengan pejabat pajak melainkan dapat

---

<sup>243</sup> Pudyatmoko, Y. Sri. Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak. Op. Cit., hlm. 76.

pula terjadi sengketa pajak antar wajib pajak selaku pembayar pajak yang mengajukan keberatan melawan pemihak pemotong pajak atau pemungut pajak (sebagai pemungut pajak pula). Sebagai contoh, pihak yang melakukan pemotongan pajak tidak memberikan bukti pemungutan pajak kepada pembayar pajak selaku pihak yang dikenakan pemungutan pajak. Konsekuensinya adalah pembayar pajak beranggapan telah dirugikan karena bukti pemotongan pajak atau pemungutan pajak dapat digunakan sebagai alat bukti telah terjadi pemotongan pajak atau pemungutan pajak yang dapat diperhitungkan dalam surat pemberitahuan, baik surat pemberitahuan tahunan maupun surat pemberitahuan masa. Dalam hal ini, tidak ada keterlibatan pejabat pajak sebagai pihak yang bersengketa dalam sengketa pajak tersebut, kecuali hanya bertindak selaku hakim atau pihak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak yang berakhir pada diterbitkannya surat keputusan keberatan.

Terhadap contoh tersebut, bidang keberatan merupakan bidang peradilan pajak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam kedudukan sebagai lembaga peradilan pajak tingkat satu yang menerbitkan surat keputusan keberatan.<sup>244</sup> Tatkala surat keputusan keberatan itu diajukan banding oleh salahsatu pihak yang bersengketa dan memenuhi persyaratan yang telah ditentukan, pengadilan pajak berkewajiban memeriksa dan memutus sengketa pajak tersebut sehingga merupakan lembaga pengadilan pajak tingkat dua. Oleh

---

<sup>244</sup>Ibid.

karena, bidang keberatan telah memeriksa dan memutus sengketa pajak antara pembayar pajak dengan pihak yang melakukan pemotongan pajak atau pemungutan pajak dalam bentuk peradilan pajak secara resmi dengan unsur unsur sebagaimana yang diterapkan pada pengadilan pajak.

Kalau banding yang diajukan oleh wajib pajak terhadap surat keputusan keberatan atas sengketa pajak dengan pejabat pajak, pengadilan pajak bertindak sebagai lembaga peradilan pajak tingkat satu. Oleh karena itu, salah satu pihak yang terlibat dalam sengketa itu adalah pejabat pajak dan sekaligus sebagai pihak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak termaksud. Dengan demikian bidang keberatan hanya menyelenggarakan peradilan pajak secara tidak murni (*administrative beroep*) terhadap sengketa pajak yang diputusnya sehingga tidak boleh dikelompokkan kedalam peradilan pajak tingkat pertama.<sup>245</sup>

Bidang keberatan sebagai bagian dari Kantor wilayah pajak yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam bentuk keberatan telah bertindak sebagai penyelenggara peradilan pajak baik secara murni maupun secara tidak murni. Hal ini sebagai salah satu konsekuensi dari perkembangan hukum pajak (*tax reform*), khususnya terhadap bidang keberatan itu sendiri. Kadangkala tidak disadari bahwa hukum pajak saat ini, sangat pesat perkembangannya dan bahkan berpengaruh pada hukum lainnya. Misalnya, pihak yang bersengketa

---

<sup>245</sup>Ibid., hlm. 78.

tidak selalu melibatkan pejabat pajak yang menerbitkan surat ketetapan pajak tetapi kadangkala hanya sesama wajib pajak dengan fungsi yang berbeda, seperti pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak.

## **(2) Pihak yang Melakukan Upaya Banding**

Sebagaimana, dimaklumi sengketa pajak yang telah diputus oleh bidang keberatan dapat berlanjut kepada pengadilan pajak. Keberlanjutan sengketa pajak tersebut karena disebabkan oleh salah satu pihak yang bersengketa menganggap bahwa surat keputusan keberatan dari bidang keberatan tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum. Hal ini menjadi dasar sehingga surat keputusan keberatan tersebut dianjurkan banding kepada ketua pengadilan pajak.<sup>246</sup>

Kedudukan pihak yang bersengketa dalam status banding dapat sama atau berbeda pada saat sengketa pajak itu berada dalam kompetensi absolute bidang keberatan. Sebenarnya pihak yang bersengketa pada bidang keberatan boleh sama kedudukan diperadilan pajak dengan penyebutan yang berbeda, atau kedudukan yang tidak berubah, tetapi penyebutan yang berbeda pula. Hal ini tidak dapat dipungkiri atau disangkal karena keberadaannya di pengadilan pajak berdasarkan kepentingan untuk memperoleh keputusan banding yang menempatkan sebagai pihak yang memperoleh keadilan, kemanfaatan atau kepastian hukum dari putusan itu.

---

<sup>246</sup> <http://www.boyyendratamin.com/2015/02/upaya-hukum-banding-dan-alasan-banding.html>

Pihak yang bersengketa dengan menggunakan banding yang dimiliki penyebutan yang tidak berbeda dengan penyebutan terhadap penyelesaian perkara perdata pada pengadilan dalam lingkungan peradilan umum. Pihak pemohon banding disebut dengan istilah "*pemanding*", sementara pihak termohon disebut dengan istilah "*terbanding*". Keberadaan dua istilah ini untuk membedakan pihak pihak yang bersengketa pada pengadilan pajak. Pemanding adalah pihak yang menganggap surat keputusan keberatan tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan atau kepastian hukum sehingga berinisiatif untuk mengajukan banding, sementara terbanding adalah pihak yang dianggap beruntung terhadap surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh bidang keberatan.

Pemanding boleh saja berasal dari wajibpajak yang berlawanan dengan pejabat pajak ditingkat keberatan, atau sebaliknya berasal dari pejabat pajak yang berlawanan dengan wajib pajak yang mengajukan keberatan.terbanding boleh saja berasal dari pejabat pajak yang semula sebagai pihak yang diajukan keberatan. Terbanding boleh saja sebagai pihak yang diajukan keberatan oleh wajib pajak, atau sebaliknya berasal dari wajib pajak yang semula sebagai pihak yang mengajukan keberatan. Kedudukan pihak yang bersengketa pada pengadilan pajak dalam bentuk banding, tergantung pada posisi surat keputusan keberatan, siapa yang diuntungkan dan siapa yang dirugikan.



### (3) Pengajuan Banding

Siapakah yang berhak mengajukan banding? Kaidah hukum yang mengatur hal ini terdapat pada pasal 37 ayat (1) UU Pengadilan Pajak<sup>247</sup> yang menegaskan “*banding dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya.*” Kaidah hukum ini, pada hakikatnya menitikberatkan pengajuan keberatan berada pada wajib pajak. Sementara ahli waris wajib pajak, seorang pengurus atau kuasa hukumnya hanya berada pada kedudukan sebagai pengganti wajib pajak untuk mengajukan banding. Pengajuan banding dilakukan oleh wajib pajak tatkala beranggapan bahwa surat keputusan keberatan yang telah diterbitkan oleh bidang keberatan tidak mencerminkan keadilan dan kebenaran karena tidak sesuai yang dimohonkan dalam surat keberatannya.

Kaidah hukum terdapat pada pasal 37 ayat (1) UUDILJAK tersebut, ternyata tidak mengatur mengenai pejabat pajak untuk tidak mengajukan banding. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat kekosongan hukum yang berkaitan dengan banding ketika pejabat pajak akan melakukan perlawanan hukum terhadap surat keputusan keberatan yang mengabulkan seluruh permohonan keberatan wajib pajak. Dalam arti, kedudukan pejabat pajak berada pada pihak yang tidak cakap untuk melakukan perbuatan hukum berupa mengajukan

---

<sup>247</sup> pasal 37 ayat (1) UU DILJAK (Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.)

banding kepada pengadilan pajak. Surat keputusan keberatan yang memenangkan wajib pajak tatkala berlawanan dengan pejabat pajak, berarti pejabat pajak harus menerima substansi surat keputusan keberatan tersebut. Konsekuensinya adalah kalau pejabat pajak tersebut mengajukan permohonan banding suatu keputusan bahwa permohonan bandingnya harus ditolak karena tidak memiliki hak untuk mengajukan banding.<sup>248</sup>

Berbeda halnya ketika pejabat pajak selaku pihak yang dinyatakan mampu membuktikan dengan melemahkan dalil dalil wajib pajak sehingga berada dalam kedudukan yang benar berdasarkan surat keputusan keberatan, berarti tidak akan mengajukan banding ke pengadilan pajak. Pihak yang akan mengajukan banding kepada pengadilan pajak adalah wajib pajak karena berada pada kedudukan yang dirugikan. Dalam posisi ini, maka kaidah hukum yang tercantum pada pasal 37 ayat (1) UUDILJAK berada pada tataran yang tepat dan tidak perlu didebatkan. Sekalipun demikian, kaidah hukum yang tercantum pada pasal 37 ayat (1) UUDILJAK perlu ditinjau dan ditata kembali agar merupakan kaidah hukum yang bersifat responsive.

Persyaratan suatu banding dalam kerangka penyelesaian sengketa pajak, adalah sebagai berikut:

1. Banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
2. Banding ditujukan kepada pengadilan pajak;

---

<sup>248</sup>Ibid.

3. Banding diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterima surat keputusan keberatan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;
4. Jangka waktu tiga bulan tersebut tidak mengikat, apabila tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaan pemohon banding;
5. Terhadap satu surat keputusan keberatan diajukan satu surat banding;
6. Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan keberatan yang dibanding;
7. Melampirkan salinan surat keputusan keberatan yang dibanding;
8. Banding terhadap besarnya jumlah yang terutang maka lebih dahulu telah dibayar sebesar lima puluh persen;
9. Apabila menggunakan kuasa hukum khusus, wajib melampirkan surat kuasa khusus dari pemberi kuasa hukum pada surat banding tersebut.<sup>249</sup>

Banding yang tidak memenuhi persyaratan tersebut, tidak dianggap sebagai surat banding sehingga dapat ditolak oleh pengadilan pajak. Dalam arti, pengadilan pajak sebagai lembaga peradilan pajak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam

---

<sup>249</sup> Soemitro, Rochmad. *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Bandung: Eresco, 1976, hlm 11.

bentuk banding, berwenang untuk menolak suatu banding tatkala tidak memenuhi persyaratan yang telah ditentukan. Penolakan suatu banding oleh pengadilan pajak tidak tergolong sebagai bentuk pelanggaran hukum pajak karena tindakan itu dilakukan dalam kerangka penegakan hukum pajak yang ditetapkan dalam putusan banding.

Jika diteliti secara seksama persyaratan banding tersebut, ternyata bahwa persyaratan itu belum dapat dikatakan sempurna. Ketidakefektifan itu tertuju pada tidak dicantumkannya mengenai identitas para pihak yang bersengketa dalam tahap banding. Identitas para pihak yang bersengketa sangat menentukan bagi pengadilan pajak untuk memberitahukan atau menyampaikan surat banding kepada para pihak yang bersengketa, terutama pihak yang berbanding. Selain itu, bertujuan untuk menghindari kesalahan dalam melakukan pemeriksaan, terutama pada tahap pembebanan pembuktian. Dengan demikian, persyaratan sahnyanya banding diharapkan dilengkapi dengan identitas para pihak yang bersengketa dalam bentuk kaidah hukum pajak.<sup>250</sup>

Banding dari wajib pajak harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia bukan bahasa Inggris, Jerman, Belanda, dan lain-lain. Dalam surat banding itu dikemukakan mengenai substansi surat keputusan keberatan yang menjadi dasar dari banding tersebut dengan disertai alasan-alasan yang jelas. Jangka waktu pengajuan

---

<sup>250</sup>Ibid.

banding ditentukan selama tiga bulan sejak tanggal surat keputusan keberatan diterima oleh pihak yang mengajukan banding. Pihak yang mengajukan banding memiliki waktu yang cukup memadai untuk mempersiapkan surat banding beserta alasannya. Jika ternyata jangka waktu tiga bulan tersebut tidak dapat dipenuhi oleh wajib pajak karena keadaan diluar kekuasaan (*force majeure*) pemohon banding, maka jangka waktu selama tiga bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang. Hal ini yang membuka peluang untuk terjadinya negosiasi antar pemohon banding dengan petugas yang ada dipengadilan pajak agar dapat dikabulkan perpanjangan waktu pengajuan surat banding.

Untuk mencegah agar tidak terjadi negosiasi mengenai jangka waktu pengajuan surat banding, kiranya dapat dipersingkat jangka waktu tersebut dari tiga bulan menjadi tujuh hari terhitung sejak tanggal diucapkan surat keputusan keberatan. Hal ini dimaksud agar penyelesaian sengketa pajak dalam bentuk banding tidak membutuhkan waktu yang cukup lama, paling lama hanya enam bulan sejak tanggal dimasukannya surat banding oleh pemohon banding.<sup>251</sup>

Terhadap satu surat keputusan keberatan diajukan satu surat banding. Dalam arti, bahwa tiap surat keputusan keberatan yang diajukan banding maka hanya satu pula surat bandingnya. Sebagai

---

<sup>251</sup>[https://www.kompasiana.com/bachtiar\\_endra/independensi-pengadilan-pajak\\_550fef67813311b62cbc694b](https://www.kompasiana.com/bachtiar_endra/independensi-pengadilan-pajak_550fef67813311b62cbc694b)

contoh, pada tahun 2012 ada 2 surat keputusan keberatan yang diajukan banding, berarti tiap-tiap keputusan keberatan harus dibuatkan satu surat banding, sehingga pada tahun 2012 ada 2 surat banding yang harus diajukan ke pengadilan pajak. Hal ini dimaksudkan untuk lebih memudahkan pemeriksaannya oleh Majelis atau Hakim tunggal yang telah ditunjuk khusus untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak tersebut.

Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, kalau banding itu diperuntukan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan. oleh karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan terbanding (pejabat pajak) berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan. Dikala pajak yang terutang sebagai penetapan pejabat pajak berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar berarti tidak memiliki ketetapan hukum.<sup>252</sup> Sebaliknya, kalau tidak benar penetapan pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan tersebut, pejabat pajak melakukan pelanggaran hukum pajak. Tatkala hal itu diajukan banding berarti pembanding harus membayar lima puluh persen dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak, hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak. Berhubung karena, kesalahan pejabat pajak, tetapi

---

<sup>252</sup> Agung Retno Rachmawati, Joko Nur Sariono. Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Yang Ditetapkan Oleh Fiscus Dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak. Fakultas Hukum Universitas Wijaya Kusuma Surabaya.

pembanding (wajib pajak) yang harus menanggulangi kesalahan itu maka seyogyanya ketentuan dalam pasal 36 ayat (4) UUDILJAK perlu ditinjau kembali agar kaidah hukum itu bersifat responsive.

#### **(4)Objek Sengketa pada Tahap Banding**

Telah diketahui banding itu merupakan upaya hukum biasa dalam penyelesaian upaya hukum sengketa pajak dipengadilan pajak.<sup>253</sup> Penggunaan banding hanya tertuju pada persoalan surat keputusan keberatan yang telah diterbitkan oleh bidang keberatan dalam kerangka penegakan hukum pajak. Surat keberatan yang tidak diajukan banding, berarti surat keputusan keberatan itu telah memperoleh kekuatan hukum tetap sehingga harus ditaati oleh kedua belah pihak yang bersengketa. Akan tetapi, bila surat keputusan keberatan tersebut memperoleh perlawanan hukum dari salah satu pihak yang bersengketa, berarti surat keputusan keberatan itu tidak boleh dijalankan dan harus diperiksa kembali oleh pengadilan hukum pajak.

Surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh bidang keberatan terdiri dari:<sup>254</sup>

1. Surat keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menerima seluruhnya

---

<sup>253</sup> <http://www.pajak.go.id/content/seri-kup-banding-gugatan-dan-peninjauan-kembali-pajak>

<sup>254</sup> <https://abamstea.wordpress.com/seputar-pajak-tea/surat-keberatan-dan-banding-atas-skp-pajak/>

2. Surat keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menerima sebagian
3. keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menolak
4. keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Melihat keempat jenis keputusan surat tersebut, ternyata surat keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menerima seluruhnya tidak akan menjadi objek banding ditinjau dari pihak yang mengajukan keberatan. Sebaliknya, pihak yang diajukan sebagai terkeberatan boleh saja surat keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menerima seluruhnya menjadi objek banding karena dianggap surat keputusan keberatan itu merugikan olehnya. Apalagi ketiga jenis surat keputusan yang tertera pada angka dua, angka tiga dan angka empat tersebut setiap saat dapat menjadi objek banding. Dengan demikian, keempat jenis surat yang keputusan keberatan boleh menjadi objek banding tatkala diajukan banding kepada pengadilan pajak.<sup>255</sup>

Sementara itu, surat keputusan keberatan yang memiliki dictum berupa menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar merupakan dasar penagihan pajak. Surat keputusan keberatan itu memberikan keabsahan bagi pejabat pajak untuk melakukan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang masih mempunyai utang pajak sebagaimana tercantum didalamnya. Hal

---

<sup>255</sup>Ibid.



ini di maksudkan agar penerimaan Negara dari sektor pajak yang telah difinalkan dalam UUAPBN tidak mengalami gangguan dalam jangka waktu satu tahun.

#### **(5) Tahap Pemeriksaan Perkara Pada Pengadilan Pajak**

Sebelum masuk ke dalam proses pemeriksaan di persidangan, penanganan perkara di bidang pajak terlebih dahulu melalui serangkaian proses persiapan. Proses persiapan tersebut dimaksudkan untuk mematangkan perkara sehingga ketika pemeriksaan dipersidangan dilangsungkan, pemetaan terhadap perkara relatif sudah lebih jelas dan matang. Oleh karenanya, tahap ini juga dapat disebut sebagai tahap pematangan perkara. Mengenai hal tersebut diatur dalam Pasal 44 sampai dengan pasal 48. Dalam pasal tersebut ditentukan bahwa:<sup>256</sup>

1. Pengadilan pajak meminta Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan atas Surat Banding atau Gugatan kepada Terbanding atau Tergugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Banding atau Surat Gugatan
2. Dalam hal Pemohon Banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, jangka waktu 14 (empat belas) hari sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dihitung sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud.

Selanjutnya Pasal 45 menyebutkan bahwa:

- a. Dari Terbanding atau Tergugat menyerahkan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam

---

<sup>256</sup>Undang-undang No. 12 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Pasal 44 dalam jangka waktu: 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Uraian Banding; atau 1 (satu) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Tanggapan.

- b. Salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada Pemohon Banding atau Penggugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima.
- c. Pemohon Banding atau Penggugat dapat menyerahkan Surat Bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2).
- d. Salinan Surat Bantahan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dikirimkan kepada Terbanding atau Tergugat, dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Bantahan.
- e. Apabila Terbanding atau Tergugat, atau Pemohon Banding atau Penggugat tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) atau ayat (3), Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan banding atau gugatan.

Ketentuan Pasal 44 tersebut terlihat bahwa para pihak yang bersengketa mesti mempersiapkan berbagai berkas untuk beracara di Pengadilan Pajak. Berkas-berkas tersebut diharapkan dapat digunakan sebagai bahan awal pemeriksaan oleh hakim sebelum memasuki persidangan. Pengadilan meminta khususnya kepada pihak lawan, yakni terbanding atau tergugat, untuk menyampaikan surat uraian banding atau surat tanggapan gugatan.<sup>257</sup>

Agar tidak menimbulkan salah pengertian mengenai apa yang dimaksud dengan uraian banding dan surat tanggapan, sebaiknya dilihat apa yang dirumuskan dalam undang-undang.

---

<sup>257</sup>Ibid.

Menurut undang-undang, yang dimaksud dengan Surat Uraian Banding adalah surat terbanding kepada Pengadilan Pajak yang berisi jawaban atas alasan banding yang diajukan oleh pemohon banding, sedangkan Surat Tanggapan adalah surat dari tergugat kepada Pengadilan Pajak yang berisi jawaban atas gugatan yang diajukan oleh penggugat.<sup>258</sup> Dengan demikian, yang dimaksud dengan surat uraian banding sebenarnya merupakan tanggapan yang dibuat oleh terbanding atas adanya permohonan banding itu, atau yang dalam Hukum Acara pada umumnya dikenal sebagai kontra memori banding. Sementara yang dimaksud dengan surat tanggapan dalam gugatan adalah jawaban yang diberikan oleh pihak tergugat yang diajukan oleh penggugat, atau yang dalam Hukum Acara pada umumnya dikenal sebagai jawaban tergugat.

Jadi ketentuan tersebut menegaskan bahwa pihak terbanding atau tergugat dimintai jawaban atau tanggapan atas banding atau gugatan terhadap keputusan di bidang pajak. Uraian banding atau tanggapan ini berisi jawaban dan uraian mengenai pendirian terbanding atau tergugat berkaitan dengan hal yang dipermasalahkan oleh pembanding atau penggugat, tentunya juga dengan mendasarkan interpretasi atas apa yang termuat dalam ketentuan yang berlaku.

Jangka waktu permintaan tanggapan itu adalah 14 hari dimana hal tersebut dihitung dari saat diterimanya gugatan atau

---

<sup>258</sup> Pasal 1.8. dan 1.9 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

banding oleh pihak Pengadilan. Akan tetapi apabila dari pihak pembanding atau penggugat mengajukan dokumen susulan, maka jangka waktu 14 hari tersebut dihitung sejak diterimanya susulan itu. Dengan demikian, secara teoretis hal ini dapat menimbulkan pertanyaan. Sebagaimana telah diuraikan di muka, pihak pembanding atau penggugat itu, karena jangka waktu untuk pengajuan banding itu adalah 3 bulan terhitung sejak diterimanya keputusan yang dimohonkan banding, dan dalam jangka waktu 3 bulan tersebut dapat diajukan berkas susulan oleh pihak pembanding, oleh karenanya tidak mesti ada berkas susulan, dan ini tentu tergantung penilaian pemohon banding sendiri: mau memberikan susulan berkas atau tidak. Misalnya Keputusan yang dijadikan objek banding itu diterima oleh pihak Pemohon banding pada tanggal 1 Maret 2003, setelah menerima Surat Keputusan atas keberatan itu pada tanggal 10 Maret 2003 ia mengajukan banding. Secara teoretis bukankah selama 3 bulan terhitung sejak tanggal 1 Maret 2003, yakni sampai tanggal 31 Mei 2003, merupakan jangka waktu untuk mengajukan banding dan sekaligus merupakan kesempatan bagi pihak pemohon banding untuk mengajukan susulan berkas sebagai kelengkapan dari banding yang diajukannya.<sup>259</sup> Apabila kemudian ia sebelumnya tidak berpikir untuk memberikan susulan dokumen, dan kemudian mengajukan susulan itu baru pada tanggal 30 Mei 2003, berarti permintaan

---

<sup>259</sup> <http://www.pajak.go.id/content/25736-proses-penyelesaian-banding>

tanggapan yang merupakan jawaban atas banding itu kepada terbanding dilakukan dalam rentang waktu 14 hari terhitung sejak tanggal 30 Mei 2003. Dalam undang-undang mengenai hal ini tidak ada penjelasan. Demikian pula tidak ada pengaturan tentang apa konsekuensi yang timbul apabila pengadilan lalai sehingga waktu yang 14 hari tersebut tidak terpenuhi, artinya kalau dalam kasus seperti diatas apabila sampai tanggal 25 Maret 2003, atau setelah adanya pengajuan berkas susulan berarti sampai tanggal 13 Juni 2003 pengadilan belum menyampaikan permintaan tanggapan kepada pihak terbanding. Ketentuan itu permissif dan toleran terhadap kemungkinan “molornya” proses yang terjadi di Pengadilan sendiri, jika ini terjadi bukankah sangat kontras dengan prinsip penyelesaian sengketa yang sederhana, cepat, dan murah.<sup>260</sup>

Setelah ada permohonan uraian banding atau tanggapan dari pengadilan kepada pihak terbanding atau pihak tergugat, maka terbanding atau tergugat menyerahkan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Uraian Banding, atau 1 (satu) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Tanggapan. Dengan demikian, waktu yang diberikan kepada terbanding untuk memberikan tanggapan itu adalah selama 3 bulan apabila dihitung dari saat dikirimnya permintaan surat uraian banding. Sementara itu, bagi seorang tergugat waktu yang disediakan untuk menyampaikan surat

---

<sup>260</sup>Ibid.

tanggapan adalah 1 bulan dihitung dari saat dikirimnya permintaan surat tanggapan kepada tergugat.

Setelah Pengadilan Pajak menerima uraian banding dari terbanding, prosedur selanjutnya adalah pengiriman salinan surat uraian banding itu kepada pihak pemohon banding. Salinan Surat Uraian Banding oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pemohon banding dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima dari terbanding. Pemohon banding dapat menyerahkan Surat Bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan Surat Uraian Banding.<sup>261</sup>

Berkaitan dengan sengketa pajak yang terjadi karena adanya gugatan, prosedur berikutnya setelah Pengadilan Pajak menerima surat tanggapan dari tergugat adalah mengirim salinan surat tanggapan itu kepada pihak penggugat. Salinan surat tanggapan tersebut dikirimkan kepada penggugat oleh pengadilan dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima dari tergugat. Penggugat dapat mengajukan surat bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan Surat Tanggapan. Dengan demikian proses antar pihak yang bersengketa secara tertulis untuk saling mengetahui pendirian awal dan saling menanggapi sudah dapat dilakukan sebelum masuk ke dalam proses pemeriksaan di

---

<sup>261</sup>Ibid.

persidangan. Apabila terbanding atau tergugat, atau pemohon banding atau penggugat tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud di atas untuk mengajukan uraian banding, tanggapan, ataupun bantahan, Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan banding atau gugatan. Dengan demikian, ketentuan tersebut sifatnya tidak harus ada.<sup>262</sup>

Memang, dengan adanya kemungkinan para pihak dapat mengajukan berkas-berkas pada tahap awal tersebut, sedikit banyak akan membantu jalannya pemeriksaan dalam persidangan karena sebelum masuk sidang berarti para pihak sudah dapat mengetahui dan menjajaki pendirian lawan. Di pihak lain, hakim atau majelis hakim yang akan menangani sengketa itu juga sedikit banyak terbantu karena sudah mengetahui pendirian masing-masing. Jadi langkah selanjutnya adalah pemeriksaan di persidangan untuk membuktikan hal tersebut dan memutuskannya. Bayangan awam mungkin adalah kalau proses ini sudah dilalui, tahap tersebut dilanjutkan dengan proses antar pihak dalam persidangan untuk saling mengkonfrontir pendapat lawan dan sekaligus beradu argument. Namun tampaknya dalam Pengadilan Pajak tidak sepenuhnya demikian. Hal tersebut mengingat bahwa dalam pemeriksaan di persidangan, menurut ketentuan Pasal 46 pemohon banding atau penggugat dapat memberitahukan kepada Ketua

---

<sup>262</sup> Desita Sari. Sistem Peradilan Pajak. Jurnal Teropong Vol.III No. 12 Desember 2004., hlm. 126.

Pengadilan Pajak untuk hadir dalam persidangan guna memberikan keterangan lisan. Artinya gambaran bahwa para pihak saling berhadapan dalam persidangan bukan merupakan sesuatu yang mesti ada, melainkan hal itu diperbolehkan saja. Dengan demikian, pemeriksaan dalam persidangan lebih merupakan pemeriksaan berkas-berkas saja.

Untuk keperluan pemeriksaan di persidangan, Ketua Pengadilan menunjuk majelis yang terdiri dari 3 (tiga) orang hakim atau hakim tunggal untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak. Jadi untuk persidangan yang menggunakan hakim majelis persidangan selalu terdiri dari tiga orang hakim atau kalau tidak tiga orang hakim, berarti menggunakan hakim tunggal (*unus judex*). Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh majelis, ketua pengadilan menunjuk salah seorang hakim yang termasuk dalam anggota majelis itu sebagai hakim ketua yang memimpin pemeriksaan sengketa pajak. Majelis atau hakim tunggal sebagaimana dimaksud di atas bersidang pada hari yang ditentukan dan memberitahukan hari sidang dimaksud kepada pihak yang bersengketa.<sup>263</sup>

Ketentuan ini tidak mengatur mengenai batasan waktu pemberitahuan kepada para pihak mengenai hari, tanggal, dan tempat persidangan. Hal ini juga membedakannya dengan ketentuan yang pada umumnya berlaku pada Hukum Acara Perdata dan Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara. Dengan demikian,

---

<sup>263</sup>Ibid.



mestinya ada kepatutan yang harus diindahkan oleh pengadilan dalam memberitahukan hari, tempat, dan waktu persidangan itu. Jangan sampai hari yang ditetapkan untuk sidang sangat mepet dan terkesan tiba-tiba. Sehingga apabila para pihak menghendaki untuk menghadiri dan mengikuti jalannya pemeriksaan sengketa di persidangan tidak mengalami hambatan. Juga adanya pengaturan mengenai pemberitahuan para pihak kepada pengadilan bila akan hadir di persidangan. Hak dari setiap warga untuk mengetahui dan memperoleh perlakuan yang adil di hadapan hukum termasuk di Pengadilan Pajak dalam rangka membela haknya.

Menurut ketentuan undang-undang bahwa Majelis/hakim tunggal sudah mulai bersidang dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal diterimanya Surat Banding. Sementara kalau hal itu menyangkut gugatan majelis/hakim tunggal, sidang harus dimulai dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Surat Gugatan. Undang-undang tidak memberikan penjelasan mengenai hal yang melatarbelakangi perbedaan waktu itu. Akan tetapi, dari sisi asas pemeriksaan yang sederhana, cepat, dan murah memang baik apabila waktu pemeriksaan dibatasi sehingga mendorong pihak Pengadilan Pajak untuk memenuhi kewajibannya menangani sengketa yang ada.<sup>264</sup>

---

<sup>264</sup>Ibid.

## **(6) Pemeriksaan dengan Acara Biasa**

Mengenai pemeriksaan sengketa pajak menggunakan acara biasa diatur dalam Pasal 49 sampai dengan Pasal 64. Pemeriksaan dengan acara biasa dilakukan oleh majelis hakim, jadi bukan dengan menggunakan hakim tunggal. Pemeriksaan dengan menggunakan susunan hakim majelis memiliki beberapa keuntungan/kelebihan, diantaranya:<sup>265</sup>

- a. Pertimbangan hukumnya setidak-tidaknya menjadi lebih matang mengingat pemeriksaan dilakukan secara bersama-sama seluruh anggota;
- b. pengetahuan dan kemampuan hakim tentu secara umum menjadi lebih memadai dibandingkan dengan hakim tunggal;
- c. menjadi relatif lebih kuat dalam menghadapi tekanan dari luar;
- d. Kemungkinan penyelewengan yang mempengaruhi putusan, secara teoretis akan lebih kecil, mengingat apabila salah satu anggota ada yang menyeleweng masih akan berhadapan dengan anggota yang lain.

Untuk mengawali pemeriksaan di persidangan, hakim ketua membuka sidang dan menyatakan sidang terbuka untuk umum. Persidangan terbuka untuk umum seperti itu sesuai dengan prinsip yang dianut oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 35

---

<sup>265</sup> Pudyatmoko, Y. Sri. Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak. Op., Cit., hlm. 76.

Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman yang kala itu masih berlaku. Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman juga mengatur hal ini. Bahkan menurut Pasal 19 ayat (2), jika ketentuan tersebut tidak dipenuhi, putusan akan batal demi hukum. Pernyataan sidang terbuka untuk umum ini sebenarnya sangat penting dan dimaksudkan demi menjunjung tinggi kehormatan peradilan, kepastian hukum dan persamaan perlakuan di muka hukum. Dalam undang-undang ini tidak dimuat konsekuensi apabila ketentuan tersebut tidak dipenuhi, atau hakim lalai untuk menyatakan hal tersebut. pada waktu sebelum lahirnya Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak ini, salah satu kritik terhadap Badan Penyelesaian Sengketa Pajak adalah mengenai prinsip umum bahwa sidang tertutup untuk umum sementara dalam hal-hal tertentu dapat dilakukan pemeriksaan yang terbuka untuk umum.<sup>266</sup> Prinsip yang diberlakukan bagi BPSP tersebut tidak sejalan dengan prinsip umum dalam sistem pemeriksaan sebagaimana diatur dalam undang-undang tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman. Dalam undang-undang tentang Pengadilan Pajak ini tidak diatur kemungkinan pemeriksaan yang tertutup untuk umum. Jadi semua pemeriksaan perkara dilakukan dalam sidang yang terbuka untuk umum, tanpa pengecualian. Padahal sebenarnya kalau dilihat dalam

---

<sup>266</sup> Pasal 19 Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman.

praktiknya, bukankah ada kemungkinan pemeriksaan itu menyangkut hal-hal yang khusus, sehingga kalau dinyatakan terbuka untuk umum akan sangat merugikan dan tidak adil? Taruhlah seperti pemeriksaan yang sudah menyangkut data yang dimiliki wajib pajak dan bersifat rahasia, dimana kalau itu sampai diketahui oleh pesaingnya, hal ini akan sangat merugikan. Terhadap hal seperti itu mestinya dikecualikan, yakni pemeriksaan itu dinyatakan tertutup untuk umum. Tetapi, hal seperti itu seandainya dimungkinkan, tetap sebagai pengecualian dan bukan merupakan ketentuan umum.

Selain hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda seperti tersebut dalam undang-undang ini juga diatur mengenai kemungkinan adanya kepentingan dari hakim ketua, hakim anggota, panitera, wakil panitera, atau panitera pengganti. Hal tersebut ditentukan dalam Pasal 52 sebagai berikut:<sup>267</sup>

- c. Hakim ketua, hakim anggota, panitera, wakil panitera, atau panitera pengganti wajib mengundurkan diri dari suatu persidangan apabila berkepentingan langsung atau tidak langsung atas satu sengketa yang ditanganinya
- d. Pengunduran diri sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dapat dilakukan atas permintaan salah satu atau pihak-pihak yang bersengketa
- e. Ketua berwenang menetapkan pengunduran diri sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) atau ayat (2) apabila ada keraguan atau perbedaan pendapat

---

<sup>267</sup> Pasal 52 Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman.

- f. Hakim ketua, hakim anggota, panitera, wakil panitera, atau panitera pengganti sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) harus diganti dan apabila tidak diganti atau tidak mengundurkan diri sedangkan sengketa telah diputus, putusan dimaksud tidak sah dan ketua memerintahkan sengketa dimaksud segera disidangkan kembali dengan susunan majelis dan panitera, wakil panitera, atau panitera pengganti yang berbeda, kecuali putusan dimaksud telah melampaui jangka waktu 1 (satu) tahun
- g. Dalam hal kepentingan langsung atau tidak langsung sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diketahui sebelum melewati jangka waktu 1 (satu) tahun setelah sengketa diputus sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), sengketa dimaksud disidangkan kembali dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kepentingan dimaksud.

Berdasarkan ketentuan yang termuat dalam Pasal 52 tersebut, hakim ketua, hakim anggota, panitera, wakil panitera, atau panitera pengganti juga berkewajiban mengundurkan diri dari suatu persidangan apabila mempunyai kepentingan langsung atau tidak langsung atas suatu sengketa yang ditanganinya. Yang dimaksud dengan "kepentingan langsung" menurut penjelasan undang-undang adalah antara lain berkaitan dengan hubungan kepemilikan secara langsung, misalnya seorang hakim mempunyai saham melebihi 25% (dua puluh lima persen) dari perusahaan yang mengajukan banding atau gugatan. Sementara yang dimaksud "kepentingan tidak langsung" menurut penjelasan undang-undang adalah dengan mengikuti contoh di atas apabila saham itu dimiliki oleh anak dari hakim dimaksud.<sup>268</sup> Tidak ada penjelasan mengenai hubungan antara seorang hakim dan pihak yang berperkara yang mungkin

---

<sup>268</sup>Ibid.

dapat mempengaruhi sikap hakim, misalnya hubungan pertemanan karena hakim dan orang yang mengajukan gugatan adalah sahabat waktu kecil. Ketentuan ini tidak berbeda dengan yang dianut dalam hukum acara di pengadilan lainnya.

#### **(7) Prosedur Awal Pemeriksaan**

Berdasarkan ketentuan yang berlaku, sebelum pemeriksaan pokok sengketa dimulai, majelis melakukan pemeriksaan mengenai kelengkapan dan/atau kejelasan banding atau gugatan. Apabila banding atau gugatan tidak lengkap dan/atau tidak jelas sebagaimana dimaksud, sepanjang bukan merupakan persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), dan Pasal 40 ayat (1) dan/atau ayat (6), kelengkapan dan/atau kejelasan dimaksud dapat diberikan dalam persidangan. Dengan demikian, yang tidak boleh ketinggalan adalah mengenai berkas gugatan atau banding itu sendiri, di mana hal itu harus sudah ada apabila proses pemeriksaan pokok sengketa akan dimulai. Juga yang tidak boleh dilupakan adalah bahwa terhadap setiap keputusan yang dijadikan objek sengketa harus diajukan masing-masing satu permohonan banding atau gugatan. Sedangkan, kelengkapan banding dan gugatan yang lain akan dapat dilengkapi sembari pemeriksaan dalam persidangan dilangsungkan.<sup>269</sup>

---

<sup>269</sup>Riski Argama. *Pengadilan Pajak Di Indonesia : Aturan Pelaksanaannya Sebagai Solusi Sengketa Pajak*, Makalah Hukum. Jakarta : Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Desember 2005, hlm. 6-7.

Pasal 54 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 dimuat ketentuan yang menggambarkan mengenai terjadinya proses antar pihak, di mana dalam pasal tersebut ditentukan bahwa;<sup>270</sup>

- a. Hakim Ketua menjelaskan masalah yang disengketakan kepada pihak-pihak yang bersengketa
- b. Majelis menanyakan kepada Terbanding atau Tergugat mengenai hal-hal yang dikemukakan Pemohon Banding atau Penggugat dalam Surat Banding atau Surat Gugatan dan dalam Surat Bantahan
- c. Apabila Majelis memandang perlu dan dalam hal Pemohon Banding atau Penggugat hadir dalam persidangan, Hakim Ketua dapat meminta Pemohon Banding atau Penggugat untuk memberikan keterangan yang diperlukan dalam penyelesaian Sengketa Pajak.

Ketentuan di atas, khususnya pada ayat (1) menggambarkan bahwa para pihak yang bersengketa entah itu dalam hal banding atau gugatan seakan-akan hadir di muka persidangan, sehingga hakim ketua menjelaskan masalah yang disengketakan itu kepada kedua belah pihak. Jadi kalau mengikuti ketentuan itu, proses pemeriksaan awal dihadiri oleh para pihak yang bersengketa. Proses selanjutnya adalah majelis menanyakan kepada pihak terbanding, dalam hal banding. Hal yang ditanyakan kepada pihak terbanding itu adalah mengenai pendirian pihak pemohon banding baik yang ada dalam surat banding, maupun dalam bantahan. Demikian pula dalam hal gugatan, setelah hakim ketua menjelaskan masalah yang disengketakan kepada pihak-pihak yang bersengketa, maka majelis

---

<sup>270</sup> Pasal 54 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

menanyakan kepada pihak tergugat mengenai pendirian pihak penggugat, baik yang ada dalam surat gugatan, maupun yang ada dalam surat bantahan. Jadi, di sini yang ditanyakan kepada pihak terbanding ataupun tergugat itu adalah pendirian pihak lawan masing-masing.

Setelah majelis hakim menanyakan kepada pihak terbanding atau tergugat mengenai pendirian pihak lawan tersebut, apabila majelis memandang perlu dan dalam hal pemohon banding atau penggugat hadir dalam persidangan, hakim ketua dapat meminta pemohon banding atau penggugat untuk memberikan keterangan yang diperlukan dalam penyelesaian sengketa pajak. Dari ketentuan seperti itu dapat dikatakan bahwa sebenarnya yang mendapat giliran pertama untuk memberikan keterangan secara lisan di persidangan adalah pihak terbanding atau tergugat, itu pun mengenai pendirian lawannya, baru kemudian pihak pembanding atau penggugat. Hal itu agak berbeda dengan apa yang terjadi dalam proses pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara maupun dalam Hukum Acara Perdata.<sup>271</sup>

## **(8) Pemeriksaan dengan Acara Cepat**

### **a. Prosedur Pemeriksaan**

Seperti halnya yang berlaku dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara, dalam hukum Acara Pengadilan Pajak pun

---

<sup>271</sup> Rizki Argama. Op., Cit., hl. 13.



dikenal adanya pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat.<sup>272</sup> Mengenai pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat tersebut diatur dalam bagian Keenam, yakni dari Pasal 65 sampai dengan Pasal 68. Yang menyebutkan bahwa, Pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan oleh majelis atau hakim tunggal.

Berbeda dari Pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat yang dikenal dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara dimana dilakukan oleh hakim tunggal (*unus judec*), pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat dikenal dalam Pengadilan Pajak dapat dilakukan baik oleh majelis hakim atau juga hakim tunggal. Pemeriksaan dengan menggunakan hakim tunggal tentu berbeda dengan yang dilakukan oleh mejelis hakim. Masing-masing tentu mempunyai kelebihan dan kekurangannya. Kelebihan pemeriksaan yang dilakukan oleh beberapa orang hakim (majelis) telah dikemukakan pada uraian di muka, sementara pemeriksaan dengan menggunakan hakim tunggal mempunyai kelebihan di antaranya cepatnya waktu untuk mempertimbangkan berbagai hal yang diperiksanya. Hal ini bisa terjadi antara lain.

Karena hakim yang bersangkutan tidak harus melakukan musyawarah dengan hakim lain untuk mengambil putusan. Pemeriksaan dengan menggunakan susunan hakim majelis mempunyai kelebihan mengenai berbagai hal, tetapi karena terdiri

---

<sup>272</sup> Soemitro, Rochmad. Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia. Op., Cit., hlm. 20.

lebih dari satu orang, ada kemungkinan akan terjadi perbedaan pendapat lebih dari satu orang, ada kemungkinan akan terjadi perbedaan pendapat mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sengketa pajak yang ditanganinya sehingga prosesnya menjadi lebih lama.

Tidak begitu jelas kapan sebuah sengketa pajak diperiksa oleh hakim tunggal, dan kapan harus dilakukan oleh majelis hakim. Undang-Undang Tentang Pengadilan Pajak tidak mengatur mengenai hal ini, hanya saja menurut Pasal 49 pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan oleh majelis, sementara menuju Pasal 65 pemeriksaan dengan cara cepat dilakukan oleh majelis atau hakim tunggal. Pembuat Undang-Undang juga tidak memberikan delegasi kewenangan untuk mengatur hal ini lebih lanjut. Jadi tidak semestinya ada ketentuan yang mengatur hal seperti itu apabila tidak ada pemberian kewenangan kepada lembaga atau pejabat manapun.<sup>273</sup> Hal seperti itu pada dasarnya membutuhkan kepastian dan kejelasan. Hal ini berbeda dengan apa yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara mengajukan permohonan agar Ketua Pengadilan yang memutuskan apakah permohonan itu dikabulkan atau tidak. Apabila dikabulkan dengan menggunakan acara cepat. Dalam Pengadilan Pajak, mekanisme seperti yang diuraikan pada bagian akhir di atas tidak diatur, artinya pemeriksaan dengan acara

---

<sup>273</sup>Ibid.

cepat tidak dilakukan karena adanya permohonan terlebih dahulu dari penggugat atau pemebanding.

Apabila sengketa diperiksa dengan menggunakan acara cepat, maka prosedur yang digunakan bagi pemeriksa dengan menggunakan acara biasa juga digunakan. Hal tersebut ditegaskan dalam pasal 68 yang menyatakan bahwa semua ketentuan mengenai pemeriksaan dengan acara biasa berlaku juga untuk pemeriksaan dengan acara cepat. Pengaturan seperti yang ada dalam pasal 68 ini dimaksudkan untuk menghindari pengulangan pengaturan.

**b. Kekhususan Pemeriksaa dengan Acara Cepat**

Berbeda dari pemeriksaan dengan menggunakan acara biasa, yang tidak menemukan sengketa pajak apa saja yang dijadikan objek pemeriksaan, pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat sudah menentukan hal tersebut. Sengketa yang dijadikan objek pemeriksaan dengan menggunakan acara cepat diatur dalam Pasal 66. Bahwa pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan terhadap:<sup>274</sup>

1. sengketa pajak tertentu;
2. gugatan yang tidak diputus dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam pasal 81 ayat (2);

---

<sup>274</sup>Ibid.

1. tidak dipenuhinya salah satu ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 84 ayat (1) atau kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, dalam putusan Pengadilan Pajak;
2. sengketa yang berdasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak.

Kemudian, Sengketa Pajak tertentu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a adalah Sengketa Pajak yang Banding atau Gugatannya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), Pasal 37 ayat (1), Pasal 40 ayat (1) dan/atau ayat (6).

Jika mengikuti ketentuan tersebut, tampak bahwa yang dapat diperiksa dengan menggunakan acara cepat itu terbatas pada beberapa hal, yaitu meliputi:

1. sengketa pajak tertentu, yakni sengketa pajak yang banding atau gugatannya tidak sepenuhnya memenuhi syarat, dalam hal ini tidak diajukan dengan surat banding dalam Bahasa Indonesia; atau diajukan lewat waktu yang seharusnya; atau yang mestinya terhadap suatu keputusan itu diajukan satu surat banding akan tetapi tidak dipenuhi; atau banding itu menyangkut besarnya pajak akan tetapi tidak dipenuhi, atau banding itu menyangkut besarnya pajak akan tetapi belum dibayar 50% dari utang pajak yang harus dibayar; atau banding itu diajukan oleh pihak yang tidak termasuk pihak yang oleh undang-undang ditentukan

berhak mengajukannya; atau gugatan yang tidak diajukan secara tertulis dengan menggunakan Bahasa Indonesia dan diajukan ke Pengadilan pajak; atau juga gugatan yang seharusnya untuk setiap satu pelaksanaan penagihan atau satu keputusan diajukan satu gugatan akan tetapi tidak diajukan demikian itu;

2. gugatan yang tidak diputus dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak surat gugatan diterima;
3. tidak dipenuhinya syarat formal putusan Pengadilan Pajak, atau terdapat kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dalam Putusan Pengadilan Pajak;
4. Sengketa yang menurut pertimbangan hukum sebenarnya di luar kompetensi Pengadilan Pajak. Artinya dalam hal ini mestinya menjadi kompetensi pengadilan lainnya, yang seharusnya mempunyai kewenangan untuk memeriksa, menuntut, dan menyelesaikannya.<sup>275</sup>

Cukup banyak objek sengketa yang diperiksa dengan menggunakan acara cepat. Merujuk pada Pasal 25 ayat (10), Pasal 27 ayat (5a) ayat (5b) dan ayat (5c) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, ketentuan mengenai banding yang menyangkut besarnya pajak tetapi belum dibayar 50% dari utang pajak yang harus dibayar mesti berubah menyesuaikan ketentuan yang baru.

---

<sup>275</sup>Ibid., hlm. 25.

Di samping kekhususan mengenai objek pemeriksaan seperti di atas, sengketa pajak yang diperiksa dengan menggunakan acara cepat juga dilakukan tanpa Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dan tanpa Surat Bantahan. Tidak ada penjelasan mengenai hal ini dalam undang-undang. Tetapi, apabila mengikuti ketentuan tersebut maka pemenuhan kelengkapan tanggapan tertulis dari pihak terbanding dalam bentuk uraian banding, dari pihak tergugat dalam bentuk surat tanggapan, maupun tanggapan balik dalam bentuk bantahan tidak diperlukan. Dengan demikian, proses awal yang biasanya mendahului pemeriksaan dalam hal berupa berkas-berkas tersebut, untuk pemeriksaan dengan acara cepat tidak diperlukan, sehingga yang terjadi adalah pemeriksaan dilakukan di muka persidangan. Kalau ini benar terjadi, kenyataan tersebut memiliki kemiripan dengan apa yang diberlakukan dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam Hukum Acara Peradilan tata usaha Negara, pemeriksaan persiapan yang dilakukan sebelum pemeriksaan di muka persidangan itu ditiadakan.<sup>276</sup>

### **(9) Tahapan Pembuktian**

---

<sup>276</sup>Ibid.

### (1) Pengertian dan Urgensi Pembuktian

Pembuktian dapat didefinisikan dengan cara yang tepat (menurut prosedur yang ditetapkan dalam peraturan pembuktian) yaitu menentukan eksistensi fakta-fakta yang relevan untuk digunakan sebagai dasar pertimbangan dalam putusan akhir nanti, di samping penerapan hukum (*rechstoepassing*) serta kadang kala menemukan pembuktian adalah penggunaan alat-alat pembuktian tertentu untuk memberikan suatu tingkatan kepastian yang sesuai dengan penalaran tentang eksistensi fakta-fakta (hukum) yang disengketakan, Menurut Subekti, membuktikan adalah meyakinkan hakim tentang kebenaran dalil atau dalil-dalil yang dikemukakan dalam suatu persengketaan. Dengan demikian, tampak bahwa pembuktian hanyalah diperlukan dalam persengketaan atau “perkara” di muka hakim atau pengadilan. Menurut Indroharto, masalah-masalah yang timbul dalam pembuktian sering berdekatan dengan masalah kekuasaan hukum pengadilan (di bidang pembuktian) seperti : apakah hakim boleh memasukkan suatu fakta dalam penilaiannya; apakah hakim harus terikat kepada fakta-fakta yang diajukan para pihak, apakah masalah-masalah yang masuk dalam bidang kekuasaan hukum pengadilan.<sup>277</sup>

---

<sup>277</sup> Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Op., Cit., hlm. 80.

Dari pendapat tersebut terlihat sebenarnya pembuktian hanya diperlukan bila ada sengketa, dan apabila terdapat persengketaan maka dengan sendirinya ada dua pendirian atau lebih. Dalam hal sengketa pajak, adanya banding itu menunjukkan bahwa adanya persengketaan antara pemohon banding dan pihak terbanding, demikian halnya dalam gugatan, di situ tentu saja penggugat yang mengajukan gugatan bersengketa dan tidak sependapat dengan tindakan atau keputusan dari tergugat. Pendapat atau pendirian yang mana yang benar, tentu saja hal ini perlu diuji. Pengujian dilakukan dalam tahapan pembuktian. Apabila tidak dapat persengketaan, seumpama wajib pajak atau penanggung pajak mendiamkan saja atau menyetujui hal yang sudah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak, maka tidak ada perselisihan, sekaligus tidak perlu ada pembuktian apakah apa yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan diterapkan kepada wajib pajak atau penanggung pajak hanya diam atau menerima perlakuan dan keputusan yang diterapkan kepadanya itu, maka tidak ada persengketaan, dan sekaligus tidak perlu pembuktian apakah proses penagihan tersebut telah benar sesuai dengan yang seharusnya atau belum.<sup>278</sup>

### **(1) Alat Bukti**

---

<sup>278</sup>Ibid.



Untuk pembuktian diperlukan sarana untuk membantu menemukan kebenaran dan menilai kebenaran itu sendiri. Oleh karena itu, diperlukan alat bukti. Mengenai alat bukti tersebut Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 mengaturnya sebagai berikut:<sup>279</sup>

- 1) Alat bukti dapat berupa:
  - 1) Surat dan tulisan;
  - 2) Keterangan ahli;
  - 3) Keterangan para saksi;
  - 4) Pengakuan para pihak; dan/atau
  - 5) Pengetahuan Hakim
- 2) Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.

Pasal 69 tersebut telah menentukan secara limitatif alat-alat bukti yang dapat digunakan sebagai sarana pembuktian dalam persidangan. Oleh karena itu, tentu alat-alat bukti tersebutlah yang dapat digunakan dan diajukan oleh para pihak untuk membuktikan dalil-dalil dan pendirinya. Mengenai apa yang dimaksud dengan masing-masing alat bukti tersebut dapat diuraikan sebagai berikut. Surat atau tulisan sebagai alat bukti terdiri dari :

- a. Akta autentik, yaitu surat yang dibuat oleh atau di hadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;

---

<sup>279</sup> Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

- b. Akta di bawah tangan, yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
- c. Surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang;
- d. Surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk huruf a, huruf b, dan huruf c yang ada kaitannya dengan banding atau gugatan (Pasal 70).

Dari ketentuan Pasal 70 terlihat bahwa yang termasuk dalam pengertian surat atau tulisan dalam rangka sebagai alat bukti di Pengadilan pajak adalah meliputi empat hal di atas. Yang termasuk sebagai akta autentik misalnya adalah akta notaries. Akta notaris dapat dipergunakan untuk berbagai hal misalnya akta pendirian perusahaan, akta pembubaran perusahaan, dan sebagainya. Sedangkan yang termasuk akta di bawah tangan misalnya adalah surat perjanjian yang dilakukan oleh para pihak dalam hukum perdata yang dibuat tidak dalam bentuk data autentik, seperti perjanjian utang piutang, pinjam pakai, sewa-menyewa, yang dibuat dan ditandatangani oleh kedua belah pihak dengan disaksikan oleh beberapa orang saksi.<sup>280</sup>

Mengenai alat bukti yang berupa keterangan ahli, Pasal 71 memberikan menyebutkan bahwa:

---

<sup>280</sup>Pasal 70 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

- 1) Keterangan ahli adalah pendapat orang yang diberikan dibawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya.
- 2) Seorang yang tidak boleh didengar sebagai saksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 57 ayat (1) tidak boleh memberikan keterangan ahli.<sup>281</sup>

Dalam ketentuan tersebut, semakin jelas bahwa seorang saksi ahli memberikan kesaksian mengenai apa yang ia ketahui berdasarkan pengetahuan dan pengalamannya. Hal ini tidak jauh berbeda dengan seorang saksi biasa. Seorang saksi ahli, untuk dapat disebut sebagai saksi ahli tentu harus mempunyai keahlian atau pemahaman yang memadai mengenai bidang tertentu yang ditekuni dan digeluti oleh saksi ahli tersebut. Dan berdasarkan keahlian orang tersebut, yang bersangkutan kemudian memberikan keterangan di depan persidangan. Saksi ahli belum tentu mengalami atau merasakan langsung apa yang dibuktikan itu namun berdasarkan keahliannya ia melakukan pemberian keterangan. Sebagai contoh, seorang akuntan tentu akan tahu bahwa sebuah pembukuan telah dilakukan dengan benar atau tidak, seorang psikolog mengetahui mengenai apakah seseorang itu secara kejiwaan sedang terganggu atau tidak, dan sebagainya. Tetapi, akuntan maupun psikolog tersebut tidak mengalami sendiri karena memang yang mengalami justru orang lain. Hal tersebut agak berbeda dengan seorang saksi. Seperti yang ditentukan dalam

---

<sup>281</sup>Pasal 71 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Pasal 73, yang menyatakan bahwa keterangan saksi merupakan alat bukti apabila keterangan itu berkaitan dengan hal yang dialami, dilihat, atau didengar sendiri oleh saksi. Jadi hal ini sekaligus menegaskan apa yang telah penulis uraikan mengenai perbedaan antara saksi dan saksi ahli. Sehingga menurut Penulis kurang tepat apabila seorang saksi ahli dituntut untuk memberikan keterangan berdasarkan apa yang dialaminya sendiri.<sup>282</sup>

Dalam bagian penjelasan Pasal 69 ditentukan bahwa majelis atau hakim tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain. Bukti tulisan memang berbeda dengan bukti lainnya. Bukti tulisan pada umumnya memang diadakan dengan maksud sewaktu-waktu bukti itu dapat digunakan antara lain untuk proses pembuktian. Kuitansi dibuat dengan maksud sebagai bukti apabila seseorang yang telah menerima pembayaran menyangkal bahwa ia menerimanya. Demikian pula halnya akta autentik maupun akta di bawah tangan, yang memang dibuat untuk memudahkan apabila sewaktu-waktu diperlukan sebagai pembuktian. Dalam lingkup bisang Pajak bukti-bukti tertulis cukup tersedia, baik itu berupa akta autentik, akta bawah tangan, pembukuan, catatan, dokumen, surat keputusan dan sebagainya yang memang diharapkan dapat memudahkan pembuktian. Menurut undang-undang semua itu harus terlebih dahulu digunakan apabila alat bukti tertulis tersebut belum cukup.

---

<sup>282</sup>Pasal 73 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Kenyataan ini kiranya juga sejalan dengan ketentuan pemeriksaan yang tidak terlalu menekankan kehadiran para pihak melainkan lebih menunjukkan bahwa pemeriksaan itu terutama dilakukan terhadap berkas-berksa. Dengan ketentuan tersebut sekali lagi bukan berate menutup kemungkinan pengajuan bukti-bukti lain di luar dan bukan berarti bahwa pemeriksaannya dibatasi pada pemeriksaan dokumen.

### **(10) Putusan**

Apabila tahapan-tahapan pembuktian dalam proses pemeriksaan yang dilakukan dalam persidangan dirasa cukup, yang kemudian dilakukan adalah pelaksanaan rapat permusyawaratan untuk menyusun putusan. Mengenai putusan, dalam undang-undang telah ditentukan dalam Pasal 77 hingga Pasal 84. Pasal 77 menyebutkan bahwa;<sup>283</sup>

1. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.
2. Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas gugatan berkenaan dengan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (2).
3. Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

---

<sup>283</sup>Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Selanjutnya Pasal 78 menyebutkan bahwa, Putusan Pengadilan pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim. Sementara itu di dalam Pasal 27 ayat (2) Undang-Undang Nomor 26 Tahun 2007 ditentukan bahwa: Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha Negara.

Dari ketentuan Pasal 77 tersebut khususnya pada ayat (1) dapat dilihat bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Artinya, tentu saja bahwa putusan itu menyangkut pokok perkaranya dan berbeda dengan putusan sela yang dimaksudkan semata-mata untuk memperlancar hanya proses pemeriksaan dan penyelesaian perkara. Putusan akhir tersebut juga dikatakan mempunyai kekuatan hukum tetap. Apabila sebuah putusan mempunyai kekuatan hukum tetap, maka putusan tersebut tentu memiliki beberapa konsekuensi, di antaranya:<sup>284</sup>

1. Putusan tersebut tidak mungkin diajukan upaya hukum lagi kepada lembaga peradilan yang lebih tinggi melalui upaya hukum biasa;
2. Putusan tersebut tidak memerlukan persetujuan atau pengesahan dari lembaga lain;
3. Putusan tersebut dapat dilaksanakan.

---

<sup>284</sup>Ibid.

Di samping putusan akhir tersebut, menurut Pasal 77 ayat (2) Pengadilan Pajak juga dapat mengeluarkan putusan sela berkaitan dengan permohonan penggugat untuk melakukan penundaan terhadap tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak. Dengan demikian, apabila mengikuti ketentuan tersebut, yang dapat menjadi putusan sela adalah berkaitan dengan skorsing terhadap tindakan penagihan.

Ketentuan yang menentukan bahwa putusan Pengasilan Pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap seperti di atas mempertegas bahwa Pengadilan Pajak merupakan pengadilan yang tidak berjenjang. Kenyataan seperti itu tentu mempunyai kelemahan tertentu, terutama berkaitan dengan kemungkinan kekeliruan keputusan, meskipun prosedurnya menjadi relatif lebih pendek. Terhadap kelemahan seperti itu tampaknya pembuat undang-undang mempunyai argumentasi bahwa hal itu masih dapat dikontrol melalui Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung, sebagaimana diatur dalam ayat (3). Namun, perlu diingat bahwa control melalui peninjauan kembali tidak meliputi semua sengketa pajak, karena untuk mengajukan peninjauan kembali memerlukan syarat-syarat khusus. Mengenai peninjuan kembali akan diuraikan di bagian belakang.<sup>285</sup> Sementara itu, mengikuti Pasal 27 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, putusan Pengadilan pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan

---

<sup>285</sup> Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Op., Cit., hlm. 53.

tata usaha Negara. Ketentuan ini tampaknya untuk menegaskan posisi pengadilan pajak di dalam sistem peradilan di Indonesia.

## **h. Perbandingan Proses Pengadilan Pajak di Beberapa Negara**

### **a. Proses Pengadilan Pajak di Australia**

Australia merupakan sebuah negara federal yang terdiri dari enam negara bagian yang disebut *state* dan dua daerah teritorial di daratan utama serta beberapa daerah ekstra-teritorial. Masing-masing negara bagian memiliki kewenangan untuk mengatur dan membuat UU sendiri dengan pengecualian atas beberapa kewenangan tertentu. Pemungutan pajak merupakan kewenangan pemerintah pusat yang disebut dengan *commonwealth*. Australia menganut sistem hukum *common law* yang kadang diistilahkan dengan *judge make law*. Artinya, meski terdapat UU tertulis yang dijadikan sebagai landasan hukum, dasar keputusan hakim (*ratio decidendi* dan *obiter dicta*) merupakan suatu jurisprudensi yang mengikat untuk digunakan dalam kasus yang sama setelahnya. Di sini, hakim mempunyai kewenangan yang lebih luas untuk menginterpretasikan UU tersebut. Pengadilan di Australia selain terdiri atas pengadilan federal juga mempunyai Pengadilan Negara Bagian dan Teritori. Sistem pengadilan tersebut berjenjang seperti pengadilan federal yang terdiri dari Federal Court, Full Federal Court, dan yang tertinggi adalah High Court, pengadilan yang berada di ibukota Australia, Canberra. Sengketa perpajakan diselesaikan pertama kali berupa *objection* (keberatan) kepada



Commissioner (semacam Dirjen Pajak di Indonesia), kemudian *review* atas keputusan tersebut di Administrative Appeals Tribunal. Selanjutnya, *appeal* (banding) kepada pengadilan federal secara berjenjang dengan keputusan tertinggi berada di High Court.<sup>286</sup>

Australia tidak memiliki pengadilan pajak khusus meskipun mempunyai sejarah panjang pengadilan administrasi dengan keahlian dalam hal pajak. Terlepas dari perbedaan konstitusional yang signifikan antara pengadilan dan mahkamah, perbedaan praktis utama adalah bahwa pengadilan merupakan bagian dari eksekutif dan umumnya berdiri di bawah administrator ketika membuat keputusan. Banding ke pengadilan administrasi hanya dapat dilakukan dengan alasan yang diakui dalam hukum administrasi, seperti keputusan yang di luar kekuasaan, atau lebih tidak masuk akal bahwa tidak ada keputusan administrator yang tepat atau penolakan keadilan alami.<sup>287</sup> Australia memiliki lembaga objektif.

#### b. Proses Pengadilan Pajak di Belanda

Belanda tidak memiliki lembaga keberatan tetapi memiliki pengadilan pajak yang langsung menangani pajak secara khusus. Atas sengketa pajak yang telah diputuskan di tingkat otoritas pajak, wajib pajak dapat mengajukan banding kepada salah satu dari lima Pengadilan Pajak (*Tax Court*) yang ada di Belanda. Pada dasarnya, secara teknis, *Tax Court* ini merupakan cabang atau bagian dari lima regional *Courts of Appeal* (*Gerechtshoven*) yang menyidangkan sengketa banding yang berasal dari

---

<sup>286</sup> <http://www.majalahpajak.net/hukum-pajak-formal-indonesia-versus-australia/>

<sup>287</sup> Hugh J. Ault, Brian J. Arnold. *Comperative Income Taxation, A struktural Analysis*. Kluwer Law International, 2004, page 11-12.

sembilan belas *District Courts* (Rechtbanken). Terhadap putusan *Tax Court* dapat diajukan banding kepada *Supreme Court* (dua dari empat divisi *Supreme Court* yang menangani kasus sengketa perpajakan). Dalam kasus penting, "the advocates general" (*official advisers*) dari *Supreme Court* akan memberikan opini sebelum diterbitkannya putusan.<sup>288</sup>

Di Belanda, apabila Mahkamah Agung Belanda memenangkan wajib pajak dan ketika otoritas pajak Belanda tidak setuju dengan putusan Mahkamah Agung maka akan mengajukan kasus yang sama kepada Mahkamah Agung. Akan tetapi, apabila Mahkamah Agung tetap memenangkan wajib pajak maka otoritas pajak Belanda akan merubah ketentuan perpajakannya.

Tiga jenis masalah hukum administrasi perpajakan yang ada di Belanda, sebagai berikut :

1. Isu yang berkaitan dengan penerapan dan penjelasan undang-undang perpajakan. Ini termasuk:
  - a. masalah pajak material, yang terkait dengan interpretasi undang-undang pajak yang benar (misalnya, Undang-Undang Pajak Penghasilan Badan); dan
  - b. Masalah pajak formal, yang terkait dengan beban pembuktian, cara pemeriksaan pajak dilakukan, pengadaaan denda yang harus diperhatikan oleh otoritas pajak.

---

<sup>288</sup>Kees van Raad, "General Description The Netherlands", dalam *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Second Edition), editor: Hught J. Ault dan Brian J. Arnold, Kluwer Law International, 2004, hlm. 96.

2. Masalah yang berkaitan dengan hukuman yang dikenakan oleh administrasi perpajakan. Isu-isu ini muncul dalam penyelidikan kriminal kriminal dan dapat diputuskan oleh Pengadilan Tinggi Administrasi atau Pengadilan Pidana, tergantung pilihan yang dibuat oleh otoritas pajak selama penyelidikan mereka.

3. Masalah yang berkaitan dengan kewajiban pihak ketiga untuk klaim pajak (seperti kewajiban direktur).

Kerangka legislatif dan pokok undang-undang yang mengatur baik sipil maupun litigasi pajak pidana di Belanda, ada perbedaan antara hukum perdata, hukum pidana dan hukum administrasi. Hukum perdata (atau pribadi hukum) terutama berkaitan dengan hak dan kewajiban individu terhadap satu sama lain. Hukum pidana bertujuan untuk melindungi masyarakat terhadap perilaku orang yang tidak dapat diterima yang tidak memperhitungkan Kepentingan orang lain Kepentingan ini harus dilindungi oleh negara. Ada dua jenis pelanggaran yang dapat dihukum.<sup>289</sup>

a. Pelanggaran ringan, yang merupakan pelanggaran hukum yang relatif kecil.

b. Pelanggaran pidana, yang merupakan pelanggaran hukum yang lebih serius. Beberapa pelanggaran undang-undang pajak bersifat kriminal pelanggaran hukum administrasi mengatur operasi berbagai tingkat pemerintahan dan cara orang dan badan hukum dapat mengajukan banding atas keputusan pemerintah. Hukum perpajakan adalah bagian

---

<sup>289</sup>Thomson Reuters. *Tax litigation in The Netherlands: overview, Practical Law Country Q&A 6-623-1826*. Nederland : 2017, hlm.1-3.

dari hukum administrasi. Undang-Undang Pajak Negara Umum (GSTA) adalah sumber utama hukum administratif yang mengatur proses pengadilan pajak. GSTA mengatur, misalnya:

- a. Metode retribusi.
- b. Prosedur pengajuan pengembalian pajak.
- c. Penilaian pajak dan penilaian ulang.
- d. Keberatan dan daya tarik.
- e. Hak dan kewajiban pembayar pajak.

Selain itu, hukum internasional memiliki dampak yang besar pada hukum administrasi (pajak) Belanda, seperti Konstitusi Belanda memberikan efek langsung dari hukum internasional di dalam sistem hukum Belanda. Individu dapat meminta eksekusi sendiri ketentuan perjanjian di pengadilan, dan dalam kasus konflik apapun, ini akan berlaku atas hukum nasional. Efek langsung dan supremasi, misalnya, hukum Uni Eropa, didasarkan pada sifat supranasionalnya. Kasus pajak pidana ditangani oleh:

- a. Administrasi pajak, di bawah GSTA.
- b. Jaksa Penuntut Umum atau Badan Intelijen dan Investigasi Fiskal (Fiscale inlichtingen- en Opsporingsdienst) (FIOD), di bawah KUHP.

Sengketa pajak biasanya ditangani oleh otoritas pajak sesuai dengan undang-undang administrasi. Dalam kasus pajak kecurangan atau kelalaian, otoritas pajak dapat menyerahkan kasus tersebut ke kantor Kejaksaan untuk melakukan kejahatan penuntutan. Kasus-kasus ini didengar oleh pengadilan pidana. KUHP berisi hukuman pidana yang berlaku untuk tindak pidana .

Namun, ini jarang terjadi, karena petugas pajak dapat menjatuhkan hukuman sendiri.

c. Proses Pengadilan Pajak di Malaysia

Di Malaysia, tidak terdapat Pengadilan Pajak yang secara khusus memeriksa dan mengadili sengketa pajak yang timbul antara wajib pajak dengan otoritas pajak, baik pada lingkungan eksekutif maupun yudikatif.<sup>290</sup> Disini juga tidak ada proses keberatan, langsung ke pengadilan tinggi dikarenakan tidak adanya pengadilan pajak.

Apabila wajib pajak belum puas atas keputusan keberatan yang diterbitkan oleh otoritas pajak Malaysia, maka wajib pajak tersebut dapat mengajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Tinggi (*High Court*).<sup>291</sup> Adapun kedudukan Pengadilan Tinggi tersebut adalah berada dalam lingkungan peradilan umum. Lebih lanjut, jika wajib pajak tersebut masih tidak puas atas putusan banding atau gugatan yang dikeluarkan oleh *High Court*, maka wajib pajak dapat mengajukan kasasi kepada Mahkamah Agung (*Supreme Court*).

d. Proses Pengadilan Pajak di Singapura<sup>292</sup>

Penetapan pajak terjadi secara *official assessment*. Di Singapura, penetapan besarnya pajak dilakukan oleh otoritas pajak bernama *Inland*

---

<sup>290</sup>Jeyapalan Kasipillai, *A Practical Guide to Malaysian Taxation Current Year Assessment*, McGraw-Hill, 2000, hlm. 146-147.

<sup>291</sup>“Peranan Peradilan Pajak Dalam Menegakkan Supremasi Hukum di Indonesia”, dalam Jurnal Kipas, Volume 2 No. 014, November 1999, hlm. 24.

<sup>292</sup>[www.gats.blogspot.com/2008/12/sistem-hukum-singapura.html](http://www.gats.blogspot.com/2008/12/sistem-hukum-singapura.html)

*Revenue Authority of Singapore (IRAS)*. Bisa dibilang IRAS itu adalah DJP-nya Singapura. Proses pelaporan dan penetapan pajak di Singapura :

- (1) Pertama-tama WP (wajib pajak) melaporkan perkiraan penghasilan yang dikenakan pajak atau disana disebut dengan *Estimated Chargeable Income (ECI)* kepada IRAS. ECI wajib dilaporkan maksimal 3 bulan setelah akhir tahun buku.
- (2) IRAS kemudian melakukan penyesuaian terhadap ECI yang dilaporkan WP (wajib pajak), setelah penghasilan-penghasilan tersebut disesuaikan, IRAS kemudian menghitung dan menetapkan besarnya pajak yang terutang. Besarnya pajak yang terutang diberitahukan kepada WP melalui *Notice of Estimated Assessment (NOA)*.

Kesimpulan :

Dari 4 negara sistem penyelesaian sengketa pajak melalui badan peradilan, dapat disimpulkan bahwa :

- 1) Badan peradilan yang menyidangkan sengketa pajak berada dalam ruang lingkup lembaga yudikatif,
- 2) Badan peradilan yang menyidangkan sengketa pajak terdiri dari pengadilan tingkat pertama dan banding.
- 3) Putusan pengadilan tingkat pertama dan banding , masih dapat diajukan kasasi ke Mahkamah Agung ( Supreme Court )

- 4) Hanya Belanda yang ada badan Commisioner yang menyelesaikan sengketa pajak keberatan ditingkat pertama.
- 5) Dari empat negara tersebut Indonesia jauh lebih baik dalam sistem pengadilan pajak, dikarenakan antara lain :
  - 1) Australia tidak memiliki lembaga objektif, dan tidak adanya pengadilan pajak.
  - 2) Belanda tidak memiliki lembaga keberatan, walaupun memiliki pengadilan pajak yang secara langsung menangani pajak secara khusus.
  - 3) Di Malaysia tidak ada proses keberatan, langsung ke pengadilan tinggi kerana tidak adanya pengadilan pajak.
  - 4) Di Singapura tidak ada proses keberatan dikarenakan tidak adanya pengadilan pajak.

## **BAB IV**

### **KEDUDUKAN HUKUM BIDANG KEBERATAN DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK DALAM PEMENUHAN HAK DAN KEWAJIBAN WAJIB PAJAK**

**b) Kedudukan Hukum Bidang Keberatan sebagai Pengadilan Tingkat Pertama dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.**

Kedudukan hukum bidang keberatan dalam konteks penyelesaian sengketa pajak secara administratif berada pada tingkat Direktorat Jenderal Pajak. Posisi atau kedudukan hukum bidang keberatan ini adalah sebagai salah satu tahapan awal dalam upaya menyelaraskan hak-hak dan kewajiban wajib pajak dalam pelaksanaan perpajakan. Pemberdayaan terhadap bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak, Direktorat Jenderal Pajak selain mengupayakan asas *ease administration*<sup>293</sup>, demikian juga harus diperhatikan asas-asas peradilan administrasi yang menjunjung asas kepastian hukum formil. Tugas dan fungsi bidang keberatan ini dilaksanakan dalam lingkup kekuasaan eksekutif, dalam hak ini posisi eksekutif memainkan peran yudikatif secara administratif, sehingga keputusannya bisa dipengaruhi oleh kebijakan

administratif. Oleh karena itu, keberatan atas sengketa pajak dapat digolongkan sebagai proses administrasi atau peradilan dolensi, di mana hakim pada peradilan dolensi adalah pegawai negeri sipil yang bertindak sebagai pengambil keputusan dalam perkara yang diajukan. Dalam posisi yang demikian hakim keberatan tidak bersifat otonom dan tidak independent layaknya hakim pengadilan pada umum lainnya.

---

<sup>293</sup>Administrasi perpajakan berperan penting dalam sistem perpajakan di suatu negara. Sukses tidaknya pemerintah dalam pemungutan pajak tergantung pada efisiensi dan efektifitas pelaksanaan administrasi perpajakannya. Dalam pemungutan pajak, asas *ease of administration* sangat berhubungan dengan kepatuhan wajib pajak dalam membayar atau menyetorkan pajak terutang. Sistem administrasi perpajakan yang tidak efektif dan efisien akan menimbulkan kerugian-kerugian yang membuat pemungutan pajak terasa semakin membebankan bagi wajib pajak. Hal ini tentu akan membuat wajib pajak semakin enggan untuk melaksanakan kewajibannya sebagai warga negara, Lihat, Rosdiana, Haula. Pengantar Perpajakan. Depok: 2010, hlm. 29



Selaku Badan Administrasi yang tidak terpisah dari organisasi dan struktur Departemen Keuangan, Badan Administrasi ini menyatakan berada di luar tugas dan wewenang Peradilan Umum dan Peradilan Tata Usaha Negara.<sup>294</sup> Putusan dari pengajuan Banding terhadap suatu keputusan Pejabat Pajak, serta gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak tersebut, dinyatakan sebagai putusan akhir dan bersifat tetap (Pasal 76).

Eksistensi dari organisasi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (sekarang disebut Pengadilan Pajak) tersebut di atas, diatur dalam ketentuan Pasal 1 angka 1 dan Pasal 3 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997, yang isi lengkapnya sebagai berikut:<sup>295</sup>

#### Pasal 1

(1) Pejabat yang berwenang adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Bea dan Cukai, Gubernur Kepala Daerah Tingkat I, Bupati/atau Walikota Madya Kepala Daerah Tingkat II, atau pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan;

Pasal 3 (1) Dengan Undang-undang ini dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang berkedudukan di ibu kota negara, dan apabila dipandang perlu dapat dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang tingkatnya sama di tempat lain

(2) Pelaksanaan pembentukan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 1, diatur dengan Keputusan Presiden;

Berdasarkan pada ketentuan tersebut di atas, maka secara atribusi, Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mempunyai kedudukan sebagai Badan Administrasi yang sah. Sebagai Badan Administrasi, maka secara yuridis, segala bentuk keputusan sengketa pajak yang diputus oleh Badan Penyelesaian

---

<sup>294</sup> Paulus Efendy Lotulung. *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986, hlm. 139.

<sup>295</sup> Periksa UU No. 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak

Sengketa Pajak itu, seharusnya masih dapat diuji di lembaga “Peradilan Pemerintahan” dan tidak dapat menyatakan, bahwa putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap, dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara, sebagaimana dinyatakan di dalam ketentuan Pasal 76 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak selaku Badan Pemerintah yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan fungsi peradilan, namun demikian ternyata putusannya tidak mempunyai kekuatan eksekutorial untuk dilaksanakan, sebab di dalam praktek, putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak itu masih dapat ditangguhkan oleh penetapan Pengadilan Tata Usaha Negara. Apakah putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, masih dapat atau tidak untuk diuji di Peradilan Tata Usaha Negara masih memerlukan pengkajian lebih lanjut, hal mengingat bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak selaku Badan Peradilan, tidak berpuncak ke Mahkamah Agung tetapi ke Departemen Keuangan RI.

Dalam posisi yang demikian terdapat pandangan di tengah masyarakat pencari keadilan bahwa keputusan bidang keberatan tidak memuaskan harapan wajib pajak untuk menemukan keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak disebabkan status hakim dolensi yang tidak independen dan cenderung keputusannya tidak netral. Sehingga banyak keputusan bidang keberatan yang diajukan upaya hukum banding ke pengadilan pajak oleh wajib pajak.

Setelah kantor pajak melakukan proses pemeriksaan, berdasarkan Pasal 26 ayat (3) UNDANG – UNDANG KUP, terdapat empat kemungkinan keputusan yang dapat diterbitkan atau yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima. Keputusan tersebut dapat berupa ditolak, diterima sebagian, diterima seluruhnya, dan/atau menambah besarnya jumlah pajak yang terutang.

Apabila dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh Dirjen Pajak diketahui tidak terdapat cukup alasan dan bukti, maka Dirjen Pajak akan mengeluarkan keputusan menolak keberatan Wajib Pajak. Jika terjadi keputusan demikian, konsekuensinya hanya ada dua yaitu. Pertama, wajib pajak harus tetap melunasi utang pajak sebesar yang tercantum dalam keputusan keberatan. Kemudian yang kedua; wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum lebih lanjut, yaitu upaya hukum banding ke pengadilan pajak.<sup>296</sup>Selanjutnya, apabila surat keberatan wajib pajak, mekanisme penyelesaian sengketa pajak sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal model Penyelesaian melalui upaya administratif. Mekanisme administratif; yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fiskus. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Sebagaimana diuraikan di atas salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui upaya administratif yaitu keberatan. Untuk menyelesaikan sengketa administratif, jalur penyelesaian sengketa melalui

---

<sup>296</sup>Wirawan B Ilyas dan Ricard Burton, Hukum pajak edisi 5 Penerbit Salemba empat, hlm.

upaya administratif, memang dimungkinkan menurut ketentuan hukum positif kita, termasuk sengketa administratif dalam hukum pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh kepastian hukum, baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga.

Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak. Salah satu dasar pertimbangan semula, diberikannya penyelesaian sengketa pajak melalui bidang keberatan adalah untuk mempercepat penyelesaian sengketa pajak, sehingga lebih cepat memberi kepastian hukum bagi kedua pihak baik wajib pajak maupun fiskus itu sendiri.<sup>297</sup> Sebagai suatu lembaga yang berwenang menyelesaikan sengketa, upaya administratif mempunyai satu kelemahan, kelemahan ini berkaitan dengan keobyektifan lembaga tersebut. Penyelesaian sengketa pajak oleh bidang keberatan, keobyektifannya memang patut diragukan karena yang memberi putusan adalah salah satu pihak yang bersengketa. Kekhawatiran terhadap keobyektifan bidang keberatan sangat beralasan, manakala dikaitkan dengan asas, “ Tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (*Nemo iudex in propria causa*).<sup>298</sup>

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa

<sup>297</sup> Hussein Kartasmita, *Op.cit.*, hlm.102

<sup>298</sup> Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, hlm.18-19.

dimana penyelesaian sengketa adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah atas nama atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetapi masih dalam lingkup pemerintah (eksekutif).

Dalam posisi penyelesaian sengketa yang mengenal upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara.<sup>299</sup> Demikian juga apabila kita terapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan maka seharusnya putusan bidang keberatan yang bersifat administratif tersebut kemudian diajukan kepada pengadilan tingkat pertama, selanjutnya dari putusan pengadilan tingkat pertama tersebut jika salah satu pihak tidak puas atas putusan pengadilan tingkat pertama (*judex facti*) tersebut dapat mengajukan upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Pajak. Tetapi berhubungan Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya maka upaya hukum lanjut dari upaya administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak.

Apabila kita kaitkan dengan sistem peradilan secara umum penyelesaian sengketa melalui Bidang keberatan maupun Pengadilan Pajak dapat dikatakan belum sesuai dengan sistem peradilan yang ada. Dalam Penyelesaian

---

<sup>299</sup> (Pasal 48 ayat (2) Jo. Pasal 53 ayat (3) UU No. 5 tahun 1986 Jo. UU No. 9 tahun 2004 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara)

1986 Jo. UU No.

sengketa pajak tidak ada pengadilan tingkat pertama, yang ada adalah bidang keberatan yang bukan merupakan pengadilan tingkat pertama tetapi lebih pada lembaga banding administrasi, sehingga posisi ini menjadi tidak mendasar apabila putusan yang sifatnya administrasi tersebut kemudian secara langsung diajukan banding pada pengadilan pajak. Kemudian dalam sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi sebagaimana upaya hukum yang disediakan oleh peradilan pada umumnya. Sebagaimana kita ketahui upaya hukum kasasi adalah upaya hukum tertinggi bagi pencari keadilan yang berpuncak di Mahkamah Agung. Dengan tidak ditawarnya upaya hukum kasasi dalam penyelesaian sengketa pajak berarti terjadi adanya pemangkasan satu tingkatan saluran peradilan hal ini tentunya menyimpang dari ketentuan peradilan secara umum sebagaimana yang diatur dalam UU Kekuasaan Kehakiman. Dalam posisi yang demikian dapat disimpulkan bahwa penyelesaian sengketa pajak dalam lingkup kekuasaan peradilan tidak memiliki landasan penyelesaian yang memberikan posisi yang berimbang, sebab pada tingkat pertama penyelesaian sengketa pajak, bukan diselesaikan melalui lembaga pengadilan tingkat pertama (*judex facti*) yang menjamin adanya suatu proses peradilan yang berimbang. Kemudian dalam tahapan selanjutnya melalui upaya banding ke Pengadilan Pajak putusan yang diajukan banding adalah putusan bidang keberatan. Seharusnya putusan yang diajukan banding adalah putusan pengadilan tingkat pertama, bukan putusan bidang keberatan yang merupakan putusan yang bersifat administrative. Kemudian dari putusan Pengadilan Pajak sebagai

pengadilan tingkat banding, langsung diajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung jika para pihak belum atau tidak menerima putusan pengadilan pajak pada tingkat banding. Posisi atau kedudukan penyelesaian sengketa pajak semacam ini mencerminkan adanya satu proses yang terputus, bahkan dapat dikatakan penyelesaian sengketa pajak dalam lingkup kekuasaan kehakiman hanya mengenal satu tingkat pengadilan, yaitu pengadilan tingkat banding yang berposisi pada pengadilan pajak.

Apabila kita lihat bahwa adanya ketentuan-ketentuan yang bersifat spesifik dalam peraturan perpajakan khususnya dalam penyelesaian sengketa pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak ketentuan tersebut kurang memberi keadilan bagi wajib pajak. Wajib Pajak agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undang yang baik pula. Undang-undang yang baik, adalah undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek makro yaitu aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensial yaitu syarat mikro bahwa undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan.

Perkara perpajakan dapat melibatkan sejumlah besar uang sehingga rawan terjadi penyalahgunaan wewenang dan jabatan yang berpotensi tindak pidana finansial terutama dalam bidang penegakkan hukum, seperti pemeriksaan, penyidikan, penagihan, keberatan dan banding. Untuk melindungi kepentingan umum dan kerugian finansial dalam proses pemajakan, Pasal 36A(1) menyatakan bahwa jika terjadi kelalaian atau

kesengajaan pegawai pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai ketentuan. Jika terjadi *under assesment* pajak misalnya semestinya 1.000 tetapi oleh pemeriksa atau penelaah keberatan dihitung 750, maka sesuai dengan Pasal 36A(1) jika perbuatan tersebut terbukti maka pemeriksa atau penelaah keberatan dapat dikenakan sanksi. Terlebih-lebih jika menerima sesuatu (*kickback*, seperti gratifikasi atau sejenisnya), mereka dapat terlibat dan dituntut tipikor. Contohnya pada tahun 2004 PT SAA menjual barang modal yang dibeli pada tahun 1994 dari sister company PT SFA. Pada saat itu belum ada ketentuan pajak Pasal 16D UUPPN (penyerahan barang modal bekas sebagai penyerahan BKP) yang baru berlaku sejak 1995 berdasarkan UU No. 11 tahun 1994. Karena belum ada PPN Pasal 16D penyerahan barang modal bekas pada tahun 1994 belum terutang PPN sehingga tidak ada PPN yang dapat dikreditkan.<sup>300</sup>

Sesuai dengan sifat pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang spesifik yang tersebar dalam berbagai ketentuan. Spesifikasi ini juga terlihat dalam prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah: Pertama; mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak

---

<sup>300</sup> Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., AK. *Panduan Komprehensif KUP (KUP)*. Jakarta : Bee Media Indonesia, 2016, hlm. 355.



ketentuanyangmenyatakanbahwa,pengajuankeberatan,bandingdangugatantidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang-undangtidakmemberipenjelasan secarajelas,dasarjumlah pajakyangharusdibayar apakahsesuaidengan SPTatauSKP.Tidakadanyapengaturanyangjelasmengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan wajib pajak untuk melunasiseluruhhutangpajaknyasesuaidenganjumlahyangtertuangdalam SKP.

Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberirasakeadilanbagiwajibpajak, karenajumlahhutangpajakyangtertuang dalam SKPjustrumerupakanobyekyangdisengketakan.Halinijugatidakkonsisten dengan asas *self assessment* yang dianut. Syarat ini dirasa sangat memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan biaya murah.

Penafsiranketentuankeberatan,bandingtidakmenundapembayaranpajak danpelaksanaanpenagihanutangpajak dengankeharusanmelunasiutangpajak sejumlah yang tertuang dalam SKP menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengansyaratpengajuankeberatanbandingitusendiri.Salah satu syarat pengajuanbandingadalahadanyakewajibanwajibpajakuntukmembayarsebesar 50% dari jumlah pajak yangterutang.Berkaitandengansyarat ini ketentuan “Tidak menundapembayaran pajak“ dalam bandingdiartikansebagaikeharusanmembayar pajak hanya sebesar 50% dari

jumlah yang terutang dalam SKP. Hal demikian berbedadalam pengajuan keberatan. Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam SKP, tetapi dengan adanya ketentuan “tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak” diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam SKP, dan apabila tidak dilunasi fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung “keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam SKP” menjadi syarat pengajuan keberatan. Ketidak sesuaian syarat antara keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan, sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu diawali dengan adanya pengajuan keberatan. Syarat “Pengajuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak” yang oleh fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP dalam UUKUP yang baru (UU No. 28 tahun 2007) sudah dihapus dan diganti dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati wajib pajak.

Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan maka wajib pajak dikenai sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan mencari upaya hukum lanjutannya yaitu banding dan dalam putusan banding wajib pajak diputus kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%. Disisi lain ketika

fiskus yang dinyatakan kalah dalam keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenakan sanksi pembayaran bunga 2% sebulan.

Berdasarkan hal tersebut di atas, terlihat ada ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus. Disamping itu adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam keberatan dan banding lebih dirasakan sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam mencari upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percaya dirinya wajib pajak dengan kemampuan menghitung kewajiban perpajakannya mengingat cara perhitungan pajak yang cenderung rumit. Padahal pada dasarnya dalam suatu sengketa tidak selamanya perhitungan wajib pajaklah yang salah.<sup>301</sup>

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulah aturan peralihan, bahwa sengketa yang masuk sebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lama dan yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru.

Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak

---

<sup>301</sup> Agung Retno Rachmawati, Joko Nur Sariono, *Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Yang Ditetapkan Oleh Fiskus Dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak*, Jurnal Perspektif, Volume XVI No. 4 Tahun 2011 Edisi September, Fakultas Hukum Universitas Wijaya Kusuma Surabaya, 2011.

yang dirasa kurang memberi kepastian hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuan gugatan sebagai mana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UUNo. 14 tahun 2002 ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagai mana yang tercantum dalam Undang-undang No. 5 Tahun 1986 Jo. UUNo. 9 Tahun 2004 tentang PTUN sebagai ius cogens (*lex generalis*), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan dalam pajak tentulah berbeda dengan gugatan dalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengketakan pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu yang berkaitan dengan pembayaran pajak.

Kemudian mekanisme penyelesaian sengketa pajak, sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu;

## 2) Penyelesaian melalui upaya administratif

Mekanisme administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fiskus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya

administrative, sebagaimana diuraikandi atas salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui upaya administratif yaitu keberatan. Untuk menyelesaikan sengketa administratif, jalur penyelesaian sengketa melalui upaya administratif, memang dimungkinkan menurut hukum positif kita, termasuk sengketa administratif dalam hukum pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh kepastian hukum, baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga.

Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak. Salah satu dasar pertimbangan semula, diberikannya penyelesaian sengketa pajak melalui bidang keberatan adalah untuk mempercepat penyelesaian sengketa pajak, sehingga lebih cepat memberikepastian hukum bagi kedua pihak baik wajib pajak maupun fiskus itu sendiri.<sup>302</sup> Sebagai suatu lembaga yang berwenang menyelesaikan sengketa, upaya administratif mempunyai satu kelemahan, kelemahan ini berkaitan dengan keobyektifan lembaga tersebut. Penyelesaian sengketa pajak oleh bidang keberatan, obyektifitas bidang keberatan memang patut diragukan karena yang memberi putusan adalah salah satu pihak yang bersengketa. Kekhawatiran terhadap obyektifitas bidang keberatan sangat beralasan, manakala dikaitkan dengan asas, “Tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (*Nemo*

---

<sup>302</sup> Hussein Kartasasmita, *Op.cit.*, hlm.102

*judex indoneus in propria causa*).<sup>303</sup>

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaian sengketa adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah instansi atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetapi masih dalam lingkup pemerintah (eksekutif).

Dalam penyelesaian sengketa yang mengenai upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (Pasal 48 ayat (2) Jo. Pasal 53 ayat (3) UU No. 5 tahun 1986 Jo. UU No. 9 tahun 2004 tentang PTUN). Demikian juga apabila diterapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan maka dapat mengajukan upaya hukum banding ke Pengadilan Pajak. Tetapi berhubungan Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya maka upaya hukum lanjut dari upaya administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak.<sup>304</sup>

Pada posisi penyelesaian sengketa pajak yang demikian tentu sangat tidak normal jika dibandingkan dengan prosedur penyelesaian

---

<sup>303</sup> Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, hlm. 18-19.  
<sup>304</sup> Ibid.

sengketa di pengadilan pada umumnya, lebih khususnya jika dibandingkan dengan penyelesaian sengketa pada pengadilan Tata Usaha Negara, sebab pada dasarnya pengadilan banding adalah pengadilan dimana suatu bentuk upaya hukum lebih lanjut dari pengadilan tingkat pertama, sedangkan upaya banding pada pengadilan pajak bukanlah upaya hukum terhadap putusan pengadilan pertama, upaya hukum yang dilakukan adalah terhadap putusan bidang keberatan yang bukan merupakan pengadilan tingkat pertama. Dalam posisi yang demikian, dapat dikatakan bahwa proses yang berlangsung dalam penyelesaian sengketa pajak tidak memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam mendapatkan keadilan.

### 3) Penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak.

Apabila kita kaitkan dengan sistem peradilan secara umum penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak memang masih belum sesuai dengan sistem peradilan yang ada. Dalam penyelesaian sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi sebagaimana upaya disediakan oleh peradilan pada umumnya. Sebagaimana kita ketahui upaya hukum kasasi adalah upaya hukum tertinggi bagi pencari keadilan yang berpuncak di Mahkamah Agung. Dengan tidak ditawarnya upaya hukum kasasi dalam penyelesaian sengketa pajak berarti terjadi adanya pemangkasan satu tingkatan saluran peradilan hal ini tentunya menyimpang dari ketentuan peradilan secara umum

sebagaimana yang diatur dalam UU Kekuasaan Kehakiman.<sup>305</sup>

Pengadilan Pajak yang hanya ada satu, apabila kita kaitkan dengan peradilan secara umum juga tidak sesuai, dimana dalam pengadilan secara umum mengenal adanya Pengadilan Tingkat I yang berkedudukan di setiap Kabupaten dan Pengadilan Tingkat II yang berkedudukan di ibukota Propinsi. Sedangkan dalam Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak hanya berjumlah tiga di Indonesia yaitu yang berkedudukan di Jakarta, Yogyakarta dan Surabaya. Hal demikian tentunya dapat mengurangi pemberian kepastian hukum terhadap wajib pajak karena dapat menyulitkan wajib pajak dalam mencari keadilan pada bidang ini, disamping itu juga dapat menurunkan hasrat wajib pajak untuk mencari upaya hukum sampai ke Pengadilan mengingat faktor pertimbangan biaya, kerugian waktu dan sebagainya.

Kurangnya minat wajib pajak yang berasal dari luar Jakarta untuk mencari upaya hukum ke Pengadilan Pajak terlihat dari besarnya jumlah wajib pajak yang mengajukan banding dan gugatan ke Pengadilan Pajak. Menurut Kabag. APKD Pengadilan Pajak, jumlah wajib pajak yang mengajukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak yang berasal dari Jakarta jumlahnya lebih banyak 4:1 dibandingkan wajib pajak yang berasal dari luar Jakarta.

---

<sup>305</sup>Ibid.



Sesuai dengan sifat pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang spesifik yang tersebar dalam berbagai ketentuan. Spesifikasi ini juga terlihat dalam prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak.<sup>306</sup>

Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah Pertama mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pada ketentuan yang menyatakan bahwa, pengajuan keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang-undang tidak memberikan penjelasan secara jelas, dasar jumlah pajak yang harus dibayar apakah sesuai dengan SPT atau SKP. Tidak adanya pengatur yang jelas mengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sesuai dengan jumlah yang tertuang dalam SKP.

Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberisakeadilan bagi wajib pajak, karena jumlah hutang pajak yang tertuang dalam SKP justru merupakan obyek yang disengketa. Hal ini juga tidak konsisten dengan asas *self assessment* yang dianut. Syarat ini dirasa sangat

---

<sup>306</sup>Ibid, hlm. 25.

memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan biaya murah.<sup>307</sup>

Penafsiran ketentuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan utang pajak dengan keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertuang dalam SKP menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengan syarat pengajuan keberatan dan banding itu sendiri. Salah satu syarat pengajuan banding adalah adanya kewajiban wajib pajak untuk membayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang terutang. Berkaitan dengan syarat ini ketentuan “Tidak menunda pembayaran pajak” dalam banding diartikan sebagai keharusan membayar pajak hanya sebesar 50% dari jumlah yang terutang dalam SKP. Hal demikian berbeda dalam pengajuan keberatan. Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam SKP, tetapi dengan adanya ketentuan “tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak” diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam SKP, dan apabila tidak dilunasi fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung “keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam SKP” menjadi syarat pengajuan keberatan. Ketidak

---

<sup>307</sup>Ibid.

sesuai syarat antar keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan, sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu diawali dengan adanya pengajuan keberatan. Syarat "Pengajuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak" yang oleh fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP dalam UUKUP yang baru (UU No. 28 tahun 2007) sudah dihapus dan diganti dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati wajib pajak. Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan maka wajib pajak dikenai sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan mencari upaya hukum lanjutannya yaitu banding dan dalam putusan banding wajib pajak diputus kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%. Di sisi lain ketika fiskus yang dinyatakan kalah dalam keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenai sanksi pembayaran bunga 2% sebulan.

Berdasarkan hal tersebut di atas, terlihat ada ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus. Disamping itu adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam keberatan dan banding lebih dirasa sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam mencari upaya hukum dalam

penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percaya dirinya wajib pajak dengan kemampuan menghitung kewajiban perpajakannya mengingat cara perhitungan pajak yang cenderung rumit. Padahal pada dasarnya dalam suatu sengketa tidak selamanya perhitungan wajib pajaklah yang salah.

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulah aturan peralihan, bahwa sengketa yang masuk sebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lama dan yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru. Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak yang dirasa kurang memberi kepastian hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuan gugatan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU No. 14 tahun 2002 ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagaimana yang tercantum

dalam Undang-undang No. 5 Tahun 1986 Jo. UU No. 9 Tahun 2004 tentang PTUN sebagai aturan umum (*lex generalis*), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan dalam pajak tentulah berbedadengan gugatan dalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengketakan pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu yang berkaitan dengan pembayaran pajak.

### **B. Konsepsi ideal Bidang Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Untuk Memberikan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak**

Pelaksanaan tugas administrasi pemerintahan yang baik yang menyangkut urusan administrasi perpajakan tidak dapat dilepaskan dari tugas pembuatan Keputusan Tata Usaha Negara berupa ketetapan pajak oleh Dirjen Pajak. Dengan semakin kompleksnya urusan pemerintahan serta semakin meningkatnya pengetahuan dan kesadaran masyarakat, tidak tertutup kemungkinan timbulnya benturan kepentingan (*Conflict of Interest*) antara Fiskus dengan Wajib Pajak yang meras dirugikan oleh Keputusan Pejabat Pajak., sehingga menimbulkan suatu sengketa pajak.

Sebagai Negara yang berdasarkan atashukum (*rechtstaat*), maka timbulnya suatu sengketa pajak tersebut, bukanlah hal yang harus dianggap sebagai hambatan pemerintah dalam melaksanakan tugas

dibidang urusan pemerintah, melainkan harus dipandang sebagai:<sup>308</sup>

1. Dari sudut pandang warga masyarakat, adalah merupakan pengejawantahan asas Negara hukum bahwa setiap warga Negara dijamin hak-haknya menurut hukum, dan segala penyelesaian sengketa harus dapat diselesaikan secara hukum pula;
2. Dari sudut pandang Pejabat Pajak, adalah sarana atau forum untuk menguji apakah Keputusan dan/atau ketetapan yang diterbitkannya telah memenuhi asas-asas hukum dan keadilan melalui sarana hukum menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku

Oleh karena itu lahirnya suatu sengketa dalam bidang perpajakan bukanlah suatu hal yang luar biasa, melainkan suatu hal yang harus diselesaikan dan dicari jalan penyelesaiannya melalui sarana yang disediakan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam konteks pajak, perbedaan pendapat dan sengketa relatif sering terjadi karena adanya perbedaan penafsiran dan kepentingan antara fiskus dengan Wajib Pajak. Diakui atau tidak, hingga saat ini tidak sedikit peraturan pajak yang dianggap tidak jelas, kurang tegas dan cenderung multitafsir sehingga dapat diartikan secara berbeda oleh kedua pihak yang masing-masing memiliki kepentingan yang berbeda pula. Apalagi jika sudah menyangkut kepentingan antara Wajib Pajak dan fiskus, maka adanya beda penafsiran itu dapat dipastikan akan selalu ada. Fiskus dalam konteks ini menjadi kepanjangan tangan dari pemerintah yang notabene

---

<sup>308</sup> Hans Kelsen. *Teori Umum tentang Hukum dan Negara (terjemahan)*. Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2006, hlm. 65.

memiliki tujuan dan kepentingan mencari dan mengumpulkan dana penerimaan negara dari sektor pajak semaksimal dan seoptimal mungkin. Sementara disisi lain, Wajib Pajak seminimal mungkin agar keuntungan usaha dan kesejahteraannya tidak berkurang.<sup>309</sup>

Jika sudah terjadi beda pendapat diantara keduanya, maka Wajib Pajak dapat menjadi pihak yang dirugikan. Sebab dalam konteks hukum publik seperti pajak, Wajib Pajak (masyarakat) dalam hal ini sedang berhadapan dengan fiskus (otoritas negara) yang memiliki *power* lebih besar. Untuk itulah, dalam tahap permohonan keberatan kepada kantor wilayah pajak, Wajib Pajak berkesempatan untuk mengajukan Banding sengketa nya dengan fiskus ke Pengadilan Pajak.

Hak Wajib Pajak untuk mengajukan banding ditetapkan dalam Pasal 27 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam pasal tersebut dengan tegas dinyatakan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan banding hanya kepada badan peradilan pajak, terhadap keputusan keberatan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Badan peradilan pajak yang dimaksud oleh Pasal tersebut adalah Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Undang-Undang Pengadilan Pajak. Badan peradilan pajak ini merupakan pengganti dari badan peradilan pajak sebelumnya yang bernama Badan

---

<sup>309</sup> Asmara, Galang. *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak Indonesia*. Yogyakarta: LaksBang Pressindo, 2006.

Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Pengadilan Pajak inilah yang menjadi pelaksana kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan dalam hal terjadi sengketa pajak.

Pengadilan pajak yang ada sekarang ini berbeda dengan BPSP yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang No.17 Tahun 1997.<sup>310</sup> Pada dasarnya, BPSP memang bukan sebagai badan pengadilan maupun Badan Tata Usaha Negara karena putusannya sudah dianggap final sehingga tidak ada jalur hukum yang dapat ditempuh Wajib Pajak yang masih tidak setuju dengan putusan Pengadilan Pajak, seperti dinyatakan dalam pasal-pasal awal Undang-Undang Pengadilan Pajak, berada di bawah pembinaan Mahkamah Agung dan juga mengacu kepada Undang-Undang No.14 Tahun 1970 tentang *Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman*, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No.35 Tahun 1999 dan terakhir dengan Undang-Undang No.4 Tahun 2004. Dan kemudian ubah lagi dengan UU No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Perlu diketahui, bahwa selain menangani dan memutus permohonan banding atas sengketa pajak, Pengadilan pajak juga berwenang menangani gugatan yang diajukan oleh Wajib Pajak maupun Penanggung Pajak atas pelaksanaan penagihan pajak yang dilakukan oleh fiskus. Kewenangan ini tertera dalam Pasal 31 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Dalam Pasal 43 ayat (2) undang-undang tersebut dinyatakan gugatan dapat diajukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dibarengi dengan permohonan agar tindakan lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda

---

<sup>310</sup> Undang-Undang No.17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.



selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan sampai ada putusan Pengadilan Pajak. Dalam hal ini, Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas gugatan sehingga proses penagihan pajak dapat dihentikan untuk sementara sampai ada putusan dari Pengadilan Pajak mengenai sengketa pajak yang bersangkutan.<sup>311</sup>

Selain tugas dan wewenang tersebut, pengadilan pajak juga mengawasi kuasa hukum yang memberi bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa dalam sidang pengadilan pajak. Pengawasan ini diatur lebih lanjut dengan Keputusan Ketua Pengadilan Pajak.

Dapat dikatakan bahwa, Pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Namun seperti yang dinyatakan dalam undang-undang Pengadilan Pajak, pihak-pihak yang bersengketa masih dapat mengajukan Peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Undang-Undang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 6 mendefinisikan banding sebagai:

*"...upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku..."* dari pengertian tersebut, bisa dijelaskan 3 hal pokok.

Pertama, banding merupakan proses tindakan dan upaya hukum yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Ini berarti bahwa banding harus memenuhi kaidah hukum yang berlaku, yang dalam konteks ini adalah hukum pajak, baik yang menyangkut kaidah formal

---

<sup>311</sup>Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

maupun kaidah material. Sederhananya, permohonan banding harus memenuhi persyaratan formal maupun material yang telah ditetapkan.

Kedua, yang tersirat dari pengertian tersebut adalah, bahwa banding hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang bersangkutan. Ini berarti upaya banding tidak dapat diwakilkan oleh pihak lain, kecuali dengan menunjuk kuasa hukum yang memenuhi kriteria dan persyaratan yang telah ditetapkan.

Ketiga, adalah bahwa upaya banding hanya dapat dilakukan terhadap suatu keputusan yang menurut undang-undang perpajakan dapat diajukan banding. Mengacu kepada Pasal 27 ayat (1) UUKUP, banding hanya dapat diajukan terhadap Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh Dirjen Pajak. Dengan demikian, hal pokok yang ketiga ini cukup menunjukkan adanya hubungan antara proses banding dengan pemeriksaan pajak (*tax audit*) sebab bagaimanapun sengketa pajak yang diajukan banding oleh Wajib Pajak umumnya timbul dari hasil pemeriksaan pajak.<sup>312</sup>

Banding diawali dengan adanya sengketa pajak atau ketidaksetujuan Wajib Pajak terhadap ketetapan pajak yang diterbitkan fiskus. Sebagaimana diketahui ketetapan pajak, yang salah satunya berupa Surat Ketetapan Pajak (SKP), terbit atas dasar hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh fiskus, baik melalui pemeriksaan lapangan maupun pemeriksaan kantor. Bahkan, mengacu kepada ketentuan Pasal 13 maupun Pasal 15 UUKUP terbaru, yaitu Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, SKP juga dapat diterbitkan fiskus berdasarkan hasil penelitian (bukan pemeriksaan).

---

<sup>312</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang KUP.

Wajib Pajak yang tidak menyetujui SKP tersebut dapat menyelesaikan sengketa dengan fiskus melalui cara mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak (c.q. Kepala Kantor Pelayanan Pajak/KPP yang menerbitkan SKP). Merujuk kepada Pasal 25 UUKUP, keberatan sebenarnya tidak hanya dapat diajukan terhadap SKP, tetapi juga dapat dilakukan terhadap bukti Pemotongan/pemungutan pajak yang diterbitkan oleh pihak-pihak yang menurut undang-undang perpajakan ditunjuk menjadi pemotong/pemungut pajak. Akan tetapi, kondisi yang disebut terakhir ini dalam praktek jarang terjadi karena umumnya Wajib Pajak jika tidak menyetujui praktik pemotongan PPh yang dilakukan rekanan atau koleganya misalnya, akan langsung menyampaikan komplainnya kepada rekanan yang bersangkutan. Padahal semestinya, jalur keberatan kepada Dirjen Pajak lah yang harus ditempuh.

Terhadap keberatan Wajib Pajak tersebut, Dirjen Pajak selanjutnya akan memberikan keputusan yang dituangkan dalam bentuk Surat Keputusan Keberatan. Dalam hal ini, keputusan Dirjen Pajak terhadap keberatan Wajib Pajak tersebut dapat berupa:

- B. mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
- C. menolak; atau bahkan
- D. menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar Wajib Pajak.

Apabila Wajib Pajak menyetujui keputusan Dirjen Pajak tersebut, maka sengketa telah terselesaikan pada proses keberatan. Tetapi apabila

Wajib Pajak tidak atau belum menyetujui keputusan Dirjen Pajak yang dicantumkan dalam Surat Keputusan Keberatan tadi, maka Wajib Pajak berhak mengajukan banding, dan ketika Wajib Pajak mengajukan banding terhadap Surat Keputusan Keberatan tersebut, maka terjadilah sengketa banding.

Sengketa banding dapat menyangkut sengketa (masalah) formal maupun material namun kebanyakan Wajib Pajak menyangka sengketa banding hanya menyangkut sengketa material, sehingga seringkali Wajib Pajak tidak menyadari bahwa sengketa sudah muncul saat fiskus mulai melaksanakan pemeriksaan pajak.

Sengketa formal timbul apabila Wajib Pajak atau fiskus, atau keduanya, tidak memenuhi prosedur dan tata cara perpajakan yang telah ditentukan oleh undang-undang perpajakan, khususnya UUKUP dan Undang-Undang Pengadilan Pajak. Sebagaimana diketahui oleh undang-undang KUP telah menetapkan prosedur dan tata cara pemeriksaan pajak, penerbitan Surat Ketetapan Pajak sampai penerbitan Surat Keputusan Keberatan yang harus dilaksanakan oleh fiskus. Apabila fiskus melanggar ketentuan tersebut, maka pelanggaran itulah yang menimbulkan sengketa formal dari pihak fiskus. Misalnya, fiskus menerbitkan Surat Keputusan Keberatan setelah melampaui jangka waktu yang ditetapkan UUKUP dan Peraturan terkait.

Dipihak Wajib Pajak, sengketa formal juga bisa terjadi apabila Wajib Pajak tidak melaksanakan prosedur dan tata cara yang telah ditetapkan oleh UUKUP atau UU Pengadilan Pajak misalnya Wajib Pajak

mengajukan keberatan atau banding diluarjangkawaktuyangtelahditetapkan.

Selain contoh-contoh tersebut, sebenarnya masih banyak kasus lain, tetapi seringkali Wajib Pajak maupun fiskus mengabaikan hal-hal yang bersifat formal tersebut. Padahal sengketa formal juga dapat menjadi penentu Putusan Banding (sebutan untuk keputusan yang diambil oleh Pengadilan Pajak).Sebab dalam setiap proses pemeriksaan sengketa banding, Majelis atau Hakim yang bertugas memutus sengketa banding akanselalumelakukan pemeriksaan formal terlebih dahulu sebelum mulaimemeriksa materi sengketa. Haliniotomatis akan dilakukan sesuai dengan hukum acara, prosedur, dan tata cara banding yang sudah ditetapkan oleh undang-undang Pengadilan Pajak tanpa harus ada permohonan daripihak-pihak yangbersengketa.

Dapat dikatakan bahwa, permohonan banding tidak akan diproses lebih lanjut (ditolak) olehPengadilan Pajakdantidakdilandjutkan dengan pemeriksaan materi sengketa, apabila permohonan banding tidak memenuhi ketentuan formal yang telah ditetapkan. Begitupun sebaliknya, apabila ketetapan pajak atau keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak tidak memenuhi prosedur dan ketentuan formal, maka Pengadilan Pajak juga dapat menetapkan bahwa ketetapan pajakataukeputusan tersebut harus batal demihukum. Dalamhalini, permohonan WajibPajakdapat dikabulkan seluruhnya atausebagian, tergantung padahasilpemeriksaan keseluruhan olehPengadilan Pajak.

Sengketa material, atau lazim disebut materi sengketa, terjadi apabila ada perbedaan jumlah pajak terutang atau perbedaan jumlah kelebihan pajak (dalam kasus restitusi) menurut perhitungan fiskus, yang tercantum dalam ketentuan pajak, dengan jumlah menurut perhitungan Wajib Pajak.

Perbedaan pendapat tersebut bisa menyangkut (i) perbedaan pendapat mengenai dasar hukum yang seharusnya digunakan, (ii) perbedaan persepsi mengenai suatu ketentuan peraturan perpajakan, (iii) perselisihan atas suatu transaksi tertentu atau bisa juga karena disebabkan hal-hal lainnya, Kesemuanya itu dapat mengakibatkan jumlah pajak yang ditetapkan fiskus menjadi berbeda dengan jumlah menurut perhitungan fiskus dengan Wajib Pajak yang merupakan sengketa material. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa pada prinsipnya permohonan keberatan harus dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Hal ini sesuai dengan konsep umum, bahwa pelaksanaan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan harus ditanggung dan dilaksanakan sendiri oleh subjek pajak (Wajib Pajak) yang bersangkutan dan tidak dapat dialihkan atau dilimpahkan kepada orang lain. Akan tetapi untuk lebih memberikan kemudahan dan kelonggaran kepada Wajib Pajak, undang-undang Perpajakan melalui Pasal 32 UUKUP, juga memperkenankan Wajib Pajak untuk meminta bantuan pihak lain yang lebih memahami perpajakan sebagai kuasanya, untuk dan atas namanya, membantu melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan, termasuk mendampingi atau mewakilinya dalam proses keberatan. Dalam konteks ini, Wajib Pajak dapat menunjuk satu atau lebih kuasa hukum dengan

Surat Kuasa Khusus. Ketentuan mengenai kuasa ini juga berlaku bagi fiskus yang dapat didampingi oleh kuasa hukumnya sendiri.

Melihat konteks upaya hukum administrasi dalam sengketa pajak, masih terdapat sisi kelemahan dari prosedur acara upaya hukum pajak itu sendiri, sebab model upaya hukum administrasi yang diterapkan dalam undang-undang KUP berbeda dengan model upaya hukum administrasi yang terdapat dalam Undang-undang No. 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang No. 9 Tahun 2005 dan selanjutnya Undang-Undang No. 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

Menurut Penjelasan Pasal 48 Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang No. 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, upaya administratif adalah merupakan prosedur yang ditentukan dalam suatu peraturan perundang-undangan untuk menyelesaikan suatu sengketa Tata Usaha Negara yang dilaksanakan di lingkungan pemerintah sendiri (bukan oleh badan peradilan yang bebas), yang terdiri dari:

a. Prosedur keberatan;

b. Prosedur banding administratif;

Berdasarkan rumusan penjelasan pasal 48 tersebut maka upaya administratif merupakan sarana kepastian hukum bagi warga masyarakat (orang perorangan/badan hukum perdata) yang terkena Keputusan Tata Usaha Negara (*Beschikking*) yang merugikannya melalui Badan/Pejabat Tata Usaha Negara di lingkungan pemerintah itu sendiri sebelum diajukan ke badan peradilan.

Merujuk pada ketentuan Pasal 48 Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang No. 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, disebutkan sebagai berikut:

- 1) Dalam hal suatu Badan/Pejabat Tata Usaha Negara diberi wewenang oleh atau berdasarkan peraturan perundang-undangan untuk menyelesaikan secara administratif sengketa Tata Usaha Negara tertentu, maka sengketa Tata Usaha Negara tersebut harus diselesaikan melalui upaya administratif yang tersedia;
- 2) Pengadilan baru berwenang memeriksa, memutus, dan menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud ayat (1) jika seluruh upaya administratif yang bersangkutan telah digunakan.

Berdasarkan penjelasan pasal 48 Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang No. 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, bentuk upaya administrasi ada 2 (dua) yaitu:

1. Banding Administrasi, apabila penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara tersebut dilakukan oleh instansi lain dari Badan/Pejabat Tata Usaha Negara yang menerbitkan Keputusan Tata Usaha Negara yang bersangkutan
2. Keberatan, apabila penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara tersebut harus dilakukan sendiri oleh Badan/Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan Keputusan Tata Usaha Negara tersebut

Pengujian (*Toetsing*) dalam upaya administrasi berbeda dengan pengujian di Peradilan Tata Usaha Negara. Di Peradilan Tata Usaha Negara pengujiannya



hanya dari segi penerapan hukum sebagaimana ditentukan pasal 53 ayat (2) huruf (a) dan (b) Undang-Undang No. 9 Tahun 2004 tentang perubahan atas Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, yaitu apakah keputusan Tata Usaha Negara tersebut diterbitkan dengan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan melanggar Asas-Asas Umum Pemerintah Yang Baik (AAUPB), sedangkan pada prosedur upaya administrasi, pengujian yang dilakukan baik dari segi penerapan hukum maupun dari segi kebijaksanaan oleh instansi yang memutuskan, sehingga pengujian yang dilakukan secara lengkap.

Sisi positif upaya administrasi yang melakukan penilaian secara lengkap suatu Keputusan Tata Usaha Negara baik dari segi Legalitas (*Rechtmatigheid*) maupun aspek Opportunitas (*Doelmatigheid*), para pihak tidak dihadapkan pada hasil keputusan menang atau kalah (*Win or Loose*) seperti halnya di lembaga peradilan, tapi dengan pendekatan musyawarah. Sedangkan sisi negatifnya dapat terjadi pada tingkat obyektifitas penilaian karena Badan/Pejabat tata Usaha Negara yang menerbitkan Surat Keputusan kadang-kadang terkait kepentingannya secara langsung atau pun tidak langsung sehingga mengurangi penilaian maksimal yang seharusnya ditempuh.<sup>313</sup>

Tidak semua peraturan dasar penerbitan Keputusan Tata Usaha Negara mengatur mengenai upaya administrasi, oleh karena itu adanya ketentuan

---

<sup>313</sup> Soemaryono, SH dan Anna Erliyana, SH., MH, *Tuntunan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara*, PT. Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999, hlm. 8.

pasal 48 Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang No. 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara merupakan aspek prosedural yang sangat penting yang berkaitan dengan kompetensi atau wewenang untuk mengadili sengketa Tata Usaha Negara yang bisa diterapkan pada penyelesaian sengketa pajak pada tahap bidang keberatan yang merupakan suatu tahapan penyelesaian sengketa yang bersifat administrasi.

Berdasarkan Surat Edaran Mahkamah Agung RI No. 2 tahun 1991 tentang Petunjuk Pelaksanaan Ketentuan Dalam Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, disebutkan Pemahaman yang terkait dengan *Upaya Adiministratif* adalah:

- a. Pengajuan surat keberatan (*Bezwaarscriff Beroep*) yang diajukan kepada Badan/Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan Keputusan (Penetapan/Beschikking) semula;
- b. Pengajuan banding administratif (*administratif Beroep*) yang ditujukan kepada atasan Pejabat atau instansi lain dari Badan/Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan keputusan yang berwenang memeriksa ulang keputusan Tata Usaha Negara yang disengketakan.

Jadi pada dasarnya terhadap surat ketetapan pejabat pajak yang tidak diterima oleh Wajib Pajak, kemudian wajib pajak merasa keberatan dan upaya hukum yang ditempuh terlebih dahulu adalah berupa upaya hukum banding administrasi, tidak kemudian terhadap putusan bidang keberatan tersebut upaya hukum yang diambil adalah langsung ke Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan tingkat banding. Jadi seharusnya prosedur administrative

yang ditempuh dalam penyelesaian sengketa pajak pada Direktur Jenderal Pajak, seharusnya sama dengan prosedur yang diterapkan pada Kementerian atau lembaga lain dalam hal upaya hukum administrasi terhadap keputusan atau penetapan pejabat TUN.

Dalam konteks upaya administrasi, Surat Edaran Mahkamah Agung RI No. 2 tahun 1999 menyebutkan bahwa, apabila peraturan dasarnya hanya menentukan adanya upaya administratif berupa peninjauan surat keberatan, maka gugatan terhadap Keputusan Tata Usaha Negara yang bersangkutan diajukan kepada pengadilan Tata Usaha Negara;

Selanjutnya, apabila peraturan dasarnya menentukan adanya upaya administratif berupa surat keberatan dan atau mewajibkan surat banding administratif, maka gugatan terhadap Keputusan Tata Usaha Negara yang telah diputus dalam tingkat banding administratif diajukan langsung kepada Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara dalam tingkat pertama yang berwenang.

Ketentuan tersebut sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam pasal 48 ayat (2) yang menyatakan "pengadilan baru berwenang memeriksa, menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) jika seluruh upaya administratif yang bersangkutan telah digunakan "jika ketentuan pasal 51 ayat (3) ditentukan bahwa dalam hal suatu sengketa dimungkinkan adanya administratif maka gugatan langsung ditujukan kepada Pengadilan Tinggi Tata

Usaha Negara apabila keputusannya merupakan keputusan banding administratif.

Di satu sisi, penanganan sanksi administrasi yang tinggi dalam keberatan dan banding pada dasarnya dimaksudkan agar bidang keberatan dan banding tidak dijadikan alasan penundaan pembayaran pajak, namun di sisi yang lain bagi wajib pajak sanksi tersebut dianggap sebagai suatu ancaman dan hambatan dalam proses pencarian keadilan. Penggunaan teori demokrasi *deliberatif* dari Jurgen Habermas dapat dijadikan sebagai pertimbangan untuk membuat suatu ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak yang tepat yang menyeimbangkan kepentingan wajib pajak dengan kepentingan *fiskus*. Memberikan kesempatan kepada masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam penyusunan suatu peraturan perundang-undangan yang mencerminkan partisipasi masyarakat dalam suatu perumusan undang-undang.

Suatu produk hukum atau aturan perundang-undangan yang baik adalah peraturan yang mencerminkan rasa keadilan masyarakat. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dalam perpektif. Pertama keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan wajib pajak. Kedua; keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Terkait dengan pengenaan pajak dapat diukur dalam teori Adam Smith yang didasarkan pada empat asas yang disebut dengan "*the four cannons maxim taxation*" yang menghendaki agar pungutan pajak benar-benar mencerminkan rasa keadilan harus didasarkan pada asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*), dan kepastian hukum (*certainty*). Terkait dengan asas keadilan dan kepastian

hukum maka dapat dikatakan suatu kebijakan perpajakan yang adil apabila terdapat keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan fiskus.

Dari beberapa koresponden maka penulis menyimpulkan kedudukan bidang keberatan merupakan bagian dari peradilan pajak yang berada dalam Departemen Keuangan (eksekutif). Sedangkan Wajib Pajak yang mengajukan keberatan bermaksud mencari keadilan atas hasil ketetapan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Yang bertugas mempertahankan pelaksanaan undang-undang adalah lembaga yudikatif. Sehingga atas permohonan keberatan yang diajukan WP seharusnya ditangani oleh lembaga yang terpisah dari lembaga eksekutif guna mencapai keadilan.

Kesetiannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di DJP di era sekarang ini yang sudah semakin tegas dan ketat hukumnya, sehingga pelaksana dari birokrasi inipun diharuskan menjalankan tugasnya secara professional. Kedudukan Hukumbidang keberatan di DJP posisinya cukup baik sebagai tempat mencari keadilan, namun dalam prakteknya hampir semua permohonan keberatan pajak ditolak dengan alasan yang sama dengan yang disampaikan oleh bagian pemeriksa pajak, sehingga timbul kesan adanya pemihakan ke bagian pemeriksa pajak, yang sangat jauh dari rasa keadilan bagi wajib pajak. Pada saat Executive dan Judicative adalah satu, maka tidak ada independensi bagi judicative untuk memutuskan dengan sebenar-benarnya. Karena semangat membela korps adalah salah satu hal yang utama. Kerugian bagi Wajib Pajak karena keputusan keberatan tidak dapat dilaksanakan dengan independen.

Mengenai *impartiality* antara kepentingan DJP dan WP yang mengajukan keberatan harus bebas sepenuhnya dari pengaruh pihak yang berperkara, juga harus bebas dari pengaruh dan genggaman eksekutif. Tujuan utamanya untuk menjamin terlaksana peradilan yang jujur dan adil serta mampu berperan mengawasi semua tindakan pemerintah. Untuk itulah hukum janganlah sekedar untuk mewujudkan apa yang menjadi program pemerintah khususnya di bidang perpajakan, yang menunjang peningkatan penerimaan Negara dan menunjang pertumbuhan ekonomi, pembangunan sosial dan modernisasi serta stabilitas politik. Dalam prakteknya belum adabidang keberatan telah melakukan penilaian dengan seimbang antara kepentingan Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak. Hampir semua kasus keberatan akan memenangkan Direktur Jenderal Pajak yang berujung pada banding oleh wajib pajak.

Dari pendapat beberapa kuisisioner terlampir maka penulis menarik kesimpulan mengenai Kedudukan Hukum Bidang keberatan dalam pajak itu berada di Direktorat Jenderal Pajak, tetapi bidang keberatan tidak berdiri sendiri atau independen, sehingga bidang keberatan tersebut mengikuti aturan yang berlaku dalam menjalankan tugasnya. Oleh karena itu banyak wajib pajak yang merasa bahwa keputusan dari bidang keberatan pajak tidak objektif, tidak professional, hanya memihak kepada atasan atau dalam hal ini aturan negara. Sanksi yang dijalankan selama ini juga hanya sebagai sanksi administrasi dan ganti rugi saja.

Sesuai dengan alur permohonan wajib pajak untuk mengajukan keberatan pajak yang ditujukan kepada bidang keberatan pajak yang berada ditingkat Kanwil banyak kasus-kasus permohonan yang ditolak oleh bidang tersebut. Ditinjau dari hasil keputusan Keberatan yang diterbitkan selama tahun 2013, hasil keputusan yang paling banyak diterbitkan adalah menolak, maksudnya bidang keberatan pajak menolak permohonan wajib pajak, yaitu sebesar 6.727 surat keputusan atau sebesar 44,73% dari seluruh surat keputusan yang diterbitkan mengabulkan sebagian sebesar 22,12%, dan mengabulkan seluruhnya 21,80%. (*lampiran terlampir*)

Tetapi setelah permohonan wajib pajak ditolak oleh bidang keberatan pajak, wajib pajak tersebut melakukan banding, dalam lampiran juga terlihat bahwa pada tahun 2013 jumlah kekalahan Ditjen Pajak dalam banding ditunjukkan dengan amar putusan membatalkan keputusan Ditjen Pajak dan mengabulkan sebagian permohonan wajib pajak dan mengabulkan seluruhnya permohonan wajib pajak berjumlah 1.505 atau 55,6% dari total amar putusan sebanyak 2.707.

Situasi diatas menunjukkan bahwa bidang keberatan pajak hanya untuk mengulur waktu atau menunda wajib pajak untuk menunaikan kewajibannya sesuai dengan kemampuan wajib pajak tersebut. Selain kasus diatas sebenarnya masih banyak lagi kasus-kasus yang terjadi dalam sistem peradilan pajak di Indonesia.

Ada beberapa sengketa pajak yang seharusnya dapat diselesaikan di tingkat pertama Bidang Keberatan. Oleh karena Surat Ketetapan Pajak yang ditetapkan oleh Pemeriksa di Kantor Pelayanan Pajak pada saat diajukan keberatan, ditolak oleh bidang Keberatan. Maka penyelesaian sengketa pajak melalui proses Banding dilakukan oleh wajib pajak yang mana akhirnya dikabulkan oleh Pengadilan Pajak (contoh kasus ada dalam lampiran).



## **BAB V**

### **P E N U T U P**

#### **B. Kesimpulan**

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan terhadap permasalahan yang dikaji dan diteliti dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Kedudukan hukum bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak antara fiskus dan wajib pajak menunjukkan bahwa kedudukan hukum bidang keberatan tersebut tidak berimbang (*imparsial*) dan adanya suatu proses penyelesaian sengketa yang tidak berimbang, sebab salah satu pihak yang terlibat dalam sengketa pajak tersebut menjadi juri atau hakim dalam menyelesaikan sengketa pajak tersebut karena kedudukan hukum bidang keberatan masih berada dibawah Direktorat Jenderal Pajak dalam hal ini Kantor Wilayah DJP , sehingga dapat dikatakan penyelesaian sengketa pada bidang keberatan tidak independen.
2. Konsepsi ideal bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak untuk memberikan rasa keadilan, kesamaan dan kepastian hukum bagi wajib pajak belum tercapai , karena bidang keberatan tidak diisi oleh orang – orang yang kompeten dan profesional dalam bidang pajak .Walaupun proses keberatan telah diatur dalam pasal 25 Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan no. 28 tahun 2007 , tetapi dalam pelaksanaannya belum sesuai dengan peraturan

perpajakan. Sehingga Keputusan Keberatan yang dihasilkan masih banyak yang tidak adil dan akhirnya semua sengketa pajak beralih ke Pengadilan Pajak. Hal ini yang menjadi alasan penulis untuk membuat gagasan baru dalam hal meneliti kedudukan hukum bidang keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak atas surat ketetapan pajak dalam pemenuhan hak dan kewajiban wajib pajak , yang mana tujuannya untuk mengurangi jumlah sengketa pajak di Pengadilan pajak.

## 1. Saran

Berdasarkan kesimpulan tersebut diatas beberapa saran dan rekomendasi yang dapat disampaikan dalam konteks penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mewujudkan kepastian hukum dalam permohonan Keberatan atas Surat ketetapan pajak harus dilakukan reformasi Kedudukan hukum bidang Keberatan yang selama ini masih dibawah Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak , karena kurang independendalam memberikan keputusan atas keberatan yang merupakan upaya pertama yang dapat ditempuh oleh wajib pajak jika tidak setuju atas hasil pemeriksaan pajak.
2. Sebaiknya perubahan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan untuk segera dilakukan terutama dengan memindahkan Kedudukan Hukum bidang Keberatan diluar struktur organisasi Direktorat Jenderal pajak supaya lebih independen dan imparsial ( tidak memihak ). Oleh karena penyelesaian sengketa pajak adalah penyelesaian yang sifatnya administratif, maka sebaiknya diisi oleh orang – orang yang kompeten yang memiliki pengetahuan , keahlian dan sikap yang baik di bidang perpajakan serta birokrasi yang berkualitas tinggi dalam pelayanan publik seperti : teguh pendirian terhadap profesi, tidak memihak dalam penerapan aturan / undang –

undang , menerapkan prinsip keadilan dan kesamaan, berkomitmen melayani wajib pajak , memiliki standar integritas pribadi yang tinggi dan mempunyai rasa tanggung jawab dan etika profesi .

Bidang Keberatan sebaiknya terdiri dari unsur Dirjen Pajak , Akademisi , Ikatan Konsultan Pajak Indonesia dan Tokoh Masyarakat yang mengerti tentang pajak.

## DAFTAR SINGKATAN

APBN	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
DJP	Direktorat Jenderal Pajak
BPHTB	Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
BUMN	Badan Usaha Milik Negara
ECI	Estimated Chargeable Income
FIOD	Fiscale inlichtingen- en Opsporingsdienst
HAN	Hukum Administrasi Negara
IRAS	Inland Revenue Authority of Singapore
KPP	Kantor Pelayanan Pajak Pratama
KMK	Keputusan Menteri Keuangan
KUHP	Kitab Undang-undang Hukum Pidana
MA	Mahkamah Agung
NOA	Notice of Estimated Assessment
NPWP	Nomor Pokok Wajib Pajak
PBB	Persatuan Bangsa-Bangsa
PMK	Peraturan Menteri Keuangan
PPh	Pajak Penghasilan
PPN	Pajak Pertambahan Nilai
PTUN	Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara
RI	Republik Indonesia
SPOP	Surat Pemberitahuan Obyek Pajak
SPT	Surat Pemberitahuan
SPPT	Surat Pemberitahuan Pajak Terutang
SKP	Surat Ketetapan Pajak

SKPLB	Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar
SKPN	Surat Ketetapan Pajak Nihil
SKPKB	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
SKPKBT	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
SKBPHTBKB	Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar
SKBPHTBKBT	Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan
SKBPHTBLB	Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar
SKBPHTBN	Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Nihil
TUN	Tata Urusan Negara
UUD	Undang-Undang Dasar
UU	Undang-Undang
UU KUP	Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan
UU KK	Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman
UU PPh	Undang-Undang Pajak penghasilan
UU PPN dan PPnBM	Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah
UU PP	Undang-Undang Pengadilan Pajak
UU PU	Undang-Undang Peradilan Umum
UU PDRD	Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah
UU PPDSP	Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa
UUPERATUN	Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara
WP	Wajib Pajak

## DAFTAR PUSTAKA

### 1. Undang-Undang

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang – Undang No.5 tahun 1986 diperbaharui dengan Undang-Undang No. 51 Tahun 2009 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara

Undang – Undang No. 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

Undang-Undang No. 9 tahun 2004 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang NO. 28 TAHUN 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ( KUP )

Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 jo. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan.

Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 jo. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai

Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman.

Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.04/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan Kepabeanan.

Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomo 114/Pmk.04/2008 Tentang Keberatan Dibidang Cukai.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/Pmk.03/2007 Tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

## 2. Buku

Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations.*: JMDentand Sons, London, 1977

Agung Retno Rachmawati dan Joko NurSariono. *Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang Ditetapkan oleh Fiskus dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak*, Jurnal Perpektif, Volume XVI edisi September No. 4, 2011.

Andi Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: 2003.

Ahmad Ali, *Menguak Tabir Hukum* (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis), Gunung Agung, Jakarta, 2002.

Achmad Ali. *Menguak Tabir Hukum* (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis). Jakarta : Toko Gunung Agung, 2002.

Agus Brotosusilo, et.al., *Penulisan Hukum : Buku Pegangan Dosen*, Jakarta, Konsorsium Ilmu Hukum, Departemen PDK, 1994.

Agus Hendra Simatupang, *Sulitnya Mendefinisikan Pajak*, Majalah Berita Pajak Agustus 2005.

Asmara, Galang. *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak Indonesia*. Yogyakarta: LaksBang Pressindo, 2006.

B. Guy Peters and Jon Pierre. *The SAGE Handbook of Public Administration*. SAGE : Los Angeles, 2012.

Bachasan Mustafa, *Pokok-pokok Administrasi Negara*, Alumni, Bandung, 1979.



Bagir Manan, *Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1994, dalam Abrar Saleng.

-----, *Politik Perundang-undangan*. Bandung, Alumni, 1993.

----- dan Kuntana Magnar, *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara Indonesia*, Bandung, Alumni, 1993.

Bahari U, *Pengantar Hukum Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001.

Bertrand Rusel, (ali bahasa Hasan Basri), *Kekuasaan Sebuah Analisis Sosial Baru*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 1988, hlm. 89. Dalam Abrar Saleng, *Hukum Pertambangan*, UII Press, Yogyakarta, 2004.

Bernard Arief Sidharta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, 2000.

Dahlan Thaib. *Kedaulatan Rakyat Negara Hukum dan Hak-hak Asasi Manusia, Kumpulan Tulisan dalam rangka 70 tahun Sri Soemantri Martosoewignjo*. Jakarta : Media Pratama, 1996.

Desita Sari. Sistem Peradilan Pajak. Jurnal Teropong Vol.III No. 12 Desember 2004.

Dominikus Rato. *Filsafat Hukum Mencari: Memahami dan Memahami Hukum*. Yogyakarta : Laksbang Pressindo, 2010.

Dewi Kania Sugiharti, *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*, Cetakan 1, Refika Aditama, Bandung, 2005.

Djamaludidin Gede. *Hukum Pajak*. Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2002.

Emil Salim. *Visi Baru Ekonomi Indonesia, Mencari Paradigma Baru Pembangunan Indonesia*. Jakarta: 1997.

Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta: 2009.

Gunadi, Prof. Dr. M.Sc., AK. *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*. Jakarta : Bee Media Indonesia, 2016.

George Sabine. *A History of Political Theory*. London : George G.Harrap & CO.Ltd., 1995, hlm. 92 : juga Dahlan Thaib. *Kedaulatan Rakyat, Negara Hukum dan Hak- hak Asai Manusia*.

Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, Malang : Bayu Media, 2003.

- Hugh J. Ault, Brian J. Arnold. *Comperative Income Taxation, A struktural Analysis*. Kluwer Law International, 2004.
- Hans Kelsen. *Teori Umum tentang Hukum dan Negara (terjemahan)*. Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2006.
- Ismail Rumadan, *Reformasi Pengadilan Pajak*, KUMDIL MA Press, Jakarta, 2014.
- , *Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*, Pusat Penelitian Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung RI, Jakarta, 2011.
- Jamal Widodo. *Membangun Model Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Berkeadilan*. Solo: Sebelas Maret University Press, 2008.
- Jimly Asshiddiqie, *Struktur Ketatanegaraan Indonesia Setelah Perubahan Keempat Undang-Undang Dasar 1945* (Makalah disampaikan pada seminar Nasional VIII “Penegakan Hukum dalam era Pembangunan Berkelanjutan” oleh badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman dan Hak asasi manusia RI), Denpasar, 14-18 Juli 2003.
- James L. Perry, *Handbook Of Public administration*, editor 1989.
- James, Simon, and Chirstopher Nobes, *The Economicsof Taxation*, Fourth Edition, Prentice Hall, New York, London, etc, 1992.
- Joseph Stiglitz, E., *Economicof Public Sector*, Third edition, W. W. Norton & Company, New York. 2000.
- Jeyapalan Kasipillai, *A Practical Guide to Malaysian Taxation Current Year Assessment*, McGraw-Hill, 2000.
- Kees van Raad, “*General Description The Netherlands*”, dalam *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (Second Edition)*, editor: Hught J. Ault dan Brian J. Arnold, Kluwer Law International, 2004.
- Kees van Raad, “*General Description The Netherlands*”, dalam *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (Second Edition)*, editor: Hught J. Ault dan Brian J. Arnold, Kluwer Law International, 2004.
- Lawrence M. Friedman, *American Law*, W.W. Norton & Company, New York, 1984 .
- , *On Legal Development*, 24 *Rulgers Law Review* 11, 53, 1969.

- Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007.
- Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Pengadilan Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014.
- Mochtar Kusumaatmadja, *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*, Alumni, Bandung, 2006.
- Mac Iver, *The Modern State*, Oxford University Press, London, 1950.
- Muhammad Yamin, *Naskah Persiapan Undang-Undang Dasar 1945*, Djilid I, Jajasan Prapanjta, Djakarta, 1959, hlm. 91, dalam Herlien Budiono, *Asas Keseimbangan Bagi Hukum Perjanjian Indonesia, Hukum Perjanjian Berlandaskan Asas-Asas Wigati Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2006.
- Mertokusumo dan Pitlo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti, 1993.
- Mohammad Zain. *Manajemen Perpajakan Edisi Ketiga*. Jakarta : Salemba Empat, 2008.
- Marohit Pahala Siahaan. *Seri Hukum Pajak Indonesia: Hukum Pajak Formal*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010.
- Mac Iver, *The Modern State*, Oxford University Press, London, 1950.
- Miyasto, Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, *Pidato Pengukuhan Guru Besar*, Semarang, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, 1997.
- Muhammad Djafar Saidi. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Makassar : Rajawali Pers, 2007.
- Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta : Andi, 2001.
- Mr. Sindian Isa Djajadiningrat. *Hukum Pajak Dan Keadilan*. Bandung : N.V. ERESKO Djl. Geusanuun, 1965.
- Nadir Sitorus, *Implementasi Kebijakan Melalui Mekanisme Keberatan, Banding, Dan Gugatan Pajak Dalam Rangka Penyelesaian Sengketa*, Fakultas Hukum UNDIP, Semarang, 2002.

- Nabitatus Sa'adah, *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)*, Artikel bagian Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2009.
- NI'matul Huda. *Negara Hukum, Demokrasi dan Judicial Riview*. Yogyakarta : UII Press, 2005.
- Philipus.M.Hadjon. *Kedaulatan Rakyat, Negara Hukum dan Hak-hak Asasi Manusia, Kumpulan Tulisan dalam rangka 70 tahun Sri Soemantri Martosoewignjo*. Jakarta : Media Pratama, 1996.
- , *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*. Surabaya : Peradaban, 2007.
- Padmo Wahyono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, In-Hill Co, Jakarta, 1989.
- PJA Adriani, dalam Suparoyo, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012.
- Paulus Efendy Lotulung. *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986.
- Putu Bagiaarta. Pengaturan Penyelesaian Sengketa PPN Melalui Pengadilan Pajak. humas3 pada 19 Juni 2012.
- Peter Mahmud Marzuki. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta : Kencana, 2008.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2009.
- Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., AK. *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*. Jakarta : Bee Media Indonesia, 2016.
- Paulus Efendy Lotulung. *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986.
- Reza A.A. Watimena, *Melampui Negara Hukum Klasik (Locke – Rousseau – Habermas)*, Yogyakarta, Kanisius, 2007.
- Rawls, John, *A Theory of Justice*, London: Oxford University Press, 1971.
- , *A Theory of Justice* direvisi di kedua 1975 (untuk edisi diterjemahkan) dan 1999.

- Rizky Argama, *Pengadilan Pajak di Indonesia: Aturan dan Pelaksanaannya Sebagai Solusi Sengketa Pajak*, Makalah, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2005.
- Riduan Syahrani. *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*. Bandung : Citra Aditya Bakti, 1999.
- Rony Hanitijo Soemitro, *Metodelogi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990.
- Rochmat Soemitro, dalam Thomas Sumarsan, *PerpajakanIndonesia*, Esia Media,Bogor: 2009.
- , *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Eresco, Bandung, 1964.
- , *Pajak dan Pembangunan*. Bandung : Eresco, 1974.
- dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Edisi Revisi, Bandung, PT. Refika Aditama, 2004.
- , *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung : PT. Eresco, 1987.
- Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2005.
- R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak”, Reflika, Bandung, 1998.
- Sa’adah, Nabitus, *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)*, Makalah tidak diterbitkan, Universitas Diponegoro, Semarang, 2009.
- Siti Resmi. *Perpajakan Teori Dan Kasus*. Jakarta : Salemba Empat, 2008.
- Suandy, Erly. *Hukum Pajak edisi Empat*. Jakarta : Salemba Empat, 2000.
- Sunaryati Hartono. *Apakah The Rule of Law Itu*. Alumni, Bandung, 1976.
- Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta, Kompas.
- Soemaryono, dan Anna Erliyana, *Tuntunan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara*, PT. Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999.

- Satjipto Rahardjo *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*, Jakarta, Penerbit Buku Kompas.
- SudiknodanPitlo, dalam TjipIsmail, *TIMKOMPENDIUMBIDANGHUKUMTENTANGLEMBAGAPENYELESAIANSENGKETA PERPAJAKAN*, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, Badan Pembinaan Hukum Nasional RI, Jakarta, 2011.
- SudiknoMertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta.
- Setiono. *Rule of Law (Supremasi Hukum)*. Surakarta: Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret. 2004.
- Soerjono Soekanto. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2008.
- , *Efektifikasi Hukum Dan Peranan Sanksi*. Bandung : CV Remadja Karya, 1985.
- Sugiyono, *Memahami Penelitian Kualitatif*, Penerbit CV Alfabeta, Bandung, 2010.
- SantosoBrotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, 1982.
- SoeparmanSoemahamidjaja, Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012.
- Sugianto. *Hukum Pajak (Penerimaan, Kebijakan Perpajakan dan Instrumen Pengamanan dalam Rangka Perdagangan Bebas)*. Jakarta : Salemba Empat, 2008.
- SyofrinSyofyan dan Asyhar Hidayat. *Hukum Pajak dan Permasalahannya*. Bandung : PT. Refika Aditama, 2004.
- SatjiptoRahardjo. *Ilmu Hukum*. Jakarta : Citra Aditya Bakti Cetakan Ke4, 1996.
- Sudarsono, *Kamus Hukum*, Cetakan I, Rineka Cipta, Jakarta, 1992.
- Soemitro, Rochmad. *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Bandung: Eresco, 1976.
- Soemaryono, SH dan Anna Erliyana, SH., MH, *Tuntunan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara*, PT. Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999.

- Sri Pudyatmoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, PT Gramedia, Jakarta, 2009.
- Titik Triwulan Tutik. *Pengantar Ilmu Hukum*. Surabaya : Pt. Prestasi Pustaka, 2006.
- Tjip Ismail. *Implikasi Otonomi Daerah Terhadap Paradigma Pajak Daerah di Indonesia*, Disertasi, FH-UI: Tahun 2005.
- Tjia Siauwan Jan. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*. Bandung: PT Alumni Bandung, 2013.
- Tutik Retnowati dan Sylvia Setjoatmadja, *Tinjauan Yuridis Upaya Penyelesaian Sengketa Utang Pajak Melalui Pengadilan Pajak*, Jurnal Hukum, Vol. XIX, No. 19, Oktober 2010.
- Thomson Reuters. *Tax litigation in The Netherlands: overview, Practical Law Country Q&A 6-623-1826*. Nederland : 2017.
- Uwono, Teguh. *Manajemen Otonomi Daerah : Membangun Daerah Berdasar Paradigma Baru*. Semarang: Ciyapps Diponegoro University, 2001.
- Utrecht, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Ichtiar, Jakarta, 1962.
- Ujan, Andre Ata, *Keadilan dan Demokrasi: Telaah Filsafat Politik John Rawls*, Yogyakarta: Kanisius, 2001.
- Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Ilmu Negara dan Politik*, Bandung, Eresco, 1981.
- Wirjono Prodjodikoro, dalam Nukthoh Arfawie Kurde, *Telaah Kritis Teori Negara Hukum*, Yogyakarta, Pustaka Pelajar, 2005.
- Waluyo. *Perpajakan Indonesia, Edisi 8 Buku I*. Jakarta : Salemba Empat, 2008.
- Widodo Ekatjahjana, *Pengujian Peraturan Perundang-undangan Menurut UUD 1945*, Bandung, *Disertasi*, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007.
- Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak)*, Bandung, PT. Refika Aditama, 2006.
- Wirawan B.ilyas, dan Richard Burton. *Hukum Pajak (edisi revisi)*. Jakarta : Salemba Empat, 2004.

-----, Hukum pajak edisi 5 Penerbit Salemba empat.

W. Friedmann, *The State and The Rule of Law in A Mixed in A Mixed Economy*, Sevens and Sons, London, 1971.

Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta: 2008.

Y. Sri Pudyatmoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005.

-----, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Yogyakarta, Penerbit Andi, 2007.

Yudha Bhakti, *Penemuan Hukum Nasional dan Internasional, Pancasila Sebagai Landasan Pengembangan Sistem Hukum Pajak Indonesia*, Fikahati aneska bekerjasama dengan Bagian Hukum Internasional Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2012.

### 3. Koran, Hasil Seminar Dan Internet

Agung Retno Rachmawati, Joko NurSariono, *Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Yang Ditetapkan Oleh Fiskus Dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak*, Jurnal Perspektif, Volume XVI No. 4 Tahun 2011 Edisi September, Fakultas Hukum Universitas Wijaya Kusuma Surabaya, 2011.

-----,  
Data Pokok Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2005-2010.

Administrasi perpajakan berperan penting dalam sistem perpajakan di suatu negara. Sukses tidaknya pemerintah dalam pemungutan pajak tergantung pada efisiensi dan efektifitas pelaksanaan administrasi perpajakannya. Dalam pemungutan pajak, asas *ease of administration* sangat berhubungan dengan kepatuhan wajib pajak dalam membayar atau menyetorkan pajak terutang. Sistem administrasi perpajakan yang tidak efektif dan efisien akan menimbulkan kerugian-kerugian yang membuat pemungutan pajak terasa semakin membebani bagi wajib pajak. Hal ini tentu akan membuat wajib pajak semakin enggan untuk melaksanakan kewajibannya sebagai warga negara, Lihat, Rosdiana, Haula. *Pengantar Perpajakan*. Depok: 2010.



Sumber data diolah dari Direktorat Keberatan dan Banding Direktorat Jenderal Pajak, tentang Perkembangan Hak dan Kewajiban dalam Proses Keberatan dan Non-Keberatan, 2014

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak. *Undang-Undang KUP dan Peraturan Pelaksanaannya*. Jakarta : 2013.

*Penyelesaian Sengketa Perpajakan Ditinjau Dari Aspek Penegakan Hukum*, Disampaikan oleh : Prof. Dr. Widyo Pramono, SH, MM, MHum dalam acara Rakortas Keberatan dan Banding 2015 yang dilaksanakan tanggal 20 s.d 23 Oktober 2015.

“Peranan Peradilan Pajak Dalam Menegakkan Supremasi Hukum di Indonesia”, dalam Jurnal Kipas, Volume 2 No. 014, November 1999.

Harian Bisnis Indonesia, tanggal 17 Oktober 2005.

[www.gats.blogspot.com/2008/12/sistem-hukum-singapura.html](http://www.gats.blogspot.com/2008/12/sistem-hukum-singapura.html)

<http://acceleneun.blogspot.co.id/2013/03/d.html>

[http://riandjalu.blogspot.co.id/2013/03/tugas-pajak-1\\_22.html](http://riandjalu.blogspot.co.id/2013/03/tugas-pajak-1_22.html)

<https://phahlevy.wordpress.com/category/hukum-perpajakan/>

Dwika. “Keadilan dari Dimensi Sistem Hukum”.  
<http://hukum.kompasiana.com>. (02/04/2011), diakses pada 24 Juli 2014.

<http://id.wikipedia.org> diakses tanggal 1 Desember 2014

<http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt4fd8c35ad7be7/proses-penyelesaian-sengketa-pajak-lamban>

<http://taufananggriawan.wordpress.com/2011/11/17/pengertian-adil-dan-keadilan/>

<http://kanalhukum.id/kanalis/pengertian-sengketa-pajak/25>

Adi Wijaya, <http://stanpajak.blogspot.com/2011/04/pemotongan-pajak-lebih-tinggi-bagi.html>

<http://www.pajak.go.id/content/kenali-para-pemotong-dan-pemungut-pajak-di-indonesia>

[http://perpustakaan.bappenas.go.id/pls/kliping/data\\_access.sho\\_w\\_file\\_clp?v\\_filename=F7510/31%20Kanwil%20Tak%20Sanggup%20Ca%20pai%20Target.htm](http://perpustakaan.bappenas.go.id/pls/kliping/data_access.sho_w_file_clp?v_filename=F7510/31%20Kanwil%20Tak%20Sanggup%20Ca%20pai%20Target.htm)

<http://www.ortax.org/ortax/?mod=studi&page=show&id=110/keberatanpajak>

<http://www.boyyendratamin.com/2015/02/upaya-hukum-banding-dan-alasan-banding.html>

[https://www.kompasiana.com/bachtiar\\_endra/independensi-pengadilan-pajak\\_550fef67813311b62cbc694b](https://www.kompasiana.com/bachtiar_endra/independensi-pengadilan-pajak_550fef67813311b62cbc694b)

<http://www.pajak.go.id/content/seri-kup-banding-gugatan-dan-peninjauan-kembali-pajak>

<https://abamstea.wordpress.com/seputar-pajak-tea/surat-keberatan-dan-banding-atas-skp-pajak/>

<http://www.pajak.go.id/content/25736-proses-penyelesaian-banding>

<http://www.majalahpajak.net/hukum-pajak-formal-indonesia-versus-australia/>

Widodo Ekatjahjana, *Pengujian Peraturan Perundang-undangan Menurut UUD 1945*, Bandung, *Disertasi*, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007.

## **DAFTAR RIWAYAT HIDUP**

- a. Nama : Darma Prawira
- Tempat / Tgl. Lahir : Bandar Lampung / 10 Oktober 1961
- Alamat Rumah : Jl. Gading Kirana Barat VI Blok E 6 no. 27  
Kelapa Gading , Jakarta Utara 14240.
- Alamat Kantor : Artha Gading Niaga Blok H No. 16  
Kelapa Gading, Jakarta Utara 14240
- Status Perkawinan : Isteri , Nuriati Ramli , Dipl. Kim
- Anak : 1. Nathaniel Prawira, B. Bus , M.BusLaw  
2. Daniel Prawira, B.Sc, M.Sc  
3. Keithy Megartha Wiguno, B.Com
- Cucu : 1. Madelyn Prawira Sie

### II. Pendidikan

1. Sekolah Dasar di Teluk Betung , tamat tahun 1973
2. Sekolah Menengah Tingkat Pertama di Jakarta , tamat tahun 1976
3. Sekolah Lanjutan Atas di Jakarta , tamat tahun 1979 /1980
4. Akademi Accounting Universitas Jayabaya di Jakarta , tamat tahun 1982/83
5. Fakultas Ekonomi Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia di Jakarta , tamat tahun 1992

6. Magister Manajemen Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen Labora di Jakarta, tamat tahun 1998
7. Fakultas Hukum ( S1) Untag di Jakarta, tamat tahun 2010
8. Program Pascasarjana ( S2 ) Universitas Jayabaya di Jakarta, tamat tahun 2013

Judul Tesis : TANGGUNG JAWAB RENTENG PEMBAYARAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BERDASARKAN PASAL 16 F UNDANG – UNDANG NOMOR 42 TAHUN 2009 TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH.

a. Pekerjaan

- |   |                         |
|---|-------------------------|
| Staff Audit Kantor Akuntan Hans Kartikahadi, Jakarta                                  | ( 1982 s/d tahun 1983 ) |
| Manager Accounting PT Fibrite Fibreglass, Jakarta                                     | ( 1983 s/d tahun 1984 ) |
| Manager Finance PT Terminal Prasetya, Jakarta   | ( 1984 s/d tahun 1992 ) |
| Manager Finance &Accounting PT Cenas Rayaland, Jakarta                                | ( 1993 s/d tahun 2002)  |
| Managing Partner Kantor Konsultan Pajak Darma Prawira & partner( 2002 s/d tahun 2005) |                         |
| Managing Partner Kantor Konsultan Pajak Darma & Budi                                  | ( 2005 s/d sekarang )   |

IV Pengalaman Organisasi

- Sekretaris Ikatan Konsultan Pajak Indonesia cabang Jakarta Utara ( 2009 s/d tahun 2014 )
- Anggota Bidang Kode Etik Ikatan Konsultan Pajak Indonesia ( 2014 s/d sekarang )

Disertasi yang telah membahas masalah pajak

- a. Disertasi Prof. Dr. Muh. Djafar Saidi, SH., MH yang berjudul “Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak”, Universitas Hasanudin tahun 2006.
- b. Prof.Dr. Siti Ismijati Jenie, SH.,CN , “Kemandirian Pengadilan Pajak Dalam Rangka Kekuasaan Kehakiman Yang Merdeka”, Universitas Gadjah Mada, 2008.
  - i. Penelitian dilakukan untuk mengetahui antara kesesuaian kemandirian Pengadilan Pajak di Indonesia dengan kekuasaan kehakiman yang merdeka menurut UU no. 4 Thun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman dan untuk mengetahui faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kemandirian pengadilan pajak di Indonesia.
  - ii. Kesimpulannya : Kemandirian pengadilan pajak selain mempunyai kesesuaian juga mempunyai beberapa ketidaksesuaian dengan kekuasaan kehakiman yang merdeka menurut UU no. 4 Thun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman. Kesesuaiannya pengadilan pajak juga merupakan pelaksana kekuasaan kehakiman, sistem pembinaan peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, diperlukannya integrasi yang tinggi dalam pribadi seorang hakim, penyelesaian sengketa pajak menganut asas sederhana dan cepat, sidang serta pembacaan putusan terbuka untuk umum dan pencantuman dissenting opinion dalam putusan ketidaksesuaiannya.
- c. Disertasi Bapak Iwan Suhardi “EKSISTENSI UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN DALAM PEMBANGUNAN SISTEM HUKUM PAJAK NASIONAL”, UNIVERSITAS AIRLANGGA SURABAYA, 2016,

- a. Karakteristik antara sistem pajak formal dengan prosedur pemungutan pajak.
- b. Telah dilakukan reformasi sistem pajak di Indonesia dengan UU KUP.
  - d. Disertasi Ibu Ning Rahayu “ Praktik Penghindaran Pajak (tax avoidance) Pada Foreign Direct Investment Yang Berbentuk Subsidiary Company (PT. PMA) di Indonesia (Suatu Kajian Tentang Kebijakan Anti Tax Avoidance)” Universitas Indonesia, Fakultas Ilmu Sosial Dan Ilmu Politik, departemen Administrasi, Jakarta 2008.
    1. Upaya-upaya untuk menarik investor asing masuk ke Indonesia telah membuahkan hasil berupa masuknya investor asing FDI dalam jumlah yang cukup signifikan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.
    2. Di Indonesia terjadi fenomena yang bersifat kontroversial. Di satu sisi pemerintah sangat gencar melakukan upaya-upaya untuk meningkatkan realisasi investasi asing FDI khususnya perusahaan penanaman modal asing (PMA) dengan menawarkan berbagai fasilitas.
  - e. Shalendra Prabu Yuda, SH “Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Di Pengadilan Pajak” Universitas Diponegoro, Semarang 2008.
    - 1) Bagaimana penyelesaian sengketa pajak berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Di Pengadilan Pajak?
    - 2) Kendala apa yang timbul dalam penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak?
    - 3) Upaya apa yang dilakukan untuk mengatasi kendala yang timbul dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak?

INFORMAN	PERTANYAAN	JAWABAN	KET
1	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Saya melihat bahwa bidang keberatan menjalankan tugasnya dengan sangat setia terhadap Direktorat Jenderal Pajak.	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Saya belum melihat bahwa bidang keberatan telah melakukan penilaian dengan seimbang antara kepentingan Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak. Hampir semua kasus keberatan akan memenangkan Direktur Jenderal Pajak yang berujung pada banding oleh wajib pajak.	
	Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Tentu saja ada pengaruh dari atasan untuk mengamankan penerimaan negara sehingga pilihan b dan c menjadi dominan. Namun terlebih dari itu, beberapa kasus di pengadilan yang menghukum petugas pajak karena memberikan kelonggaran kepada wajib pajak dalam proses keberatan, membuat petugas pajak berpikir ulang untuk tidak mengambil resiko dengan mengabulkan permohonan wajib pajak dalam proses keberatan. Sudah menjadi pemikiran bagi teman teman petugas pajak untuk mengambil sikap menolak permohonan keberatan dan biarkan diselesaikan lewat pengadilan pajak, agar resiko pengambilan keputusan beralih	

		ke hakim pengadilan.	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding .	Saya berpendapat bahwa perbedaan persepsi pada saat pemeriksaan harus diselesaikan di pemeriksaan, karena bilamana berlanjut ke proses keberatan, maka hampir dipastikan bahwa wajib pajak akan mengalami penolakan atau mengalami kekalahan, sehingga satu satunya jalan yang dapat di terima untuk mendapatkan opini yang netral adalah melalui pengadilan pajak.	
2	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankantugasterhadapbirokrasi di DirektoratJenderalPajak.	Kedudukan bidang keberatan masih diwah naungan DJP (Masih satu payung) sehingga independensi patut dipertanyakan. Dalam memutuskan keberatan Wajib Pajak, Peneliti masih keberatan terkekang birokrasi organisasi DJP, sehingga hasil putusan nya pun patut dipertanyakan independensinya.	



		Kasus2 kecil saja, misalnya kompensasi kerugian WP keberatan, putusannya ditolak dengan berbagai macam alasan padahal kompensasi Lebih Bayar itu adalah hak wajib pajak.	
	Bagaimanapendapatbapak / ibumengenai impartiality ( tidakmemihak , tetapitetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antarakepentingan DJP dankepentinganWajibpajak yang mengajukankeberatan.	Sama dengan no 1 diatas bahwa independensi nya yang patut dipertanyakan karena dibawah naungan yang sama yaitu DJP. Masih tidak bebas dalam memutuskan demi keadilan	
	Menurutbapak / ibualasanalasanapa yang menyebabkankeberatanpadaumumn yaditolakoleh DJP ( a. Kurang professional , b. MemihakkepadaDJP karenaperintahatasanatau c. MemenuhiTarget penerimaanpajak ), mohonpenjelasan.	Pendapat responden: b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan.	
		Seringkali dalam prakteknya dalam memutuskan suatu perkara, Peneliti Keberatan ada kalanya beda dengan hati nurani nya dengan jawaban keberatan yang ditanganinya. Tetapi karena suatu alasan dan lain hal, maka putusan tetap ditolak karena berada dalam satu naungan payung yang sama, DJP, akibatnya sangat merugikan Wajib Pajak dan harus pengajuan ke Banding apabila Wajib Pajak tidak puas dengan putusan tersebut.	

	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajaknya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding .</p>	<p>Pemeriksaan kadang waktu terlalu ketat/mepet, sehingga kesannya ter-buru2 dengan deadline. Jika hasil pemeriksaan ngawur, kadangkala tetap dipertahankan, misal pemeriksaan omzet berdasarkan standarisasi, contoh pemeriksaan perusahaan kelapa sawit, peredaran usaha dihitung kembali berdasarkan standar jumlah Tandan Buah Segar per ton per hektar, nah ini hasilnya tidak sesuai dengan kenyataan yang ada, maka tidak ada yang diterima saat pembahasan akhir, keberatanpun tidak diterima atau bahkan ditambahkan koreksi nya menjadi lebih besar, dan lain sebagainya. Ini yang sangat merugikan WP tidak sesuai dengan fakta dan kenyataan di lapangan.</p>	
		<p>Sampai di Banding, WP harus membuktikan pula bahwa standarisasi TBS menghasilkan adalah tidak benar, perlu bukti2 pendukung yang menyakinkan baru bisa untuk menyakinkan hakim.</p>	

3	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Kedudukan Bidang keberatan di DJP semakin tidak menjalankan Fungsinya sebagai keberadaan lembaga tersebut. Karena hampir semua atau semua keberatan yang WP ajukan ditolak, sudah tidak sesuai dengan Pasal 25 dan pasal 26 UU KUP lagi. Padahal bidang keberatan ini adalah pintu pertama WP untuk menyatakan tidak setuju atau keberatan atau melaksanakan haknya untuk melakukan upaya hukum atas pajak-pajak yang dikenakan kepadanya. Apabila bidang keberatan ini bisa menjalankan fungsinya secara professional dan adil, maka akan bisa mengurangi upaya hukum WP ke banding di Pengadilan Pajak.
---	--	---

	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak, tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.</p>	<p>Harusnya Bidang keberatan di DJP harus bekerja secara professional dan tidak memihak ke pihak DJP dan adil untuk ke pihak WP. Apabila hasil pemeriksaan (SKPKB) yang diterbitkan oleh Fungsional KPP ada salah dalam mengenakan pajaknya atau dikenakan pajaknya secara tidak benar atau keliru, maka bidang keberatanlah yang harus membenarkan atau memperbaiki pajak yang keliru ditetapkan oleh fungsional KPP. Namun apa yang dapat dikatakan Bagian Fungsional Pemeriksa KPP dan Bidang keberatan masih dalam satu naungan atap DJP. Apabila sekiranya bidang keberatan dapat bertindak tidak memihak, maka hal ini akan memberikan image atau wibawa kepada DJP yang bertindak secara professional dan tidak memihak ke lingkungan dimata WP, bahkan akan membuat WP menjadi semakin patuh dan taat pajak.</p>	
	<p>Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	<p>Sebab-sebab pengajuan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP adalah (b). Memihak kepada DJP karena perintah atasan.</p>	

		<p>Pada prinsipnya Bagian Pemeriksaan Fungsional dan Bidang keberatan masih didalam lingkungan DJP sendiri. Dimana hasil penetapan pajak oleh bagian pemeriksaan masih selalu dipertahankan oleh Bagian Keberatan. Karena apabila pengajuan keberatan WP dikabulkan, maka akan mengurangi penerimaan pajak yang ditargetkan oleh DJP. Pada hal DJP harus bekerja secara profesional, bila ada kesalahan dalam penetapan pajak harus dibetulkan atau diperbaiki menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.</p>	
	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksian dan Ketetapan Pajaknya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding.</p>	<p>Menurut pengalaman yang pernah saya tangani, contoh : pada awal tahun 2013 ada WP yang kena periksa pajak tahun 2010 di KPP. Data-data dokumen dan pembukuan sudah di-drop semua, proses pemeriksaannya hampir tidak jalan. Datadata dokumen sudah dikasih tetapi tidak disentuh. Malahan Tim pemeriksanya gonta-ganti terus, dari tahun 2013 – 2015 sempat ganti Tim Pemeriksa sampai 3 Tim. Di akhir tahun 2015 Tim Pemeriksa terakhir baru buru-buru menyelesaikan pemeriksaannya, itupun karena ada PMK: 91/2015 sehingga dipaksa harus selesai, selesainya juga pas pada mau Natal 2015.</p>	

		Terakhir pendapatan saya, apabila Bidang keberatan di DJP tidak bisa bertindak secara professional dan tidak bisa bertindak secara adil dan masih bertindak memihak ke lingkungan DJP. Maka lebih baik Bidang keberatan DJP dibubarkan saja dan Pasal 25 dan 26 UU KUP dihapus saja	
4	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Pada saat Executive dan Judicative adalah satu, maka tidak ada independensi bagi judicative untuk memutuskan dengan sebenar-benarnya. Karena semangat membela korps adalah salah satu hal yang utama. Kerugian bagi Wajib Pajak karena keputusan keberatan tidak dapat dilaksanakan dengan independen.	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Sangat tidak mungkin tidak ada keberpihakan. Karena karir petugas penelaah keberatan sampai dengan pembuat keputusan keberatan masih dalam satu genggamannya executive, yakni Dirjen Pajak.	
	Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Semua alasan tersebut adalah benar:	
		A. Kurang professional; takut diperiksa irjen mau pun BPK. Intinya tidak mau repot. Kalau ditolak, maka tidak ada pertanyaan dari pemeriksa irjen mau pun BPK karena dianggap tidak merugikan negara.	

		B. Memihak kepada DJP karena perintah atasan; contohnya kasus transfer pricing, seolah-olah ada instruksi tidak tertulis bahwa semua keberatan transfer pricing harus ditolak karena pada saat penetapan transfer pricing oleh pemeriksa, sudah melalui asistensi kantor pusat.	
		C. Mengamankan penerimaan pajak; permohonan keberatan yang memuat kelebihan bayar pajak sudah pasti ditolak atau setidaknya tidak diproses pada akhir tahun untuk mengamankan target penerimaan pajak yang diberikan oleh atasan.	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding.	Kurang paham dengan pertanyaan yang ini.	
5	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Menurut saya bidang keberatan belum benar-benar independen dalam menjalankan tugasnya karena mereka masih dibawah Direktorat Jenderal Pajak.	
	Bagaimanapendapatbapak / ibumengenai impartiality ( tidakmemihak , tetapitetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antarakepentingan DJP dankepentinganWajibpajak yang mengajukankeberatan.	Seharusnya suatu lembaga yang professional harus menyelesaikan masalah secara obyektif dan netral	

	Menurut bapak / ibu alasan- alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Saya melihat masalah pemenuhan target penerimaan pajak yang jadi alasan dari ditolaknya keberatan karena adanya skala prioritas dalam mencari penerimaan Negara.	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaa dan Ketetapan Pajaknya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding.	Proses Pemeriksaan memakan waktu yang cukup lama rata-rata 1 tahun sedangkan keputusan dari bagian Pengurangan Keberatan dan banding juga menghabiskan waktu sekitar 3 bulan. Banyaknya kuantitas dari pemeriksaan adalah salah satu hal yang membuat lamanya proses pemeriksaan.	
6	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Bidang keberatan adalah suatu lembaga yang merupakan tumpuan wajib pajak	
		Untuk menyelesaikan sengketa pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, (SKPKB) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ( SKPLB ) dan lainnya. Lembaga ini harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak.	
		Indepeden yaitu lembaga tidak bergantung suatu lembaga yang lainnya, dalam hal ini bebas menentukan dan mengambil sikip apa saja yang sesuai dengan realita hukum yang ada, dengan perkataan lain harus tunduk pada yang benar secara hukum.	



		Apabila ditinjau dari kelembagaannya, maka bidang keberatan berada dibawa Direktorat Jenderal Pajak. Sebagaimana kita ketahui yang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak juga dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang berada dalam satu atap.	
		Dari uraian diatas, maka kesetiaan lembaga ini diragukan. Dalam melaksanakan tugas penelaah keberatan tentunya telah mengalami proses intervensi.	
		Menurut pendapat saya sangatlah sulit untuk kasus ini. Karena kedua pihak memiliki kepentingan yang berbeda. Profesionalisme tentu dijalankan dan dijunjung tinggi. Direktorat Jenderal Pajak memiliki kepentingan dalam rangka pemenuhan target penerimaan pajak	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak, tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Point B dan C	
		a. Pemeriksa dan Penelaah keberatan sama sama petugas pajak dan bernaung didalam 1 ( satu ) naungan yaitu Direktorat Jenderal Pajak	
		b. Direktorat Jenderal Pajak dibebani target penerimaan disektor Pajak	
		Berdasarkan uraian tersebut diatas, maka tidak tertutup kemungkinan setiap proses keberatan ditolak	

	Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Lembaga ini berada dalam satu naungan yaitu dibawah Direktorat Jenderal Pajak	
		Mengingat posisinya berada dalam satu atap, maka dapat dipastikan kesetiaan pengabdianya tidak dapat diragukan lagi.	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding .	Keputusan yang diambil diantaranya :	
		1. Menolak keberatan	
		2. Menerima seluruh keberatan yang diajukan	
		3. Menerima sebagian keberatan yang diajukan	
		4. Menambah jumlah yang telah ditetapkan dari Surat ketetapan yang ada.	
		Bidang keberatan berada didalam satu atap yaitu Direktorat Jenderal Pajak	
7	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Kedudukan bidang keberatan merupakan bagian dari peradilan pajak yang berada dalam Departemen Keuangan dan Departemen Dalam Negeri (eksekutif).	
		Sedangkan Wajib Pajak yang mengajukan keberatan bermaksud mencari keadilan atas dari hasil ketetapan yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak.	

		Menurut Saya, yang bertugas mempertahankan pelaksanaan undang-undang adalah lembaga yudikatif. Sehingga atas permohonan keberatan yang diajukan WP seharusnya ditangani oleh lembaga yang terpisah dari lembaga eksekutif guna mencapai keadilan.	
		Kesetiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di DJP di era sekarang ini yang sudah semakin tegas dan ketat hukumnya, sehingga pelaksana dari birokrasi inipun diharuskan menjalankan tugasnya secara professional.	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Pendapat saya mengenai impartiality antara kepentingan DJP dan WP yang mengajukan keberatan harus bebas sepenuhnya dari pengaruh pihak yang berperkara, juga harus bebas dari pengaruh dan genggaman eksekutif . Tujuan utamanya untuk menjamin terlaksana peradilan yang jujur dan adil serta mampu berperan mengawasi semua tindakan pemerintah.	
		Untuk itulah hukum janganlah sekedar untuk mewujudkan apa yang menjadi program pemerintah khususnya di bidang perpajakan, yang menunjang peningkatan penerimaan Negara dan menunjang pertumbuhan ekonomi, pembangunan sosial dan modernisasi serta stabilitas politik.	

	Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Menurut saya dikarenakan proses keberatan ini masih dalam ruang lingkup DJP dimana DJP pun diberikan target untuk penerimaan pajaknya sehingga muncul kepentingan yang membuat sikap kurang objektif. Akibatnya pengajuan keberatan umumnya ditolak oleh DJP.	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding .		
8	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Proses pengajuan keberatan berjalan baik, sesuai aturan/prosedur yang ditetapkan dalam Undang-undang.	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Dalam proses keberatan sampai penandatanganan BAP, keberpihakan lembaga ini kepada DJP terlihat jelas, sehingga seakan-akan hanya mengikuti prosedur baku. Hak Wajib Pajak untuk menjawab hanya ditampung, tapi tidak diperhitungkan.	
	Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	Hasil keberatan kebanyakan ditolak oleh bidang keberatan, karena keberpihakan lembaga ini pada institusinya dan/atau dalam memenuhi target penerimaan. Padahal waktu untuk memproses keberatan ini tidak berbeda jauh dengan proses pemeriksaan.	

	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan, Keberatan Dan Banding .</p>	<p>Proses pemeriksaan/keberatan sampai keluarnya ketetapan berjalan baik sesuai prosedur. Namun target penerimaan menjadi bumerang bagi wajib pajak.</p>	
9	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.</p>	<p>Kedudukan bidang keberatan seharusnya tidak satu atap dengan DJP , mengingat yang menerbitkan SKPKB adalah DJP. Apabila bidang keberatan berada di luar DJP , maka secara fisiologis sudah terlepas dari kepentingan ( wadah DJP ) yang membawahnya. Sehingga tugas yang di bebaskan dalam memproses Keberatan lebih baik dan fair , tidak ada tekanan baik dari dalam maupun luar .</p>	
	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.</p>	<p>Saya sebagai seorang professional harus menjalankan fungsi dan tugas yang diberikan oleh wajib pajak dengan benar. Dengan arti bahwa apa yang diberikan penjelasan, bukti, data, dokumen harus benar-benar yang sesungguhnya bukan di buat-buat. Sehingga saya dalam memjalankan profesionalisme ini benar-benar menjunjung tinggi kebenaran. Sehingga dalam mengajukan keberatannya , harus sesuai dengan peraturan Perpajakan Di Indonesia dan akuntansi secara umum sesuai standar Akuntan Indonesia juga.</p>	

	<p>Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	<p>a. Masalah professional sebagai konsultan pajak harus benar-benar di perkuat . Dalam arti kami harus benar-benar menguasai Peraturan Perundang-undangan Perpajakan.</p>	
		<p>b. Mengenai memihak kepada DJP karena perintah atasan , itu sudah menjadi buah bibir di masyarakat ini. Oleh sebab itu DJP harus merapihkan diri dan professional juga dalam menjalankan tugas Negara ini . Jangan untuk kepentingan penerimaan Negara yang tinggi sehingga di korbakan wajib pajak yang sudah benar tapi tetap ditolak dalam memproses keberatannya.</p>	
		<p>c. Target Penerimaan Negara yang sangat tinggi, jangan membebani wajib pajak yang sudah benar , dalam arti sudah memenuhi semua pajak yang terhutang. Masalah tidak benar atau tidak sesuai harus segera di berikan bimbingan atau penyuluhan yang terus menerus.</p>	
	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian PenguranganKeberatan Dan Banding .</p>	<p>Proses Pemeriksaan memerlukan waktu yang panjang ( paling sedikit 6 bulan sampai 1 tahun lamanya ). Dengan waktu yang lama demikian membuat wajib pajak gelisah dalm arti : apa yang harus di perbuat untuk yang akan datang ini dalam mengambil keputusan. ( yang dikoreksi oleh pemeriksa , apa Harga pokok penjualan atau biaya-biaya usaha dll ). Supaya</p>	

		jangan terjadi kesalahan lagi dimasa yang akan mendatang.	
		Begitu juga Keputusan dalam proses keberatan yang memakan waktu satu tahun lamanya baru diputuskan. Ini semua mengganggu dalam proses kelangsung usaha wajib pajak. Apalagi kalau keberatan tidak di bayar SKPKB nya dan wajib pajak kalah ( dikenakan sanksi 50% dari SKPKB ). Wajib pajak merasa keberatan mengenai sanksi yang belum pasti kami bersalah tapi sudah di vonis bersalah dengan sanksi yang besar. Membuat wajib pajak shock dan khawatir	
10	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Menurut saya seharusnya bidang keberatan ini independen tidak harus dalam kewenangan Direktorat Jenderal Pajak karena berada di dalam satu kesatuan akan terjadi ketidakadilan dimana Fakta bidang keberatan ini hanya memperlambat proses wajib pajak mencari keadilan	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Seharusnya Pemerintah membentuk satu lembaga yang dimana dirjen pajak tidak terlibat di dalam lembaga tersebut sehingga akan terjadi Profesional tanpa memihak kedua pihak	

	<p>Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	<p>b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan sehingga tidak ada keadilan yang dapat di lihat dari semua putusan keberatan akan menolak wajib pajak</p>	
	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding .</p>	<p>Menurut saya seharusnya keberatan tidak dapat menambahkan ketetapan pajak karena wajib pajak mengajukan nilai yang tidak di setujui sehingga yang dibahas adalah yang tidak di setujui bukan di cari kesalahan yang lain sehingga menambah pajak yang ditetapkan</p>	
11	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.</p>	<p>Kedudukan bidang keberatan di DJP posisinya cukup baik sebagai tempat mencari keadilan, namun dalam prakteknya hamper semua permohonan keberatan pajak ditolak dengan alasan yang sama dengan yang disampaikan oleh bagian pemeriksa pajak, sehingga timbul kesan adanya pemihakan ke bagian pemeriksa pajak, yang notebenen sangat jauh dari rasa keadilan bagi wajib pajak.</p>	
	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.</p>	<p>Sepanjang pengetahuan kami dalam mengurus perkara keberatan, mayoritas bagian keberatan di DJP menolak dengan alasan yang kurang jelas dan hanya menyarankan untuk diselesaikan pada badan peradilan pajak dengan pengajuan banding.</p>	



	<p>Menurut bapak / ibu alasan alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	<p>c. Memenuhi Target penerimaan pajak.</p>	
		<p>Dalam prakteknya bahwa bidang keberatan pajak sudah bekerja dalam tekanan dan mengikuti perintah atasannya yang bekerja hanya berdasarkan target yang ingin dicapai dengan mengesampingkan semua kaidah dan ketentuan peraturan perpajakan yang benar, sehingga hal ini menimbulkan rasa ketidakadilan dan memihak bagian pemeriksa pajak, kiranya ke depan perlu adanya lembaga yang dapat memberikan sanksi ke bagian pemeriksaan pajak maupun bagian keberatan yang tidak melaksanakan tugasnya secara profesional.</p>	
	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaa dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan dan Banding .</p>	<p>Pemerintah dalam hal ini harusnya merubah kebijakan dengan penerimaan pajak bukan berdasarkan target namun ditetapkan dengan pertimbangan pertumbuhan ekonomi dan meningkatkan profesionalisme tenaga pemeriksa pajak dan bidang keberatan, sehingga ke depan tidak ada lagi penetapan SKPKB yang tidak benar dan menjadi catatan pada bagian penagihan di kantor pajak dan tidak dapat diselesaikan.</p>	

12	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiiaannya dalam menjalankan tugas terhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Menurut saya seharusnya bidang keberatan ini independen tidak harus dalam kewenangan Direktorat Jenderal Pajak karena berada di dalam satu kesatuan akan terjadi ketidakadilan dimana Fakta bidang keberatan ini hanya memperlambat proses wajib pajak mencari keadilan	
	Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.	Seharusnya Pemerintah membentuk satu lembaga yang dimana dirjen pajak tidak terlibat di dalam lembaga tersebut sehingga akan terjadi Profesional tanpa memihak kedua pihak	
	Menurut bapak / ibu alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.	b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan sehingga tidak ada keadilan yang dapat di lihat dari semua putusan keberatan akan menolak wajib pajak	
	Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajak nya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian PenguranganKeberatan Dan Banding.	Menurut saya seharusnya keberatan tidak dapat menambahkan ketetapan pajak karena wajib pajak mengajukan nilai yang tidak di setuju sehingga yang dibahas adalah yang tidak di setuju bukan di cari kesalahan yang lain sehingga menambah pajak yang ditetapkan	

13	Bagaimana pendapat bapak / ibu secara umum mengenai kedudukan bidang keberatan dan kesetiaannya dalam menjalankan tugasterhadap birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak.	Menurut pendapat kami , kedudukan Bidang keberatan DJP tetap harus ada dalam rangka melayani kebutuhan Wajib Pajak dalam mencari keadilan terhadap hasil pemeriksaan yang dianggap oleh Wajib Pajak tidak sesuai peraturan perpajakan yang berlaku dan kita menyimak Pasal 25 (1) KUP: Wajib Pajak dapat menyampaikan keberatan hanya kepada DJP. Pasal 26 (1) KUP: DJP dalam jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Pasal 26 (3): Keputusan DJP atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruh atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Pasal 26 A : Wajib Pajak akan menggunakan haknya menempuh jalur keberatan . Dalam praktek Bidang keberatan DJP memang perlu diharapkan dapat bertindak dalam pelaksanaan tugas yang lebih professional dalam meneliti permasalahan perpajakan yang disengketakan oleh Wajib Pajak dalam rangka mencari keadilan di tingkat yang lebih tinggi dengan batasan waktu yang sudah ditentukan.
----	---	--

	<p>Bagaimana pendapat bapak / ibu mengenai impartiality ( tidak memihak , tetapi tetap professional berdasarkan UU perpajakan. ) antara kepentingan DJP dan kepentingan Wajib pajak yang mengajukan keberatan.</p>	<p>Dalam zaman keterbukaan informasi dan transparansi yang dilaksanakan oleh pihak DJP, tentu sangat dibutuhkan perubahan pikiran dan mental bersikap dalam penelitian kasus sengketa perpajakan antara pihak DJP dan Wajib Pajak. Dalam contoh praktek sehari-hari, alangkah baiknya, pihak DJP tidak selalu menunjukkan sikap egois yang ingin menang sendiri dalam proses hasil penelitian sengketa permasalahan perpajakan di tingkat Keberatan, dan sebaiknya, di pihak Wajib Pajak juga dituntut dengan sikap keterbukaan dalam proses penataan pembukuan yang berdasarkan peraturan perpajakan yang berlaku sehingga antara DJP dan Wajib Pajak masing-masing dapat meningkatkan profesionalisme yang baik sehingga dapat pencapaian kepuasan antara dua pihak dalam penanganan proses keberatan perpajakan</p> <p>3. Menurut bapak / ibu alasan-alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	
--	--	---	--

	<p>Menurut bapak / ibu alasan-alasan apa yang menyebabkan keberatan pada umumnya ditolak oleh DJP ( a. Kurang professional , b. Memihak kepada DJP karena perintah atasan atau c. Memenuhi Target penerimaan pajak ), mohon penjelasan.</p>	<p>Berdasarkan pasal 26 (3) KUP: fiskus betul-betul diharapkan dapat bekerja sangat professional, tetapi dalam pelaksanaan sering terjadi hasil penelitian adalah ditolak oleh DJP. Dalam hal ini, banyak faktor-faktor yang terpengaruhi dalam pengamatan kami. Faktor memihak DJP yang lebih dominan sehingga kurang objektif melihat kasus yang terjadi disebabkan oleh sesama rekan kerja di dalam satu institusi ada perasaan subjektif yang tidak mau menyalahkan hasil kerjanya. Akibatnya menampilkan hasil kerja yang kurang professional.</p>	
	<p>Dapat juga di tambahkan mengenai proses Pemeriksaan dan Ketetapan Pajaknya serta Keputusan atas Ketetapan Pajaknya dari bagian Keberatan dalam hal ini bagian Pengurangan Keberatan Dan Banding.</p>	<p>Proses keputusan atas ketetapan pajak dari Bidang keberatan apabila dapat melaksanakan tugas yang lebih profesional dan dapat mempertanggungjawabkan profesionalisme dalam penelitian yang objektif terhadap keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak maka memang akan mempengaruhi beban tugas yang lebih ringan di Keberatan dan Banding.</p>	
14	<p>Mengapa Surat Keberatan atas SKP yang diajukan oleh Wajib Pajak pada umumnya ditolak</p>	<p>Tidak selalu ditolak, adakalanya diterima seluruhnya maupun diterima sebagian. Karena pada umumnya SKP yang diajukan keberatan telah sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku dan surat permohonan keberatan wajib pajak tidak disertai data yang cukup sehingga tidak mendukung alasan keberatan wajib pajak.</p>	

	Hambatan-hambatan selama ini yang mengakibatkan ditolaknya surat keberatan	Wajib pajak tidak dapat membuktikan dengan data pendukung yang menguatkan alasan permohonan.	
	Apakan ada sanksi terhadap pihak penelaah DJP jika mengabulkan atau menolak Surat Keberatan	Tidak ada sanksi untuk pihak penelaah keberatan DJP baik menolak atau mengabulkan surat permohonan keberatan sepanjang telah dilakukan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku.	
15	Mengapa Surat Keberatan atas SKP yang diajukan oleh Wajib Pajak pada umumnya ditolak	Karena pada umumnya SKP yang diajukan telah sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku dan permohonan keberatan wajib pajak tidak disertai oleh bukti dan data yang cukup mendukung permohonan keberatan wajib pajak \. Sebagian besar bukti pendukung keberatan sama dengan bukti dan data-data yang sama saat pemeriksaan.	
	Hambatan-hambatan selama ini yang mengakibatkan ditolaknya surat keberatan	Dokumen atau data yang wajib diberikan wajib pajak merupakan data yang sama dengan yang diberikan saat pemeriksaan sehingga kurang mendukung permohonan keberatan wajib pajak.	
	Apakan ada sanksi terhadap pihak penelaah DJP jika mengabulkan atau menolak Surat Keberatan	Tidak ada sanksi untuk pihak penelaah DJP baik mengabulkan atau menolak surat keberatan, selama hal tersebut diproses sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku.	
16	Mengapa Surat Keberatan atas SKP yang diajukan oleh Wajib Pajak pada umumnya ditolak	Karena penerapan pasal 26A ayat (4) UU KUP.	
		Karena Dokumen yang disampaikan kurang diyakini Tim peneliti baik dari sisi keasliannya dokumennya atau kekuatan pembuktiannya.	

	Hambatan-hambatan selama ini yang mengakibatkan ditolaknya surat keberatan	Penafsiran atauran yang berbeda antara wajib pajak dan peneliti sehingga lebih baik ditetapkan oleh Majelis Hakim.	
		Wajib pajak mengakui adanya kesalahan administrasi perpajakan (pembukuan/pencatatan/pembuatan faktur), namun peneliti tidak dapat mengakomodir kesalahan wajib pajak (memberikan unsur pemaaf) dan membiarkan Hakim yang memutuskan.	
	Apakah ada sanksi terhadap pihak penelaah DJP jika mengabulkan atau menolak Surat Keberatan	Sanksi dikenakan atas perilaku/tindakan yang melanggar kode etik pegawai / aturan delik pidana.	

## Pengadilan Pajak

Pencarian Pengadilan Pajak

Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-44617/PP/M.III/13/2013

- 0
- Putusan Pengadilan Pajak
- PPh Pasal 26
- 2013

Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-44617/PP/M.III/13/2013

Jenis Pajak : Pajak Penghasilan Pasal 26

Tahun Pajak : 2008

Pokok Sengketa : **bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap koreksi DPP PPh Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 sebesar Rp243.093.476,00. Koreksi DPP PPh Pasal 26 sebesar Rp243.093.476,00**

Menurut Terbanding : bahwa hasil penelitian atas dokumen berupa Laporan Pemeriksaan Pajak Kantor Pelayanan Pajak PMA Satu Nomor: LAP-458/WP3.07/KP.0205/2010 tanggal 23 Juni 2010, Kertas Kerja Pemeriksaan, dari data lainnya diketahui bahwa koreksi negatif objek PPh Pasal 26 atas royalty sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) dilakukan oleh Pemeriksa karena biaya royalti merupakan pembayaran kepada AAB yang tidak didukung dengan transfer pricing documentation sesuai Pasal 18 ayat 3 UU PPh.

Menurut Pemohon : bahwa biaya Royalti yang dibayarkan Pemohon Banding kepada AAA Ceramics adalah biaya yang benar-benar dikeluarkan dan telah didukung dengan dokumentasi yang valid dan lengkap seperti perjanjian No Ref: PK:KJD:169413 tanggal 27 September 2007 antara Pemohon Banding dengan AAA Ceramics, invoice, bukti pembayaran, dsb.

Pendapat Majelis : bahwa yang menjadi pokok sengketa banding adalah koreksi Terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) kepada AAA Ceramics, karena royalti tersebut dibayarkan kepada AAB, dan tidak didukung dengan Transfer pricing documentation (TP Document):

bahwa Terbanding menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010 sebesar Rp395.743.897,00 yang tidak disetujui dan diajukan keberatan oleh Pemohon Banding dengan surat Nomor: 04/IX/FAM-PJK tanggal 16 September 2010.

bahwa atas keberatan oleh Pemohon Banding Nomor: 04/IX/FAM-PJK tanggal 16 September 2010, Terbanding menerbitkan keputusan Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, yang menolak keberatan dimaksud.

bahwa atas Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, Pemohon Banding mengajukan permohonan banding.

bahwa sesuai dengan surat dari ASR BC tertanggal 25 Juni 1997 & 15 Januari 2003, AAA Ceramics adalah pemilik merek dagang ADH dan know how, yang telah terdaftar sejak tahun 1992 (sesuai dengan register A577859 tanggal 07 April 2004 dari Intellectual Property Right Administration Pemerintah Australia.

bahwa berdasarkan Certificate of Residency dari ASQ Taxation Office tanggal 15 Nopember 2007 dijelaskan bahwa AAA Ceramic PTY Ltd, adalah a resident of Australia for Income Tax Purposes dengan TFN: 64430790.

bahwa berdasarkan Sertifikat merk No. D95-7018 tanggal 08 Nopember 1996, ubin keramik Merk ADH telah terdaftar di Departemen kehakiman Republik Indonesia sejak 26 April 1995, dan telah diperpanjang dengan sertifikat merk No. IDM000016339 tanggal 16 September 2004, oleh Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia.



bahwa berdasarkan ketentuan angka 1.1 huruf Majelis dan angka 4, perjanjian lisensi Hak Intelektual (Intellectual Property Licence Agreement) antara Pemohon Banding dengan AAA Ceramic PTY Ltd, No. Ref.PK.KJD.169413 tanggal 27 September 2007, ditentukan bahwa atas pemberian lisensi penggunaan merk ADH dan Know How, Pemohon Banding wajib membayar royalti kepada AAA Ceramic PTY Ltd sebesar AUD0.35 per m2 produk ubin keramik merk ADH.

bahwa Pemohon Banding dalam persidangan telah menyampaikan alat bukti berupa:

- a. Bukti bahwa AAA Ceramic PTY Ltd bukan merupakan pemegang saham dari Pemohon Banding,
- b. Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas pembayaran royalti,
- c. Bukti Kedatangan tenaga ahli dari Australia setiap 2 (dua) bukan sekali, dengan waktu 3 s.d. 4, minggu untuk pelatihan dan pendampingan pegawai Pemohon Banding dan hanya membayar biaya akomodasi tenaga ahli tersebut,
- d. Bukti Surat Keterangan dari otoritas Intellectual Property Right Administration Pemerintah Australia dan otoritas Pajak Australia, serta dari otoritas Direktorat Jenderal Hak Atas Kekayaan Intelektual Kementerian Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia.

bahwa berdasarkan bukti-bukti dan keterangan dari para pihak, baik tertulis maupun lisan yang terungkap dipersidangan, bahwa koreksi adalah terkait dengan koreksi atas biaya royalti yang oleh terbanding dianggap sebagai pembayaran deviden kepada AAB sehingga dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26.

bahwa koreksi yang dilakukan oleh Terbanding tidak cukup bukti untuk meyakinkan Majelis, karena terbanding tidak dapat membuktikan apakah terkait royalti tersebut benar-benar deviden dan didukung dengan aliran uangnya.

bahwa berdasarkan hal tersebut majelis berkesimpulan bahwa koreksi terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) tidak dapat dipertahankan hal ini merujuk kepada Penjelasan Pasal 29 ayat (2), Undang-Undang No 16 Tahun 1983 tentang KUP sttd Undang-Undang no.28 tahun 2007 di sebutkan: "Pendapat dan Simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan".

bahwa Pasal 76 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, menyatakan bahwa: "Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2(dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

bahwa mengingat Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa : "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim".

bahwa selanjutnya, dalam Memori Penjelasan pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tersebut menyatakan bahwa : "Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan", dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.896.779.114,00, tidak berdasar dan tidak dapat dipertahankan.

bahwa berdasarkan pemeriksaan atas fakta-fakta, bukti-bukti, penjelasan dan dokumen yang disampaikan Pemohon Banding dan Terbanding di dalam persidangan serta data yang ada dalam berkas banding serta hasil penilaian pembuktian serta peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti dan alasan untuk **Mengabulkan seluruhnya** permohonan banding Pemohon Banding atas keputusan Terbanding Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010, sehingga perhitungan menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan  
Pasal 26

- Menurut Keputusan Terbanding Koreksi Tidak Dapat dipertahankan	Rp 11.206.514.384,00
- Deviden	(Rp 5.896.779.114,00)
- Royalty	Rp 5.653.685.638,00
Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 26 Menurut Majelis	Rp 10.963.420.908,00

Memperhatikan : Surat Banding, Surat Uraian Banding Terbanding, hasil pemeriksaan dan pembuktian dalam persidangan.

Mengingat : 1. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.  
2. Ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan berkaitan dengan perkara ini.

Memutuskan : Menyatakan Menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010, sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2007 menjadi sebagai berikut :

Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 26	Rp	10.963.420.908,00
PPh Pasal 26 yang Terutang	Rp	1.439.959.100,00
Kredit Pajak	Rp	1.439.959.100,00
Pajak yang Tidak/Kurang Dibayar Sanksi Administrasi	Rp	0,00
- Bunga Pasal 13 ayat (2) KUP	Rp	0,00
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp	0,00

Sumber : [Sekretariat Pengadilan Pajak](#)

## Pengadilan Pajak

Pencarian Pengadilan Pajak

Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-44617/PP/M.III/13/2013

- 0
- Putusan Pengadilan Pajak
- PPh Pasal 26
- 2013

Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-44617/PP/M.III/13/2013

Jenis Pajak : Pajak Penghasilan Pasal 26

Tahun Pajak : 2008

Pokok Sengketa : **bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap koreksi DPP PPh Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 sebesar Rp243.093.476,00. Koreksi DPP PPh Pasal 26 sebesar Rp243.093.476,00**

Menurut Terbanding : bahwa hasil penelitian atas dokumen berupa Laporan Pemeriksaan Pajak Kantor Pelayanan Pajak PMA Satu Nomor: LAP-458/WP3.07/KP.0205/2010 tanggal 23 Juni 2010, Kertas Kerja Pemeriksaan, dari data lainnya diketahui bahwa koreksi negatif objek PPh Pasal 26 atas royalty sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) dilakukan oleh Pemeriksa karena biaya royalti merupakan pembayaran kepada AAB yang tidak didukung dengan transfer pricing documentation sesuai Pasal 18 ayat 3 UU PPh.

Menurut Pemohon : bahwa biaya Royalti yang dibayarkan Pemohon Banding kepada AAA Ceramics adalah biaya yang benar-benar dikeluarkan dan telah didukung dengan dokumentasi yang valid dan lengkap seperti perjanjian No Ref: PK:KJD:169413 tanggal 27 September 2007 antara Pemohon Banding dengan AAA Ceramics, invoice, bukti pembayaran, dsb.

Pendapat Majelis : bahwa yang menjadi pokok sengketa banding adalah koreksi Terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) kepada AAA Ceramics, karena royalti tersebut dibayarkan kepada AAB, dan tidak didukung dengan Transfer pricing documentation (TP Document):

bahwa Terbanding menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010 sebesar Rp395.743.897,00 yang tidak disetujui dan diajukan keberatan oleh Pemohon Banding dengan surat Nomor: 04/IX/FAM-PJK tanggal 16 September 2010.

bahwa atas keberatan oleh Pemohon Banding Nomor: 04/IX/FAM-PJK tanggal 16 September 2010, Terbanding menerbitkan keputusan Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, yang menolak keberatan dimaksud.

bahwa atas Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, Pemohon Banding mengajukan permohonan banding.

bahwa sesuai dengan surat dari ASR BC tertanggal 25 Juni 1997 & 15 Januari 2003, AAA Ceramics adalah pemilik merek dagang ADH dan know how, yang telah terdaftar sejak tahun 1992 (sesuai dengan register A577859 tanggal 07 April 2004 dari Intellectual Property Right Administration Pemerintah Australia).

bahwa berdasarkan Certificate of Residency dari ASQ Taxation Office tanggal 15 Nopember 2007 dijelaskan bahwa AAA Ceramic PTY Ltd, adalah a resident of Australia for Income Tax Purposes dengan TFN: 64430790.

bahwa berdasarkan Sertifikat merk No. D95-7018 tanggal 08 Nopember 1996, ubin keramik Merk ADH telah terdaftar di Departemen kehakiman Republik Indonesia sejak 26 April 1995, dan telah diperpanjang dengan sertifikat merk No. IDM000016339 tanggal 16 September 2004, oleh Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia.

bahwa berdasarkan ketentuan angka 1.1 huruf Majelis dan angka 4, perjanjian lisensi Hak Intelektual (Intellectual Property Licence Agreement) antara Pemohon Banding dengan AAA Ceramic PTY Ltd, No. Ref.PK.KJD.169413 tanggal 27 September 2007, ditentukan bahwa atas pemberian lisensi penggunaan merk ADH dan Know How, Pemohon Banding wajib membayar royalti kepada AAA Ceramic PTY Ltd sebesar AUD0.35 per m2 produk ubin keramik merk ADH.

bahwa Pemohon Banding dalam persidangan telah menyampaikan alat bukti berupa:

- a. Bukti bahwa AAA Ceramic PTY Ltd bukan merupakan pemegang saham dari Pemohon Banding,
- b. Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas pembayaran royalti,
- c. Bukti Kedatangan tenaga ahli dari Australia setiap 2 (dua) bukan sekali, dengan waktu 3 s.d. 4, minggu untuk pelatihan dan pendampingan pegawai Pemohon Banding dan hanya membayar biaya akomodasi tenaga ahli tersebut,
- d. Bukti Surat Keterangan dari otoritas Intellectual Property Right Administration Pemerintah Australia dan otoritas Pajak Australia, serta dari otoritas Direktorat Jenderal Hak Atas Kekayaan Intelektual Kementerian Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia.

bahwa berdasarkan bukti-bukti dan keterangan dari para pihak, baik tertulis maupun lisan yang terungkap dipersidangan, bahwa koreksi adalah terkait dengan koreksi atas biaya royalti yang oleh terbanding dianggap sebagai pembayaran deviden kepada AAB sehingga dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26.

bahwa koreksi yang dilakukan oleh Terbanding tidak cukup bukti untuk meyakinkan Majelis, karena terbanding tidak dapat membuktikan apakah terkait royalti tersebut benar-benar deviden dan didukung dengan aliran uangnya.

bahwa berdasarkan hal tersebut majelis berkesimpulan bahwa koreksi terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.653.685.638,00 dan koreksi positif objek PPh Pasal 26 atas deviden sebesar Rp5.896.779.114,00 (Koreksi positif deviden sebesar koreksi biaya royalti yang ditreatment sebagai deviden) tidak dapat dipertahankan hal ini merujuk kepada Penjelasan Pasal 29 ayat (2), Undang-Undang No 16 Tahun 1983 tentang KUP sttd Undang-Undang no.28 tahun 2007 di sebutkan: "Pendapat dan Simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan".

bahwa Pasal 76 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, menyatakan bahwa: "Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2(dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

bahwa mengingat Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa : "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim".

bahwa selanjutnya, dalam Memori Penjelasan pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tersebut menyatakan bahwa : "Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan", dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Terbanding terkait dengan pembayaran royalti Pemohon Banding sebesar Rp5.896.779.114,00, tidak berdasar dan tidak dapat dipertahankan.

bahwa berdasarkan pemeriksaan atas fakta-fakta, bukti-bukti, penjelasan dan dokumen yang disampaikan Pemohon Banding dan Terbanding di dalam persidangan serta data yang ada dalam berkas banding serta hasil penilaian pembuktian serta peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti dan alasan untuk **Mengabulkan seluruhnya** permohonan banding Pemohon Banding atas keputusan Terbanding Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010, sehingga perhitungan menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan  
Pasal 26

- Menurut Keputusan Terbanding	Rp 11.206.514.384,00
Koreksi Tidak Dapat dipertahankan	
- Deviden	(Rp 5.896.779.114,00)
- Royalty	Rp 5.653.685.638,00
Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 26 Menurut Majelis	Rp 10.963.420.908,00

Memperhatika : Surat Banding, Surat Uraian Banding Terbanding, hasil pemeriksaan dan pembuktian dalam persidangan.

Mengingat : 1. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.  
2. Ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan berkaitan dengan perkara ini.

Memutuskan : Menyatakan Menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1290/WPJ.22/BD.06/2011 tanggal 26 Agustus 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2008 Nomor: 00047/204/08/431/10 tanggal 6 Juli 2010, sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2007 menjadi sebagai berikut :

Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 26	Rp	10.963.420.908,00
PPh Pasal 26 yang Terutang	Rp	1.439.959.100,00
Kredit Pajak	Rp	1.439.959.100,00
Pajak yang Tidak/Kurang Dibayar	Rp	0,00
Sanksi Administrasi		
- Bunga Pasal 13 ayat (2) KUP	Rp	0,00
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp	0,00

Sumber : [Sekretariat Pengadilan Pajak](#)

Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-46186/PP/M.IX/19/2013

Jenis Pajak Bea Masuk

Tahun Pajak 2011

**Pokok Sengketa** bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap penetapan **Klasifikasi Pos Tarif atas jenis barang Dried distillers grain, Negara asal Australia, yang diberitahukan oleh Pemohon Banding dengan Pemberitahuan Impor Barang (PIB) Nomor: 495908 tanggal 30 Desember 2011 Klasifikasi Pos Tarif 2302.30.0000 dengan BM: 0%, yang ditetapkan Terbanding menjadi Klasifikasi Pos Tarif 2303.30.0000 dengan BM: 5%;**

**Menurut Terbanding** bahwa keberatan yang diajukan oleh XXX ditolak dan menetapkan klasifikasi atas jenis barang yang diberitahukan dalam PIB Nomor 495908 tanggal 30 Desember 2011 diklasifikasikan pada pos tarif 2303.30.00.00, dengan pembebanan Bea Masuk 5%, PPN 10% dan PPh 2,5%;

**Menurut Pemohon Banding** bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan penetapan Terbanding dalam KEP-1824/KPU.01/2012 tanggal 4 April 2012, dengan alasan Klasifikasi/Tarif yang Pemohon Banding beritahukan yaitu 2302.30.0000 dengan BM 0% adalah dedak dari hasil pengolahan gandum yang dipergunakan untuk pakan ternak yang memerlukan ijin Karantina;

**Menurut Majelis** bahwa atas jenis barang Dried Distillers Grain dalam PIB Nomor: 495908 tanggal 30 Desember 2011, Terbanding menetapkan klasifikasi barang ke dalam pos tarif 2303.30.0000 dengan Tarif Bea Masuk 5%, sedangkan menurut Pemohon Banding barang impor diklasifikasikan ke dalam pos tarif 2302.30.0000 dengan Tarif Bea Masuk 0%;

bahwa identifikasi dan klasifikasi barang impor menurut Majelis adalah sebagai berikut:

Identifikasi Barang

bahwa berdasarkan pemeriksaan terhadap dokumen impor berupa Sales Contract, Commercial Invoice, Certificate of Australian Origin, Certificate of Analysis, dan Phytosanitary Certificate kedatangan jenis barang adalah Dried Distillers Grain (DDGS);

bahwa berdasarkan surat dari Manildra Group sebagai pemasok (supplier) kepada Pemohon Banding tanpa nomor tanggal 29 September 2011, Manildra Group menyatakan bahwa Dried Distillers Grain (DDGS) yang diproduksinya dibuat dari bahan utama gandum;

bahwa Pernyataan dari Manildra Group tanggal 12 Oktober 2011 menyatakan bahwa DDGS memiliki komposisi sebagai berikut:

Kulit Gandum	60%
Residue Gandum yang dapat dilarutkan	30%
Residue Gandum yang tidak dapat dilarutkan	5%
Protein Gandum yang dapat dilarutkan	5%

bahwa Pemohon Banding menyatakan Dried Distillers Grain (DDGS) digunakan sebagai pakan ternak sapi;

bahwa berdasarkan uraian di atas maka barang impor diidentifikasi sebagai Dried Distillers Grain, dengan komposisi: kulit, residu, dan protein gandum dan digunakan sebagai pakan ternak sapi;

Klasifikasi Barang

bahwa butir 1 Ketentuan Umum Untuk Menginterpretasi Harmonized System mengatur sebagai berikut: Judul dari Bagian, Bab dan Sub-bab dimaksudkan hanya untuk mempermudah referensi saja; untuk keperluan hukum, klasifikasi harus ditentukan berdasarkan uraian yang terdapat dalam pos dan berbagai Catatan Bagian atau Bab yang berkaitan serta berdasarkan ketentuan berikut ini, asalkan pos atau Catatan tersebut tidak menentukan lain;

bahwa komposisi Dried Distillers Grain adalah kulit, residu, dan protein gandum dan digunakan sebagai pakan ternak sapi, sehingga diklasifikasikan ke dalam BTBMI sebagai berikut:

Bab 23	:	Residu dan sisa dari industri makanan; olahan makanan hewan,
Pos Tarif	:	
23.02	:	Sekam, dedak dan residu lainnya, berbentuk pelet maupun tidak, berasal dari pengayakan, penggilingan atau pengerjaan lainnya dari sereal atau dari tanaman polongan;
2302.30.00.0	:	- Dari gandum
0	:	

berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat barang impor Dried Distillers Grain yang diberitahukan oleh Pemohon Banding dengan PIB Nomor: 495908 tanggal 30 Desember 2011 diklasifikasikan ke dalam pos tarif 2302.30.0000 dengan Tarif Bea Masuk 0%; terhadap dalil Terbanding yang menyatakan Dried Distillers Grain diidentifikasi sebagai sisa ataupun serpihan halus warna coklat dari pembuatan bir ataupun penyulingan ethanol yang biasanya digunakan untuk pakan ternak yang kaya gizi dan suplemen, diimpor dalam keadaan curah; sebagai produk sampingan (by-product/coproduct) dari proses penyulingan dalam proses produksi ethanol (alkohol), Majelis berpendapat bahwa dalil Terbanding tersebut hanya berdasarkan interpretasi Terbanding terhadap informasi dari internet dan bukan berdasarkan pemahaman menyeluruh terhadap informasi tentang proses pembuatan Distillers Grain dari Manildra Group sebagai produsen;

menimbang bahwa atas hasil pemeriksaan terhadap bukti-bukti pendukung klasifikasi barang impor dan data yang ada dalam berkas banding serta keterangan Terbanding dan Pemohon Banding, Majelis berpendapat barang impor Dried Distillers Grain yang diberitahukan oleh Pemohon Banding dengan PIB Nomor: 495908 tanggal 30 Desember 2011 diklasifikasikan ke dalam pos tarif 2302.30.0000 dengan Tarif Bea Masuk 0%, oleh karenanya Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding dan koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan;

Mengingat Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006, dan peraturan perundang-undangan lainnya yang berkaitan dengan perkara ini;

Memutuskan Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: KEP-1824/KPU.01/2012 tanggal 4 April 2012 tentang Penetapan atas Keberatan terhadap Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP) Nomor: SPTNP-000175/NOTUL/KPU-TP/BD.02/2012 tanggal 4 Januari 2012, atas nama: Kopewrasi XXX, dan menetapkan klasifikasi barang impor Dried Distillers Grain, negara asal Australia, yang diberitahukan oleh Pemohon Banding dengan Pemberitahuan Impor Barang (PIB) Nomor: 495908 tanggal 30 Desember 2011 ke dalam BTBMI pos tarif 2302.30.0000 dengan pembebanan tarif Bea Masuk 0%, sehingga bea masuk dan pajak dalam rangka impor yang masih harus dibayar nihil;

Sumber : [Sekretariat Pengadilan Pajak](#)

**Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.42251/PP/M.III/13/2012**

Jenis Pajak : Pajak Penghasilan Pasal 26

Tahun Pajak : 2007

Pokok Sengketa : **bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 Tahun 2007 sebesar Rp12.306.371.097,00 yang tidak disetujui oleh Pemohon Banding;**

Menurut Terbanding : bahwa Terbanding telah melakukan koreksi positif atas Objek Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar Rp12.306.371.097,00 disebabkan karena ditemukan adanya biaya bunga pinjaman kepada ASSP sebesar Rp851.880.945,00 dan TTT Ltd sebesar Rp11.454.490.152,00 yang seharusnya dibayarkan bunganya oleh Pemohon Banding atas pinjaman yang telah diterima. Atas bunga pinjaman ini terhutang PPh Pasal 26 dengan tarif 10% berdasarkan tax treaty yang berlaku yaitu Persetujuan Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Australia Untuk Penghindaran Pajak Berganda Dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan tertanggal 22 April 1992;

bahwa Terbanding berpendapat bahwa alasan banding yang disampaikan oleh Pemohon Banding sebagaimana alasan yang sama dengan yang pernah disampaikan pada saat pengajuan permohonan keberatan tidak didukung dengan data/dokumen yang dapat memperkuat alasan Pemohon Banding. Dengan demikian, koreksi positif atas objek pajak PPh Pasal 26 sebesar Rp12.306.371.097,00 yang dilakukan oleh Terbanding adalah sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

Menurut Pemohon Banding : bahwa untuk biaya bunga pinjaman ke ASSP dan ke YYY Ltd, sesuai dengan loan agreement atas pinjaman yang diberikan dikenakan bunga 0% sehingga selama ini Pemohon Banding tidak pernah membayar bunga atas pinjaman tersebut, sehingga dengan demikian seharusnya Pemohon Banding tidak memiliki kewajiban untuk melakukan pembebanan atas biaya bunga tersebut sehingga kami tidak terhutang pajak PPh Pasal 26;

Menurut Majelis : bahwa pokok sengketa banding ini adalah koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 Tahun 2007 sebesar Rp12.306.371.097,00, dengan rincian sebagai berikut:

- Bunga Pinjaman kepada ASSP	Rp. 851.880.945,00
- Bunga Pinjaman kepada YYY Ltd	<u>Rp. 11.454.490.152,00</u>
<b>Jumlah</b>	<b>Rp. 12.306.371.097,00</b>

bahwa Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding tidak pernah mengeluarkan/membebankan biaya bunga sehingga koreksi tersebut tidak memiliki dasar hukum yang kuat;

bahwa untuk biaya bunga pinjaman ke ASSP dan ke YYY Ltd, sesuai dengan loan agreement atas pinjaman yang diberikan dikenakan bunga 0% sehingga selama ini Pemohon Banding tidak pernah membayar bunga atas pinjaman tersebut, tidak memiliki kewajiban untuk melakukan pembebanan biaya bunga sehingga tidak terdapat obyek PPh Pasal 26;

bahwa Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, menyatakan:

Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apapun, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan :

b. bunga, termasuk premium, diskonto, premi swap dan imbalan sehubungan dengan jaminan



pengembalian

utang;

bahwa Majelis berpendapat bahwa atas sengketa banding Pajak Penghasilan Pasal 26 terkait dengan sengketa pajak terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-667/WPJ.17/BD.06/2010 tanggal 8 September 2010, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00011/206/07/904/09 tanggal 24 Juli 2009, yang terdaftar dalam berkas perkara Nomor: 15-052748-2007;

bahwa atas sengketa Pajak Penghasilan Badan Tahun 2007 yang terdaftar dalam berkas perkara Nomor: 15-052748-2007 telah diputus dengan Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-42250/PP/M.III/15/2012;

bahwa pendapat Majelis terkait sengketa Pengurang Penghasilan Bruto, pada sengketa Pajak Penghasilan Badan yang berkaitan dengan sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 adalah sebagai berikut:

bahwa koreksi Terbanding atas Pengurang Penghasilan Bruto sebesar Rp24.486.352.059,00, yang terdiri dari :

- Biaya Komisi dari ASSP ke PAI sebesar Rp 9.077.336.500,00;
- Biaya Promosi dari ASSP ke PAI sebesar Rp 2.707.995.161,00;
- Bunga Pinjaman kepada ASSP sebesar Rp 851.880.945,00;
- Bunga Pinjaman kepada YYY Ltd sebesar Rp11.454.490.152,00;

bahwa koreksi Terbanding sebagaimana dalam prinsip akuntansi, matching cost againts revenue diartikan bahwa harus dibandingkan pendapatan yang menjadi hak perusahaan dalam periode yang diperiksa dengan biaya yang menjadi beban perusahaan untuk periode yang sama (tanpa memperhatikan apakah uangnya sudah diterima untuk pendapatan dan dibayarkan/belum untuk biaya);

bahwa atas koreksi negatif untuk biaya komisi dan biaya promosi yang dibebankan ke Pemohon Banding dimana biaya tersebut adalah biaya yang dikeluarkan oleh ASSP di Australia, alasan dari Terbanding untuk membebankan biaya tersebut agar konsisten karena Terbanding telah mengakui atau menarik penjualan ASSP ke Pemohon Banding sehingga biaya-biaya yang di keluarkan ASSP untuk memperoleh penghasilan juga dibebankan kepada Pemohon Banding;

bahwa Pemohon Banding menyatakan bahwa atas koreksi Terbanding atas Pengurang Penghasilan Bruto sebesar Rp24.486.352.059,00 pembebanan biaya tersebut tidak memiliki dasar hukum yang kuat baik secara formal maupun substansi;

bahwa Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 yang menyebutkan:

"Untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap tidak boleh dikurangkan: pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hash/ usaha koperasi;

biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;

pembentukan atau pemupukan dana cadangan kecuali cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan untuk usaha asuransi, dan cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan, yang ketentuan dan syarat- syaratnya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;

premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;

penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;

jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;

harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali zakat atas penghasilan yang nyata-nyata dibayarkan oleh Wajib Pajak orang pribadi pemeluk agama Islam dan atau Wajib Pajak badan dalam negeri yang dimiliki oleh pemeluk agama Islam kepada badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah;

Pajak Penghasilan;

biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;

gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;

sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan."

Di dalam memori penjelasan disebutkan lebih lanjut: "Pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan Wajib Pajak dapat dibedakan antara pengeluaran yang boleh dan yang tidak boleh dibebankan sebagai biaya. Pada prinsipnya biaya yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto adalah biaya yang mempunyai hubungan langsung dengan usaha atau kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang merupakan Objek Pajak yang pembebanannya dapat dilakukan dalam tahun pengeluaran atau selama masa manfaat dari pengeluaran tersebut. Pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto meliputi pengeluaran yang sifatnya adalah pemakalan penghasilan, atau yang jumlahnya melebihi kewajiban."

bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-undang PPh menyebutkan: "Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa."

bahwa dalam memori penjelasan disebutkan: "Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data perbandingan, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya."

bahwa koreksi Terbanding menggunakan prinsip akuntansi, matching cost againts revenue diartikan bahwa harus dibandingkan pendapatan yang menjadi hak perusahaan dalam periode yang diperiksa dengan biaya yang menjadi beban perusahaan untuk periode yang sama (tanpa memperhatikan apakah uangnya sudah diterima untuk pendapatan dan dibayarkan/belum untuk biaya);

bahwa berdasarkan penjelasan Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa: ".....untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya....";

bahwa atas biaya komisi merupakan biaya yang dikeluarkan oleh ASSP ke Pearlautore

International (PAD) yang dilakukan di luar negeri dan seluruhnya murni dilakukan oleh ASSP bukan Pemohon Banding;

bahwa biaya promosi merupakan biaya yang dikeluarkan oleh ASSP ke PAI dimana dilakukan di luar negeri dan seluruhnya murni dilakukan oleh ASSP bukan Pemohon Banding;

bahwa terhadap pinjaman kepada ASSP dan YYY Ltd pinjaman ke YYY Ltd, sesuai dengan loan agreement atas pinjaman yang diberikan dikenakan bunga 0%, sehingga tidak terdapat pembayaran bunga atas pinjaman tersebut,

bahwa koreksi negatif terhadap beban bunga pinjaman kepada ASSP dan YYY Ltd, maka sesuai dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-165/PJ.312/1992 tanggal 15 Juli 1992 perihal Pinjaman Tanpa Bunga Dari Pemegang Saham, tidak tepat, karena bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum diantaranya loan agreement, bahwa atas pinjaman dimaksud dikenakan bunga 0%;

bahwa Pemohon Banding menyatakan tidak pernah melakukan pembebanan dan atau membiayai atas biaya komisi dan biaya promosi serta bunga pinjaman kepada ASSP dan bunga pinjaman kepada YYY Ltd;

bahwa koreksi negatif yang dilakukan Terbanding atas biaya komisi dan biaya promosi serta bunga pinjaman kepada ASSP dan bunga pinjaman kepada YYY Ltd yang telah dilakukan Terbanding, tidak didasarkan pada fakta dan bukti serta bertentangan dengan ketentuan pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan;

bahwa berdasarkan hal tersebut diatas Majelis berpendapat bahwa dengan tidak dipertahankannya koreksi Terbanding atas Bunga Pinjaman kepada ASSP Rp851.880.945,00 dan Bunga Pinjaman kepada YYY Ltd, sebesar Rp11.454.490.152,00 pada sengketa banding Pajak Penghasilan Badan tahun 2007, mengakibatkan tidak terdapat obyek Pajak Penghasilan Pasal 26 Tahun 2007;

bahwa mengingat Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa: "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

bahwa pada memori penjelasan pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa: "Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan";

bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan atas bukti-bukti dan keterangan dari Pemohon Banding maupun Terbanding yang terungkap dalam persidangan, serta berdasarkan penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan Majelis berpendapat bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 Tahun 2007 sebesar Rp12.306.371.097,00, tidak dapat dipertahankan;

Menimbang : bahwa oleh karena itu atas jumlah Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2007 yang masih harus dibayar dan yang disengketakan oleh Pemohon Banding sebesar Rp1.789.496.840,00 dapat dikabulkan seluruhnya oleh Majelis, maka Majelis berketetapan untuk menggunakan kuasa Pasal 80 ayat (1) huruf b Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak untuk mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding;

Mengingat : Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dan ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan yang berkaitan dengan perkara ini;

Memutuskan : Menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-669/WPJ.17/BD.06/2010 tanggal 8 September 2010, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2007 Nomor: 00007/204/07/904/09 tanggal 24 Juli 2009, atas nama: PT. XXX sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2007 menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak PPhRp 0,00  
Pasal 26

PPH Pasal 26 yang Terutang Rp 0,00  
Kredit Pajak Rp 0,00  
Pajak yang Tidak/KurangRp 0,00  
Dibayar  
Sanksi Administrasi  
- Bunga Pasal 13 ayat (2)Rp 0,00  
KUP  
Jumlah yang masih harusRp 0,00  
dibayar

Sumber : [Sekretariat Pengadilan Pajak](#)