

**PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP WAJIB
PAJAK DALAM MEKANISME KEBERATAN PAJAK
YANG MELEWATI BATAS WAKTU BERDASARKAN
PERMENKEU NO 202/PMK 03/2015**

SKRIPSI

**Diajukan Untuk Memenuhi Syarat
Mendapat Gelar Sarjana Hukum**

Oleh:

NUR RAHMAH NASUTION

NPM.1606200330



UMSU

Unggul | Cerdas | Terpercaya

**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
MEDAN
2020**



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA
UTARA
FAKULTAS HUKUM

Jalan Kapten Mochtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6623301 Fax. (061) 6625474

Website : <http://www.umsu.ac.id>, <http://www.fahum.umsu.ac.id> E-mail : rektor@umsu.ac.id,
fahum@umsu.ac.id

Bilamenjawab surat ini, agar
disebutkan nomornya dan tanggal
nya



PENDAFTARAN UJIAN SKRIPSI

Pendaftaran Skripsi Sarjana Strata I Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, bagi:

NAMA : NUR RAHMAH NASUTION
NPM : 1606200330
PRODI/BAGIAN : HUKUM/ACARA
JUDULSKRIPSI : PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP WAJIB PAJAK
DALAM MEKANISME KEBERATAN PAJAK YANG
MELEWATI BATAS WAKTU BERDASARKAN
PERMENKEU NO 202/PMK 03/2015

PENDAFTARAN : Tanggal, 04 NOVEMBER 2020
Dengan diterimanya Skripsi ini, sesudah lulus dari Ujian Skripsi penulis berhak memakai gelar:

SARJANA HUKUM (S.H)

Diketahui
DEKAN FAKULTAS HUKUM


Assoc. Prof. Dr. IDA HANIFAH, S.H., M.H.
NIDN: 0003036001

PEMBIMBING


MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS, S.H., M.H.
NIDN: 0018098801



UMSU
Unggul | Cerdas | Terpercaya

Bila menjawab surat ini, agar disebutkan nomor dan tanggalnya

MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
FAKULTAS HUKUM

Jalan Kapten Mochtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6623301 Fax. (061) 6625474
Website : <http://www.umsu.ac.id>, <http://www.fahum.umsu.ac.id> E-mail : rektor@umsu.ac.id, fahum@umsu.ac.id

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

BERITA ACARA
UJIAN MEMPERTAHANKAN SKRIPSI SARJANA
BAGI MAHASISWA PROGRAM STRATA I

Panitia Ujian Sarjana Strata-I Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, dalam sidangnya yang diselenggarakan pada hari Senin, tanggal 09 November 2020 Jam 08.30 WIB sampai dengan selesai, setelah mendengar, melihat, memperhatikan, menimbang:

MENETAPKAN

NAMA : NUR RAHMAH NASUTION
NPM : 1606200330
PRODI/BAGIAN : HUKUM/ ACARA
JUDUL SKRIPSI : PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP WAJIB PAJAK DALAM MEKANISME KEBERATAN PAJAK YANG MELEWATI BATAS WAKTU BERDASARKAN PERMENKEU NO 202/PMK 03/2015

Dinyatakan : (A-) Lulus Yudisium dengan predikat sangat baik

Setelah lulus, dinyatakan berhak dan berwenang mendapatkan gelar Sarjana Hukum (SH) dalam Bagian Hukum Acara

Ketua

PANITIA UJIAN

Sekretaris


Assoc. Prof. Dr. IDA HANIFAH, S.H., M.H.
NIDN: 0003036001


FAISAL, S.H., M.Hum
NIDN: 0122087502

ANGGOTA PENGUJI:

1. Mirsa Astuti S.H., M.H.
2. Rachmad Abduh S.H., M.H.
3. Mhd. Teguh Syuhada Lubis, S.H., M.H.

1. 
2. 
3. 



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
FAKULTAS HUKUM

Jalan Kapten Mochtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6623301 Fax. (061) 6625474

Website : <http://www.umsu.ac.id>, <http://www.fahum.umsu.ac.id> E-mail : rektor@umsu.ac.id,
fahum@umsu.ac.id

Bilamenjawab surat ini, agar
disebutkan nomornya dan tanggalnya

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

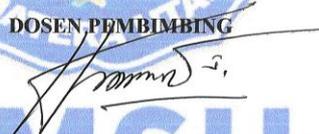
LEMBAR PERSETUJUAN PEMBIMBING

NAMA : NUR RAHMAH NASUTION
NPM : 1606200330
PRODI/BAGIAN : HUKUM/ ACARA
JUDULSKRIPSI : PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP WAJIB PAJAK
DALAM MEKANISME KEBERATAN PAJAK YANG
MELEWATI BATAS WAKTU BERDASARKAN
PERMENKEU NO 202/PMK 03/2015

DISETUJUI UNTUK DISAMPAIKAN KEPADA
PANITIA UJIAN SKRIPSI

Medan, 04 NOVEMBER 2020

DOSEN PEMBIMBING


MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS.S.H. M.H.

NIDN: 0018098801

UMSU
Unggul | Cerdas | Terpercaya

PERNYATAAN KEASLIAN

Nama : Nur Rahmah Nasution
NPM : 1606200330
Fakultas : Hukum
Program Studi : Ilmu Hukum
Bagian : Hukum Acara
Judul Skripsi : **Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Mekanisme Keberatan Pajak Yang Melewati Batas Waktu Berdasarkan PERMENKEU No 202/PMK 03/2015**

Dengan ini menyatakan sesungguhnya bahwa skripsi yang saya tulis secara keseluruhan adalah hasil penelitian/karya saya sendiri, kecuali pada bagian-bagian yang dirujuk sebagai sumbernya. Apabila ternyata di kemudian hari skripsi ini diketahui merupakan hasil plagiat atau merupakan karya orang lain, maka dengan ini saya menyatakan bersedia menerima sanksi akademik dari Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

Medan, 2 November 2020

Saya yang menyatakan,



NUR RAHMAH NASUTION
NPM.1606200330

KATA PENGANTAR



Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Pertama-tama disampaikan rasa syukur kehadiran Allah SWT yang maha pengasih lagi maha penyang atas segala rahmat dan karunia-Nya sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dan tak lupa salawat beriringan salam di hadiahkan kepada Muhammad SAW. Skripsi ini merupakan salah satu persyaratan bagi setiap mahasiswa yang ingin menyelesaikan studinya di Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Sehubungan dengan itu, disusunlah skripsi yang berjudul “**(Perlindungan Hukum Terhadap Wajib Pajak Dalam Mekanisme Keberatan Pajak Berdasarkan PERMENKEU No. 202/PMK 03/2015)**”.

Dengan selesainya skripsi ini perkenankanlah diucapkan terimakasih sebesar-besarnya kepada Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara Bapak Dr. Agussani, M.AP atas kesempatan dan fasilitas yang diberikan kepada kami untuk mengikuti dan menyelesaikan pendidikan program sarjana ini. Dekan Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara Ibu Dr. Ida Hanifah, S.H., M.H atas kesempatan menjadi mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Demikian juga halnya kepada Wakil Dekan I Bapak Faisal, S.H., M.Hum dan Wakil Dekan III Bapak Zainuddin, S.H., M.H.

Terimakasih yang tak terhingga dan penghargaan yang setinggi-tingginya diucapkan kepada Bapak Mhd. Teguh Syuhada Lubis, S.H., M.H selaku

Pembimbing yang dengan penuh telah memberikan dorongan, bimbingan, masukan, kritikan dan arahan sehingga skripsi ini selesai juga kepada Bapak Rachmad Abduh, S.H., M.H dan Ibu Mirsa Astuti, S.H., M.H selaku Penguji yang juga memberikan bimbingan dan masukan untuk skripsi ini.

Disampaikan juga penghargaan kepada seluruh staff pengajar Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara terkhusus Abangda Benito Asdhie Kodiat MS, S.H., M.H selaku dosen sekaligus abang terbaik dan terfavorit serta kepada seluruh civitas akademika Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

Secara khusus dan rasa hormat serta penghargaan yang setinggi-tingginya diucapkan terimakasih kepada Ayah Ali Nafiah Nasution dan Ibu Faridah Daulay yang telah mengasuh dan mendidik dengan curahan kasih sayang, terimakasih atas doa yang tulus tiada henti, motivasi dan cinta yang diberikan. Juga kepada kakak Dytia Paramita Dewi Nasution, Andryani Octavia Sari Nasution, Siti Fatimah Nasution, Chaidir Ali Nasution, serta Aisyah Amanda Putri Nasution, yang terus mendorong untuk sukses, terimakasih banyak untuk setiap doa dan dukungan yang tulus.

Tiada hal yang paling indah, kecuali persahabatan, untuk itu dalam kesempatan ini diucapkan terimakasih kepada sahabat-sahabat yang telah banyak berperan, terutama Khalfia, Sazqya, Khuzral, Indri, Tasya, Yana, Ali, Fara, Annisa yang sudah menjadi teman baik selama kuliah dan menjadi tempat diskusi dikala gundah maupun senang. Juga kepada sahabat-sahabat diluar kampus yang juga memiliki andil terutama Una, Taza, Mbak Ia, Riduwan, Tommy, Dwi dan

Alfan. Kepada setiap rekan-rekan seperjuangan dalam menyelesaikan tugas akhir dan terkhusus rekan-rekan Komunitas Peradilan Semu Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, terimakasih atas semua kehangatan yang diberikan selama ini. Terimakasih juga kepada teman-teman delegasi lomba mulai dari delegasi NMCC AG. Pringgodigdo 2017, delegasi CMCC V 2018. Untuk teman-teman yang pernah sekelas dengan saya, terimakasih banyak karena selalu memberikan warna dalam proses pembelajaran di ruang kelas. Selanjutnya kepada pegawai perpustakaan saya ucapkan terimakasih atas pelayanannya dan kenyamanan yang selalu disiapkan untuk kami para pejuang skripsi.

Akhirnya tiada gading yang tak retak, retaknya gading karena alami, tiada orang yang bersalah, kecuali Illahi Robbi. Mohon maaf atas segala kesalahan selama ini, begitupun disadari bahwa skripsi ini jauh dari kesempurnaannya. Terima kasih semua, tiada lain yang diucapkan selain kata semoga kiranya mendapat balasan dari Allah SWT dan mudah-mudahan semuanya selalu dalam lindungan Allah SWT, amin. Sesungguhnya Allah mengetahui akan niat baik hamba-hambanya.

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Medan, 16 November 2020
Hormat Saya
Penulis,

NUR RAHMAH NASUTION
1606200330

ABSTRAK

Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada di luar pengadilan pajak yang diperuntukkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak. Prosedur keberatan tidak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Hal ini menyebabkan wajib pajak dihadapkan pada kekuasaan dan kewenangan Direktorat Jenderal pajak untuk mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar bukan pada kewenangan dan kekuasaan hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak. Karena hal ini, membuat penulis tertarik menelitinya, guna untuk mengetahui bagaimana Pengaturan Hukum Pengajuan Keberatan Pajak, Mekanisme Keberatan Pajak, dan Efektifitas PERMENKEU No 202/PMK 03/2015 Dalam Rangka Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak.

Metode yang digunakan adalah penelitian hukum normatif, sifat penelitian deskriptif yang menggunakan sumber data sekunder yaitu terdiri dari bahan hukum primer, sekunder tersier serta pengumpulan data melalui studi kepustakaan yang dituangkan dalam bentuk analisis kualitatif.

Berdasarkan hasil penelitian, bahwa Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Peraturan pelaksanaannya itu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan yang dalam peraturan tersebut memberikan kepastian hukum dalam hal pelaksanaan dan penyelesaian dalam mengajukan keberatan oleh wajib pajak. Wajib pajak dapat melakukan pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal pajak dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan, jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan. Direktur Jenderal pajak wajib dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan. Efektifitas dengan adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 telah Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak akan ada Kepastian hukum yang termuat dalam peraturan tersebut.

Kata Kunci: Perlindungan Hukum, Wajib pajak, Keberatan.

DAFTAR ISI

Pendaftaran Ujian.....	
Berita Acara Ujian.....	
Persetujuan Bimbingan.....	
Pernyataan Keaslian.....	
Kata Pengantar.....	i
Abstrak.....	v
Daftar Isi.....	vi
BAB I : PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang	1
1. Rumusan Masalah	7
2. Faedah Penelitian	7
B. Tujuan Penelitian	8
C. Defenisi Operasional.....	8
D. Keaslian Penelitian.....	10
E. Metode Penelitian	11
1. Jenis Penelitian.....	11
2. Sifat Penelitian	12
3. Sumber Data.....	13
4. Alat Pengumpul Data	14
5. Analisis Data	14
BAB II : TINJAUAN PUSTAKA	
A. Hukum Pajak.....	16

B. Keberatan Pajak	23
--------------------------	----

BAB III : HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Pengaturan Hukum pengajuan keberatan pajak	39
B. Mekanisme Bagi Wajib Pajak Dalam Pengajuan Keberatan.	48
C. Efektivitas PERMENKEU No. 202/PMK 03/2015 Dalam Rangka Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak.....	73

BAB IV : PENUTUP

A. Kesimpulan	80
B. Saran.....	81

DAFTAR PUSTAKA

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak telah dikenal sejak wilayah Nusantara masih dikuasai berbagai kerajaan dan kesultanan yang timbul dan tenggelam dalam rentang sejarah yang panjang. Raja-raja nusantara telah memungut pajak atau upeti dari masyarakat untuk menghidupi kerajaannya, antara lain untuk kegiatan operasionalnya kerajaan, membangun dan merawat infrastruktur, dan menyelenggarakan acara-acara keagamaan. Rupa-rupa pajak yang diwajibkan mulai dari pajak tanah, hasil hutan, hingga pertunjukkan seni. Ada yang melaksanakannya dengan secara sederhana, ada pula yang telah menggunakan sistem pemungutan pajak secara sistematis dan terstruktur.¹

Kerajaan Sriwijaya, Kerajaan Mataram Kuno, Kerajaan Majapahit, Kerajaan Aceh, Banten, dan Kerajaan Pesisir lainnya seperti Jepara, Gresik, Timor Maluku, Ternate-Tidore, semuanya telah menggunakan sistem perpajakan untuk melangsungkan kehidupan mereka. Pada masa Hindia Timur Bangsa Eropa datang ke wilayah Nusantara dengan menggunakan bendera maskapai dagang. Mereka tiba di wilayah Hindia Timur mulainya untuk berdagang, bekerja sama dengan penguasa lokal, lalu memonopoli perdagangan hingga menguasai pelabuhan, kota, dan beberapa bagian wilayah kerajaan.

Bangsa Portugis, Inggris, Spanyol, dan Belanda adalah bangsa eropa yang aktif berdagang ke wilayah Hindia Timur. VOC yang merupakan maskapai

¹ Catharina Vista Okta Frida. 2020. *Hukum Pajak Di Indonesia Pengantar atau dasar-dasar perpajakan*. Jakarta:Garudhawaca, halaman 2.

dagang milik Belanda berhasil mendominasi perdagangan di Hindia Timur. Pada abad ke-17 VOC membangun dan mengurus Kota Batavia dengan menggunakan pajak. Dari Kota Batavia dapat dilihat bahwa VOC merupakan sebuah pemerintahan tanpa biaya karena beban keuangan menjadi tanggungan bersama sebagaimana terlihat dari berbagai peraturan pajak yang dikeluarkan. VOC hidupnya sungguh sangat tergantung pada pajak.²

Pemerintah Belanda pada fase liberal (1870-1942) menerapkan sistem sewa tanah antara negara dengan rakyat. Sementara barang-barang dari luar yang diperlukan rakyat juga dibebani dengan rupa-rupa pajak. Pada saat itu, rakyat harus menjual jasa dan barang-barang untuk keperluan membayar pajak. Sistem sewa tanah yang diterapkan pada masa itu sangat menguntungkan Belanda hingga meraup surplus, tetapi telah menimbulkan kesengsaraan bagi penduduk pribumi berupa standar hidup yang rendah akibat pajak langsung dan pajak tidak langsung yang terlalu tinggi, upah tenaga kerja yang tidak memadai, dan kurangnya perhatian terhadap kesejahteraan.

Tanah menjadi sumber pajak yang utama bagi penguasa kependudukan Jepang pada tahun 1942-1945, dalam hal ini tanah lebih ditujukan untuk pelipatan-pelipatan hasil bumi yang penting bagi Jepang. Jepang meneruskan sistem *Land rent* yang telah digunakan oleh pemerintahan Inggris dan Kolonial Belanda terhadap semua jenis tanah produktif. Namun pada masa pemerintahan Jepang, nama *Landrente* diubah menjadi *Landtax*. Pemerintahan Jepang juga menetapkan sistem wajib serah padi. Selain itu juga ditetapkan pembayaran pajak untuk

² *Ibid.* halaman 3.

penggunaan fasilitas-fasilitas tertentu, seperti jembatan, jalan raya, dan fasilitas umum lainnya. Masyarakat juga diwajibkan untuk membayar pajak sepeda bagi siapa saja yang memilikinya.³

Proklamasi kemerdekaan Negara Republik Indonesia pada tanggal 17 Agustus tahun 1945 para pendiri Negara menuangkan masalah pajak ke dalam Undang-Undang Dasar 1945. Dalam pasal 23 yang memuat lima butir ketentuan, butir kedua menyatakan bahwa “segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”. Dengan demikian, pajak sebagai nyawa negara telah secara resmi diatur oleh Undang-Undang Dasar 1945, dua hari kemudian tepatnya pada tanggal 19 Agustus Tahun 1945, organisasi kementerian keuangan langsung dibentuk. Organisasi ini dibentuk dalam keadaan mendesak, karena tidak lama setelah proklamasi kemerdekaan Indonesia, Belanda datang kembali dan ingin berkuasa di Indonesia dengan membentuk *Netherlands Indie Civil Administration (NICA)*.⁴

Indonesia merupakan negara hukum, bercirikan negara kesejahteraan modern (*Welfare state modern*) yang berkehendak untuk mewujudkan keadilan bagi segenap rakyat Indonesia. Dalam negara kesejahteraan modern, tugas pemerintah dalam menyelenggarakan kepentingan umum menjadi sangat luas dan kadang kala melanggar hak-hak wajib pajak dalam melakukan pemungutan pajak. Hal ini dapat terhindarkan apabila pemerintah menghayati dan menaati hukum pajak yang berlaku. Hukum pajak merupakan sarana pendukung yang

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.* halaman 4.

menghalalkan bagi pemerintah untuk memperoleh pembiayaan dalam penyelenggaraan kewajiban negara.

Konsekuensi sebagai negara hukum yang bercirikan negara kesejahteraan modern adalah pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Hal ini secara tegas diatur dalam pasal 23A Undang-Undang Dasar (UUD) Tahun 1945 sebagai hukum dasar yang harus ditaati oleh negara dalam pengenaan, pemungutan, dan penagihan pajak. Selain itu, Pasal 23A Undang-Undang Dasar (UUD) Tahun 1945 mengandung asas legalitas sebagai salah satu asas dalam negara hukum yang tidak boleh dilanggar oleh siapapun termasuk negara kalau memerlukan pajak. Asas legalitas memiliki tujuan untuk memberikan perlindungan hukum wajib pajak, tatkala negara memerlukan pajak.⁵

Sistem pemungutan pajak yang diterapkan saat ini, sebagian besar menggunakan sistem *self assessment* yang titik berat aktifitas perpajakan ada pada wajib pajak. Berdasarkan sistem *self assessment* ini, wajib pajak melakukan penghitungan sendiri besarnya pajak yang terutang dan melakukan pembayaran sendiri. Dalam prakteknya sering terjadi perbedaan penghitungan antara wajib pajak dengan pemungutan pajak oleh pemerintah (*fiscus*) tentang besarnya pajak yang harus dibayar. Hal inilah yang dapat menimbulkan sengketa pajak. Hubungan antara wajib pajak dan pemungut pajak dalam aktivitasnya memungkinkan terjadi perselisihan paham yang dapat memunculkan sengketa.⁶

⁵ Muchammad Djafar Saidi. 2008. *Perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak*. Jakarta: Rajawali pers, halaman 2-3.

⁶ Wiratni Ahmadi, 2006, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung : PT Refika Aditama, halaman 50.

Sengketa pajak merupakan sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pemerintah di bidang perpajakan. Sengketa pajak tersebut dapat dibedakan menjadi dua sengketa pajak dalam arti sempit dan dalam arti luas. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan merupakan sengketa pajak dalam arti sempit. Sengketa pajak dalam arti luas, tidak hanya meliputi banding dan gugatan saja tetapi meliputi juga sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai upaya hukum biasa.⁷ Upaya hukum keberatan ini merupakan salah satu bentuk perlindungan hukum yang diberikan undang-undang terhadap wajib pajak apabila diperlakukan tidak adil oleh *fiscus*. Wajib pajak dapat melakukan upaya hukum keberatan terhadap suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP) kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP).⁸

Masalah yang dihadapi oleh wajib pajak dalam hal mengajukan keberatan adalah waktu keputusan keberatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak begitu lama. Pokok permasalahan dalam proses penyelesaian keberatan yaitu banyaknya wajib pajak beranggapan bahwa penyelesaian keberatan yang selama ini diterapkan kurang mementingkan hak-hak wajib pajak untuk mendapatkan keadilan. Dalam penyelesaian sengketa pajak seharusnya mampu memberi jaminan kepastian hukum dan rasa keadilan bagi pihak yang bersengketa

⁷ Muchammad Djafar Saidi. *Op. Cit*, halaman 28.

⁸ Fidel, 2014, *Tax Law : Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, Tangerang: PT Carofin Media, halaman 27.

melalui prosedur dan serta dapat dilakukan proses yang cepat, transparan, murah dan sederhana.⁹

Berdasarkan Pasal 2 angka 2 PMK NOMOR 202 /PMK.03/2015, 12 (dua belas) bulan adalah waktu paling lama bagi penelaah keberatan (PK) untuk menyelesaikan sebuah kasus keberatan, jika melebihi waktu tersebut maka keberatan wajib pajak dianggap diterima dan DJP harus menerbitkan Surat Keputusan Keberatan. Jika sebelum dalam jangka waktu tersebut pihak PK telah mengeluarkan SK keberatan maka wajib pajak harus membayar utang pajak sebesar nominal yang tertera dalam SK keberatan dikurangi dengan jumlah yang telah dibayar dan ditambah dengan denda administrasi sebesar 50%.

Prosedur keberatan tidak diatur dalam Undang-Undang Peradilan Pajak namun diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang disebutkan dalam Pasal 25 ayat (1). Hal ini menyebabkan wajib pajak dihadapkan pada kekuasaan dan kewenangan Direktorat Jenderal pajak untuk memutuskan, mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar (pasal 26 ayat 3 Undang-Undang KUP) bukan pada kewenangan dan kekuasaan hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak.¹⁰

Semakin mudah dan cepatnya proses yang dijalani, memiliki arti bahwa proses penyelesaian keberatan yang dilakukan oleh pihak Kanwil DJP semakin efektif dan membuat wajib pajak merasa puas dan hak dalam memperoleh

⁹ Sutrisno, 2010, *Penyelesaian Sengketa Pajak*, Liga Hukum, halaman 15

¹⁰ Etty oechaeti. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jurnal Wawasan HUKUM, Vol. 26 No. 01. Februari 2012, Halaman 12.

keadilannya terpenuhi. Jika wajib pajak merasa adil akan hasil yang diperoleh tentunya dengan ringan hati mereka akan mengungkapkan rasa keadilannya dengan melakukan pembayaran dari SK keberatan yang telah ditetapkan ke KPP dimana mereka terdaftar.

Berdasarkan hal tersebut, pembahasan mengenai keberatan yang diajukan wajib pajak merupakan pembahasan yang sangat menarik untuk dibahas. Oleh karena itu penelitian ini akan dituangkan dalam bentuk skripsi dengan judul : **“Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Mekanisme Keberatan Pajak Yang Melewati Batas Waktu Berdasarkan Permenkeu No 202/PMK 03/2015”**.

1) Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, dapat ditarik permasalahan yang akan menjadi batasan pembahasan dari penelitian ini. Adapun masalah yang dirumuskan pada penelitian ini adalah:

- a. Bagaimana Pengaturan Hukum Pengajuan Keberatan Pajak ?
- b. Bagaimana Mekanisme Keberatan Pajak ?
- c. Bagaimana Efektivitas PERMENKEU No 202/PMK 03/2015 Dalam Rangka Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak ?

2) Faedah Penelitian

Faedah dari penelitian diharapkan dapat memberikan manfaat baik secara teoritis maupun praktis. Manfaat yang diperoleh dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Secara Teoritis, yaitu Untuk menambah ilmu pengetahuan dibidang hukum acara khususnya hukum acara perpajakan, untuk Memberikan sumbangan pemikiran terhadap pengembangan dan penegakan Hukum Acara, khususnya pengaturan terhadap pengajuan keberatan oleh wajib pajak. Sebagai pijakan dan referensi pada penelitian-penelitian selanjutnya yang berhubungan dengan pengajuan keberatan oleh wajib pajak serta menjadi bahan kajian lebih lanjut.
- b. Secara Praktis, yaitu Sebagai sumbangsih pemikiran bagi khalayak umum khususnya untuk mahasiswa hukum acara lainnya yang ingin memperdalam pemahaman mengenai pengajuan keberatan wajib pajak. Sebagai bahan dasar dalam peningkatan perkembangan ilmu pengetahuan, khususnya mengenai keberatan oleh wajib pajak.

B. Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah di atas, maka tujuan yang hendak dicapai dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui pengaturan hukum pengajuan keberatan pajak.
2. Untuk mengetahui Mekanisme dalam keberatan pajak.
3. Untuk mengetahui efektivitas pengajuan keberatan pajak berdasarkan PERMENKEU No 202/PMK 03/2015 dalam rangka memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

C. Definisi Operasional

Definisi operasional atau kerangka konsep adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara definisi-definis/konsep-konsep khusus yang

akan diteliti. Konsep merupakan salah satu unsur konkrit dari teori. Namun demikian, masih diperlukan penjabaran lebih lanjut dari konsep ini dengan jalan memberikan definisi operasionalnya.¹¹ Sesuai dengan judul yang diajukan yaitu “Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Mekanisme Keberatan Pajak Yang Melewati Batas Waktu Berdasarkan Permenkeu No 202/Pmk 03/2015”, maka dapat diterapkan definisi operasional yang akan dibahas sebagai berikut :

1. Perlindungan Hukum menurut Satjipto Raharjo yaitu 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.
2. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.¹²
3. Mekanisme Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia kata mekanisme berarti cara kerja suatu organisasi (perkumpulan dan sebagainya).
4. Keberatan Pajak Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia kata keberatan berarti tidak setuju. Adapun yang dimaksud dengan “keberatan “ dalam penelitian ini adalah keberatan terhadap materi atau isi dari surat ketetapan pajak, yang meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan

¹¹ Ida Hanifah, Dkk. 2018. *Pedoman Penulisan Tugas Akhir Mahasiswa Fakultas Hukum UMSU*. Medan : Pustaka Prima, halaman 7.

¹² Direktorat Jenderal Pajak, ‘Wajib Pajak dan NPWP’, melalui <https://www.pajak.go.id/id/wajib-pajak-dan-npwp>, Sabtu, diakses 27 Juni 2020, Pukul 14.00 wib.

perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak.

5. Batas Waktu Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia kata batas waktu adalah tenggat, tenggang waktu. Adapun yang dimaksud dengan “batas waktu“ disini adalah Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan.¹³

D. Keaslian Penelitian

Penulis meyakini bahwa penelitian mengenai keberatan yang diajukan oleh wajib pajak adalah suatu yang penting untuk diketahui oleh wajib pajak dan penelitian mengenai tajuk penelitian tersebut bukanlah hal yang baru. Dari beberapa judul penelitian yang pernah diangkat oleh penelitian sebelumnya, ada judul yang hampir memiliki persamaan dalam penulisan skripsi ini, antara lain:

Skripsi Ni Komang Wiska Ati Sukariyani, NPM 0503007128, Mahasiswa Fakultas Hukum Universitass Indonesia, Tahun 2007 yang berjudul "Upaya Hukum Banding Di Pengadilan Pajak Atas Keputusan Direktur Jenderal Bea Dan Cukai Mengenai Keberatan Atas Penetapan Nilai Pabean (Studi Kasus: Sengketa Kepabeanan Antara Cv. Inti Guna Pratama Dengan Direktur Jenderal Bea Dan Cukai Di Pengadilan Pajak Nomor: Put-07403/Pp/M.I/19/2006)". Tipe penelitian yang digunakan dalam skripsi ini adalah tipe deskriptif, yang mana Penelitian ini menguraikan fakta atau keadaan secara deskriptif disertai argumentasi yang relevan

¹³ Direktorat jenderal Pajak, “Keberatan”, melalui <https://pajak.go.id/keberatan>, Sabtu, diakses 27 Juni 2020, Pukul 14.20 wib.

mengenai upaya hukum banding yang dilakukan oleh wajib pajak atas penetapan nilai pabean yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Secara konstruktif, substansi dan pembahasan terhadap kedua penelitian tersebut di atas berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh penulis saat ini. Dalam kajian topik bahasan yang penulis angkat ke dalam bentuk Skripsi ini mengarah kepada aspek kajian terkait perlindungan hukum wajib pajak yang melakukan keberatan dan permohonan tersebut tidak dijawab oleh direktorat pajak lewat batas yang ditentukan perundang-undangan.

E. Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi serta seni. Oleh karena itu, penelitian bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis, dan konsisten.¹⁴ Adapun untuk mendapatkan hasil yang maksimal, maka metode yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari :

1) Jenis dan Pendekatan Penelitian

Pada dasarnya jenis penelitian hukum dapat dibedakan menggunakan 2 (dua) pendekatan, yang terdiri atas: penelitian hukum normatif (yuridis normatif), dan penelitian hukum sosiologis (yuridis empiris). Penelitian hukum normatif disebut juga penelitian doktrinal, dimana hukum dikonsepsikan sebagai apa yang tertuliskan peraturan perundang-undangan (*law in books*), dan penelitian terhadap sistematika hukum dapat dilakukan pada peraturan perundang-undangan tertentu atau hukum tertulis. Sedangkan penelitian yuridis empiris bertujuan menganalisis

¹⁴Zainuddin Ali. 2016. *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta : Sinar Grafika, halaman 17.

permasalahan dilakukan dengan memadukan bahan-bahan hukum (yang merupakan data sekunder) dengan data primer yang diperoleh dilapangan.¹⁵

Penelitian ini menggunakan jenis dan pendekatan penelitian hukum normatif (yuridis normatif).

2) Sifat Penelitian

Penelitian hukum bertujuan untuk mengetahui dan menggambarkan keadaan sesuatu mengenai apa dan bagaimana keberadaan norma hukum dan bekerjanya norma hukum pada masyarakat. Berdasarkan tujuan penelitian tersebut, maka kecenderungan sifat penelitian yang digunakan adalah deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang hanya semata-mata melukiskan keadaan objek atau peristiwa nyata tanpa suatu maksud untuk mengambil kesimpulan-kesimpulan yang berlaku secara umum.¹⁶

Suatu penelitian ilmiah dimaksudkan untuk memperoleh pengetahuan yang benar tentang objek yang diteliti berdasarkan serangkaian langkah yang diakui komunitas ilmuan sejawat dalam bidang keahlian (intersubjektif), dengan demikian penemuan terhadap hasil penelitian ilmiah tersebut diakui sifat keilmiahannya (*wetenschapelijkheid*), dapat ditelusuri kembali oleh sejawat yang berminat merupakan hal yang baru (*nicuw moet zijn*).¹⁷

3) Sumber Data

Penelitian pada umumnya dibedakan antara data yang diperoleh secara langsung dari masyarakat dan dari bahan-bahan pustaka, yang diperoleh secara

¹⁵ Ida Hanifah, Dkk. *Op. Cit*, halaman 19.

¹⁶ *Ibid*, halaman 20.

¹⁷ Jonaedi Effendi. 2018. *Metode Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris*. Jakarta : Prenadamedia Group, halaman 3.

langsung dari masyarakat dinamakan data primer (atau data dasar), sedangkan yang diperoleh dari bahan-bahan pustaka lazimnya dinamakan data sekunder.¹⁸

Maka dalam penelitian ini sumber data yang digunakan adalah sebagai berikut:

- a. Data yang bersumber dari hukum islam yaitu Al-Qur-an Yaitu Surah Al-Taubah ayat 29 dan Hadits (Sunnah Rasul). Data yang bersumber dari hukum islam tersebut lazim disebut pula sebagai data kewahyuan.
- b. Bahan hukum sekunder, yang merupakan penjelasan mengenai bahan hukum primer, seperti misalnya buku-buku, hasil-hasil penelitian, hasil karya dari kalangan hukum yang menulis dengan penelitian dan seterusnya. Dalam penelitian ini, yaitu: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202 /Pmk.03/2015 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/Pmk.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan.
- c. Bahan hukum tersier, Yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder berupa kamus hukum atau kamus ensiklopedia atau kamus bahasa

¹⁸ Soerjono Soekanto Dan Sri Mamudji. Cetakan Kelima Belas. 2013. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Rajawali Pers, halaman 12.

Indonesia untuk menjelaskan maksud atau pengertian istilah-istilah yang sulit diartikan.¹⁹

4) Alat Pengumpulan Data

Alat pengumpul data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kepustakaan (*library research*) yang dilakukan dengan dua cara yaitu :

- a. *Offline*; yaitu menghimpun data studi kepustakaan (*library research*) secara langsung dengan mengunjungi toko-toko buku, perpustakaan (baik didalam maupun diluar kampus universitas muhammadiyah sumatera utara) guna menghimpun data sekunder yang dibutuhkan dalam penelitian dimaksud
- b. *Online*; yaitu studi kepustakaan (*library research*) yang dilakukan dengan cara *searching* melalui media internet guna menghimpun data sekunder yang dibutuhkan dalam penelitian dimaksud.²⁰

5) Analisis Data

Analisis data adalah kegiatan memfokuskan, mengabstraksikan, mengorganisasikan data secara sistematis dan rasional untuk memberikan bahan jawaban terhadap permasalahan. Analisis data menguraikan tentang bagaimana memanfaatkan data yang terkumpul untuk dipergunakan dalam memecahkan masalah penelitian. Jenis analisis data terdiri atas analisis kualitatif dan kuantitatif.

¹⁹ Ida Hanifah, Dkk. *Op.Cit*, halaman 13.

²⁰ *Ibid*, halaman 21.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian hukum biasanya dilakukan dengan analisis kualitatif sesuai tipe dan tujuan penelitian.²¹

²¹ *Ibid*, halaman 21-22.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Hukum Pajak

Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.

Dalam hukum pajak diatur mengenai:

1. Subjek pajak dan wajib pajak
2. Objek pajak
3. Kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah
4. Timbul dan hapusnya utang pajak
5. Cara penagihan pajak
6. Cara mengajukan keberatan dan banding.²²

Hukum pajak sering juga disebut sebagai hukum fiskal, istilah pajak sering disamakan dengan istilah fiskal, yang berasal dari bahasa latin, yaitu *fiscal* yang berarti kantong uang atau keranjang uang. Istilah *fiskal* yang dimaksud sekarang adalah kas negara. Sedangkan fiskus disamakan dengan pihak yang mengurus penerimaan negara, atau disebut juga sebagai administrasi pajak. Hukum dapat dibagi menjadi dua yaitu, hukum perdata dan hukum publik. Hukum perdata adalah hukum yang mengatur hubungan antara orang pribadi satu dan yang lain. Hukum perdata ini terdiri atas hukum perorangan, hukum keluarga, hukum warisan, dan hukum harta kekayaan. Sedangkan hukum publik adalah hukum

²² Catharina Vista Okta Frida. *Op. Cit*, halaman 14.

yang mengatur hubungan antara penguasa dan warganya, hukum administrasi (hukum tata usaha), hukum pajak, dan hukum pidana.²³ Jadi sangatlah jelas bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan antara penguasa sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak (wajib pajak).

Hubungan antara hukum pajak dan hukum perdata adalah bahwa kebanyakan hukum pajak pemungutannya berdasarkan kejadian-kejadian, keadaan, atau perbuatan hukum yang termasuk dalam lingkungan perdata, seperti pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan serta pemindahan hak karena warisan, dan lain sebagainya. Hubungan yang erat antara hukum pajak dan hukum perdata juga timbul karena banyak dipergunakannya istilah-istilah hukum perdata dalam perundang-undangan pajak, meskipun pengertian-pengertian yang dianut oleh hukum perdata tidak selalu dianut oleh hukum pajak.²⁴

Hubungan antara hukum pajak dan hukum pidana adalah bahwa ketentuan-ketentuan pidana yang diatur dalam kitab undang-undang hukum pidana (KUHP) banyak dipergunakan dalam peraturan perundang-undangan pajak. Hal ini dapat dilihat dari ketentuan yang ada dalam pasal 38 dan pasal 39 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 yang dengan jelas menyebutkan bahwa adanya sanksi pidana terhadap wajib pajak yang melanggar ketentuan di bidang perpajakan (berupa kealpaan dan kesengajaan).

²³ *Ibid*, halaman 14-15.

²⁴ *Ibid*, halaman 15.

Bahkan dalam ancaman pidana dalam hukum pajak selalu mengacu kepada ketentuan hukum pidana, misalnya terhadap wajib pajak yang memindahtangankan atau memindahkan hak atau merusak barang yang telah disita karena tidak melunasi utang pajaknya akan diancam dengan Pasal 231 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).²⁵

Pemerintahan Presiden Soekarno pada tahun 1966 Undang-undang yang mengatur tentang pajak belum dapat dilaksanakan dengan baik. Untuk mengelola pendapatan negara dari pajak, pemerintah masih mengalami kesulitan, oleh karena sebab itu aturan warisan Kolonial masih digunakan. Setelah beberapa waktu kemudian, pemerintah mulai mendirikan kantor-kantor inspeksi keuangan di tingkat kabupaten dan kota yang diresmikan Soejono Brotodiharjo. Pembentukan kantor-kantor ini adalah sebagai usaha untuk menggali potensi pajak di masyarakat mengingat perekonomian yang terus berkembang.²⁶

Presiden Soeharto pada masa pemerintahan tahun 1967-1998 beberapa perubahan dan penyempurnaan undang-undang pajak dilakukan. Awalnya pemerintah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1970 Tentang perubahan dan tambahan ordonansi pajak perseroan. Undang-Undang ini berlaku selama 13 tahun yaitu sampai 31 Desember 1983 ketika reformasi pajak atau *tax reform* digunakan. Selanjutnya terbitlah keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1976 yang menetapkan penyerahan direktorat jenderal moneter

²⁵ *Ibid*, halaman 16.

²⁶ *Ibid*, halaman 3.

kepada direktorat jenderal pajak. Peralihan ini mengubah mekanisme birokrasi pajak yang semula bidang moneter ke dalam bidang perpajakan.²⁷

Pemerintah melaksanakan reformasi pajak pada tahun 1983 melalui pembaharuan sistem perpajakan nasional (PSPN) dengan mengundang lima paket undang-undang perpajakan, yaitu tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP), pajak penghasilan (PPH), PPN dan PPNBM, PBB serta Bea materai (BM). Sistem perpajakan yang semula *official-assessment* diubah menjadi *self-assessment*. Sejak tahun 1984, Indonesia memasuki era baru sistem pemungutan pajak, yaitu *self-assessment* sistem yang memberikan kewenangan sepenuhnya kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang.²⁸

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Tanpa pajak, kegiatan negara akan sulit untuk dilaksanakan. Pengertian pajak, tercantum dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan definisi pajak yang terdapat dalam Undang-Undang KUP tersebut, dapat diketahui bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang sifatnya paksaan, pungutannya harus berdasarkan Undang-Undang dan tidak mendapatkan imbalan secara langsung serta digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

²⁷ *Ibid*, halaman 4-5.

²⁸ *Ibid*, halaman 5.

Pajak dari sisi hukum merupakan perikatan yang lahir berdasarkan undang-undang yang mewajibkan seseorang yang karena telah menenuhi syarat-syarat tertentu yang dapat dikenakan pajak sehingga kepadanya diwajibkan untuk membayar sejumlah uang ke kas negara, untuk digunakan membiayai pengeluaran negara dan sebagai alat pengontrol untuk mencapai tujuan investasi dan ekonomi. Peningkatan sumber penerimaan negara dari sektor pajak merupakan suatu keharusan bagi suatu negara dalam membiayai dan membangun negaranya secara mandiri. Penerimaan negara dari sektor pajak merupakan salah satu instrument untuk menstabilkan atau mendorong aktivitas ekonomi. Kebijakan perpajakan itu sendiri merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari kebijakan pemerintah lainnya seperti; keuangan negara, kebijakan keuangan dan kebijakan ekonomi dalam rangka mencapai tujuan pembangunan nasional.²⁹

Pajak telah diatur dengan undang-undang, berarti undang-undang pajak tersebut harus dilaksanakan sebagaimana mestinya dan tidak boleh dilanggar mengingat undang-undang pajak tersebut telah dianggap diketahui oleh wajib pajak selaku pembayar pajak maupun negara yang diwakili oleh pejabat pajak selaku penagih pajak. Undang-undang pajak pada hakikatnya adalah hukum pajak yang wajib dilaksanakan dan ditaati sebagai konsekuensi dari negara hukum Indonesia. Sekalipun harus dilaksanakan dan ditaati, undang-undang pajak tidak boleh tidak harus berintikan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Dengan

²⁹ M. Farouq S. 2018. *Hukum Pajak Di Indonesia*. Jakarta:Kencana, halaman 230-232.

demikian, terjemalah pertautan antara kedaulatan hukum dan kedaulatan rakyat dalam konstelasi undang-undang pajak.³⁰

وَلَا يَدِينُونَ دِينَ رَسُولِهِمْ وَلَا يَحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ إِلَّا وَالَّذِينَ قَاتَلُوا اللَّهَ وَمَا كَانُوا عَلَيْهِ يَحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ إِلَّا وَالَّذِينَ قَاتَلُوا اللَّهَ وَمَا كَانُوا عَلَيْهِ يَحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ إِلَّا وَالَّذِينَ قَاتَلُوا اللَّهَ وَمَا كَانُوا عَلَيْهِ يَحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ إِلَّا
 ۲۹ - □ م صَاغِرُونَ يُعْطَوْنَ الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ حَاثِلُونَ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ

Perangilah orang-orang yang tidak beriman kepada Allah dan hari kemudian, mereka yang tidak mengharamkan apa yang telah diharamkan Allah dan Rasul-Nya dan mereka yang tidak beragama dengan agama yang benar (agama Allah), (yaitu orang-orang) yang telah diberikan Kitab, hingga mereka membayar jizyah (pajak) dengan patuh sedang mereka dalam keadaan tunduk.

Pajak yang dipungut negara untuk membiayai kelangsungan tugas negara harus tetap dalam kerangka mempertahankan keutuhan negara. Konsekuensinya adalah pajak merupakan alat pemersatu bangsa dalam mewujudkan tujuan negara. Oleh karena itu, pajak yang dipungut oleh negara harus dilakukan pembagian secara adil dengan daerah dalam Negara kesatuan Republik Indonesia agar wajib pajak yang berdomisili di daerah-daerah dapat menikmati pembangunan yang dibiayai dari sektor pajak. Pajak yang ditetapkan dalam bentuk undang-undang memiliki sifat memaksa karena memuat sanksi hukum berupa administrasi maupun sanksi pidana. Sekalipun pajak bersifat memaksa, pejabat tidak boleh menyalahgunakan pajak yang dibayar oleh wajib pajak. Pajak yang ditetapkan

³⁰ Muchammad Djafar Saidi. 2013. *Hukum Acara Peradilan Pajak*. Jakarta : PT Raja Grafindo, halaman 4.

dalam bentuk undang-undang pajak tidak boleh melepaskan kedua fungsi yang dimilikinya, yakni fungsi anggaran dan fungsi mengatur.³¹

Pembaharuan pajak dimulai pada tahun 1983, DPR bersama presiden telah menetapkan berbagai Undang-Undang pajak, yaitu:

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan (UU KUP)
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Pajak penghasilan (UU PPh)
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 Tentang Pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah (UU PPN)
4. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Pajak Bumi dan bangunan (UU PBB)
5. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Materai (UU Bea Materai)
6. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2006 Tentang Kepabean (UU Kepabeanan)
7. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai (UU Cukai)
8. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 34 Tahun 2000 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD)

³¹ *Ibid*, halaman 4-5.

9. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan pajak dengan surat paksa (UU PDSP)
10. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (UUBPHTB)
11. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (UU DILJAK).³²

B. Keberatan Pajak

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 perbutan hukum atau melakukan perbuatan, tetapi terjadi pelanggaran hukum pajak. Demikian pula terhadap pemotong pajak atau pemungut pajak dalam kerangka menegakkan hukum pajak ternyata melakukan pelanggaran hukum pajak, karena tidak memenuhi kewajiban hukum yang melekat pada dirinya sebagai pemotong pajak atau pemungut pajak. Sebaliknya, pemotong pajak mengalami kerugian atas tindakan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam bentuk keberatan.³³

Keberatan bukan merupakan kewajiban melainkan hak yang diberikan oleh hukum pajak kepada wajib pajak sebagai upaya untuk mendapatkan atau memperoleh perlindungan hukum melalui lembaga keberatan. Sebagai suatu hak, penggunaan keberatan bergantung kepada 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

³² *Ibid*, halaman 7-8.

³³ Muchammad Djafar Saidi . 2016. *Hukum Acara Peradilan Pajak*. Jakarta:Rajawali Pers, halaman 43.

peradilan pajak menempatkan keberatan sebagai upaya hukum biasa berada di luar pengadilan pajak.

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, 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 maupun pajak daerah. Dengan demikian, wajib diperhatikan dan dipenuhi persyaratan pengajuan keberatan sehingga dapat dikabulkan substansi tuntutan yang terkandung dalam keberatan termaksud.

Keberatan pajak juga diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan, Berdasarkan pasal tersebut mengatur tentang adanya hak dari wajib pajak untuk mengajukan keberatan dan juga mengatur tentang tata cara dan penyelesaian keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dalam peraturan tersebut keberatan yang diajukan oleh wajib pajak menjadi wewenang untuk memeriksa dan memutus keberatan tersebut adalah Direktur Jenderal Pajak. Namun ada hal yang membedakan dan ditentukan oleh peraturan menteri keuangan tersebut. Pasal 2 ayat (1, 3, 4,5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan, Menyebutkan:

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang
 - c. Tambahan;
 - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
 - e. Surat Ketetapan Pajak Nihil; atau Bayar pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- (2) Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan sebagaimana dimaksud pada: ayat (1) terhadap materi atau isi dari surat ketetapan pajak, yang meliputi jumlah rugi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak.
 - (4) 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.
 - (5) Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan oleh Wajib Pajak dengan menyampaikan Surat Keberatan.

Pelanggaran hukum pajak di bidang pajak negara yang meliputi pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, keberatan diajukan kepada direktur jenderal pajak. Dalam arti, direktur jenderal pajak 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, misalnya kepala kantor wilayah atau kepala kantor pelayanan pajak. Pengajuan keberatan wajib berpatokan pada jenis pajak yang dipersengketakan. Kalau jenis pajak yang disengketakan adalah pajak penghasilan atau pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, keberatan harus ditujukan kepada kepala kantor wilayah atau kantor pelayanan pajak.³⁴

Berbagai definisi mengenai pajak yang diungkapkan para ahli. Walaupun dilihat dari sudut pandang yang berbeda, namun definisi yang diungkapkan terdapat berbagai kesamaan. Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah iuran

³⁴ *Ibid*, halaman 43-45.

rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa imbal (kotraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Penjelasannya sebagai berikut:

“dapat dipaksakan” artinya bila utang pajak tidak dibayar, utang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan, walaupun atas pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu. Hal ini berbeda dengan retribusi, di mana jasa timbal balik dapat langsung dirasakan atau dapat ditunjuk oleh pembayar retribusi”.³⁵

Berdasarkan Pasal 1 angka (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan tata cara perpajakan, disebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Selanjutnya, pengertian badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan, baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik Negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, pengumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya, termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap. Wajib pajak adalah subjek pajak yang memenuhi syarat-syarat objektif, yang ditentukan oleh undang-undang, yaitu Undang-Undang PPH tahun 1984,

³⁵ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, 2011, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Bogor: Ghalia Indonesia, halaman 3.

menerima atau memperoleh penghasilan kena pajak, yaitu penghasilan yang melebihi pendapatan tidak kena pajak bagi wajib pajak dalam negeri.³⁶

Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan tata cara perpajakan diatur pula penanggung pajak sesuai Pasal 1 angka (28) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan tata cara perpajakan, yaitu orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pasal 32 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan tata cara perpajakan mengatur bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak diwakili dalam hal:

- a) Badan oleh pengurus
- b) Badan yang dinyatakan pailit oleh kurator
- c) Badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan
- d) Badan dalam likuidasi oleh likuidator;
- e) Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
- f) Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.

³⁶ Sani Imam Santoso, 2014, *Teori Pemidanaan Dan Sandera Bahan Gijzeling*, Jakarta: Penaku, halaman 122.

Wakil sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 32 ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan atau secara renteng atas pembayaran pajak terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak terutang tersebut.³⁷

Keterkaitan yang erat antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai subjek pajak menimbulkan hubungan hukum antara pemerintah dan rakyat. Hubungan hukum tersebut menyebabkan hukum pajak masuk dalam lingkup hukum publik. Pembangunan nasional merupakan bentuk pengamalan Pancasila yang dilaksanakan oleh pemerintah secara bertahap dalam rangkaian proyek pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan suatu masyarakat adil dan makmur. Oleh karena itu, diperlukan dana untuk menyelenggarakan pembangunan yang semakin meningkat dari tahun ke tahun.³⁸

Pembiayaan pemerintah yang berasal dari peran serta masyarakat, berupa pajak, tidak akan berhasil jika tidak ditunjang oleh perangkat hukum dalam bidang perpajakan yang menjamin kepastian, ketertiban, penegakkan, dan perlindungan hukum yang berintikan keadilan dan kebenaran. Maka, untuk meningkatkan penerimaan hasil pajak pemerintah dan memberikan jaminan kepastian hukum dalam pengelolaan pajak diperlukan upaya penyempurnaan peraturan-peraturan perpajakan. Penyempurnaan perundangan-undangan perpajakan di Indonesia dilakukan dengan cara menyederhanakan sistem

³⁷ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, *Op.Cit.*, halaman 18

³⁸ Asriyani. "Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak". *Dalam Jurnal Katalogis*. Volume 5. Nomor 8. Agustus 2017, halaman 177-178.

perpajakan menyangkut penyederhanaan dalam jumlah dan jenis pajak, tarif pajak, cara pemungutan pajak, termasuk pembenahan aparatur perpajakan yaitu mengenai prosedur, tata kerja, disiplin maupun mental pegawai.³⁹

Tujuan diadakannya penyempurnaan perundang-undangan perpajakan adalah untuk meningkatkan kemandirian kita dalam membiayai pembangunan nasional. Hal itu dilaksanakan dengan jalan mengerahkan segenap kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara melalui pajak dan sumber-sumber lain. Hal lain yang tidak kalah pentingnya adalah persoalan bagaimana pandangan suatu undang-undang yang telah dihasilkan dalam memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak.⁴⁰

Berdasarkan ketentuan tersebut akan berperan penting dalam membentuk suatu masyarakat yang tidak hanya sekedar taat pada kewajiban untuk membayar pajak bagi penyelenggaraan pemerintahan tetapi memberi andil yang sangat besar dalam menciptakan kesadaran masyarakat akan pentingnya pajak. Oleh karena itu, masyarakat selaku penanggung pajak harus diberikan perlindungan hukum agar mendapatkan kenyamanan dan keamanan sehingga secara tidak langsung akan dapat pula mendorong peningkatan pajak.⁴¹ Penyempurnaan perundangan-undangan pajak hanyalah salah satu faktor yang mempengaruhi berhasilnya pemungutan pajak. Faktor lain yang turut serta mempengaruhi keberhasilan pemungutan pajak yaitu:

³⁹ *Ibid.* halaman 177.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*

1. Pemerintah; sebagai pelaksana. Hal yang perlu mendapat perhatian adalah tentang *policy* atau kebijakan yang akan digariskan organisasi dan pejabat-pejabatnya.
2. Wajib pajak; dengan cara menyosialisasikan berapa perhitungan pajak bagi kehidupan bernegara. Hal ini sebagai langkah untuk mendorong terciptanya disiplin pajak. Selain itu, dibutuhkan juga kesadaran dan kejujuran wajib pajak dalam membentuk iklim disiplin pajak.
3. *Law Inforcement* (penegakkan hukum); adanya *sanctie* terhadap pelanggaran ketentuan perundang-undangan pajak, seperti adanya lembaga, surat paksa, sita, lelang, dan sandera.
4. Pengawasan; hal ini menjadi unsur penting dalam menciptakan keberlangsungan kebijakan pajak, baik dari sisi penyelenggaraan pajak oleh aparatur perpajakan maupun wajib pajak.
5. Pengadilan; termasuk upaya hukum yang diberikan kepada wajib pajak untuk mencari keadilan melalui penyelesaian sengketa di pengadilan pajak.⁴²

Berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan yang berlaku saat ini, beberapa upaya hukum yang dapat ditempuh oleh wajib pajak atau penanggung pajak apabila dirugikan oleh fiscus adalah upaya hukum keberatan, banding, gugatan dan Peninjauan Kembali. Hal ini berbeda dengan di lembaga peradilan lainnya yang upaya hukumnya adalah gugatan, banding, kasasi dan peninjauan kembali. Upaya hukum keberatan merupakan upaya hukum yang

⁴² *Ibid.*

penyelesaiannya masih dilakukan di lingkungan pemerintah. Sedangkan upaya hukum banding dan gugatan merupakan upaya hukum yang penyelesaiannya (pemeriksaan dan putusannya) dilakukan di lembaga Peradilan Pajak. Lembaga Peradilan Pajak yang ada saat ini adalah Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Kompetensi absolut Pengadilan Pajak adalah memeriksa dan memutus sengketa pajak yang berupa banding dan gugatan pajak.⁴³

Sengketa pajak dapat terjadi antara lain karena perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan pemerintah mengenai besarnya pajak yang terutang. Berdasarkan ketentuan Undang-Undang Pengadilan Pajak, khususnya dalam Pasal 1 angka 5 disebutkan bahwa sengketa Pajak merupakan sengketa yang terjadi 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 dengan Surat Paksa.⁴⁴

Berdasarkan pengertian sengketa pajak yang terdapat dalam Pasal 1 angka 5 tersebut maka dapat diketahui antara lain bahwa Pengadilan Pajak berwenang memeriksa dan memutus permohonan banding pajak sebagai akibat “keputusan yang dapat diajukan banding”. Dalam hal ini yang dimaksud “Keputusan yang dapat diajukan banding” adalah. keputusan lembaga keberatan atas keberatan yang diajukan wajib pajak. Pengertian “keputusan” menurut Undang-Undang

⁴³ Budi Ispriyarso. “Kelemahan Lembaga Keberatan Pajak”. *Dalam jurnal Administrative Law & Governance*. Volume 2. No. 2, Juni 2019. halaman 250.

⁴⁴ *Ibid.*

Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 adalah penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pejabat yang berwenang menurut Undang-Undang pengadilan Pajak adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur Bea dan Cukai untuk jenis pajak pusat dan Gubernur, bupati, walikota untuk jenis pajak daerah. Pada hakekatnya keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada di luar Pengadilan Pajak yang diperuntukan untuk memohonkan keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak.⁴⁵

Pengertian keberatan adalah upaya hukum yang dapat ditempuh wajib apabila merasa tidak puas atas suatu ketetapan pajak yang dikenakan kepadanya atau atas pemotongan pajak oleh pihak ketiga. Pemeriksaan atas keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dilakukan oleh unit/bagian yang merupakan bagian yang ada pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kanwil Pajak. Maksud diberikannya upaya hukum keberatan adalah untuk melindungi wajib pajak dari tindakan aparat pajak yang dianggap merugikan atau dianggap tidak/kurang adil.

Wajib pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan keadilan dalam sengketa pajak melalui jalur/upaya hukum keberatan. Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan sebagaimana diubah dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007. Di dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28

⁴⁵ *Ibid*, halaman 250-251.

Tahun 2007, keberatan diatur dalam Pasal 25, Pasal 26, Pasal 26 A. Peraturan pelaksanaannya antara lain adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan .

Berdasarkan ketentuan Pasal 25 UU KUP, dapat diketahui bahwa upaya hukum keberatan dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap SKP KB (Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar), SKP KBT (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan), SKP LB (Surat ketetapan Pajak Lebih Bayar), SKPN (Surat Ketetapan Pajak Nihil) dan pemotongan oleh pihak ke tiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁴⁶

Keberatan merupakan suatu cara yang dilakukan oleh Wajib Pajak kepada Direktorat Jendral Pajak apabila merasa kurang/tidak puas atas suatu ketetapan pajak yang dikenakan kepadanya atau atas pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan atas :

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan adalah surat ketetapan

⁴⁶ *Ibid*, halaman 251.

pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.

c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.

d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)

Surat Ketetapan Pajak Nihil adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.

e. Pemotongan atau Pemungutan oleh pihak ketiga

Pemotongan atau Pemungutan oleh pihak ketiga adalah suatu mekanisme yang memberikan penugasan dan tanggungjawab kepada pihak ketiga untuk melakukan pemotongan atau pemungutan atas pajak yang terutang pada suatu transaksi yang dikenakan pajak.

Terjadinya sengketa pajak yang diajukan oleh wajib pajak melalui upaya hukum keberatan sebagai upaya hukum awal kepada kepala daerah dalam hal pajak daerah dan kepada dirjen pajak dalam hal ini pajak pusat sampai pengajuan ke pengadilan pajak dalam hal banding maupun gugatan tersebut merupakan suatu proses dalam hukum pajak yang diharapkan oleh wajib pajak dapat memberikan keadilan, baik bagi wajib pajak maupun pemerintah. Keadilan dalam pemungutan pajak ini harus mencakup pembentukan perundang-undangannya, pengenaannya,

pemungutannya, maupun dalam pembagian beban yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan, juga adanya saluran-saluran bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan. Dalam praktek seringkali terjadi perbedaan perhitungan antara fiskus dengan wajib pajak inilah salah satu sebab terjadinya sengketa pajak. Dalam kerangka negara hukum, dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, wajib pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa.⁴⁷

Menurut Aristanti Widyaningsih Penyelesaian:

“sengketa pajak baik pajak pusat maupun pajak daerah terdapat perbedaan penyelesaian mengenai sengketa pajak dengan sengketa pada umumnya, dalam hal prosedur penyelesaian sengketa pajak terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa ketentuan dan upaya hukum keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak hal ini dikarenakan hukum pajak yang menganut paham imperatif, yakni pelaksanaan tidak dapat ditunda.”⁴⁸

Ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mensyaratkan harus dilunasinya utang pajak sebesar 50% (lima puluh persen) agar banding dapat diproses seringkali menjadi pertanyaan Wajib pajak. Dalam Undang- Undang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan alasan disyaratkannya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak. Oleh karena itu, wajib pajak merasa diperlakukan tidak adil.⁴⁹

Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, kalau banding itu diperuntukkan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan

⁴⁷ Asriyani. *Op. Cit*, halaman 178-179.

⁴⁸ *Ibid*, halaman 179.

⁴⁹ *Ibid*.

pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan pejabat pajak berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar, tidak menimbulkan persoalan hukum. Sebaliknya, apabila tidak benar penetapan mengenai pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan, pejabat tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pajak. Apabila hal itu diajukan banding berarti pembanding (wajib pajak) harus membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak. Hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak, karena hal tersebut merupakan kesalahan pejabat pajak, tetapi yang menanggung resiko adalah wajib pajak sehingga tidak benar konstruksi hukum yang terdapat pada Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak.

Ketentuan keharusan membayar terlebih dahulu $\frac{1}{2}$ (setengah) dari jumlah pajak yang terutang Wajib Pajak, berarti Wajib Pajak dianggap telah bersalah. Secara *acontrarium* DirJend Pajak dianggap telah benar dan tidak melanggar ketentuan hukum dalam mengambil keputusan menentukan jumlah pajak terutang. Ketentuan ini pun telah melanggar asas keadilan dan HAM karena hak Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan melalui institusi Pengadilan Pajak tidak dapat berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum karena disebabkan adanya kewajiban melaksanakan terlebih dahulu keputusan tersebut, walaupun hanya sebagian. Pada hal keputusan tersebut belum atau akan diuji kebenarannya oleh

hakim di pengadilan, artinya ada kemungkinan keputusan tersebut bertentangan dengan peraturan hukum dan harus dibatalkan.⁵⁰

Pembayaran ini menjadi salah satu syarat dalam pengajuan keberatan kepada Kepala Daerah atau pejabat yang ditunjuk serta menjadi syarat dalam hal pengajuan permohonan banding ke pengadilan pajak, serta wajib Pajak dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Upaya Hukum Dalam Penyelesaian sengketa pajak belum dapat berfungsi secara memadai sebagai sarana perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak. Karena, disatu sisi undang-undang perpajakan menjamin hak-hak wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum bilamana kepentingan wajib pajak merasa dirugikan atas suatu ketetapan pajak yang usng dikeluarkan oleh pejabat pajak (*fiskus*) dan disisi lain dalam hal pengajuan permohonan upaya hukum tersebut ada beberapa ketentuan yang dinilai cukup memberatkan wajib pajak itu sendiri. Mekanisme penyelesaian sengketa pajak melalui beberapa upaya-upaya hukum tersebut jika dikaitkan dengan prinsip *equality* (kesamaan) dan *equity* (keadilan) masih belum dapat memberikan serta berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum secara memadai kepada wajib pajak, jika dikaitkan pula dengan sistem peradilan yang ada, dalam penyelesaian sengketa perpajakan tidak dikenal adanya upaya hukum kasasi sebagaimana yang disediakan oleh peradilan pada umumnya.

⁵⁰ *Ibid.*

Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak pada hakikatnya untuk memberikan perlindungan hukum, baik kepada wajib pajak maupun kepada pejabat pajak sebagai wakil negara. Wajib pajak mendapatkan perlindungan hukum dalam bentuk kewajiban dan haknya tidak terlanggar. Sementara itu, pejabat pajak mendapatkan perlindungan hukum sebagai suatu pembenaran untuk memungut pajak bahkan menagih pajak untuk mengisi kas negara sebagai perwujudan pelaksanaan kewajiban oleh wajib pajak. Perlindungan hukum tersebut tidak boleh terlaksana secara sepihak karena dapat menimbulkan ketidakadilan.⁵¹

⁵¹ *Ibid.*

BAB III

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Pengaturan Hukum Pengajuan Keberatan Pajak

Hukum pajak dapat dibagi menjadi dua yaitu: hukum pajak formal dan hukum pajak material. Hukum pajak formal adalah memuat ketentuan-ketentuan yang mendukung ketentuan hukum pajak material, yang diperlukan untuk melaksanakan atau menyelesaikan ketentuan hukum material. Setelah reformasi perpajakan pada tahun 1983, ketentuan hukum pajak formal dimuat dalam Undang-undang tersendiri, yaitu undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000, dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 1997 tentang badan penyelesaian sengketa pajak, serta Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 1997 yang telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang penagihan pajak dengan surat paksa. Ketiga undang-undang ini memuat ketentuan yang berlaku untuk semua pajak, baik pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak penjualan barang mewah.⁵²

Sistem ini membuat ketentuan pajak menjadi lebih sederhana, karena ketentuan yang berlaku sama cukup diatur sekali saja sehingga dalam undang-undang pajak penghasilan, undang-undang pajak pertambahan nilai, dan undang-

⁵² Catharina Vista Okta Frida. *Op. Cit*, halaman 16-17.

undang pajak penjualan atas barang mewah cukup menunjuk kepada undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000, dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, yang diikuti dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 1997 tentang badan penyelesaian sengketa pajak yang telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang penagihan pajak dengan surat paksa, dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, kecuali jika ada hal-hal khusus yang menyimpang dari ketentuan hukum formal, maka hal ini harus dimuat dalam undang-undang pajak yang bersangkutan.⁵³

Ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan memuat mengenai hal-hal sebagai berikut:

1. Surat pemberitahuan (SPT), yang terdiri atas SPT masa maupun tahunan
2. Surat setoran pajak (SSP)
3. Surat ketetapan pajak (SKP) yang terdiri atas SKP kurang bayar, SKP kurang bayar tambahan, SKP lebih bayar, dan SKP nihil
4. Surat tagihan

⁵³ *Ibid*, halaman 17.

5. Pembukuan dan pemeriksaan
6. Penyidikan
7. Surat paksa
8. Keberatan dan banding
9. Sanksi administratif, sanksi pidana, dan lain-lain.⁵⁴

Ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak memuat hal sebagai berikut:

1. Sengketa pajak
2. Banding dan gugatan
3. Susunan pengadilan pajak
4. Hukum acara
5. Pembuktian
6. Pelaksanaan putusan, dan lain-lain.⁵⁵

Ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang penagihan pajak dengan surat paksa memuat mengenai hal-hal sebagai berikut:

1. Penagihan pajak
2. Juru sita pajak
3. Penagihan seketika dan sekaligus
4. Surat paksa
5. Penyitaan

⁵⁴ *Ibid*, halaman 17-18.

⁵⁵ *Ibid*, halaman 18

6. Lelang
7. Pencegahan dan penyanderaan
8. Gugatan dan lain-lain

Ketentuan hukum formal selanjutnya dilengkapi dengan peraturan pelaksanaan yang dikeluarkan dalam bentuk peraturan pemerintah, keputusan pemerintah, keputusan kementerian keuangan, keputusan direktur jenderal pajak, dan surat edaran dirjen pajak.

Hukum pajak material adalah hukum pajak yang memuat mengenai:

1. Subjek pajak
2. Wajib pajak
3. Objek pajak
4. Tarif pajak.⁵⁶

R. Santoso Brotodiharjo menyatakan bahwa hukum pajak termasuk hukum publik. Hukum publik merupakan bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya. Hukum publik memuat cara-cara untuk mengatur pemerintahan. Menurutnya, yang termasuk hukum publik antara lain hukum tata negara, hukum pidana dan hukum administratif, sedangkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administratif. Namun, tidak berarti bahwa hukum pajak berdiri sendiri dan terlepas dari hukum pajak yang lain (seperti hukum perdata dan hukum pidana).⁵⁷

⁵⁶ Catharina Vista Okta Frida. *Op. Cit*, halaman 20.

⁵⁷ Siti Resmi. 2016. *Perpajakan teori dan kasus*. Jakarta:Salemba Empat, halaman 4.

R. Santoso Brotodiharjo juga menyatakan bahwa hukum pajak keterkaitan erat dengan hukum perdata. Hukum perdata merupakan bagian dari keseluruhan hukum yang mengatur hubungan antara orang-orang pribadi. Kebanyakan hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan, dan perbuatan hukum yang tercakup dalam lingkungan perdata, seperti, pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan, pemindahan hak warisan, dan lain sebagainya. Adanya kaitan antara hukum pajak dan hukum perdata ditunjukkan dengan banyaknya istilah hukum perdata yang digunakan dalam perundang-undangan perpajakan.⁵⁸

Hukum pajak juga berkaitan dengan hukum pidana. Hukum pidana, seperti yang telah tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), merupakan suatu keseluruhan sistematis yang juga berlaku untuk peristiwa pidana yang diuraikan di luar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana. Hak untuk menyimpang dari peraturan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana di Indonesia telah diperoleh pembuat ordonansi semenjak 16 Mei 1927 dan kesempatan ini banyak digunakan karena kenyataan bahwa peraturan administratif pun sangat memerlukan sanksi yang menjamin untuk ditanyai oleh khalayak umum.⁵⁹ Undang-undang pajak yang bersangkutan dapat juga dimuat ketentuan hukum formal, jika ketentuan ini menyimpang dari ketentuan umum hukum pajak formal yang telah diatur. Apabila dalam undang-undang pajak khusus memuat hal-hal yang bertentangan dengan hukum formal, maka hal ini

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Ibid.*

harus diatur kembali dalam undang-undang pajak yang bersangkutan. Berikut adalah undang-undang yang memuat hukum pajak material dan formal⁶⁰:

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1994 Tentang pajak bumi dan bangunan (PBB)
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 34 Tahun 2000 dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang pajak daerah dan retribusi daerah (PDRD)
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2000 Tentang Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB)

Keberatan sebagai upaya hukum biasa tidak mutlak digunakan, bergantung pada kepentingan wajib bayar yang memerlukan perlindungan hukum. Bila wajib bayar tidak terganggu kepentingannya, maka upaya hukum itu tidak perlu digunakan. Namun, apabila akan digunakan, wajib bayar terikat pada instrumen hukum yang terikat pada instrumen hukum yang terkait dengan syarat-syarat yang telah ditentukan.⁶¹ Keberatan yang memenuhi syarat-syarat sebagaimana ditentukan tergolong sebagai keberatan yang sah menurut hukum di bidang

⁶⁰ *Ibid*, halaman 20-21.

⁶¹ Muhammad Djafar Saidi (3), 2008, *Hukum Penerimaan Negara Bukan Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers, halaman 129.

penerimaan negara bukan pajak yang berlaku. Adapun syarat-syarat sahnya suatu keberatan adalah sebagai berikut.⁶²

1. Dibuat dalam bentuk tertulis dengan menggunakan Bahasa Indonesia;
2. Memuat jumlah penerimaan negara bukan pajak yang terutang sebagaimana sebagaimana tercantum dalam surat ketetapan atau surat taguhan;
3. Ditujukan kepada instansi pemerintah yang menerbitkan surat ketetapan atau surat tagihan termaksud;
4. Diajukan dalam jangka tertentu, bulan sejak tanggal diterima penetapan itu.

Surat keberatan yang dibuat harus memberi kejelasan sehingga menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Keadaan itu berupa jumlah penerimaan negara bukan pajak yang terutang menurut perhitungan wajib bayar maupun jumlah penerimaan negara bukan pajak yang terutang berdasarkan surat ketetapan atau surat tagihan dari instansi pemerintah. Oleh karena itu, surat ketetapan atau surat tagihan dilampirkan dalam surat keberatan. Hal ini bertujuan agar pihak yang melakukan penelitian atas keberatan tersebut dapat mengetahui secara pasti keadaan secara hukum yang melatar belakangi lahirnya keberatan termaksud.⁶³

Sehubungan dengan syarat-syarat tersebut, ternyata syarat-syarat yang keempat mengenai “diajukan jangka waktu tiga bulan sejak tanggal penetapan” tidak mencerminkan keadilan. Sebab, dasar perhitungan jangka waktu tersebut

⁶²*Ibid.*

⁶³ *Ibid.*, halaman 129-130.

adalah sejak tanggal penetapan, bukan sejak diterima oleh wajib bayar. Ketidakadilan terjadi karena dalam hal penetapan dilakukan pada tanggal 1 september 2008, tetapi diterima oleh wajib bayar tanggal 1 Desember 2008. Berarti kesempatan bagi wajib bayar untuk mengajukan keberatan hanya sisa satu bulan, bukan tiga bulan. Oleh karena itu, seyogianya dilakukan perubahan terhadap “sejak tanggal penetapan” menjadi “sejak tanggal diterima” sehingga keadilan tercermin kepada wajib bayar untuk memenuhi jangka waktu yang bersangkutan.⁶⁴

Di samping itu, jangka waktu tiga bulan tersebut untuk memberi kesempatan bagi wajib bayar terlalu lama untuk mengajukan keberatan. Jangka waktu itu perlu dilakukan perubahan cukup satu bulan sejak tanggal diterima penetapan oleh wajib bayar, kecuali bila terjadi keadaan yang memaksa (*forcemayeur*), maka jangka waktu satu bulan itu boleh diperpanjang selama satu bulan lagi. Hal ini dimaksudkan agar pengajuan keberatan tidak terlalu lama sehingga konsekuensinya terhadap penyelesaian hanya memerlukan waktu yang sesingkat-singkatnya pula.⁶⁵

Surat Ketetapan Pajak

Surat ketetapan pajak (SKP) adalah surat ketetapan yang meliputi surat ketetapan pajak kurang bayar. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak Nihil atau surat ketetapan pajak lebih bayar, wajib pajak wajib membayar pajak terutang tanpa menguntungkan dari terhadap keberadaan surat ketetapan pajak. Surat ketetapan pajak kurang bayar diterbitkan oleh Direktur

⁶⁴*Ibid.*, halaman 130.

⁶⁵*Ibid.*, halaman 130-131.

Jendral pajak dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, apabila terjadi hal-hal sebagai berikut :

1. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar.
2. Apabila surat pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran.
3. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai pajak dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenal tarif 0% (Nol persen).
4. Apabila kewajiban pembukuan dan pemeriksaan (sebagaimana dimaksud dalam pasal 28 atau pasal 29) tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.
5. Apabila kepada wajib pajak ditertibkan Nomor pokok wajib pajak dan/atau dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak secara jabatan.

Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak kurang bayar sebagaimana dimaksud nomor 1 dan 5 ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) perbulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutang pajak atau berakhirnya masa

pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak sempat dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar.⁶⁶

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)

Direktur jendral pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak bagian tahun pajak atau tahun pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan tidak akan mungkin dibuktikan sebelum didahului dengan penerbitan surat ketetapan pajak. Penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan dilakukan dengan syarat adanya data baru termasuk data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak sebelumnya. Apabila masih ditemukan lagi data baru termasuk data yang belum terungkap pada saat diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, dan/atau data baru termasuk data yang semula belum terungkap yang diketahui kemudian oleh Direktur Jendral Pajak. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan masih dapat diterbitkan lagi.⁶⁷

Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)

Surat ketetapan pajak nihil diterbitkan apabila setelah dilakukan pemeriksaan, ditemukan adanya jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang

⁶⁶Siti Resmi. *Op. Cit* halaman 44.

⁶⁷*Ibid*, halaman 44-45.

dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak atau tidak ada pembayaran pajak. Untuk masing-masing jenis pajak. Surat ketetapan pajak nihil diterbitkan untuk:

1. Pajak penghasilan, apabila jumlah kredit pajak sama dengan pajak yang terutang atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.
2. Pajak pertambahan nilai, apabila jumlah kredit pajak sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak. Jika terdapat pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai, jumlah pajak yang terutang dihitung dengan cara jumlah pajak keluaran dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai.
3. Pajak penjualan atas barang mewah apabila jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang atau pajak tidak terutang dan tidak ada pembayaran pajak.⁶⁸

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Surat ketetapan pajak lebih bayar diterbitkan untuk :

1. Pajak penghasilan, apabila jumlah kredit pajak (jumlah pajak yang dibayar) lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang.
2. Pajak pertambahan nilai apabila jumlah kredit pajak lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang. Jika terdapat pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai. Jumlah pajak yang tertuang dihitung

⁶⁸ *Ibid*, halaman 45.

dengan cara jumlah pajak keluaran dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai tersebut, atau;

3. Pajak penjualan atas barang mewah, apabila jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang.⁶⁹

Kepada wajib bayar yang telah mengajukan keberatan berdasarkan syarat-syarat itu, seyogianya diberikan surat bukti penerimaan dari instansi pemerintah tempat pemasukan keberatan. Fungsi surat bukti penerimaan keberatan adalah memberikan kepastian hukum bahwa wajib bayar telah memasukkan surat keberatan secara benar. Selain telah memasukkan surat keberatan secara benar. Selain itu, berfungsi pula sebagai alat kontrol terhadap instansi pemerintah yang menerima keberatan wajib bayar untuk menerbitkan penetapan atas keberatannya. Akan tetapi, undang-undang Np. 20/1997 tidak mengatur hal ini sehingga terbuka kemungkinan suatu keberatan yang telah dimasukkan ternyata terlalu lama penyelesaiannya.⁷⁰

Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan sebagaimana diubah dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007. Di dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007, keberatan diatur dalam Pasal 25, Pasal 26, Pasal 26 A. Peraturan pelaksanaannya antara lain adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

⁶⁹ Muhammad Djafar Saidi. *Op. Cit*, halaman 131..

⁷⁰*Ibid.*

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 25 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, dapat diketahui bahwa upaya hukum keberatan dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap SKP KB (Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar), SKP KBT (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan), SKP LB (Surat ketetapan Pajak Lebih Bayar), SKPN (Surat Ketetapan Pajak Nihil) dan pemotongan oleh pihak ke tiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan pada dunia audit, independensi adalah suatu sikap dan prinsip fundamental yang sangat diperlukan seorang auditor. Karena itu beberapa ahli mendefinisikan independensi dalam lingkup audit lebih terperinci lagi. Antle dalam Mayangsari mendefinisikan independensi adalah sehubungan antara akuntan dan kliennya yang mempunyai sifat sedemikian rupa sehingga temuan dan laporan yang diberikan auditor hanya dipengaruhi oleh bukti-bukti yang ditemukan dan dikumpulkan sesuai dengan aturan atau prinsip-prinsip profesionalnya. Mulyadi, mendefinisikan independensi, sebagai berikut:

“Independensi sebagai kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.”⁷¹

⁷¹ Supriyadi, Dkk. “Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak”. *Dalam jurnal Jurnal Pajak Indonesia* Vol.2, No. 2, 2018. halaman 13.

Arens membagi dua jenis independensi dalam dua jenis, yaitu:

“independensi dalam fakta (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi dalam fakta dicapai apabila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit.”⁷²

Sedangkan independensi dalam penampilan adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Misalnya, secara fakta auditor internal dapat melakukan audit yang benar-benar tidak bisa terhadap sebuah divisi, dimana kepala divisi tersebut adalah saudara kandung auditor internal yang bersangkutan. Walaupun dapat bekerja secara tidak bisa, namun sebagian besar fungsi audit telah hilang karena adanya hubungan istimewa auditor internal dengan *auditee*. Dalam hubungannya dengan keberatan, Penelaah Keberatan akan kembali memeriksa dan menguji Laporan Hasil Pemeriksaan yang dikeluarkan oleh fungsional pemeriksa pajak, yang adalah rekannya sesama fiskus. Sengketa antara fungsional pemeriksa penerbit Surat Ketetapan Pajak dan wajib pajak diselesaikan oleh lembaga keberatan yang berada di kantor wilayah yang membawahi kantor pelayanan pajak.⁷³

Pada titik Keberatan, kesetaraan hubungan antara wajib pajak dan fiskus memiliki kesenjangan yang paling tinggi dari seluruh proses dan praktek perpajakan di Indonesia. Karena itu, seberapa objektif pun seorang Penelaah Keberatan dalam bekerja, tetap saja itu hanya akan memperkuat *independence in*

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Ibid.*

fact, namun *independence in appearance*-nya tidak terpenuhi. Dalam implementasinya, Ditjen Pajak wajib melakukan pembahasan dengan wajib pajak pada saat *closing*. Pembahasan dan permintaan keterangan dan bukti kepada wajib pajak juga dilakukan pada saat proses penelitian.

Keterangan dan bukti yang disampaikan oleh wajib pajak dapat berupa keterangan/ bukti yang menguatkan argumen wajib pajak, maupun melemahkannya. Semakin baik bukti yang diserahkan oleh wajib pajak, maka semakin besar kemungkinan hal itu akan dipertimbangkan Penelaah Keberatan dalam mengabulkan permohonan keberatannya.⁷⁴ Setiap keterangan dan penjelasan wajib pajak pasti dipertimbangkan. Bukti dan dokumen yang tidak dipertimbangkan hanyalah bukti/dokumen yang tidak diberikan wajib pajak ke pemeriksa pada saat proses pemeriksaan sebelumnya. Hal itu sesuai dengan amanah Undang-Undang KUP pasal 26A ayat (4):

“Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya”.⁷⁵

Komitmen Ditjen Pajak dalam melayani permohonan keberatan secara profesional dan objektif masih terhambat bentuk struktural lembaga yang masih

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ *Ibid.*

rentan dilanda konflik kepentingan. Masalah independensi menjadi alasan kecurigaan wajib pajak untuk berprasangka bahwa Keberatan mereka diproses dengan berat sebelah. Lembaga Keberatan merupakan bagian dari Lembaga Peradilan Pajak, sehingga kita harus mengetahui apakah lembaga keberatan merupakan lembaga peradilan pajak secara murni atau tidak. Saidi menguraikan empat tolok ukur unsur-unsur pajak peradilan pajak murni, yaitu:

- 1) pajak sebagai suatu perselisihan hukum yang konkret;
- 2) perselisihan hukum yang konkret itu diterapkan hukum pajak yang bersifat abstrak dan mengikat secara hukum;
- 3) sekurang-kurangnya dua pihak yang bersengketa atau berperkara;
- 4) adanya pihak yang berwenang memeriksa dan memutus dan tidak terlibat sebagai pihak yang bersengketa (berperkara) yang berasal dari aparatur peradilan pajak.⁷⁶

Direktorat Jenderal Pajak, yang berwenang memutus Keberatan adalah kepala kantor wilayah yang notabene masih membawahi pihak yang bersengketa, yakni penerbit Surat Ketetapan Pajak, kepala kantor pelayanan pajak. Bahkan dapat juga dikatakan bahwa Keberatan adalah sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak, dan yang menyelesaikan sengketa pajak di tahap Keberatan adalah Direktorat Jenderal Pajak. Sejalan dengan itu, Marbun menjelaskan bahwa model penyelesaian sengketa pajak melalui proses Keberatan merupakan penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa di mana penyelesaiannya masih termasuk pihak yang berperkara yaitu Fiskus

⁷⁶ *Ibid*, halaman 13-14.

(proses Keberatan) dalam penyelesaian sengketa dan dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Peneliti bertindak selaku hakim yang memutuskan dimana posisi Peneliti bukan merupakan hakim yang mandiri melainkan merupakan bagian dari administrasi sehingga dikategorikan sebagai Peradilan Administrasi Tidak Murni.⁷⁷

Permasalahan independensi memang menjadi dilema bagi Penelaah Keberatan mengingat posisi Penelaah Keberatan yang masih berada di bawah naungan Direktorat Jenderal Pajak. Namun Penelaah Keberatan dalam hal ini selalu berusaha menjaga pemeriksaan dilakukan sesuai dengan prosedur perundang-undangan dan selalu menekankan agar pemeriksaan dilakukan secara netral dan tidak memihak baik kepada DJP ataupun kepada Wajib Pajak.⁷⁸

B. Mekanisme Bagi Wajib Pajak dalam Pengajuan Keberatan

Peran pengadilan pajak Undang-undang nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak merupakan suatu perangkat dan sarana hukum yang disediakan untuk menyelesaikan adanya sengketa perpajakan antara pembayar pajak dan aparat pajak. Ditinjau dari struktur dan muatan pada undang-undang tersebut terasa adanya ketidak seimbangan posisi antara wajib pajak pencari keadilan dengan petugas pajak dalam hal terjadinya sengketa perpajakan. Ada 3 (tiga) hal yang akan dibahas dalam tulisan ini dalam kaitannya dengan teori hukum. Ketiga hal tersebut adalah perma, dari segi bentuk formal pengadilan pajak yang berada

⁷⁷ *Ibid.* halaman 14.

⁷⁸ *Ibid.*

di bawah kewenangan administratif eksekutif. Kedua, dari segi substansi di mana pengadilan pajak tidak mengenal upaya banding untuk member kesempatan bagi para pencari keadilan untuk menemukan kebenaran hakiki. Ketiga, adalah adanya kewajiban bagi para pencari keadilan untuk menyetor terlebih dahulu sejumlah 50% dari nilai uang yang dipersengketakan kepada pemerintah sementara sengketa tersebut akan diperiksa.⁷⁹

Hukum yang adil adalah hukum yang member ruang kepada para pencari keadilan untuk di dengar dan dipertimbangkan keberatan-keberatan nyaman adakala hak-haknya dilanggar orang lain atau kepadanya dibebankan suatu kewajiban melebihi yang sepatutnya diembanya. Hukum yang adil adalah juga hukum yang memihak secara seimbang kepada keadilan dan yang dari semula dikonstruksikan memberikan kesempatan yang sama kepada para pihak untuk mempertahankan dan membelahak-haknya. Masyarakat akan menaati hukum mana kala hukum tersebut mencerminkan perasaan keseimbangan dan keadilan serta merupakan sublimasi dari kesadaran hukum rakyat secara umum, demikian antara lain yang dikenal dalam doktrin teori kedaulatan hukum.⁸⁰

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan dengan tujuan akhir kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Oleh karena itu, sektor pajak memegang peranan penting dalam perkembangan kesejahteraan bangsa. Namun, tidak bisa dipungkiri bahwa sulitnya negara melakukan pemungutan pajak, karena banyaknya wajib pajak

⁷⁹ Adrian Sutedi. 2016. *Hukum Pajak*. Jakarta:Sinar Grafika, halaman 228-229.

⁸⁰ *Ibid*, halaman 229.

yang tidak patuh dalam membayar pajak merupakan suatu tantangan tersendiri. Pemerintah telah memberikan kelonggaran dengan memberikan peringatan terlebih dahulu melalui Surat Pemberitahuan Pajak (SPP), tetapi tetap saja banyak wajib pajak yang lalai untuk membayar pajak bahkan tidak sedikit yang cenderung menghindari kewajiban tersebut. Hal ini mendorong pemerintah menciptakan suatu mekanisme yang dapat memberikan daya pemaksa bagi para wajib pajak yang tidak taat hukum. Salah satu mekanisme tersebut adalah *gizeling* atau paksa badan. Keberadaan lembaga ini masih kontroversial. Beberapa kalangan beranggapan bahwa pemberlakuan lembagapaksa badan merupakan hal yang berlebihan. Di lain pihak, muncul pula pendapat bahwa lembaga ini diperlukan untuk memberikan efek jera yang potensial dalam menghadapi wajib pajak yang nakal.⁸¹

Berikut ini hak-hak wajib pajak menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007

1. Melaporkan beberapa masa pajak dalam 1 (satu) surat pemberitahuan masa.
2. Mengajukan surat keberatan dan banding bagi wajib pajak dengan kriteria tertentu.
3. Memperpanjang jangka waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan cara menyampaikan pemberitahuan secara tertulis atau dengan cara lain kepada Direktur Jenderal Pajak.

⁸¹ *Ibid.*

4. Membetulkan surat pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
5. Mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.
6. Mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
 - a. Surat ketetapan pajak kurang bayar
 - b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan
 - c. Surat ketetapan pajak nihil
 - d. Surat ketetapan pajak lebih bayar
 - e. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
7. Mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak atas surat keputusan keberatan.
8. Menunjuk seorangkuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
9. Memperoleh pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak dalam hal wajib pajak menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah

berlakunya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007.⁸²

Wajib pajak mempunyai hak yang wajib pajak dapat digunakan atau dimanfaatkan pada saat-saat tertentu. Jika hak-haknya dilanggar oleh pihak administrasi pajak, wajib pajak dapat mengajukan masalah ini ke hadapan pejabat atasan orang yang melanggar haknya, atau bila perlu mengajukannya ke hadapan lembaga peradilan pajak.⁸³ Hak wajib pajak dikelompokkan sebagai wajib pajak pusat maupun sebagai wajib pajak daerah. Pengelompokkan ini didasarkan bahwa terdapat perbedaan hak yang dimiliki oleh wajib pajak pusat dengan hak yang dimiliki oleh wajib pajak daerah. Perbedaan itu disebabkan karena ketentuan tentang pemenuhan hak antara wajib pajak pusat dengan wajib pajak daerah. Pemenuhan hak wajib pajak pusat diatur dalam Undang-Undang KUP yang berbeda pemenuhan hak wajib pajak daerah yang diatur dalam Undang-Undang PRPD.⁸⁴

Adapun hak wajib pajak yang tunduk pada pajak pusat sebagaimana yang ditentukan antara lain sebagai berikut.⁸⁵

1. Memperoleh nomor pokok wajib pajak atau keputusan pengukuhan pengusaha kena pajak pada saat setelah melaporkan diri ke kantor Direktorat Jenderal Pajak;

⁸² Siti Resmi. *Op. Cit*, halaman 22-23.

⁸³ Muhammad Djafar Saidi, 2010, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers, Halaman 63

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*, halaman 63-66.

2. Mengajukan permohonan penundaan penyampaian surat pemberitahuan kepada pejabat pajak. Jika permohonan itu dikabulkan, wajib pajak diberi kesempatan untuk memperpanjang jangka waktu penyampaian surat pemberitahuan;
3. Menerima tanda bukti pemasukan surat pemberitahuan Surat pemberitahuan yang dimasukkan oleh wajib pajak dan dianggap telah lengkap, wajib pajak diberi tanda bukti penerimaan dari pejabat yang ditunjuk;
4. Melakukan pembetulan sendiri surat pemberitahuan yang telah dimasukkan Jangka waktu untuk melakukan pembetulan surat pemberitahuan adalah dua tahun sesudah berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak, dengan syarat bahwa pejabat pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan;
 - a. Mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran pajak sesuai dengan kemampuannya jika permohonan itu dikabulkan, wajib pajak diberi kesempatan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran, paling lama dua belas bulan yang pelaksanaannya ditetapkan dengan keputusan pejabat pajak;
 - b. Menerima tanda bukti setoran pajak sebagai bukti bahwa wajib pajak telah membayar lunas pajak yang terutang;

- c. Mengajukan permohonan perhitungan atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak serta memperoleh kepastian ditetapkannya surat keputusan pengembalian kelebihan pajak;
- d. Mengajukan permohonan pembetulan salah tulis atau salah hitung yang terdapat dalam surat ketetapan pajak dalam penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan Atas permohonan tersenut, maka pejabat pajak dalam jangka waktu dua belas bulan sejak tanggal permohonan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan pemberian. Jika batas waktu tersebut terlampaui, pejabat pajak tidak menerbitkan suatu keputusan, permohonan pembetulan yang diajukan dianggap diterima;
- e. Mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrassi berupa bunga, denda, atau kenaikan;
- f. Menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- g. Mengajukan surat keberatan dan mohon kepastian terbinya surat keputusan atas surat keberatannya Keberatan wajib pajak mutlak ada surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh pejabat pajak untuk memberi kepastian hukum berupa diterima atau ditolak keberatan keberatan;
- h. Mengajukan permohonan banding atas surat keputusan keberatan pada Pengadilan Pajak Jika surat keputusan keberatan itu memuat

materi yang merugikan wajib pajak, surat keputusan keberatan itu dapat diajukan banding pada Pengadilan Pajak untuk memohon keadilan mengenai sengketanya;

- i. Mengajukan gugatan terhadap tindakan pejabat pajak seperti menerbitkan surat tagihan pajak, dan lain-lain pada Pengadilan pajak untuk memohon keadilan atau kesewenang-wenangan dalam menjalankan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- j. Menunjuk kuasa hukum untuk mewakili dalam persidangan, baik di Lembaga Keberatan, Pengadilan Pajak, maupun Mahkamah Agung;

Hak wajib pajak yang tunduk pada pajak daerah sebagaimana yang ditentukan, antara lain sebagai berikut;⁸⁶

1. Mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran pajak sesuai dengan kemampuannya. Jika permohonan itu dikabulkan, wajib pajak daerah diberi kesempatan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran, paling lama dua belas bulan yang pelaksanaannya ditetapkan dengan keputusan pejabat pajak;
2. Menerima tanda bukti setoran pajak sebagai bukti telah membayar lunas pajak yang terutang;

⁸⁶ *Ibid.*, halaman 66-67.

3. Mengajukan permohonan perhitungan atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak serta memperoleh kepastian ditetapkannya surat keputusan pengembalian kelebihan pajak;
4. Mengajukan permohonan pembetulan salah tulis atas salah hitung yang terdapat dalam surat ketetapan pajak dalam penerapan pajak Undang-Undang PDRD. Atas permohonan tersebut pejabat pajak dalam jangka waktu dua belas bulan sejak tanggal permohonan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan pembetulan. Jika batas waktu tersebut terlampaui, pejabat pajak tidak menerbitkan surat keputusan, permohonan pembetulan yang diajukan dianggap diterima.
5. Mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan;
6. Menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
7. Mengajukan surat keberatan dan mohon kepastian terbitnya surat keputusan atas surat keberatannya. Keberatan wajib pajak daerah mutlak ada surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh pajak pajak untuk memberi kepastian hukum berupa diterima atau ditolak keberatan tersebut;
8. Mengajukan permohonan banding atas surat surat keputusan keberatan pada Pengadilan Pajak. Jika surat keputusan keberatan

itu memuat materi yang merugikan wajib pajak, surat keputusan keberatan itu dapat diajukan banding pada Pengadilan Pajak untuk memohon keadilan mengenai sengketanya;

9. Mengajukan gugatan terhadap tindakan pejabat pajak seperti menerbitkan surat tagihan pajak, dan lain-lain pada Pengadilan Pajak untuk memohon keadilan atas kesewenang-wenangan dalam menjalankan peraturan perundang-undangan perpajakan;
10. Menunjuk kuasa hukum untuk mewakili dalam persidangan, baik di Lembaga Keberatan, Pengadilan Pajak, maupun Mahkamah Agung.

Hak-hak wajib pajak, baik sebagai wajib pajak pusat maupun sebagai wajib pajak daerah tidak secara limitatif diatur secara yuridis, Wajib Pajak mengajukan keberatan karena diawali dari perbedaan pandangan dan penafsiran serta penetapan yuridis fiskal dalam menafsirkan atas implementasi peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, khususnya akibat dari hasil pemeriksaan pajak melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Oleh karenanya keberatan pajak berdasarkan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, yang dapat diajukan ke Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau

e. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga;

Berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan, dalam kerangka berpikir berdasarkan prinsip perlindungan hukum, maka Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan (*Bezwaar*) terhadap suatu “*beschikking*”, yang merasa haknya dirugikan di bidang perpajakan melalui mekanisme yang telah ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan berikut ini.

1. Keberatan Atas Pajak Penghasilan Dan Pajak Pertambahan Nilai

Dalam ketentuan yang berlaku, maka secara normatif, munculnya Keberatan Pajak diawali dari efektivitas fungsi *self assessment* yaitu, melalui pengawasan terhadap penelitian formal SPT, yaitu melalui pemeriksaan pajak dalam pengujian kepatuhan, dimana Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak kepada fiskus (Kantor Pelayanan Pajak) apabila setelah dilakukan perhitungan kembali dari hasil pemeriksaan, maka berlandaskan pada Penghasilan Bruto dikurangi dengan pembebanan pembiayaan maka mendapatkan penghasilan netto dikalikan dengan tarif pajak sehingga terdapat jumlah pajak yang kurang / tidak dibayar atas (penetapan pajak terutang).

Oleh karenanya, Kepala Kantor Pelayanan Pajak dalam menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) ini dapat berupa SKP Nihil, SKP Lebih Bayar, SKP Kurang Bayar (SKPKB), SKP Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) dimulai dari uji kepatuhan atas pelaksanaan Undang-undang di bidang perpajakan yang merupakan penuangan berasal dari Laporan Hasil Pemeriksaan Pajak dan Kertas Kerja Pemeriksaan.

Awal inilah seringkali terjadinya *conflict of interest* dalam penetapan besarnya pajak, yaitu mengenai terjadi perbedaan perhitungan besarnya pajak yang seharusnya terutang dan seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak, melalui penerbitan surat ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh fiskus. Apabila hasil pemeriksaan pajak melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak merupakan pemenuhan atas kepatuhan perwujudan dari keadilan bagi Wajib Pajak, maka ketidakpuasan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban pajak tersebut memiliki hak untuk pengajuan keberatan, jika dipandang beban utang pajak tidak sesuai dengan daya pikulnya. Keberatan Pajak yang ditimbulkan pada dasarnya merupakan konflik hukum keperdataan dalam lapangan bidang hukum publik, sehingga perselisihan yang timbul merupakan yurisdiksi peradilan dalam bidang pajak, yang hanya dapat dilakukan di Pengadilan Pajak.

Secara umum, bagi Wajib Pajak yang dapat mengajukan keberatan baik untuk Pajak Penghasilan (PPH) maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN & PPnBM) dan Pajak Tidak Langsung lainnya yang oleh Undang-Undang Perpajakan dapat diajukan Banding atau Gugatan Pajak. Dalam ketentuan Pasal 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), di antaranya disebutkan bahwa Keberatan Pajak hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak atas suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan

Pemotongan atau Pemungutan melalui pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Sebelum mengajukan keberatan, wajib pajak berhak untuk meminta keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan oleh pihak ketiga kepada Dirjen pajak melalui KPP setempat. Atas permintaan keterangan ini maka Dirjen pajak wajib memberikan keterangan. Adapun syarat untuk mengajukan keberatan adalah sebagai berikut :⁸⁷

- a. Keberatan harus dilakukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia, ditujukan kepada dirjen Pajak (untuk Pajak Pusat) melalui KPP setempat atau Gubernur (untuk Pajak Propinsi), Bupati/Walikota (untuk Pajak Kabupaten/pajak Kota);
- b. Wajib menyebutkan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dan disertai alasan-alasan yang jelas;
- c. Satu keberatan harus diajukan untuk satu jenis dan satu tahun/masa pajak;
- d. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak SKP, kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena di luar kekuasaannya. Keberatan yang disampaikan langsung ke KPP, maka jangka waktu 3 (tiga) bulan dihitung sejak tanggal SKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN atau

⁸⁷ http://www.pajak.net/info/tata_cara_pengajuan_keberatan_pajak.htm, Diakses pada senin 27 Juli 2020, Pukul 20.00 wib.

sejak dilakukan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga sampai saat keberatan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak.

Selanjutnya, tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan, antara lain mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan Wajib Pajak, kemungkinan akan memberikan akibat hukum berupa:

1. Mengabulkan seluruhnya;
2. Mengabulkan sebagian;
3. Menolak, atau
4. Menambah besarnya jumlah pajak yang terutang.⁸⁸

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:⁸⁹

1. Jumlah kerugian;
2. Jumlah besarnya pajak;
3. Pemotongan atau pemungutan pajak;
4. Penerapan tarif pajak;
5. Penerapan persentase norma perhitungan penghasilan neto;
6. Penerapan sanksi administrasi;
7. Penerapan penghasilan tidak kena pajak;

⁸⁸ Hary Djatmiko. 2016, *Sengketa Pajak Dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Biro Hukum dan Humas MA, 2016), halaman 31-34.

⁸⁹ Mohammad Djafar Saidi, 2008, *perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelenggaraan Sengketa Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers, halaman 167-168 .

8. Perhitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan
9. Perhitungan kresit pajak.

Bentuk-bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak yang dapat diajukan keberatan adalah;⁹⁰

1. Surat pemberitahuan pajak yang terutang;
2. Surat ketetapan pajak;
3. Surat ketetapan pajak kurang bayar;
4. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
5. Surat ketetapan pajak lebih bayar;
6. Surat ketetapan pajak nihil;
7. Surat tagihan pajak.

Permohonan pengajuan keberatan dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan. Permohonan tertulis tersebut memuat alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan dimaksud. Untuk lebih meyakinkan, seyogianya bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dan pemotong atau pemungut pajak dilampirkan dalam permohonan tertulis termaksud. Misalnya, dilampirkan surat ketetapan pajak kurang bayar yang materi atau isinya di persengketan atau bukti pemotongan atau pemungutan pajak yang materi atau isinya yang dipersengketakan. Hal ini dimaksudkan agar pemeriksaan yang dilakukan oleh

⁹⁰*Ibid.*, halaman 168.

pejabat pajak terhadap surat permohonan tersebut dapat diselesaikan dalam jangka waktu tidak terlalu lama.⁹¹

Pengajuan keberatan kepada pejabat pajak terikat pada jangka waktu yang ditentukan dalam Undang-Undang Pajak. Sekalipun terikat pada jangka waktu yang ditentukan, saat mulai berlakunya yang berbeda sehingga tidak terdapat sinkronisasi mengenai kepastian secara utuh menyeluruh. Hal ini dapat dilihat pada norma hukum yang terdapat dalam Undang-Undang Pajak, yaitu sebagai berikut; Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menegaskan bahwa

“keberatan harus diajukan dalam jangka waktu waktu tiga bulan, sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.”

Pasal 15 ayat (3) UU PBB menegaskan bahwa “keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterimanya surat sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) oleh wajib pajak, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.”

Pasal 16 ayat (3) UU BPHTB menegaskan bahwa keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama tiga bulan sejak tanggal diterimanya surat ketetapan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan kurang bayar, surat ketetapan hak atas tanah dan bangunan lebih bayar, atau surat ketetapan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan nihil oleh wajib pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.”

Pasal 13 ayat (3) UU PDRD menegaskan bahwa “keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama tiga bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya”.

⁹¹ *Ibid.*, halaman 169.

Jangka waktu pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, hanya diberlakukan kepada keberatan yang terkait dengan pajak penghasilan, pajak perambahan nilai, dan pajak penjualan atas barang mewah. Dalam arti, Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan tidak berlaku terhadap jangka waktu pengajuan keberatan mengenai pajak bumi dan bangunan, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan, dan pajak daerah. Ketiga jenis pajak tersebut (pajak bumi dan bangunan, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan, dan pajak daerah) memiliki pula ketentuan yang secara khusus mengatur mengenai jangka waktu pengajuan keberatan.

Jangka waktu keberatan sebagaimana dimaksud keempat ketentuan tersebut di atas, ternyata memiliki jangka waktu yang sama, yakni 3 (tiga) bulan. Akan tetapi mulai berlakunya jangka waktu tersebut yang berbeda-beda. Seperti halnya Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, jangka waktu pengajuan keberatan untuk pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, pajak penjualan atas barang mewah, dan pajak daerah dihitung sejak tanggal surat, pemotongan atau pemungutan pajak. Karena dihitung sejak tanggal surat, pemotongan atau pemungutan pajak, dapat terjadi jangka waktu tiga bulan tersebut tidak cukup untuk pengajuan keberatan. Misalnya, surat ketetapan kurang bayar tertanggal 3 Februari 2007, tetapi petugas pajak menyampaikan pada

tanggal 3 April 2007, berarti jangka waktu pengajuan keberatan berakhir pada tanggal 2 Mei 2007. Dengan demikian, Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang PDRD tidak memberi perlindungan wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.⁹²

Berbeda dengan jangka waktu pengajuan keberatan untuk pajak bumi dan bangunan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan terhitung sejak tanggal diterimanya surat oleh wajib pajak (lihat Pasal 15 ayat (3) Undang-Undang PBB dan Pasal 16 ayat (3) Undang-Undang BPHTB). Karena jangka waktu pengajuan keberatan dihitung sejak tanggal diterimanya surat tersebut, kapan saja wajib pajak menerima surat itu, berarti pada saat itu pula terhitung jangka waktu dimaksud, dengan demikian Pasal 15 ayat (3) Undang-Undang PBB dan Pasal 16 ayat (3) Undang-Undang BPHTB memberikan perlindungan hukum wajib pajak dalam rangka pengajuan keberatan.⁹³

Jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan, cukup lama bagi wajib pajak untuk mempersiapkan keberatan yang akan diajukan kepada pajak. Seyogianya, jangka waktu tersebut dipersingkat atau dikurangi, cukup hanya satu bulan, terhitung sejak tanggal diterima surat atau bukti pemotongan atau pemungutan pajak tersebut. Begitu pula halnya, terhadap ketentuan *force majeure* yang terdapat dalam pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan,, Pasal 15 ayat (3) Undang-Undang PBB, Pasal 16 ayat (3) Undang-Undang BPHTB, dan pasal 13 ayat (3) Undang-Undang PDRD, seyogianya ditiadakan saja mengingat

⁹²*Ibid.*, halaman 171.

⁹³*Ibid.*, halaman 171-172.

hal itu yang menyebabkan wajib pajak tidak menaati jangka waktu pengajuan keberatan secara tepat dan benar.

a. Pemeriksaan pada Lembaga Keberatan

Setelah memenuhi persyaratan yang ditentukan, surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak akan dilakukan pemeriksaan oleh pejabat pajak. Pemeriksaan itu tertuju pada objek sengketa pajak yang dipersoalkan sebagaimana yang tercantum, baik dalam surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak lebih bayar, surat ketetapan pajak nihil, atau pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak pemotongan atau pemungut pajak mengingat objek sengketa pajak harus jelas dan konkret yang menimbulkan kerugian bagi pihak yang mengajukan keberatan. Kerugian timbul karena tidak melakukan perbuatan hukum tetapi perbuatan hukum tersebut bertentangan dengan norma hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak maupun pemotong atau pemungut pajak.⁹⁴

Kadangkala pemeriksaan surat keberatan tidak dihadirkan wajib pajak sebagai pihak yang mengalami kerugian sehingga objektivitas pemeriksaan yang dilakukan oleh pejabat pajak sangat diragukan kebenarannya. Pada hal, kehadiran wajib pajak tersebut sangat dibutuhkan untuk memberikan keterangan yang berkaitan dengan substansi yang dipersoalkan sebagaimana yang tercantum dalam surat keberatannya. Selain itu, berhak pula mengajukan alat bukti untuk mendukung dalil-dalil yang telah ada dalam surat keberatan yang diajukannya. Atau wajib pajak tersebut memperoleh penjelasan mengenai permohonan

⁹⁴*Ibid.*, halaman 209.

keberatannya dari pejabat pajak yang memeriksa surat keberatan termaksud. Dengan demikian, kehadiran wajib pajak dalam pemeriksaan sengketa pajak sangat dibutuhkan agar surat keputusan keberatan yang diterbitkan mencerminkan rasa keadilan dan memberi perlindungan hukum wajib pajak yang bersengketa.⁹⁵

Walaupun kehadiran wajib pajak sangat dibutuhkan dalam pemeriksaan pajak di Lembaga Keberatan, kehadirannya harus diatur agar tidak mengganggu kelancaran pemeriksaan tersebut. Pengaturan kehadiran wajib pajak dalam pemeriksaan seyogianya dilakukan oleh Menteri Keuangan. Dasar pertimbangannya adalah Menteri Keuangan yang membawahi Departemen Keuangan termasuk di dalamnya adalah Direktorat Jenderal Pajak sebagai tempat penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan.⁹⁶

Pengajuan keberatan yang diajukan wajib pajak akan diperiksa dan diputus oleh suatu unit/bagian yang merupakan bagian yang ada pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kanwil Pajak. Hal ini dapat dikatakan bahwa penyelesaian sengketa pajak yang berupa keberatan ini dilakukan oleh suatu unit/lembaga yang berada di bawah lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Tentunya hal ini, menimbulkan keraguan atas independensi lembaga keberatan, karena sengketa pajak ini terjadi antara wajib pajak dengan pemerintah (Ditjen Pajak), tetapi yang memeriksa dan memutus adalah Ditjen Pajak.⁹⁷

Mengenai keindependensi lembaga keberatan pajak ini, banyak pihak yang memberikan kritikan/saran agar dilakukan perubahan/perbaikan tentang lembaga

⁹⁵ *Ibid.*, halaman 210.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Budi Ispriyarso. *Op. Cit.* halaman 254.

keberatan tersebut, karena dianggap tidak independen dan tidak efektif. Banyak keberatan yang diajukan oleh wajib pajak ditolak oleh Ditjen Pajak, sehingga harus diselesaikan oleh Pengadilan Pajak. Ditjen Pajak terkesan melemparkan tanggungjawab ke Pengadilan Pajak. Ashari Ritonga (Mantan Ketua Pengadilan Pajak) menyambut baik tentang keindependenan lembaga keberatan pajak, keberadaan lembaga keberatan yang independen diperlukan untuk menyaring perkara pajak yang layak untuk masuk di Pengadilan Pajak.⁹⁸

Berdasarkan teori independensi kekuasaan kehakiman yang dikemukakan Jimly Asshiddiqie, bahwa independensi suatu kelembagaan dapat dilihat berdasarkan struktur organisasi. Berdasarkan struktur organisasi lembaga keberatan pajak yang berada dibawah Kementerian keuangan khususnya di bawah Direktorat Jenderal Pajak, maka hal ini menyebabkan ketidak independenan lembaga keberatan pajak. Apalagi sengketa pajak terjadi antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak, sedangkan yang menyelesaikan sengketa pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak . Hal ini seperti Peradilan Semu (Quasi Peradilan), karena pihak yang memutus perkara merupakan salah satu pihak yang bersengketa. Keindependenannya diragukan, ada *conflict of interest*.⁹⁹

Direktorat Jenderal Pajak sendiri tengah mengkaji pemisahan divisi yang menangani keberatan pajak. Jika selama ini ditangani oleh kantor wilayah (kanwil) nantinya akan dibentuk unit baru di tingkat pusat yang khusus menangani masalah tersebut. Rencana ini akan menjadikan ditjen pajak lebih profesional, ide keberatan agar menjadi independen sudah dikaji oleh Ditjen

⁹⁸ *Ibid.* halaman 254-255.

⁹⁹ *Ibid.*, halaman 255.

Pajak. Artinya semi independen, artinya dibuat sendiri terpisah dari kantor pajak tetapi masih dalam lingkup ditjen pajak. Namun demikian, ada pendapat lain, hendaknya lembaga keberatan supaya betul-betul independen, harusnya kedudukannya di luar Direktorat Jenderal Pajak.¹⁰⁰

Keberatan menjadi sangat penting mengingat proses keberatan adalah langkah mendapatkan keadilan yang pertama bagi Wajib Pajak. Proses Keberatan Pajak yang adil dapat meningkatkan kesadaran bagi Wajib Pajak, sehingga dengan sendirinya dapat meningkatkan kepatuhan WP. Mengenai persyaratan pengajuan keberatan, terdapat perkembangan mengenai pengaturannya khususnya tentang pembayaran utang pajaknya. Pada awalnya, jika wajib pajak mengajukan keberatan, maka wajib pajak tetap berkewajiban untuk membayar utang pajaknya. Ketentuan ini, dapat dilihat dalam Pasal 25 ayat (6) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 yang menegaskan bahwa pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mencegah. Usaha penghindaran atau penundaan melalui surat keberatan, yang dapat mengganggu penerimaan negara dari sektor perpajakan.¹⁰¹

Terdapat perubahan persyaratan dalam pengajuan keberatan, setelah dikeluarkannya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, tentang perubahan ke tiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP (Ketentuan Umum Perpajakan). Perubahan tersebut dicantumkan dalam Pasal 25 ayat (3) huruf a, yang menyatakan dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ *Ibid*, halaman 255-256.

ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.¹⁰²

Perubahan ini dimaksudkan untuk memperbaiki ketentuan sebelumnya yang menentukan bahwa pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak yang dapat diartikan bahwa wajib pajak harus tetap melunasi utang pajaknya terlebih dahulu meskipun sedang mengajukan keberatan. Ketentuan ini dianggap kurang adil, karena belum ada keputusan terhadap keberatan yang diajukan, wajib pajak dipaksa untuk membayar utang pajaknya sesuai yang ditetapkan dalam SKP. Oleh karena itu untuk memperbaiki ketentuan tersebut, diubah wajib pajak tidak perlu membayar semuanya, tetapi membayar paling sedikit sejumlah yang disetujui wajib pajak dalam akhir pemeriksaan.¹⁰³

Hukum pajak dibagi menjadi dua yaitu:

1) Hukum Pajak Materiil

Hukum pajak materiil merupakan norma yang menjelaskan keadaan, perbuatan, dan peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa yang harus dikenakan pajak, dan berapa besar pajaknya. Dengan kata lain, hukum pajak materiil mengatur tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak beserta hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak. Hal-hal yang termasuk dalam hukum pajak materiil antara lain peraturan yang memuat kenaikan, denda, sanksi atau

¹⁰² *Ibid*, halaman 256.

¹⁰³ *Ibid*.

hukuman, cara pembebasan dan pengembalian pajak, serta ketentuan yang member hak tagihan utama kepada fiskus.¹⁰⁴

2. Hukum Pajak Formil

Hukum pajak formil merupakan peraturan mengenai berbagai cara untuk mewujudkan hukum materil menjadi suatu kenyataan. Bagian hukum ini memuat cara penyelenggaraan mengenai pendapatan suatu utang pajak, kontrol oleh pemerintah terhadap penyelenggaranya, kewajiban para wajib pajak, kewajiban pihak ketiga, dan prosedur dalam pemungutannya. Hukum pajak formil dimaksudkan untuk melindungi fiskus dan wajib pajak tidak selalu sama karena kompetensi aparatur fiskus yang terkadang ditambah atau dikurangi.¹⁰⁵

Ketentuan ini masih juga dirasa belum adil, karena ada kewajiban wajib pajak untuk membayar utang pajaknya (meskipun hanya sebagian) sebelum adanya keputusan atas keberatan yang diajukannya. Seharusnya pembayaran utang pajak, dibayar setelah ada keputusan dirjen Pajak. Hal ini juga tidak sesuai dengan asas peradilan yang sederhana, cepat dan biaya ringan seperti yang tercantum dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan kehakiman khususnya Pasal 2 ayat (4).¹⁰⁶

Beberapa ketentuan lainnya, yang dirasa tidak adil adalah ketentuan yang terdapat dalam Pasal 25 angka (9), Pasal 25 angka (10) dan Pasal 27 angka (5) d.

¹⁰⁴ Siti Resmi. *Op. Cit*, halaman 4-5.

¹⁰⁵ *Ibid*, halaman 5.

¹⁰⁶ Budi Ispriyarso. *Op. Cit*, halaman 256.

Pasal 25 angka (9) yang menyatakan Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Selanjutnya Dalam Pasal 25 angka 10, disebutkan bahwa dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan. Dalam Pasal 27 angka 5 d, disebutkan bahwa dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.¹⁰⁷

Berdasarkan ketentuan di atas, terlihat bahwa wajib pajak yang akan berperkara di lembaga keberatan pajak, diancam dengan denda yang cukup besar yaitu sanksi administrasi berupa denda sebesar 50%. Adanya ancaman ini tentunya dapat menimbulkan “ketakutan” bagi wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum keberatan, karena biayanya sangat tinggi apabila sampai kalah di lembaga keberatan. Akhirnya kemungkinan banyak wajib pajak yang mengurungkan niatnya untuk mengajukan keberatan, karena adanya sanksi tersebut. Apalagi apabila wajib pajak kalah di lembaga keberatan, kemudian mengajukan banding, ancamannya lebih menakutkan lagi, dendanya menjadi 100 % apabila permohonan bandingnya ditolak. Ketentuan ini menurut penulis dari

¹⁰⁷ *Ibid*, halaman 256-257.

aspek keadilan kurang adil karena wajib pajak pada posisi yang lemah. Ketentuan ini juga tidak sesuai dengan asas *equality before the law* (asas kesamaan di depan hukum) karena ada perbedaan perlakuan antara pihak yang bersengketa. Harusnya ketentuan tentang ancaman denda 50 % untuk keberatan yang ditolak maupun 100% untuk banding pajak yang ditolak, ini dihilangkan, walaupun pajak mempunyai fungsi budgeter, namun jangan mengabaikan aspek keadilan.¹⁰⁸

C. Efektifitas PERMENKEU No 202/PMK 03/2015 Dalam Rangka Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak

Pasal 2 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 2020/PMK.03/2015 Tentang Perubahan atas peraturan menteri keuangan nomor 9/PMK.03/2013 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan, menyebutkan:

- 1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Tambahan;
 - c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
 - d. Surat Ketetapan Pajak Nihil; atau Bayar
 - e. pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 2020/PMK.03/2015 Tentang Perubahan atas peraturan menteri keuangan nomor 9/PMK.03/2013 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan, menyebutkan:

- 3) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu: Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan sebagaimana dimaksud pada: ayat (1) terhadap materi atau isi

¹⁰⁸ *Ibid*, halaman 257.

dari surat ketetapan pajak, yang meliputi jumlah rugi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak.

- 4) 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.
- 5) Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan oleh Wajib Pajak dengan menyampaikan Surat Keberatan.
- 6) Surat Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) dibuat dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran I yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini.

Berdasarkan ketentuan Pasal diatas dapat diketahui bahwa wajib pajak diberikan hak yaitu untuk mengajukan keberatan namun dibatasi atas suatu yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 2020/PMK.03/2015 Tentang Perubahan atas peraturan menteri keuangan nomor 9/PMK.03/2013 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan.

Perihal kewajiban dari Direktur Jenderal pajak diatur dalam Pasal 17 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 2020/PMK.03/2015 Tentang Perubahan atas peraturan menteri keuangan nomor 9/PMK.03/2013 Tentang tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan, menyebutkan:

- 1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu palinglama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan.
- 2) (Keputusan atas keberatan yang diajukan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterbitkan berdasarkan laporan penelitian keberatan.
- 3) Keputusan atas keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat berupa mengabulkan seluruhnya, mengabulkan sebagian, menolak, atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar yang dituangkan dalam Surat Keputusan Keberatan.
- 4) Jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1). dihitung sejak tanggal Surat Keberatan diterima sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) sampai dengan tanggal Surat Keputusan Keberatan diterbitkan.

Penegakan hukum merupakan serangkaian aktivitas, upaya, dan tindakan melalui organisasi berbagai instrument untuk mewujudkan apa yang dicita-citakan oleh penyusun hukum atau undang-undang tersebut. Di dalam pengertian penegakan hukum tersebut juga termasuk penyuluhan, sosialisasi, dan pendidikan serta bimbingan agar para pembayar pajak dapat mengikuti dan mematuhi undang-undang perpajakan sesuai dengan yang disita-citakan oleh undang-undang atau peraturan di bidang perpajakan.¹⁰⁹

Pada penjelasan umum Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menyatakan, bahwa dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, penyelesaian sengketa perpajakan melalui Pengadilan Pajak mengharuskan Wajib Pajak untuk melunasi 50% (lima puluh persen) kewajiban perpajakannya terlebih dahulu. Meskipun demikian proses penyelesaian sengketa perpajakan melalui Pengadilan Pajak tidak menghalangi proses penagihan Pajak.¹¹⁰

Terdapat tiga ketidakseimbangan, yaitu *pertama*, sengketa baru diakui keberadaannya setelah aparat perpajakan menetapkan jumlah kewajiban pajak atau beban pajak bagi wajib pajak. *Kedua*, yaitu dalam proses beracara pada pengadilan banding, hakim hanya wajib mendengar sepihak keterangan termohon, sedangkan permohonan keadilan tidak wajib didengarkan keterangannya. *Ketiga*,

¹⁰⁹ Andrian Sutedi, 2011, *Hukum Pajak*, Jakarta: Sinar Grafika, halaman 231.

¹¹⁰ *Ibid.*, halaman 232.

adalah dalam hal wajib pajak mengajukan banding, yang bersangkutan harus terlebih dahulu membayar atau melunasi 50% kewajiban perpajakannya.¹¹¹

Kewajiban penyerahan 50% dari jumlah yang dipersengketakan akan dapat secara signifikan mempengaruhi kemampuan likuiditas atau solvabilitas keuangan para pencari keadilan. Selain itu, asas *presumption of innocent* pun tampaknya terabaikan dalam situasi yang mengharuskan pembayaran separuh dari jumlah yang dipersengketakan. Ketidakseimbangan posisi hukum wajib pajak dalam sengketa pajak antara lain sebagai berikut.

1. Ketiadaan sanksi langsung bagi petugas yang merugikan wajib pajak.
2. Kewajiban membayar sebagian dari yang dipersengketakan

Berdasarkan ketentuan pada Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Peradilan Pajak, dinyatakan bahwa banding hanya boleh dilakukan apabila si pbanding telah membayar 50% dari jumlah yang disengketakan. Di sisi lain, tampaknya hal ini mencerminkan ketidakadilan yang ditimpakan lingkungan peradilan pajak kepada wajib pajak atau penanggung pajak. Dengan membayar terlebih dahulu 50% selain secara ekonomis akan sangat membebani pencari keadilan, juga secara esensi mengandung makna bahwa ada keyakinan yang kuat atas keputusan yang diambil petugas pajak sudah benar. Apalagi diperhatikan kewenangan yang sangat besar diberikan (*vested in*) bagi peradilan pajak.¹¹²

Dr. Lodewijk Gultom berpendapat bahwa Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 melanggar asas praduga tidak bersalah. Pasal

¹¹¹*Ibid.*

¹¹²*Ibid.*, halaman 236.

tersebut menentukan wajib pajak yang ingin mengajukan banding diharuskan terlebih dahulu membayar 50% dari jumlah pajak terutang. Kewajiban ini seolah-olah mengesankan bahwa wajib pajak sudah bersalah atau mengakui kesalahannya. Selain itu, menurutnya, Pengadilan Pajak merupakan bentuk penggabungan kekuasaan yudikatif di bawah legislative. Ia berpendapat bahwa undang-undang ini memuat materi yang melegitimasi kekuasaan pemerintahan terhadap warga negara. Oleh karena itu, perlu ada kontrol atau pengawasan dari legislatif dan yudikatif terhadap pengadilan pajak. Hakim-hakim pengadilan pajak ia nilai belum diawasi secara baik, sehingga warga negara selaku wajib pajak sering dikorbankan. Sebaiknya, ketergantungan hakim-hakim tersebut pada Menteri Keuangan harus diputus agar dapat independen dalam memutus dengketa pajak.¹¹³

Mengenai keindependensi lembaga keberatan pajak ini, banyak pihak yang memberikan kritikan/saran agar dilakukan perubahan/perbaikan tentang lembaga keberatan tersebut, karena dianggap tidak independen dan tidak efektif. Banyak keberatan yang diajukan oleh wajib pajak ditolak oleh Ditjen Pajak, sehingga harus diselesaikan oleh Pengadilan Pajak. Ditjen Pajak terkesan melemparkan tanggungjawab ke Pengadilan Pajak. Ashari Ritonga (Mantan Ketua Pengadilan Pajak) menyambut baik tentang keindependenan lembaga keberatan pajak, keberadaan lembaga keberatan yang

¹¹³*Ibid.*, halaman 242-243.

independen diperlukan untuk menyaring perkara pajak yang layak untuk masuk di Pengadilan Pajak.¹¹⁴

Peluang wajib pajak untuk menang dalam sengketa pajak di tingkat keberatan. Permasalahan yang terjadi adalah banyak permohonan sengketa yang awalnya ditolak pada tingkat Keberatan tersebut ternyata dimenangkan oleh Pengadilan Pajak ketika wajib pajak mengajukan Banding.¹¹⁵ Pada kenyataannya, upaya keberatan yang seharusnya menjadi langkah awal wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak malah menjadi suatu hambatan bagi mereka. Meskipun mereka telah mempersiapkan aspek formal dan material pengajuan keberatan, Penelaah Keberatan cenderung lebih mempertahankan hasil SKP yang dikeluarkan pemeriksa pajak dan tidak mempertimbangkan argumentasi wajib pajak. Ketidakpuasan wajib pajak tercermin dari banyaknya wajib pajak yang mengajukan banding walaupun permohonan keberatannya telah ditolak.¹¹⁶

Ketidakpuasan wajib pajak terhadap hasil keputusan keberatan yang mayoritas menolak seluruh atau hanya mengabulkan sebagian keberatan menjadi alasan untuk mengatakan bahwa proses Keberatan yang mereka mohonkan tidaklah adil. Pada tahun 2016, dari 9.042 berkas Keberatan yang dimasukkan oleh Wajib Pajak, hanya 7,92% atau sekitar 716 permohonan yang dikabulkan seluruhnya. Sebanyak 19,74% atau sekitar 1.784 dikabulkan sebagian. Bahkan, sebanyak 77,63% atau sekitar 7.019 permohonan ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hampir sama dengan tahun 2016, pada tahun 2017 (data per Oktober),

¹¹⁴<https://www.ortax.org/ortax/?mod=berita&page=show&id=6800&q=&hlm=402>,
Senin, 27 Juli 2020, 21.00 wib.

¹¹⁵Supriyadi, Dkk. *Op. Cit.*, halaman 7.

¹¹⁶*Ibid.*, halaman 8.

permohonan Keberatan yang dikabulkan oleh Ditjen Pajak hanya 8,56% atau cuma sekitar 362 dari 4.230 berkas Keberatan. Sebanyak 19,74% atau sekitar 835 permohonan yang mendapat keputusan dikabulkan sebagian, dan ada 71,70% yang ditolak atau sekitar 3.032 permohonan.¹¹⁷

Selama 4 tahun terakhir, keputusan yang menolak keberatan selalu berada di atas angka 70% per tahunnya. Sedangkan keputusan untuk mengabulkan sebagian permohonan Keberatan WP berada di posisi tertinggi kedua, yakni 13,27% secara total 4 tahun. Gejala ini memperlihatkan betapa kecilnya peluang wajib pajak untuk menang dalam sengketa pajak di tingkat keberatan. Permasalahan yang terjadi adalah banyak permohonan sengketa yang awalnya ditolak pada tingkat Keberatan tersebut ternyata dimenangkan oleh Pengadilan Pajak ketika wajib pajak mengajukan Banding.¹¹⁸

¹¹⁷*Ibid.*, halaman 12.

¹¹⁸*Ibid.*, halaman 15.

BAB IV

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

1. Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Di dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan, keberatan diatur dalam Pasal 25, Pasal 26, Pasal 26 A. Peraturan pelaksanaannya itu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan yang dalam peraturan tersebut memberikan kepastian hukum dalam hal pelaksanaan dan penyelesaian dalam mengajukan keberatan oleh wajib pajak.
2. Berdasarkan Permohonan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan, wajib pajak dapat melakukan pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal pajak dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan, jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan. Direktur Jenderal pajak wajib dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan.

3. Efektifitas dengan adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 telah Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak karena dalam peraturan tersebut dibuat mengenai hak dari wajib pajak yaitu mengajukan keberatan sesuai dengan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan dengan begitu Keberatan akan ada Kepastian hukum yang termuat dalam peraturan tersebut mengenai pelaksanaan dan penyelesaian keberatan oleh wajib pajak kepada Direktur Jenderal Pajak.

B. Saran

1. Seharusnya sosialisasi dilakukan kepada masyarakat wajib pajak dan juga mengedukasinya maka dengan begitu masyarakat wajib pajak dapat mengetahui pengaturan dalam pengajuan keberatan kepada Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan .
2. Seharusnya mekanisme dalam melakukan pengajuan keberatan pajak oleh wajib pajak kepada direktur jenderal pajak lebih memberikan keleluasan waktu bagi wajib pajak dalam hal mengajukan keberatan wajib pajak kepada direktur jenderal pajak agar tidak adanya hak ataupun kewajiban yang dilanggar.
3. Seharusnya dengan adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 menjadikan Direktur jenderal pajak dalam memberikan

keputusannya setelah menerima surat keberatan dari wajib pajak dalam waktu 12 (dua belas) bulan dilaksanakan dengan tunduk kepada peraturan tersebut maka wajib pajak tidak akan menunggu waktu yang lama untuk menantikan suatu keputusan yang dapat memenuhi rasa keadilan dan kepastian hukum atas pengajuan keberatan yang diajukan oleh wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku/Literatur

- Abdulkadir Muhammad. 2014. *Hukum dan Penelitian Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Adrian Sutedi. 2016. *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Catharina Vista Okta Frida. 2020. *Hukum Pajak Di Indonesia Pengantar atau dasar-dasar perpajakan*. Jakarta: Garudhawaca.
- Fidel. 2014. *Tax Law : Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*. Tangerang: PT Carofin Media.
- Hary Djatmiko. 2016, *Sengketa Pajak Dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Biro Hukum dan Humas MA, 2016),
- Ida Hanifah. dkk. 2018. *Pedoman Penulisan Tugas Akhir Mahasiswa Fakultas Hukum UMSU*. Medan : Pustaka Prima.
- Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto. 2011. *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- M. Farouq S. 2018. *Hukum Pajak Di Indonesia*. Jakarta: Kencana.
- Muchammad Djafar Saidi. 2013. *Hukum Acara Peradilan Pajak*. Jakarta : PT Raja Grafindo Persada.
- , 2016. *Hukum Acara Peradilan Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers.
- , 2008, *Hukum Penerimaan Negara Bukan Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers.
- , 2010, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers.
- , 2008, *perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelenggaraan Sengketa Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers.
- Sani Imam Santoso. 2014. *Teori Pemidanaan Dan Sandera Bahan Gijzeling*. Jakarta: Penaku.
- Siti Resmi. 2016. *Perpajakan teori dan kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Soerjono Soekanto. 2014. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Satjipto Rahardjo. 2000. *Ilmu hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, Cetakan ke-V.
- Philipus M. Hadjon. 1987. *Perlindungan Bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: PT. Bina Ilmu.
- Wiratni Ahmadi. 2006. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Bandung : PT Refika Aditama.

B. Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202 /Pmk.03/2015
Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor
9/Pmk.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan

C. Jurnal

Asriyani. “Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak”. *Dalam Jurnal Katalogis*. Volume 5. Nomor 8. Agustus 2017.

Budi Ispriyarso. “ Kelemahan Lembaga Keberatan Pajak”. *Dalam jurnal Administrative Law & Governance*. Volume 2. No. 2, June 2019.

Etty oechaeti. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jurnal Wawasan HUKUM, Vol. 26 No. 01. Februari 2012.

Supriyadi, Dkk. “Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak”. *Dalam jurnal Jurnal Pajak Indonesia* Vol.2, No. 2, 2018.

D. Internet

Direktorat Jenderal Pajak. ‘Wajib Pajak dan NPWP’. melalui <https://www.pajak.go.id/id/wajib-pajak-dan-npwp>. Sabtu. diakses 27 Juni 2020. Pukul 14.00 wib.

Direktorat jenderal Pajak. “Keberatan”. melalui <https://pajak.go.id/keberatan>. Sabtu. diakses 27 Juni 2020. Pukul 14.20 wib.



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
FAKULTAS HUKUM

Jalan Kapten Muchtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6623301 Fax. (061) 6625474

Website : <http://www.umsu.ac.id>, <http://www.fahum.umsu.ac.id> E-mail : rektor@umsu.ac.id, fahum@umsu.ac.id

Bila menjawab surat ini, agar disebutkan nomor dan tanggalnya



KARTU BIMBINGAN SKRIPSI MAHASISWA

NAMA : NUR RAHMAH NASUTION
NPM : 1606200330
PRODI/BAGIAN : Hukum/Hukum Acara
JUDUL SKRIPSI : PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP WAJIB PAJAK DALAM MEKANISME KEBERATAN PAJAK YANG MELEWATI BATAS WAKTU BERDASARKAN PERMENKEU NO 202/ PMK 03/ 2015
Pembimbing : MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS, SH., M.H.

TANGGAL	MATERI BIMBINGAN	TANDA TANGAN
18/07/2020	Perbaiki abstrak	
29/07/2020	Perbaiki Penulisan	
13/08/2020	perbaiki penulisan	
22/08/2020	perbaiki metode penulisan	
11/09/2020	perbaiki substansi pembahasan	
19/09/2020	penambahan tinjauan pustaka	
30/09/2020	Perbaiki substansi: BAB III Hasil Penelitian	
10/10/2020	BAB IV diperbaiki sesuai petunjuk	
27/10/2020	Acc lanjut ke sidang	

Diketahui,
 DEKAN FAKULTAS HUKUM

(Assoc. Prof. Dr. IDA HANIFAH, SH., MH) (MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS, SH., M.H.)

DOSEN PEMBIMBING