

Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak melalui Keberatan Pajak

Afdil Hamdani^{1*}, Edi Haskar², Nessa Fajriyana Farda³

^{1*,2,3}Universitas Muhammadiyah Sumatra Barat, Bukittinggi, Indonesia

*email: afdilhamdani@gmail.com

DOI: <https://doi.org/10.37729/amnesti.v5i2.3024>

Submitted: Juni 2023

Revision: Juli 2023

Accepted: Agustus 2023

ABSTRAK

Kata Kunci:
*Perlindungan
Hukum,
Sengketa
Pajak,
Keberatan
Pajak*

Keberadaan perlindungan hukum bagi wajib pajak merupakan pelaksanaan dari penegakan hukum pajak untuk memberikan keadilan kepada wajib pajak apabila terjadi sengketa pajak antara wajib pajak dengan pejabat pajak atau fiskus, karena terdapat perbedaan penghitungan antara wajib pajak dengan fiskus tentang besarnya pajak yang harus dibayar. Penelitian ini bertujuan untuk membahas perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan yuridis normatif. Artinya, data dikumpulkan melalui studi kepustakaan (*library research*) yang meneliti bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang berkaitan dengan penelitian ini. Berdasarkan hasil penelitian, perlindungan hukum dalam proses penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan belum memberikan keadilan bagi wajib pajak dan sebagai sarana perlindungan hukum, karena undang-undang perpajakan tidak dapat menjamin hak-hak wajib pajak untuk mendapatkan perlakuan yang adil dalam proses penyelesaian sengketa pajak. Upaya hukum penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan, tidak sejalan dengan prinsip *asas equality* (kesamaan) dan *asas equity* (keadilan), karena terdapat perlakuan yang berbeda antara wajib pajak dengan pejabat pajak (*fiscus*) dalam proses penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan.

ABSTRACT

Keywords:
Legal
Protection,
Tax Dispute,
Tax Objection

The existence of legal protection for the taxpayers in tax disputes is the implementation of tax law enforcement to give justice for taxpayers when there is tax dispute between taxpayer and fiscus, because often there is an argument between taxpayers and fiscus about the amount of tax that taxpayers must pay. This study aims to discuss the legal protection for taxpayers in tax dispute resolution through tax objection. The method used is a normative juridical research. It means, the data in this study is collected with library research by examining primary and secondary legal sources related to the research. Based on the research results, it was shown that legal protection for the taxpayers in tax disputes through tax objections has not given justice to the taxpayers, because legal protection provided by tax law to protect the taxpayers rights failed to ensure taxpayers receive fair treatment in tax disputes. The legal effort in tax dispute resolution through tax objection violates the principle of equality and equity, because there are differences in treatments between taxpayers and tax collectors in the tax dispute resolution process.

1. PENDAHULUAN

Indonesia adalah negara hukum, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 Ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945), hal ini berarti bahwa, Indonesia menjunjung tinggi hukum dan kedaulatan hukum. A. Hamid S. Attamini dengan mengutip Burkens, mengatakan bahwa negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaan dan penyelenggaraan kekuasaan dari negara tersebut dibawah kekuasaan hukum dalam segala bentuknya adalah negara hukum. Sebagai konsekuensi dari sebuah negara hukum adalah negara dapat memaksakan pungutan dan pajak yang digunakan untuk keperluan suatu negara berdasarkan peraturan perundang-undangan (Nurwahyuni et al., 2022).

Menurut P.J.A. Andriani sebagaimana diterjemahkan R. Santoso Brotodiharjo, mendefinisikan Pajak sebagai iuran yang dapat dipaksakan oleh negara kepada yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak diberikan prestasi kembali, yang dapat langsung ditunjukkan, dan berguna untuk membiayai negara dalam pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintah (Nugrahini, 2019). Selanjutnya, di dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Isi pasal ini merupakan dasar

hukum oleh negara yang tidak boleh dilanggar dalam pelaksanaan pengenaan pajak, pemungutan pajak, dan penagihan pajak.

Pasal 23A UUD 1945 sebagai dasar hukum dan asas legalitas yang harus ditaati dalam negara hukum dan tidak boleh dilanggar oleh pejabat pajak sebagai wakil dari negara dalam memungut pajak. Lebih lanjut, keberadaan asas legalitas ini dapat memberikan perlindungan hukum kepada wajib pajak dan pejabat pajak disaat negara melakukan pemungutan pajak (Dewi & Widodo, 2018). Ketentuan Pasal 23A UUD 1945 tersebut memberikan delegasi kewenangan kepada peraturan perundang-undangan di bawah UUD 1945 untuk mengatur pemungutan pajak secara terperinci dan luas. Konstitusional negara Indonesia yang menganut prinsip negara hukum dinamis memberikan keleluasan tugas pemerintah untuk melindungi masyarakat di segala bidang dan untuk mencapai tujuan negara yaitu kesejahteraan sosial melalui peran serta pemerintah dalam kegiatan bermasyarakat (Zaini, 2020).

Pada hakikatnya, penyelesaian sengketa pajak yang adil dan transparan merupakan perlindungan hukum yang diberikan peraturan perundang-undangan perpajakan kepada wajib pajak dan pemungut pajak atau fiskus sebagai perwakilan dari Negara (Bawazier, 2011). Selanjutnya, perlindungan hukum kepada wajib pajak bertujuan agar kewajiban dan haknya tidak dilanggar pada saat pemungut pajak. Sementara itu, perlindungan hukum untuk fiskus diberikan agar pemungutan pajak tersebut dapat dibenarkan sebagai perwujudan pelaksanaan kewajiban oleh wajib pajak untuk pendapatan kas Negara (Asriyani, 2017). Pemberian perlindungan hukum yang berat sebelah atau hanya diberikan sepihak dapat menimbulkan ketidakadilan.

Kemudian, pada saat ini pemungutan pajak di Indonesia menggunakan sistem *self assessment system* yang segala aktivitas perpajakan dilaksanakan oleh wajib pajak (Rizki, 2018). Di dalam sistem ini, wajib pajak menghitung sendiri besarnya utang pajak yang harus dibayarkan berdasarkan perhitungan wajib pajak tersebut. Oleh karena itu, perhitungan besarnya pajak oleh wajib pajak dengan perhitungan oleh fiskus atas besarnya pajak yang terutang seringkali berbeda yang dapat menimbulkan sengketa pajak (Diamastuti, 2018). Sengketa pajak yang terjadi akibat perbedaan perhitungan pajak tersebut dapat diselesaikan melalui Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak dengan mengedepankan prinsip adil, sederhana, murah dan cepat (Djarmiko, 2013). Di dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP), diatur mengenai hak dan kewajiban wajib pajak, yaitu salah satunya ialah hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas suatu penetapan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Lebih lanjut, di dalam Pasal 25 Ayat (1) UU KUP dinyatakan bahwa keberatan pajak adalah upaya hukum yang diberikan oleh Undang-Undang bagi wajib pajak yang merasa dirugikan, atau berbeda pendapat dengan hasil pemeriksaan oleh pejabat pajak dalam surat penetapan pajak atau terhadap pemotongan atau pemungutan pajak dari pihak ketiga. Untuk mengajukan keberatan, wajib pajak dapat mengirimkan surat keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak (DJP). Selanjutnya, Pasal 2 Ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan sebagaimana telah diubah terakhir kali dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015, dinyatakan *bahwa “wajib pajak hanya dapat mengajukan keberatan terhadap materi atau isi dari surat penetapan pajak. Materi dan isi yang dimaksud meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak”*.

2. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan yaitu metode yuridis normative dengan mengkaji norma-norma hukum dalam peraturan perundang-undangan yang terkait dengan perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan (Soekanto, 2012). Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier serta penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini. Penelitian ini bersifat deskriptif, yaitu menggambarkan secara tepat sifat-sifat suatu individu, keadaan, gejala atau kelompok tertentu atau untuk menentukan penyebaran suatu gejala, atau untuk menentukan ada tidaknya hubungan antara suatu gejala dengan gejala lain dalam masyarakat.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Keberatan

Pasal 5 Angka (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dijelaskan bahwa *“sengketa pajak adalah sengketa yang timbul*

dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan pajak dengan surat paksa". Dari pengertian sengketa pajak tersebut, yang termasuk kedalam sengketa pajak hanya banding dan gugatan, sedangkan keberatan bukan merupakan suatu sengketa pajak. Akan tetapi, seharusnya keberatan juga merupakan suatu sengketa pajak karena tanpa adanya keberatan atas keputusan lembaga keberatan maka tidak ada banding.

Upaya hukum dibidang perpajakan dapat dilakukan melalui lembaga keberatan pajak dengan mengajukan keberatan atas suatu ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak, atau melalui Banding dan Gugatan Pajak di Pengadilan Pajak (Ispriyarso, 2018). Kemudian, atas dasar prinsip perlindungan hukum, wajib pajak diberikan hak untuk mengajukan keberatan atas suatu "beschikking", apabila wajib pajak merasa haknya dirugikan dengan berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan (Advianto, 2018). Lebih lanjut, di dalam Pasal 25 UU KUP dijelaskan bahwa "wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya". Kemudian, Mekanisme Keberatan pajak diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan sebagaimana telah diubah terakhir kali dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202/PMK.03/2015.

Keberatan pajak dapat diajukan terhadap materi atau isi ketetapan pajak, seperti jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan atau pemungutan pajak (Sa'adah, 2019). Keberatan hanya dapat diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak atas sebagaimana Pasal 25 Ayat (1) UU KUP, yaitu :

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), yaitu surat ketetapan pajak yang dikeluarkan Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan berapa jumlah pokok pajak, berapa besar kredit pajak, berapa jumlah kekurangan pokok pajak yang belum dibayarkan, berapa besar sanksi administrasi, dan berapa yang masih harus dibayarkan.
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), yaitu surat ketetapan pajak yang dikeluarkan Direktur Jenderal Pajak untuk

menentukan berapa tambahan atas pembayaran jumlah pajak yang telah ditetapkan. SKPKBT diterbitkan apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan SKPKB.

- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), yaitu surat ketetapan pajak yang dikeluarkan Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan bahwa pembayaran pajak berlebih atau jumlah besarnya kredit pajak melebihi dari pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), yaitu surat ketetapan pajak yang dikeluarkan Direktur Jenderal Pajak atas jumlah pokok pajak dan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang sama dalam artian tidak ada kredit pajak.
- e. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan undang-undang perpajakan.

Untuk 1 (satu) keberatan harus diajukan terhadap 1 (satu) jenis pajak dan 1 (satu) Masa Pajak atau Tahun Pajak. Selanjutnya, di dalam Pasal 25 Ayat (2) UU KUP dinyatakan bahwa *“suatu keberatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan”*. Alasan-alasan tersebut harus jelas dan dilampiri dengan fotokopi surat ketetapan pajak, bukti pemungutan, atau bukti pemotongan. Kemudian, wajib pajak dapat langsung mengirimkan surat keberatan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau dapat melalui pos dan dengan cara lain yang diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Selanjutnya, 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak surat dikirim kepada wajib pajak, surat keberatan tersebut sudah harus diajukan, kecuali terjadi terdapat keadaan di luar kekuasaannya dan wajib pajak tidak dapat memenuhi jangka waktu tersebut. Di dalam Pasal 5 Ayat (1) Permenkeu No. 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan, yang termasuk kedalam keadaan di luar kekuasaannya meliputi:

- a. Bencana alam;
- b. Kebakaran;
- c. Huru-hara atau kerusuhan massal;
- d. Diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan oleh Direktur Jenderal Pajak yang mengubah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar di dalam

surat ketetapan pajak, kecuali Surat Keputusan Pembetulan tersebut hasil dari Persetujuan Bersama; atau

e. Keadaan lain atas pertimbangan dari Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 1 Ayat (3e) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 09/2013 bahwa Surat Keberatan Pajak harus ditandatangani oleh wajib pajak itu sendiri, apabila surat keberatan tidak ditandatangani oleh Wajib Pajak, maka harus dilampiri dengan surat kuasa khusus. Kemudian, Pasal 25 Ayat (3a) UU KUP menyatakan sebelum wajib pajak mengajukan keberatan terhadap surat ketetapan pajak, wajib pajak harus membayar pajak yang terutang paling sedikit sebesar jumlah yang telah disetujui dalam pembahasan akhir pemeriksaan. Pasal 10 Ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 09/2013 menjelaskan bahwa Wajib pajak memiliki hak untuk meminta keterangan secara tertulis terhadap dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak. Keterangan yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak dapat digunakan oleh wajib pajak untuk menyusun keberatan dengan alasan yang kuat.

Sementara itu, Wajib Pajak memiliki hak untuk mencabut keberatan yang telah diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak sebelum tanggal diterima Surat Pemberitahuan untuk hadir. Pasal 11 Ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 09/2013 menyatakan bahwa untuk mencabut suatu keberatan, wajib pajak harus melakukan permohonan dengan syarat, yaitu:

- a. Permohonan secara tertulis dan menggunakan Bahasa Indonesia serta memberikan alasan pencabutan;
- b. Surat permohonan ditandatangani oleh Wajib Pajak atau bukan Wajib Pajak yang dilampiri dengan surat kuasa khusus.
- c. Surat permohonan disampaikan atau dikirimkan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar.

Di dalam proses penyelesaian keberatan Pasal 13 Ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 09/2013 Direktur Jenderal Pajak memiliki beberapa kewenangan, yaitu:

- a. Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang untuk meminjam buku, catatan, data dan informasi yang terkait dengan materi yang disengketakan dalam bentuk *hardcopy* dan/atau *softcopy* kepada wajib pajak;
- b. Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang untuk meminta keterangan terkait dengan materi yang disengketakan kepada wajib pajak melalui penyampaian surat permintaan keterangan;

- c. Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang untuk meminta data dan keterangan kepada pihak ketiga yang terkait dengan materi yang disengketakan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak;
- d. Direktur Jenderal Pajak berwenang meninjau tempat wajib pajak, melakukan pembahasan dan klarifikasi serta melakukan suatu pemeriksaan di tempat tersebut untuk mendapatkan data dan/atau informasi yang terkait dengan materi yang disengketakan dan dapat dijadikan dasar dalam mempertimbangkan keputusan keberatan.

Pasal 15 Ayat 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 09/2013, Direktur Jenderal Pajak dapat meminta wajib pajak hadir untuk memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatan wajib pajak sebelum diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan. Apabila wajib pajak tidak menggunakan hak untuk hadir, maka proses keberatan tetap diselesaikan tanpa menunggu kehadiran wajib pajak. Terhadap surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, kewenangan penyelesaian dalam tingkat pertama diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak (Supriyadi et al., 2018). Selanjutnya, di dalam Pasal 26 Ayat (1) UU KUP disebutkan, "*Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan*". Dengan ditentukannya batas waktu penyelesaian keputusan atas keberatan tersebut telah memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Pasal 26 Ayat (3) UU KUP Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa :

- a. Mengabulkan seluruhnya;
- b. Mengabulkan sebagian;
- c. Menolak, atau;
- d. Menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Sementara itu, apabila Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan atas keberatan dalam waktu 12 (dua belas) bulan, maka keberatan wajib pajak dianggap dikabulkan dan harus diterbitkan Surat Keputusan Keberatan sesuai dengan pengajuan keberatan wajib pajak. Surat Keputusan Keberatan dapat disampaikan kepada wajib pajak secara langsung, melalui pos atau melalui perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir.

3.2 Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Keberatan

Hukum berfungsi sebagai instrumen perlindungan hukum terutama bagi subjek hukum, hal ini sejalan dengan pendapat Sudikno Mertokusumo, yang menyatakan bahwa fungsi hukum adalah sebagai perlindungan kepentingan manusia (Rosana, 2014). Dalam melindungi kepentingan manusia, hukum harus dilaksanakan secara normal, damai. Akan tetapi, dalam pelaksanaan perlindungan hukum dapat terjadi pelanggaran hukum. Pelanggaran hukum ini dapat terjadi apabila subjek hukum tidak menjalankan kewajibannya yang seharusnya dijalankan atau karena dilanggarnya hak-hak dari subjek hukum. Oleh karena itu, untuk melindungi subjek hukum dari terjadinya pelanggaran hukum atas hak-haknya, subjek hukum harus mendapatkan perlindungan hukum. Hak dan kewajiban yang dimiliki oleh subjek hukum, baik itu manusia, maupun badan hukum yang dapat melakukan tindakan-tindakan hukum berdasarkan kemampuan atau kewenangan yang dimilikinya. Tindakan hukum yang dilakukan oleh subjek hukum melahirkan hubungan hukum sebagai akibat dari tindakan hukum tersebut. Kemudian, hubungan hukum antara subjek hukum tersebut harus diatur oleh suatu hukum agar hubungan hukum tersebut berjalan harmonis, seimbang dan adil.

Dalam suatu hubungan hukum, terdapat hukum yang mengatur hubungan tersebut agar setiap subjek hukum mendapatkan apa yang menjadi haknya dan menjalankan kewajiban yang dibebankan kepadanya, termasuk hubungan hukum antara wajib pajak dengan negara yang harus diatur berdasarkan hukum yaitu hukum pajak. Hukum pajak sebagai hukum publik mengatur hubungan hukum antara negara dengan rakyatnya dan rakyat dengan Negara. Ciri dari hukum publik adalah mengatur kepentingan umum, seperti hubungan warga negara dengan negara dan hal-hal yang berkaitan dengan masalah kenegaraan serta bagaimana negara dapat menjalankan tugasnya. Dalam hukum pajak yang mengatur segala hal yang berkaitan dengan perpajakan juga terdapat hukum administrasi negara di dalamnya, yang mengatur mekanisme dan prosedur administrasi perpajakan untuk menjalankan tugas pemungutan pajak.

Perlindungan hukum terbagi ke dalam dua macam, yaitu perlindungan hukum preventif, dan perlindungan hukum represif. Perlindungan hukum preventif memberikan kesempatan untuk mengajukan suatu keberatan (*inspraak*) atau pendapatnya sebelum adanya keputusan dari pemerintah.

Dengan demikian, perlindungan hukum preventif bertujuan untuk mencegah terjadinya sengketa, sedangkan perlindungan hukum represif bertujuan menyelesaikan suatu sengketa. Dalam kaitan dengan perlindungan hukum dalam administrasi perpajakan, hak-hak wajib pajak harus dilindungi dari tindakan pemerintahan dalam bidang administrasi perpajakan. Negara mempunyai kekuatan memaksa untuk memungut pajak, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintah. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang, agar terciptanya kepastian hukum bagi wajib pajak maupun fiskus. Pemungutan pajak yang merupakan salah satu dari sumber penerimaan negara, maka seharusnya pemerintah lebih mengedepankan prinsip pemungutan pajak yang baik dan memenuhi kaidah *revenue productivity, social justice, economic, ease of administration, dan compliance* (Rosdiana et al., 2020).

Sementara itu, salah satu hak-hak wajib pajak yang harus dilindungi oleh hukum adalah hak untuk mengajukan keberatan. Wajib pajak memiliki hak untuk mengajukan keberatan melalui lembaga keberatan untuk mendapatkan keadilan (Putra & Mispiyanti, 2021). Lebih lanjut, pengajuan keberatan merupakan langkah pertama bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan atas suatu sengketa pajak. Kemudian, perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak dalam proses penyelesaian sengketa pajak dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap lembaga keberatan tersebut. Akan tetapi, dalam upaya hukum keberatan masih terdapat ketidaksetaraan kedudukan antara wajib pajak dan fiskus dalam seluruh proses penyelesaian keberatan pajak di Indonesia. Dalam proses pemeriksaan keberatan, pejabat yang menguji surat ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak tersebut adalah seorang penelaah keberatan yang merupakan rekannya sesama pejabat pajak. Hal ini dapat mencederai kepercayaan wajib pajak atas hasil pemeriksaan keberatan tersebut, karena dimungkinkan terjadi *conflict of interest*.

Permohonan keberatan yang diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak dirasa belum profesional dan objektif, karena masih terhalang bentuk struktural lembaga yang sering dilanda konflik kepentingan. Kecurigaan wajib pajak atas independensi lembaga keberatan masih menjadi alasan wajib pajak untuk tidak percaya bahwa surat keberatan akan diproses dengan adil. Menurut Mulyadi, Independensi adalah kejujuran dalam mempertimbangkan fakta oleh auditor dengan adanya pertimbangan yang objektif dan tidak berat sebelah dalam merumuskan dan memberikan pendapatnya (Segah, 2018).

Kemudian, masalah independensi lembaga keberatan pajak ini banyak mendapatkan kritikan atau saran dari berbagai pihak untuk memperbaiki dan memisahkan lembaga keberatan tersebut, agar dapat independen dan dipercaya oleh wajib pajak, karena lembaga keberatan pajak masih berada di dalam lingkup Kementerian Keuangan khususnya di bawah Direktur Jenderal Pajak yang memungkinkan terjadinya konflik kepentingan di dalam lembaga keberatan pajak. Sementara itu, Penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak melalui mekanisme keberatan diselesaikan oleh Direktur Jenderal Pajak itu sendiri. Hal ini dapat menyebabkan keindependenan lembaga keberatan diragukan, karena adanya *conflict of interest*.

Ketidakpercayaan wajib pajak ini timbul karena banyak keberatan pajak yang ditolak oleh Direktur Jenderal Pajak, sehingga wajib pajak harus mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Direktur Jenderal Pajak dinilai melemparkan tanggungjawab ke Pengadilan Pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak tersebut. Sementara itu, dalam proses keberatan yang dimohonkan oleh wajib pajak masih ada beberapa ketentuan yang mengesampingkan keadilan bagi wajib pajak, yaitu di dalam Pasal 25 Angka (9), Pasal 25 Angka (10) dan Pasal 27 Angka (5d) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Di dalam Pasal 25 Angka (9) UU KUP dinyatakan bahwa “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”.

Kemudian, di dalam Pasal 25 Angka 10 UU KUP, dijelaskan bahwa “dalam hal wajib pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada Ayat (9) tidak dikenakan”. Kemudian, di dalam Pasal 27 Angka (5d), dijelaskan 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”. Pasal-pasal tersebut dirasa sangat tidak adil, karena sebelum keberatan dapat diajukan oleh wajib pajak, wajib pajak diharuskan untuk membayar pajak yang terutang sebagian

sesuai jumlah yang disepakati oleh wajib pajak sebelumnya. Seharusnya, wajib pajak tidak perlu membayar sebagian pajak tersebut karena belum ada suatu keputusan yang berkekuatan hukum tetap. Ketentuan tersebut telah melanggar asas peradilan yang sederhana, cepat dan biaya ringan seperti yang tercantum dalam Pasal 2 Ayat (4) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Ketentuan di dalam Pasal 25 Angka 10 UU KUP yang mengharuskan wajib pajak untuk membayar terlebih dahulu $\frac{1}{2}$ (setengah) dari jumlah pajak yang terutang sebelum dapat mengajukan banding atas keputusan keberatan ke Pengadilan Pajak tersebut telah menganggap bahwa wajib pajak sudah bersalah, walaupun belum ada putusan dari Pengadilan Pajak dan dapat dilakukan upaya hukum oleh wajib pajak. Pasal 25 Angka 10 UU KUP ini, menempatkan keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut telah berkekuatan hukum dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, ketentuan Pasal 25 Angka 10 UU KUP tersebut dapat dianggap telah mencederai asas keadilan dan hak asasi manusia, karena untuk memperjuangkan keadilan melalui Pengadilan Pajak, wajib pajak harus membayar $\frac{1}{2}$ (setengah) dari jumlah pajak yang terutang sebelum dapat mengajukan banding tersebut. Hal ini menggambarkan bahwa perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak tidak berjalan semestinya. Padahal, keputusan keberatan oleh Direktur Jenderal Pajak tersebut masih belum kebenarannya di persidangan oleh hakim, serta masih dimungkinkan keputusan keberatan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan dalam hukum perpajakan dan dapat batal demi hukum.

Perlindungan hukum dalam upaya keberatan ini masih jauh dari kata adil, karena bahwa wajib pajak dihadapkan dengan ancaman denda sanksi administrasi sebesar 50% (lima puluh persen) apabila kalah di lembaga keberatan pajak. Hal ini dapat menyebabkan ketakutan bagi wajib pajak untuk memperoleh keadilan atas haknya. Kemudian, wajib pajak yang keberatannya di tolak dan melakukan banding ke Pengadilan Pajak, juga dihadapkan dengan denda yang besar yaitu 100% (seratus persen) apabila banding wajib pajak tersebut ditolak. Beberapa ketentuan dalam UU KUP ini tidak sejalan dengan prinsip persamaan di depan hukum, karena terdapat perbedaan perlakuan kepada wajib pajak dengan kepada Direktur Jenderal Pajak yang dalam hal ini adalah sama-sam pihak yang bersengketa. Seharusnya, ancaman denda 50% (lima puluh persen) dalam lembaga keberatan untuk keberatan wajib pajak

yang ditolak maupun 100% (seratus persen) untuk upaya banding wajib pajak yang ditolak di Pengadilan Pajak ini harus diubah, karena sudah mengabaikan rasa keadilan.

Selain itu, asas *presumption of innocence* (asas praduga tak bersalah) juga diabaikan, karena di dalam Pasal 25 Ayat (3a) UU KUP wajib pajak diharuskan membayar utang pajak paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Menurut Lodewijk Gultom, Pasal 36 Ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mengabaikan asas *presumption of innocence*. Pasal ini mengharuskan wajib pajak yang banding ke Pengadilan Pajak wajib membayar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak terutang yang terdapat di dalam keputusan keberatan. Keharusan untuk membayar pajak yang terutang tersebut sudah menganggap bahwa wajib pajak bersalah atau mengakui kesalahannya. Penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan dinilai belum dapat memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak atas hak-haknya dalam proses penyelesaian sengketa pajak khususnya dalam upaya keberatan. Karena, walaupun UU KUP dan Permenkeu Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan telah memberikan hak-hak kepada wajib pajak, terutama hak untuk mengajukan suatu keberatan atas surat ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak, tetapi mekanisme keberatan tersebut masih terganjal dan terhalang oleh ketentuan yang tidak adil terhadap wajib pajak. Penyelesaian sengketa pajak dengan mekanisme keberatan tersebut telah mencederai asas *equality* (kesamaan) dan asas *equity* (keadilan), dan belum dapat memberikan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak.

Lebih lanjut, upaya keberatan seharusnya menjadi tahap awal atau pintu pertama untuk wajib pajak mendapatkan keadilan dalam sengketa pajak, bukan merupakan suatu rintangan atau halangan bagi wajib pajak. Meskipun, wajib pajak telah mempersiapkan segala aspek formal dan materiil untuk melakukan upaya keberatan, Direktur Jenderal Pajak dinilai lebih mempertahankan hasil pemeriksaan pejabat pajak di dalam Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh pemeriksa pajak tersebut dan tanpa terlebih dahulu mempertimbangkan alasan-alasan yang telah diberikan oleh wajib pajak. Ketidakpercayaan wajib pajak atas keputusan keberatan dapat dilihat dari banyaknya wajib pajak yang mengajukan banding terhadap keputusan keberatan tersebut. Sementara itu, sedikitnya peluang keberatan wajib pajak

untuk dikabulkan dalam lembaga keberatan, berbanding terbalik dengan peluang wajib pajak yang menang di tingkat banding melalui Pengadilan Pajak dan banyak upaya keberatan yang tidak dikabulkan pada tingkat keberatan dimenangkan dalam tahap banding oleh Pengadilan Pajak.

4. KESIMPULAN

Upaya keberatan pajak merupakan hak bagi wajib pajak yang merasa haknya dirugikan akibat diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak. Wajib pajak dapat mengirimkan surat keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu besarnya jumlah rugi, besarnya jumlah pajak, dan besarnya pemotongan atau pemungutan pajak. Dalam upaya hukum keberatan, terdapat ketidakadilan bagi wajib pajak karena diwajibkan untuk membayar utang pajaknya sebelum dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak. Seharusnya, pembayaran pajak yang terutang dapat dibayar setelah ada keputusan yang berkekuatan hukum tetap. Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme keberatan dinilai belum dapat memberikan perlindungan atas hak-hak wajib pajak dalam proses penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan. Keberatan merupakan hak wajib pajak untuk memperoleh keadilan dan perlindungan atas hak-haknya melalui upaya keberatan pajak. Seharusnya, lembaga keberatan dapat menjadi tempat untuk wajib pajak mendapatkan keadilan. Penyelesaian sengketa pajak melalui upaya hukum keberatan pajak harus dilakukan oleh lembaga yang independen dan transparan, hal ini akan meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap Direktur Jenderal Pajak, sehingga wajib pajak dapat merasakan keadilan dalam proses penyelesaian sengketa pajak tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Advianto, L. Y. H. S. (2018). Pengakuan dan Perlindungan Hukum Hak Hak Wajib Pajak dalam Sistem Hukum Pajak Indonesia. *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 1(1), 398–416.
- Asriyani. (2017). Upaya Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. *Jurnal Katalogis*, 5(8), 169–181.
- Bawazier, F. (2011). Reformasi Pajak di Indonesia. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8(1), 1–18.
- Dewi, K. C., & Widodo, H. (2018). Analisis Yuridis Kenaikan Tarif Administrasi

- Pengesahan dan Penerbitan STNK dan BPKB pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2016 Tentang Jenis dan Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak (Studi Putusan Uji Materiil Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 1. *Jurnal Novum*, 5(2), 137–153.
- Diamastuti, E. (2018). Ke (Tidak) Patuhan Wajib Pajak: Potret Self Assessment System. *EKUITAS: Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 20(3), 280–304. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2016.v20.i3.52>
- Djarmiko, H. (2013). *Problematik Sengketa Pajak dalam Peradilan Pajak*. Komisi Yudisial.
- Ispriyarso, B. (2018). Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak. *Administrative Law & Governance Journal*, 1(2), 9–14.
- Nugrahini, W. (2019). Pengaruh Kebijakan Tarif Dan Harga Jual Eceran Terhadap produksi Dan Penerimaan Cukai Rokok Sigaret Kretek Mesin. *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai*, 3(1), 111–132. <https://doi.org/10.31092/jpbc.v3i1.426>
- Nurwahyuni, N., Sumartini, S., & Kholik, S. (2022). Kedudukan Hukum Dalam Perspektif Negara Hukum Modern. *Jurnal Suara Hukum*, 4(1), 224–242. <https://doi.org/10.26740/jsh.v4n1.p224-242>
- Putra, R. A., & Mispiyanti. (2021). Pelaksanaan Standard Operating Procedure (SOP) Penyelesaian Permohonan Keberatan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta. *Fokus Bisnis: Media Pengkajian Manajemen Dan Akuntansi*, 20(1), 100–128. <https://doi.org/10.32639/jiak.v8i1.281>
- Rizki, I. (2018). Self Assesment Sistem Sebagai Dasar Pungutan Pajak Di Indonesia. *Jurnal Al-'Adl*, 11(2), 81–88.
- Rosana, E. (2014). Kepatuhan Hukum Sebagai Wujud Kesadaran Hukum Masyarakat. *Jurnal TAPIS*, 10(1), 1–25.
- Rosdiana, H., Tambunan, M. R. U. D., & Hifni, I. (2020). Penyempurnaan Hukum Formal Perpajakan Terkait Tata Cara Perpajakan. *Kanun Jurnal Ilmu Hukum*, 22(2), 215–240. <https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>
- Sa'adah, N. (2019). Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia. *Administrative Law and Governance Journal*, 2(1), 19–33. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.19-33>
- Segah, B. (2018). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor Inspektorat Provinsi Kalimantan Tengah. *Anterior Jurnal*, 17(2), 86–99. <https://doi.org/10.33084/anterior.v17i2.8>

Soekanto, S. (2012). *Pengantar Penelitian Hukum*. UI Press.

Supriyadi, S., Setiawan, B., & Bintang, R. M. (2018). Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 2(2), 6–19.
<https://doi.org/10.31092/jpi.v2i2.640>

Zaini, A. (2020). Negara Hukum, Demokrasi, Dan Ham. *Al Qisthas: Jurnal Hukum Dan Politik*, 11(1), 13–48.
<https://doi.org/10.37035/alqisthas.v11i1.3312>



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)
