

**ANALISIS HUKUM PENYELESAIAN SENGKETA  
PAJAK ANTARA WAJIB PAJAK DENGAN  
PEMUNGUT PAJAK UNTUK MEMENUHI RASA  
KEADILAN BERDASARKAN UNDANG-UNDANG  
NOMOR 14 TAHUN 2002<sup>1</sup>**

**Oleh : Tirzha Carolaine Priska Suoth<sup>2</sup>**

**ABSTRAK**

Tujuan dilakukannya penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui bagaimana jenis-jenis, sistem pemungutan pajak, dan hambatan dalam pemungutan pajak di Indonesia dan bagaimana penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak dengan pemungut pajak untuk memenuhi rasa keadilan berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002. Dengan menggunakan metode penelitian yuridis normatif, disimpulkan: 1. Sasaran pengenaan pajak berdasarkan jenisnya yang berlaku di Indonesia dibedakan atas 3 (tiga) jenis, yaitu : 1) Pajak langsung dan pajak tidak langsung, 2) Pajak subjektif dan pajak objektif, 3) Pajak Pemerintah Pusat dan Pajak Pemerintah Daerah. Sistem Pemungutan Pajak merupakan suatu pendekatan dari sisi subjektif tentang siapakah pihak yang diberi kewenangan oleh undang-undang untuk melakukan tugas pemungutan pajak. Sistem pemungutan pajak dibagi ke dalam tiga bagian yaitu : 1) *Self-Assessment System*, 2) *Withholding Tax System*, dan 3) *Official Assessment System*. 2. Penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dalam Bab IV pasal 34 s/d Pasal 42 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, termasuk pengaturan tentang upaya hukum Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Terhadap suatu putusan, diajukan satu surat gugatan atau surat banding. Dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, wajib pajak sering kali merasa tidak puas atas pelaksanaan undang-undang yang dilaksanakan oleh Fiskus (Pemungut Pajak), baik karena dikeluarkannya ketetapan pajak, maupun karena pelaksanaan penagihan berdasarkan ketentuan undang-undang yang berlaku. Keberatan pajak timbul karena ada ketetapan atas keputusan instansi pajak yang dirasa kurang adil oleh wajib pajak. Undang-undang

perpajakan itu sendiri menegaskan apa saja upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak yang timbul, baik yang penyelesaian sengketa dilakukan di Direktorat Jenderal Pajak sendiri, maupun yang penyelesaiannya dilakukan diluar Direktorat Jenderal Pajak, yaitu di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Selain oleh wajib pajak, upaya hukum juga dapat ditempuh oleh Dirjen Pajak dalam hal Peninjauan Kembali, yang merupakan upaya hukum luar biasa. Upaya hukum dapat dilakukan oleh pihak ketiga, dalam hal mengajukan sanggahan yang diajukan ke Pengadilan Negeri.

**Kata kunci:** Analisis hukum, penyelesaian sengketa, pajak, wajib pajak, pemungut pajak.

**PENDAHULUAN**

**A. Latar Belakang Masalah**

Manusia sejak dilahirkan telah mempunyai hasrat untuk hidup secara teratur. Hasrat untuk hidup secara teratur yang telah dipunyai itu selalu berkembang di dalam pergaulan hidupnya. Namun, apa yang dianggap teratur oleh seseorang, belum tentu dianggap teratur juga oleh pihak-pihak lainnya. Oleh karena itu, maka manusia sebagai makhluk yang senantiasa hidup bersama dengan sesamanya, memerlukan perangkat patokan, agar tidak terjadi pertentangan kepentingan sebagai akibat dari pendapat yang berbeda-beda mengenai keteraturan tersebut.<sup>3</sup>

Pajak adalah suatu bentuk keteraturan (norma) yang perlu diadakan dan dipatuhi untuk setiap masyarakat demi membiayai pembangunan yang diselenggarakan oleh negara, sebagaimana diamanatkan pada alinea ke-4 UUD 1945 yang berbunyi, "melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, serta untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial". Artinya, negara dalam menyelenggarakan pemerintahan mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya memerlukan biaya dalam melaksanakan amanat tersebut.

<sup>1</sup> Artikel Skripsi. Dosen Pembimbing: Nixon S. Lowing, S.H., M.H.; Petrus Kanisius Sarkol, S.H., M.Hum

<sup>2</sup> Mahasiswa pada Fakultas Hukum Unsrat, NIM. 15071101219

<sup>3</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005, hal. 1.

Pajak merupakan salah satu bentuk pendapatan negara yang menyumbang persentase terbesar dibandingkan dengan sektor-sektor pendapatan lain seperti minyak dan gas (migas) serta non-migas. Keberhasilan suatu negara dalam mengumpulkan pajak dari warga negaranya dipastikan akan bermanfaat bagi stabilitas ekonomi negara yang bersangkutan.<sup>4</sup>

Pentingnya pungutan pajak agar sesuai dengan rasa keadilan, konstitusi dasar Republik Indonesia terdapat dalam Amandemen ke-3 UUD 1945 mengatur pajak dalam pasal tersendiri yaitu dalam Pasal 23 A. Pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang dapat menimbulkan ketidakadilan pajak Wajib Pajak, dan berakibat pada timbulnya sengketa dan perkara pajak antara wajib pajak dan pemungut pajak. Pada tingkat pertama, sengketa pajak akan diselesaikan oleh pemungut pajak.

Persengketaan yang terjadi antara wajib pajak setelah melakukan proses dan mekanisme perpajakan sering ditindaklanjuti sampai ke pengadilan. Penyelesaian perkara pajak saat ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Akibat dari penetapan pajak yang sangat tinggi dalam Surat Ketetapan Pajak, maka wajib pajak melakukan keberatan penetapan pajak. Adapun keberatan wajib pajak tersebut berdasarkan perundang-undangan, maka membuat surat keberatan berdasarkan data-data yang benar sebagai dasar keberatan dan menjadi pertimbangan dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Untuk dapat mengajukan alasan surat keberatan, perlu diketahui terlebih dahulu oleh wajib pajak besarnya penghasilan yang ditetapkan oleh kantor Inspeksi Pajak, dan terdiri dari unsur-unsur apa saja. Untuk mengetahui hal ini, wajib pajak dapat mengajukan permohonan kepada kantor pajak bersangkutan untuk mendapatkan perhitungan dan susunan penghasilan, yang dijadikan dasar pengenaan pajak penghasilan.

## B. Perumusan Masalah

1. Bagaimanakah jenis-jenis, sistem pemungutan pajak, dan hambatan dalam pemungutan pajak di Indonesia?
2. Bagaimana penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak dengan pemungut pajak untuk memenuhi rasa keadilan berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002?

## C. Metode Penulisan

Metode Penelitian yang digunakan ialah penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan<sup>5</sup> dan mempelajari norma-norma yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan ataupun norma yang mengatur tentang perusahaan, terutama perusahaan yang sudah *go-public*.

## PEMBAHASAN

### A. Jenis-jenis, Sistem Pemungutan Pajak, dan Hambatan Dalam Pemungutannya di Indonesia

#### 1. Jenis-jenis Pemungutan Pajak

Pembahasan mengenai jenis-jenis pajak merupakan pembahasan yang berkaitan dengan salah satu objek hukum pajak, yakni sesuatu yang dikenakan pajak atau dapat diartikan sebagai sasaran pengenaan pajak. Objek pajak ini berdasarkan jenisnya yang berlaku di Indonesia dapat dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis pajak, yaitu:

- a. Pajak langsung dan Pajak Tidak Langsung  
Jenis pajak berdasarkan pihak yang menanggung, dibedakan menjadi pajak yang ditanggung secara langsung, maupun pajak tidak langsung oleh Wajib Pajak.
- b. Pajak Subjektif dan Pajak Objektif  
Jenis pajak berdasarkan sifatnya, dibedakan menjadi pajak yang bersifat subjektif dan pajak yang bersifat objektif.
- c. Pajak Pemerintah Pusat dan Pajak Pemerintah Daerah  
Sesuai dengan semangat otonomi daerah, jenis pajak berdasarkan pihak

<sup>4</sup>M Farouq, *Hukum Pajak di Indonesia, Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, Prenada Media Group, Jakarta, 2018, hal 1.

<sup>5</sup> Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, PT RajaGrafindo, Jakarta, hal. 13.

yang memungutnya, dibedakan menjadi pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, berdasarkan hukum perundang-undangan dalam lingkup nasional maupun lokal (daerah propinsi/kabupaten/kota).

## 2. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem pemungutan pajak merupakan suatu pendekatan dari sisi subjektif tentang siapakah pihak yang diberi kewenangan oleh undang-undang untuk melakukan tugas pemungutan pajak. Sistem pemungutan pajak dibagi ke dalam tiga bagian, yaitu:<sup>6</sup>

- a. *Self-Assessment System*, yang merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung/ memperhitungkan, membayar, dan melaporkan jumlah pajak terutang atas dirinya sendiri berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. *Withholding Tax System*, merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan jumlah pajak terutang atas pihak ketiga yang menjadi lawan transaksi berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- c. *Official Assessment System*. Sistem pemungutan pajak ini memberikan wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menghitung dan menetapkan besarnya pajak terutang kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Perpajakan.

## 3. Hambatan Dalam Pemungutan Pajak

Banyak hambatan dalam proses pemungutan pajak, yakni dalam bentuk perlawanan untuk menghindari atau mengelakan diri dari pengenaan pajak,

karena ada stigma “ketidakrelaan” atau “beban yang memberatkan” dalam membayar pajak.<sup>7</sup>

## B. Penyelesaian Sengketa Pajak Antara Wajib Pajak Dengan Pemungut Pajak Untuk Memenuhi Rasa Keadilan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002

Penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dalam Bab IV pasal 34 s/d Pasal 42 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, termasuk pengaturan tentang upaya hukum Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Terhadap suatu putusan, diajukan satu surat gugatan atau surat banding. Pengadilan Pajak yang ada saat ini secara historis merupakan penyempurnaan dari institusi Pengadilan Pajak yang ada sebelumnya, yaitu Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Untuk mengatasi kekurangan dan kelemahan BPSP, khususnya penerapan sistem kekuasaan kehakiman dengan pemeriksaan berjenjang ke Mahkamah Agung, maka dalam Pengadilan Pajak diberlakukan upaya hukum Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

Tugas dan wewenang Pengadilan Pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak, yaitu memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pengadilan Pajak dalam gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan Pajak atas Keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat 2 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan pengertian tersebut diatas, maka 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.

<sup>6</sup> Vide R Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis; Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1997, hal 24-27

<sup>7</sup> M Farouq, *op-cit*, hal 163.

- e. Banding atau gugatan diajukan ke Pengadilan Pajak.
- f. Didasarkan oleh peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Upaya hukum sengketa pajak terkait dengan pemeriksaan, penyidikan dan penagihan pajak dalam undang-undang perpajakan berusaha menempatkan hak dan kewajiban wajib pajak seimbang dengan fiskus (aparatur pajak), walaupun fiskus mempunyai sejumlah kewenangan dalam melakukan pengawasan dan penegakan ketentuan perpajakan melalui penelitian, pemeriksaan, penyelidikan dan penagihan pajak. Undang-Undang Perpajakan juga memberikan hak kepada wajib pajak untuk melakukan upaya hukum apabila terdapat sengketa pajak, baik yang bersifat formal maupun material.

Upaya hukum dapat dilaksanakan oleh wajib pajak, baik yang penyelesaiannya dilakukan di Direktorat Jenderal Pajak sendiri, maupun yang penyelesaiannya di luar Direktorat Jenderal Pajak, yaitu di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Selain oleh wajib pajak, upaya hukum juga dapat ditempuh oleh Dirjen Pajak dalam hal Peninjauan Kembali, yang merupakan upaya hukum luar biasa. Upaya hukum yang dapat dilakukan oleh pihak ketiga, dalam hal mengajukan sanggahan yang diajukan ke Pengadilan Negeri.

Masing-masing upaya hukum yang mempunyai prosedur dan tata cara tersebut sering kali mengakibatkan upaya hukum untuk mencapai keadilan terhenti, karena tidak memenuhi ketentuan formal. Untuk hal tersebut, pemahaman tentang prosedur dan tata cara pengajuan dan penyelesaian upaya hukum mutlak diperlukan.<sup>8</sup>

Dalam hukum pajak di Indonesia, penyelesaian sengketa pajak yang 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.

Upaya-upaya hukum tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Keberatan

Masalah keberatan merupakan hak wajib pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan), bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Keberatan Pajak dalam pengajuannya mempunyai resiko, seperti yang dijelaskan dalam Pasal 29 ayat (9), dimana dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan pajak, dikurangi dengan pajak yang telah dibayarkan sebelum mengajukan keberatan. Dalam penjelasan Pasal 29 ayat (9) disebutkan, "dalam hal keberatan, Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian dan Wajib Pajak tidak mengajukan permohonan banding, jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayarkan sebelum mengajukan keberatan harus dilunasi paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan, dan Penagihan dengan Surat Paksa akan dilaksanakan<sup>9</sup>.

Salah satu produk pemeriksaan adalah penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Apabila Wajib Pajak tidak setuju dengan SKP tersebut, dengan alasan adanya sengketa material, maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum berupa 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 fiskus. Adanya hak mengajukan keberatan menjadikan adanya keseimbangan antara Wajib Pajak dan fiskus, serta menjamin Wajib Pajak terhindar dari kewenangan fiskus.

<sup>8</sup> Anang Mury Kurniawan, *Upaya Hukum, terkait dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak*, Graha Ilmu, Jakarta, 2011, hal vii.

<sup>9</sup> Fidel, *Tax Law Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, PT Carofin Media, Jakarta, 2014, hal 27-28.

Dalam hukum pajak Indonesia, ketentuan tentang keberatan diatur dalam beberapa undang-undang pajak, yaitu Undang-Undang KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan), Undang-Undang PBB (Pajak Bumi dan Bangunan), Undang-Undang BPHTB (Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan), dan Undang-Undang PDRD (Pajak Daerah dan Retribusi Daerah). 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.

Pengajuan keberatan harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:<sup>10</sup>

- 1) Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- 2) Mengemukakan jumlah pajak yang terhutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan; Yang dimaksud dengan alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan adalah alasan-alasan yang jelas dan dilampiri dengan fotocopy surat ketetapan pajak, bukti pemungutan, atau bukti pemotongan.
- 3) Satu surat keberatan pajak diajukan hanya untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak, atau 1 (satu) pemungutan pajak.

b. Banding

Menurut pengertian yang tercantum dalam Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Sesuai dengan ketentuan Pasal 27 Undang-Undang KUP (Ketentuan

Umum dan Tata Cara Perpajakan), Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Keputusan Keberatan, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan). Dengan demikian, maka banding hanya dapat diajukan atas Surat Keputusan Keberatan.<sup>11</sup>

Upaya hukum keberatan dalam pengajuan upaya hukum banding juga harus memenuhi syarat, yaitu diajukan dalam waktu 3 bulan sejak tanggal diterimanya keputusan yang disbanding, menggunakan bahasa Indonesia, satu surat banding untuk satu keputusan yang disbanding, mencantumkan alasan-alasan yang jelas, melampirkan salinan keputusan yang disbanding, melunasi 50% dari jumlah yang terutang atas keputusan banding. Adapun mereka yang dapat mengajukan banding adalah Wajib Pajak, ahli waris Wajib Pajak, seorang pengurus perusahaan dan kuasa hukum Wajib Pajak.<sup>12</sup>

Surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk jenis pajak pusat maupun yang diterbitkan oleh kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk, 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.

c. Gugatan dan Sanggahan

1) Gugatan

Terkait dengan tindakan penagihan, ketentuan perpajakan memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk melakukan upaya hukum berupa gugatan. Gugatan juga dapat dilakukan terhadap keputusan yang

<sup>10</sup> Anang Mury Kurniawan, *Ibid*, hal 197.

<sup>11</sup> Anang Mury Kurniawan, *Ibid*, hal 211.

<sup>12</sup> Saidi Djafar Muhammad, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, hal 32.

berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan yang lain. Selain gugatan, sebagai akibat tindakan penagihan, juga dimungkinkan adanya upaya hukum berupa sanggahan yang dapat diajukan oleh pihak ketiga.

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. Sama halnya dengan banding, pengajuan gugatan juga harus memenuhi syarat-syarat, yaitu diajukan dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan, diajukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia. Dalam hal siapa saja yang dapat mengajukan gugatan, yaitu terdiri dari penggugat, ahli waris penggugat, seorang pengurus, atau kuasa hukum penggugat.<sup>13</sup>

Umumnya, gugatan diajukan Wajib Pajak yang merasa dirugikan atas tindakan fiskus 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 fiskus yang menurut Wajib Pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang berlaku. Hak Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan diatur dalam Undang-Undang KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) untuk semua jenis pajak pusat. Selain itu, karena gugatan ini dilakukan oleh Wajib Pajak terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak, maka hal ini diatur juga dalam Undang-Undang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Mengingat bahwa Undang-Undang BPSP berlaku juga sebagai dasar hukum untuk penagihan

pajak daerah, maka Wajib Pajak daerah yang merasa dirugikan oleh fiskus dalam pelaksanaan penagihan pajak daerah juga dapat mengajukan gugatan.

## 2) Sanggahan

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 memiliki hak untuk melakukan perlawanan hukum terhadap tindakan fiskus. Hal tersebut diwujudkan dalam bentuk sanggahan atas kepemilikan barang yang disita. Menurut Pasal 38 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 6 Tahun 1983, sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri. 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.<sup>14</sup>

## 3) Peninjauan Kembali

Peninjauan kembali merupakan upaya hukum luar biasa yang dapat diajukan oleh Wajib Pajak, dan merupakan upaya hukum terakhir dalam ketentuan perpajakan. Proses terakhir dari sengketa pajak Peninjauan Kembali diajukan apabila pihak yang bersangkutan tidak/belum puas dengan putusan Pengadilan, maka pihak yang bersengketa dapat mengajukan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak, dan hanya dapat

<sup>13</sup> Saidi Djafar Muhammad, *Ibid*, hal 34.

<sup>14</sup> Saidi Djafar Muhammad, *Ibid*, hal 35.

diajukan satu kali. Berdasarkan Pasal 77 ayat 3 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan atas keputusan Mahkamah Agung. Pengajuan Peninjauan kembali dapat diajukan oleh pihak-pihak yang bersengketa, artinya dapat dilakukan oleh Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak.

Alasan-alasan Peninjauan Kembali :

- 3.1) Putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada kebohongan atau tipu muslihat;
- 3.2) Terdapat bukti tertulis baru dan penting, yang bersifat menentukan;
- 3.3) Dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari yang dituntut;
- 3.4) Ada suatu bagian dari tuntutan yang belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya.

Jangka waktu Peninjauan Kembali:

- Permohonan Peninjauan Kembali dengan alasan sebagaimana dimaksud dalam angka 1 dan 2, diajukan paling lambat 3 bulan sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau ditemukan bukti tertulis baru;
- Permohonan Peninjauan Kembali dengan alasan sebagaimana dimaksud dalam angka 3, 4 dan 5 diajukan paling lambat 3 bulan sejak putusan dikirim oleh Pengadilan Pajak.

Sebagai bagian dari tugas dan fungsi Dirjen Pajak, maka dalam penyelesaian sengketa pajak, butuh waktu yang cukup lama hingga saat ini untuk menyelesaikan sengketa pajak. Ada yang bisa selesai sampai di proses keberatan saja, atau berlanjut ke proses banding, bahkan sampai ke peninjauan kembali. Masing-masing proses memakan waktu yang cukup panjang, bahkan paling cepat bisa dalam waktu setahun. Apabila dihitung dari awal permohonan sampai ke proses banding, bisa membutuhkan waktu kurang lebih 3 (tiga)

tahun lamanya. Menjadi pertanyaan, bagaimana lamanya jika proses tersebut sampai ke upaya hukum Peninjauan Kembali. Oleh karena itu, perlu unsur kehati-hatian dalam penyelesaian pengadilan pajak, terutama para hakim yang memutuskan perkara, agar tidak terjadi kesenjangan penetapan pajak kembali dan pembayaran yang harus segera tuntas dan selesai.

Dengan demikian, dalam proses menyelesaikan sengketa pajak, Wajib Pajak mempunyai hak untuk mengajukan berbagai upaya hukum dengan berdasarkan ketentuan undang-undang. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal (Dirjen) Pajak dan banding ke Pengadilan Pajak, dan bisa mengajukan upaya hukum luar biasa, yakni Peninjauan Kembali (apabila memenuhi syarat) ke Mahkamah Agung. Dalam proses penyelesaian sengketa pajak, tidak hanya Wajib Pajak yang harus meluangkan waktu dan tenaganya untuk mengikuti proses tersebut, para penelaah keberatan juga sangat diperlukan tenaganya. Apalagi dengan jumlah sengketa pajak yang terus meningkat setiap tahunnya, sementara sumber daya manusia yang mengurus hal keberatan pajak masih sangat terbatas.

## PENUTUP

### A. Kesimpulan

1. Sasaran pengenaan pajak berdasarkan jenisnya yang berlaku di Indonesia dibedakan atas 3 (tiga) jenis, yaitu : 1) Pajak langsung dan pajak tidak langsung, 2) Pajak subjektif dan pajak objektif, 3) Pajak Pemerintah Pusat dan Pajak Pemerintah Daerah. Sistem Pemungutan Pajak merupakan suatu pendekatan dari sisi subjektif tentang siapakah pihak yang diberi kewenangan oleh undang-undang untuk melakukan tugas pemungutan pajak. Sistem pemungutan pajak dibagi ke dalam tiga bagian yaitu : 1) *Self-Assessment System*, 2) *Withholding Tax System*, dan 3) *Official Assessment System*.
2. Penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dalam Bab IV pasal 34 s/d Pasal 42 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, termasuk pengaturan tentang upaya hukum

Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Terhadap suatu putusan, diajukan satu surat gugatan atau surat banding. Dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, wajib pajak sering kali merasa tidak puas atas pelaksanaan undang-undang yang dilaksanakan oleh Fiskus (Pemungut Pajak), baik karena dikeluarkannya ketetapan pajak, maupun karena pelaksanaan penagihan berdasarkan ketentuan undang-undang yang berlaku. Keberatan pajak timbul karena ada ketetapan atas keputusan instansi pajak yang dirasa kurang adil oleh wajib pajak. Undang-undang perpajakan itu sendiri menegaskan apa saja upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak yang timbul, baik yang penyelesaian sengketa dilakukan di Direktorat Jenderal Pajak sendiri, maupun yang penyelesaiannya dilakukan diluar Direktorat Jenderal Pajak, yaitu di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Selain oleh wajib pajak, upaya hukum juga dapat ditempuh oleh Dirjen Pajak dalam hal Peninjauan Kembali, yang merupakan upaya hukum luar biasa. Upaya hukum dapat dilakukan oleh pihak ketiga, dalam hal mengajukan sanggahan yang diajukan ke Pengadilan Negeri.

## B. Saran

1. Kewajiban pajak didasarkan pada hukum pajak, sebagaimana hukum pada umumnya yang bersifat memaksa, namun pada tingkat implementasinya memungkinkan ditemuinya banyak hambatan dalam proses pemungutan pajak, sehingga seringkali menimbulkan sengketa. Untuk itu, diperlukan upaya berkesinambungan untuk meningkatkan kesadaran dan kepatuhan dari Wajib Pajak itu sendiri.
2. Dari sisi pemerintah, perlu secara terus-menerus melakukan penyuluhan dan peningkatan pengawasan, serta pelaksanaan *good governance*, terutama pada aparatur pajak, serta pada saat yang sama juga melakukan pembinaan dan penegakan hukum yang jelas, adil dan seimbang melalui instrumen-instrumen

hukum pajak dan institusi pengadilan pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anang, Mury Kurniawan. *Upaya Hukum, terkait dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak*, Graha Ilmu, Jakarta, 2011.
- Brotodihadjo, R Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1981.
- Djafar Saidi, Muhammad. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007.
- Erly, Suandy. *Hukum Pajak*, Edisi ke-1, Salemba Empat, Jakarta, 2000.
- Farouq, M. *Hukum Pajak Di Indonesia, Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, Prenadamedia Group, Jakarta, 2018.
- Fidel. *Tax Law Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, PT Carofin Media, Jakarta, 2014.
- Ismail, Tjip. *Tim Kependium Bidang Hukum tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, Badan Pembinaan Hukum Nasional*, Jakarta, 2011.
- Judisseno, Vide R. *Pajak dan Strategi Bisnis; Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1997.
- Neni, Imaniyati Sri. *Hukum Bisnis Telaah tentang Pelaku dan Kegiatan Ekonomi*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2009.
- Pudyaatmoko, Y Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2009.
- Rochmat, Soemitro. *Hukum Pajak Internasional Indonesia*, PT. Eresco, Bandung, 1986.
- Soekanto, Soerjono. *Faktor-Faktor yang mempengaruhi penegakan hukum*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005.
- \_\_\_\_\_ dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005.

**Sumber-sumber lain:**

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang  
Pengadilan Pajak

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang  
Ketentuan Umum dan Tata Cara  
Perpajakan

Undang-Undang RI Nomor 9 Tahun 1994  
tentang Perubahan atas UU No 7 Tahun  
1983 tentang Ketentuan Umum dan  
Tata Cara Perpajakan.