

## UPAYA HUKUM WAJIB PAJAK BADAN TERHADAP HASIL PEMERIKSAAN PAJAK

EVELYN

### ABSTRACT

*Tax collection system in Indonesia adopts self-assessment system in which the taxpayers are give full trust to calculate, consider and pay for the tax due themselves in accordance with tax legislation. Tax audit was not done to all of corporate taxpayers, but only the disobedient corporate taxpayers who are against the stipulation of tax legislation. After being audited, the Directorate General of Tax shall notify the result of audit through the letter of audit result notification (SPHP) and give the right to the corporate tax payers to attend the closing conference, then issue a legal product in the form of Tax Assessment Letter. In case of untrue Letter of Tax Assessment, the corporate taxpayers may apply for a legal remedy as the legal protection in seeking justice for corporate lawyers.*

**Keywords:** *Legal Remedy, Corporate Taxpayers, Tax Audit*

### I. Pendahuluan

Sistem perpajakan yang dianut di Indonesia yaitu sistem *self assessment*, yang berarti sistem pemungutan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, melaporkan utang pajaknya yang tertuang dalam Surat Pemberitahuan (SPT), kemudian menyetor kewajiban perpajakannya.<sup>1</sup> Dengan adanya sistem *self assessment* tersebut, pemerintah mengharapkan kejujuran dan kesadaran dari setiap wajib pajak badan untuk melakukan kewajiban perpajakannya sesuai dengan Undang-Undang perpajakan yang berlaku.

Dengan adanya pemberian kepercayaan yang tinggi kepada wajib pajak badan, maka harus ada penegakan hukum yang berfungsi sebagai pengawasan terhadap wajib pajak badan yang tidak membayar pajak yang terutang. Penegakan hukum pajak merupakan suatu hal yang mutlak harus dilakukan

---

<sup>1</sup> Djoko Slamet Surjoputro, *Buku Panduan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak*, (Jakarta : Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas, 2009), hal 3.

karena dengan penegakan hukum pajak dapat diwujudkan tujuan hukum, berupa keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Tanpa penegakan hukum pajak, hukum pajak hanya sekedar tulisan dalam bentuk norma hukum pajak yang tidak memiliki arti dan makna di kalangan wajib pajak, pejabat pajak, dan hakim pengadilan pajak. Penegakan hukum dalam pemungutan pajak meliputi pemeriksaan pajak, penyidikan dan penagihan pajak.

Pemeriksaan pajak bukan mencari kesalahan wajib pajak badan, tetapi untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pengujian kepatuhan, ketaatan dan kebenaran wajib pajak dilakukan melalui pemeriksaan. Pemeriksaan pajak mempunyai peran yang strategis dalam rangka pembinaan dan pengawasan kewajiban perpajakan agar pengenaan pajak berjalan dengan baik dan wajib pajak badan membayar dalam jumlah dan saat yang seharusnya.<sup>2</sup>

Pemeriksaan uji kepatuhan dilakukan dengan cara menelusuri kebenaran SPT yang disampaikan wajib pajak badan, pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan wajib pajak badan sebenarnya. Sedangkan pemeriksaan untuk tujuan lain biasanya dilakukan dalam rangka pemberian atau penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), penentuan daerah terpencil, sentralisasi pembayaran pajak dan lain sebagainya. SPT merupakan dasar yang mengawali untuk dilakukannya pemeriksaan. Dengan demikian, keadaan SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak badan akan dapat menentukan apakah terhadap wajib pajak badan akan dilakukan pemeriksaan atau tidak.<sup>3</sup>

Setelah pemeriksaan dilakukan terhadap wajib pajak badan, maka pemeriksa pajak (fiskus) harus mengeluarkan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) kepada wajib pajak badan yang telah diperiksa dan mengundangnya dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan (*Closing*

---

<sup>2</sup> Muhammad Mansur dan Teguh Hadi Wardoyo, *Pemahaman Terapan dalam Kerangka Hukum Pajak*, (Jakarta: TaxSys, 2004), hal 231.

<sup>3</sup> Hanantha Bwoga, *et.al.*, *Pemeriksaan Pajak di Indonesia*, (Jakarta:PT. Grasindo, 2005), hal 3.

*Conference*) agar wajib pajak badan tersebut mengerti isi dan maksud dari pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa sebelum dikeluarkan produk hukum yang berupa Surat Ketetapan Pajak. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) Pasal 36 ayat (1) huruf d juga disebutkan bahwa hasil pemeriksaan pajak atau SKP dari hasil pemeriksaan itu batal apabila dilaksanakan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan dan atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan wajib pajak badan, hal ini disebabkan bahwa hasil pemeriksaan pajak yang dibuat oleh pemeriksa pajak tidak 100% (seratus persen) benar. Oleh karena itu, wajib pajak badan diberikan hak untuk memberikan argumennya terhadap ketidaksetujuannya atas hasil pemeriksaan yang dibuat pemeriksa pajak tersebut dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan agar tercipta keadilan bagi wajib pajak badan.

Berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh fiskus, akan dihasilkan surat ketetapan pajak dalam pemungutan pajak sebagai berikut:

1. Surat Tagihan Pajak (STP), yaitu surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda.
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), yaitu surat ketetapan pajak yang menyatakan bahwa masih terdapat kekurangan pembayaran pajak yang terutang.
3. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), yaitu surat ketetapan pajak yang menyatakan bahwa masih juga terdapat kekurangan pembayaran pajak yang terutang walaupun telah pernah diterbitkan suatu surat ketetapan pajak.
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), yaitu surat ketetapan pajak yang menyatakan bahwa terdapat kelebihan pembayaran pajak daripada yang seharusnya terutang.
5. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) yaitu surat ketetapan pajak yang menyatakan pajak yang telah dibayar besarnya sama dengan pajak yang seharusnya terutang.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Waluyo dan Wirawan, *Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Salemba Empat, 2003), hal 43.

Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak akan mengakibatkan terjadinya sengketa pajak antara wajib pajak badan dengan fiskus. Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pejabat 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<sup>5</sup>.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, wajib pajak badan berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa dan mencari keadilan. Perlindungan hukum yang diberikan kepada wajib pajak badan adalah Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal dan Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material.

Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal terdiri dari Pembetulan, Pembatalan sanksi administrasi, Pembatalan ketetapan pajak, Pembatalan surat tagihan pajak, Pembatalan hasil pemeriksaan dan Gugatan. Sedangkan Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material terdiri dari Keberatan dan Banding. Apabila Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal dan Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material telah dilakukan oleh masing-masing pihak yang bersengketa, masing-masing pihak dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

Perumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Mengapa terhadap wajib pajak badan dilakukan pemeriksaan pajak?
2. Bagaimana upaya hukum yang harus ditempuh oleh wajib pajak badan atas diterbitkannya surat ketetapan pajak tanpa surat pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*)?
3. Bagaimana perlindungan hukum wajib pajak badan atas surat ketetapan pajak yang dihasilkan dari pemeriksaan pajak tidak sesuai dengan

---

<sup>5</sup> Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pasal 1 Angka (5).

ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan?

Sesuai dengan perumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui dan menganalisis latar belakang pemeriksaan pajak dilakukan terhadap wajib pajak badan.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis upaya hukum yang harus ditempuh oleh wajib pajak badan atas diterbitkannya surat ketetapan pajak tanpa surat pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*Closing Conference*).
3. Untuk mengetahui dan menganalisis bagaimana perlindungan hukum wajib pajak badan atas surat ketetapan pajak yang dihasilkan dari pemeriksaan pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

## II. Metode Penelitian

Penelitian ini dilakukan melalui pendekatan *juridis normatif*,<sup>6</sup> dimana dilakukan pendekatan terhadap permasalahan yang telah dirumuskan dengan mempelajari ketentuan perundang-undangan yang berkaitan dengan permasalahan yang dibahas. Metode pendekatan hukum normatif dipergunakan dengan titik tolak penelitian dan analisis terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Data dalam penelitian ini diperoleh melalui data sekunder yaitu data yang dikumpulkan melalui studi dokumen terhadap bahan kepustakaan yang terdiri dari:

- a. Bahan Hukum Primer, yaitu berbagai dokumen peraturan nasional yang tertulis, sifatnya mengikat dan ditetapkan oleh pihak yang berwenang. Dalam tulisan ini antara lain Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

---

<sup>6</sup> Ronny Hamitjo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990,) hal 14.

- b. Bahan Hukum Sekunder, yaitu bahan-bahan yang berkaitan erat dengan bahan hukum Primer, dan dapat digunakan untuk menganalisa dan memahami bahan hukum primer yang ada. Semua dokumen yang merupakan hasil informasi atau hasil kajian tentang “Upaya Hukum Wajib Pajak Badan Terhadap Hasil Pemeriksaan Pajak” seperti hasil seminar atau makalah, dan juga sumber-sumber dari internet yang tentunya memiliki kaitan erat dengan persoalan yang akan dibahas.
- c. Bahan Hukum Tersier, atau penunjang yang mencakup kamus bahasa untuk pembenahan tata bahasa Indonesia dan juga sebagai alat bantu pengalih bahasa beberapa literatur asing.

### III. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak badan dapat dilakukan secara filosofis, yuridis dan sosiologis.

Berdasarkan alasan filosofis ini, pemberian kepercayaan dengan sistem *self assessment* dapat berjalan dengan baik, maka perlu dilakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak badan yang tidak patuh terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila wajib pajak badan yang tidak patuh tidak diperiksa, maka wajib pajak yang lain akan mengikuti modus penggelapan pajak yang sama untuk menghindari pajak, maka sistem *self Assessment* tidak dapat berjalan sehingga mengakibatkan kerugian bagi Negara, mengingat pajak yang telah dibayar oleh wajib pajak badan akan digunakan untuk pembangunan nasional.

Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* yang dikutip Rochmat Soemitro memberikan pedoman bahwa supaya peraturan pajak itu memenuhi rasa keadilan, harus memenuhi empat syarat sebagai berikut:

#### 1. *Equality* dan *Equity* (kesamaan dan kepatuhan)

*Equality* atau kesamaan mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. *Equity* dalam bahasa Indonesia sering diterjemahkan dengan kata “keadilan” tetapi sebenarnya ini kurang tepat sebab dalam bahasa Jerman ada pengertian *gerechtigkeid dan billigkeid*. Rochmat Soemitro membedakan arti untuk kedua

istilah itu dengan menggunakan kata keadilan untuk *gerechtigheit* dan kata kepatutan untuk *billigkeit*.<sup>7</sup>

2. *Certainty* (kepastian hukum)

*Certainty* atau kepastian hukum, dalam membuat undang-undang dan peraturan-peraturan yang mengikat umum harus diupayakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.

3. *Convenience of payment* (kemudahan dalam membayar)

*Convenience of payment* maksudnya pajak harus dipungut pada saat yang tepat yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang.

4. *Economics of collection* (biaya pemungutan)

*Economics of collection* maksudnya biaya pemungutan harus relatif kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk.<sup>8</sup>

Berdasarkan alasan yuridis dalam pemeriksaan pajak diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yaitu:

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
4. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.
5. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak.

---

<sup>7</sup> Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, (Bandung: Refika Aditama, 2004), hal 14.

<sup>8</sup> Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum*, (Yogyakarta: Liberty, 2007), hal 45.

6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER – 34/PJ/2011 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
7. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 85/PJ/2011 tentang Kebijakan Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Berdasarkan uraian diatas, maka ketentuan perpajakan yang mengatur tentang Pemeriksaan wajib pajak badan tidak bertentangan dengan peraturan diatasnya, karena apa yang diamanatkan oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 17B ayat 1 yang menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lama 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap diadopsi kedalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak Pasal 60 ayat 4 yang menyebutkan bahwa : Dalam hal Pemeriksaan yang dilanjutkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terkait dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B ayat (1) Undang-Undang KUP, Pemeriksaan dilanjutkan dengan penerbitan:

- a. Surat Ketetapan Pajak sesuai dengan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B ayat (1) Undang-Undang KUP belum terlewati; atau
- b. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sesuai dengan Surat Pemberitahuan apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B ayat (1) Undang- Undang KUP terlewati.

Berdasarkan alasan sosiologis terhadap pemeriksaan pajak, bahwa baik kepatuhan formal maupun material sangat penting, mengingat pembayaran pajak adalah untuk kesejahteraan rakyat. Ketidakpatuhan masyarakat akan pembayaran pajak dapat menimbulkan masyarakat yang lain juga tidak patuh akan pajak yang berdampak pada kerugian Negara.



Setelah dilakukan pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak badan, maka hasil pemeriksaan wajib disampaikan kepada wajib pajak badan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) beserta lampirannya, dan kepada wajib pajak badan diberikan hak untuk hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan (*closing conference*).

Setelah SPHP diterbitkan oleh pemeriksa, maka wajib pajak badan diberikan kesempatan untuk memberi tanggapan. Setelah surat tanggapan selesai, kemudian disampaikan ke KPP atau unit yang melaksanakan pemeriksaan. Setelah tanggapan wajib pajak badan diterima oleh KPP atau jangka waktu 7 (tujuh) hari kerja sudah habis dan wajib pajak badan tidak memberikan tanggapan, maka tetap akan ada undangan untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Apapun yang terjadi dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib membuat risalah pembahasan.

Jika wajib pajak tidak hadir, maka selain risalah pembahasan, juga ditambah dengan berita acara ketidakhadiran wajib pajak. Jika tanggapan wajib pajak setuju atas hasil pemeriksaan, baik persetujuan tersebut disebutkan dalam surat tanggapan maupun persetujuan tersebut setelah ada pembahasan, maka dibuat berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan yang ditandatangani oleh pemeriksa dan wajib pajak.

Apabila pemeriksa pajak langsung menerbitkan SKP tanpa memberikan SPHP dan *Closing Conference* terlebih dahulu, maka tentu saja akan mengakibatkan ketidakadilan bagi wajib pajak badan karena wajib pajak badan tidak mengetahui apa yang seharusnya dibahas dalam SPHP, maka UU KUP melindungi wajib pajak badan dari ketidakadilan yang diakibatkan dari tidak adanya SPHP dan *Closing Conference* seperti disebutkan dalam UU KUP, bahwa Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak badan dapat membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa :

1. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
2. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 36 ayat 1.

Proses pemberitahuan hasil pemeriksaan dan pembahasan akhir merupakan bagian yang harus dilakukan oleh pemeriksa pajak, apabila hal itu tidak dilakukan oleh pemeriksa pajak, maka hasil pemeriksaan menjadi tidak sah dan dapat dibatalkan, artinya hak wajib pajak badan tidak dipenuhi untuk bisa melakukan pembahasan atas pemeriksaan yang dilakukan dan produk hukum ketetapan pajak bisa dimintakan untuk dibatalkan. Hal ini dengan tegas diatur dalam ketentuan Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, upaya hukum yang ditempuh adalah melalui mekanisme pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana yang diatur Pasal 36 ayat 1 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pembatalan surat ketetapan pajak diatur dalam ketentuan Pasal 36 ayat 1 huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam penjelasannya dinyatakan bahwa pembatalan dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan wajib pajak berlandaskan unsur keadilan karena adanya surat ketetapan pajak yang tidak benar.<sup>10</sup>

Wajib pajak badan dapat mengajukan permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak sebanyak 2 (dua) kali ke Direktorat Jenderal Pajak. Apabila permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak tidak dibatalkan, maka wajib pajak badan dapat mengajukan Gugatan ke Pengadilan Pajak.

Perbedaan pendapat inilah yang biasa disebut sengketa pajak. Sengketa pajak biasanya terjadi ketika wajib pajak badan keberatan atas produk hukum yang diterbitkan oleh otoritas pajak (fiskus) baik melalui pemeriksaan dengan Surat Ketetapan Pajak maupun Surat Tagihan Pajak.

Dalam kerangka negara hukum wajib pajak badan berhak diberi perlindungan hukum, yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa. Menurut sifat sengketa pajak dan upaya hukumnya, sengketa pajak dibagi atas 2 (dua), yaitu :

---

<sup>10</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*, hal 69.

## **1. Sengketa Pajak Formal**

Sengketa formal timbul apabila Wajib Pajak atau fiskus atau keduanya tidak mematuhi prosedur dan tata cara yang telah ditetapkan oleh Undang-Undang perpajakan, khususnya UU KUP. Bagi fiskus, UU KUP telah menetapkan dan prosedur tata cara pemeriksaan pajak penerbitan ketetapan pajak, sampai penerbitan keputusan keberatan. Apabila fiskus melanggar ketentuan tersebut, maka pelanggaran itulah yang menimbulkan sengketa formal dari pihak fiskus. Contohnya fiskus menerbitkan SKP setelah melampaui jangka waktu yang ditetapkan. Di lain pihak, Wajib Pajak bisa terjadi apabila Wajib Pajak tidak melaksanakan prosedur dan tata cara yang ditetapkan dalam UU KUP maupun UU Pengadilan pajak. Contohnya WP tidak mengajukan keberatan atau banding dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.

## **2. Sengketa Pajak Material**

Sengketa material lazim disebut materi sengketa terjadi apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang terutang atau terdapat perbedaan jumlah pajak yang lebih dibayar (dalam kasus restitusi) menurut perhitungan fiskus yang tercantum pada ketetapan pajak dengan jumlah menurut perhitungan Wajib Pajak. Perbedaan tersebut bisa timbul karena adanya perbedaan pendapat mengenai dasar hukum yang seharusnya digunakan, persepsi atas ketentuan peraturan pajak dan perselisihan atas suatu transaksi tertentu. Hal tersebutlah yang mengakibatkan jumlah pajak yang ditetapkan oleh fiskus menjadi berbeda dibandingkan dengan jumlah pajak menurut perhitungan Wajib Pajak.

Perlindungan hukum bagi wajib pajak merupakan konsekuensi hukum yang dimiliki oleh Indonesia sebagai negara hukum karena negara berkewajiban melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia. Kewajiban tersebut berimplikasi terhadap perlindungan hukum kepada bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, termasuk wajib pajak.

Wajib Pajak mendapat perlindungan hukum dalam bentuk kewajiban dan hak perpajakannya tidak terlanggar, sedangkan pejabat mendapat perlindungan hukum dalam bentuk pembenaran untuk memungut pajak bahkan menagih pajak dari Wajib Pajak sesuai Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan.

Adapun perlindungan hukum bagi wajib pajak atas diterbitkannya SKP sebagai produk hukum pemeriksaan terdiri dari :

### **1. Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal**

Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal bagi Wajib Pajak terdiri dari:

#### **a. Pembetulan<sup>11</sup>**

Pasal 16 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan atas permohonan Wajib Pajak atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

#### **b. Pembatalan sanksi administrasi<sup>12</sup>**

Pasal 36 ayat 1 huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya.

#### **c. Pembatalan Surat Ketetapan Pajak<sup>13</sup>**

---

<sup>11</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Pasal 16.

<sup>12</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Pasal 36 ayat 1 (a).

Berdasarkan Pasal 36 ayat 1 huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar.

**d. Pembatalan Surat Tagihan Pajak<sup>14</sup>**

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang tidak benar<sup>15</sup>, dimana dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang tidak benar.

**e. Pembatalan hasil pemeriksaan**

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP), atau tanpa pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*Closing Conference*) dengan Wajib Pajak<sup>16</sup>.

**f. Gugatan**

Setelah prosedur-prosedur penyelesaian sengketa pajak formal diatas dilakukan maka tahap penyelesaian sengketa pajak berikutnya adalah Gugatan. Berdasarkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, gugatan dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak kepada Badan Peradilan Pajak. Badan Peradilan

---

<sup>13</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Pasal 36 ayat 1 (b).

<sup>14</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 14.

<sup>15</sup> Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 36 Ayat (1) huruf c.

<sup>16</sup> Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 36 Ayat (1) huruf d.

Pajak yang dimaksud adalah Pengadilan Pajak sesuai dengan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.

#### **g. Peninjauan Kembali**

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding atau kasasi. Namun apabila pihak-pihak yang bersengketa merasa tidak puas dengan putusan Pengadilan Pajak yang sudah berkekuatan hukum tetap tersebut, mereka dapat mengajukan upaya hukum Peninjauan Kembali atas putusan tersebut kepada Mahkamah Agung sebagai upaya hukum luar biasa, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 77 ayat (3) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang pengadilan pajak.

## **2. Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material**

### **a. Keberatan**

Apabila Wajib Pajak merasa produk hukum yang dikeluarkan oleh aparat pajak berupa Surat Ketetapan Pajak (SKPKB, SKPLB, SKPN dan SKPKBT) tidak semestinya dan Wajib Pajak berpendapat lain, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak.

### **b. Banding**

Apabila Wajib Pajak masih belum puas dengan dengan keputusan keberatan yang di ajukannya, maka Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke Badan Peradilan Pajak. Berdasarkan Pasal 27 ayat (1) UU KUP, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan yang ditetapkan oleh Direktur Jendral Pajak.

### **c. Peninjauan Kembali**

Pada tingkat peninjauan kembali, Mahkamah Agung diberikan wewenang untuk sekaligus memeriksa aspek penerapan hukum dan aspek fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa pajak. Hal ini juga dilakukan untuk mengurangi

jenjang pemeriksaan ulang atas penyelesaian sengketa pajak sebagaimana yang dijelaskan dalam Undang-undang No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Permohonan Peninjauan Kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan:

1. Apabila Putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
2. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda.
3. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih daripada, yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 (1) b dan c UU Pengadilan Pajak;
4. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya;
5. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku<sup>17</sup>.

#### **IV. KESIMPULAN DAN SARAN**

##### **A. Kesimpulan**

Dari uraian-uraian yang telah dikemukakan di atas, maka dapatlah diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Ada beberapa alasan mengapa terhadap wajib pajak badan dilakukan pemeriksaan pajak yaitu, Pertama, alasan Filosofis, agar sistem *Self Assessment* dapat berjalan dengan baik, pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak badan dilakukan terhadap wajib pajak badan yang tidak patuh dan

---

<sup>17</sup> Dudi Wahyudi, Penyelesaian Sengketa Pajak (Bagian II), <http://dudiwahyudi.com/pajak/pajak-penghasilan/penyelesaian-sengketa-pajak-bagian-ii.html>, diakses terakhir tanggal 15 Juni 2013.

melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila wajib pajak badan yang tidak patuh tidak diperiksa, maka wajib pajak badan yang lain akan mengikuti modus penggelapan pajak yang sama. Kedua, alasan Yuridis, Pemeriksaan terhadap wajib pajak badan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari sistem pemungutan pajak yang dianut dalam undang-undang perpajakan serta untuk tujuan lain terkait dengan berbagai kewajiban perpajakan yang diperlukan dalam rangka tertib administrasi perpajakan. Ketiga, alasan Sosiologis, bahwa pemeriksaan untuk menguji kepatuhan perpajakan yang meliputi kepatuhan formal dan material. Ketidakpatuhan masyarakat atas pembayaran pajak dapat menimbulkan masyarakat yang lain juga tidak patuh akan pajak, sehingga berdampak pada kerugian negara.

2. Upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak badan atas diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak tanpa Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan atau Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan adalah permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak. Wajib pajak badan dapat mengajukan permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak sebanyak 2 (dua) kali ke Direktorat Jenderal Pajak. Apabila permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak tidak dibatalkan, maka wajib pajak badan dapat mengajukan Gugatan ke Pengadilan Pajak. Setelah dilakukan pemeriksaan pajak, maka hasil pemeriksaan wajib disampaikan kepada wajib pajak badan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan beserta lampirannya dan kepada wajib pajak badan diberikan hak untuk hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.
3. Perlindungan hukum yang diberikan kepada wajib pajak badan atas Surat Ketetapan Pajak yang dihasilkan dari pemeriksaan pajak tidak sesuai dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan adalah Perlindungan Hukum atas Sengketa Pajak Formal dan Perlindungan Hukum atas Sengketa Pajak Material. Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal terdiri dari Pembetulan, Pembatalan sanksi administrasi, Pembatalan ketetapan pajak, Pembatalan surat tagihan pajak, Pembatalan hasil pemeriksaan dan



Gugatan. Sedangkan Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material terdiri dari Keberatan dan Banding. Apabila Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Formal dan Perlindungan Hukum dalam Sengketa Pajak Material telah dilakukan oleh masing-masing pihak yang bersengketa maka, masing-masing pihak dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

## **B. Saran.**

Adapun saran-saran dalam penelitian tesis ini adalah:

1. Agar wajib pajak badan dapat patuh dalam pembayaran pajak yang terutang, maka Direktorat Jenderal Pajak perlu mengadakan penyuluhan dan sosialisasi kepada masyarakat tentang prosedur pembayaran pajak yang baik dan benar.
2. Dalam hal upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak badan pada saat pemeriksaan pajak hendaknya pihak fiskus sebelum menerbitkan Surat Ketetapan Pajak sebagai produk hukum hasil pemeriksaan, terlebih dahulu harus diteliti apakah Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan telah disampaikan kepada wajib pajak badan dan mengundang wajib pajak badan dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.
3. Perlindungan hukum wajib pajak badan atas penyelesaian sengketa pajak formal dan penyelesaian sengketa pajak material hendaknya sesuai prinsip peradilan, yaitu proses yang cepat dan murah. Untuk itu Ketentuan Peraturan Perpajakan yang mengatur tentang peradilan, baik yang berada di Direktorat Jenderal Pajak maupun di Pengadilan Pajak, hendaknya disederhanakan. Oleh karena itu, keberadaan Pengadilan Pajak diharapkan berada di setiap Kota dimana Kantor wilayah Pajak berkedudukan.

## V. Daftar Pustaka

### A. Buku

Bwoga, Hanantha, *et.al.*, *Pemeriksaan Pajak di Indonesia*, Jakarta:PT. Grasindo, 2005.

Mansur, Muhammad dan Teguh Hadi Wardoyo, *Pemahaman Terapan dalam Kerangka Hukum Pajak*, Jakarta: TaxSys, 2004.

Mertokusumo, Sudikno, *Penemuan Hukum*, Yogyakarta: Liberty, 2007.

Soemitro, Ronny Hamitijo, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurumetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990.

Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: Refika Aditama, 2004.

Surjoputro, Djoko Slamet, *Buku Panduan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak*, Jakarta : Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas, 2009.

Waluyo dan Wirawan, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat, 2003.

### B. Perundang-Undangan

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

### C. Internet

Dudi Wahyudi, Penyelesaian Sengketa Pajak (Bagian II), <http://dudiwahyudi.com/pajak/pajak-penghasilan/penyelesaian-sengketa-pajak-bagian-ii.html>, diakses terakhir tanggal 15 Juni 2013.