

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pembangunan Nasional adalah suatu kegiatan yang terus-menerus dilakukan oleh pemerintah bersama dengan masyarakat dengan tujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat baik secara material maupun spiritual. Untuk mewujudkan tujuan ini, diperlukan biaya yang besar yang sebagian besar diperoleh dari dalam negeri melalui pajak. Dalam konteks ini, perpajakan merupakan salah satu bentuk kewajiban negara yang dilaksanakan secara bersama-sama dengan partisipasi masyarakat dalam pembiayaan pembangunan.¹

Tujuan negara Indonesia adalah mensejahterakan rakyatnya sebagaimana yang tercantum dalam dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, selanjutnya disebut UUD NRI Tahun 1945, pada Alinea ke-4 yang merumuskan “*Kemudian daripada itu, untuk membentuk suatu Pemerintahan Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk*

¹ Amiruddin, A. F. *Peraturan Kebijakan (Beleidsregel) Dan Diskursus Dalam Pemeriksaan Pajak Pada Pengadilan Pajak RI: Studi Sengketa Pajak Nomor: 01033399/2020/PP Pada Pengadilan Pajak Republik Indonesia*, Journal of Lex Generalis, Vol. 3, No. 5, 2022, h. 974

memajukan kesejahteraan umum...". Untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah memerlukan dana yang berasal dari hasil pungguta pajak.

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.² Hal ini di utarakan oleh Rochmat Soemitrodalam buku Adrian Sutedi.

Pajak secara secara umum diatur dalam UUD NRI Tahun 1945 yaitu Pasal 23 A. Ketentuan dari UUD NRI Tahun 1945 Pasal 23A menyatakan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Hal ini menjadi dasar dari regulasi Pajak yang di keluarkan nantinya.

Selain itu, Pasal 23A UUD NRI 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.³

Secara khusus pengertian Pajak diatur pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan,

² Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafik, Jakarta, 2011, h. 2

³ Muchammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2008, h. 2-3.

selanjutnya disebut UU No. 28 Tahun 2007. Pengertian pajak di atur dalam Pasal 1 Ayat 1 UU No. 28 Tahun 2007 yang mana merumuskan “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Menurut pendapat R. Santoso Bratodihardjo dalam buku Perpajakan yang dikarang oleh Achmad Tjahjono dan Muhamad Fakhri Husein, memberikan pendapat bahwa Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.⁴

Menurut Prof Dr. P. J. A. Adriani, dalam buku karangan Ida Zuraida dan L.Y Hari Sih Aduianto yang berjudul Pajak Pusat dan Pajak Daerah, menyebutkan bahwa:

Pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipakasakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.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

⁴ Achmad Tjahjono dan Muhamad Fakhri Husein, *Perpajakan*, Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, Yogyakarta, 2005, h. 2.

⁵ Ida Zuraida dan L.Y. Sih Aduianto, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2011, h. 4.

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

Sejalan dengan pentingnya hal tersebut, per 17 April 2024, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melaporkan sebanyak 444.000 SPT Tahunan telah disampaikan oleh wajib pajak badan dan meningkat sebesar 5,37% dibandingkan tahun-tahun sebelumnya. Jumlah ini masih akan bertambah karena batas waktu penyampaian SPT Tahunan masih berlangsung sampai dengan 30 April 2024.⁷

Terkait dengan pelaporan pajak, Indonesia saat ini menganut rezim pajak *self-assessment* yang mengharuskan wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya kepada DJP. Namun, DJP juga berwenang melakukan pemeriksaan pajak untuk menilai kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan perundang-undangan, termasuk

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

⁷<https://kadin.id/analisa/analisis-tren-perkara-putusan-mahkamah-agung-atas-sengketa-pph-badan-di-indonesia/> diakses pada 28 Juni 2024 Pukul 20.28 wib

menerbitkan surat ketetapan pajak apabila wajib pajak yang bersangkutan belum memenuhi kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan pengaturan di atas, sengketa perpajakan dapat timbul apabila terdapat perbedaan penafsiran atas pelaksanaan ketentuan perpajakan tertentu dan/atau perbedaan penghitungan pajak antara wajib pajak dan DJP. Statistik dari Sekretariat Pengadilan Pajak Menteri Keuangan menunjukkan bahwa jumlah sengketa perpajakan yang diajukan oleh wajib pajak telah meningkat menjadi 16.278 putusan di tahun 2023.⁸

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.⁹

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

⁸ *Ibid.*

⁹ Muchammad Djafar Saidi, *Op. Cit*, h. 28.

upaya hukum keberatan terhadap suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP) kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP).¹⁰

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.

Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) mempunyai kedudukan sama dengan Surat Tagihan Pajak. Surat Ketetapan 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).¹¹

Dalam penyelesaian sengketa pajak seharusnya mampu memberi jaminan kepastian hukum dan rasa keadilan bagi pihak yang bersengketa

¹⁰ Fidel, *Tax Law : Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, PT Carofin Media, Tangerang, 2014, h. 27.

¹¹ H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, h.

melalui prosedur dan serta dapat dilakukan proses yang cepat, transparan, murah dan sederhana.¹²

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan, selanjutnya disebut Permenkeu tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan, Pasal 2 Ayat (1) Permenkeu tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan, menyebutkan bahwa 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.

Selanjutnya, dalam hal mengajukan keberatan bagi wajib pajak hanya jika terhadap materi atau isi dari surat ketetapan pajak mengenai jumlah rugi. Hal ini sebagaimana disebutkan pada Pasal 2 Ayat (3) Permenkeu tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan, menyebutkan bahwa "Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan

¹² Sutrisno, *Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Liga Hukum, Vol. 2, No. 1, 2010, h. 15

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”.

Berdasarkan Pasal 17 Ayat (1) PMK Nomor 202/PMK.03/2015, menyebutkan bahwa “Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan”. 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 pada Pasal 25 Ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 menyebutkan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya 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; atau
- e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan.

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.¹³

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 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.

Dalam praktek seringkali terjadi wajib pajak tidak menyetujui besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak

¹³ Etty oechaeti, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Wawasan Hukum, Vol. 26, No. 01, 2012, h. 12.

sebagaimana yang tertuang dalam SKP. Perbedaan perhitungan antara fiskus dan wajib pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak.

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 Tesis dengan judul **“Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Pengajuan Keberatan Oleh Wajib Pajak Berdasarkan Permenkeu No 202/Pmk.03/2015 Tentang Perubahan Atas Permenkeu No 9/Pmk.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan”**.

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimanakah pengaturan hukum sengketa pajak oleh Wajib Pajak menurut hukum positif di Indonesia ?
2. Bagaimana upaya penyelesaian sengketa pajak melalui pengajuan keberatan 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 ?
3. Bagaimanakah Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Keberatan ?

C. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1. Tujuan dari peneliti ini, yaitu :
 - a. Untuk mengetahui, mengkaji, dan menganalisis pengaturan hukum sengketa pajak oleh Wajib Pajak menurut hukum positif di Indonesia.
 - b. Untuk mengetahui, mengkaji, dan upaya penyelesaian sengketa pajak melalui pengajuan keberatan 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. Untuk mengetahui, mengkaji, dan menganalisis Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Keberatan.
2. Manfaat dari penelitian ini, yaitu :
 - a. Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat baik secara teoritis maupun secara praktis, yaitu :
 - 1) Secara Teoritis
Manfaat teoritis merupakan manfaat yang berisikan tentang bagian penulisan tentang kegunaan sistem ilmu pengetahuan yang sesuai dengan minat, dalam hal ini penelitian bermanfaat untuk mengembangkan pengetahuan dan

mengedukasi masyarakat mengenai peran dari penyelesaian sengketa pajak melalui pengajuan keberatan 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.

2) Secara Praktis

Selain memiliki manfaat teoritis, penelitian tesis ini juga memiliki manfaat praktis yang diharapkan dapat memberikan informasi bagi masyarakat umum, para penegak hukum dan praktisi hukum, terhadap sengketa pajak oleh Wajib Pajak menurut hukum positif di Indonesia, upaya penyelesaian sengketa pajak, dan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

D. Kerangka Teori dan Konsep

1. Kerangka Teori

Kata teoritik atau teoritis atau *theoretical* berarti berdasarkan pada teori, mengenai atau menurut teori.¹⁴ Kata teori berasal dari kata *theoria* dalam bahasa Latin yang berarti perenungan. Kata *theoria* itu sendiri berasal dari kata *thea* yang dalam bahasa Yunani berarti cara atau hasil pandang.¹⁵

¹⁴ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, 2001, h. 156

¹⁵ Soetandyo Wigjosoebroto, *Hukum, Paradigma, Metode dan Dinamika Masalahnya*, Elsam Huma, Jakarta, 2002, h. 184

Dalam penelitian ilmiah, adanya kerangka teoritis adalah merupakan suatu kerangka dari mana suatu masalah dan hipotesis diambil atau dihubungkan.

Kerangka teoritik dan sebagainya, berbagai istilah tersebut pada dasarnya sama maksud dan maknanya, mungkin ada yang lebih luas dan yang lain lebih sempit kajiannya, akan tetapi isi dari kerangka teoritik adalah konsepsi-konsepsi, teori-teori, pandangan-pandangan, dan penemuan yang relevan dengan pokok permasalahan.¹⁶

Teori hukum dalam penelitian bermanfaat sebagai alat analisis untuk membahas fakta atau peristiwa hukum yang disajikan dalam permasalahan penelitian.¹⁷ Kerangka teori akan membantu peneliti memberikan arahan dalam upayanya memecahkan masalah penelitian. Namun penyelesaian permasalahan tersebut hanya bersifat teoritis sehingga masih perlu diuji dalam realitas hukum masyarakat.

a. Teori Kepastian Hukum

Kepastian hukum merupakan salah satu dari tujuan hukum karena dari sudut pandang ilmu hukum positif normatif atau normatif dogmatis, tujuan dititikberatkan pada segi kepastian hukum. Kepastian hukum menginginkan hukum harus dilaksanakan dan ditegakkan secara tegas. Sekaligus memberikan perlindungan kepada yustisiabel dari tindakan

¹⁶ Mukti Fajar Nur Dewata dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2010, h. 92.

¹⁷ *Ibid*, h. 146

sewenang-wenang pihak lain (pemerintah) yang berkaitan dengan ketertiban dalam masyarakat.¹⁸

Sedangkan asas kepastian hukum adalah suatu jaminan bahwa suatu hukum harus dijalankan dengan cara yang baik atau tepat. Kepastian pada intinya merupakan tujuan utama dari hukum. Jika hukum tidak ada kepastian maka hukum akan kehilangan jati diri serta maknanya. Jika hukum tidak memiliki jati diri maka hukum tidak lagi digunakan sebagai pedoman perilaku setiap orang.¹⁹

Konsep kepastian hukum mengandung dua pengertian yaitu: pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan. Kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenang-wenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu.²⁰

Selanjutnya konsep kepastian hukum mencakup sejumlah aspek yang saling mengait. Salah satu aspek dari kepastian hukum adalah perlindungan yang diberikan pada individu terhadap kesewenang-wenangan individu lainnya, hakim, dan administrasi (pemerintah). Adalah kepercayaan

¹⁸ Mansari & R. Maulana, *Kepastian Hukum Terhadap Pengasuhan Anak Mumayiz Pasca Perceraian*, Jurnal Yudisial, Vol. 11, No. 1, 2018, h. 58-59

¹⁹ W. J. S. Poerwadarminta, *Kamus umum Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, 2006, h. 847

²⁰ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana, Jakarta, 2013, h. 137

akan kepastian hukum yang seharusnya dapat dikaitkan individu berkenaan dengan apa yang dapat diharapkan individu akan dilakukan penguasa, termasuk juga kepercayaan akan konsistensi putusan putusan hakim atau administrasi (pemerintah).

Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum tertulis. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak dapat dijadikan sebagai pedoman perilaku bagi semua orang.²¹

Dengan kepastian hukum, maka akan menjamin seseorang dapat melakukan suatu perilaku yang sesuai dengan ketentuan dalam hukum yang berlaku dan begitu pula sebaliknya. Tanpa adanya kepastian hukum, maka seorang individu tidak dapat memiliki suatu ketentuan baku untuk menjalankan suatu perilaku. Sejalan dengan tujuan tersebut, Gustav Radbruch pun menjelaskan bahwa kepastian hukum merupakan salah satu tujuan dari hukum itu sendiri.

Gustav Radbruch menjelaskan bahwa dalam teori kepastian hukum yang ia kemukakan ada empat hal mendasar yang memiliki hubungan erat dengan makna dari kepastian hukum itu sendiri, yaitu sebagai berikut:²²

- 1) Hukum merupakan hal positif yang memiliki arti bahwa hukum positif ialah perundang-undangan.

²¹ H. Budiono, *Asas Keseimbangan Bagi Hukum Perjanjian Indonesia*, Citra Aditya, Bandung, 2006, h. 208

²² Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2012, h. 19

- 2) Hukum didasarkan pada sebuah fakta, artinya hukum itu dibuat berdasarkan pada kenyataan.
- 3) Fakta yang termaktub atau tercantum dalam hukum harus dirumuskan dengan cara yang jelas, sehingga akan menghindari kekeliruan dalam hal pemaknaan atau penafsiran serta dapat mudah dilaksanakan.
- 4) Hukum yang positif tidak boleh mudah diubah.

Pendapat Gustav Radbruch mengenai kepastian hukum tersebut, didasarkan pada pandangannya mengenai kepastian hukum yang berarti adalah kepastian hukum itu sendiri. Gustav Radbruch mengemukakan, bahwa kepastian hukum adalah salah satu produk dari hukum atau lebih khususnya lagi merupakan produk dari perundang-undangan.²³

Hukum yang berlaku dan telah ditetapkan oleh pihak berwenang dan berwibawa dalam hal ini pemerintah, haruslah tegas di dalam masyarakat, mengandung keterbukaan sehingga masyarakat dapat memahami makna dari peraturan atau ketentuan hukum yang telah ditetapkan oleh pihak-pihak berwenang tersebut.

Hukum menurut teori kepastian hukum dari para ahli, tidak boleh memiliki sifat yang kontradiktif. Sebab, jika bersifat kontradiktif maka hukum tersebut akan menjadi sumber keraguan. Kepastian hukum sendiri dapat menjadi perangkat hukum untuk suatu negara yang memiliki kejelasan, dan dapat menjamin hak maupun kewajiban dari setiap warga negara sesuai dengan budaya yang ada pada masyarakat tersebut.

²³ *Ibid*, h. 20

b. Teori Kepatuhan Wajib Pajak

Kepatuhan wajib pajak merupakan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh pembayar pajak dalam rangka memberikan kontribusi bagi pembangunan dewasa ini yang diharapkan di dalam pemenuhannya diberikan secara sukarela.

Kepatuhan wajib pajak menjadi aspek penting mengingat sistem perpajakan Indonesia menganut sistem *Self Assessment* di mana dalam prosesnya secara mutlak memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melapor kewajibannya.

Menurut Torgler, Kepatuhan pajak tidak hanya berkaitan dengan kesempatan, tarif pajak, penegakan hukum dan sanksi, namun berkaitan juga dengan keinginan seseorang untuk patuh, yang mana dibentuk oleh moral pajak. Hal ini berarti ketika moral pajak tercipta, maka kepatuhan pajak juga akan meningkat.²⁴

Menurut Kirchler et al., membagi kepatuhan pajak atas menjadi dua kategori, *voluntary compliance* dan *enforced compliance*. *Voluntary compliance* (kepatuhan sukarela) terjadi saat Wajib Pajak memenuhi kewajibannya berdasarkan kemauan sendiri, sedangkan *enforced compliance* (kepatuhan terpaksa) terlaksana pada saat Wajib Pajak

²⁴ M Sahib Saesar Anugrah dan Primandita Fitriandi, *Analisis Kepatuhan Pajak Berdasarkan Theory Of Planned Behavior*, Jurnal Info Artha, Vol. 6, No. 1, 2022, h. 3

memenuhi kewajibannya karena adanya konsekuensi yang mungkin terjadi dan bersifat memaksa.²⁵

Kepatuhan wajib pajak dikemukakan oleh Norman D. Nowak sebagai “suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, tercermin dalam situasi dimana:

- a. Wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan.
- b. Mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas.
- c. Menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar.
- d. Membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.²⁶

Menurut Chaizi Nasucha, kepatuhan wajib pajak dapat diidentifikasi dari kepatuhan wajib pajak dalam mendaftarkan diri, kepatuhan untuk menyetorkan kembali surat pemberitahuan, kepatuhan dalam perhitungan dan pembayaran pajak terutang, kepatuhan dalam pembayaran tunggakan.²⁷

Di Indonesia, Sistem pemungutan yang berlaku adalah *self assessment system*, dimana segala pemenuhan kewajibannya perpajakan dilakukan sepenuhnya oleh wajib pajak. Melalui sistem ini wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar atau menyetor dan melaporkan besarnya pajak yang terutang sesuai dengan jangka waktu yang telah di tentukan dalam perundang-undangan perpajakan. Fiskus hanya melakukan pengawasan melalui prosedur pemeriksaan.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Ratriana Dyah Safri, “Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi yang Melakukan Pekerjaan Bebas, Studi di Wilayah KPP Pratama Yogyakarta”, Universitas Negeri Yogyakarta, Yogyakarta, 2013. h. 7

²⁷ Rajiman, *Faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak di Surabaya*, Jurnal Kewirausahaan Lembaga Penelitian dan Pengabdian Kepada Masyarakat Universitas Widya Kartika, Vol. 2, No. 1, 2014, h. 13-14

Dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia, kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan. Kepatuhan pajak (*tax compliance*) adalah wajib pajak mempunyai kesediaan untuk memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dengan aturan yang berlaku tanpa perlu diadakannya pemeriksaan, investigasi seksama, peringatan ataupun ancaman, dalam penerapan sanksi baik hukum maupun administrasi.²⁸ Kepatuhan perpajakan sebagai suatu keadaan dimana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya.²⁹

Kepatuhan Wajib pajak menjadi aspek penting mengingat sistem perpajakan Indonesia menganut sistem *Self Assessment* di mana dalam prosesnya mutlak memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melapor kewajibannya.³⁰

Dari defenisi diatas dapat disimpulkan bahwasannya kepatuhan wajib pajak merupakan sesuatu tindakan patuh dan sadar terhadap ketertiban dalam membayar dan pelaporan kewajiban perpajakan masa dan tahunan dari wajib pajak yang berbentuk sekumpulan orang atau modal yang merupakan usaha sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Secara sederhana, niat kepatuhan pajak merupakan niat yang dimiliki Wajib Pajak

²⁸ Gunandi, *Akuntansi Pajak*, Gramedia Widiasarana, Jakarta, 2015, h. 11.

²⁹ Nurmantu Safri, *Pengantar Perpajakan*, Granit Kelompok Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2015, h. 4.

³⁰ Harjanti Puspa Arum, *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pelayanan Fiskus dan Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi yang Melakukan Kegiatan Usaha dan Pekerjaan Bebas (Studi di Wilayah KPP Pratama Cilacap*, Universitas Diponegoro, Semarang, 2012, h. 22.

dalam pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Pajak memiliki peran yang amat penting bagi keberlangsungan sebuah negara. Salah satu perannya adalah sebagai sumber biaya pembangunan. Agar aktivitas perpajakan dapat berjalan lancar, pemerintah pun menyediakan payung hukum dan asas pemungutan pajak. Asas perpajakan sendiri merupakan dasar dan pedoman yang digunakan oleh pemerintah saat membuat peraturan atau melakukan pemungutan pajak. Setidaknya ada tiga asas pemungutan pajak yang kerap dijadikan pedoman di dunia, yaitu:³¹

- 1) Asas tempat tinggal
Pemungutan pajak dilakukan berdasarkan domisili atau tempat tinggal seseorang
- 2) Asas kebangsaan
Pemungutan pajak dilakukan berdasarkan kebangsaan seseorang. Sebagai contoh, meskipun ada orang Amerika yang tinggal di Jepang, orang tersebut tidak bisa diwajibkan untuk membayar pajak karena kebangsaannya bukan Jepang.
- 3) Asas sumber
Pemungutan pajak dilakukan berdasarkan sumber atau tempat penghasilan berada.

Wajib pajak patuh adalah wajib pajak yang sadar pajak, paham hak dan kewajiban perpajakannya dan diharapkan peduli pajak, yaitu melaksanakan kewajiban perpajakan dengan benar dan paham akan hak perpajakannya. Pemberian predikat wajib pajak patuh sudah pasti akan

³¹ Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep dan Aspek Formal*, Graha Imli, Yogyakarta, 2013, h. 67

memberi motivasi dan *deterrent effect* yang positif bagi wajib pajak yang lain untuk menjadi wajib pajak patuh.

Manfaat wajib pajak berpredikat patuh dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya tentunya akan mendapat kemudahan dan fasilitas yang lebih dibandingkan dengan pemberian pelayanan pada wajib pajak yang belum atau tidak patuh.

Kepatuhan perpajakan adalah tindakan Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan peraturan perpajakan yang berlaku.³² Terdapat dua macam kepatuhan, yakni:

- 1) Kepatuhan formal adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan.
- 2) Kepatuhan material adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substantive atau hakekatnya memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Kepatuhan material dapat juga meliputi kepatuhan formal.

Kepatuhan Wajib Pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu kondisi sistem administrasi perpajakan suatu negara, pelayanan pada Wajib Pajak, penegakan dan pemeriksaan pajak, juga tarif pajak.³³

Burton menyatakan bahwa, pengetahuan wajib pajak tentang pajak ternyata mempengaruhi kesediaan orang untuk melaporkan penyimpangan yang dilakukan orang lain. Hal tentunya berdampak positif bagi negara

³² *Ibid*, h. 34

³³ *Ibid*.

karena wajib pajak akan selalu bertindak jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dampak lain adanya pengetahuan yang dimiliki, wajib pajak akan mengerti arti penting pajak bagi negara dan masyarakat dan ini tentunya menumbuhkan kesadaran pajak.³⁴

Menurut Frey et al., menunjukkan pengetahuan tentang pajak mempengaruhi kesadaran dan tingkat kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Berdasarkan kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis kelima dari penelitian ini adalah pengetahuan pajak berpengaruh terhadap perilaku ketidakpatuhan wajib pajak.³⁵

Kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban pajaknya menurut UU No. 28 Tahun 2007 Pasal 17 C Ayat (2) didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

1. Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan.
2. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menundah pembayaran pajak.
3. Laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat wajar tanpa pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut.

³⁴ Prabowo Yudo Jayanto, *Faktor-Faktor Ketidakpatuhan Wajib Pajak*, Jurnal Dinamika Manajemen Vol. 2, No. 1, 2011, h. 52

³⁵ *Ibid.*

4. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hokum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Maka konteks kepatuhan dalam penelitian ini mengandung arti bahwa wajib pajak berusaha untuk mematuhi peraturan hukum perpajakan yang berlaku baik memenuhi kewajiban ataupun melaksanakan hak perpajakan.

c. Teori Perlindungan Hukum

Pengaturan mengenai Perlindungan Hukum telah tercantum dalam Pasal 28D Ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 yang memberikan pernyataan bahwa “Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.”

Pasal 28G Ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 menyatakan bahwa “Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi manusia.”

Secara lebih rinci, intisari dari pasal ini adalah bahwa pegawai harus dilindungi dari segala prosedur yang menurut mereka membahayakan pegawai dan menyembunyikan nilai-nilai kemanusiaan. Kemerdekaan pembukaan konstitusi mengatakan bahwa penjajahan harus dihapuskan dari muka bumi karena tidak sesuai dengan peri kemanusiaan dan peri keadilan,

yang dalam pembukaan konstitusi disebutkan bahwa penjajahan harus dihapuskan.

Hak warga Negara untuk memperoleh perlindungan hukum terhadap hak-hak warga Negara dan kewajiban Negara, dimana kebijakan perlindungan hukum terhadap warga Negara yang diatur dalam sistem hukum yang mana perlindungan hukum ini harus memenuhi subjek hukum, objek hukum dari hubungan ini telah menimbulkan sebuah hak dan kewajiban sehingga dapat menimbulkan ketenangan, ketertiban, dan keamanan dalam hubungan hukum dalam memberikan perlindungan terhadap hak-hak manusia.

Maka dalam perwujudan keadilan pada hak-hak manusia maka diperlukan adanya perlindungan hukum untuk melindungi hak-hak ini maka dalam aturan perlindungan hukum harus dikaitkan dengan:

- 1) Perjanjian dari adanya perjanjian ini akan membentuk sebuah hak dan kewajiban.
- 2) Hak dan kewajiban ini muncul dari adanya perjanjian wajib dipenuhi oleh para pihak. Jika diantara salah satu pihak tidak memenuhi kewajiban maka dapat menimbulkan sebuah kerugian pihak lain wajib memberikan ganti rugi.
- 3) Wanprestasi ini merupakan salah satu pihak mengingkari perjanjian yang merugikan pihak lain hal ini pihak yang dirugikan berhak untuk mendapatkan perlindungan hukum.
- 4) Akibat hukum akibat dari wanprestasi akan mendapatkan sebuah akibat hukum yang ditimbulkan dari adanya sebuah pengikaran janji maka hal ini wajib untuk mengganti rugi kerugian yang dialami.
- 5) Ganti rugi dalam hal ini disebabkan karena perbuatan yang menyebabkan adanya kerugian dari salah satu pihak yang dapat untuk meminta dari kerugian yang dialami.

- 6) Perlindungan hukum wajib diberikan oleh Negara dari kerugian maka pihak yang dirugikan itu meminta perlindungan hukum pada Negara.³⁶

Secara teoritis, bentuk perlindungan terhadap korban kejahatan dapat diberikan dalam berbagai cara, tergantung pada penderitaan atau kerugian yang diderita oleh korban.³⁷ Sebagai contoh, untuk kerugian yang sifatnya mental ataupun psikis tentunya bentuk ganti rugi dalam wujud materi ataupun uang tidaklah mencukupi apabila tidak diiringi dengan upaya pemulihan mental korban. Sebaliknya, apabila korban hanya menderita kerugian secara materil (seperti, harta bendanya lenyap) maka bentuk ganti rugi yang sifatnya psikis terkesan sangat melampaui batas.

Teori perlindungan hukum menurut Satjipto Rahardjo mendefinisikan perlindungan hukum adalah memberikan pengayoman kepada hak asasi manusia yang dirugikan orang lain dan perlindungan tersebut diberikan kepada masyarakat agar mereka dapat menikmati semua hak-hak yang diberikan oleh hukum atau dengan kata lain perlindungan hukum adalah berbagai upaya yang harus diberikan oleh aparat penegak hukum untuk memberikan rasa aman, baik secara pikiran maupun fisik dari gangguan dan berbagai ancaman dari pihak manapun.³⁸

Hukum melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu kekuasaan untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut. Kekuasaan yang demikian disebut hak. Namun tidak setiap kekuasaan dalam masyarakat disebut hak, melainkan hanya

³⁶ Dominikus Rato, *Dasar-dasar Ilmu Hukum Memahami Hukum Sejak Dini*, Kencana, Jakarta 2021, h. 113.

³⁷ Hutpa Ade Pangesti, *Perlindungan Hukum Terhadap Korban Kejahatan Dalam Penegakan Hukum Pidana Di Indonesia*, *Journal Lex Crimen*, Vol. 8, No. 10, 2019, h. 57.

³⁸ Satjipto Rahardjo, *Op. Cit*, h. 53.

kekuasaan tertentu saja, yaitu yang diberikan oleh hukum kepada seseorang.³⁹

Perlindungan hukum harus melihat tahapan yakni perlindungan hukum lahir dari suatu ketentuan hukum dan segala peraturan hukum yang diberikan oleh masyarakat yang pada dasarnya merupakan kesepakatan masyarakat tersebut untuk mengatur hubungan perilaku antara anggota-anggota masyarakat dan antara perseorangan dengan pemerintah yang dianggap mewakili kepentingan masyarakat.⁴⁰

Perlindungan hukum dapat disimpulkan bahwa sebagai daya upaya yang dilakukan oleh pemerintah yang mengharapkan untuk memberikan rasa aman, penguasaan, dan pemenuhan kesejahteraan hidup masyarakat sesuai dengan hak asasi manusia.

Jadi, perlindungan hukum disini merupakan sebuah perwujudan hak asasi manusia secara nyata yang diberikan oleh Negara kepada masyarakatnya, dalam perlindungan hukum terdapat dua penanda utama mensyaratkan adanya sebuah norma yang membuat sebuah substansi mengenai hal yang akan dilindungi dan mensyaratkan adanya sebuah penerapan terhadap pelaksanaan dan penegakan atas norma sehingga

³⁹ *Ibid*, h. 33.

⁴⁰ *Ibid*, h. 54.

apabila terjadi tindak-tindakan pelanggaran atas norma maka akan segera diambil suatu tindakan yang sesuai dengan norma tersebut.⁴¹

Perlindungan hukum berdasarkan pada jenisnya dibagi menjadi dua yaitu perlindungan hukum secara preventif dan secara represif, perlindungan preventif sendiri sebuah perlindungan hukum yang memiliki tujuan guna mencegah adanya konflik. yang mengarahkan tindakan pemerintah bersikap hati-hati dalam pembuatan keputusan, sedangkan perlindungan hukum represif yaitu perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan sebuah konflik.⁴²

Jika mengacu pada pendapat Hadjon membagi dua bentuk perlindungan hukum yaitu:

- 1) Perlindungan hukum preventif maksudnya sebuah perlindungan hukum dimana rakyat diberi kesempatan untuk mengajukan sebuah keberatan sebelum adanya keputusan pemerintah dalam hal ini yaitu bentuk kebijakan publik atau peraturan perundang-undang.
- 2) Perlindungan hukum represif yaitu bentuk perlindungan hukum yang mana lebih ditujukan pada penyelesaian masalah.⁴³

Sejarah pemungutan pajak mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai dengan perkembangan masyarakat dan negara baik di bidang kenegaraan maupun di bidang sosial dan ekonomi.⁴⁴ Salah satu perubahan menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan

⁴¹ Tedi Sudrajat dan Endra Wijaya, *Perlindungan Hukum Terhadap Tindakan Pemerintah*, Sinar Grafika, Jakarta, 2021, h. 96-97

⁴² Luthvi Febryka Nola, *Upaya Perlindungan Hukum Secara Terpadu Bagi Tenaga Kerja Indonesia (TKI)*, Jurnal Negara Hukum, Vol. 7, No. 1, 2016, h. 40.

⁴³ Dominikus Rato, *Op. Cit*, h. 112.

⁴⁴ H. Bohari, *Op. Cit*, h. 1.

sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assessment* ke sistem *self assessment*.⁴⁵

Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalah gunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan.

Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) mempunyai kedudukan sama dengan Surat Tagihan Pajak. Surat Ketetapan 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).⁴⁶

Sengketa pajak adalah perbedaan pendapat atau perselisihan antara wajib pajak dengan pejabat pajak ketika salah satu pihak tidak melaksanakan atau melaksanakan tetapi tidak sesuai dengan peraturan perundang-

⁴⁵<https://media.neliti.com/media/publications/35233-ID-pengaturan-penyelesaian-sengketa-pajak-di-tinjau-dari-aspek-keadilan.pdf> di akses pada 25 Juni 2024 Pukul 20.55 wib

⁴⁶ Bohari., *Op.Cit.*, h. 118.

undangan di bidang perpajakan.⁴⁷ Walaupun terjadi perselisihan, tetapi salah satu pihak tidak melakukan sanggahan, maka tidak ada sengketa pajak. Atau dengan kata lain yang intinya adalah Pajak yang terutang.

Penyelesaian Sengketa pajak yang timbul antara Wajib Pajak dengan Dirjen Pajak diselesaikan melalui dua bentuk penyelesaian. Pertama, penyelesaian sengketa yang diselesaikan oleh pihak yang terlibat dalam sengketa itu sendiri yakni Dirjen Pajak. Pada pelaksanaannya, proses penyelesaian sengketa pajak yang diselesaikan Dirjen Pajak dilimpahkan wewenangnya ke Kepala Kanwil Ditjen Pajak (Kakanwil) di daerah. Dan kemudian, sebagian wewenang tersebut dilimpahkan ke masing-masing Kepala KPP di bawah Kanwil Ditjen Pajak sesuai dengan kebijakan masing-masing Kakanwil.

Pelimpahan wewenang penyelesaian sengketa pajak diharapkan dapat mempercepat proses penyelesaian bagi setiap Wajib Pajak. Hal ini ditinjau dari kedudukan Kanwil Ditjen Pajak yang tersebar di seluruh Indonesia. Dalam UU KUP pengaturan penyelesaian sengketa pajak baik yang diselesaikan oleh Ditjen Pajak maupun oleh Pengadilan Pajak diatur dalam beberapa bab yang berbeda. Pasal 16 UU KUP atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar.

⁴⁷ Wirawan B.Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004, h. 10.

2. Kerangka Konsep

Konseptual adalah bentuk adjektif dari kata konsep. Konsep artinya pengertian yang diabstrakkan dari peristiwa konkret atau gambaran tentang objek, proses, ataupun sesuatu melalui bahasa. Konsep dapat berupa definisi, batasan, unsur-unsur, ciri-ciri, dan kriteria tertentu. Kerangka konseptual adalah susunan dari beberapa konsep sebagai satu kebulatan yang utuh, sehingga terbentuk suatu wawasan untuk dijadikan landasan, acuan, dan pedoman dalam penelitian atau penulisan.⁴⁸

Mengembangkan kerangka konseptual adalah salah satu bagian pertama dari penelitian yang ingin dilakukan. Dari berbagai definisi yang dikemukakan para ahli di atas, mereka mampu mengumpulkan dan merangkai definisi kerangka konseptual secara komprehensif. Agar tidak terjadi kesalahpahaman terkait pengertian konsep yang digunakan pada penelitian ini, maka perlu diuraikan pengertian-pengertian konsep yang digunakan, yaitu :

- a. Upaya didefinisikan sebagai usaha akal atau ikhtiar untuk mencapai suatu maksud memecahkan persoalan, mencari jalan keluar, dan sebagainya.⁴⁹

⁴⁸ Muhaimin, *Metode Penelitian Hukum*, Mataram University Press, Mataram, 2020, h. 42

⁴⁹ Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, PT Balai Pustaka, Jakarta, 2018, h. 1828.

- b. Sengketa adalah situasi dan kondisi dimana orang-orang saling mengalami perselisihan yang bersifat faktual maupun perselisihan menurut persepsi mereka saja.⁵⁰
- c. Penyelesaian sengketa adalah proses penyelesaian sengketa atau permasalahan yang termasuk dalam ruang lingkup Hukum Perdata dan dapat diselesaikan dengan cara non litigasi (luar pengadilan) dan litigasi melalui pengadilan.⁵¹
- d. Pasal 1 Angka 1 UU No. 28 Tahun 2007 menyebutkan bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.
- e. Pasal 1 Angka 2 UU No. 28 Tahun 2007 menyebutkan 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”.
- f. Pasal 1 Angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak menyebutkan bahwa “Sengketa Pajak adalah sengketa

⁵⁰ Takdir Rahmadi, *Mediasi Penyelesaian Sengketa Melalui Pendekatan Mufakat*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2017, h. 1

⁵¹ Ahmad Mafaid, dkk., *Peradilan Dan Alternatif Penyelesaian Sengketa*, CV Amerta Media, 2022, h. 1

yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

- g. Pasal 1 Angka 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan menyebutkan bahwa “Surat Keberatan adalah surat yang diajukan oleh Wajib Pajak kepada Direktur Jenderal Pajak mengenai keberatan terhadap suatu surat ketetapan pajak atau pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga”.

E. Keaslian Penelitian

Berdasarkan informasi sepanjang kepustakaan yang ada di lingkungan Universitas Islam Sumatera Utara, khususnya di lingkungan Fakultas Hukum Magister Hukum Universitas Islam Sumatera Utara Medan, belum ada penelitian sebelumnya yang berjudul “Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Pengajuan Keberatan Oleh Wajib Pajak Berdasarkan 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”.

Penulis bertanggung jawab sepenuhnya apabila di kemudian hari ternyata penelitian ini merupakan duplikasi atau plagiat dari penelitian-penelitian yang telah ada sebelumnya. Berdasarkan penelusuran kepustakaan sementara menunjukkan bahwa penelitian dengan beberapa judul tesis yang berhubungan dengan topik ini, antara lain:

1. Richard Subakat Manurung, 2017, Judul Tesis “Analisis Hukum Atas Pelaksanaan Pemberian Fasilitas Penghapusan Sanksi Administratif Menurut Hukum Pajak Indonesia Pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara I”, Rumusan Masalahnya :
 - a. Bagaimana latar belakang pemberian fasilitas penghapusan sanksi administrasi dalam perspektif hukum pajak di Indonesia ?
 - b. Bagaimana pelaksanaan pemberian fasilitas penghapusan sanksi administrasi pada Kanwil DJP Sumut I ?
 - c. Bagaimana kendala dan upaya penghapusan sanksi administrasi pada Kanwil DJP Sumut I ?
2. Putera Fardhi Utama, 2018, Judul Tesis “Kompetensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Pengadilan Tata Usaha Negara”, rumusan masalahnya :
 - a. Apakah penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak sesuai dengan susunan badan peradilan yang berlaku di Indonesia ?

- b. Bagaimana upaya banding atas putusan keberatan dari Direktorat Jenderal Pajak dan Kepala Daerah dalam sistem peradilan Tata Usaha Negara ?
3. Antonius Gunawan Dharmadji, 2023, Judul Tesis “Penegakan Hukum Administrasi Dan Pidana Di Bidang Perpajakan”, rumusan masalahnya :
 - a. Bagaimanakah Ratio legis sanksi pidana di bidang perpajakan yang bersifat *ultimum remedium* ?
 - b. Bagaimanakah Karakteristik penegakan hukum administrasi di bidang perpajakan ?

F. Metode Penelitian

1. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian dalam hal ini dilakukan dengan cara menggambarkan keadaan atau suatu fenomena yang berhubungan dengan pengaturan hukum sengketa pajak oleh Wajib Pajak, Upaya penyelesaian sengketa pajak melalui pengajuan keberatan, dan perlindungan hukum bagi wajib pajak berdasarkan 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.

Spesifikasi penelitian ini adalah penelitian deskriptif analisis yaitu penelitian yang terdiri dari atas satu variabel atau lebih. Analisis data yang dapat dipergunakan adalah analisis secara pendekatan kualitatif terhadap

data sekunder yang mencakup dokumen-dokumen resmi, buku-buku, hasil-hasil penelitian yang berwujud laporan, dan sebagainya.⁵²

2. Metode Pendekatan

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif. Pemilihan metode ini dilakukan untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab permasalahan hukum yang dihadapi, yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder.⁵³

Dalam penelitian hukum normatif, hukum tidak lagi dipandang sebagai sebuah hal yang bersifat utopia semata tetapi telah terlembaga dan telah ditulis dalam bentuk norma, asas dan lembaga hukum yang ada. Penelitian hukum normatif disebut juga sebagai penelitian hukum dogmatik yang mengkaji, memelihara dan mengembangkan bangunan hukum positif dengan bangunan logika.⁵⁴

Aspek yuridis yang digunakan dalam penelitian ini adalah peraturan yang berkaitan dengan penyelesaian sengketa wajib pajak melalui peraturan 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.

⁵² Rianto Adi, *Metodologi Penelitian Sosial dan Hukum*, Granit, Jakarta, 2004, h. 57.

⁵³ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Cet. 10, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, h. 13-14

⁵⁴ E. Saefullah Wiradipradja, *Penuntun Praktis Metode Penelitian dan Penulisan Karya Ilmiah Hukum*, Keni Media, Bandung, 2015, h. 5.

Sedangkan yang dimaksud dengan penelitian normatif yaitu penelitian yang lebih menekankan kepada penggunaan data sekunder atau berupa norma hukum tertulis. Penelitian yang dilakukan oleh penulis disini merupakan bentuk penelitian hukum normatif yang bertujuan untuk meneliti kepastian hukum berdasarkan studi kepustakaan dan hukum positif yang ada.⁵⁵

3. Alat Pengumpulan Data

Pada penelitian ini menggunakan teknis alat pengumpulan data dengan metode pengumpulan data yaitu Studi Dokumen (*Library research*) Pengumpulan data diperoleh dari bahan-bahan hukum yang bersumber dari peraturan perundang-undangan, buku-buku, dokumen resmi, publikasi, arsip serta hasil penelitian yang relevan dengan permasalahan penelitian.⁵⁶

Bahan hukum yang dikaji dan dan yang dianalisis dalam penelitian hukum normatif, meliputi bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Teknik untuk mengkaji dan mengumpulkan bahan hukum itu, yaitu menggunakan studi dokumenter. Studi dokumenter merupakan studi yang mengkaji tentang berbagai dokumen-dokumen baik yang berkaitan dengan peraturan perundang-undangan maupun dokumen-dokumen yang sudah ada.⁵⁷

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada, Jakarta, 2009, h. 142

⁵⁷ Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis, dan Disertasi*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2013, h. 19

Teknik pengumpulan bahan hukum diawali dengan melakukan investigasi bahan hukum serta inventarisasi bahan-bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder baik dari perpustakaan maupun dari internet (*digital library*). Terhadap bahan-bahan hukum yang terkumpul dilakukan klasifikasi secara sistematis sesuai dengan rumusan masalah dan tujuan penelitian. Klasifikasi dimaksudkan untuk melakukan pemilahan bahan hukum dasar dengan tema-tema analisis yang relevan.

4. Prosedur Pengambilan dan Pengumpulan Data

Prosedur dalam penelitian dimulai dengan mengumpulkan data-data yang berkaitan dengan mengumpulkan buku-buku yang berkaitan dengan penelitian ini yaitu dengan mengumpulkan buku-buku yang berkaitan dengan bank tanah, peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat sekarang mengenai objek yang diteliti (hukum positif), serta tambahan mengenai bahan-bahan hukum primer dan sekunder yang menyangkut hubungannya dengan objek yang diteliti seperti kamus hukum dan ensiklopedia serta pencarian data dilakukan melalui internet yang berkaitan dengan objek penelitian sebagai referensi.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas data sekunder. Data sekunder, diperoleh dari penelitian dokumentasi yang meliputi tiga bagian, yakni :

a. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer yaitu bahan yang mempunyai kekuatan mengikat sebagai landasan yang utama dipakai dalam penelitian tesis ini, yaitu :

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, perubahan kedua Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, perubahan ketiga Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007, dan perubahan keempat Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
- 4) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 2022 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan
- 5) 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

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yaitu yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer berupa pendapat hukum dan pendapat lain yang diperoleh dari buku, hasil penelitian, jurnal hukum, majalah, surat kabar, internet, makalah terkait penelitian tesis ini.

c. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier yaitu hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder,⁵⁸ yang berupa Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), kamus hukum, literatur dan *website*.

5. Analisis Data

Keseluruhan bahan hukum baik primer maupun sekunder yang diperoleh selanjutnya diolah dengan melakukan kategorisasi sebagai pengklasifikasian bahan hukum secara selektif. Keseluruhan bahan hukum dikelompokkan berdasarkan kriteria yang cermat dan ketat sesuai dengan perumusan masalah penelitian untuk dianalisis.

Analisis data yang digunakan adalah dengan menggunakan metode kualitatif yaitu suatu tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif

⁵⁸ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2016, h. 114.

analitis yang dinyatakan oleh responden secara tertulis atau lisan dan juga diamati secara nyata yang diteliti dan dipelajari sebagai suatu yang utuh dengan memahami kebenaran itu.

Penelitian dengan menggunakan metode kualitatif adalah suatu tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif-analitis yaitu apa yang dinyatakan responden secara tertulis atau lisan dan juga perilakunya yang nyata serta dipelajari sebagai sesuatu yang utuh.⁵⁹ Dalam hubungan ini, analisis akan dipaparkan secara deskriptif dengan harapan dapat menggambarkan secara jelas sehingga diperoleh gambaran yang menyeluruh tentang permasalahan-permasalahan yang diteliti.

Data primer dari penelitian ini dianalisis secara kualitatif yang kemudian memberikan kesimpulan dengan metode deduktif. Kesimpulan ditarik dari hasil analisis dari permasalahan yang dirumuskan dengan memanfaatkan kerangka teori yang dipergunakan.⁶⁰ Data primer dan data sekunder yang diperoleh dari penelitian lapangan dan kepustakaan kemudian secara urut dan sistematis dan selanjutnya dianalisis dengan metode kualitatif dan hasil suatu analisis tersebut akan diuraikan dalam bentuk kalimat.

⁵⁹ *Ibid*, h. 250

⁶⁰ Johny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia, Surabaya, 2008, h. 295.

BAB II

PENGATURAN HUKUM SENGKETA PAJAK OLEH WAJIB PAJAK

MENURUT HUKUM POSITIF DI INDONESIA

A. Sistem Hukum Perpajakan di Indonesia

Dalam menyukseskan pembangunan nasional diperlukan adanya pembiayaan pembangunan baik yang berasal dari penerimaan dalam negeri maupun pinjaman dari luar negeri, dengan dana pembangunan yang tidak sedikit untuk mencapai keberhasilan program pembangunan nasional tersebut. Pemerintah pusat tidak dapat secara terus-menerus mengandalkan pinjaman dari luar negeri, karena hal tersebut akan semakin menambah penderitaan masyarakat.

Sumber-sumber pembiayaan yang berasal dari penerimaan dalam negeri sangat penting untuk terus digali, dikembangkan dan dioptimalkan peranannya untuk kelangsungan hidup bangsa. Negara Indonesia mempunyai 2 (dua) sumber pendapatan negara yaitu, pendapatan pajak dan pendapatan nonpajak. Salah satu yang menjadi sumber penerimaan dari dalam negeri yang cukup potensial untuk terus digali dan dikembangkan serta sumber dana yang sangat penting dalam rangka mewujudkan pembangunan nasional yaitu dari sektor pajak.

Pajak merupakan salah satu sumber dana terbesar sebagai penerimaan negara maupun daerah yang berasal dari masyarakat untuk

pembiayaan pembangunan. Pajak yang dikelola oleh pemerintah pusat adalah sumber penerimaan negara di dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), sedangkan pajak yang dikelola oleh pemerintah daerah adalah sumber penerimaan daerah di dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Pemungutan pajak yang dilakukan sekarang pada masyarakat yang berkembang dan telah maju, baik di Indonesia maupun di negara-negara lainnya telah dilakukan dengan modernisasi, namun perlu diingat bahwa sebelum kehidupan masyarakat berkembang seperti dewasa ini telah dikenal kelompok yang masih bersifat sederhana, primitif dan kecil dalam bentuk suku-suku, kesatuan daerah, kesatuan keturunan.

Dengan adanya kelompok manusia yang disebut masyarakat, kemudian timbul adanya kepentingan-kepentingan secara bersama bagi masyarakat itu sendiri. Penyelenggara daripada masyarakat yang sederhana itu diurus dan diatur oleh orang-orang yang dituangkan dalam masyarakat misalnya Kepala Suku, Kepala Marga.⁶¹

Pada mulanya, pemungutan pajak ini terdapat banyak penyalahgunaan dan beban pajak yang tidak dibagi secara merata. Salah satu penyalahgunaan dalam bidang ini ialah pemberian hak istimewa berkenaan dengan pemungutan pajak atau bahkan pemberian pembebanan

⁶¹ Fidel, *Cara Mudah dan Praktis Memahami Masalah-masalah Perpajakan*, Murai Kencana, Jakarta, 2010, h. 1

pajak kepada orang-orang atau kelompok-kelompok tertentu dengan dalih bahwa orang-orang tertentu telah berjasa kepada negara atau raja.⁶²

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan di landasi falsafah Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, yang di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan. Peraturan ini memuat Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang pada prinsipnya diberlakukan bagi undang-undang pajak material, kecuali dalam undang-undang pajak yang bersangkutan telah mengatur sendiri mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakannya.⁶³

Sejalan dengan perkembangan ekonomi, teknologi informasi, sosial dan politik, disadari bahwa perlu dilakukan perubahan undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Sejauh ini, Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 telah mengalami beberapa kali perubahan, yang meliputi: UU No. 11 Tahun 1994, UU No. 16 Tahun 2000, UU No. 28 Tahun 2007, dan UU No. 16 Tahun 2009.

Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang

⁶² Early Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2005, h. 10

⁶³ Casavera, *Perpajakan*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2009, h. 2

Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, selanjutnya disebut UU No. 16 Tahun 2009 jo UU No. 6 Tahun 1983.

UU No. 28 Tahun 2007, Pasal 1 Ayat (1), menyebutkan bahwa “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Pajak mempunyai fungsi sebagai alat atau instrumen yang digunakan untuk memasukkan dana secara optimal ke dalam kas negara, dalam hal ini fungsi pajak lebih diarahkan sebagai instrumen penarik dana dari masyarakat untuk dimasukkan dalam kas negara.⁶⁴

Pada prinsipnya pajak dapat ditinjau dari berbagai aspek, baik ekonomi, sosial, politik, budaya, hukum dan lain-lain. Masing-masing pendekatan tersebut mempunyai penekanan yang berbeda-beda. Pendekatan pajak dari segi hukum diarahkan kepada pemahaman yang bersifat normatif. Suatu perikatan yang berada dalam lingkungan hukum

⁶⁴ Wirawan B. Lilyas dan Rudy Suhartono, *Hukum Pajak Meterial 1*, Selemba Humanika, Jakarta, 2011, h. 2.

publik, maka ketentuan tentang pajak mengandung konsekuensi yuridis yang harus ditepati oleh warga masyarakat. Konsekuensi yuridis inilah yang penting untuk dikaji dan dipahami.

1. Pengertian Pajak dan Unsur-Unsur Pajak

a. Pengertian pajak

Masalah dibidang pajak merupakan masalah masyarakat dan negara pula, serta setiap orang yang hidup dalam suatu negara pasti akan berurusan dengan pajak. Maka pantaslah jika dikatakan pajak juga menjadi masalah seluruh rakyat negara tersebut.

Banyak definisi atau batasan tentang pajak. Pengertian pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.

Dr. Soeparman Soemahamidjaja, dalam disertasinya yang berjudul "pajak berdasarkan asas gotong royong", memberikan definisi pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. Istilah iuran wajib sudah mencakup ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dari dan kerja sama dengan wajib pajak, sehingga perlu dihindari penggunaan istilah paksaan.⁶⁵

⁶⁵ Kadar Pamuji dan Abdul Aziz Nasihuddin, *Buku Ajar Hukum Pajak*, UNSOED Press, Purwokerto, 2020, h. 8

Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H., Dalam bukunya dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan, mengatakan bahwa “Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.⁶⁶

Pajak dari segi hukum merupakan perikatan yang timbul karena Undang-undang yang mewajibkan seseorang atau badan usaha yang telah memenuhi syarat-syarat tertentu (ada persyaratan yang harus dipenuhi), membayar sejumlah uang tertentu kepada negara yang pelunasannya dapat dipaksakan tanpa ada imbalan secara langsung, yang dipergunakan untuk membiayai pengeluaran negara dan digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan negara (mengatur).⁶⁷

Menurut Sugianto, “Pajak merupakan suatu pungutan atau iuran wajib pajak yang dilakukan oleh individu atau badan kepada suatu daerah tanpa imbalan secara langsung yang seimbang, dapat untuk dipaksakan dengan berdasarkan undang-undang yang berlaku yang kemudian digunakan untuk menyelenggarakan pemerintah serta untuk pembangunan daerah”.⁶⁸

⁶⁶ *Ibid*, h. 9

⁶⁷ *Ibid*.

⁶⁸ Khalimi dan Darma Prawira, *Hukum Pajak dan Kepabeanan Di Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2022, h. 3

Dari beberapa pengertian-pengertian para ahli dapat disimpulkan bahwa karakteristik dari pajak, sebagai berikut:

- 1) Iuran wajib yang dapat dipaksakan.
- 2) Pajak dipungut berdasarkan undang-undang.
- 3) Pajak tidak memberikan timbal balik atau kontraprestasi secara langsung atas pembayaran pajak.
- 4) Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun daerah.
- 5) Pajak diperuntukkan untuk keperluan umum, membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah guna kepentingan negara.

b. Unsur-Unsur Pajak

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas, dapat diambil beberapa ciri atau karakteristik dari pajak, yaitu:

- 1) Pemungutan pajak didasarkan pada undang-undang atau peraturan pelaksanaannya.
- 2) Tidak adanya imbalan langsung terhadap pembayaran pajak.
- 3) Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun daerah.
- 4) Hasil dari pendapatan pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan, dan apabila terdapat kelebihan maka sisanya digunakan untuk *public investment*.⁶⁹

⁶⁹ Hasanal Mulkan dan Serlika Aprita, *Hukum Pajak*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2023, h. 6

Dari pengertian tersebut di atas maka pajak dari segi hukum mempunyai 8 (delapan) unsur yaitu :

- 1) Perikatan
- 2) Timbul karena undang-undang
- 3) Mewajibkan seseorang yang telah memenuhi syarat
- 4) Membayar sejumlah uang kepada negara
- 5) Dapat dipaksakan
- 6) Tanpa ada jasa timbul secara langsung
- 7) Untuk membiayai pengeluaran negara
- 8) Untuk mencapai tujuan tertentu

Perikatan dalam hukum pajak adalah merupakan hubungan hukum antara dua pihak dimana pihak yang satu adalah Pemerintah dalam kedudukannya selaku pemungut pajak (Fiscus) dan pihak lain adalah rakyat dalam kedudukannya yang khas selaku wajib pajak.⁷⁰

2. Fungsi dan Prinsip Pemungutan Pajak

a. Fungsi pajak

Pajak merupakan peranan yang sangat penting bagi kehidupan bernegara, khususnya didalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua

⁷⁰ Kadar Pamuji dan Abdul Aziz Nasihuddin, *Op. Cit*, h. 10

pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Adapun fungsi pajak adalah sebagai berikut:⁷¹

- 1) Fungsi anggaran (*budgetair*)
Fungsi anggaran ini bisa disebut sebagai fungsi yang terpenting bagi negara juga disebut dengan fungsi fiskal yaitu suatu fungsi di mana hasil atau dana pajak menjadi salah satu sumber dana kas atau keuangan negara. Di mana dana pajak yang masuk ke dalam kas negara diatur dan disesuaikan dengan dasar hukum pajak yang berlaku. Fungsi ini menunjukkan bahwa pajak merupakan aspek penting terutama bagi pembiayaan dan pemasukan negara.
- 2) Fungsi mengatur (*reguler*)
Fungsi mengatur disini adalah pemerintah mampu menggunakan pajak sebagai aspek yang bisa dijadikan sebagai alat untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Dengan kata lain, pajak bisa digunakan pemerintah untuk mengatur dan mengondisikan situasi tertentu yang pada intinya akan menjadikan semua situasi yang ada disuatu negara harus menguntungkan masyarakat dalam negara tersebut.
- 3) Fungsi stabilitas
Pajak juga digunakan oleh pemerintah dalam hal mengatur dan menstabilkan perekonomian dalam negeri. Pajak bisa menjadi alat stabilitas ekonomi dalam berbagai kondisi yang dianggap mengancam keberlangsungan jalannya perekonomian negara, dengan adanya pajak pemerintah memiliki banyak opsi dalam membuat dan menetapkan sebuah kebijakan.

Fungsi-fungsi pajak tersebut dimaksudkan untuk mengatur jalannya pajak supaya dapat diatur dan berjalan dengan baik. Salah satu cara pengaturan pajak yang dapat dilakukan adalah dengan membuat tata cara pemungutan pajak.

Menurut Hasanah Mulkan dalam bukunya menyebutkan bahwa fungsi pajak, diantaranya:⁷²

⁷¹ Khalimi dan Darma Prawira, *Op. Cit*, h. 4

- 1) Fungsi Keuangan (*Budgetair*)
- 2) Fungsi Mengatur (*Regulerend*)
- 3) Fungsi Demokrasi
- 4) Fungsi Redistribusi

Lebih lanjut, dijelaskan bahwa fungsi anggaran maksudnya adalah Peran penerimaan dari sektor pajak ke dalam APBN atau APBD tersebut untuk beberapa tahun ke depan akan makin berat, hal ini disebabkan oleh krisis ekonomi yang masih dalam proses pemulihan (*recovery*) dan stabilitas sosial politik yang masih akan mempengaruhi terhadap perkembangan usaha dan investasi, kesempatan kerja, produksi serta distribusi barang dan jasa yang mempengaruhi penghasilan dan daya beli masyarakat secara keseluruhan.

Fungsi Mengatur (*Regulerend*) merupakan suatu fungsi dalam mana pajak dipergunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Fungsi demokrasi adalah suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong-royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia.

Fungsi Redistribusi merupakan fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Hal ini dapat terlihat misalnya dengan adanya tarif progresif yang mengenakan pajak lebih besar kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan besar dan pajak yang

⁷² Hasanal Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 9

lebih kecil kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan lebih sedikit (kecil).

Fungsi pajak ketiga dan keempat di atas seringkali disebut sebagai fungsi tambahan karena fungsi ketiga dan keempat bukan merupakan tujuan utama dalam pemungutan pajak. Akan tetapi dengan perkembangan masyarakat modern, fungsi ketiga dan keempat menjadi fungsi yang juga sangat penting dan tidak dapat dipisahkan dalam rangka kemaslahatan manusia serta keseimbangan dalam mewujudkan hak dan kewajiban masyarakat.⁷³

3. Jenis-jenis Pajak

Berikut ini adalah beberapa jenis pajak untuk masyarakat atau wajib pajak yang dikelompokkan berdasarkan sifat, instansi pemungut, objek pajak dan subjek pajak.

a. Jenis Pajak Berdasarkan Sifat

Pajak berdasarkan sifat dibedakan menjadi dua jenis yaitu : pajak langsung dan pajak tidak langsung.

1) Pajak Tidak Langsung (*Indirect Tax*)

Pengertian Pajak tidak langsung adalah pajak yang dibebankan kepada wajib pajak apabila melakukan suatu kegiatan tertentu. Contohnya: pajak yang dikenakan atas penjualan barang mewah, jadi pajak ini dikenakan saat

⁷³ Hasanul Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 11

seseorang melakukan penjualan barang mewah saja. Sehingga sifat pajak tidak langsung hanya berlangsung sementara atau tidak dapat dipungut secara berkala.

2) Pajak Langsung (*Direct Tax*)

Pengertian Pajak langsung adalah pajak yang dipungut secara berkala kepada wajib pajak berdasarkan surat ketetapan pajak yang dikeluarkan kantor pajak, didalamnya memuat informasi jumlah (tarif) pajak yang dikenakan. Contohnya Pajak Penghasilan dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Sehingga pajak langsung harus dibayarkan oleh wajib pajak atau tidak dapat dialihkan.

b. Jenis Pajak Berdasarkan Instansi Pemungut

Pajak berdasarkan instansi pemungut dikelompokkan menjadi dua yaitu pajak negara dan Pajak daerah.

1) Pajak Negara, Pajak negara adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat melalui instansi terkait seperti: Dirjen Bea dan Cukai, Dirjen Pajak, dan kantor inspeksi pajak yang tersebar di seluruh Indonesia.

2) Pajak Daerah (Lokal), Pajak daerah adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah seperti Pemda Tingkat I atau Pemda Tingkat II jadi terbatas hanya pada masyarakat di daerah itu sendiri. Contohnya : pajak hotel, pajak tempat

hiburan, pajak tempat usaha seperti restoran dan masih banyak yang lainnya.

c. Jenis Pajak Berdasarkan Objek Pajak dan Subjek Pajak

Berdasarkan objek dan subjeknya, pajak digolongkan menjadi 2 jenis, yaitu: pajak objektif dan pajak subjektif.

- 1) Pajak Objektif Pajak objektif adalah pajak yang diambil/dipungut berdasarkan objeknya. Contohnya : pajak kendaraan, pajak ekspor/impor, bea masuk dan yang lainnya.
- 2) Pajak Subjektif Pajak subjektif adalah pajak yang diambil/dipungut menurut subjeknya. Contohnya : pajak penghasilan dan pajak kekayaan.⁷⁴

Semua pengadministrasian yang berhubungan dengan pajak pusat, dilaksanakan di Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP), Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak serta Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan pengadministrasian yang berhubungan dengan pajak daerah, dilaksanakan di Kantor Dinas Pendapatan Daerah atau Kantor Pajak Daerah di bawah Pemerintah Daerah setempat.

⁷⁴ Mohammad Taufik, *Pengantar Hukum Pajak*, Tanah Air Beta, Yogyakarta, 2018, h.

B. Sistem Pemungutan Pajak

1. Kesadaran dan Kepatuhan Wajib Pajak

a. Kesadaran Wajib Pajak

Kesadaran wajib pajak menurut Paulo Freira, yaitu suatu kondisi di mana wajib pajak mengetahui, memahami dan melaksanakan ketentuan perpajakan dengan benar dan sukarela. Kesadaran adalah kemauan disertai dengan tindakan dari refleksi terhadap kenyataan.⁷⁵

Sementara menurut Padila dan Prior, Kesadaran merupakan suatu proses belajar dari pengalaman dan pengumpulan informasi yang diterima untuk mendapatkan keyakinan untuk mendorong dilakukannya suatu tindakan.⁷⁶

Jadi kesadaran wajib pajak adalah suatu upaya atau tindakan yang disertai dengan kemauan dan dorongan dari diri sendiri dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Wajib pajak dikatakan memiliki kesadaran apabila sesuai dengan hal-hal sebagai berikut:⁷⁷

- 1) Mengetahui adanya undang-undang dan ketentuan perpajakan.
- 2) Mengetahui fungsi pajak untuk pembiayaan negara.
- 3) Memahami bahwa kewajiban perpajakan harus dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- 4) Menghitung, membayar, melaporkan pajak dengan sukarela.
- 5) Menghitung, membayar, melaporkan pajak dengan benar.

⁷⁵ Khalimi dan Darma Prawira, *Op. Cit*, h. 34

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ Manik Asri dalam, Khalimi dan Darma Prawira, *Ibid.*

b. Kepatuhan wajib pajak

Kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan, jadi kepatuhan wajib pajak dapat diartikan sebagai tunduk, taat dan patuhnya wajib pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang sesuai dengan kebenarannya.⁷⁸

Pengertian kepatuhan wajib pajak menurut Safri Nurmantu yang dikutip oleh Siti Kurnia Rahayu menyatakan bahwa “Kepatuhan perpajakan dapat didefinisikan sebagai suatu keadaan di mana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya”.⁷⁹

Adapun pendapat lain seperti menurut Chaizi Nasucha yang dikutip oleh Siti Kurnia Rahayu menyatakan bahwa kepatuhan wajib pajak dapat didefinisikan dari:⁸⁰

- 1) Kewajiban wajib pajak dalam mendaftarkan diri.
- 2) Kepatuhan untuk menyetorkan kembali Surat pemberitahuan.
- 3) Kepatuhan dalam perhitungan dan pembayaran pajak terutang.
- 4) Kepatuhan dalam pembayaran tunggakan.

Menurut Zain dalam Wijoyanti, Kepatuhan wajib pajak merupakan suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, tecermin dalam situasi di mana wajib pajak paham atau berusaha untuk

⁷⁸ Siti Kurnia Rahayu, *Op. Cit*, h. 138-139.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid*, h. 139

memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas, menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar, membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.⁸¹

Kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan secara sukarela (*voluntary of compliance*) merupakan tulang punggung dari *selfassessment system*, di mana wajib pajak bertanggung jawab menetapkan sendiri kewajiban perpajakan kemudian secara akurat dan tepat waktu dalam membayar dan melaporkan pajaknya, jadi dapat disimpulkan bahwa kepatuhan wajib pajak adalah keadaan di mana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakan.

Sikap wajib pajak yang memiliki rasa tanggung jawab sebagai warga negara bukan hanya sekadar takut akan sanksi dari hukum pajak yang berlaku, serta wajib pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan tepat. Kewajiban perpajakan yang dimaksud disini meliputi mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, menghitung dan membayar pajak terutang, membayar tunggakan pajak dan menyetorkan kembali Surat Pemberitahuan (SPT).

Secara umum kepatuhan wajib pajak dibagi menjadi dua, yaitu sebagai berikut:⁸²

⁸¹ Khalimi dan Darma Prawira, *Op. Cit*, h. 2.

⁸² *Ibid*, h. 28

- 1) Kepatuhan formal, yaitu suatu keadaan di mana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.
- 2) Kepatuhan materiel, yaitu suatu keadaan di mana wajib pajak secara substantif memenuhi semua materiel perpajakan.

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan di atas sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 39/PMK.03/2018 Tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, pada Pasal 3 Ayat (2) menyebutkan bahwa persyaratan yang harus dipenuhi sebagai wajib pajak patuh, yaitu antara lain:

- 1) tepat waktu dalam menyampaikan SPT;
- 2) tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak;
- 3) laporan keuangan diaudit oleh akuntan publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat wajar tanpa pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan
- 4) tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

2. Syarat Pemungutan Pajak

Pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah tidak semata-mata untuk keperluan pemerintah di satu pihak, tetapi demi kepentingan

rakyat banyak karena pajak merupakan pungutan yang dilakukan oleh pemerintah tanpa adanya kontra prestasi langsung kepada masyarakat secara individual dan tidak memandang jumlah yang diberikan masyarakat kepada pemerintah.

Pemungutan pajak yang dilakukan pemerintah, dilaksanakan sedemikian rupa agar tidak merugikan masyarakat. Oleh karena itu, diperlukan syarat-syarat yang khusus untuk melakukannya agar seimbang antara masyarakat dan pemerintah sehingga tidak ada pihak yang dirugikan. Adapun syarat-syarat pemungutan pajak seperti yang ditulis oleh Mustaqiem dalam bukunya, menyatakan bahwa agar tidak menimbulkan berbagai masalah, maka pemungutan pajak harus memenuhi persyaratan yaitu:⁸³

- a. Pemungutan pajak harus adil.
Seperti halnya produk hukum pajak pun mempunyai tujuan untuk menciptakan keadilan dalam hal pemungutan pajak. Adil dalam perundang-undangan maupun adil dalam pelaksanaannya, seperti:
 - 1) Dengan mengatur hak dan kewajiban para wajib pajak;
 - 2) Pajak diberlakukan bagi setiap warga negara yang memenuhi syarat sebagai wajib pajak;
 - 3) Sanksi atas pelanggaran pajak diberlakukan secara umum sesuai dengan berat ringannya pelanggaran.
- b. Pemungutan pajak harus undang-undang.
Di Indonesia pemungutan pajak sesuai dengan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 yang berbunyi "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang", ada beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penyusunan Undang-undang tentang pajak, yaitu:
 - 1) Pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara yang berdasarkan undang-undang tersebut harus dijamin kelancarannya.

⁸³ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera, Yogyakarta, 2014, h. 39-40

- 2) Jaminan hukum bagi para wajib pajak untuk tidak diperlakukan secara umum.
 - 3) Jaminan hukum akan terjaganya kerahasiaan bagi para wajib pajak .
- c. Pungutan pajak tidak mengganggu perekonomian.
Pemungutan pajak harus diusahakan sedemikian rupa agar tidak mengganggu kondisi perekonomian, baik kegiatan produksi, perdagangan, maupun jasa. Pemungutan pajak jangan sampai merugikan kepentingan masyarakat dan menghambat lajunya usaha masyarakat pemasok pajak, terutama masyarakat kecil dan menengah.
 - d. Pemungutan pajak harus efisien.
Biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka pemungutan pajak harus diperhitungkan. Jangan sampai pajak yang diterima lebih rendah dari pada biaya pengurusan pajak tersebut. Oleh karena itu, sistem pemungutan pajak harus sederhana dan mudah dilaksanakan. Dengan demikian, wajib pajak tidak akan mengalami kesulitan dalam pembayaran pajak, baik dari segi penghitungan maupun waktu.
 - e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana .
Bagaimana pajak dipungut akan sangat menentukan keberhasilan dalam pungutan pajak. Sistem yang sederhana akan memudahkan wajib pajak dalam menghitung beban pajak yang harus dibiayai sehingga akan memberikan dampak positif bagi wajib pajak untuk meningkatkan kesadaran dalam pembayaran pajak. Sebaliknya, jika sistem pemungutan pajak rumit, orang semakin enggan membayar pajak.

Dari penjelasan mengenai syarat pemungutan pajak tersebut, dapat disimpulkan bahwa dalam pemungutan pajak haruslah memenuhi syarat yang telah ditetapkan agar dapat tercapai suatu hal yang berkesinambungan antara wajib pajak dan pemungut pajak serta untuk meng hindari hambatan dan perlawanan dari wajib pajak, karena wajib pajak merasa dirugikan oleh fiskus.

3. Asas-Asas Pemungutan Pajak

Pajak memiliki peran yang amat penting bagi keberlangsungan sebuah Negara, salah satu perannya adalah sebagai sumber biaya pembangunan. Agar aktivitas perpajakan dapat berjalan lancar, pemerintah pun menyediakan payung hukum dan asas pemungutan pajak.

Asas-asas pelaksanaan pemungutan pajak dapat dijumpai adanya beberapa asas, yaitu: asas yuridis, asas ekonomis, asas umum dan merata, asas domisili, asas sumber, asas kebangsaan, asas waktu, asas rentabilitas dan asas resiprositas.⁸⁴

a. Asas Yuridis

Asas ini mensyaratkan bahwa pemungutan pajak harus berdasar undang-undang, artinya pemungutan pajak tersebut harus terlebih dulu mendapat persetujuan rakyat (melalui wakil-wakil rakyat). Di Indonesia hal tersebut tertuang dalam Pasal 23 Ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 yang berbunyi bahwa “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”, yang setelah dilakukan amandemen ketiga UUD NRI Tahun 1945 Pasal 23 A, yang berbunyi: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Asas ini mensyaratkan bahwa pemungutan pajak harus berdasar undang-undang, artinya pemungutan pajak

⁸⁴ Hasanal Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 29-33

tersebut harus terlebih dahulu mendapat persetujuan rakyat (melalui wakil-wakil rakyat).

b. Asas Ekonomis

Dalam asas ini disyaratkan bahwa pelaksanaan pemungutan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut: 1) Pajak harus dapat dibayar dari penghasilan rakyat dan tidak boleh menghalangi usahanya dalam menuju ke kebahagiaan rakyat; 2) Pajak tidak boleh menghalang-halangi lancarnya usaha perdagangan dan industri atau produksi; 3) Pajak tidak boleh bertentangan dengan atau merugikan kepentingan umum. Kepentingan umum jangan sampai dirugikan, misalnya bantuan terhadap bencana alam menurut saluran-saluran tertentu yang dilakukan oleh orang-orang atau badan dapat dianggap sebagai pengeluaran yang dapat dipergunakan untuk mengurangi jumlah penghasilannya dalam rangka menghitung penghasilan bersih.

c. Asas Umum dan Merata

Umum artinya adalah bahwa dalam asas ini menyatakan bahwa pemungutan pajak harus dikenakan kepada semua orang (yang memenuhi syarat) tanpa pandang bulu dan dan merata artinya tekanan beban pajaknya sama (sesuai dengan kemampuan masing-masing Wajib Pajak).

d. Asas Domisili

Asas ini memberikan kewenangan kepada negara untuk memungut pajak kepada Wajib Pajak (*tax payer*) yang bertempat tinggal di wilayahnya. Dengan kata lain pemungutan pajak didasarkan atas tempat tinggal atau domisili Wajib Pajak. Misalnya, apabila seorang Warga Negara Indonesia (WNI) memperoleh penghasilan dari Indonesia dan dari luar Indonesia maka pemerintah Indonesia berwenang memungut pajak kepada WNI yang bersangkutan baik atas penghasilan yang diperoleh dari Indonesia maupun dari luar tersebut.

e. Asas Sumber

Asas ini memberikan kewenangan kepada negara asal sumber pendapatan yang diperoleh oleh Wajib Pajak. Dengan kata lain pemungutan pajak didasarkan atas letak sumber pendapatan yang diperoleh tanpa memperhatikan tempat tinggal Wajib Pajak. Misalnya, jika seorang Warga Negara Asing (WNA) memperoleh penghasilan dari Indonesia, maka berdasar atas asas ini pemerintah Indonesia berwenang memungut pajak kepada WNA tersebut.

f. Asas Kebangsaan

Asas kebangsaan ini menghubungkan pengenaan pajak dengan kebangsaan dari suatu negara sehingga pengenaan/pemungutan

pajak didasarkan atas kebangsaan Wajib Pajak. Asas ini mengandung dua arti yaitu:

- 1) Dalam arti aktif; artinya negara berwenang memungut pajak kepada semua warga negaranya di mana pun berada.
- 2) Dalam arti pasif; artinya negara berwenang untuk memungut pajak terhadap warga negara asing yang tinggal di wilayah negaranya.

g. Asas Waktu

Asas ini mensyaratkan bahwa pemungutan pajak harus dilakukan pada saat Wajib Pajak dalam keadaan mampu membayar pajak. Misalnya, memungut pajak pada saat rakyat menikmati panen atau saat wajib pajak yang berstatus pegawai mendapat gaji, jangan memungut pajak saat rakyat dalam keadaan paceklik.

h. Asas Rentabilitas

Asas ini mensyaratkan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih besar dari pajaknya, atau dengan kata lain pemungutan pajak harus memberikan hasil. Salah satu fungsi pajak adalah fungsi budgetair atau fungsi keuangan, yaitu untuk mendapatkan keuangan yang sebesar-besarnya bagi negara, sehingga jika pemungutan pajak akan merugikan negara atau tidak menghasilkan, maka pemungutan pajak tidak perlu dilakukan.

i. Asas Resiprositas

Asas ini menyatakan bahwa negara memberikan kebebasan subjektif dengan syarat timbal balik. Misalnya, duta besar suatu negara yang berada di Indonesia dapat dibebaskan membayar pajak tertentu dengan syarat bahwa negara dari duta besar tersebut juga membebaskan duta besar Indonesia di negara sahabat tersebut.

j. *The Four Maxims*

Di samping asas-asas tersebut, agar pemungutan pajak itu dirasa adil, maka peraturan pajaknya juga harus adil. Agar peraturan pajak adil, menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* peraturan pajak harus memenuhi 4 syarat, yaitu:

- 1) *Equity* dan *Equality* *Equity* adalah kepatutan sesuai dengan rasa keadilan masyarakat, sedangkan *Equality* atau kesamaan mengandung arti bahwa dalam keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama.
- 2) *Certainty*: artinya ada kepastian hukum, harus jelas subjek, objek, dan tarif pajaknya.
- 3) *Convenience of Payment*: artinya pajak harus dipungut pada saat yang tepat, saat yang paling baik bagi wajib pajak.

- 4) *Efisiensi/Economics of Collection*: artinya pemungutan pajak harus memberikan hasil, dilakukan dengan sehemat-hematnya dan jangan sampai biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.

Menurut para ahli, untuk mencapai tujuan dari pemungutan pajak, ialah dengan mengemukakan tentang asas pemungutan pajak, antara lain: Menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajaran yang terkenal *The Four Maxims*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut :⁸⁵

- a. *Asas Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan/atau keadilan), yaitu pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak.
- b. *Asas Efficiency* (asas efisien atau asas ekonomis), yaitu biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi adanya biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pajak.

Menurut *W.J. Langen*, asas pemungutan pajak sebagai berikut:⁸⁶

- a. Asas daya pikul, besar kecilnya pajak yang dipungut harus berdasarkan besar kecilnya penghasilan wajib pajak. Semakin tinggi penghasilan maka semakin tinggi pajak yang dibebankan.
- b. Asas manfaat, pajak yang dipungut oleh negara harus digunakan untuk kegiatan-kegiatan yang bermanfaat untuk kepentingan umum.
- c. Asas kesejahteraan, pajak yang dipungut oleh negara digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.
- d. Asas kesamaan, dalam kondisi yang sama antara wajib pajak satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama).
- e. Asas beban yang sekecil-kecilnya, pemungutan pajak diusahakan sekecil-kecilnya (serendah-rendahnya) jika

⁸⁵ Mustaqiem, *Op. Cit*, h. 41

⁸⁶ *Ibid.*

dibandingkan dengan nilai obyek pajak sehingga tidak memberatkan wajib pajak.

Menurut Adolf Wagner, asas pemungutan pajak, sebagai berikut:⁸⁷

- a. Asas politik finansial, pajak yang dipungut oleh negara jumlahnya memadai sehingga dapat untuk membiayai atau mendorong kegiatan negara.
- b. Asas ekonomis, penentuan obyek pajak harus tepat. Misal: pajak pendapatan, pajak barang-barang mewah, dan sebagainya.
- c. Asas keadilan yaitu pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula.
- d. Asas administrasi: menyangkut masalah kepastian perpajakan (kapan, dimana harus membayar pajak), keluwesan penagihan (bagaimana cara membayar) dan besar biaya pajak.
- e. Asas yuridis segala pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang.
- f. Asas pemungutan pajak menurut domisili, sumber, dan kebangsaan.

4. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem perpajakan adalah mekanisme yang mengatur bagaimana hak dan kewajiban perpajakan suatu wajib pajak dilaksanakan. Wirawan B Ilyas dan Richard Burton mengatakan pada dasarnya ada 4 (empat sistem) pemungutan pajak, yaitu: *Official Assessment*, *Semi Self Assessment*, *Self Assessment*, *Withholding System*.⁸⁸ Agar dapat membedakan keempat sistem tersebut, mari kita ulas satu per satu pengertian masing-masing sistem pemungutan pajak tersebut.

⁸⁷ *Ibid*, h. 41-42

⁸⁸ Khalimi dan Moch. Iqbal, *Hukum Pajak Teori dan Praktik*, CV. Anugrah Utama Raharja, Bandar Lampung, 2020, h. 35-37

a. *Official Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini, besarnya pajak yang terutang ditetapkan sepenuhnya oleh institusi pemungut pajak. Wajib pajak dalam hal ini bersifat pasif dan menunggu penyampaian utang pajak yang ditetapkan oleh institusi pemungut pajak. Sistem pemungutan pajak ini memiliki kekuarangan, yaitu karena wajib pajak memiliki wewenang menghitung sendiri besaran pajak terutang yang perlu dibayarkan, maka wajib pajak biasanya akan berusaha untuk menyetorkan pajak sekecil mungkin dengan membuat laporan palsu atas pelaporan kekayaan. Ciri-ciri sistem pemungutan pajak *Official Assessment*:

- 1) Penentuan besaran pajak terutang dilakukan oleh wajib pajak itu secara mandiri.
- 2) Wajib pajak berperan aktif dalam menuntaskan kewajibannya mulai dari menghitung, membayar, hingga melaporkan pajak.
- 3) Pemerintah tidak perlu mengeluarkan surat ketetapan pajak, kecuali jika wajib pajak telat lapor, telat bayar pajak, atau terdapat pajak yang seharusnya wajib pajak bayarkan namun tidak dibayarkan.

b. *Semi Self Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini pemungutan pajak, setiap awal tahun wajib pajak menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan yang merupakan angsuran bagi wajib pajak yang harus disetor sendiri. Baru kemudian pada akhir tahun pajak fiskus menentukan besarnya

utang pajak yang sesungguhnya berdasarkan data yang dilaporkan oleh wajib pajak.

c. *Self Assessment*

Menurut sistem perpajakan ini, besarnya pajak yang terutang ditetapkan oleh wajib pajak. Dalam hal ini, kegiatan menghitung, memperhitungkan, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terutang dilakukan oleh wajib pajak. Peran institusi pemungut pajak hanyalah mengawasi melalui serangkaian tindakan pengawasan maupun penegakan hukum (pemeriksaan dan penyidikan pajak). Ciri-ciri sistem perpajakan *Self Assessment* :

- 1) Besarnya pajak yang dikenakan dihitung oleh petugas pajak.
- 2) Wajib pajak sifatnya pasif dalam perhitungan pajak mereka.
- 3) Besaran pajak terutang akan diketahui setelah petugas pajak menghitung pajak yang terutang dan menerbitkan surat ketetapan pajak.
- 4) Pemerintah memiliki hak penuh dalam menentukan besarnya pajak yang wajib dibayarkan.

d. *Withholding System*

Pada sistem pemungutan pajak *withholding system*, besarnya pajak biasanya dihitung oleh pihak ketiga. Bukan mereka wajib pajak dan bukan juga aparat pajak/fiskus. Contoh *Withholding System* adalah pemotongan penghasilan karyawan yang dilakukan oleh bendahara instansi atau

perusahaan terkait. Jadi, karyawan tidak perlu lagi pergi ke kantor pajak untuk membayarkan pajak tersebut.

Jenis pajak yang biasanya menggunakan *withholding system* di Indonesia adalah PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, PPh Final Pasal 4 ayat (2) dan PPN. Bukti potong atau bukti pungut biasanya digunakan sebagai bukti atas pelunasan pajak dengan menggunakan sistem ini.

Untuk beberapa kasus tertentu, bisa juga menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP). Bukti potongan tersebut nantinya akan dilampirkan bersama SPT Tahunan PPh/SPT Masa PPN dari wajib pajak yang bersangkutan.

C. Sengketa Pajak

Hubungan antara wajib pajak dengan pemerintah selaku pemungut pajak (fiskus) kadangkala diwarnai adanya suatu sengketa atau yang disebut sengketa pajak. Pengertian Sengketa Pajak diatur dalam Pasal 1 angka 5 UU No. 14 Tahun 2002, Pasal tersebut mendefinisikan bahwa :

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Jika terjadi suatu sengketa, dalam konteks negara hukum, negara wajib menyediakan sarana penyelesaian sengketa. Salah satu lembaga yang

dibentuk menyelesaikan sengketa adalah lembaga peradilan. Dalam upaya meraih target pendapatan pajak, sering kali ketetapan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak yang berwenang tidak selalu dapat diterima dengan baik oleh wajib pajak yang bersangkutan.

Terdapat perbedaan pendapat yang muncul antara wajib pajak dan Fiskus yang dipicu oleh perbedaan penafsiran terkait peraturan perundang-undangan perpajakan. Perbedaan pendapat tersebut pada akhirnya dapat memunculkan sengketa pajak yang memerlukan penyelesaian.

1. Pengertian Sengketa Pajak

Menurut ketentuan Pasal 1 Ayat (5) UU No. 14 Tahun 2002, bahwa

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang- Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Dari pengertian tersebut di atas, maka subyek atau pihak-pihak yang bersengketa dalam sengketa pajak adalah antara rakyat (wajib pajak) dengan pemerintah (pemungut pajak).

Berdasarkan pengertian tersebut, dapat disimpulkan unsur-unsur dari sengketa pajak yaitu:

- a. Sengketa dalam bidang perpajakan
- b. Ada dua pihak yaitu Wajib Pajak dengan Pejabat Pajak
- c. Ada keputusan yang dikeluarkan oleh Pejabat Pajak.

- d. Ada kesempatan/hak mengajukan banding atau gugatan.
- e. Banding atau gugatan diajukan ke Pengadilan Pajak.
- f. Didasarkan oleh peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan.

2. Sebab Timbulnya Sengketa Pajak

Sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Petugas Pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Sengketa pajak umumnya diawali dari diterbitkannya surat ketetapan pajak atau diterbitkannya surat tindakan penagihan pajak. Surat ketetapan pajak dimaksud meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Nihil. Selain itu, sengketa juga dapat timbul karena adanya pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan undang-undang.

Perbedaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus (Aritonang, 2020), disebabkan antara lain:⁸⁹

- a. Perbedaan persepsi Wajib Pajak dan Fiskus mengenai pemahaman peraturan perpajakan;

⁸⁹ Ajeng Loshita Sari dan Siti Nuryanah, *Analisis Sengketa Pajak Atas Pembatasan Perbandingan Utang Dan Modal Perusahaan*, Jumal Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi, Vol. 23, No. 2, 2023, h. 207

- b. Keterbatasan waktu yang dimiliki oleh Fiskus dalam memahami proses bisnis dan sistem pencatatan atau pembukuan Wajib Pajak;
- c. Keterbatasan Wajib Pajak dalam memahami dan melaksanakan peraturan perpajakan serta membedakan laporan komersial dan fiskal ; dan
- d. Perbedaan pengakuan atas suatu transaksi beserta bukti pendukungnya.

Menurut Mustaqiem didalam bukunya menyebutkan bahwa penyebab sengketa pajak, yaitu:⁹⁰

- a. perbedaan dasar hukum yang digunakan.
- b. persepsi terhadap hukum berbeda,
- c. adanya perselisihan terhadap transaksi tertentu.

Sengketa pajak terjadi karena ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Pengertian Sengketa Pajak umumnya diawali diterbitkannya surat ketetapan pajak atau surat tindakan penagihan pajak.⁹¹

Sengketa pajak biasanya digolongkan menjadi dua, yaitu sengketa formal dan sengketa material. Sengketa formal timbul apabila *fiscus* atau wajib pajak/atau keduanya tidak memenuhi prosedur atau tata cara yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan dan undang-undang

⁹⁰ Mustaqiem, *Op. Cit*, h. 102

⁹¹ Hanggoro Pamungkas, *Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Binus Business Review, Vol. 2, No. 1, 2011, h. 555

pengadilan pajak. Sedangkan sengketa material, apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang terutang, kelebihan pajak (restitusi).maupun kekurangan pajak.⁹²

3. Penyelesaian Sengketa Pajak

Dalam Hukum Pajak Indonesia penyelesaian sengketa pajak diselesaikan melalui beberapa saluran/lembaga, yaitu keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali. Ketentuan tentang lembaga tertentu guna menyelesaikan sengketa pajak tersebut diatur secara tegas dalam Hukum Pajak formal. Penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali dilakukan oleh institusi tertentu yang ditentukan oleh undang-undang pajak.

Dalam menyelesaikan sengketa pajak antara negara (*fiscus*) atau pihak yang memungut pajak dengan masyarakat sebagai pihak yang membayar pajak, ada kalanya memerlukan keterlibatan hakim pengadilan umum, pada penagihan pajak dalam hal:⁹³

- a. jika ada *concursum* atau perbarengan antara *fiscus* dengan kreditor lain terhadap wajib pajak.
- b. jika ada sanggahan terhadap barang-barang yang disita *fiscus*, baik oleh wajib pajak maupun pihak ketiga.
- c. jika penagihan pajak oleh *fiscus* bertentangan dengan ketentuan hukum.

⁹² Khalimi dan Moch. Iqbal, *Op. Cit*, h. 102

⁹³ Mustaqiem, *Loc. Cit*, h. 102

Dalam Hukum Pajak Indonesia penyelesaian sengketa pajak diselesaikan melalui beberapa saluran/lembaga, yaitu keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali. Ketentuan tentang lembaga tertentu guna menyelesaikan sengketa pajak tersebut diatur secara tegas dalam Hukum Pajak formal. Penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali dilakukan oleh institusi tertentu yang ditentukan oleh undang-undang pajak.

a. Keberatan

Keberatan atas penetapan pajak merupakan hak wajib pajak yang dijamin oleh undang-undang dalam rangka keadilan dalam pemenuhan kewajiban pajak. Keberatan dapat diajukan oleh wajib pajak apabila wajib pajak merasa tidak puas atas penetapan pajak yang dilakukan oleh *fiscus*. Adanya hak mengajukan keberatan membuat terjadinya keseimbangan antara wajib pajak dan *fiscus* serta menjamin wajib pajak terhindar dari kesewenangan *fiscus*.

Dalam hukum pajak Indonesia ketentuan tentang keberatan diatur dalam beberapa undang-undang pajak, yaitu Undang Undang KUP, Undang Undang PBB, Undang Undang BPHTB, dan Undang Undang PDRD. Pengaturan keberatan pajak pusat diatur dalam tiga undang-undang yang disesuaikan dengan jenis pajak pusat yang diajukan keberatan. Sedangkan untuk jenis pajak daerah keberatan diatur dalam Undang Undang PDRD dan

peraturan daerah yang memberlakukan pajak daerah pada suatu provinsi, kabupaten, atau kota.⁹⁴

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu:⁹⁵

- 1) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB),
- 2) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT),
- 3) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB),
- 4) Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN),
- 5) pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

b. Banding

Surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk jenis pajak pusat maupun yang diterbitkan oleh kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk itu disampaikan kepada wajib pajak untuk dilaksanakan sebagaimana mestinya. Apabila wajib pajak tidak setuju dengan isi Surat Keputusan Keberatan yang diterimanya, ia memiliki hak untuk mengajukan banding kepada badan peradilan pajak yang ditunjuk atau ditentukan oleh undang-undang pajak.⁹⁶

Menurut pengertian yang tercantum pada Pasal 1 Ayat (6) UU No. 14 Tahun 2002, menyebutkan bahwa “Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu

⁹⁴ Hasanal Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 89

⁹⁵ Khalimi dan Darma Prawira, *Op. Cit*, h. 272

⁹⁶ Hasanal Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 90

keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku”.

Dari pengertian tersebut bisa dijelaskan beberapa hal pokok. Pertama, banding merupakan proses tindakan hukum yang dapat ditempuh oleh WP atau Penanggung Pajak. Hal itu berarti bahwa upaya banding harus memenuhi kaidah hukum yang berlaku (hukum pajak), baik kaidah formal maupun kaidah material. Di sini tersirat pula, bahwa banding hanya dapat diajukan oleh WP atau Penanggung Pajak yang bersangkutan dan tidak dapat diwakilkan, kecuali dengan menunjukkan Kuasa Hukum (yang memenuhi criteria undang-undang) dengan Surat Kuasa Khusus.

Kedua, upaya banding hanya dapat dilakukan atas suatu keputusan yang dapat diajukan banding (menurut UU Perpajakan). Secara umum, banding hanya dapat diajukan atas Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh Fiskus yang masih mengandung sengketa antara WP dengan Fiskus.

Ketentuan tentang banding diatur dalam Undang-Undang KUP, Undang Undang PBB dan Undang Undang BPHTB untuk jenis pajak pusat, sedangkan untuk pajak daerah diatur dalam Undang Undang PDRD maupun peraturan daerah tentang pemberlakuan suatu jenis pajak daerah di suatu provinsi, kabupaten atau kota.

c. Gugatan dan Sanggahan

Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Putusan Gugatan adalah putusan badan peradilan pajak atas gugatan terhadap hal-hal yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat diajukan gugatan.

Adapun syarat pengajuan gugatan dalam penyelesaian sengketa pajak, yaitu:⁹⁷

- 1) Gugatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
- 2) Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan. Jangka waktu ini tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktunya adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan diluar kekuasaan penggugat.
- 3) Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap Keputusan selain Gugatan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima keputusan yang digugat. Jangka waktu ini tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktunya adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan diluar kekuasaan penggugat.
- 4) Terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan atau 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Gugatan-gugatan.
- 5) Gugatan disertai dengan alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau Keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat.

⁹⁷ Khalimi dan Darna Prawira, *Op. Cit*, h. 280

Gugatan Umumnya gugatan diajukan wajib pajak yang merasa dirugikan atas tindakan fiscus dalam melakukan tindakan penagihan pajak terhadap wajib pajak maupun penanggung pajak. Gugatan diatur secara tegas dalam Hukum Pajak Indonesia untuk melindungi kepentingan wajib pajak dari tindakan *fiscus* yang menurut wajib pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang berlaku. Hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan diatur dalam Undang-Undang KUP untuk semua jenis pajak pusat.

Selain itu karena gugatan ini dilakukan oleh wajib pajak terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak maka diatur juga dalam Undang-undang PPSP. Mengingat bahwa Undang-undang PPSP berlaku juga sebagai dasar hukum untuk penagihan pajak daerah, maka wajib pajak daerah yang merasa dirugikan oleh fiscus dalam pelaksanaan penagihan pajak daerah juga dapat mengajukan gugatan.

Kemudian, wajib pajak dapat melakukan sanggahan dalam pelaksanaan penagihan pajak. Pihak ketiga yang merasa dirugikan dalam pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat paksa pada dasarnya dilindungi dalam Hukum Pajak Indonesia. Dalam keadaan tersebut di atas pihak ketiga tersebut memiliki hak untuk melakukan perlawanan hukum terhadap tindakan fiscus. Hak tersebut diwujudkan dalam bentuk sanggahan atas kepemilikan barang yang disita. Menurut Pasal 38 Undang-Undang KUP, sanggahan

pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri.⁹⁸

Pengadilan Negeri yang menerima surat sanggahan memberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang melaksanakan penagihan pajak. Pejabat menanggukkan pelaksanaan penagihan pajak hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan sanggahan. Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan.

d. Peninjauan Kembali

Apabila para pihak yang bersengketa tidak puas dengan keputusan yang diambil oleh majelis hakim Pengadilan Pajak dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung. Salah satu kemungkinan Putusan Peninjauan Kembali adalah dikabulkan, baik sebagian maupun seluruhnya. Hal ini tentunya mengakibatkan pajak terutang menjadi lebih kecil dari surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan oleh *fiscus*.

Berdasarkan Pasal 77 Ayat (3) UU No. 14 Tahun 2002 dinyatakan bahwa “Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung”.

Apabila pihak yang bersangkutan tidak/belum puas dengan putusan Pengadilan Pajak, maka pihak yang bersengketa dapat mengajukan

⁹⁸ Hasanul Mulkan dan Serlika Aprita, *Op. Cit*, h. 94

Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak dan hanya dapat diajukan satu kali.

Alasan-alasan Peninjauan Kembali, yang dapat dilakukan oleh wajib pajak, antara lain:⁹⁹

- 1) Putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada kebohongan atau tipu muslihat;
- 2) Terdapat bukti tertulis baru penting dan bersifat menentukan;
- 3) Dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari yang dituntut.
- 4) Ada suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya;
- 5) Putusan nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Hukum Acara yang berlaku pada pemeriksaan Peninjauan Kembali adalah hukum acara pemeriksaan dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, dengan tidak mengurangi harapan-harapan yang diatur secara khusus dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

⁹⁹ Mohammad Taufik, *Op. Cit*, h. 133