

## BAB II

### PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PERPAJAKAN BERDASARKAN SISTEM PERADILAN PAJAK DI INDONESIA

#### 2.1 Karakteristik Penyelesaian Sengketa Perpajakan di Indonesia

Negara Indonesia terbentuk dari kesatuan dan/atau kesamaan sejarah serta disatukan dengan beragam kebudayaan dan corak kehidupan. Terbentuknya suatu Negara tidak lepas dari peran rakyat sebagai penopang eksistensi penyelenggaraan Negara. Peran rakyat begitu signifikan untuk penyelenggaraan Negara dimana rakyat sebagai penentu arah dan kemajuan bangsa Indonesia.

Salah satu peran dari rakyat untuk penyelenggaraan Negara adalah instrumen pajak. Kita semua paham bahwa sektor perpajakan merupakan salah satu sektor penyumbang pendapatan terbesar bagi Negara. Pendapatan demikian itu dikelola oleh Negara yang nantinya dipergunakan untuk penyelenggaraan roda pemerintahan dan pembangunan nasional.<sup>28</sup>

Instrumen pajak sangat penting bagi jalannya roda penyelenggaraan Negara selain sebagai penyumbang pendapatan terbesar, bagi rakyat instrumen pajak akan dinikmati sebagai kontra prestasi dalam bentuk pelayanan publik dan pembangunan dalam berbagai sektor.

Penarikan dan/atau pemungutan pajak terhadap rakyat dalam konstitusi diatur sebagaimana dalam ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Selanjutnya disebut UUD NRI

---

<sup>28</sup> Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 2002, h. 32

1945) pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk kepentingan rakyat.<sup>29</sup> Artinya bahwa penarikan pajak sudah diatur secara tegas dalam konstitusi kita dan selanjutnya ditegaskan kembali dalam Ketentuan Umum Perpajakan.

Pungutan pajak sebagaimana dalam UUD NRI sifatnya memaksa yang memiliki arti negara dapat memberikan tindakan lebih atau upaya paksa dalam hal pelaksanaan proses pemungutan pajak beserta tindakan – tindakan lain agar supaya penerimaan negara dalam sektor pajak menjadi maksimal. Selain prinsip memaksa, dalam pemungutan pajak pula dikenal prinsip *self assesment* yang artinya pembebanan besaran pajak yang perlu dibayarkan oleh wajib pajak secara mandiri, selain itu makna dari prinsip tersebut juga dapat diartikan sebagai sarana untuk mendorong wajib pajak sadar diri untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak.<sup>30</sup>

Konsep penerimaan yang membebankan terhadap kesadaran diri dari wajib pajak untuk melakukan pembayaran tidak serta merta dapat dilakukan secara optimal. Terkadang banyak penerimaan negara yang belum optimal dikarenakan kurangnya kesadaran dalam pembayaran pajak. Dilihat dari segi kepentingan negara kedepan, sektor pajak memang harus dilakukan reformasi guna meningkatkan penerimaan yang salah satunya dapat dilakukan dengan konsep memaksa atau upaya paksa.

---

<sup>29</sup> Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

<sup>30</sup> Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Dasar Pajak Jilid 2*, Eresco, Bandung, 2003, h. 43

Upaya paksa dalam konteks penerimaan negara dari sektor pajak salah satunya ialah instrumen penegakan hukum perpajakan. Penegakan demikian erat kaitannya dengan adanya sengketa perpajakan itu sendiri. Konteks hukum perpajakan terkait penegakan hukum khususnya penyelesaian sengketa perpajakan memiliki corak atau karakteristik tersendiri. Sebelumnya perlu dipahami bahwa sengketa pajak merupakan sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>31</sup>

Pengertian tersebut mengenai sengketa pajak, hubungan hukum yang terjadi tidak hanya antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang dalam hal ini petugas pajak, lebih dari itu objek sengketa pajak harus terdapat suatu keputusan dari pejabat yang berwenang yang mana sifat dari keputusan tersebut dapat diajukan banding atau gugatan di Pengadilan Pajak. Jika merujuk pada definisi dan makna tersebut dapat disimpulkan bahwa penyelesaian sengketa pajak dapat menggunakan jalur banding atau upaya administratif serta melalui peradilan yakni Pengadilan Pajak.

Kedua elemen penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia menurut pengertian sengketa pajak yakni melalui jalur administratif yakni dengan mengajukan banding dan melalui gugatan ke Pengadilan Pajak yang masuk dalam ranah peradilan, dapat dikatakan penyelesaian sengketa perpajakan

---

<sup>31</sup> Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

memiliki ciri khas khusus dibanding dengan penyelesaian pada sengketa lain. selain itu hubungan hukum saja antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang tidak cukup untuk menjadi dasar diperiksanya sengketa pajak dimaksud melainkan harus dengan adanya surat keputusan.

Keputusan dimaksud adalah suatu keputusan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak baik itu di tingkat Kantor Pelayanan Pajak Pratama dan/atau Kantor Wilayah yang mana pejabat tersebut secara yuridis mempunyai kewenangan untuk menerbitkan surat keputusan kepada wajib pajak. Dalam pengertian sebagaimana disadur dalam pengertian di Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Selanjutnya disebut UU Pengadilan Pajak), maka unsur dari surat keputusan dimaksud adalah yang memiliki kaitan dengan adanya penagihan pajak dan surat paksa.

Jadi surat keputusan yang dimaksudkan disini lebih dalam juga harus dipahami bahwa tidak hanya keputusan mengenai kewajiban pajak terhadap wajib pajak yang dipahami secara sempit saja, melainkan di dalam keputusan tersebut harus mencerminkan unsur adanya penagihan pajak dan upaya paksa terhadap wajib pajak untuk memenuhi kewajiban pajaknya. Disini juga dapat diartikan bahwa terbitnya surat keputusan tersebut berarti sudah melalui proses *self assesment* dalam menyerahkan sepenuhnya kewajiban pajak kepada wajib pajak.

Apabila wajib pajak mendapatkan surat keputusan yang mana telah memenuhi unsur adanya penagihan dan upaya paksa untuk melakukan pembayaran, maka secara normatif wajib pajak harus memahami bahwa terdapat penyelesaian sengketa perpajakan yang secara khusus mengatur. Pertama adalah upaya administratif terhadap sengketa pajak tersebut yang dapat dijelaskan terlebih dahulu secara umum bahwa upaya administratif disini adalah adanya upaya yang disebut juga peradilan tidak murni.

Upaya administratif dalam penyelesaian sengketa pajak didasari oleh ketentuan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan (Selanjutnya disebut UU KUP) yang menyatakan bahwa apabila wajib pajak mempunyai pendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan surat pemungutan tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan.<sup>32</sup> Maksud daripada keberatan disini adalah upaya administrasi secara internal yang akan diajukan kepada Direktorat Jenderal Pajak dimana pejabat tersebut yang menerbitkan surat keputusan kepada wajib pajak.

Penerbitan dan penyusunan surat keputusan yang menjadi objek keberatan atau upaya administratif sepenuhnya disusun oleh pejabat yang berwenang yakni Direktorat Jenderal Pajak. Penerbitan surat keputusan harus mencerminkan dasar dan alasan yang kuat agar supaya terhindar dari dugaan

---

<sup>32</sup> Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan

penyalahgunaan kewenangan. Disini dalam hal mengajukan keberatan wajib pajak diberikan hak untuk menyusun keberatan dengan dasar alasan yang kuat mengenai pengenaan, pemotongan atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan.

Adapun batas waktu untuk mengajukan keberatan bagi wajib pajak terhadap surat keputusan dimaksud adalah 3 (tiga) bulan sejak diterbitkannya surat keputusan tersebut. Jangka waktu tersebut dapat dipergunakan bagi wajib pajak untuk mempersiapkan segala dasar argumentasi beserta bukti untuk mengajukan dalil keberatan terhadap pejabat yang berwenang yakni fiskus. Selain itu batas waktu tersebut juga dapat sebagai dasar membuktikan bagi wajib pajak bahwa keterlambatan di dalam penyampaian kewajiban pajak karena suatu hal yang tidak dapat dihindarkan (*force majeure*). Setelah wajib pajak mengajukan surat keberatan tersebut, maka wajib pajak berhak mendapatkan surat tanda bukti penerimaan (tanda terima) pengajuan keberatan sebagai alat kontrol bagi wajib pajak di kemudian hari terhadap pengajuan keberatan tersebut.

Terkait dengan setelah berkas diterima di Direktorat Jenderal Pajak untuk keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, konsep pembuktiannya mengacu sebagaimana dimaksud Pasal 26 ayat (4) UU KUP yang pada intinya menyatakan bahwa dalam hal wajib pajak mengajukan surat keberatan atas keputusan pajak, maka wajib pajak yang harus dapat membuktikannya.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan

Konsep penyelesaian sengketa di lembaga wajib pajak sebagaimana telah dibahas sebelumnya diselesaikan melalui jalur internal di Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang mana sejak penerbitan surat keputusan sampai pejabat yang mengadili adalah orang dan/atau lembaga yang sama. Terlebih konsep pembuktian sepenuhnya dibebankan kepada wajib pajak dan diputus secara sepihak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini menurut penulis dapat berpotensi menimbulkan ketidakadilan terhadap wajib pajak yang mempunyai itikad baik.

Putusan atas keberatan wajib pajak terkait dengan pengajuan surat keberatan tersebut dapat berupa misalnya dalam hal keberatan diterima seluruhnya maka dasar pembuatan keputusan atas keberatan tersebut tidak perlu diberikan alasan-alasan pertimbangan, melainkan cukup dinyatakan keberatan wajib pajak diterima, tetapi apabila keberatan wajib pajak diterima sebagian, menolak atau bahkan menambah besarnya kewajiban pajak terutang maka putusan tersebut biasanya disertai dengan alasan-alasan pertimbangan yang mendasarinya. Dari corak pemberian putusan mencerminkan bahwa ada dominasi kekuasaan dari Negara dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dalam hal memeriksa dan memutus sengketa pajak. Dalam konteks upaya administratif, lembaga penyelesaian sengketa haruslah bersifat independen dan tidak mempunyai benturan kepentingan terhadap para pihak yang

bersengketa untuk memberikan putusan yang adil dan dapat memberikan kepastian hukum.<sup>34</sup>

Karakteristik kedua dalam upaya penyelesaian sengketa perpajakan dapat melalui gugatan pada Pengadilan Pajak. Berbeda dengan upaya sebelumnya pada mekanisme keberatan, upaya gugatan melalui Pengadilan Pajak ini diatur sebagaimana dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Selanjutnya disebut UU Pengadilan Pajak). Sebelumnya mekanisme keberatan atas surat keputusan pejabat yang berwenang diatur pada UU KUP.

Perlu dipahami bahwa pembentukan Pengadilan Pajak melalui UU Pengadilan Pajak di Indonesia adalah salah satunya untuk meningkatkan pembangunan nasional melalui penerimaan pajak. Sekali lagi pentingnya pajak untuk pembangunan dan kehidupan Pemerintahan bagi Indonesia begitu vital dan seharusnya instrumen pajak dalam Negara harus mencerminkan suasana yang harmonis antara wajib pajak dengan fiskus agar dapat tercipta optimalisasi penerimaan pajak.

Selain itu kewajiban pajak terkadang tidak sepenuhnya disadari oleh wajib pajak dan ini merupakan salah satu penghambat dalam proses penerimaan pajak negara. oleh karenanya hadirnya Pengadilan Pajak sebagai sarana untuk pemahaman wajib pajak akan hak dan kewajibannya serta keseimbangan kedudukan di mata hukum antara wajib pajak dengan fiskus.

---

<sup>34</sup> Paulus Effendy Lotulung, *Wewenang Pengadilan Dalam Penanganan Sengketa Pajak*, Berita Pajak No. 1420/Tahun XXXVI Januari 2000 h. 41-42

Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam penelitian ini merupakan badan peradilan dibawah Mahkamah Agung yang menjalankan kekuasaan yudikatif untuk menyelenggarakan peradilan yang bebas, mandiri dan tanpa adanya campur tangan dari pihak manapun. Berbeda dengan analisis penulis terhadap upaya keberatan yang merupakan upaya administratif, pada penyelesaian sengketa melalui gugatan diharapkan lebih fair dan seimbang antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang.

Kewajiban menjalankan tugas, pokok dan fungsinya, Pengadilan Pajak senantiasa berpedoman pada ketentuan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Selanjutnya disebut UU Kekuasaan Kehakiman) dengan karakteristik tersendiri berkaitan dengan hukum acara serta substansi pemeriksaan perkaranya. Pada muaranya harapan hadirnya Pengadilan Pajak dapat memberikan sumbangsih terhadap penerimaan Negara sekaligus dapat memberikan keadilan dan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

Sebagaimana dalam ketentuan Pasal 1 angka 7 UU Pengadilan Pajak, gugatan terhadap pejabat yang berwenang yang diajukan oleh wajib pajak merupakan upaya hukum yang dapat dilakukan terhadap penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan. Disini terlihat jelas bahwa gugatan memiliki kesamaan unsur dengan upaya keberatan yang diajukan terhadap Direktorat Jenderal Pajak dimana antara upaya keberatan dengan upaya hukum gugatan memiliki kesamaan yakni adanya unsur penagihan pajak terkait dengan keputusan dari pejabat yang berwenang. Dalam

Pengadilan Pajak hampir pasti yang mengajukan gugatan ialah wajib pajak itu sendiri.

Kemudian dalam kekuasaan Pengadilan sebagaimana dimaksud Pasal 31 UU Pengadilan Pajak, perlu dipahami bahwa Pengadilan Pajak dapat memeriksa banding dan gugatan. Adapun perbedaannya ialah bahwa pemeriksaan banding pemeriksaannya didasarkan atas keputusan keberatan dan pemeriksaan gugatan didasarkan atas pelaksanaan penagihan pajak berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang sebagaimana dimaksud UU KUP. Disini persamaan mendasar antara pemeriksaan banding dan gugatan sebenarnya adalah pemeriksaan atas keputusan dari pejabat yang berwenang yang memiliki unsur paksaan yakni adanya penagihan pajak terhadap wajib pajak.

Ciri khas selanjutnya ialah bahwa corak Pengadilan Pajak di Indonesia merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir untuk memeriksa sengketa pajak sebagaimana ketentuan Pasal 33 ayat (1) UU Pengadilan Pajak. Maksud bahwa pertama dan terakhir dapat diartikan bahwa pemeriksaan yang menghasilkan suatu putusan merupakan jenis putusan *final and binding* atau pertama dan terakhir.

Kuasa hukum dalam penanganan sengketa pajak di Pengadilan Pajak bukanlah kuasa hukum sebagaimana umumnya dijumpai di peradilan-peradilan lainnya yang mana peradilan lain misalkan peradilan umum dan/atau agama tidak memberikan spesifikasi tentang keahlian kuasa hukum,

tetapi dalam beracara dalam Pengadilan Pajak berbeda pengaturannya. Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 ayat (2) UU Pengadilan Pajak. Syarat utama yang harus dipenuhi ialah bahwa kuasa hukum harus mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.<sup>35</sup>

Dan perlu digarisbawahi dalam pemeriksaan persidangan Pengadilan Pajak tidak menghalangi atau menunda adanya pelaksanaan penagihan pajak sebagaimana ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU Pengadilan Pajak. Artinya sama dengan adanya Keputusan Tata Usaha Negara yang diajukan gugatan melalui Pengadilan Tata Usaha Negara, objek berupa KTUN yang dikeluarkan oleh Pejabat Tata Usaha Negara terhadap badan hukum atau perseorangan yang bersifat konkret, individual dan final tidak menghalangi berlakunya keputusan tersebut.

## **2.2 Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Terkait Karakteristik Penyelesaian Sengketa Pajak**

Setiap warga negara yang telah diakui keberadaannya baik secara wilayah maupun secara hukum serta telah melaksanakan kewajiban sebagai warga negara yang baik sudah semestinya mendapatkan jaminan perlindungan hukum agar kehidupan sehari-hari warga negara terhadap warga negara lain menjadi harmonis dan penyelenggaraan negara semakin optimal.

Jaminan perlindungan hukum terhadap warga negara sejalan dengan prinsip *rule of law* dan *equality before the law* dalam konsep negara hukum

---

<sup>35</sup> Sjahran Basah, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasidalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bina Ilmu, Bandung, 2003, h. 72

sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Selanjutnya disebut UUD NRI 1945). Bahwa yang dimaksud negara hukum yang paling sederhana yang dapat dipahami bahwa segala aktifitas masyarakat atau warga negara harus berlandaskan akan ketentuan hukum yang berlaku di Negara serta setiap warga negara sama kedudukannya di mata hukum.<sup>36</sup>

Implikasi dari konsep negara hukum ini memiliki konsekuensi bahwa negara dalam hal menjalankan pemerintahannya tidak boleh memperlakukan warga negara tidak sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan perundang-undangan yang berlaku, melainkan peran Negara harus sebagai pelindung atau pengayom warganya agar tercipta lingkungan yang dapat memberikan jaminan perlindungan hukum. Karena esensinya sebagai Negara ketika menentukan arah kebijakan publik atau pembentukan peraturan hukum yang mengikat warga tidak boleh memiliki anggapan peran dominan sehingga kedudukan terhadap warga negara menjadi timpang.

Secara terminologi perlindungan hukum dapat dipahami sebagai perbuatan yang melindungi atau upaya melindungi yang dilakukan oleh negara atau pemerintah dengan peraturan yang ada yang mana dengan dasar peraturan tersebut maka dapat melindungi warga negara. peraturan yang demikian juga mempunyai sifat tersendiri yakni ada yang bersifat mengatur dan ada

---

<sup>36</sup> Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory)*, Kencana Preneda Media Group, Jakarta, 2005, h. 81

yang bersifat memaksa. Kedua sifat ini memiliki tujuan yang sama yakni memberikan solusi atau pengaturan terhadap sendi kehidupan masyarakat.

Terdapat banyak teori tentang bagaimana perlindungan hukum tersebut berlaku di suatu negara, dalam hal ini penulis mengambil salah satu teori dari Philippus Hadjon yang mengatakan bahwa perlindungan hukum merupakan perlindungan terhadap harkat dan martabat manusia serta pengakuan terhadap hak asasi manusia yang dimiliki oleh subyek hukum.

Menjadi pertanyaan mendasar ketika mengapa perlindungan hukum perlu diberikan kepada manusia atau warga negara karena perlindungan hukum merupakan hak dasar manusia dan apabila warga negara sudah menjalankan kewajiban sebagai warga negara, maka negara wajib untuk memberikan perlindungan hukum. Sebelum negara melaksanakan prinsip perlindungan hukum, maka unsur perlindungan hukum harus terpenuhi. Adapun unsur perlindungan hukum adalah:

- a. Adanya perlindungan dari Pemerintah kepada warganya;
- b. Jaminan kepastian hukum;
- c. Berkaitan dengan hak-hak warga negaranya;
- d. Adanya sanksi hukuman bagi pihak yang melanggar.<sup>37</sup>

Secara konseptual perlindungan hukum diberikan dari Negara kepada warganya yang mana negara memiliki peran sentral. Tetapi perlu diukur

---

<sup>37</sup> Achmad Ali, *Ibid*,

bahwa peran negara tersebut juga dapat dikatakan tidak berjalan sebagaimana mestinya atau tidak memberikan efektifitas terhadap warganya. Untuk menentukan efektivitas hukum, menurut Soerjono Soekanto terdapat 5 (lima) faktor yang mempengaruhinya yakni :

- a. Faktor peraturan, faktor ini merupakan faktor dasar yaitu peraturan sebagai pijakan warganya untuk berbuat dan bertindak, apabila substansi peraturan perundang-undangan tidak sesuai dengan kebutuhan masyarakat, maka peran peraturan tersebut tidak dapat memberikan solusi penuh terhadap kebutuhan masyarakat.
- b. Faktor penegak hukum, faktor ini merupakan jenis pelaksana dari peraturan perundang-undangan. Sebaik apapun peraturan apabila tidak dilaksanakan dengan iktikad baik oleh penegak hukum maka peraturan sebaik apapun akan sia-sia belaka.
- c. Faktor sarana, tidak cukup hanya menjalankan peraturan dengan iktikad baik bagi penegak hukum, melainkan harus memiliki sumber daya manusia yang kompeten guna dapat memahami maksud dan tujuan peraturan perundang-undangan.
- d. Faktor masyarakat, faktor ini merupakan faktor tujuan dari hukum itu sendiri dimana hukum bertujuan untuk mengatur sendi kehidupan masyarakat. Jadi konstruksinya peraturan tersebut harus sesuai kebutuhan masyarakat, dijalankan oleh sumber daya

manusia penegak hukum yang kompeten dan bermuara kepada tercipta kerukunan dan kesejahteraan masyarakat.

- e. Faktor kebudayaan, terakhir merupakan budaya yang mana apabila konstruksi jalannya perlindungan hukum sudah sesuai dengan koridornya maka budaya tersebut akan dapat mewarisi sisi baik penegakan hukum dalam masyarakat.<sup>38</sup>

Memahami dan mengerti konsep perlindungan hukum agar terjadi hubungan timbal balik antara negara dan masyarakat sejalan dengan prinsip negara hukum. Dalam hal penerapan pemungutan pajak sebagai instrumen penerimaan terbesar negara, sudah selayaknya prinsip perlindungan hukum ini dapat diterapkan karena wajib pajak sudah memberikan prestasi berupa pembayaran pajak kepada Negara, maka Negara mempunyai kewajiban untuk memberikan perlindungan hukum sebagai bentuk kontra prestasi secara tidak langsung.

Kontra prestasi yang diberikan oleh Negara dalam hal telah memungut pajak dari wajib pajak dapat berupa pembangunan, pelayanan publik serta sarana penegakan hukum. Dalam hal pemungutan pajak terkadang berpotensi menimbulkan kesalahan penafsiran mengenai perhitungan dan/atau pemotongan pajak, dan berujung adanya sengketa pajak yang dapat diselesaikan melalui mekanisme upaya administratif keberatan atau gugatan melalui Pengadilan Pajak. Instrumen tersebut

---

<sup>38</sup> J.J.H.A.L, Bruggink, *Refleksi Tentang Hukum*, Cetakan Kedua, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2006, h. 62

menjadi salah satu kontra prestasi dari Negara untuk wajib pajak dari pemungutan pajak itu sendiri.<sup>39</sup>

Hukum pajak merupakan lingkup hukum publik karena mengatur hubungan hukum antara negara dengan wajib pajak atau masyarakat. Hukum publik mengatur kepentingan umum, seperti hubungan warga negara dengan negara. ia berurusan dengan sekalian hal yang berhubungan dengan masalah kenegaraan serta bagaimana negara itu menjalankan fungsinya. Dalam kaidah hukum publik dalam hal ini hukum pajak juga terdapat pula hukum administrasi negara yang mengatur tentang tata cara dan prosedur administrasi untuk menjalankan tugas pemungutan pajak. Hukum administrasi selanjutnya sebagai kumpulan peraturan hukum yang mengadakan lembaga – lembaga negara dan memberikan kekuasaan kepada lembaga tersebut melalui pembagian kekuasaan atau pekerjaan dan yang mengikat lembaga tersebut untuk menggunakan kekuasaannya yang telah diberikan oleh negara.<sup>40</sup>

Konstitusi Indonesia sebagaimana dimaksud Pasal 23A UUD NRI 1945 mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang. Peraturan atau undang-undang merupakan suatu ketetapan hukum yang dibuat oleh lembaga legislasi yang berisikan para wakil rakyat. Dengan demikian karena pajak diatur dengan Undang-Undang maka hal ini membawa

---

<sup>39</sup> Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2005, h. 71

<sup>40</sup> Marihot P. Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2010, h. 62

konsekuensi bahwa isi undang-undang merupakan perwujudan kehendak rakyat melalui perwakilannya.

Adanya kekuasaan yang diberikan kepada negara dalam menjalankan tugas-tugas pemerintahan membuat ketidakseimbangan antara kekuasaan pemerintahan dengan kekuasaan individu warga negara. ketidakseimbangan tersebut akan berpotensi menimbulkan kesewenang-wenangan tindak pemerintahan. Dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan maka administrasi perpajakan sebagai bagian dari administrasi pemerintah juga tunduk pada undang-undang ini. Tujuan diundangkannya UU Administrasi Pemerintahan adalah agar pemerintah dapat menjalankan tugasnya sekaligus memberikan perlindungan hukum bagi warga negara dari kesewenang-wenangan tindakan Pemerintah. UU Administrasi Pemerintahan merupakan hukum administrasi pemerintahan yang bersifat umum sedangkan hukum pajak yang bersifat khusus mengatur perpajakan akan bersifat sebagai *lex specialist* terhadap UU Administrasi Pemerintahan.

Kaitan antara hukum administrasi dalam hal ini administrasi perpajakan adalah berupa perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak yang bertujuan untuk melindungi wajib pajak dari tindakan pemerintah dalam bidang administrasi perpajakan sebagai titik sentral dikaitkan dengan perlindungan hukum dibedakan menjadi dua macam yakni perlindungan hukum yang bersifat preventif dan perlindungan

hukum yang bersifat represif. Rakyat atau wajib pajak diberikan hak untuk mengajukan keberatan atau pendapatnya sebelum keputusan pemerintah yang mendapat bentuk definitif. Dengan demikian perlindungan hukum yang preventif ditujukan untuk mencegah terjadinya sengketa, sedangkan perlindungan represif ditujukan untuk menyelesaikan sengketa.

Jadi konsep perlindungan hukum bagi wajib pajak dapat pula diartikan sebagai upaya melindungi dari kesewenang-wenangan pemerintah di bidang perpajakan dan pengaturan prosedur administrasi agar wajib pajak dapat menerima hak-haknya.

Konsep perlindungan hukum terhadap wajib pajak difokuskan terhadap bagaimana penyelesaian sengketa dapat memberikan kepastian dan jaminan perlindungan hukum. Karena esensinya bentuk perlindungan hukum terhadap wajib pajak terkait adanya penagihan pajak adalah dengan upaya hukum. Dengan upaya hukum dalam bidang perpajakan diharapkan dapat mengakomodir hak-hak daripada wajib pajak keseluruhan agar kedudukan dengan fiskus menjadi seimbang.

Bilamana di telaah secara mendalam, akar sengketa pajak berawal dari adanya keputusan pajak dari pejabat yang berwenang yang memiliki unsur penagihan dan upaya paksa. Secara konkret surat keputusan dari pejabat yang berwenang sebagai akar dari sengketa pajak dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar

(SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), atau sengketa atas pemotongan dan pemungutan pihak ketiga maka wajib pajak dengan adanya objek tersebut dapat mengajukan keberatan sebagai upaya administratif.

Aspek kajian pertama yang akan dianalisis ialah apakah upaya hukum keberatan atas surat keputusan dimaksud yang menimbulkan sengketa pajak, upaya perlindungan hukum terhadap wajib pajak apakah sudah sesuai dengan konsep perlindungan hukum yang sesungguhnya. Perlu digarisbawahi mengenai lembaga keberatan merupakan jenis penyelesaian sengketa melalui peradilan tidak murni atau semu karena segala proses dilakukan di dalam internal Direktorat Jenderal Pajak.

Ditinjau dari aspek dikeluarkannya surat keputusan yang mana surat tersebut dikeluarkan juga oleh lembaga yang sama yakni Direktorat Jenderal Pajak dan untuk penyelesaian sengketa melalui proses keberatan juga diselesaikan melalui Direktorat Jenderal Pajak dapat berpotensi mengurangi hak-hak jaminan perlindungan hukum wajib pajak secara keseluruhan.

Secara kelembagaan, instrumen keberatan yang dilaksanakan dan diputus oleh Direktorat Jenderal Pajak sejatinya merupakan lingkup eksekutif yakni Kementerian Keuangan dan Kementerian Dalam Negeri dalam arti baik secara organisasi, administrasi, keuangan sampai dengan pembinaan teknis sepenuhnya dilakukan dalam ranah yang sama yakni

eksekutif. Timbul persoalan apakah dapat terjadi penyelesaian yang berkeadilan melalui lembaga keberatan ini.

Selain itu sebagai negara yang menganut prinsip *check and balance*, secara konstitusional lembaga keberatan ini cenderung dapat menciderai jiwa dan visi dari lembaga peradilan yang sesungguhnya. Kekhawatiran wajib pajak apabila diselesaikan melalui lembaga keberatan ialah nilai pajak baik itu terutang atau lebih dapat dinyatakan sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak karena pada dasarnya wajib pajak tidak membawa data apapun dan sifat dari surat keputusan tersebut dapat dipaksakan. Menurut penulis upaya penyelesaian sengketa perpajakan melalui jalur lembaga keberatan tidak memberikan keadilan dan jaminan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Selain upaya keberatan dalam penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia juga dikenal penyelesaian melalui jalur gugatan di Pengadilan Pajak. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya mengenai persamaan dan perbedaan upaya penyelesaian ini, maka esensinya wajib pajak dapat memilih langsung upaya gugatan melalui Pengadilan Pajak tanpa harus menembuh keberatan terlebih dahulu. Tetapi wajib pajak juga dapat menempuh upaya keberatan kemudian dapat mengajukan banding di Pengadilan Pajak tanpa melalui gugatan terlebih dahulu.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Buana Hadi, *Peradilan Pajak Sebagai Sistem Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*, Ind Hill & Co, Jakarta, 2010, h. 73

Pengadilan Pajak dibentuk pada tahun 2002 sebagaimana telah diundangkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Selanjutnya disebut UU Pengadilan Pajak). Seperti telah diuraikan dalam karakteristik diatas, maka Pengadilan Pajak juga merupakan salah satu penyelenggara kekuasaan kehakiman bagi mereka wajib pajak yang akan mencari keadilan melalui Pengadilan Pajak. Jadi peradilan pajak sendiri juga mempunyai hubungan vertikal terhadap Mahkamah Agung sebagai lembaga tertinggi di bidang yudikatif.

Perlu diketahui bahwa keberataan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia termasuk dalam pengadilan khusus. Sebagaimana ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, menempatkan Pengadilan Pajak dibawah lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang secara khusus memeriksa, mengadili dan memutus sengketa pajak.

Namun dalam penerapannya, Pengadilan Pajak mendapat permasalahan bahwa dalam hal putusan sifatnya final dan mengikat yang artinya tidak dapat diajukan upaya hukum lagi kecuali Peninjauan Kembali. Sebagaimana ketentuan Pasal 33 ayat (1) *juncto* Pasal 77 ayat (1) UU Pengadilan Pajak justru memberikan batasan dan amputasi terhadap hak upaya hukum bagi wajib pajak. Kita semua paham bahwa dalam semua jenis lingkup peradilan tingkat pertama tidak menemukan peradilan lain selain Pengadilan Pajak yang putusannya bersifat final dan mengikat,

kecuali Mahkamah Konstitusi karena lembaga Mahkamah Konstitusi tidak memiliki badan peradilan dibawahnya.<sup>42</sup>



---

<sup>42</sup> Ilyas B. Wirawan, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak*, Mitra Wacana Media, Bandung, 2012, h. 62