

Perlindungan Hukum Terhadap Wajib Pajak Dalam Mekanisme Keberatan Pajak Yang Melewati Batas Waktu Berdasarkan Permenkeu No 202/Pmk 03/2015

Nur Rahmah Nasution

¹Fakultas Hukum, ²Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara (Jl. Kapten Muchtar Basri No.3, Glugur Darat li, Kec. Medan Timur., Kota Medan, Sumatera Utara 20238)

Email: nurrahmah@gmail.com

Abstrak

Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada di luar pengadilan pajak yang diperuntukkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak. Prosedur keberatan tidak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Hal ini menyebabkan wajib pajak dihadapkan pada kekuasaan dan kewenangan Direktorat Jenderal pajak untuk mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar bukan pada kewenangan dan kekuasaan hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak. Karena hal ini, membuat penulis tertarik menelitinya, guna untuk mengetahui bagaimana Pengaturan Hukum Pengajuan Keberatan Pajak, Mekanisme Keberatan Pajak, dan Efektifitas PERMENKEU No 202/PMK 03/2015 Dalam Rangka Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak. Metode yang digunakan adalah penelitian hukum normatif, sifat penelitian deskriptif yang menggunakan sumber data sekunder yaitu terdiri dari bahan hukum primer, sekunder tersier serta pengumpulan data melalui studi kepustakaan yang dituangkan dalam bentuk analisis kualitatif. Berdasarkan hasil penelitian, bahwa Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan Peraturan pelaksanaannya itu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan yang dalam peraturan tersebut memberikan kepastian hukum dalam hal pelaksanaan dan penyelesaian dalam mengajukan keberatan oleh wajib pajak. Wajib pajak dapat melakukan pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal pajak dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan, jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan. Direktur Jenderal pajak wajib dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan. Efektifitas dengan adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK 03/2015 telah Memberikan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak akan ada Kepastian hukum yang termuat dalam peraturan tersebut

Kata kunci: *Perlindungan Hukum, Wajib pajak, Keberatan.*

1. PENDAHULUAN

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

Tanah menjadi sumber pajak yang utama bagi penguasa kependudukan jepang pada tahun 1942-1945, dalam hal ini tanah lebih ditujukan untuk pelipatanpelipatan hasil bumi yang penting bagi jepang. Jepang meneruskan sistem Land rent yang telah digunakan oleh pemerintahan Inggris dan Kolonial Belanda terhadap semua jenis tanah produktif. Namun pada masa pemerintahan Jepang, nama Landrente diubah menjadi Landtax. Pemerintahan Jepang juga menetapkan sistem wajib serah padi. Selain itu juga ditetapkan pembayaran pajak untuk penggunaan fasilitas-fasilitas tertentu, seperti jembatan, jalan raya, dan fasilitas umum lainnya. Masyarakat juga diwajibkan untuk membayar pajak sepeda bagi siapa saja yang memilikinya.

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

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

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

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

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

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

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.

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

2. METODE PENELITIAN

Pada dasarnya jenis penelitian hukum dapat dibedakan menggunakan 2 (dua) pendekatan, yang terdiri atas: penelitian hukum normatif (yuridis normatif), dan penelitian hukum sosiologis (yuridis empiris). Penelitian hukum normatif disebut juga penelitian doktrinal, dimana hukum dikonsepsikan sebagai apa yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan (law in books), dan penelitian terhadap sistematika hukum dapat dilakukan pada peraturan perundang-undangan tertentu atau hukum tertulis. Sedangkan penelitian yuridis empiris bertujuan menganalisis permasalahan dilakukan dengan memadukan bahan-bahan hukum (yang merupakan data sekunder) dengan data primer yang diperoleh dilapangan

3. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengaturan Hukum Pengajuan Keberatan Pajak

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

Hukum pajak juga berkaitan dengan hukum pidana. Hukum pidana, seperti yang telah tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), merupakan suatu keseluruhan sistematis yang juga berlaku untuk peristiwa pidana yang diuraikan di luar Kitab

Undang-Undang Hukum Pidana. Hak untuk menyimpang dari peraturan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana di Indonesia telah diperoleh pembuat ordonansi semenjak 16 Mei 1927 dan kesempatan ini banyak digunakan karena kenyataan bahwa peraturan administratif pun sangat memerlukan sanksi yang menjamin untuk ditanyai oleh khalayak umum.⁵⁹ Undang-undang pajak yang bersangkutan dapat juga dimuat ketentuan hukum formal, jika ketentuan ini menyimpang dari ketentuan umum hukum pajak formal yang telah diatur.

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

Sehubungan dengan syarat-syarat tersebut, ternyata syarat-syarat yang keempat mengenai "diajukan jangka waktu tiga bulan sejak tanggal penetapan" tidak mencerminkan keadilan. Sebab, dasar perhitungan jangka waktu tersebut adalah sejak tanggal penetapan, bukan sejak diterima oleh wajib bayar. Ketidakadilan terjadi karena dalam hal penetapan dilakukan pada tanggal 1 september 2008, tetapi diterima oleh wajib bayar tanggal 1 Desember 2008. Berarti kesempatan bagi wajib bayar untuk mengajukan keberatan hanya sisa satu bulan, bukan tiga bulan. Oleh karena itu, seyogianya dilakukan perubahan terhadap "sejak tanggal penetapan" menjadi "sejak tanggal diterima" sehingga keadilan tercermin kepada wajib bayar untuk memenuhi jangka waktu yang bersangkutan.

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

Surat ketetapan pajak (SKP) adalah surat ketetapan yang meliputi surat ketetapan pajak kurang bayar. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak Nihil atau surat ketetapan pajak lebih bayar, wajib pajak wajib membayar pajak terutang tanpa menguntungkan dari terhadap keberadaan surat ketetapan pajak. Surat ketetapan pajak kurang bayar diterbitkan oleh Direktur Jendral pajak dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat teruntangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, apabila terjadi hal-hal sebagai berikut:

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

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

saat terutang pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak sempat dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak kurang bayar.

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)

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

Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)

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

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

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)

Surat ketetapan pajak lebih bayar diterbitkan untuk :

1. Pajak penghasilan, apabila jumlah kredit pajak (jumlah pajak yang dibayar) lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang.
2. Pajak pertambahan nilai apabila jumlah kredit pajak lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang. Jika terdapat pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai. Jumlah pajak yang tertuang dihitung dengan cara jumlah pajak keluaran dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pertambahan nilai tersebut, atau;
3. Pajak penjualan atas barang mewah, apabila jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari pada jumlah pajak yang tertuang.

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

Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan

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

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

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

Pada titik Keberatan, kesetaraan hubungan antara wajib pajak dan fiskus memiliki kesenjangan yang paling tinggi dari seluruh proses dan praktek perpajakan di Indonesia. Karena itu, seberapa objektif pun seorang Penelaah Keberatan dalam bekerja, tetap saja itu hanya akan memperkuat independence in fact, namun independence in appearance-nya tidak terpenuhi. Dalam implementasinya, Ditjen Pajak wajib melakukan pembahasan dengan wajib pajak pada saat closing. Pembahasan dan permintaan keterangan dan bukti kepada wajib pajak juga dilakukan pada saat proses penelitian.

Direktorat Jenderal Pajak, yang berwenang memutus Keberatan adalah kepala kantor wilayah yang notabene masih membawahi pihak yang bersengketa, yakni penerbit Surat Ketetapan Pajak, kepala kantor pelayanan pajak. Bahkan dapat juga dikatakan bahwa Keberatan adalah sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak, dan yang menyelesaikan sengketa pajak di tahap Keberatan adalah Direktorat Jenderal Pajak. Sejalan dengan itu, Marbun menjelaskan bahwa model penyelesaian sengketa pajak melalui proses Keberatan merupakan penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa di mana penyelesaiannya masih termasuk pihak yang berperkara yaitu Fiskus (proses Keberatan) dalam penyelesaian sengketa dan dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Peneliti bertindak selaku hakim yang memutuskan dimana posisi Peneliti bukan merupakan hakim yang mandiri melainkan merupakan bagian dari administrasi sehingga dikategorikan sebagai Peradilan Administrasi Tidak Murni.

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

Mekanisme Bagi Wajib Pajak dalam Pengajuan Keberatan

Peran pengadilan pajak Undang-undang nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak merupakan suatu perangkat dan sarana hukum yang disediakan untuk menyelesaikan adanya sengketa perpajakan antara pembayar pajak dan aparat pajak. Ditinjau dari struktur dan muatan pada undang-undang tersebut terasa adanya ketidak seimbangan posisi antara

wajib pajak pencari keadilan dengan petugas pajak dalam hal terjadinya sengketa perpajakan. Ada 3 (tiga) hal yang akan dibahas dalam tulisan ini dalam kaitannya dengan teori hukum. Ketiga hal tersebut adalah perma, dari segi bentuk formal pengadilan pajak yang berada di bawah kewenangan administratif eksekutif. Kedua, dari segi substansi di mana pengadilan pajak tidak mengenal upaya banding untuk member kesempatan bagi para pencari keadilan untuk menemukan kebenaran hakiki. Ketiga, adalah adanya kewajiban bagi para pencari keadilan untuk menyetor terlebih dahulu sejumlah 50% dari nilai uang yang dipersengketakan kepada pemerintah sementara sengketa tersebut akan diperiksa.

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

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan dengan tujuan akhir kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Oleh karena itu, sektor pajak memegang peranan penting dalam perkembangan kesejahteraan bangsa. Namun, tidak bisa dipungkiri bahwa sulitnya negara melakukan pemungutan pajak, karena banyaknya wajib pajak yang tidak patuh dalam membayar pajak merupakan suatu tantangan tersendiri. Pemerintah telah memberikan kelonggaran dengan memberikan peringatan terlebih dahulu melalui Surat Pemberitahuan Pajak (SPP), tetapi tetap saja banyak wajib pajak yang lalai untuk membayar pajak bahkan tidak sedikit yang cenderung menghindari kewajiban tersebut. Hal ini mendorong pemerintah menciptakan suatu mekanisme yang dapat memberikan daya pemaksa bagi para wajib pajak yang tidak taat hukum. Salah satu mekanisme tersebut adalah gizeling atau paksa badan. Keberadaan lembaga ini masih kontroversial. Beberapa kalangan beranggapan bahwa pemberlakuan lembagapaksa badan merupakan hal yang berlebihan. Di lain pihak, muncul pula pendapat bahwa lembaga ini diperlukan untuk memberikan efek jera yang potensial dalam menghadapi wajib pajak yang nakal.

Berikut ini hak-hak wajib pajak menurut Undang-Undang Re[publik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007

1. Melaporkan beberapa masa pajak dalam 1 (satu) surat pemberitahuan masa.
2. Mengajukan surat keberatan dan banding bagi wajib pajak dengan kriteria tertentu. 3
3. Memperpanjang jangka waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan cara menyampaikan pemberitahuan secara tertulis atau dengan cara lain kepada Direktur Jenderal Pajak
4. Membetulkan surat pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
5. Mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.
6. Mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
 - a. Surat ketetapan pajak kurang bayar
 - b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan
 - c. Surat ketetapan pajak nihil
 - d. Surat ketetapan pajak lebih bayar
 - e. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
7. Mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak atas surat keputusan keberatan.

8. Menunjuk seorangkuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
9. Memperoleh pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak dalam hal wajib pajak menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007.

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

1. Keberatan Atas Pajak Penghasilan Dan Pajak Pertambahan Nilai

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Jumlah kerugian;
2. Jumlah besarnya pajak;
3. Pemotongan atau pemungutan pajak;
4. Penerapan tarif pajak;
5. Penerapan persentase norma perhitungan penghasilan neto;
6. Penerapan sanksi administrasi;
7. Penerapan penghasilan tidak kena pajak;
8. Perhitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan
9. Perhitungan kresit pajak.

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

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

Permohonan pengajuan keberatan dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan. Permohonan tertulis tersebut memuat alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan

dimaksud. Untuk lebih meyakinkan, seyogianya bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dan pemotong atau pemungut pajak dilampirkan dalam permohonan tertulis termaksud. Misalnya, dilampirkan surat ketetapan pajak kurang bayar yang materi atau isinya di persengketan atau bukti pemotongan atau pemungutan pajak yang materi atau isinya yang dipersengketakan. Hal ini dimaksudkan agar pemeriksaan yang dilakukan oleh pejabat pajak terhadap surat permohonan tersebut dapat diselesaikan dalam jangka waktu tidak terlalu lama.

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

Jangka waktu keberatan sebagaimana dimaksud keempat ketentuan tersebut di atas, ternyata memiliki jangka waktu yang sama, yakni 3 (tiga) bulan. Akan tetapi mulai berlakunya jangka waktu tersebut yang berbeda-beda. Seperti halnya Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan,, jangka waktu pengajuan keberatan untuk pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, pajak penjualan atas barang mewah, dan pajak daerah dihitung sejak tanggal surat, pemotongan atau pemungutan pajak. Karena dihitung sejak tanggal surat, pemotongan atau pemungutan pajak, dapat terjadi jangka waktu tiga bulan tersebut tidak cukup untuk pengajuan keberatan. Misalnya, surat ketetapan kurang bayar tertanggal 3 Februari 2007, tetapi petugas pajak menyampaikan pada tanggal 3 April 2007, berarti jangka waktu pengajuan keberatan berakhir pada tanggal 2 Mei 2007. Dengan demikian, Pasal 25 ayat (3) Undang-Undang PDRD tidak memberi perlindungan wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.

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

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

a. Pemeriksaan pada Lembaga Keberatan

Setelah memenuhi persyaratan yang ditentukan, surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak akan dilakukan pemeriksaan oleh pejabat pajak. Pemeriksaan itu tertuju pada objek sengketa pajak yang dipersoalkan sebagaimana yang tercantum, baik dalam surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak lebih bayar, surat ketetapan pajak nihil, atau pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak pemotong atau

pemungut pajak mengingat objek sengketa pajak harus jelas dan konkret yang menimbulkan kerugian bagi pihak yang mengajukan keberatan. Kerugian timbul karena tidak melakukan perbuatan hukum tetapi perbuatan hukum tersebut bertentangan dengan norma hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak maupun pemotong atau pemungut pajak.

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

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

Direktorat Jenderal Pajak sendiri tengah mengkaji pemisahan divisi yang menangani keberatan pajak. Jika selama ini ditangani oleh kantor wilayah (kanwil) nantinya akan dibentuk unit baru di tingkat pusat yang khusus menangani masalah tersebut. Rencana ini akan menjadikan ditjen pajak lebih profesional, ide keberatan agar menjadi independen sudah dikaji oleh Ditjen Pajak. Artinya semi independen, artinya dibuat sendiri terpisah dari kantor pajak tetapi masih dalam lingkup ditjen pajak. Namun demikian, ada pendapat lain, hendaknya lembaga keberatan supaya betul-betul independen, harusnya kedudukannya di luar Direktorat Jenderal Pajak.

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

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

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

Berdasarkan ketentuan di atas, terlihat bahwa wajib pajak yang akan berperkara di lembaga keberatan pajak, diancam dengan denda yang cukup besar yaitu sanksi administrasi berupa denda sebesar 50%. Adanya ancaman ini tentunya dapat menimbulkan “ketakutan” bagi wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum keberatan, karena biayanya sangat tinggi apabila sampai kalah di lembaga keberatan. Akhirnya kemungkinan banyak wajib pajak yang mengurungkan niatnya untuk mengajukan keberatan, karena adanya sanksi tersebut. Apalagi apabila wajib pajak kalah di lembaga keberatan, kemudian mengajukan banding, ancamannya lebih menakutkan lagi, dendanya menjadi 100 % apabila permohonan bandingnya ditolak. Ketentuan ini menurut penulis dari aspek keadilan kurang adil karena wajib pajak pada posisi yang lemah. Ketentuan ini juga tidak sesuai dengan asas equality before the law (asas kesamaan di depan hukum) karena ada perbedaan perlakuan antara pihak yang bersengketa. Harusnya ketentuan tentang ancaman denda 50 % untuk keberatan yang ditolak maupun 100% untuk banding pajak yang ditolak, ini dihilangkan, walaupun pajak mempunyai fungsi budgeter, namun jangan mengabaikan aspek keadilan.

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

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

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

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

- 2) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu: Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terhadap materi atau isi 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.
- 3) Dalam hal terdapat alasan keberatan selain mengenai materi atau isi dari surat ketetapan pajak atau pemotongan atau pemungutan pajak, alasan tersebut tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan.
- 4) Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan oleh Wajib Pajak dengan menyampaikan Surat Keberatan.
- 5) Surat Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) dibuat dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran I yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini.

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

Penegakan hukum merupakan serangkaian aktivitas, upaya, dan tindakan melalui organisasi berbagai instrument untuk mewujudkan apa yang dicita-citakan oleh penyusun hukum atau undang-undang tersebut. Di dalam pengertian penegakan hukum tersebut juga termasuk penyuluhan, sosialisasi, dan pendidikan serta bimbingan agar para pembayar

pajak dapat mengikuti dan mematuhi undang-undang perpajakan sesuai dengan yang disita-citakan oleh undang-undang atau peraturan di bidang perpajakan.

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

Terdapat tiga ketidakseimbangan, yaitu pertama, sengketa baru diakui keberadaannya setelah aparat perpajakan menetapkan jumlah kewajiban pajak atau beban pajak bagi wajib pajak. Kedua, yaitu dalam proses beracara pada pengadilan banding, hakim hanya wajib mendengar sepihak keterangan termohon, sedangkan permohonan keadilan tidak wajib didengarkan keterangannya. Ketiga, adalah dalam hal wajib pajak mengajukan banding, yang bersangkutan harus terlebih dahulu membayar atau melunasi 50% kewajiban perpajakannya.

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

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

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

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

Ketidakpuasan wajib pajak terhadap hasil keputusan keberatan yang mayoritas menolak seluruh atau hanya mengabulkan sebagian keberatan menjadi alasan untuk mengatakan bahwa proses Keberatan yang mereka mohonkan tidaklah adil. Pada tahun 2016, dari 9.042 berkas Keberatan yang dimasukkan oleh Wajib Pajak, hanya 7,92% atau sekitar 716 permohonan yang dikabulkan seluruhnya. Sebanyak 19,74% atau sekitar 1.784 dikabulkan sebagian. Bahkan, sebanyak 77,63% atau sekitar 7.019 permohonan ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hampir sama dengan tahun 2016, pada tahun 2017 (data per Oktober), permohonan Keberatan yang dikabulkan oleh Ditjen Pajak hanya 8,56% atau cuma sekitar 362 dari 4.230 berkas Keberatan. Sebanyak 19,74% atau sekitar 835 permohonan yang mendapat keputusan dikabulkan sebagian, dan ada 71,70% yang ditolak atau sekitar 3.032 permohonan.

Selama 4 tahun terakhir, keputusan yang menolak keberatan selalu berada di atas angka 70% per tahunnya. Sedangkan keputusan untuk mengabulkan sebagian permohonan

Keberatan WP berada di posisi tertinggi kedua, yakni 13,27% secara total 4 tahun. Gejala ini memperlihatkan betapa kecilnya peluang wajib pajak untuk menang dalam sengketa pajak di tingkat keberatan. Permasalahan yang terjadi adalah banyak permohonan sengketa yang awalnya ditolak pada tingkat Keberatan tersebut ternyata dimenangkan oleh Pengadilan Pajak ketika wajib pajak mengajukan Banding.

4. KESIMPULAN

Dasar hukum upaya hukum keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Di dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan, keberatan diatur dalam Pasal 25, Pasal 26, Pasal 26 A. Peraturan pelaksanaannya itu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan yang dalam peraturan tersebut memberikan kepastian hukum dalam hal pelaksanaan dan penyelesaian dalam mengajukan keberatan oleh wajib pajak.

Berdasarkan Permohonan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata cara Pengajuan Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan, wajib pajak dapat melakukan pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal pajak dibuat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dan ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan, jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan. Direktur Jenderal pajak wajib dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan.

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

5. REFERENSI

- Andryan, A., Lubis, M. S., Suhaidi, S., & Nasution, F. A. (2015). Penguatan Fungsi Legislasi Dewan Perwakilan Daerah dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia (Analisis Putusan Mahkamah Konstitusi No. 92/ppu-x/2012). *USU Law Journal*, 3(2), 160-167.
- Asmadi, E. (2021). [Editor Buku Referensi]_Putusan Mahkamah Konstitusi
- Asmadi, E., Selamat, P. A., Kodyat, B. A., & Koto, I. (2022). Efektivitas Pemanfaatan Teknologi Informasi Dalam Persidangan Perkara Pidana Selama Pandemi Covid-19. *De Lega Lata: Jurnal Ilmu Hukum*, 6(2), 465-475.
- Chandranegara, I. S., & Sihombing, E. N. (2021). Emergency law-making in Indonesia: Between political and constitutional process. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 24(4), 1-7.
- Faisal, F. (2021). Waqf Land Disputes and Alternative Settlements. *Randwick International of Social Science Journal*, 2(3), 259-268.
- Fajaruddin, F. (2021, August). Konsep Transparansi Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah. In *Seminar Nasional Teknologi Edukasi Sosial dan iora* (Vol. 1, No. 1, pp. 662-671).
- Fajriawati, F., Harisman, H., & Nurlubis, D. M. (2020, February). Analysis Of Sharia Purple Load System On Settlement Of Sharia In Islamic Law Perspective Indonesia. In *Proceeding International Seminar of Islamic Studies* (Vol. 1, No. 1, pp. 699-703).
- Ginting, L. (2017). Perlindungan Hukum Bagi Kreditor Yang Beritikad Baik Akibat Pembatalan Hak Tanggungan. *DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 1(2), 368-391.
- Hakim, N. (2020). The Enforcement of Human Rights Through Implementing of The Sharia. *Indonesian Journal of Education, Social Sciences and Research (IJESSR)*, 1(1), 01-09.
- Hakim, N., & Sumawaty, I. (2018). Implementasi Hukum Transendental Dalam Bentuk Aturan Perundang-Undangan Di Indonesia. Prosiding Seminar Nasional & Call for Papers Hukum Transendental.
- Kodiyat, B. A., Siagian, A. H., & Andryan, A. (2020). The Effect of Centralistic Political Party Policies in Selection Of Regional Heads in Medan City. *Indonesian Journal of Education, Social Sciences and Research (IJESSR)*, 1(1), 59-70.

- Lubis, M. S. Y. (2022). *Buku Ajar Hukum Perdata Internasional* (Vol. 1). umsu press.
- Lubis, M. S. Y. (2022). *Buku Ajar Hukum Perdata Internasional* (Vol. 1). umsu press.
- Meher, M., Sirait, N. N., & Ginting, L. (2019, April). Protection for Parties Involved in A Bank Credit Agreement with the Principles of Balance and Good Faith. In *WoMELA-GG 2019: The 1st Workshop on Multimedia Education, Learning, Assessment and its Implementation in Game and Gamification in conjunction with COMDEV 2018, Medan Indonesia, 26th January 2019, WOMELA-GG* (p. 183). European Alliance for Innovation.
- Moertiono, R. J. (2020). PERBUATAN MELAWAN HUKUM AKIBAT PENGUASAAN TANAH TANPA HAK (Studi Kasus Putusan Mahkamah Agung No. 1319 K/Pdt/2011). *Jurnal Ilmiah METADATA*, 2(1), 1-21.
- Moertiono, R. J. (2020, January). The Right Of Inquiry of The Representative Council. In *Proceeding International Seminar of Islamic Studies* (Vol. 1, No. 1, pp. 269-272).
- Moertiono, R. J., & Mansar, A. (2022). NOTARY AUTHORITY IN MAKING AUTHENTIC DEEDS REGARDING COPYRIGHT. *Jurnal Pembaharuan Hukum*, 9(1), 37-48.
- Ramadhani, R. (2020). *Buku Ajar Hukum dan Etika Profesi Hukum*.
- Ramadhani, R. (2022, March). ERADICATION OF SOIL MAFIA IN THE POST-COVID-19 PANDEMIC BASED ON NATIONAL LAW AND ISLAMIC LAW RahmatRamadhani. In *Proceeding International Seminar of Islamic Studies* (Vol. 3, No. 1, pp. 678-686).
- Ramadhani, R., & Lubis, U. S. (2021). The Function of the Delimitation Contradictory Principle in the Settlement of Land Plot Boundary Disputes. *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 2(3), 136-148.
- Reglement & Society (IJRS)*, 1(2), 86-92.
- Sihombing, E. N. (2013). Mendorong Pembentukan Peraturan Daerah Tentang Bantuan Hukum Di Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Rechts Vinding: Media Pembinaan Hukum Nasional*, 2(1), 81-93.
- Sihombing, E. N. (2017). Perkembangan Kewenangan Pembatalan Peraturan Daerah dan Peraturan Kepala Daerah. *Jurnal Yudisial*, 10(2), 217-234.
- Sihombing, E. N. (2019). Menata Relasi Dewan Perwakilan Daerah Dan Kementerian Dalam Negeri Dalam Pengawasan Peraturan Daerah. *Jurnal Reformasi Hukum*, 23(2).
- Sihombing, E. N. (2019). Menata Relasi Dewan Perwakilan Daerah Dan Kementerian Dalam Negeri Dalam Pengawasan Peraturan Daerah. *Jurnal Reformasi Hukum*, 23(2).
- Sihombing, E. N. (2019). Pengantar Hukum Konstitusi.
- Sihombing, E. N. (2020). *Hukum Tata Negara*. Penerbit EnamMedia.
- Sihombing, E. N. (2021). [BUKU AJAR] _Hukum Kelembagaan Negara.
- Sihombing, E. N., & Hsb, A. M. (2017). Ilmu perundang-undangan. *Medan: Pustaka Prima*.
- Sihombing, E. N., & Iqbal, M. (2020). REGISTRATION LEGALITY OF DEED OF ESTABLISHMENT THROUGH SYSTEM ADMINISTRATION OF ENTERPRISE (THE ANALYSIS OF MINISTRY OF LAW AND HUMAN RIGHTS REGULATION NO. 17 OF 2018). *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 17(4), 525-540.
- Sihombing, E. N., & Utara, H. A. M. S. (2016). Problematika Penyusunan Program Pembentukan Peraturan Daerah (Problems On Forming Local Regulations Programs). *Dari Redaksi*, 285.
- Syuhada, T. (2019). Pelaksanaan Sita Jaminan Terhadap Objek Sengketa Yang Berada Di Tangan Pihak Ketiga Dalam Penanganan Perkara Perdata. *DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 4(1), 42-53
- Wajdi, F., & Andryan, A. (2020). Prerogative of the President in About the State of Emergency (Comparison of Indonesia with the United States). *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 1(2), 138-150.
- Wajdi, F., & Ramadhani, R. (2022). Legal Problems of Land Services Online. *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 3(1), 19-29.
- Yusni, M., & Asmadi, E. (2020). ENHANCING LITERATURE ON PROCEDURAL JUSTICE AND ORGANIZATIONAL LEARNING: EXAMINING MEDIATING ROLE OF ORGANIZATIONAL LEARNING AND ORGANIZATIONAL TRUST. *Journal of Security & Sustainability Issues*, 10(2).
- Yusrizal, M., & Erwinsyahbana, T. (2012). HUKUM PERIZINAN; Proses Pendirian dan Pendaftaran Perusahaan dalam Praktek.
- Zainuddin, Z. (2020). The Responsibility of State Administrative Officials in the Implementation of the Decisions of the State Administrative Court. *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 1(1), 25-30.