

# UPAYA HUKUM WAJIB PAJAK ATAS SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR YANG DITETAPKAN OLEH FISKUS DALAM PEMENUHAN HAK WAJIB PAJAK

Agung Retno Rachmawati

Joko Nur Sariono

Fakultas Hukum Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

e-mail: retno.rachmawati@yahoo.com

## ABSTRAK

Sistem pemungutan pajak *self assessment system* memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, melaporkan pajak yang terutang dalam Surat Pemberitahuan (SPT), kemudian menyetor kewajiban perpajakannya. Pemberian kepercayaan yang besar kepada wajib pajak sudah sewajarnya diimbangi dengan instrumen pengawasan, untuk keperluan itu fiskus diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan pajak. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih, fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang berfungsi sebagai surat tagihan. Dalam praktek seringkali terjadi perbedaan perhitungan antara fiskus dengan wajib pajak, inilah salah satu sebab timbulnya sengketa pajak. Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak dan keberatan ditolak, maka wajib pajak dapat mengajukan banding. Sesuai dengan pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak, wajib pajak diwajibkan membayar 50% (lima puluh persen) dari utang pajaknya sebelum mengajukan permohonan banding. Persyaratan yang begitu berat dalam pengajuan banding dimaksudkan agar lembaga banding tidak dijadikan sebagai alasan penundaan pembayaran pajak. Akan tetapi apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak ketentuan tersebut tentunya sangat memberatkan. Disini wajib pajak diberikan suatu akses untuk mencari keadilan tetapi di sisi lain ada persyaratan yang memberatkan wajib pajak dalam pemenuhan haknya.

**Kata Kunci:** sengketa pajak, surat ketetapan pajak, hak wajib pajak.

## ABSTRACT

*The self assessment system gives trust to the tax payer to count, report the tax in SPT and pay it in the tax office. It is reasonable giving trust to the tax payer balanced with the controlling instrument. For that reason, fiskus given the authorization to do tax inspection. If the inspection result shows the difference, fiskus should establish Tax Permanent Letter function as the dunning letter. Practically, it often happens the difference between fiskus and tax payer. It is one of the causes of tax dispute. For tax payer can propose the objection of Tax permanent letter and if it is refused, the tax payer can appeal consideration. It is in line with article (36) verse (4) of law constitution, tax payer should pay 50% of tax burden before appealing consideration. The heavy requirement of appealing consideration made in order that institution does not function as excuses of cancelling taxation. Certainly the rule is being a problem for tax payer. That is why tax payer has access to look for justice even though he/she has to fulfill the heavy requirements to fulfill her/his right.*

**Keywords:** tax dispute, tax permanent letter, the right of tax payer.

## PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan nasional yang dilakukan secara terus-menerus, dengan tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat yang sesuai dengan tujuan negara sebagaimana dirumuskan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945.

Upaya pemerintah untuk mewujudkan tujuan negara dalam pembiayaan pembangunan adalah menggali sumber dana dari dalam negeri melalui pajak. Penghasilan negara dari rakyatnya melalui pungutan pajak, dan/atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara. Dua sumber itu merupakan sumber yang terpenting yang memberikan peng-

hasilan kepada negara. Penghasilan itu membiayai kepentingan umum yang akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti untuk kesehatan rakyat, pendidikan, kesejahteraan, dan sebagainya (Erly Suandy, 2009:7).

Menurut Rochmat Soemitro, Pajak ialah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment* (Thomas Sumarsan, 2009:3). Peran penting sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintahan dapat dilihat pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang setiap tahun disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan prosentase penerimaan pajak dari tahun ke tahun.

Sumber penerimaan negara dari sektor pajak yang merupakan sumber penerimaan terbesar semakin meningkat dari tahun ke tahun, hal ini terlihat dari kenaikan penerimaan pajak yang signifikan sebagaimana tertera pada tabel berikut:

Tabel 1  
Peranan Pajak dalam Penerimaan Dalam Negeri  
Tahun 2005 s/d Tahun 2010 (dalam miliar rupiah)

Tahun	Penerimaan Dalam Negeri	Penerimaan Pajak	Prosentase
2005	493.919	347.031	70,3
2006	636.153	409.203	64,3
2007	706.108	490.988	71,9
2008	979.305	658.700	73,1
2009	847.095	619.922	74,9
2010	990.502	743.325	78,2

Sumber: Data Pokok Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2005-2010

Pada Tabel 1 terlihat bahwa setiap tahun penerimaan pajak selalu mengalami kenaikan. Pertumbuhan kenaikan penerimaan pajak setiap tahunnya di atas 10% (sepuluh persen).

Di dalam pemungutan pajak terdapat hubungan hukum antara pemerintah dengan rakyat, yakni pemerintah dalam kedudukannya sebagai pemungut pajak/fiskus (*fiscus*) berhadapan dengan rakyat dalam kedudukannya sebagai wajib pajak atau penanggung pajak yang merupakan hubungan hukum yang lahir dari undang-undang. Pajak dapat dipandang sebagai sebuah peralihan kekayaan dari satu pihak ke pihak lain, yakni dari rakyat selaku wajib pajak kepada pemerintah, merupakan sesuatu yang membebani rakyat, dan untuk itu upaya dan kebijakan pemerintah dalam rangka menghimpun dana dari masyarakat melalui pemungutan pajak harus mendapatkan

persetujuan dari rakyat melalui mekanisme perundang-undangan. Melalui undang-undang, rakyat lewat wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat memberikan persetujuan mengenai pengenaan pajak. Hal ini sesuai sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 dan telah diamandemenkan dalam Pasal 23A amandemen ketiga Undang-Undang Dasar 1945.

Dalam pelaksanaan perpajakan seharusnya mengacu pada prinsip-prinsip pembebanan yang adil, berkepastian hukum, pemungutan tepat waktu, ekonomis dan disetorkan secara benar serta bertanggungjawab. Dari sisi ekonomi, wajib pajak menginginkan agar beban pajak yang dipikulnya betul-betul didasarkan pada kebenaran yang obyektif sesuai dengan peraturan perundangan-undangan. Sebaliknya, aparat pajak pada dasarnya menginginkan agar wajib pajak dapat memenuhi kewajiban perpajakan dengan baik, yaitu dapat melunasi pajak terutang yang seharusnya dengan benar. Seiring dengan kewajiban wajib pajak tersebut, maka hak wajib pajak juga harus diindahkan oleh pihak *fiscus*.

Hak wajib pajak dapat 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 ini disebabkan karena ketentuan tentang pemenuhan hak antara wajib pajak pusat dengan wajib pajak daerah. Pemenuhan hak wajib pajak pusat diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berbeda pemenuhan dengan hak wajib pajak daerah yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) (Muhammad Djafar Saidi, 2010:63).

Pada penerapan peraturan perpajakan di lapangan, perbedaan pendapat relatif sering terjadi karena adanya perbedaan penafsiran dan kepentingan antara petugas pajak atau fiskus (*Fiscus*) dengan wajib pajak. Perbedaan pendapat atau ketidaksesuaian persepsi antara wajib pajak dengan *Fiscus* mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak. Sengketa pajak berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan

pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang, penagihan pajak dilakukan dengan surat paksa.

Sebelum membahas mengenai upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak dengan *Fiscus*, penulis membatasi hanya pada pembahasan upaya hukum banding pajak-pajak pusat di pengadilan pajak.

Pajak pada dasarnya adalah peralihan kekayaan rumah tangga dari anggota masyarakat kepada pemerintah. Jadi, pajak adalah beban dan dalam pemungutannya dapat dipaksakan. Oleh karena itu, dalam pelaksanaan pemajakan terhadap masyarakat (wajib pajak) harus berdasarkan prinsip pembebanan yang adil. Dimana masalah keadilan dalam pemungutan pajak dapat dibedakan atas (Waluyo, 2008: 14): a. Keadilan horizontal. Pemungutan pajak adil secara horizontal apabila beban pajaknya sama atas semua wajib pajak yang memperoleh penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan; b. Keadilan vertikal. Pemungutan pajak adil secara vertikal apabila wajib pajak yang mempunyai penghasilan lebih besar dibandingkan dengan yang lain, harus memikul beban pajak yang lebih besar dengan dikenakan persentase tarif pajak yang lebih besar.

Upaya wajib pajak untuk mencari keadilan bidang perpajakan tersebut dilakukan beberapa tahap, yaitu: *Pertama*, Pada tahap awal ditangani oleh peradilan administrasi tidak murni dimana pengambilan keputusan hakim yang tidak mandiri, melainkan bagian dari administrasi. Peradilan tersebut dinamakan Peradilan Semu atau *Quasi* Peradilan, dan dapat dilakukan melalui mekanisme: 1. Pengajuan peninjauan atas Ketetapan Pajak Pusat, disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak. Merupakan upaya permohonan yang dilakukan oleh wajib pajak agar dilakukan koreksi terhadap ketetapan yang diterbitkan Fiskus. Sifat kesalahan tersebut tidak mengandung perselisihan antara fiskus dan wajib pajak. Menurut ketentuan Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) masalah yang terjadi antara wajib pajak dan pejabat perpajakan pada tahap ini masih dalam lingkup permohonan dimana sengketa pajak tidak ada. Dengan demikian keputusan yang telah diterbitkan masih dapat ditinjau kembali untuk dibetulkan atau sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan.

Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan. Apabila jangka waktu tersebut telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan wajib pajak dianggap dikabulkan; 2. Pengajuan Keberatan. Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu. Petugas pajak (*Fiscus*), dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) berdasarkan hasil pemeriksaan maupun hasil penelitian. Wajib pajak yang tidak menyetujui Surat Ketetapan Pajak dapat menyelesaikan sengketanya dengan *Fiscus* dengan cara mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak. Selanjutnya Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan harus memberikan putusan. Apabila lewat waktu 12 (dua belas) bulan sejak diterimanya pengajuan keberatan ternyata Direktur Jenderal Pajak (DJP) tidak memberikan keputusan, maka dianggap keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dikabulkan. Terdapat kemungkinan terhadap putusan dari Direktur Jenderal Pajak atas pengajuan keberatan diajukan oleh wajib pajak, yaitu: 1. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya; 2. Menolak keberatan, atau 3. Menambah besarnya pajak yang terutang yang ditetapkan dalam surat ketetapan pajak atau yang dipotong atau dipungut oleh pihak ketiga. Wajib pajak masih belum merasa puas terhadap keputusan yang diberikan terhadap keberatan yang diajukan, maka yang bersangkutan dapat menempuh saluran hukum lainnya, yaitu dengan mengajukan upaya hukum banding ke pengadilan pajak; *Kedua*, Pengajuan banding yang disampaikan kepada pengadilan pajak. Pengajuan banding adalah salah satu hak yang diberikan oleh Undang-Undang Perpajakan kepada wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak yang dialaminya dengan *Fiscus* dihadapan badan peradilan pajak.

Langkah ini merupakan upaya lanjutan yang dapat ditempuh wajib pajak apabila upaya penyelesaian sengketa pajaknya dengan *Fiscus* di tahap keberatan tidak dapat terselesaikan sesuai keinginan wajib pajak. Pengadilan Pajak adalah badan Peradilan yang melaksanakan kekuasaan Kehakiman bagi Wajib pajak atau Penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Namun untuk dapat mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak,

Beberapa ketentuan dan persyaratan formal yang telah ditetapkan oleh Undang-Undang yang harus

dipenuhi wajib pajak. Diantaranya seperti yang diatur pada ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak bahwa dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, Banding hanya dapat dilakukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen). Sejak 1 Januari 2008, Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) telah resmi diberlakukan. Terdapat banyak klausula dan ketentuan lama yang diubah atau bahkan dihapus, dan tidak sedikit pula yang ditambahkan sebagai klausula baru dalam Undang-Undang KUP tersebut.

Salah satu ketentuan Undang-Undang KUP lama yang secara *frontal* dan signifikan diubah adalah ketentuan Pasal 27 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 mengenai Tata Cara Pengajuan Banding ke Pengadilan Pajak, yang mana dalam ayat 5 (a) menegaskan sebagai berikut: Dalam hal wajib pajak mengajukan Banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat 3(a) atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding. Selanjutnya dalam Pasal 27 ayat (5c) dikatakan bahwa jumlah pajak yang terutang pada saat pengajuan permohonan Banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.

Dengan adanya ketentuan baru tersebut, maka kewajiban melunasi 50% (limapuluh persen) jumlah pajak terutang seperti dicantumkan dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak bukan lagi menjadi persyaratan formal yang harus dipenuhi wajib pajak ketika akan mengajukan permohonan Banding. Maka, apakah itu artinya wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding terhadap keputusan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) tanpa harus terlebih dahulu membayar jumlah pajak terutang yang tercantum dalam SKPKB maupun SKPKBT.

Dengan adanya perubahan tersebut maka ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak dengan telah diberlakukan ketentuan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dapat dikatakan sudah tidak berfungsi lagi. Hal inilah yang menjadi pembahasan dalam penulisan artikel ini. Mengenai penerapan Pasal 36 ayat (4) Undang-

Undang Pengadilan Pajak dikaitkan dengan ketentuan Pasal 45 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Ketentuan Pasal 45 mengatur bahwa ketentuan Pasal 27 Undang-Undang No. 28 tahun 2007 baru berlaku terhadap pengajuan banding untuk tahun pajak 2008 ke atas. Dengan demikian apakah ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak tetap diberlakukan terhadap pengajuan Banding untuk tahun pajak sebelum tahun 2008.

Penerapan ketentuan tersebut dapat menimbulkan pengertian yang multitafsir terhadap penyelesaian penetapan pajak-pajak terutang, yang dapat berakibat terjadinya kesalahan penerapan peraturan perpajakan oleh fiskus. Wajib pajak sebagai pihak yang dirugikan oleh peristiwa tersebut dapat melakukan upaya hukum gugatan kepada Pengadilan Pajak untuk membatalkan Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan oleh Fiskus tersebut.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, mendorong penulis untuk merumuskan masalah sebagai berikut Bagaimana upaya hukum wajib pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang ditetapkan oleh fiskus dalam pemenuhan hak wajib pajak.

## PEMBAHASAN

Seperti diuraikan terdahulu sistem perpajakan yang dianut oleh Indonesia dan telah diundangkan adalah *Self Assessment System*, artinya suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan demikian penentuan besarnya pajak yang terutang berada pada wajib pajak sendiri. Sedangkan tugas aparat perpajakan adalah melaksanakan pengendalian tugas, pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penetapan sanksi. Sekalipun pejabat pajak hanya memberi bimbingan kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya, kalau terjadi pelanggaran dalam pemenuhan kewajiban dan hak, pejabat pajak berwenang mengenakan sanksi hukum berdasarkan tingkat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh wajib pajak. Pejabat pajak tidak terlibat dalam penentuan jumlah pajak yang terutang sebagai beban yang dipikul oleh wajib pajak, melainkan hanya mengarahkan cara bagaimana wajib pajak memenuhi kewajiban dan menjalankan hak agar tidak terjadi pelanggaran hukum.

Demikian halnya Y. Sri Pudyatmoko mengatakan bahwa sistem *self assesment* ini umumnya diterapkan pada jenis pajak yang memandang wajib pajaknya cukup mampu untuk diserahi tanggungjawab untuk menghitung dan menetapkan utang pajaknya sendiri (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:81). Sistem pemungutan pajak yang selama ini dikenal dan diterapkan dalam pemungutan pajak sebagaimana yang telah melalui reformasi sistem perpajakan dan telah diundangkan tersebut adalah sebagai berikut: a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (KUP); b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH); c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM); d. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB); e. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai.

Dengan diberlakukannya kelima Undang-Undang tersebut, semua lapisan masyarakat tentunya diharapkan turut berpartisipasi dan dapat mengerti akan kewajibannya untuk membayar pajak sesuai dengan sistem *self assesment* yang berlaku sejak tahun 1983 berdasarkan reformasi perpajakan tersebut.

Empat dari lima Undang-Undang tersebut pada tahun 1994 mengalami perubahan dengan mengubah beberapa pasal yang dipandang perlu dengan Undang-Undang sebagai berikut: a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994; b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994; c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994; d. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:3).

Adanya perkembangan ekonomi dan masyarakat yang terus menerus dan dalam rangka memberikan rasa keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib pajak, maka pada tahun 2000 pemerintah kembali mengadakan perubahan lengkap terhadap Undang-Undang Perpajakan yang dibuat pada tahun 1983, sebagai berikut: a. Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000; b. Undang-Undang No. 10 Tahun 1994 telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000; c. Undang-Undang No. 11 Tahun 1994 telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:4).

Selanjutnya, pada tahun 2007 sampai dengan 2009, pemerintah bersama DPR sepakat melakukan perubahan atas Undang-Undang Perpajakan. Perubahan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ditujukan dalam rangka lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang teknologi informasi. Perubahan ketiga Undang-Undang tersebut, yaitu: a. UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan No. 16 Tahun 2000 diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, mulai berlaku tanggal 1 Januari 2008; b. Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000 telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, mulai berlaku tanggal 1 Januari 2009; c. UU Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Nomor 18 Tahun 2000 diubah dengan UU Nomor 42 Tahun 2009, mulai berlaku tanggal 1 April 2010 (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:4).

Dalam rangka penerimaan negara melalui pajak tentu saja *self assessment system* harus diawasi agar wajib pajak menghitung dan/atau melaporkan pajak yang terutang dengan benar dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk itu ada instrumen berupa berkas yang digunakan untuk menghitung dan menetapkan pajak tersebut. Instrumen yang dimaksud adalah Surat Pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh wajib pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak dan/atau harta dan kewajiban, menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:133).

Setiap wajib pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dalam bahasa Indonesia dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan. Sebagai salah satu bentuk diterapkannya *self assessment system*, dimana wajib pajak tidak lagi dilayani dan bersifat pasif, melainkan sudah harus bersikap aktif, yang dalam hal ini bahkan mengambil sendiri blanko SPT tersebut di tempat yang telah ditetapkan. Blanko SPT yang telah diambil oleh wajib pajak itu harus diisi dengan lengkap, jelas dan benar. Lengkap memiliki artian semua data dan keterangan yang diminta dipenuhi sesuai dengan permintaan di dalam kolom yang disediakan, sekaligus disertai atau dilampiri data dan keterangan yang diperlukan. Untuk wajib pajak yang melakukan pembukuan, harus menyertakan laporan keuangan

berupa neraca dan laba/rugi. Jelas memiliki arti bahwa informasi yang dimuatkan di dalam Surat Pemberitahuan (SPT) tersebut ditulis secara jelas dan mudah dipahami. Adapun benar memiliki arti sesuai dengan apa yang senyatanya dan sesuai dengan yang seharusnya (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:134).

Setelah Surat Pemberitahuan (SPT) diisi, wajib pajak wajib menandatangani surat pemberitahuan tersebut untuk kemudian menyampaikannya kembali ke Kantor Direktorat Jendral Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan. Surat pemberitahuan (SPT) yang sudah diisi dapat dikembalikan secara langsung oleh wajib pajak atau disampaikan kembali melalui pos. Kebenaran isi SPT sangat penting karena merupakan dasar penetapan utang pajak wajib pajak yang bersangkutan. Oleh karena itu kesalahan dalam pengisian SPT yang menimbulkan kerugian negara di dalam undang-undang dianggap sebagai sebuah tindakan pidana (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:35).

Terhadap Surat Pemberitahuan (SPT) yang akan dilakukan penetapan jumlah pajak yang terutang tersebut maka *outputnya* adalah surat ketetapan pajak yang terdiri dari: a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan; c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; d. Surat Ketetapan Pajak Nihil; e. Surat Tagihan Pajak.

Penjelasan masing-masing atas berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah berupa surat ketetapan pajak (SKP) tersebut di atas adalah sebagai berikut ini:

### **Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)**

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan besarnya jumlah pokok pajak yang terutang, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih harus dibayar. SKPKB diatur dalam Pasal 13 Undang-Undang KUP yang dapat diterbitkan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutang pajak, berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:66).

Pejabat pajak berwenang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, dalam hal-hal sebagai berikut: a. Berdasarkan hasil pemeriksaan atau ada keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar; b. SPT tidak disampaikan dalam

waktunya, dan setelah ditegur secara tertulis tidak juga disampaikan dalam waktu menurut surat teguran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3); c. Berdasarkan pemeriksaan mengenai PPN dan PPnBM ternyata tidak harus dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0% (nol persen); d. Kewajiban menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan tidak terpenuhi, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Tata cara penerbitan SKPKB menurut Pasal 13 Undang-Undang KUP diatur berdasarkan peraturan Menteri Keuangan untuk mengatur tata cara penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar. Pejabat pajak tidak boleh melanggar atau menyimpang dari tata cara penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tersebut. Penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tersebut akan diikuti dengan sanksi administrasi yang bisa berupa denda maupun berupa kenaikan.

Hal-hal yang merupakan diterbitkannya SKPKB adalah: a. Apabila SKPKB dikeluarkan karena alasan SPT tidak disampaikan dalam waktunya dan setelah ditegur secara tertulis tidak juga disampaikan dalam jangka waktu menurut surat teguran, maka jumlah kekurangan pajak terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan (maksimum 24 bulan), dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak; b. Sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar atas diterbitkannya SKPKB dapat berupa: 1) 50% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu Tahun Pajak; 2) 100% dari PPh yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang setor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan; 3) 100% dari PPN dan PPnBM yang tidak atau kurang dibayar. Fungsi atas dikeluarkan atau diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tersebut adalah: a. Koreksi atas jumlah yang terutang menurut SPTnya; b. Sarana untuk mengenakan sanksi; c. Alat untuk menagih pajak. Berdasarkan sistem *self assessment* yang dianut Undang-Undang Perpajakan, bahwa seharusnya setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutang pajak, atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB. Dalam hal Wajib pajak setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun tersebut dipidanakan karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan

pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Direktur Jendral Pajak tetap dapat menerbitkan SKPKB ditambah denda administratif berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

### **Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)**

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan. SKPKBT diatur dalam Pasal 15 UU KUP yang diterbitkan untuk menampung kemungkinan yang terjadi seperti: a. Adanya SKPKBT yang telah ditetapkan ternyata lebih rendah daripada perhitungan yang sebenarnya; b. Adanya proses pengembalian pajak yang telah ditetapkan dalam SKPLB yang seharusnya tidak dilakukan; c. Adanya pajak terutang dalam Surat Ketetapan Nihil (SKPN) yang ditetapkan ternyata lebih rendah (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:67).

Penerbitan SKPKBT dilakukan apabila ditemukannya data baru (*novum*) dan/atau data yang semula belum terungkap yang dapat menyebabkan penambahan pajak yang terutang. Penjelasan Pasal 15 Undang-Undang KUP menegaskan apa yang dimaksud dengan data baru dan data yang semula belum terungkap, yaitu bahwa data baru adalah data atau keterangan mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak terutang yang oleh wajib pajak belum diberitahukan pada waktu penetapan semula, baik dalam surat pemberitahuan dan lampiran-lampirannya maupun dalam pembukuan perusahaan yang diserahkan pada waktu pemeriksaan. Sementara itu, data yang semula belum terungkap adalah data atau keterangan lain mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang, yang menyangkut sebagai berikut: a. Data yang tidak diungkapkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuan beserta lampirannya (termasuk laporan keuangan); dan/atau b. Pada waktu pemeriksaan untuk penetapan semula, wajib pajak tidak mengungkapkan data dan/atau memberikan keterangan lain secara benar, lengkap, terperinci sehingga tidak memungkinkan fiskus menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan benar dalam menghitung pajak yang terutang.

Sanksi SKPKBT dapat berupa jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKBT, ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak

tersebut. Sanksi administrasi berupa kenaikan tidak dikenakan apabila SKPKBT diterbitkan berdasarkan keterangan tertulis dari wajib pajak atas kehendak sendiri, dengan syarat Direktur Jendral Pajak belum mulai melakukan tindakan pemeriksaan. Penerbitan SKPKBT juga dapat dilakukan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat pajak terutang, berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, Direktur Jendral Pajak dapat menerbitkan SKPKBT.

Dalam hal wajib pajak setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun tersebut di pidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, Direktur Jendral Pajak tetap dapat menerbitkan SKPKBT ditambah denda administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

### **Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)**

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar yang terutang atau tidak seharusnya terutang (Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (Undang-Undang KUP), pasal 1 angka 19). SKPLB diatur dalam Pasal 17 Undang-Undang KUP.

Dalam penjelasan Pasal 17 Undang-Undang KUP Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dapat diterbitkan untuk hal-hal sebagai berikut: a. Untuk PPh, jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang; b. Untuk jumlah Pajak Pertambahan Nilai (PPN), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak terutang adalah jumlah pajak keluaran setelah dikurangi pajak yang dipungut oleh pemungut PPN tersebut; c. Untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah, jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang. Fungsi dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar jika ada permohonan tertulis dari wajib pajak kepada kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus sudah menerbitkan SKPLB paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima, kecuali untuk kegiatan tertentu akan ditetapkan lain

oleh Direktur Jendral Pajak. Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan telah lewat, maka permohonan wajib pajak (WP) dianggap diterima dan wajib pajak berhak memperoleh pengembalian atas kelebihan pajaknya. apabila hasil pemeriksaan ternyata pajak yang lebih bayar jumlahnya lebih besar dari kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan, maka SKPLB masih dapat diterbitkan lagi.

Tata cara menerbitkan SKPLB, Perhitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak sebagai berikut: a. Wajib pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak (DJP); b. Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atas nama Direktur Jendral Pajak menerbitkan SKPLB dalam jangka waktu selambat-lambatnya 12 bulan sejak permohonannya diterima; c. Apabila SKPLB tidak diterbitkan dalam jangka waktu 12 bulan, maka wajib pajak memberitahukan kepada Direktur Jendral Pajak bahwa permohonannya (sudah dianggap) dikabulkan; d. Dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak surat pemberitahuan diterima, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan SKPLB sesuai dengan permohonan wajib pajak. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ini dikirim kepada wajib pajak dengan tembusan kepada KPP yang bersangkutan; e. KPP (Kantor Pelayanan Pajak) menerbitkan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) dalam waktu 1 (satu) bulan setelah menerbitkan SKPLB; f. Apabila Wajib pajak mempunyai utang pajak lainnya, kelebihan pembayaran itu diperhitungkan lebih dahulu untuk melunasi pajak yang terutang. Para wajib pajak dapat mengajukan permohonan agar kelebihan pembayaran tersebut diperhitungkan dengan utang pajak yang akan datang (dikompensasikan); g. Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan sejak SKPP diterbitkan, Pemerintah memberikan bunga sebesar 2% sebulan atas keterlambatan pembayaran pajak tersebut.

### **Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)**

Surat Ketetapan Pajak Nihil adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak (Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pasal 1 angka 18). SKPN diatur dalam Pasal 17A Undang-Undang KUP.

Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Nihil dalam penjelasan Undang-Undang KUP Pasal 17A adalah sebagai berikut: a. Untuk Pajak Penghasilan, jumlah kredit pajak sama dengan pajak yang terutang atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada kredit pajak;

b. Untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN), jumlah kredit pajak sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak terutang adalah jumlah pajak keluaran setelah dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh pemungut PPN tersebut; c. Untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)), jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang atau pajak tidak terutang dan tidak ada pembayaran pajak.

### **Surat Tagihan Pajak (STP)**

Selain hal tersebut terdapat sanksi atas bunga atau denda yang disebut dengan Surat Tagihan Pajak (STP). Surat Tagihan Pajak adalah surat yang diterbitkan untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda. Surat Tagihan Pajak diatur dalam Pasal 14 UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 selanjutnya disebut KUP.

Mengenai kapan saatnya pejabat pajak menerbitkan surat tagihan pajak yang terkait dengan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak atas Penjualan barang Mewah, tergantung dari Undang-Undang Pajak secara tegas mengatur kapan saat diterbitkannya sehingga diketahui dan dipahami kalau ada perbedaan yang ditimbulkannya. Surat Tagihan Pajak diterbitkan oleh pejabat pajak apabila: a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang bayar; b. Dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung; c. Wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga; d. Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan perubahannya tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; e. Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi telah membuat Faktur Pajak; f. Pengusaha yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi tidak membuat atau tidak mengisi selengkapannya Faktur Pajak (Muhammad Djafar Saidi, 2010:241),

Sanksi Administrasi Surat Tagihan Pajak (STP) berdasarkan penjelasan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 Ketentuan Umum Perpajakan adalah sebagai berikut: a. Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam STP ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan (maksimum 24 bulan), dihitung sejak saat terutangnya pajak atau

Bagian Tahun Pajak atau Tahun pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak; b. Terhadap Pengusaha Kena Pajak, dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak; c. Dalam hal STP dikeluarkan terhadap Wajib pajak yang dikenakan sanksi administrasi berupa denda administrasi berupa denda dan atau bunga tidak lagi dikenakan sanksi, karena dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak diatur bunga atas bunga dan denda.

Ketetapan pajak sebagai suatu ketetapan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak selaku pejabat administrasi negara dapat menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan aparatatur Pajak.

### **Upaya Hukum Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan Surat Tagihan Pajak (STP)**

Upaya hukum keberatan Ketika wajib pajak memperoleh suatu surat ketetapan pajak dan merasa tidak puas atas ketetapan pajak dimaksud, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum dengan nama keberatan. Sesuai dengan ketentuan Pasal 25 Undang-Undang KUP, upaya hukum atas keberatan dapat diajukan ke Direktorat Jendral Pajak, yaitu ke Kantor Pelayanan Pajak tempat dimana wajib pajak terdaftar (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010: 109). Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang diperuntukkan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak sebagaimana yang ditentukan dalam Undang-Undang KUP (Muhammad Djafar Saidi, 2010:167).

Dalam memahami dan menginterpretasikan ketentuan yang berlaku, dapat terjadi suatu perbedaan antara satu pihak dengan pihak lain. Demikian pula dalam bidang pajak, bisa saja muncul perbedaan penafsiran, antara pihak pemerintah sebagai fiskus dengan pihak rakyat sebagai wajib pajak. Perbedaan pemahaman dan penafsiran tersebut dapat mengakibatkan adanya penghitungan pajak yang berbeda. Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jendral Pajak. Keberatan yang diajukan adalah terhadap materi atau isi ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Keberatan tersebut harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu tahun pajak sehingga apabila diajukan keberatan untuk jenis

pajak yang sama, tetapi tahun pajaknya berbeda, maka masing-masing diajukan secara terpisah (dalam dua buah surat keberatan). Demikian pula halnya untuk dua jenis pajak berbeda dalam tahun pajak yang sama, juga diajukan secara terpisah (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:160).

Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak tertuju pada materi atau isi dari bentuk perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dan pemotong atau pemungut pajak berupa: a. Jumlah kerugian; b. Jumlah besarnya pajak; c. Pemotongan atau pemungutan pajak; d. Penerapan tarif pajak; e. Penerapan persentase norma penghitungan penghasilan netto; f. Penerapan sanksi administrasi; g. Penghitungan pajak penghasilan tidak kena pajak; h. Penghitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan i. Penghitungan kredit pajak (Muhammad Djafar Saidi, 2010:168).

Bentuk-bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak yang dapat diajukan keberatan oleh wajib pajak adalah sebagai berikut: a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB); b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT); c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB); d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN);

Untuk dapat mengajukan upaya hukum keberatan, maka wajib pajak harus memenuhi tata cara penyelesaian keberatan yaitu Keberatan tersebut diajukan kepada Direktur Jendral Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) setempat, yang wilayah hukumnya meliputi tempat dimana wajib pajak berada atau berkedudukan. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau jumlah rugi menurut penghitungan. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya. Apabila wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Ketentuan tersebut perlu diperhatikan karena keberatan yang tidak memenuhi persyaratan seperti itu, tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan. Apabila diminta oleh wajib pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jendral Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar

pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:161).

Waktu pengajuan keberatan tersebut dapat ditentukan berdasarkan Pasal 25 ayat (3) UU KUP dengan maksud antara lain agar wajib pajak mempunyai waktu yang cukup memadai untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya. Apabila ternyata bahwa batas waktu 3 (tiga) bulan tersebut tidak dapat dipenuhi oleh wajib pajak karena keadaan di luar kekuasaan wajib pajak, maka tenggang waktu selama 3 (tiga) bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang oleh Direktur Jendral Pajak.

Keleluasaan waktu tersebut memang bisa sangat dibutuhkan oleh wajib pajak untuk mengumpulkan bahan, dokumen, catatan dan semua hal yang berkaitan dengan keberatan yang diajukannya. Apabila wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Ketentuan tersebut berbeda dengan ketentuan sebelumnya yang menentukan bahwa pengajuan keberatan tidak menghalangi tindakan penagihan sampai dengan pelaksanaan lelang. Dengan demikian jangka waktu pelunasan pajak yang ditetapkan dalam surat tagihan, SKPKB, SKPKBT, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, menjadi tangguh begitu ada keberatan (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:162).

Terhadap Surat Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, kewenangan penyelesaian dalam tingkat pertama diberikan kepada Direktur Jendral Pajak dengan ketentuan batasan waktu penyelesaian keputusan atas keberatan wajib pajak ditetapkan paling lama duabelas bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Dengan ditentukannya batas waktu penyelesaian keputusan atas keberatan tersebut, berarti akan diperoleh suatu kepastian hukum bagi wajib pajak di samping terlaksananya administrasi perpajakan. Wajib pajak tidak ditempatkan pada posisi tidak menentu, sampai kapan keputusan itu dianggap telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Dalam hal wajib pajak

mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% tidak dikenakan (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:163).

Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud antara lain mengatur pemberian hak kepada wajib pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.

Apabila wajib pajak tidak menggunakan hak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya, proses keberatan tetap dapat diselesaikan (Y. Sri Pudyatmoko, 2009: 163).

Surat keberatan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut, maka surat keberatan tersebut tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga surat keberatan tersebut tidak dapat dipertimbangkan atau tidak dicatat dalam buku register penerimaan surat keberatan. Namun demikian, sekalipun surat keberatan tidak memenuhi persyaratan tersebut, akan tetapi surat permohonan keberatan masih dalam jangka waktu yang ditentukan oleh Undang-Undang, maka kantor pajak dapat meminta Wajib pajak agar melengkapi persyaratan. Ini dilakukan tentunya dalam rangka memberikan pelayanan yang baik kepada wajib pajak, karena bisa saja wajib pajak tidak memahami betul Undang-Undang Pajak.

### **Keputusan Keberatan**

Setelah kantor pajak melakukan proses pemeriksaan, sesuai Pasal 26 ayat (3) Undang-Undang KUP, ada 4 (empat) kemungkinan keputusan yang dapat diterbitkan atau dikeluarkan oleh Direktur Jendral Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Keputusan tersebut adalah sebagai berikut: Keputusan Direktorat Jenderal Pajak dapat berupa: a. Ditolak; b. Diterima sebagian; c. Diterima seluruhnya; d. Menambah besarnya jumlah pajak yang terutang (Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 26 ayat (3)).

Apabila dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktur Jendral Pajak diketahui tidak terdapat cukup alasan dan bukti, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan keputusan menolak keberatan wajib pajak. Jika terjadi keputusan demikian, konsekuensinya hanya ada dua yaitu *Pertama*, wajib pajak harus tetap melunasi utang pajak sebesar yang tercantum dalam keputusan keberatan. *Kedua*, wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum lebih lanjut,

yaitu banding ke pengadilan pajak (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:111). Selanjutnya, apabila surat keberatan wajib pajak setelah dilakukan pemeriksaan ternyata hanya sebagian alasan dan bukti yang mendukung untuk dikurangnya jumlah pajak yang tercantum dalam ketetapan pajak, maka Direktur Jendral Pajak akan mengeluarkan keputusan menerima sebagian.

Dalam proses pemeriksaan diketahui adanya alasan dan bukti yang mendukung untuk diterimanya seluruh keberatan Wajib pajak sesuai perhitungan wajib pajak, maka Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan keputusan keberatan yang menerima seluruh keberatan wajib pajak. Kemungkinan keputusan yang terakhir adalah keputusan keberatan dengan menambah utang pajak. Artinya apabila wajib pajak telah ditetapkan mempunyai utang pajak yang telah ditetapkan kemudian mengajukan keberatan maka setelah dilakukan pemeriksaan Direktur Jendral Pajak ternyata berdasarkan bukti yang ada akan dikeluarkan keputusan keberatan yang akan menambah ketetapan pajak yang semula telah ditetapkan. Kemungkinan dikeluarkannya keputusan yang akan menambah ketetapan pajak tentunya menjadi persoalan tersendiri apakah adil atau tidak.

Dalam Undang-Undang KUP memang tidak dijelaskan secara tegas dalam hal apa saja keputusan keberatan yang menambah ketetapan pajak bisa dilakukan. Hal tersebut bisa saja dikarenakan adanya kesalahan hitung atau kesalahan penulisan yang dilakukan pemeriksa pajak. Apabila hal ini yang terjadi seharusnya pemeriksa pajak menganut prinsip hukum umum bahwa keputusan yang dikeluarkan berikutnya tidak boleh merugikan wajib pajak. Untuk kepastian hukum, wajib pajak harus mendapat mana yang lebih menguntungkan.

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 tentang Perubahan atas Undang-Undang KUP, aspek hukum atas upaya hukum keberatan yang diajukan wajib pajak mengalami perubahan khususnya mengenai utang pajak yang timbul dalam ketetapan pajak. Dalam ketentuan sebelumnya wajib pajak tetap diperbolehkan mengajukan keberatan, tanpa perlu adanya persyaratan pembayaran terlebih dahulu. Namun, sejak 1 Januari 2008, dalam Pasal 25 ayat 3a UU Nomor 27 Tahun 2008, disyaratkan adanya pembayaran sejumlah yang disetujui wajib pajak yang tercantum dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Selanjutnya atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat mengajukan keberatan digolongkan sebagai bukan utang pajak (ayat 8). Sebagai konsekuensi hukumnya

adalah apabila atas keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan hanya sebagian dan wajib pajak tidak mengajukan upaya hukum banding, maka wajib pajak dikenakan sanksi administrasi denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan, dengan catatan: a. Dalam mengajukan keberatan wajib pajak dapat meminta Dirjen Pajak untuk memberikan secara tertulis hal-hal mengenai dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak; b. Sebelum Surat Keputusan Keberatan diterbitkan wajib pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

### **Pengurangan dan Pembatalan Pajak**

Dalam berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak, untuk mengetahui hak dan kewajiban wajib pajak maka diterbitkanlah Surat Tagihan Pajak (STP). Surat Tagihan Pajak ini diatur dalam Pasal 14 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

Penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP) didasarkan pada Pasal 14 UU KUP No. 28 Tahun 2007 ayat 1 (b) disebabkan dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak akibat salah tulis dan/atau salah hitung. Penghitungan dan penetapan pajak menjadi tidak benar, hal tersebut terjadi karena kesalahan pihak fiskus atau kekeliruan wajib pajak. Apabila terjadi ketidakbenaran dalam penetapan utang pajak maka terhadapnya dapat dilakukan pengurangan atau pembatalan ketetapan tersebut. Hal ini diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang tentang KUP, dan diatur lebih lanjut di dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 607/kmk04/1994 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:169).

Dirjen Pajak karena jabatannya atau atas permohonan wajib pajak dapat mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang tidak benar. Permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar tersebut harus menyebutkan jumlah pajak yang menurut penghitungan wajib pajak seharusnya terutang. Permohonan itu hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2 (dua) kali. Dirjen Pajak, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak surat permohonan wajib pajak diterima wajib memberikan keputusan atas permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar. Jika setelah lewat waktu 6 (enam) bulan sejak surat

Dirjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan maka permohonan pengurangan atau pembatalan dianggap diterima. Terhadap keputusan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak tidak dapat diajukan banding.

Pengurangan atau pembatalan pajak secara jabatan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa kesalahan penetapan utang pajak itu terjadi bukan karena kesalahan wajib pajak. Wajib pajak yang bersangkutan bisa saja benar dan pihak fiskuslah yang kurang teliti di dalam penetapan utang pajak sehingga terjadi kesalahan. Dalam hal ini tidak harus ada permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak dari wajib pajak, melainkan Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk secara jabatan mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang dimaksud. Dalam kaitannya dengan kemungkinan kesalahan penetapan utang pajak, petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal tersebut dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dan meningkatkan kemampuan petugas pajak. Oleh karena itu terhadap petugas pajak yang menghitung atau menetapkan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga menimbulkan kerugian negara, dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga para fiskus dapat lebih berhati-hati dalam menjalankan tugasnya.

### **Pengurangan dan Pembatalan Sanksi Administrasi**

Kepada wajib pajak apabila dikenakan sanksi administrasi maka kepadanya dimungkinkan untuk diberikan pengurangan ataupun penghapusan sanksi administrasi. Demikian juga kepada wajib pajak yang telah ditetapkan utang pajaknya maka yang bersangkutan juga dimungkinkan untuk mendapatkan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajaknya.

Dalam kaitannya dengan pengurangan dan penghapusan sanksi administrasi, wajib pajak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang ternyata dikenakan karena adanya kekhilafan dari wajib pajak atau bukan kesalahannya. Permohonan tersebut hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2 (dua) kali. Permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan tersebut harus

disampaikan secara tertulis oleh wajib pajak kepada Dirjen Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak yang mengenakan sanksi administrasi, selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dengan memberikan alasan yang jelas dan meyakinkan untuk mendukung permohonannya.

Keputusan atas permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tersebut dikeluarkan oleh Dirjen Pajak selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak surat permohonan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak. Apabila setelah lewat waktu enam bulan ternyata Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan maka permohonan pengurangan atau penghapusan ketetapan pajak dikabulkan (Y. Sri Pudyatmoko, 2009:171).

Apabila wajib pajak masih merasa tidak puas terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak dengan mengajukan permohonan upaya hukum banding dan upaya hukum gugatan.

### **Upaya Hukum Banding**

Upaya hukum banding merupakan kelanjutan dari upaya hukum keberatan. Apabila wajib pajak tetap merasa tidak puas atas keputusan keberatan yang telah dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak dapat dimungkinkan adanya upaya hukum dengan nama banding. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terhadap surat keputusan keberatan yang diterbitkan akan menjadi dasar untuk diajukannya upaya hukum banding ke Pengadilan Pajak. Upaya hukum banding sebagai upaya hukum hanya bersifat upaya hukum biasa yang memberi peluang untuk mempersoalkan surat keputusan keberatan di tingkat Pengadilan Pajak.

Pengadilan Pajak mempunyai kompetensi untuk memeriksa, memutus, mengadili sengketa pajak. Sengketa pajak itu secara garis besarnya terdiri dari upaya hukum banding, yaitu mengenai jumlah utang pajak yang ada di Surat Ketetapan Pajak (SKP) pada khususnya. Kemudian gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak. Secara keseluruhan mulai surat paksa, surat sita, pemblokiran, penyitaan, pengumuman lelang dan lelang kecuali penyanderaan atau paksa badan. Dengan diberlakukannya Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka kepastian hukum yang diharapkan wajib pajak menjadi jelas. Pasal 77 (1) UU No. 14 Tahun 2002 menegaskan bahwa putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap. Penegasan

lainnya juga disebutkan dalam Pasal 27 ayat (2) UU KUP bahwa putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara. Artinya, tidak dimungkinkan lagi wajib pajak mengajukan gugatan atas keputusan keberatan maupun putusan pengadilan pajak ke PTUN. Meskipun demikian, sistem peradilan yang berpuncak pada Mahkamah Agung tetap berjalan, yaitu sesuai dengan ketentuan Pasal 91 UU Pengadilan Pajak dengan dimungkinkannya wajib pajak mengajukan upaya hukum peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak ini merupakan upaya hukum lanjutan yang diajukan wajib pajak atau penanggung pajak. Banding diajukan terhadap keputusan dari pejabat yang berwenang, misalnya berkaitan dengan keputusan atas upaya hukum keberatan. Akan tetapi, harap dipahami bahwa yang dinamakan upaya hukum banding tidak sama persis dengan upaya hukum banding pada Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara karena dalam Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara, yang dinamakan upaya hukum banding merupakan upaya hukum pada Peradilan Tingkat II. Artinya sengketa hukum itu telah diberi putusan oleh lembaga pengadilan pada tingkat sebelumnya. Sementara itu, banding yang ada dalam konteks Pengadilan Pajak adalah upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap keputusan yang menurut peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat diajukan banding.

Mekanisme banding dimulai dari adanya penolakan atau ketidaksetujuan pemohon banding terhadap keputusan penolakan keberatan oleh fiskus, yang dianggap bahwa keputusan tersebut sudah mengandung sengketa. Dan tujuan wajib pajak mengajukan banding adalah: a. Pengajuan banding bertujuan untuk mencari kebenaran dan keadilan. Proses yang telah dilalui, yakni lembaga keberatan, ternyata ditolak atau diterima sebagian, sehingga tujuan akhir untuk mencarinya dirasakan belum tercapai; b. Sebagai sarana untuk mempertahankan hak-hak wajib pajak yang dirasakan telah dilanggar dan dianggap merugikan secara materiil maupun kepentingan para wajib pajak.

Seperti halnya upaya hukum keberatan apabila wajib pajak akan mengajukan upaya hukum banding, harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut: a. Permohonan diajukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia; b. Diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan Direktur Jendral Pajak mengenai keberatan

perpajakan yang diajukan banding, atau 60 (enam puluh) hari sejak tanggal diterimanya Keputusan yang dibanding kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan; c. Terhadap 1 (satu) keputusan diajukan 1 (satu) surat banding; d. Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal diterimanya surat keputusan banding; e. Pada surat banding dilampirkan salinan keputusan yang dibanding; f. Dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar 50% (lima puluh persen).

Suatu surat banding harus berisikan atau memuat hal-hal mengenai: a. Identitas pihak-pihak yang bersengketa, baik pembanding maupun terbanding yang meliputi nama, pekerjaan, nomor pokok wajib pajak atau nomor pengusaha kena pajak, alamat atau kedudukan; b. *Fundamentum petendi (posita)*, yakni uraian mengenai alasan-alasan pengajuan banding, baik alasan-alasan berdasarkan keadaan maupun alasan-alasan berdasarkan hukum; c. *Petitum*, yakni hal-hal yang dimohonkan oleh pembanding agar dapat dikabulkan dalam persidangan.

Banding dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya. Apabila selama proses banding, pemohon banding meninggal dunia, banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya atau pengampunya dalam hal pemohon banding pailit. Apabila selama proses banding pemohon banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan atau pemekaran usaha atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan atau pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud. Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

Pemohon Banding dapat melengkapi surat bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Terhadap banding dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak. Banding yang dicabut tersebut dihapus dari daftar sengketa dengan: a. Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan; b. Putusan Majelis atau Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas

persetujuan Terbanding. Banding yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan sebagaimana tersebut tidak dapat diajukan kembali.

Ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mensyaratkan harus dilunasinya utang pajak sebesar 50% (lima puluh persen) agar banding dapat diproses seringkali menjadi pertanyaan Wajib pajak. Dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan alasan disyaratkannya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak. Oleh karenanya, wajib pajak merasa diperlakukan tidak adil. Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, kalau banding itu diperuntukkan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan pejabat pajak berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar, tidak menimbulkan persoalan hukum.

Sebaliknya, apabila tidak benar penetapan mengenai pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan, pejabat tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pajak. Apabila hal itu diajukan banding berarti pembanding (wajib pajak) harus membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak. Hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak, karena hal tersebut merupakan kesalahan pejabat pajak, tetapi yang menanggung resiko adalah wajib pajak sehingga tidak benar konstruksi hukum yang terdapat pada Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak.

### **Upaya Hukum Gugatan**

Selain upaya banding yang dapat diajukan ke pengadilan pajak, wajib pajak juga dapat mengajukan upaya hukum gugatan. Yang dimaksud dengan gugatan adalah upaya hukum yang dilakukan wajib pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan pengertian tersebut, ternyata yang berhak untuk mengajukan gugatan hanya wajib pajak dan tidak termasuk penanggung pajak. Perlu diketahui bahwa, wajib pajak berbeda dari aspek yuridis dengan penanggung pajak. Wajib pajak pada mulanya adalah pihak yang dibebani kewajiban perpajakan melunasi pajak yang terutang, tetapi kemampuannya tidak ada. Maka, kewajiban itu dilimpahkan kepada penanggung

pajak untuk menyelesaikannya. Disinilah, penanggung pajak terlibat secara langsung untuk bertanggung jawab terhadap kewajiban wajib pajak.

Gugatan sebagai upaya hukum biasa berbeda dengan banding, karena banding dapat menanggukuhkan keputusan keberatan sehingga tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Sementara itu, gugatan tidak demikian halnya karena yang digugat bukan surat keputusan keberatan dari lembaga keberatan melainkan keputusan pejabat pajak yang terkait dengan penagihan pajak. Gugatan hanya diperuntukkan bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk melawan surat tagihan pajak maupun keputusan yang terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak secara paksa yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum pajak. Dalam arti, pejabat pajak dalam proses gugatan selalu dalam kedudukan sebagai pihak tergugat dan wajib pajak atau penanggung pajak selalu berada dalam kedudukan sebagai penggugat. Dalam arti, pejabat pajak tidak boleh mengajukan gugatan kepada pengadilan pajak sebagai penggugat melawan wajib pajak atau penanggung pajak.

Gugatan tanpa suatu objek yang dapat digugat berarti bukan merupakan gugatan secara yuridis karena objek gugatan yang menjadi pokok perselisihan dalam sengketa pajak. Objek gugatan adalah pajak yang belum terbayar, penerapan sanksi administrasi, penerapan tarif pajak, dan penghitungan kredit pajak. Objek gugatan tersebut di atas dapat tercantum dalam surat tagihan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa, dan surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa, dan surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa bukan merupakan objek gugatan, melainkan hanya memuat objek sengketa yang diperkenankan untuk diajukan. Untuk dapat mengajukan gugatan, harus dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut diatur dalam Undang-Undang Pajak adalah: a. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia; b. Jangka waktu untuk gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan, sedangkan untuk gugatan terhadap Keputusan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat. Jangka waktu ini tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktu dapat dilakukan adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat; c. Terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan atau 1 (satu) keputusan diajukan 1 (satu) surat gugatan.

Gugatan diajukan oleh penggugat, ahli waris, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya dengan disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Apabila selama proses gugatan, penggugat meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya atau pengampunya dalam hal penggugat pailit. Apabila diperhatikan, persyaratan dalam gugatan tidak diwajibkan adanya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak yang timbul. Sehingga surat gugatan atas keputusan Direktur Jendral Pajak atas Surat Tagihan Pajak (STP) berdasarkan Pasal 16 dan pasal 36 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dapat diajukan wajib pajak meskipun pajak yang terutang belum dibayar. Ini berarti wajib pajak tetap dapat mengajukan gugatan tanpa harus membayar 50% terlebih dahulu dari pajak yang terutang sebagaimana tercantum dalam Surat Tagihan Pajak (STP).

Terhadap gugatan yang telah diajukan, pemohon dapat mengajukan surat pernyataan pencabutan gugatan kepada pengadilan pajak, dan selanjutnya gugatan yang dicabut, dihapus dari daftar sengketa melalui penetapan Ketua Pengadilan pajak dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang, atau melalui Putusan Majelis atau Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan setelah sidang atas persetujuan tergugat. Atas gugatan yang telah dicabut baik melalui penetapan maupun putusan, pemohon gugatan tidak dapat mengajukan gugatan kembali (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010:119).

Menurut pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak menegaskan bahwa gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan. Dengan demikian, sekalipun wajib pajak sedang mengajukan gugatan, misalnya atas gugatan pelaksanaan surat paksa, maka wajib paksa tetap berkewajiban melunasi utang pajak yang ada dalam ketetapan pajak. Di lain pihak, juru sita pajak bisa terus melaksanakan tindakan penagihan sesuai ketentuan Undang-Undang Penagihan Pajak.

Sebelum memasukkan surat gugatan kepada Pengadilan Pajak, pembuatan surat gugatan harus dilakukan secermat-cermatnya untuk menghindari pencabutan surat gugatan. Khususnya, mengenai alasan-alasan yang dijadikan dasar untuk mengajukan surat gugatan, sedapat mungkin terfokus kepada

kelemahan pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan yang digugat sebab alasan-alasan yang menjadi dasar pengajuan surat gugatan merupakan pokok surat gugatan sehingga tidak boleh dibuat hanya sekadar pelengkap saja untuk pengajuan surat gugatan kepada pengadilan pajak.

### **Pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak**

Putusan pengadilan pajak adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh hakim sebagai akhir dari penyelesaian sengketa pajak dan merupakan manifestasi dari kewenangannya. Sekalipun putusan merupakan manifestasi tanggung jawab hakim dalam memeriksa sengketa pajak. Dalam putusan sela tidak termasuk dalam pengertian putusan di atas karena putusan sela bukan putusan akhir dari pemeriksaan sengketa pajak melainkan bagian dari putusan akhir.

Putusan ditetapkan karena hasil penilaian pembuktian, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, dan keyakinan hakim. Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh majelis, putusan pengadilan pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh hakim ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak. Apabila Majelis di dalam mengambil putusan dengan cara musyawarah dapat dicapai kesepakatan sehingga putusan diambil dengan suara terbanyak, pendapat hakim anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan pengadilan pajak. Putusan pengadilan pajak dapat berupa: a. menolak; artinya materi banding atau gugatannya sudah diperiksa. Syarat formal sudah dipenuhi; b. mengabulkan sebagian atau seluruhnya; c. menambah pajak yang harus dibayar; d. tidak dapat diterima, misalnya syarat formalnya tidak dipenuhi. Kalau di pajak itu biasanya karena utang pajak yang minimal 50% tidak dibayar; e. membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau; f. membatalkan (Galang Asmara, 2006:82).

Semua keputusan majelis hakim pengadilan pajak dapat langsung dijalankan tanpa memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain. Terhadap putusan pengadilan pajak tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding, atau kasasi. Karena putusan pengadilan pajak adalah putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap, maka putusan pengadilan pajak tidak dapat diajukan gugatan ke Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, atau badan peradilan lain, kecuali putusan berupa tidak dapat diterima yang

menyangkut kewenangan atau kompetensi. Hal ini diatur dalam Pasal 77 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Berkekuatan hukum tetap berarti setara dengan putusan tingkat kasasi. Kalau dilihat dari segi praktik, putusan Pengadilan pajak bukan putusan akhir tetapi tetap mempunyai kekuatan hukum yang tetap. Putusan itu masih dapat diajukan perlawanan dengan menggunakan upaya hukum luar biasa, yakni peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung. Pada saat dilakukan peninjauan kembali, pada saat putusan pengadilan pajak bukan merupakan putusan akhir karena masih ada Mahkamah Agung yang dapat mengukuhkan dan bahkan mengubah putusan tersebut.

Putusan pengadilan pajak setelah dibacakan dalam sidang terbuka, maka harus disampaikan ke wajib pajak dan Direktorat Jenderal Pajak yang selanjutnya disebut DJP. Dari praktek yang dilaksanakan, keputusan ini akan dikirim oleh pengadilan pajak ke Kantor Pusat DJP. Dalam hal ini akan diterima di Direktorat Pengurangan, Keberatan dan Banding. Maka tembusan keputusan juga dikirim ke Kantor Pelayanan Pajak dimana wajib pajak terdaftar. Apabila wajib pajak atau Direktorat Jenderal Pajak masih merasa kurang puas atas putusan Pengadilan Pajak, keduanya dimungkinkan untuk mengajukan sengketa pajak tersebut dalam upaya hukum Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

Jika dilihat dari awal penyelesaian sengketa pajak yang dilalui oleh wajib pajak, dapat disimpulkan beberapa aspek-aspek dimana wajib pajak harus mengantisipasi setiap tahap dengan kondisi yang dihadapi. Aspek-aspek yang meliputi pengajuan persyaratan, proses beracara, pengambilan keputusan, kedudukan hakim, lokasi acara.

Perbandingan proses penyelesaian sengketa pajak di tingkat keberatan dan banding, terdapat 5 aspek yang dapat diperhatikan, yaitu:

*Pertama*, Dalam Pengajuan Persyaratan. Di tingkat keberatan, dalam pemenuhan persyaratan keberatan, wajib pajak hanya memperhatikan tenggang waktu yang ditentukan yakni 3 (tiga) bulan serta kelengkapan penyampaian atau isi surat keberatan tersebut. Walaupun keberatan tidak menunda tindakan penagihan, akan tetapi wajib pajak bisa menginformasikan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) setempat untuk mempertimbangkan pengajuan keberatan yang sedang diprosesnya. Dan wajib pajak tidak perlu untuk melunasi dahulu utang pajaknya. Di tingkat banding, persyaratan formal suatu sengketa untuk dapat diproses selain format surat banding yang diajukan, wajib pajak

harus melaksanakan pelunasan pajak terutangnya sebesar 50% (lima puluh persen). Jadi yang menjadi pusat perhatian wajib pajak disini adalah pemenuhan syarat pembayaran sebagian utang pajaknya tersebut. Dalam hal adanya fiksi hukum, yang menyatakan semua keputusan pejabat tata usaha negara adalah berdasarkan undang-undang, maka untuk persyaratan pembayaran pendahuluan tersebut di atas, kiranya dapat mengarah pada pendapat bagaimana sistim *self assessment* diterapkan padahal untuk suatu ketetapan yang nyata-nyata diterbitkan oleh pejabat tata usaha negara dalam hal ini fiskus sendiri, maka wajib pajak dipaksa untuk menyetujuinya dengan alasan upaya hukum di tingkat yang lebih tinggi.

*Kedua*, Proses Beracara. Di tingkat keberatan, dimana fiskus lebih banyak dituntut untuk mengatur sendiri dalam mengelola berkas keberatan, yang dilakukan fiskus hanya penelitian formal yang menyangkut persyaratan formal keberatan seperti yang diatur dalam pasal 25, 26 dan 32 Undang-Undang KUP. Fiskus dalam hal ini penulis keberatan terkadang tidak lagi mem-pertimbangkan dan tidak melakukan penelitian mengenai proses bagaimana suatu ketetapan diterbitkan misalnya dalam proses pemeriksaan yang telah dilaksanakan, apakah telah sesuai dengan ketentuan mengenai pemeriksaan yang mengaturnya. Kecenderungan peneliti keberatan adalah memusatkan pada hasil koreksi material yang dijadikan dasar penerbitan ketetapan. Di tingkat banding, penelitian formal di-lakukan sampai tingkat bagaimana ketetapan tersebut diterbitkan, karena hal ini dilakukan untuk mendapatkan fakta-fakta yang mendukung suatu penerbitan ketetapan, selain dari penelitian material yang diajukan oleh wajib pajak. Dari penelitian formal sebelum penerbitan ketetapan tidak dapat dikesampingkan. Persamaan dalam jangka waktu sampai pengambilan keputusan seperti yang ditetapkan adalah 12 (dua belas) bulan, sejak permohonan keberatan dan banding diterima, akan tetapi di tingkat banding, jangka waktu ini dapat diperpanjang selama 3 (tiga) bulan apabila mengenai hal-hal khusus.

*Ketiga*, Pengambilan Keputusan. Di tingkat keberatan, pengambilan keputusan, masih diwarnai oleh pengaruh atasan langsung dari si peneliti keberatan, hal ini dapat dilihat dari adanya perbedaan pendapat yang terkadang diputuskan oleh pimpinan tertinggi. Netralitas yang diharapkan kadang menjadi sulit bagi para peneliti keberatan untuk memposisikan diri sebagai penengah dalam suatu sengketa pajak. Di tingkat banding, pengambilan keputusan didasarkan selain dari pada penilaian pembuktian, juga dengan

berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku juga didasarkan oleh keyakinan hakim. Keyakinan hakim ini yang memberikan otonomi bagi para hakim untuk dapat bersikap netral dalam menengahi suatu sengketa pajak.

*Keempat, Kedudukan Hakim.* Di tingkat keberatan, peneliti keberatan sebagai hakim *doleansi*, adalah seorang pegawai negeri sipil dan bertugas dalam jenjang hierarki organisasi, dengan demikian independensi tidak dapat diwujudkan karena secara organisatoris, seorang pegawai negeri sipil harus patuh dan taat pada pimpinan yang berada di atasnya baik secara jabatan maupun hierarki. Di tingkat banding majelis hakim pengadilan pajak adalah seorang pejabat negara, yang secara jabatan diatur oleh lembaga peradilan yang lebih tinggi yakni Mahkamah Agung, walaupun secara administrasi kepegawaian dikoordinasi oleh Departemen Keuangan.

*Kelima, Lokasi.* Di tingkat keberatan, wajib pajak dapat mengajukan melalui Kantor Pelayanan Pajak setempat, dimana wajib pajak terdaftar dan ini berlaku di seluruh Indonesia. Dalam hal ini, wajib pajak dimanapun relatif tidak akan mengalami kesulitan untuk mengajukan permohonannya.

## **PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Bahwa makna Pajak yang Terutang merupakan pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak, atau dalam Bagian Tahun Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan akan menjadi utang pajak apabila wajib pajak tidak membayar pada waktu yang ditentukan. Dalam penyelesaian keberatan yang dilaksanakan di Kantor Pelayanan Pajak sebagian besar keberatan ditolak. Adapun faktor-faktor penolakan keberatan adalah: 1. Surat keberatan telah melampaui jangka waktu 3 (tiga) bulan setelah penerbitan ketetapan pajak; 2. Wajib pajak tidak dapat menghadiri undangan fiskus untuk menyampaikan alasan-alasan keberatan dan tidak mampu memberikan data-data sebagai bukti pendukung alasan keberatannya; 3. Data dan bukti dokumen pembukuan wajib pajak yang tidak dapat memberikan keyakinan fiskus karena menurut pendapat peneliti keberatan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku; 4. Keterbatasan wewenang peneliti keberatan, yang dibatasi oleh administrasi pajak dan hierarki jabatan dari pengambil keputusan. Hal ini terjadi jika terdapat perbedaan pendapat di antara peneliti keberatan dan para atasannya. Begitu pun jika sengketa pajak tidak diatur dalam ketentuan perundang-undangan

per-pajakan, sehingga peneliti keberatan tidak berani memutuskan dan lebih cenderung mempertahankan pendapat pemeriksa; 5. Adanya unsur sebagai dasar pembenar bagi fiskus yang berupa data yang harus diterima dari instansi lain, seperti jawaban konfirmasi yang berkaitan dengan dokumen kepabeaan atau perbankan. Hal ini berkaitan dengan informasi mengenai konfirmasi arus dokumen dan arus uang. Apabila jawaban tidak atau belum diterima maka dapat berpengaruh kepada keputusan yang diambil.

Dari adanya keputusan penolakan keberatan yang diterbitkan di Kantor Pelayanan Pajak tersebut, berakibat sebagian besar wajib pajak tersebut melanjutkan upaya pencarian keadilan ke tingkat yang lebih tinggi yakni banding di Pengadilan Pajak. Upaya ini dilakukan oleh wajib pajak yang mampu menyanggupi persyaratan banding, yakni pembayaran pendahuluan dari ketetapan yang sedang disengkatakan. Bagi wajib pajak yang tidak mampu untuk membayar jumlah pembayaran pendahuluan tersebut maka haknya untuk maju ke tingkat banding gugur atau tidak akan diproses oleh Pengadilan Pajak. Sebagai konsekuensi lanjutan, keputusan keberatan tersebut adalah keputusan yang telah bersifat tetap dan bisa digunakan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai dasar penagihan pajak atas wajib pajak terkait.

### **Rekomendasi**

Agar tidak salah tafsir antara wajib pajak maupun fiskus maka pengertian tentang Pajak yang Terutang didasarkan pada penafsiran menurut ketentuan peraturan perpajakan maupun pada realita pajak. Untuk mewujudkan peradilan yang bersifat sederhana, cepat dan murah, maka disarankan reformasi Undang-Undang Perpajakan serta Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, khususnya pasal 36 ayat (4) yang dirasakan keberatan oleh wajib pajak. Penulis menyarankan bagi wajib pajak yang masih belum menyelesaikan hak dan kewajibannya untuk Tahun Pajak 2001 sampai dengan 2007 dalam hal pengajuan banding tidak lagi harus membayar 50% dari utang pajak, tetapi diberi keringanan untuk dikenakan 25% (dua puluh lima persen) dari utang pajak. Mengingat prinsip hukum dan asas praduga tak bersalah, seyogyanya sebelum putusan banding diterbitkan oleh pengadilan pajak, wajib pajak belum bisa dianggap bersalah (belum bisa dianggap mempunyai utang pajak). Di sisi pemerintah, pembayaran 25% tersebut juga memberi masukan pada kas negara agar tercapai target pemasukan pajak yang telah ditentukan dalam Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku:

- Asmara, Galang, 2006, *Peradilan Pajak*, Yogyakarta: LaksBang Pressindo.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton, 2010, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.
- Marzuki, Peter Mahmud, 2010, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana.
- Nasution, Bahder Johan, 2008, *Metode Penelitian Ilmu Hukum*, Bandung: Mandar Maju.
- Pudyatmoko, Y. Sri, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi.
- Rasjidi, Lili, 1999, *Dasar-dasar Filsafat Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Saidi, Muhammad Djafar, 2010, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers.
- Suandy, Erly, 2009, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.
- Sumarsan, Thomas, 2009, *Perpajakan Indonesia*, Bogor: Esia Media.
- Valentina, Sri S. dan Aji Suryo, 2006, *Perpajakan Indonesia*, Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

- Waluyo, 2008, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat.

### Peraturan Perundang-undangan:

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia (Setelah Perubahan) Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Susunan Satu Naskah 8 (Delapan) Undang-Undang Perpajakan 2010.

### Artikel:

- Prasetyo, Tulus Imam, *Pajak yang Terutang*, Materi Diklat Keuangan, Balikpapan, 2010.