

UNIVERSITAS INDONESIA

**KETIDAKPASTIAN HUKUM ATAS PENGAJUAN
KEBERATAN DAN BANDING YANG DILAKUKAN WAJIB
PAJAK SEHUBUNGAN DENGAN UU Nomor 28 Tahun 2007
(UU tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh
Gelar Magister Hukum**

**HOTMIAN HELENA S
NPM: 0606005246**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA
KEKHUSUSAN HUKUM EKONOMI
JAKARTA
JANUARI 2009**



UNIVERSITAS INDONESIA

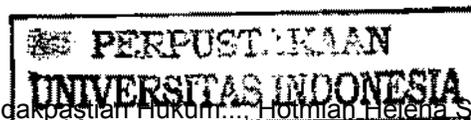
**KETIDAKPASTIAN HUKUM ATAS PENGAJUAN
KEBERATAN DAN BANDING YANG DILAKUKAN WAJIB
PAJAK SEHUBUNGAN DENGAN UU Nomor 28 Tahun 2007
(UU tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)**

TESIS

**HOTMIAN HELENA S
NPM: 0606005246**

T
25704

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA
JAKARTA
JANUARI 2009**



HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
Dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
Telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Hotmian Helena S

NPM : 0606005246

Tanda Tangan : 

Tanggal : 3 Januari 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : Hotmian Helena S
NPM : 0606005246
Program Studi : Pascasarjana Hukum Ekonomi
Judul Tesis : Ketidakpastian Hukum atas Pengajuan Keberatan dan Banding yang Dilakukan Wajib Pajak sehubungan dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 (UU Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)

Telah berhasil dipertahankan dihadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Studi Hukum Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Prof.Dr.Arifin P Soeria Atmadja, SH (.....)

Penguji : Dr. Tjip Ismail, SH, MM (.....)

Penguji : Dian Puji N Simatupang, SH, MH (.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 3 Januari 2009

KATA PENGANTAR

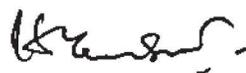
Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Kuasa, karena telah melimpahkan berkat yang baru setiap hari kepada saya sehingga dapat menyelesaikan penulisan Tesis ini. Penulisan Tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Hukum Program Pendidikan Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai penyusunan Tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan Tesis ini.

Oleh karena itu, saya mengucapkan terimakasih kepada: Prof.Dr.Arifin P Soeria A, SH selaku dosen pembimbing dan Dr. Tjip Ismail, SH, MM. yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penulisan Tesis ini. Ucapan terimakasih juga kepada Dekan, Ketua Jurusan, Para dosen, seluruh staf di bagian Sekretariat dan teman-teman seangkatan di Pascasarjana FH UI serta Kepala KPP Madya Jaksel dan seluruh staf khususnya seksi Penagihan dimana saat ini penulis bertugas.

Dalam kesempatan ini dengan penuh rasa cinta saya juga mengucapkan terimakasih kepada seluruh anggota keluarga yang tidak dapat saya sebutkan satu persatu terutama ayah saya Dr. Solo Samosir, MSc, suami dan anakku Grace dan Minar atas segala doa, dorongan dan kasih sayang yang diberikan selama ini.

Akhir kata saya berharap Tuhan Yang Maha Kuasa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga Tesis ini membawa manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan dan bermanfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 2 Januari 09



Hotmian Helena S

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Hotmian Helena Samosir
NPM : 0606005246
Program Studi : Pascasarjana Hukum Ekonomi
Departemen : Ilmu Hukum
Fakultas : Hukum
Jenis Karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-exclusive Royalty Free Right)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

"Ketidakpastian Hukum atas Pengajuan Keberatan dan Banding yang dilakukan Wajib Pajak Sehubungan dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 (UU Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)"

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Pada tanggal : 3 Januari 2009
Yang menyatakan



(Hotmian Helena Samosir)

ABSTRAK

Nama : Hotmian Helena S
Program Studi : Hukum Ekonomi
Judul : Ketidakpastian hukum atas pengajuan keberatan dan banding yang dilakukan Wajib Pajak sehubungan dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 (UU Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)

Atas utang pajak yang belum dilunasi ditagih dengan Surat Paksa yang mempunyai kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan, walaupun Wajib Pajak sedang mengajukan keberatan maupun banding. Namun dalam Undang-undang yang baru, pasal mengenai keberatan dan banding telah dirubah yang intinya Wajib Pajak tidak akan ditagih dengan Surat Paksa apabila telah melunasi utang pajak paling sedikit sejumlah yang telah disetujui saja. Pasal Ketentuan Peralihan juga memungkinkan atas satu Wajib Pajak dikenakan dua ketentuan yaitu UU yang lama dan UU yang baru.

Kata kunci :
Paling sedikit, Pasal Ketentuan Peralihan.

ABSTRACT

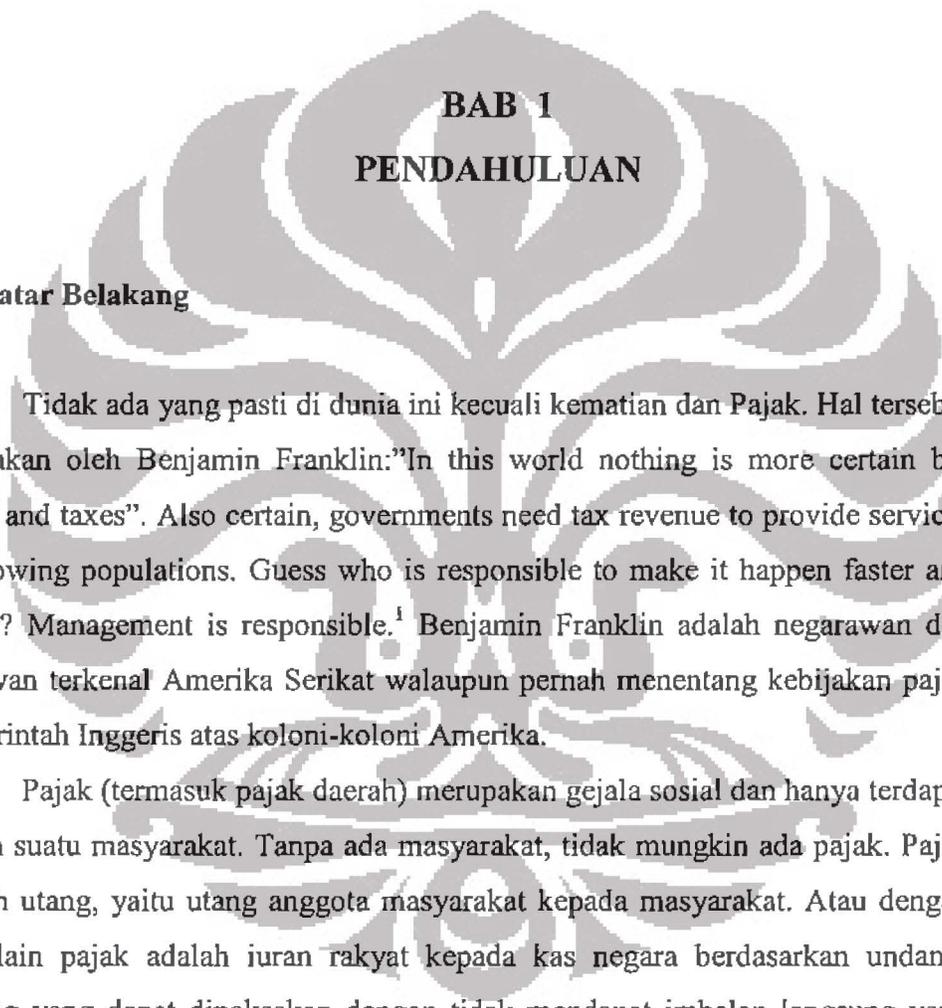
Name : Hotmian Helena S
Study Program: Economy Law
Title : Uncertainly of law on objection and appeal that the Taxpayer doing under Act Number 28 Year 2007 (General Provision and Tax Procedure Law)

For the tax obligation have not yet paid addicted by the Force Letter that it same to the decision of court although Taxpayer is making objection or appeal. In the new rule, chapter of objection and appeal had changed and the poin is that the Taxpayer will not addicted if the Taxpayer had paid tax obligation at least as amount that he was agree to paid only. The chapter of transition enable for one Taxpayer probably two rules, they are new rule and old rule.

Key words :
At least, The Chapter of transition

DAFTAR ISI

	Hal
Halaman Judul.....	i
Lembar Pengesahan.....	ii
Kata Pengantar.....	iii
Lembar Persetujuan Publikasi Karya Ilmiah.....	iv
Abstrak.....	v
Daftar Isi.....	vi
BAB 1 PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang.....	1
B. Rumusan Masalah.....	13
C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian.....	15
D. Kerangka Teori dan Konseptual.....	16
E. Metode Penelitian.....	20
F. Sistematika Penulisan.....	21
BAB 2 KEBERATAN, BANDING dan PENAGIHAN PAJAK.....	23
Keberatan.....	26
Banding.....	29
Penagihan Pajak.....	31
BAB 3 PENGAJUAN KEBERATAN MAUPUN BANDING TIDAK MENUNDA DAN DAPAT MENUNDA PENAGIHAN PAJAK.....	37
Pengajuan Keberatan maupun Banding tidak menunda Penagihan Pajak.....	40
Pengajuan Keberatan maupun Banding dapat menunda Penagihan Pajak.....	49
BAB 4 KETIDAKPASTIAN HUKUM ATAS PENGAJUAN KEBERATAN MAUPUN PERMOHONAN BANDING.....	59
Penyelesaian Sengketa Pajak.....	59
Penagihan Pajak dalam Sengketa Pajak.....	75
Ketentuan yang berbeda atas Wajib Pajak yang sama.....	86
BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN	
Kesimpulan.....	97
Saran.....	99
DAFTAR REFERENSI.....	101



BAB 1 PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Tidak ada yang pasti di dunia ini kecuali kematian dan Pajak. Hal tersebut dikatakan oleh Benjamin Franklin: "In this world nothing is more certain but death and taxes". Also certain, governments need tax revenue to provide services to growing populations. Guess who is responsible to make it happen faster and better? Management is responsible.¹ Benjamin Franklin adalah negarawan dan ilmuwan terkenal Amerika Serikat walaupun pernah menentang kebijakan pajak pemerintah Inggris atas koloni-koloni Amerika.

Pajak (termasuk pajak daerah) merupakan gejala sosial dan hanya terdapat dalam suatu masyarakat. Tanpa ada masyarakat, tidak mungkin ada pajak. Pajak adalah utang, yaitu utang anggota masyarakat kepada masyarakat. Atau dengan kata lain pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan langsung yang dapat dirasakan manfaatnya. Pajak letaknya dibidang hukum publik yang bila

¹ Pertemuan beberapa Kepala Seksi Penagihan dengan Team IRS tanggal 23 April 2008 di Kapus DJP Jl Gatot Subroto.

ditinjau dari segi mikroekonomi merupakan peralihan uang (harta) dari sektor swasta/individu ke sektor masyarakat/pemerintah.²

Saat ini dibanyak negara (kecuali Negara-negara Timur Tengah dimana pajak hanya dikenakan kepada orang asing dan penerimaan pajak bukan andalan utama) tanpa pajak sulit dibayangkan suatu negara dapat bertahan atau dengan kata lain pajak merupakan andalan utama penerimaan suatu Negara. Dalam dua dasawarsa terakhir, pajak dari waktu ke waktu telah menjadi primadona penerimaan negara Republik Indonesia untuk membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan bagi kemakmuran rakyat Indonesia. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun 2008 telah menargetkan penerimaan dari sektor pajak sebesar Rp 525,5 triliun rupiah.

Peran masyarakat dalam pemenuhan kewajiban dibidang Perpajakan perlu terus ditingkatkan dengan mendorong kesadaran, pemahaman, dan penghayatan bahwa pajak adalah sumber utama pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta merupakan salah satu kewajiban kenegaraan sehingga setiap anggota masyarakat wajib berperan aktif dalam melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya.

Fenomena umum menunjukkan bahwa masyarakat (termasuk pelaku bisnis) pada dasarnya masih berupaya menghindari pajak. Bahkan kalau dapat tidak perlu membayar pajak dengan tidak mendaftarkan sebagai Wajib Pajak, atau tidak berhubungan dengan pajak. Hal tersebut secara ekonomis bisa dimaklumi karena masyarakat yang telah bersusah payah mendapatkan penghasilan namun sebagian diantaranya harus diserahkan untuk membayar pajak dan tidak memperoleh imbalan secara langsung. Pajak bukanlah hitung-hitungan ekonomi, yang jika mengeluarkan sejumlah uang akan mendapatkan manfaat. Justru lebih kepada aspek sosial, yaitu peduli terhadap sesama.

Bukan hanya peran masyarakat saja yang perlu ditingkatkan, peran investasi apabila benar-benar tumbuh dengan baik di tanah air juga akan dapat menggerakkan dunia usaha dan sektor riil sehingga banyak tercipta lapangan pekerjaan yang pada akhirnya penerimaan pajak juga akan bertambah. Dunia

² Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan 1*, cet. III, (Bandung: Eresco, 1988), hal.2.

Investasi dan Perpajakan salah satu yang menjadi sorotan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono dalam pidato kenegaraannya tanggal 31 Januari 2007.

”Dua tahun terakhir ini realisasi investasi relatif rendah, karena adanya beberapa faktor penghambat yang cukup serius. Hambatan yang serius untuk investasi ini harus kita atasi secara bersama, yaitu unsur pemerintah sendiri, DPR, penegak hukum, dunia usaha dan bahkan masyarakat luas. Ada beberapa faktor yang berpengaruh atau menghambat pertumbuhan investasi di negeri kita yang antara lain adalah kebijakan ekonomi kita yang juga sering disorot oleh para investor dan dunia usaha adalah *sektor perpajakan*. Investor asing dan bahkan dari dalam negeri tentu saja akan memilih menanamkan modalnya di negara-negara yang pajaknya dianggap ”kompetitif”.

Hal ini sesuai dengan kenyataan bahwa modal dan uang tidak memiliki kewarganegaraan, mereka bergerak bebas menembus batas-batas negara. Selain kepastian kebijakan dan perbaikan ketentuan administratif perpajakan dapat segera dilakukan, pemberian insentif pajak yang tepat dan sehat dapat dilakukan, sesuai kebutuhan dan tuntutan yang makin berkembang. Insentif pajak baik dalam bentuk ”pengurangan pajak” atau tax deduction untuk cabang-cabang usaha tertentu yang nyata-nyata akan menggerakkan roda ekonomi atau sektor riil kita, dan mampu membuka lapangan pekerjaan dan mempekerjakan buruh secara besar; telah dan akan kita berikan sebagai salah satu upaya pemicu kegiatan ekonomi di tahun-tahun ini, dan yang akan datang.”³

Beberapa slogan yang cukup terkenal mencerminkan betapa pentingnya pajak dan juga peraturan Perpajakan agar setiap warga negara menghayatinya antara lain:

- Taxes are the price we pay for civilization
- Pay as you earn
- No taxation without representation
- Taxation without representation is robbery
- Taxation without representation is tyranny

³ Pidato Kenegaraan Presiden Republik Indonesia Susilo Bambang Yudhoyono pada tanggal 31 Januari 2007.

Sejak awal tahun 1984, Indonesia telah menerapkan suatu sistem perpajakan yakni sistem “Self Assessment” yang memberikan kepercayaan kepada masyarakat Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan sendiri, membayar dan melaporkan kewajiban perpajakannya kepada Direktorat Jenderal Pajak yang diberi kepercayaan oleh pemerintah untuk mengurus pajak. Agar sistem tersebut dapat berjalan dengan baik dan sesuai dengan Undang-undang, Direktorat Jenderal Pajak yang sering disingkat DJP menjalankan ketiga fungsinya yaitu : pelayanan (tax services), penyuluhan (dissemination) dan penegakan hukum (law enforcement) secara optimal. Apabila ketiga fungsi tersebut disederhanakan menjadi satu fungsi yaitu Pelayanan. Pelayanan Perpajakan (tax services) berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak (taxpayer’s compliance). Dalam Webster Dictionary, kepatuhan (compliance) diartikan sebagai “Conformity in fulfilling official requirements”. Kepatuhan Wajib Pajak diartikan sebagai pelaksanaan pemenuhan kewajiban dan haknya dibidang perpajakan sesuai ketentuan yang berlaku.⁴

Negara adalah perwujudan dari rakyatnya, dengan pemikiran bahwa adalah tidak relevan apabila Negara menjamin hak azasi manusia kepada warga negaranya, namun sebaliknya yang terpenting adalah kewajiban warga negara kenegaranya. *“This logic continued, by which it would be irrelevant to provide human rights guarantees to individuals within the big family, and that on the contrary it would be the individuals’ duties to the state that counted most”*.⁵

Untuk menjalankan fungsi Direktorat Jenderal Pajak yang salah satunya adalah mengamankan penerimaan/pendapatan negara agar roda pemerintahan dapat berjalan lancar melalui pajak, fiskus (aparatur pajak) dalam menjalankan tugasnya selalu berpedoman pada Peraturan Pemerintah (PP), Keputusan Menteri Keuangan (KMK), Keputusan Direktur Jenderal (KEP-Ditjen Pajak) maupun Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (SE Ditjen Pajak) sebagai peraturan pelaksana sehingga Undang-Undang Perpajakan tersebut dapat berlaku efektif.

⁴ John Hutagaol, *Strategi Pelayanan pada Direktorat Jenderal Pajak Era Baru*, Majalah Berita Pajak Nomor 1572.

⁵ Todung Mulya Lubis, *In search of Human Right : Legal-Political dilemmas of Indonesia’s New Order*

Dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan dibidang teknologi informasi dan perkembangan yang terjadi dalam ketentuan-ketentuan material dibidang Perpajakan dan juga untuk meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban, perlu dilakukan perubahan terhadap Undang-Undang yang dirasa kurang sesuai. Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan atau sering disingkat UU KUP dilandasi falsafah Pancasila dan UUD 1945, yang didalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban Perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan.

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁶

Undang-undang Perpajakan yang baru yaitu Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berlaku, diajukan pemerintah dan telah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan tetap menganut sistem Self Assessment dengan beberapa perubahan. Perubahan khususnya berkaitan dengan peningkatan keseimbangan hak dan kewajiban Wajib Pajak. Selain itu perubahan tersebut juga dimaksudkan untuk meningkatkan profesionalisme Aparatur Perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi Perpajakan, dan meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak. Dalam pelaksanaan Sistem Self Assessment, penentuan besarnya pajak terutang diserahkan sepenuhnya kepada Wajib Pajak dengan cara menghitung, memperhitungkan, membayar dengan Surat Setoran Pajak (SSP) dan melaporkan dengan Surat Pemberitahuan tanpa menunggu diterimanya Surat ketetapan pajak dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP).

Sebagai konsekuensinya Direktur Jenderal Pajak berkewajiban untuk melakukan pelayanan, pengawasan, pembinaan, dan *penerapan sanksi*

⁶ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740, ps.1.

perpajakan. Salah satu bentuk pengawasan dan pembinaan terhadap Wajib Pajak tersebut adalah melalui pemeriksaan pajak. Dengan demikian pemeriksaan pajak tidak lain merupakan pagar penjaga agar Wajib Pajak tetap berada pada koridor peraturan perpajakan. Selanjutnya Direktorat Jenderal Pajak berkewajiban pula untuk melakukan penegakan hukum (Law Enforcement) agar proses dan pelaksanaan sistem Self Assessment tetap berada pada aturannya.⁷

Walaupun Direktorat Jenderal Pajak dalam menjalankan fungsi pengawasan terhadap Wajib Pajak diberikan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan, Undang-undang juga membatasi kewenangan tersebut agar jangan sampai pemeriksaan dilakukan secara sewenang-wenang. Pembahasan akhir hasil pemeriksaan dijelaskan dalam Pasal 12 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-741/PJ./2001 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kantor antara lain diatur:

- (1) Setiap prosedur pemeriksaan yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, bukti dan keterangan yang dikumpulkan dan kesimpulan yang diambil sehubungan dengan pemeriksaan yang dilaksanakan harus dituangkan dalam Kertas Kerja Pemeriksaan.
- (2) Kertas Kerja Pemeriksaan yang telah ditelaah dan disetujui oleh Supervisor merupakan dasar pembuatan konsep Laporan Pemeriksaan Pajak (LPP).
- (3) Konsep LPP hasil pemeriksaan kantor harus memuat hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan (SPT) dengan hasil pemeriksaan, dan setelah disetujui oleh Kepala UPPP (Unit Pelaksana Pemeriksaan Pajak) diberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak dengan menggunakan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang dilampiri dengan Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak.
- (4) Dalam jangka waktu sebagaimana disebut dalam SPHP, Wajib Pajak harus memberikan tanggapan tertulis baik setuju maupun tidak setuju atas hasil pemeriksaan kantor.

⁷ Hardi, *Pemeriksaan Pajak*, Cet. I, (Jakarta: Penerbit Kharisma, 2003)

- (5) Wajib Pajak yang menyetujui seluruh hasil pemeriksaan, tidak setuju atas sebagian atau seluruh hasil pemeriksaan harus menandatangani Surat Tanggapan Hasil Pemeriksaan.

Wajib Pajak yang setuju maupun tidak setuju atas sebagian atau seluruhnya hasil pemeriksaan tersebut, Direktorat Jenderal Pajak kemudian menerbitkan Surat ketetapan pajak. Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Besarnya pajak terutang yang harus dilunasi oleh Wajib Pajak yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) harus sudah dilunasi dalam jangka waktu 30 hari sejak tanggal terbit ketetapan tersebut. Apabila Wajib Pajak tidak setuju atas SKPKB yang telah diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak maka Wajib Pajak dapat mengajukan Keberatan ke Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak dimana Wajib Pajak terdaftar maupun mengajukan permohonan Banding atas Surat Keputusan Keberatan yang tidak disetujui ke badan peradilan pajak yakni Pengadilan Pajak.

Sebelum berlaku UU KUP yang baru yakni UU Nomor 28 Tahun 2007 (mulai berlaku 1 Januari 2008) yang berlaku sebelumnya adalah UU KUP Nomor 16 Tahun 2000. Dalam Pasal 25 ayat 7 UU KUP Nomor 16 Tahun 2000 (UU KUP yang lama) jelas disebutkan "*Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak*". Pasal 27 ayat 5 juga jelas disebutkan "*Pengajuan permohonan banding, tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak*".⁸

Akan tetapi dalam UU KUP yang baru tidak ada disebutkan secara jelas (seperti pada pasal 25 dan pasal 27 UU KUP yang lama) mengenai Keberatan maupun Banding apakah tidak menunda atau menunda kewajiban membayar

⁸ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2000, LN No. 126 tahun 2000, TLN No.3984, ps.25 dan 27.

pajak dan pelaksanaan penagihan pajak, sehingga secara eksplisit dapat diartikan Pengajuan keberatan maupun permohonan banding *dapat menunda* kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Memang kita harus membaca terlebih dahulu beberapa pasal dan ayat yang saling terkait dalam Pasal 25 dan Pasal 27, baru kemudian dapat kita ketahui secara pasti apakah atas Wajib Pajak yang bersangkutan apabila mengajukan keberatan maupun permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak atau dapat menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

Kalau dalam UU KUP yang lama yakni UU Nomor 6 Tahun 2000 hal ini (kata-kata tidak menunda) sangat jelas disebutkan. Adapun latar belakang terciptanya ayat ini dapat dilihat dari penjelasannya dimana fungsi budgeter dari pajak sangat ditonjolkan tanpa atau hanya sedikit mempertimbangkan keadaan Wajib Pajak atau bolehlah dikatakan pemerintah menyamaratakan Wajib Pajak yang benar-benar telah sesuai ketentuan (bisa jadi pemeriksa yang salah menerapkan ketentuan) dengan Wajib Pajak yang ada kemungkinan nakal (tidak sesuai ketentuan). Hal ini penulis katakan karena pada kenyataannya banyak permohonan Keberatan dan Banding Wajib Pajak yang diterima baik sebagian maupun seluruhnya.

Dalam penjelasan Pasal 25 ayat 7 UU KUP yang lama dijelaskan :

*“Untuk mencegah usaha penghindaran atau penundaan pembayaran pajak melalui pengajuan surat keberatan, maka pengajuan keberatan tidak menghalangi tindakan penagihan sampai dengan pelaksanaan lelang. Ketentuan ini perlu dicantumkan dengan maksud agar Wajib Pajak dengan dalih mengajukan keberatan, untuk tidak melakukan kewajiban membayar pajak yang telah ditetapkan, sehingga dapat dicegah terganggunya Penerimaan Negara”.*⁹

Sedangkan dalam UU yang baru terdapat ketidaktegasan kata-kata **menunda** seperti yang disebutkan dalam Undang-Undang KUP yang lama. Secara garis besar isi dari Pasal 25 dan Pasal 27 KUP yang baru disebutkan:

⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2000, LN No. 126 tahun 2000, TLN No.3984, penjelasan ps. 25.

Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak dan banding atas keputusan keberatan, 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.

Ayat selanjutnya disebutkan juga bahwa apabila Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Dan apabila Wajib Pajak mengajukan Banding, jangka waktu pelunasan pajak atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat mengajukan Banding, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Banding. Namun hal penting lain yang berbeda yakni disebutkan bahwa jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan tersebut (untuk sementara) tidak termasuk sebagai **utang pajak**.¹⁰

Penyelenggaraan pemerintahan baik untuk kegiatan rutin maupun untuk kegiatan pembangunan banyak menggunakan sumber dana. Sumber dana tersebut diperoleh baik dari dalam negeri maupun luar negeri yang pada dasarnya dikelola secara ketat oleh Pemerintah. Dari segi manfaat praktis masalah pengelolaan Keuangan Negara telah menduduki kedudukan sangat penting dibidang administrasi pemerintah, karenanya dapat dikatakan bahwa keuangan negara merupakan urat nadi negara.

Salah satu defenisi Keuangan Negara dalam arti luas adalah:

"Segala sesuatu kegiatan atau aktivitas yang berkaitan erat dengan uang yang diterima atau dibentuk berdasarkan hak istimewa negara untuk kepentingan publik. Pemahaman tersebut kemudian lebih diarahkan pada dua hal yaitu hak dan kewajiban negara yang timbul dari makna keuangan negara. Adapun yang dimaksud dengan hak tersebut adalah hak menciptakan uang; hak mendatangkan hasil, hak melakukan pungutan; hak meminjam, dan hak memaksa. Adapun kewajiban adalah kewajiban menyelenggarakan tugas negara demi kepentingan

¹⁰ Indonesia. *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 Tahun 2007, Ps 25 ayat 8

masyarakat, dan kewajiban membayar hak-hak tagihan pihak ketiga berdasarkan hubungan hukum atau hubungan hukum khusus.”¹⁰

Pasal 1 ayat 2 dan Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara disebutkan bahwa :

“Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban Negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang-barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Keuangan Negara juga meliputi hak Negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengendalikan uang dan melakukan pinjaman dan kewajiban Negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum dan pemerintahan”.¹¹

Gaung reformasi birokrasi telah menimbulkan tuntutan masyarakat akan mutu pelayanan publik. Pelayanan yang lebih baik, transparan dan hemat biaya menjadi dambaan setiap orang terhadap institusi publik. Dibalik tuntutan tersebut masyarakat tidak menyadari bahwa untuk memberikan pelayanan, institusi publik membutuhkan biaya untuk pengadaan alat dan sarana pelayanan, gaji/upah aparat pelayanan publik. Untuk itu lembaga pemerintah sebagai pelayanan masyarakat membutuhkan dana yang berasal dari masyarakat berupa pajak yang pengelolaannya melalui mekanisme APBN/APBD. Oleh karena itu perlu upaya terus-menerus memasyarakatkan pemahaman, menumbuhkan kesadaran dan kepedulian terhadap pajak. Salah satu upaya tersebut melalui pelayanan publik berbasis pajak, yang pada giliran lain mendidik dan membangun kesadaran masyarakat akan kewajiban Perpajakan.¹²

¹⁰ Arifin P.S. Atmadja, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktek dan Kritik*, Cct.I, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2005.

¹¹ Indonesia, *Undang-undang tentang Keuangan Negara*, UU No. 17 Tahun 2003, LN No. 47 Tahun 2003, TLN No 47.

¹² Josef NW, *Saatnya Budayakan Pelayanan Publik Berbasis Pajak*, Majalah Berita Pajak Nomor 1605

Sebelum berlaku UU KUP yang baru (UU Nomor 8 Tahun 2007) seperti yang telah diuraikan sebelumnya, telah dijelaskan bahwa pengajuan keberatan maupun permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Hal ini tentu sangat memberatkan Wajib Pajak karena selama belum ada kepastian hukum tentang hutang pajaknya (keberatannya masih dalam proses di Kanwil atau dengan kata lain belum ada suatu keputusan dari pihak Direktorat Jenderal Pajak atas pengajuan keberatannya), Wajib Pajak harus tetap membayar hutang pajak yang tidak diakuinya sendiri.

Keadaan seperti ini tentu menimbulkan gejolak keuangan bagi Wajib Pajak, baik itu Wajib Pajak Orang Pribadi maupun cash flow Wajib Pajak Badan/Perusahaan dimana Wajib Pajak tersebut harus membayar hutang pajak yang tidak mereka akui. Dulu, penulis juga merasa bahwa keadaan seperti ini sebenarnya kurang adil bagi Wajib Pajak, apa filosofi atau latar belakang terbentuknya pasal ini, apakah semata-mata hanya demi penerimaan Negara tidak terganggu disatu sisi tanpa mempertimbangkan keadaan Wajib Pajak disisi lain atau apakah fungsi Budgeter demikian kuatnya dengan mengenyampingkan rasa keadilan dan norma-norma kepatutan bagi pihak Wajib Pajak.

Dalam UU KUP yang baru Pasal tentang keberatan dan banding yang sebelumnya tidak menunda pembayaran pajak dan penagihan pajak ini turut diamandemen atau dirubah walau bunyinya tidak begitu gamblang tertera bahwa pengajuan keberatan maupun permohonan banding dapat menunda pembayaran pajak dan penagihan pajak. Kebetulan penulis adalah seorang pegawai di Departemen Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, dalam bekerja penulis banyak menemui kendala-kendala mengenai ketidaksetujuan Wajib Pajak untuk membayar utang pajak yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak terlebih dahulu sementara proses keberatan maupun permohonan bandingnya belum final atau dengan kata lain ketetapan pajaknya masih bermasalah meskipun Direktorat Jenderal Pajak mempunyai dasar hukum yang sangat jelas dan tegas untuk melaksanakan penagihannya.

Sekarang dengan terbitnya Undang-Undang yang baru, ketentuan tersebut sudah berubah akan tetapi peraturan maupun Undang-Undang lain yang

berhubungan dengan ketentuan tersebut (misalnya: Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tatacara Penyitaan dalam rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, dan lainnya) belum dicabut atau belum dirubah, apa yang harus dilaksanakan para aparat pajak (fiskus/Jurusita Pajak) dilapangan khususnya ketentuan mengenai penagihan pajaknya.

Pentingnya penelitian ini penulis lakukan yakni agar suatu ketentuan/peraturan lebih gampang untuk dapat dijalankan tanpa adanya perbedaan pendapat yang sangat mendasar dari Wajib Pajak maupun aparat pajak (fiskus) dan agar tercipta suatu kepastian hukum yang lebih adil bagi kedua belah pihak yakni antara Negara disatu pihak dan Wajib Pajak atau Masyarakat Indonesia dilain pihak yang dapat mempertinggi kesadaran Wajib Pajak untuk menyelesaikan kewajiban perpajakannya yang pada akhirnya Law Enforcement dapat ditegakkan tanpa mengalami kendala yang berarti sehingga penerimaan Negara dari sektor pajak menjadi optimal dan pembangunan ekonomi dapat berjalan lancar.

Seperti yang dikatakan oleh Erman Rajagukguk : *Faktor utama bagi hukum untuk dapat berperan dalam pembangunan ekonomi adalah apakah hukum/peraturan mampu menciptakan "stability", "predictability" dan "fairness".* Aspek keadilan (fairness) seperti perlakuan yang sama dan standard pola tingkah laku pemerintah adalah perlu untuk menjaga mekanisme pasar dan mencegah birokrasi yang berlebihan.¹³

Sebelum UU Nomor 28 Tahun 2007 ini disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) disuatu kesempatan Menteri Keuangan berkeinginan agar masyarakat Indonesia khususnya DPR dan pelaku-pelaku bisnis aktif mengkritisi rancangan Undang-Undang yang sedang diajukan. Hal ini juga terungkap dalam pernyataan Menteri Keuangan Sri Mulyani bahwa Departemen Keuangan menetapkan perilaku Wajib Pajak sebagai Basis Reformasi Perpajakan. Pihaknya mempersilahkan masyarakat mengkritisi UU Perpajakan

¹³ Erman Rajagukguk, *Peranan Hukum di Indonesia*, kampus Universitas Indonesia-Depok 2000

karena rancangan aturan tersebut menjadi gambaran sistem perpajakan dimasa mendatang. *"Pajak harus menjadi perhatian masyarakat, karena program pemerintah adalah memperluas basis pajak. Dengan demikian masyarakat harus peduli terhadap kinerja dan kebijakan kantor pajak".*¹⁴

B. Rumusan Masalah

Ada beberapa kendala yang merupakan masalah sehubungan dengan judul tesis di atas yakni ketidakpastian hukum atas pengajuan keberatan dan banding yang dilakukan Wajib Pajak sehubungan dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Disini penulis menekankan dua hal yakni ketentuan yang lama (UU Nomor 16 Tahun 2000) dan ketentuan baru (dengan berlakunya UU Nomor 28 Tahun 2007).

Masih banyak Wajib Pajak yang kurang mengerti bahwa Hukum Pajak berbeda dengan Hukum positif lainnya yang berlaku ditengah-tengah kita dalam hidup bernegara dan bermasyarakat. Seperti yang pernah dikatakan oleh mantan Dirjen Pajak bahwa hukum pajak itu memang unik. Hukum Pajak mengatur atau bersinggungan dengan beberapa hukum lain maupun instansi lain misalnya : jual-beli, sewa-menyewa, hibah, dll yang merupakan peristiwa-peristiwa perdata ada diatur dalam hukum pajak; hukum pajak juga mengatur sanksi pidana; gugatan atas tindakan penagihan pajak ditujukan ke Pengadilan Negeri; putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus dilingkungan Tata Usaha Negara; dan lain sebagainya. Santoso Brotodihardjo mantan Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta juga menulis demikian dalam buku Pengantar Ilmu Hukum Pajak.

Wajib Pajak juga sangat tidak memahami/tidak dapat menerima ketentuan mengapa dalam proses keberatan maupun banding yang sedang mereka ajukan tindakan penagihan (misalnya: pemblokiran, penyitaan, pelelangan, pencekalan, dll) masih tetap dapat dilaksanakan bukannya menunggu sampai proses hukumnya selesai. Seorang konsultan hukum/pengacara yang

¹⁴ Majalah Berita Pajak Nomor 1572 Tanggal 7 September 2006

pernah diminta bantuan untuk menyelesaikan masalah perpajakannya oleh Wajib Pajak mengatakan “sangat tidak masuk akal, kami sedang mengajukan banding akan tetapi aset tetap dilelang”, setelah kepadanya penulis sodorkan UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Namun untuk hal ini Wajib Pajak boleh berlega hati karena dengan keluarnya Undang-Undang yang baru, hal tersebut tidak akan terjadi lagi, apabila Wajib Pajak benar-benar merasa tidak mempunyai hutang pajak atau tidak menyetujui hutang pajak sebesar yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak. Fiskus tidak akan melakukan tindakan penagihan atas Wajib Pajak yang nyata-nyata mempunyai tunggakan pajak (seperti yang tercantum dalam SKPKB), tetapi pejabat pajak (fiskus) akan menunggu sampai proses keberatan maupun bandingnya selesai terlebih dahulu baru dilakukan tindakan penagihan. Akan tetapi hal ini berlaku **hanya** untuk Tahun Pajak 2008, 2009, dan seterusnya saja dan **tidak berlaku** untuk Tahun Pajak 2007, 2006, dan sebelumnya seperti yang diatur dalam Pasal II Ketentuan Peralihan. Bunyi Pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan: *“Terhadap semua hak dan kewajiban Perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 16 Tahun 2000.”*

Kurangnya sosialisasi dari pihak Direktorat Jenderal Pajak dan masih banyak konsulen pajak yang tidak menjelaskan secara detail mengenai hak dan kewajiban Wajib Pajak dalam urusan perpajakannya merupakan kendala lain yang dihadapi. Dengan berlakunya UU yang baru jelas akan membingungkan Wajib Pajak karena bisa saja atas satu Wajib Pajak (Wajib Pajak yang sama) berlaku ketentuan yang berbeda.

Berdasarkan uraian yang dikemukakan di atas, permasalahan penelitian yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut :

1. Akan terjadi terhadap Wajib Pajak suatu ketidakpastian hukum karena atas satu Wajib Pajak dapat dikenakan dua peraturan perundang-undangan yang jelas-jelas berbeda atas ketetapan-ketetapan pajak dengan tahun pajak yang

berbeda walaupun tahun pemeriksaan pajaknya sama. Misalnya pemeriksaan untuk tahun pajak 2007 dan 2008 yang diperiksa pada tahun 2009 bila dihubungkan dengan UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

2. Bagaimana apabila Wajib Pajak tidak mau membayar hutang pajak (walaupun dalam keadaan mampu untuk membayar) sebelum ada keputusan yang bersifat final, sehingga penerimaan Negara (yang belum pasti tersebut) mungkin dapat tertunda untuk sementara waktu.
3. Kesulitan bagi aparat pajak (fiskus) dalam hal ini Juru Sita Pajak Negara dalam melaksanakan tugasnya dilapangan sehubungan dengan Penagihan Pajak karena UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang sampai saat ini masih tetap berlaku dan belum ada tanda-tanda akan dirubah.

C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

Berdasarkan rumusan permasalahan sebagaimana tersebut di atas, maka tujuan yang diharapkan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Agar terdapat keseimbangan hak dan kewajiban Wajib Pajak disatu pihak dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dilain pihak dalam peraturan perpajakannya serta pelaksanaannya dan mulai berlakunya suatu ketentuan peraturan perundang-undangan sama bagi seluruh Wajib Pajak tanpa kecuali.
2. Untuk mengetahui lebih dalam hak dan kewajiban Wajib Pajak apabila ada proses keberatan maupun permohonan banding yang diajukan oleh Wajib Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak sehingga Wajib Pajak tidak merasa berada dipihak yang dirugikan dan dalam melakukan kewajiban perpajakannya lebih berhati-hati sehingga sesuai dengan ketentuan yang telah digariskan yang pada akhirnya kesalahan dapat diminimalisir.
3. Dilakukan perubahan atas Undang-Undang maupun peraturan lain yang berkaitan dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sehingga

bunyi aturannya sinkron satu sama lain atau dilakukan perubahan atas Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa itu sendiri.

4. Diharapkan pembuat Undang-undang Perpajakan baik Eksekutif (Pemerintah) maupun Legislatif (Dewan Perwakilan Rakyat) lebih memperhatikan asas kepastian hukum dan keadilan yang tidak memihak kepada siapapun serta tata cara pembentukan perundangan-undangan atau Legal Drafting.

Sedangkan kegunaan penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut :

1. Secara teoritis diharapkan dapat memberikan sumbangan pengetahuan bagi perkembangan hukum pada umumnya dan hukum pajak pada khususnya.
2. Secara praktis, diharapkan nantinya dapat menjadi bahan masukan dan sumbangan pemikiran bagi pembentukan peraturan yang ada hubungannya dengan peraturan Perpajakan dan agar masyarakat luas khususnya Wajib Pajak maupun konsulen pajak mengetahui haknya dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan.

D. Kerangka Teori dan Konseptional

Pasal 23 UUD Tahun 1945 (sebelum amandemen) menyebutkan bahwa **Pajak** dan pungutan yang bersifat untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Hal ini menjadi dasar hukum pembentukan UU KUP yang telah beberapa kali dirubah termasuk UU KUP Nomor 16 Tahun 2000.

Beberapa tahun kemudian setelah masa awal Tax Reform (Tahun 1984) yakni pada tanggal 9 Nopember 2001 UUD Tahun 1945 telah diamandemen untuk ketiga kalinya dan merubah Pasal 23 UUD Tahun 1945 sebelumnya yang mengatur mengenai pajak menjadi Pasal 23A yang berbunyi bahwa **Pajak** dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Hal ini menjadi salah satu dasar hukum (selain Pasal 5 ayat (1), Pasal 20 UUD Tahun 1945) pembentukan UU KUP yang baru yakni UU Nomor 28 Tahun 2007.

Sebenarnya pembentukan Undang-Undang Perpajakan tersebut sudah memenuhi ketentuan seperti yang diamanatkan oleh UUD Tahun 1945 khususnya Pasal 23A. Artinya pembentukan UU Perpajakan juga harus disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sebagai lembaga yang sah dalam menetapkan sebuah Undang-Undang dimana sebelumnya telah melalui proses yang panjang sehingga nantinya dapat berlaku secara umum setelah disahkan oleh Presiden dan dituangkan dalam Lembaran Negara RI.

Dalam pembentukan sebuah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat dan juga pemerintah harus memperhatikan betul kaidah, filosofi, asas, logika hukum, dan lain sebagainya yang berlaku dalam suatu perpajakan agar nantinya Undang-Undang tersebut dapat diterima masyarakat luas dan dapat berlaku efektif.

Ada beberapa teori atau asas yang terkenal yang berlaku hampir disemua negara yang memberlakukan ketentuan perpajakan yang modern. Beberapa contoh dimana satu dengan yang lainnya ada kesamaan-kesamaan tertentu yang dapat dirangkum yakni:

Adam Smith (menurut Safri Nurmantu, 2005) dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajaran yang terkenal *The Four Maxims*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- Asas Equality (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan): pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan Wajib Pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap Wajib Pajak.

- Asas Certainty (asas kepastian hukum): semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang, sehingga bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum.

- Asas Convenience of Payment (asas pungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan): pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi Wajib Pajak (saat yang paling baik), misalnya disaat Wajib Pajak baru menerima penghasilannya atau disaat Wajib Pajak menerima hadiah. Dalam UU Perpajakan Indonesia hal ini telah diatur dalam Pasal 21 atau lebih dikenal dengan istilah *Withholding Tax*.

- Asas efficiency (asas efisien atau asas ekonomis): biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.¹⁵

Adapun asas-asas pemungutan pajak yang lain adalah:

- Asas daya pikul: besar kecilnya pajak yang dipungut harus berdasarkan besar kecilnya penghasilan Wajib Pajak. Semakin tinggi penghasilan maka semakin tinggi pajak yang dibebankan. Hal ini berlaku di Indonesia dengan adanya tarif progresif dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan.
- Asas manfaat: pajak yang dipungut oleh negara harus digunakan untuk kegiatan-kegiatan yang bermanfaat untuk kepentingan umum. Di Indonesia mungkin hal ini belum secara maksimal dicapai, diharapkan demikian dan untuk kemakmuran dan kesejahteraan bangsa Indonesia.
- Asas yuridis segala pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang. Asas ini mirip dengan asas Certainty Adam Smith. Hal ini juga tercantum jelas dalam UUD Tahun 1945 Pasal 23A dan telah dilaksanakan setiap kita akan membuat peraturan perundang-undangan perpajakan.

Asas kepastian hukum atau prinsip kepastian hukum sangat penting dalam suatu sistem perpajakan karena akan memberikan jaminan kepada setiap Wajib Pajak untuk tidak ragu dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Untuk menjamin adanya kepastian hukum dalam pungutan pajak maka sistem perpajakan harus diatur dengan perangkat perundang-undangan. Apakah dengan tersedianya perundang-undangan tersebut telah cukup? Belum, karena selain itu hal yang terpenting adalah penerapan peraturan tersebut secara benar dan adanya law enforcement terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak atas ketentuan perpajakan yang sedang berlaku. Ketentuan-ketentuan dalam peraturan perpajakan yang memiliki multi interpretasi atau multi penafsiran akan

¹⁵ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Cet. III, (Jakarta: Granit, 2005)

menyulitkan seandainya terjadi perselisihan antara kedua pihak yakni Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak.

Masalah lain mengenai kepastian hukum akan muncul jika suatu peraturan kemudian diamandemen dimana proses penyusunan amandemen peraturan tersebut hasilnya menjadi lebih luas atau menjadi sangat berbeda dari peraturan sebelumnya namun tetap juga dapat diberlakukan dan diterapkan kedua Undang-Undang yang berbeda tersebut walaupun atas Wajib Pajak yang sama atau dengan kata lain Undang-Undang yang belum diamandemen dan yang sudah diamandemen tetap berlaku dalam waktu yang bersamaan.

Berbicara tentang aspek kepastian hukum akan meliputi tiga hal yang saling berkaitan yakni peraturan, penerapan dan proses peradilan/penegakan peraturan tersebut. Seringkali peraturan-peraturan dan pelaksanaannya yang bertujuan mempermudah kesulitan-kesulitan teknis yang timbul dalam hukum dari waktu ke waktu tidak diartikulasikan secara cukup jelas. Hal itu justru menambah masalah dibandingkan dengan manfaat yang dituju. Sehingga menjadi penting untuk mengidentifikasi dan mengartikulasikan, dalam konteks perpajakan, peraturan-peraturan pelaksanaan yang memungkinkan hukum bekerja secara lebih efektif dengan tetap memberikan kepastian yang dibutuhkan Wajib Pajak. Prof Mansyuri mengingatkan bahwa pentingnya asas kepastian hukum dalam sistem perpajakan nasional disebabkan oleh adanya hubungan timbal balik antara hak dan kewajiban dalam pajak. Negara memegang hak untuk mengenakan pajak dan kewajiban Wajib Pajak untuk membayar pajak. Sebaliknya hak Wajib Pajak untuk mendapatkan perlindungan hukum atau memperoleh keadilan, dan kewajiban negara untuk memberikan jaminan keadilan kepada Wajib Pajak. Jadi harus ada jaminan hukum baik yang menyangkut kepentingan negara maupun Wajib Pajak.¹⁶

Ketentuan pajak harus memungkinkan untuk dilaksanakan, terkadang Wajib Pajak bingung untuk menjalankan ketentuan perpajakan karena disatu ketentuan Wajib Pajak wajib melaksanakan sedangkan dalam ketentuan lain Wajib Pajak tidak wajib melaksanakan ketentuan tersebut. Misalnya seorang Wajib Pajak bisa saja mempunyai beberapa Surat ketetapan pajak (misalnya

¹⁶ Widi Widodo, *Taxpayers Rights*, Cet. I, (Bandung: CV. Alfabeta, 2008)

SKPKB) yang terdiri dari tahun pajak yang berbeda-beda, atas satu SKPKB barang milik Wajib Pajak harus tetap dilelang sementara atas SKPKB yang lain sesuai dengan ketentuan baru barang milik Wajib Pajak tidak perlu dilelang padahal barang milik Wajib Pajak hanya itu.

Memang salah satu aspek yang penting dalam Hukum Pajak adalah adanya kepastian hukum. Kepastian hukum adalah suatu kondisi dalam mana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak perpajakan baik bagi Wajib Pajak maupun bagi pejabat pajak (fiskus). Kepastian hukum perpajakan terdapat dalam Undang-Undang Perpajakan sebagai rujukan utama dan peraturan pelaksanaannya (misalnya: Peraturan Pemerintah, Kepmenkeu, Surat Edaran Dirjen Pajak, dll) sebagai rujukan berikutnya. Kepastian hukum akan tercapai apabila kata dan kalimat (wording) Undang-Undang tersusun sedemikian jelasnya sehingga tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda. Baik wording maupun semangat (spirit) Undang-Undang tidak boleh menimbulkan penafsiran yang berbeda (ambiguous), jika kepastian hukum hendak dicapai.¹⁷

E. Metode Penelitian

Penelitian ini penelitian yuridis normatif yang bersifat deskriptif analisis dengan mengacu pada peraturan perundang-undangan yang berlaku serta faktor-faktor yang mempengaruhi bekerjanya hukum itu sendiri.

Data yang diperlukan dalam penelitian hukum ini meliputi data sekunder yang terkumpul dari bahan pustaka dan data primer yang diperoleh langsung dari lapangan atau dari Wajib Pajak.

Data sekunder atau data yang diperoleh dari bahan pustaka melalui penelitian kepustakaan, berupa :

1. Bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat yang dalam hal ini adalah peraturan perundang-undangan yang berlaku yang berhubungan dengan permohonan keberatan dan banding seperti Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-undang Nomor 16

¹⁷ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Cet. III, (Jakarta: Granit, 2005)

Tahun 2000, Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, Peraturan Pemerintah, dan Keputusan Menteri Keuangan, maupun Surat-Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dan literatur yang berkaitan dengan Keberatan, Banding dan Penagihan Pajak.

2. Bahan hukum sekunder, yaitu bahan-bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, berupa buku-buku, hasil penelitian, artikel dan makalah dari kalangan hukum yang berkaitan dengan penulisan ini.
3. Bahan hukum tersier, yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus.

F. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan ini dibagi menjadi 5 (lima) bab dengan rincian sebagai berikut :

Bab I Pendahuluan

Bab ini berisi uraian latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan kegunaan penelitian, kerangka teori dan konseptual, metode penelitian yang terdiri dari sifat penelitian, lokasi penelitian, sumber data, analisa data serta sistematika penulisan.

Bab II Keberatan, Banding dan Penagihan Pajak

Dalam bab ini dijelaskan mengenai apa yang dimaksud dengan pengajuan keberatan, permohonan banding dan penagihan pajak dengan surat paksa berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia.

Bab III Pengajuan Keberatan maupun Banding tidak menunda dan dapat menunda Penagihan Pajak

Dasar Hukum Penagihan Pajak atas hutang pajak yang belum dilunasi karena utang pajak tersebut sesuai dengan UU nomor 16 Tahun 2000 dan atas utang pajak yang belum dilunasi karena utang pajak tersebut tidak disetujui oleh Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan sehubungan dengan terbitnya UU Nomor 28 Tahun 2007.

Bab IV Ketidakpastian Hukum atas pengajuan Keberatan maupun permohonan Banding.

Dalam bab ini penulis mencoba menyajikan bahwa akan terjadi ketidakpastian hukum terhadap Wajib Pajak karena akan terjadi dua ketentuan yang saling bertentangan dalam waktu bersamaan dan harus diterapkan atas Wajib Pajak- Wajib Pajak dalam satu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang sama, bahkan dapat terjadi pada satu Wajib Pajak diterapkan dua ketentuan yang berbeda.

Bab V Penutup

Dalam bab ini akan dikemukakan mengenai kesimpulan dan saran atas penelitian yang telah digambarkan dalam bab terdahulu.

BAB 2

KEBERATAN, BANDING dan PENAGIHAN PAJAK

Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, bertujuan mewujudkan tata kehidupan negara dan bangsa yang adil dan sejahtera, aman, tenteram, dan tertib serta menjamin kedudukan hukum yang sama bagi warga masyarakat. Untuk mencapai tujuan dimaksud pembanguann nasional yang dilaksanakan secara berkesinambungan dan berkelanjutan serta merata diseluruh tanah air memerlukan biaya besar yang harus digali terutama dari sumber kemampuan sendiri.

Dalam rangka kemandirian tersebut, peran masyarakat dalam pemenuhan kewajiban dibidang perpajakan perlu terus ditingkatkan dengan mendorong kesadaran, pemahaman dan penghayatan bahwa pajak adalah sumber utama pembiayaan negara dan pembangunan nasiuonal serta merupakan salah satu kewajiban kenegaraan sehingga setiap anggota masyarakat wajib berperan aktif dalam melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya.

Pajak menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya; hak untuk mengusahakan sesuatu dengan membayar sewa kepada negara.¹⁸

¹⁸ Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi kedua. Depdikbud, Balai Pustaka 1995

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh Orang Pribadi atau Badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹⁹

Pajak Daerah yang selanjutnya disebut pajak adalah iuran wajib yang dilakukan oleh Orang Pribadi atau Badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah.²⁰

Hukum pajak disebut juga hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut Wajib Pajak). Ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah:

1. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan Undang-Undang serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontaprestasi individual oleh negara.
3. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah yang bila dari pemasukkannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai public investment.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan yang tidak budgeter yaitu mengatur.²¹

¹⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740, ps.1.

²⁰ Indonesia, *Undang-undang tentang Pajak Daerah*, UU No. 18 tahun 1997, LN No. 41 Tahun 1997, TLN No.3685, ps.1.

²¹ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. III, (Bandung: Eresco, 1991)

Menurut Undang-Undang Pengadilan Pajak, Pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.²²

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya didalam pelaksanaan pembangunan karena karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Ada beberapa fungsi pajak antara lain : Fungsi Anggaran (Budgeter), Fungsi mengatur (Regulerend) dan Fungsi Stabilitas. Selanjutnya pajak dapat digunakan sebagai alat/sarana untuk mencapai tujuan tertentu dalam masyarakat yang ada diluar bidang keuangan negara (fungsi mengatur).

Fungsi Budgeter disebut sebagai fungsi utama pajak atau fungsi fiskal yaitu alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan Undang-Undang perpajakan. Sesuai dengan fungsi budgeternya, maka sudah barang tentu bahwa biaya-biaya untuk mengenakan dan untuk memungut pajak harus sekecil-kecilnya dibandingkan besarnya jumlah pajak yang masuk ke dalam kas negara untuk dapat membiayai pengeluaran-pengeluaran negara atau populer dengan sebutan fungsi anggaran. Oleh karen itu pemerintah akan berusaha untuk memaksimalkan penerimaan negara dari sektor pajak.

Fungsi mengatur memang mengurangi pemasukan uang kedalam kas negara, tetapi tidak boleh dilupakan hasil yang akan dicapai dalam jangka panjang. Tapi perlu juga diperhatikan bahwa pungutan pajak untuk membiayai pengeluaran negara, dan dengan itu berarti untuk kelangsungan hidup negara tidak dapat dilakukan secara tak terbatas. Kurang bijaksana rasanya fungsi budgeter pajak diunggulkan tanpa memperhatikan fungsi mengatur atau dengan mengabaikan sama sekali fungsi mengatur tetapi hanya memberikan titik berat pada pemasukan uang ke dalam kas negara.²³

²² Indonesia, *Undang-undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No. 27 tahun 2000, TLN No.4189, ps.1.

²³ Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan 1*, cet. III, (Bandung: Eresco, 1988), hal.2.

Fungsi Stabilitas, dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan, hal ini bisa dilakukan antara lain dengan jalan mengatur peredaran uang dimasyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.²⁴

Dalam Fungsi mengatur, pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak yang antara lain dalam menyusun peraturan perundang-undangan perpajakan dimana hal tersebut tercantum baik yang tersirat maupun tersurat (keinginan pemerintah) dalam setiap pasal-pasalnya.

Bahkan seiring dengan perkembangan sitem pemerintahan dan sistem demokrasi, fungsi mengatur dari pajak ini harus diarahkan pada fungsi pelayanan pemerintah daerah kepada rakyatnya. Dengan demikian, paradigma pajak daerah yang selama ini melekat pada pajak, yaitu tanpa imbalan/kontraprestasi harus diubah dan diarahkan pada fungsi pajak yang memberikan imbalan kepada sektor pajak bersangkutan untuk kemanfaatan dan kesejahteraan masyarakat.²⁵

Keberatan

Sistem Self Assessment dalam sistem perpajakan Indonesia tentu mengharapkan kejujuran Wajib Pajak dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) dengan benar dan tepat waktu. Tanpa memiliki data atau informasi yang cukup Direktorat Jenderal Pajak sulit untuk mengetahui ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang tidak jujur sehingga nantinya akan berimbas pada penerimaan pajak yang tidak optimal.

Direktorat Jenderal Pajak juga dituntut untuk selalu melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap Wajib Pajak. Salah satu bentuk pengawasan tersebut adalah melalui pemeriksaan. Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan tersebut diatur dalam Pasal 29 UU KUP. Dari

²⁴ "Fungsi Pajak", <http://id.wikipedia.org/wiki/Pajak>, 28 Maret 2008.

²⁵ Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Cet II. (Jakarta: Yellow Printing, 2007)

hasil pemeriksaan ini akan menghasilkan Surat ketetapan pajak. Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar. Yang dimaksud dengan :

- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atau jumlah pajak yang telah ditetapkan.
- Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.
- Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.

Apabila Wajib Pajak tidak setuju atas Surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP), maka Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan. Ditinjau dari segi fisiknya Surat Keberatan adalah surat yang berisi pernyataan Wajib Pajak tentang ketidaksetujuan Wajib Pajak tersebut terhadap jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajaknya. Pasal yang mengakomodir keberatan Wajib Pajak tertuang dalam Pasal 25 UU KUP (baik KUP lama maupun KUP baru).

Pasal 25 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP antara lain menyebutkan :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu :
 - 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. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

(2) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.²⁶

Dalam Pasal 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP (Undang-Undang baru) disebutkan ketentuan Pasal 25 diubah sehingga antara lain berbunyi sebagai berikut :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu :
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
 - c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
 - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
 - e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Dalam hal 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.
- (3) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.

²⁶ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2000, LN No. 126 Tahun 2000, TLN No.3984, ps.25.

- (4) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan *tidak termasuk sebagai utang pajak* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan (1a).²⁷

Banding

Wajib Pajak setelah menerima Surat Keputusan Keberatan yang telah ditetapkan dari Direktorat Jenderal Pajak masih tidak setuju atau belum merasa puas dengan sebagian maupun seluruh isi dari putusan keberatannya masih dapat mengajukan permohonan banding yang dimungkinkan oleh Undang-Undang dengan syarat-syarat tertentu. Untuk saat ini permohonan banding hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak kepada badan peradilan pajak yakni Pengadilan Pajak.

Banding adalah : Persamaan; tara; imbalan; Hak pertimbangan pemeriksaan ulang terhadap putusan pengadilan oleh pengadilan yang lebih tinggi atas permintaan terdakwa atau jaksa; apabila tidak puas dengan putusan Pengadilan Negeri boleh minta banding ke Pengadilan Tinggi.²⁸

Banding juga merupakan upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.²⁹

Pasal 27 UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP antara lain disebutkan bahwa :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- (2) *Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.*³⁰

²⁷ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740, ps.25.

²⁸ Kamus Besar Bahasa Indonesia. Depdikbud, Balai Pustaka 1995

²⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No. 27 tahun 2000, TLN No.4189, ps.2.

Sedangkan dalam Pasal 27 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP disebutkan bahwa ketentuan Pasal 27 diubah sehingga antara lain berbunyi sebagai berikut :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).
- (2) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), 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.
- (3) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).
- (4) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.³¹

Dalam penjelasannya antara lain disebutkan : Wajib Pajak yang mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak yang diajukan banding tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding. Penangguhan pelunasan pajak menyebabkan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 19 tidak diberlakukan atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan; dalam hal permohonan banding Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan harus dilunasi paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding, dan Penagihan dengan

³⁰ Indonesia. *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2000, LN No. 126 tahun 2000, TLN No.3984.

³¹ Indonesia. *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 Tahun 2007, LN No. 85 Tahun 2007, TLN No.4740.

Surat Paksa akan dilaksanakan apabila Wajib Pajak tidak melunasi utang pajak tersebut. Disamping itu wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen).³²

Penagihan Pajak

Sebagaimana halnya dengan setiap kewajiban, maka kewajiban dalam hukum pajakpun harus diselesaikan oleh Wajib Pajak yang bersangkutan. Sebaliknya pembuat peraturan perpajakan juga memperhatikan kemungkinan bahwa kewajiban tersebut dapat tidak dilaksanakan secara sukarela sehingga perlu memikirkan peraturan tentang tindakan-tindakan yang dapat diambil fiskus untuk memaksa Wajib Pajak untuk melunasi kewajibannya. Dalam tindakan untuk memaksa pada prinsipnya tidak dipandang siapa orangnya yang tidak memenuhi kewajibannya tapi hanya melihat kenyataan bahwa telah ada orang yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya.³³

Karena harta kekayaannya terasa dikurangi untuk pembayaran pajak, maka jika ada peraturan atau kebijakan baru di bidang perpajakan, keluhan masyarakat Wajib Pajaklah yang terlebih dahulu mengemuka dibandingkan dengan bagaimana harus bersikap secara positif dalam memandang peraturan perpajakan tersebut. Adanya pajak terutang baik yang timbul karena adanya peristiwa, keadaan atau perbuatan maupun karena telah ditetapkan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang mengharuskan Wajib Pajak untuk melunasinya.

Dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan, sering terdapat utang pajak yang tidak dilunasi oleh Wajib Pajak sebagaimana mestinya sehingga memerlukan tindakan penagihan yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa yang mampu memberi kepastian hukum dan keadilan serta dapat mendorong penghayatan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Saat ini Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang populer dikalangan fiskus dengan sebutan UU PPSP yang

³² Ibid, Penjelasan

³³ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. III, (Bandung: Eresco, 1991), hal. 188.

berlaku adalah UU Nomor 19 Tahun 2000 sebagai perubahan dari UU Nomor 19 Tahun 1997.

Peran serta masyarakat Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan sangat diharapkan. Namun dalam kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Terhadap tunggakan pajak itu, perlu dilaksanakan tindakan penagihan pajak yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa.

UU PPSP tersebut diharapkan dapat mengatasi semua permasalahan yang timbul dalam masyarakat, khususnya permasalahan mengenai tunggakan pajak yang mampu memberikan motivasi peningkatan kesadaran dan kepatuhan masyarakat Wajib Pajak. UU Penagihan pajak yang demikian diharapkan dapat memberikan penekanan yang lebih pada keseimbangan antara kepentingan masyarakat Wajib Pajak dan kepentingan negara. Keseimbangan kepentingan tersebut berupa pelaksanaan hak dan kewajiban oleh kedua belah pihak yang tidak berat sebelah atau tidak memihak, adil, serasi dan selaras dalam wujud tata aturan yang jelas dan sederhana serta memberikan kepastian hukum.³⁴

Suatu tindakan (diharapkan santun dan bertanggungjawab) yang dilakukan oleh fiskus atau aparat pajak khususnya Juru Sita Pajak Negara seperti menegur dengan mengirimkan Surat Teguran, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan agar seseorang tidak bisa ke luar negeri, melaksanakan penyitaan atas barang bergerak maupun tidak bergerak maupun melelang barang milik Wajib Pajak dimana tindakan ini dilakukan agar Wajib Pajak atau Penanggung Pajak melunasi utang pajak yang masih tertunggak di Kantor Pelayanan Pajak.

Pasal 10 ayat 12 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) -yang sampai saat ini belum dicabut atau dirubah- disebutkan bahwa Pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan Surat Paksa. Bunyi pasal tersebut juga diulangi dalam Pasal 41 ayat 2 yang berbunyi: Pengajuan keberatan

³⁴ Indonesia, *Undang-undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 2000, LN No. 129 tahun 2000, TLN No.39987, Penjelasan.

atau permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.³⁵

Berikut beberapa bunyi pasal-pasal maupun ayat-ayat yang tercantum dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa³⁶ antara lain yaitu:

- Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang disita.
- Utang Pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Pengadilan Negeri adalah Pengadilan Negeri yang daerah hukumnya meliputi tempat tindakan penagihan pajak dilaksanakan.
- Jurusita pajak adalah pelaksana penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan dan penyanderaan.
- Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.
- Penyitaan adalah tindakan Jurusita pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan.
- Objek Sita adalah barang Penanggung Pajak yang dapat dijadikan jaminan utang pajak.

³⁵ Ibid, ps 10 dan ps. 41

³⁶ indonesia. *Undang-undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 2000. LN No. 129 tahun 2000. TLN No.39987.

- Lelang adalah setiap penjualan barang dimuka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli.
- Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap Penanggung Pajak tertentu untuk keluar dari wilayah negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.
- Gugatan atau sanggahan adalah upaya hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam perundang-undangan yang bersangkutan.
- Pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan Surat Paksa.
- Lelang tetap dapat dilaksanakan walaupun keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak belum memperoleh keputusan keberatan.
- Hak penanggung Pajak atas barang yang telah dilelang berpindah kepada pembeli dan kepadanya diberikan Risalah Lelang yang merupakan bukti otentik sebagai dasar pendaftaran dan pengalihan hak.
- Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan ke Pengadilan Negeri.
- Apabila setelah pelaksanaan lelang Wajib Pajak memperoleh keputusan keberatan atau keputusan banding yang mengakibatkan utang pajak menjadi berkurang atau nihil sehingga menimbulkan kelebihan pembayaran pajak, Wajib Pajak tidak meminta atau tidak berhak menuntut pengembalian barang yang telah dilelang.
- Pejabat mengembalikan kelebihan pembayaran dalam bentuk uang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang dan peraturan daerah.

Karena menganggap begitu pentingnya peran Direktorat Jenderal Pajak sampai Presiden (ketika itu baru saja terpilih) melaksanakan kunjungan ke Direktorat Jenderal Pajak. Berikut transkripsi pengarahan Presiden Republik Indonesia Susilo Bambang Yudhoyono kepada jajaran Direktorat Jenderal Pajak di Jakarta tanggal 27 Oktober 2004: Tema kunjungan Presiden selain sinkronisasi, koordinasi, dan sinergi penegakan hukum, keadilan dan Hak Azasi Manusia, Presiden berpendapat bahwa perpajakan, atau pajak memiliki beberapa dimensi ekonomi, dimensi sosial, dimensi keadilan dan juga dimensi hukum.

Peran Direktorat Jenderal Pajak sangat-sangat penting, dimana hampir 80% besarnya kontribusi untuk penerimaan negara. Bila sasaran tersebut tercapai (kemelesetan) maka penerimaan negara berubah. Pemutihan, pengampunan, itu juga penting untuk memenuhi rasa keadilan dan mendapatkan manfaat yang nyata, dibandingkan kalau tidak ditempuh atau dipilih kebijakan itu.

Kewenangan fiskus, secara administrasi kewenangan yang dimiliki oleh fiskus adalah mengatur, menerapkan dan melaksanakan administrasi perpajakan sesuai dengan apa yang telah ditentukan dalam perundang-undangan perpajakan. Sifat memaksa merupakan karakteristik dari Undang-Undang yang berada dalam lingkup hukum publik yaitu hukum yang mengatur hubungan antara individu (penduduk atau perusahaan) dengan negara. Pemaksaan ini dapat dilakukan melalui sanksi-sanksi yang dijatuhkan.³⁷

Ternyata hal ini (melakukan kunjungan) tiap tahun Direktorat Jenderal Pajak selalu dikunjungi Presiden/Kepala Negara guna melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi. Seorang Presiden, ditengah tugas-tugas kenegaraan yang begitu banyak, tetap saja harus meluangkan waktu untuk menjalankan kewajiban perpajakannya, tanpa kecuali. Keteladanan Presiden memberi makna yang begitu dalam dan luas bagi kita sebagai warga negara apalagi ditengah situsai masih rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan kewajibannya.

Dalam ilmu hukum yang dapat memaksakan sanksi terhadap pelanggaran caidah hukum adalah penguasa, hal tersebut disebabkan mereka diberikan

³⁷ Kunjungan Presiden Republik Indonesia Susilo Bambang Yudhoyono ke Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 27 Oktober 2004.

kekuasaan dalam penegakan hukum. Hukum dimaksud meliputi antara lain hukum administrasi yang mengatur mengenai prosedur manajerial birokrasi yang diadministrasikan oleh eksekutif, dimana unsur kekuasaan lebih ditekankan dari pada yudikatifnya. Hal ini dapat ditemukan dalam pasal Undang-Undang perpajakan yang mengatur: kewenangan fiskus utmuk melaksanakan penagihan pajak terutang meskipun keberatan atau banding masih dalam proses pemeriksaan dan keputusannya; fungsi yudikatif dilaksanakan oleh fiskus meskipun biasanya kewenangan tersebut diberikan oleh Undang-Undang kepada pengadilan/yudikatif. Juru Sita Pajak Negara dalam melaksanakan tugasnya merupakan pelaksanaan/eksekusi dari keputusan yang sama kedudukannya dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.³⁸



³⁸ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak Proses Keberatan dan Banding*, Edisi Revisi, Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum UI

BAB 3

PENGAJUAN KEBERATAN MAUPUN BANDING TIDAK MENUNDA DAN DAPAT MENUNDA PENAGIHAN PAJAK

Dengan sistem Self Assessment yang dianut dalam sistem perpajakan Indonesia sekarang ini, kejujuran Wajib Pajak dalam menyampaikan sumber penghasilan sangat mutlak dibutuhkan. Tanpa memiliki data atau informasi yang cukup Direktorat Jenderal Pajak akan sulit mendeteksi ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang tidak jujur sehingga penerimaan pajak menjadi tidak optimal.

Sistem Self Assessment bukanlah sebuah voluntary system, dimana diasumsikan bahwa Wajib Pajak akan dengan sukarela mematuhiinya walaupun hal itu secara ekonomis merugikannya. Oleh karena itu peraturan pajak harus dibuat dengan memperhatikan ketentuan-ketentuan yang dapat memaksa Wajib Pajak untuk membayar pajak dengan tidak melupakan prinsip keadilan bagi Wajib Pajak.

Direktorat Jenderal Pajak juga dituntut untuk selalu melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap Wajib Pajak. Salah satu bentuk pengawasan tersebut adalah melalui pemeriksaan. Walaupun Direktorat Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan, Undang-undang juga membatasi kewenangan tersebut agar jangan sampai pemeriksaan dilakukan secara sewenang-wenang.

Dalam melaksanakan tugasnya, Direktorat Jenderal Pajak juga mempunyai Visi dan Misi yang selalu harus dijaga dan dipedomani yaitu:

- Visi Direktorat Jenderal Pajak : "Menjadi institusi pemerintah yang menyelenggarakan sistem administrasi Perpajakan modern yang efektif, efisien, dan dipercaya masyarakat dengan integritas dan profesionalisme yang tinggi".
- Misi Direktorat Jenderal Pajak : "Menghimpun penerimaan Negara berdasarkan Undang-Undang Perpajakan yang mampu mewujudkan kemandirian pembiayaan Anggaran Pendapatan Belanja Negara melalui sistem administrasi Perpajakan yang efektif dan efisien."

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan tersebut diatur dalam Pasal 29 UU KUP. Pemeriksaan adalah serangkaian tindakan menghimpun, mengolah data, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.³⁹

Sesuai dengan UU KUP yang lama maupun UU KUP sebelumnya, Wajib Pajak harus membayar pajak sesuai jumlah yang tertera dalam Surat ketetapan pajak dalam hal ini tentu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan SKPKBT. Sebenarnya bukan hanya SKPKB dan SKPKBT yang mewajibkan Wajib Pajak harus membayar pajak yang terutang tetapi juga atas Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah.

Pejabat berwenang menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) dalam rangka penagihan pajak. Pasal 1 butir (20) disebutkan Surat Tagihan Pajak (STP) adalah surat untuk melakukan teguran pajak dan/atau denda administrasi berupa bunga

³⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 Tahun 2007, LN No. 85 Tahun 2007, TLN No.4740.

dan/atau denda. Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan STP antara lain apabila :

1. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
2. Dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung;
3. Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga
4. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu.
5. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap sebagaimana dimaksud Pasal 13 ayat (5) UU PPN
6. Pengusaha Kena Pajak melaporakan faktur pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak

Surat Tagihan Pajak (STP) mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan Surat ketetapan pajak sehingga dalam hal penagihannya dapat juga dilakukan dengan Surat Paksa⁴⁰.

STP yang diterima oleh Wajib Pajak wajib dilunasi dalam jangka waktu satu bulan atau 30 hari sejak tanggal diterbitkan oleh pejabat yang bersangkutan. Bila jangka waktu itu telah lewat dan Wajib Pajak belum melunasinya barulah dapat ditagih dengan Surat Paksa.

Penulis lebih banyak membahas mengenai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) daripada Surat Tagihan Pajak (STP) karena SKPKB dan SKPKBT inilah yang dapat menjadi dasar Wajib Pajak melakukan Pengajuan Keberatan maupun Permohonan Banding. Sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan atas STP tidak dapat diajukan Keberatan maupun Banding. SKPKB dan SKPKBT memuat unsur Dasar Pengenaan Pajak; Pajak yang terutang; Kredit Pajak; Pajak yang tidak/kurang dibayar; Sanksi administrasi; dan terakhir yang paling penting adalah *Jumlah pajak yang masih harus dibayar*.

⁴⁰ Ibid, ps. 14

Begitu juga sebaliknya sistem perpajakan harus dapat meyakinkan bahwa hak Wajib Pajak ini dapat dilindungi sehingga setiap kelebihan pembayaran oleh Wajib Pajak dari jumlah yang seharusnya dibayar, harus dikembalikan sepenuhnya. Otoritas pajak seharusnya berkewajiban memberitahukan kepada Wajib Pajak jika menemukan bahwa mereka berhak atas pembebasan atau keringanan pajak, pengurangan pajak, serta restitusi belum diajukannya.⁴¹

Hukum pajak adalah hukum yang tunduk pada norma-norma hukum. Prinsip hukum dan asas-asas hukum umum berlaku juga dalam hukum pajak, kecuali apabila dalam hukum pajak terdapat ketentuan khusus yang menyimpang dari prinsip dan asas hukum umum. Hukum tidak mempunyai wibawa kalau tidak dapat dipaksakan. Maka ciri-ciri hukum itu ialah bahwa hukum (hubungan hak dan kewajiban) harus dapat dipaksakan. Paksaan itu tidak boleh dilakukan sendiri, melainkan harus dilakukan sesuai dengan hukum.⁴²

Pengajuan Keberatan maupun Banding tidak menunda Penagihan Pajak

Apabila terdapat perbedaan pendapat (dispute) antara pihak Wajib Pajak dan fiskus yang dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak maka upaya hukum yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak adalah mengajukan keberatan ke Kantor Wilayah melalui Kantor Pelayanan Pajak dimana Wajib Pajak terdaftar.

Bila terjadi sengketa pajak ditingkat lembaga keberatan pejabat pajak berwenang memeriksa dan memutus, jika surat keberatan telah memenuhi syarat-syarat yang telah ditentukan, kewajiban untuk menerbitkan Surat Keputusan Keberatan diatur dalam Pasal 26 ayat (1) yang mengatakan bahwa Direktorat Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.

Dalam penyelesaian sengketa konsumen pada umumnya dapat diselesaikan setidaknya-tidaknya melalui dua cara penyelesaian yaitu: penyelesaian sengketa secara damai dan penyelesaian sengketa melalui lembaga atau instansi

⁴¹ Widi Widodo, *Taxpayers Rights*, Cet. I, (Bandung: CV. Alfabeta, 2008)

⁴² Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan 2*, cet. IV, (Bandung: Eresco, 1991)

yang berwenang.⁴³ Penyelesaian sengketa secara damai disini dimaksudkan penyelesaian sengketa antar para pihak (pemerintah, pengusaha dan konsumen). Namun dalam Undang-Undang Perpajakan penyelesaian sengketa harus diajukan ke lembaga keberatan yang terdapat dalam instansi Direktorat Jenderal Pajak dan lembaga banding yang terdapat pada Pengadilan Pajak.

Secara lengkap Pasal 25 (Pasal tentang pengajuan keberatan) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP disebutkan :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu :
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambaha;
 - c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
 - d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
 - e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- (2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas.
- (3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasannya.
- (4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2) dan ayat (3) tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan.
- (5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh Pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda

⁴³ Az. Nasution, *Hukum Perlindungan Konsumen*, cet: 2, Jakarta : Penerbit Diadit Media, 2006.

pengiriman surat keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.

- (6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan dan pemungutan pajak.
- (7) *Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.*⁴⁴

Surat ketetapan pajak boleh dipersengketakan keabsahannya pada lembaga keberatan dalam bentuk keberatan, sedangkan Surat Tagihan Pajak dapat dipersengketakan keabsahannya pada Pengadilan Pajak dalam bentuk Gugatan. Pengajuan keberatan dan gugatan merupakan suatu bentuk pengawasan terhadap pejabat pajak (fiskus) dalam rangka pelaksanaan penagihan pajak.

Sarana administrasi bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penagihan pajak terlihat dalam Pasal 18 ayat (1) UU KUP Nomor 16 Tahun 2000 yang berbunyi : "Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dan Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah merupakan **dasar penagihan pajak**."

Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang disita.

Utang pajak dan biaya penagihan pajak harus dilunasi. Utang Pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau

⁴⁴ Indonesia, *Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 Tahun 2000, LN No. 126 Tahun 2000, TLN No.3984, ps.25.

surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁴⁵

Selama ini hingga saat tulisan ini dibuat apabila ada Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan keberatannya belum selesai diproses, perlakuan penagihan pajaknya masih tetap sesuai dengan bunyi Pasal 25 ayat (7) UU KUP Nomor 16 Tahun 2000 yakni Pengajuan Keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Apabila telah lewat jangka waktu sebulan (30 hari) setelah Surat Tagihan Pajak (STP) atau Surat ketetapan pajak diterbitkan, Wajib Pajak harus segera melunasi utang pajak tersebut karena kalau tidak dilunasi Direktorat Jenderal Pajak akan mengirimkan Surat Teguran kepada Wajib Pajak.

Surat Teguran diterbitkan atas nama Wajib Pajak yang bersangkutan (yang tidak melunasi utang pajak) setelah lewat tujuh hari dari tanggal jatuh tempo pembayaran yang dicantumkan dalam Surat ketetapan pajak maupun Surat Tagihan Pajak dimaksud. Dibawah ini penulis cantumkan contoh Surat Teguran:

⁴⁵ Indonesia, *Undang-Undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 2000, I.N No. 129 tahun 2000, TLN No.39987



**DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK**

Kepada Yth.

Nama :

NPWP :

Alamat :

TEGURAN

Nomor :

Menurut tata usaha kami hingga saat ini Saudara masih mempunyai tunggakan pajak sebagai berikut :

Jenis Pajak	Tahun Pajak	Nomor & tanggal STP/SKPKB/SKPKBT/SK.Pembetulan/SK. Keberatan/Putusan	Tanggal jatuh tempo pembayaran	Jumlah tunggakan pajak

Jumlah

Untuk mencegah tindakan penagihan pajak dengan Surat Paksa berdasarkan Undang – Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang - Undang Nomor 19 Tahun 2000 (UU PPSP) maka diminta kepada Saudara agar melunasi jumlah tunggakan pajak dalam waktu 21 (dua puluh satu) hari sejak diterbitkannya surat teguran ini.

Universitas Indonesia

Dalam hal Saudara telah melunasi tunggakan pajak tersebut di atas, dimohon agar Saudara segera melaporkan kepada kami (Seksi Penagihan).

PERHATIAN

PAJAK HARUS DILUNASI DALAM WAKTU 21 (DUA PULUH SATU) HARI SEJAK DITERBITKANNYA SURAT TEGURAN INI. SESUDAH BATAS WAKTU ITU, TINDAKAN PENAGIHAN PAJAK AKAN DILANJUTKAN DENGAN PENERBITAN SURAT PAKSA. (Pasal 8 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 2000) (Pasal 6 Kep. Men. Keu. Nomor 561/KMK.04/2000)

.....
NIP

Surat Teguran juga memuat pemberitahuan kepada Wajib Pajak bahwa dalam jangka waktu duapuluh satu hari sejak Surat Teguran diterbitkan dan Wajib Pajak belum juga melunasi utang pajak yang tercantum dalam Surat Teguran tersebut, maka kepadanya akan diterbitkan Surat Paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial serta memberi kedudukan hukum yang sama dengan grosse akte yaitu putusan pengadilan perdata yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

Wewenang untuk langsung mengeluarkan Surat Paksa tanpa melalui prosedur dimuka pengadilan disebut Parate executie atau eksekusi langsung. Surat Paksa dalam hukum pajak adalah suatu ketetapan tertulis dari pejabat pajak tertentu yang berwenang yang mempunyai titel executioral (artinya berkepal "Demi Keadilan Berdasarkan KeTuhanan Yang Maha Esa", sehingga mempunyai kekuatan hukum yang pasti yang mengandung perintah kepada Wajib Pajak yang namanya tercantum dalam Surat Paksa itu untuk membayar lunas pajak-pajak yang disebut dalam Surat Paksa itu dalam jangka waktu yang telah ditentukan dalam Surat Paksa itu.⁴⁶

⁴⁶ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. III, (Bandung: Eresco, 1991)

Bunyi Pasal 7 tentang isi Surat Paksa adalah sebagai berikut:

- (1) Surat Paksa berkepal kata-kata **"DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA"**, mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
- (2) Surat Paksa sekurang-kurangnya harus memuat:
 - a. nama Wajib Pajak, atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
 - b. dasar penagihan;
 - c. besarnya utang pajak; dan
 - d. perintah untuk membayar."⁴⁷

Begitulah seterusnya jika Wajib Pajak tetap belum melunasi utang pajaknya, apabila memungkinkan setelah Surat Paksa dilaksanakan terhadap Wajib Pajak oleh Juru Sita Pajak Negara bisa saja terjadi penyitaan terhadap barang milik Wajib Pajak walaupun nyata-nyata Wajib Pajak masih dalam proses Keberatan. Hal ini juga sesuai dengan bunyi Pasal 10 ayat (12) jo Pasal 41 ayat (2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) yang berbunyi : *"Pengajuan Keberatan atau permohonan Banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak".*⁴⁸

Adakalanya Wajib Pajak masih belum merasa puas setelah menerima putusan dari Direktorat Jenderal Pajak dan masih saja tidak setuju dengan isi Surat Keputusan Keberatan tersebut, Wajib Pajak dengan syarat-syarat tertentu dimungkinkan oleh Undang-Undang untuk dapat mengajukan permohonan banding ke badan peradilan pajak yang dulu disebut Majelis Pertimbangan Pajak

⁴⁷ Indonesia, *Undang-undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*. UU No. 19 Tahun 2000, LN No. 129 tahun 2000, TLN No.39987, ps.7.

⁴⁸ Ibid, ps.10. dan ps.41.

(MPP) kemudian berubah menjadi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dan terakhir berganti nama menjadi Pengadilan Pajak.

Secara lengkap Pasal 27 (Pasal yang mengatur permohonan Banding) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP disebutkan bahwa :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- (2) Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara.
- (3) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima dilampiri salinan surat keputusan tersebut.
- (4) Dihapus.
- (5) ***Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.***
- (6) Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan Pasal 23 ayat (2) diatur dengan Undang-Undang.⁴⁹

Dalam pengajuan permohonan banding tindakan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajaknya juga tidak berbeda dengan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajak yang mengajukan keberatan seperti yang telah disinggung sebelumnya yang mana hal tersebut telah sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) yakni Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000. Wajib Pajak tetap saja dapat dikenakan penagihan pajak dengan Surat Paksa. Bunyi Pasal-pasal tersebut baik itu pasal UU KUP maupun pasal UU PPSP tetap harus dilaksanakan walaupun Wajib Pajak sedang melakukan upaya hukum seperti

⁴⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2000, LN No. 126 tahun 2000, TLN No.3984

keberatan maupun banding. Keberatan diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak sedangkan Banding ke Pengadilan Pajak.

Pola dasar pemikiran atas pembentukan suatu pengadilan pajak Nasional disusun berlandaskan:

- (a) Karakteristik perpajakan, yang mempunyai ciri, corak tersendiri dan berbeda dengan pengadilan lainnya;
- (b) Penekanan penyelesaian kasus-kasus pajak adalah kepatuhan dan keadilan bagi WP dalam mempertahankan apa yang menjadi hak-haknya;
- (c) Pandangan mikro, permasalahan pajak merupakan suatu hal yang mempunyai ruang lingkup khusus atau tertentu serta mempunyai bidang tersendiri yaitu keuangan negara;
- (d) Pemikiran bahwa pengadilan pajak merupakan wadah atau tempat bagi WP/pengguna jasa kepabeanan/pabrikasi barang kena cukai untuk mencari keadilan dan pemulihan hak-haknya yang terbebani sebagai akibat diterbitkannya surat keputusan yang tidak disetujui;
- (e) Interdependensi artinya, terjadi keterkaitan dan ketergantungan, yaitu antara pemungutan pajak yang merupakan perwujudan pengabdian masyarakat dan tidak terlepas dari peran serta Wajib Pajak, disatu pihak, di pihak lain, tanpa adanya Wajib Pajak dan peran serta mereka untuk membayar pajak, pemungutan pajak tidak akan terlaksana. Sifat interdependensi tersebut diwujudkan di dalam Pengadilan Pajak Nasional, yang bersifat pengendalian dan pengawasan atas pelaksanaan keputusan yang diambil oleh birokrat/eksekutif, dan berdasarkan keadilan dan kebenaran.⁵⁰

⁵⁰ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak Proses Keberatan dan Banding*, Edisi Revisi, Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum UI

Pengajuan Keberatan maupun Banding dapat menunda Penagihan Pajak

Aturan hukum mengacu pada proses kelembagaan untuk menyusun, menafsirkan dan menerapkan hukum serta aturan-aturan lainnya. Ini berarti keputusan yang diambil pemerintah harus memiliki dasar hukum dan perusahaan-perusahaan swasta maupun BUMN sebagai Wajib Pajak serta masyarakat dilindungi dari kesewenang-wenangan. Rincian aturan yang berlebihan dapat mengarah pada kekakuan dan mengundang risiko untuk memilih-milih penerapan aturan tertentu.

Penafsiran dan penerapan aturan bagi masyarakat memerlukan keluwesan sehingga ada alternatif-alternatif dalam derajat tertentu. Keluwesan ini dapat diimbangi dengan aturan prosedur administrasi, dan peninjauan keputusan oleh pihak-pihak luar seperti mekanisme banding, peninjauan terhadap keputusan pengadilan (judicial review) serta ombudsman.

Sejak reformasi di bidang perpajakan tahun 1984 yang merupakan awal kita menganut sistem Self Assessment sampai dengan sekarang sudah empat kali Negara Indonesia mempunyai UU KUP, yang terakhir adalah UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 yang ditetapkan tanggal 17 Juli 2007. Dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian dan penegakan hukum serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakanlah yang merupakan latar belakang perubahan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam Pasal 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP (Undang-Undang baru) disebutkan ketentuan Pasal 25 diubah yang menurut penulis merupakan suatu perubahan yang cukup signifikan yang akan dibahas dalam Bab 4 karena untuk sementara ini sampai dengan bulan Desember 2008 belum ada Wajib Pajak yang keberatan atas Surat ketetapan pajak dengan Tahun Pajak 2008 tetapi yang ada atas Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya walaupun tahun pemeriksaannya Tahun 2008.

Di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya Jakarta Selatan ada Wajib Pajak yang keberatan atas pemeriksaan tahun pajak 2006 tetapi menginginkan UU KUP

yang baru (UU Nomor 28 Tahun 2007) diberlakukan pada Wajib Pajak tersebut karena sesuai dengan bunyi Pasal II ayat (3) Ketentuan Peralihan yang mengatakan : *"Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008"*. Wajib Pajak tersebut tetap ngotot/bersikukuh untuk tidak dilakukan padanya penagihan pajak karena Wajib Pajak merasa telah menerima Surat ketetapan pajak pada tahun 2008 atau tepatnya pada tanggal 6 Nopember 2008. (terbitnya Surat ketetapan pajak).

Adapun perubahan pada Pasal 25 UU Nomor 28 Tahun 2007 tersebut menjadi sebagai berikut :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu :
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
 - c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
 - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
 - e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.
- (3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasannya.
- (3a) Dalam hal 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.

- (4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), ayat (3), atau ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan.
- (5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk menerima surat keberatan atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat atau melalui cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.
- (6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan dan pemungutan pajak.
- (7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.
- (8) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal ayat (1) dan (1a).
- (9) 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.
- (10) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan.⁵¹

⁵¹ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740, ps.25.

Pada dasarnya Pasal 26 UU KUP lama dan baru tidak mengalami perubahan yang berarti hanya ada sedikit perubahan, dan penambahan pada Pasal 26A. Adapun isi perubahan Pasal 26 menjadi sebagai berikut:

- (1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.
- (2) Sebelum surat keputusan diterbitkan, Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.
- (3) Keputusan Direktur Jenderal pajak atas keberatan dapat berupa mengambulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.
- (5) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah terlampaui dan Direktorat Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.

Pasal 26A disebutkan bahwa:

- (1) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (2) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), antara lain, mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.
- (3) Apabila Wajib Pajak tidak menggunakan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (2), proses keberatan tetap dapat diselesaikan.
- (4) Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang

pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya.

Sama halnya dengan pengajuan keberatan, dalam pengajuan permohonan banding tindakan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajaknya juga tidak berbeda dengan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajak dan mengajukan keberatan apabila tidak menyetujui nilai utang pajak yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak.

Sedangkan dalam Pasal 27 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP disebutkan bahwa ketentuan Pasal 27 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).
- (2) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.
- (3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.
- (4) Dihapus.
- (4a) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan permohonan banding, Direktorat Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan.
- (5) Dihapus.
- (5a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.

- (5b) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).
- (5c) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.
- (5d) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.
- (6) Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat(1) dan dalam Pasal 23 ayat (2) diatur dengan Undang-Undang.⁵²

Dengan berlakunya UU Nomor 27 Tahun 2008 tersebut, maka sesuai Pasal 25 ayat (3a) dan Pasal 27 ayat (5a) dan (5b) atas permohonan keberatan maupun banding dapat menunda pembayaran pajak dan penagihan pajak dengan Surat Paksa apabila Wajib Pajak telah melunasi hanya sebesar jumlah pajak yang disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan bukan jumlah pajak yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak. Wajib Pajak juga dapat tidak membayar sepeserpun dan tetap dapat mengajukan keberatan maupun permohonan Banding dan tidak akan ditagih dengan Surat Paksa bila pada pembahasan akhir hasil pemeriksaan hanya menyetujui pajak terutang sebesar Nol rupiah atau sama sekali tidak menyetujui jumlah pajak terutang dari hasil pemeriksaan petugas fungsional pemeriksa pajak di Kantor Pelayanan Pajak Direktorat Jenderal Pajak.

Penulis simpulkan dalam UU yang baru dapat menunda pembayaran dan penagihan pajak karena sesuai dengan bunyi ketentuan-ketentuan dalam Pasal 25 dan Pasal 27 yang sifatnya sebenarnya adalah masih sementara saja sampai ada keputusan yang benar-benar sudah final. Sebenarnya penulis juga merasa belum

⁵² Ibid, ps. 27

pas betul apabila hal tersebut disesuaikan atau dihubungkan dengan Pasal dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dalam UU PPSP yang dimaksud dengan utang pajak sangat berbeda dengan apa yang dimaksud dengan utang pajak dalam UU KUP yang baru.

Kenyataan yang dilakukan dan diinstruksikan oleh pimpinan DJP kepada pelaksana dibawah jajarannya seperti dalam pertemuan para kasi penagihan di Kantor Wilayah setempat tersirat bahwa Penagihan Pajak akan disesuaikan dengan Tahun Pajak seperti bunyi Pasal II Ketentuan Peralihan tanpa mempelajari dengan cermat bunyi pasal dalam UU PPSP tentang apa itu Utang Pajak. Ketentuan baru (maksudnya bunyi Pasal 25 dan 27 UU KUP baru) baru diberlakukan kepada Wajib Pajak untuk kewajiban Tahun Pajak 2008 dan seterusnya. Secara logika tidak akan mungkin kita menagih utang pajak kalau utang pajak tersebut adalah Nihil karena Wajib Pajak tidak mengakui sama sekali. Kelihatannya DJP menerapkan standard ganda, seolah-oleh DJP kadang-kadang (dengan melihat situasi) mau memakai UU PPSP tapi bagi Wajib Pajak yang lain UU PPSP tidak perlu diberlakukan atau dengan kata lain UU PPSP dipakai sesuai kebutuhan atau disesuaikan dengan bunyi Pasal dalam UU KUP yang baru.

Tentu hal ini tidak akan berlangsung terus sehingga Wajib Pajak benar-benar sampai kapanpun boleh tidak melunasi utang pajaknya. Hal tersebut hanya berlaku sementara saja. Apabila hasil keputusan keberatan sudah ada maka Wajib Pajak harus menerima semua konsekuensi atas utang pajaknya. Bila keberatan Wajib Pajak ditolak seluruhnya atau sebagian maka Wajib Pajak harus menghadapi kewajiban membayar pajak sejumlah utang pajak awal ditambah sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari nilai semula setelah dikurangi dengan pembayaran yang telah dilakukan.

Dan bila permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding setelah dikurangi dengan pajak yang telah dibayar. Bila Wajib Pajak tidak mau membayar maka kepadanya harus ditagih pembayaran utang pajak tersebut dengan Surat Paksa. Jadi penundaan penagihan pajak dengan Surat Paksa hanyalah bersifat sementara saja.

Penulis yakin perubahan tentang ketentuan keberatan dan banding sudah lebih mencerminkan rasa keadilan dan telah mengakomodasi keinginan Wajib Pajak jujur dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Walaupun kelihatannya negara tidak mau dirugikan dengan masih tetap memberikan sanksi administrasi berupa denda tambahan bagi Wajib Pajak yang ternyata ditolak permohonan keberatannya ataupun permohonan bandingnya.

Hukum adalah untuk manusia, dan tidak untuk dirinya sendiri; hukum itu selalu berada pada status *law in making* dan tidak bersifat final; hukum adalah institusi yang bermoral kemanusiaan, dan bukan teknologi yang tidak berhati nurani. Berdasarkan TAP MPR tentang GBHN khususnya pembangunan dalam bidang hukum dinyatakan hukum mampu menjamin kepastian, ketertiban, penegakan dan perlindungan hukum yang berintikan keadilan dan kebenaran, serta mampu mengamankan dan mendukung pembanguann nasional yang didukung oleh aparatur hukum, sarana, dan prasarana memadai serta masyarakat yang sadar dan taat hukum. Mengembangkan peraturan perundang-undangan yang mendukung kegiatan perekonomian dalam menghadapi era perdagangan bebas tanpa merugikan kepentingan nasional.⁵³

Untuk sekedar informasi sampai dengan bulan Desember 2008 kebetulan ketentuan ini (ketentuan yang dapat menunda penagihan pajak) belum dilaksanakan karena belum ada Wajib Pajak yang memenuhi kriteria tersebut. Direktorat Jenderal Pajak dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tetap berpedoman pada bunyi Pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan yakni hak dan kewajiban perpajakan atas Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya. Jadi tidak berdasarkan tanggal ketetapan tersebut diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak.

Peraturan Pelaksana UU Nomor 28 Tahun 2007 tersebut adalah Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Dalam Pasal 27 Peraturan Pemerintah tersebut antara lain diatur:

⁵³ Satjipto Raharjo, *Membedah Hukum Progresif*, Jakarta, Penerbit Buku Kompas, 2006

- (1) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan Keberatan dan tidak mengajukan permohonan banding, pelunasan atas jumlah pajak yang belum dibayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) Undang-Undang dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.
- (2) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan Banding, pelunasan atas jumlah pajak yang belum dibayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau (3a) Undang-Undang dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Banding.
- (3) Dalam hal Wajib Pajak menyetujui seluruh pajak yang masih harus dibayar dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, pelunasan atas jumlah pajak yang masih harus dibayar dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) Undang-Undang.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu menyetujui seluruh pajak yang masih harus dibayar dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, pelunasan atas jumlah pajak yang masih harus dibayar dilakukan paling lama 2 (dua) bulan sejak tanggal penerbitan Surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3a) Undang-Undang.
- (5) Dalam hal Wajib Pajak tidak melunasi jumlah yang masih harus dibayar dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1), (2), (3), dan ayat (4), pajak yang masih harus dibayar tersebut ditagih dengan terlebih dahulu menerbitkan Surat Teguran.
- (6) Surat Teguran sebagaimana dimaksud pada ayat (5) disampaikan setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pembayaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1), (2), (3), dan ayat (4).
- (7) Dalam hal Wajib Pajak menyetujui sebagian atau seluruh jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan Wajib Pajak tidak mengajukan keberatan, Surat Teguran sebagaimana dimaksud pada ayat (5) disampaikan setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pengajuan keberatan.

- (8) Dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui sebagian atau seluruh jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan Wajib Pajak tidak mengajukan permohonan banding atas keputusan keberatan, Surat Teguran sebagaimana dimaksud pada ayat (5) disampaikan setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pengajuan permohonan banding.
- (9) Dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui sebagian atau seluruh jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan Wajib Pajak mengajukan permohonan banding atas keputusan keberatan, Surat Teguran sebagaimana dimaksud pada angka (4) disampaikan setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pelunasan pajak yang masih harus dibayar berdasarkan Putusan Banding.
- (10) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pelaksanaan penagihan pajak atas jumlah pajak yang masih harus dibayar diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Peraturan ini untuk sementara belum ada.

BAB 4

KETIDAKPASTIAN HUKUM ATAS PENGAJUAN KEBERATAN MAUPUN PERMOHONAN BANDING

Penyelesaian sengketa pajak.

Perselisihan antara pejabat pajak (fiskus) dengan Wajib Pajak adalah sesuatu yang tidak dapat dipungkiri karena Wajib Pajak menerima Surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak. Sengketa, perselisihan atau dispute terjadi bila tatanan hukum menetapkan dilakukannya suatu tindakan yang dapat menimbulkan kejadian-kejadian yang tidak dikehendaki sebagai syarat pemberian suatu sanksi yang merupakan pertanggungjawaban atas kesalahan yang dilakukan. Dibidang perpajakan, biasanya sengketa dapat terjadi dan ditimbulkan oleh berbagai hal tergantung peraturan perundang-undangan yang dilanggar oleh Wajib Pajak.

Sengketa dalam arti administrasi adalah suatu konflik kepentingan antara dua belah pihak yaitu berkaitan dengan ketetapan yang diterbitkan oleh pihak yang diberikan wewenang oleh Undang-Undang untuk itu dan pihak lain yang berkewajiban untuk melaksanakan ketetapan tersebut. Beberapa pengertian mengenai sengketa dibidang perpajakan antara lain: Sengketa perpajakan adalah suatu kejadian atau peristiwa yang bersumber dari adanya perbedaan persepsi, pemahaman, penerapan ketentuan perundang-undangan perpajakan dan perhitungan pajak yang terutang atau yang sebenarnya harus dibayar antara Wajib Pajak, dan sebagai akibat dari hasil pemeriksaan atau keputusan tertulis pejabat

Universitas Indonesia

administrasi perpajakan yang diberikan wewenang dan tidak disetujui atau ditolak oleh Wajib Pajak sehingga menimbulkan ketidakpastian.⁵⁴

Sengketa Pajak menurut Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.⁵⁵

Penjelasan Pasal 25 UU KUP juga mengatakan bahwa sengketa terjadi apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya. Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan atau pemungutan pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan.⁵⁶

Dalam Hukum Pajak terdapat suatu sarana hukum yang menghubungkan antara Wajib Pajak dan pejabat pajak (fiskus) dalam rangka penegakan Hukum Pajak. Sarana tersebut adalah Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan/dilaporkan oleh Wajib Pajak ke KPP sesuai jadwal yang telah ditetapkan.

Apabila ditelusuri, awal dari sengketa perpajakan terjadi ketika Wajib Pajak dalam pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) yang merupakan sarana bagi Wajib Pajak untuk melaporkan seluruh kegiatan usaha Wajib Pajak selama periode tertentu dan dilaporkan oleh Wajib Pajak ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dianggap fiskus sebagai SPT yang tidak lengkap, tidak jelas dan tidak

⁵⁴ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak Proses Keberatan dan Banding*, Edisi Revisi, Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum UI

⁵⁵ Indonesia, *Undang-undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No. 27 tahun 2000, TLN No.4189.

⁵⁶ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740

benar. SPT merupakan objek pemeriksaan dan wujud pertanggungjawaban pemenuhan seluruh kewajiban perpajakan Wajib Pajak baik itu Orang Pribadi maupun Badan atas penghasilan maupun pengeluarannya (bagi Wajib Pajak Orang Pribadi) dan atas kinerja dari suatu badan (Wajib Pajak Badan) yang dapat berupa PT, CV, Yayasan, dll.

Isi dari Surat Pemberitahuan (SPT) merupakan titik tolak untuk dilakukannya pemeriksaan atau tidak. Apabila Wajib Pajak memasukkan SPT dengan status SPT Lebih Bayar (SPT LB) maka sesuai dengan ketentuan perundang-undangan atas SPT tersebut harus dilakukan pemeriksaan terlebih dahulu baru kemudian dikeluarkan Surat ketetapan pajak, apakah menjadi SKPKB, SKPN atau SKPLB. Seperti yang telah dibahas sebelumnya pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan/atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Isi Surat Pemberitahuan (SPT) juga merupakan dasar untuk menghitung besarnya utang pajak Wajib Pajak. Walaupun Wajib Pajak telah menghitung dan menyetorkan sendiri jumlah pajaknya tetapi sesuai dengan fungsi pengawasan Direktorat Jenderal Pajak, jumlah pajak yang telah disetor sesuai SPT merupakan dasar penghitungan bagi fiskus untuk menentukan tambahan pajak yang masih harus dibayar oleh Wajib Pajak apabila ditemukan perhitungan yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan.

Pemeriksaan pajak yang dilakukan fiskus sebagai alat kendali untuk mengamankan penerimaan negara sekaligus menguji kepatuhan Wajib Pajak. Peran pemeriksaan pajak dapat dikatakan cukup dominan dalam rangka mendongkrak penerimaan negara yang berasal dari pajak. Sejumlah prosedur yang harus diikuti dalam setiap pemeriksaan antara lain:

- Fiskus harus memiliki suatu pedoman yang jelas dalam melakukan pemeriksaan
- Pemberitahuan sebelumnya kepada Wajib Pajak akan adanya "suatu pemeriksaan"
- Auditor harus senantiasa memperkenalkan diri dengan jelas

Universitas Indonesia

- Harus diperhatikan hak dan kewajiban Wajib Pajak selama dilakukan pemeriksaan
- Wajib Pajak harus diberi kesempatan untuk membahas masalah yang muncul dalam pemeriksaan dengan fungsional pemeriksa pajak

Dapat dibayangkan apabila negara tidak melakukan pemeriksaan atas pajak-pajak yang telah dilaporkan dan dianggap final atau telah menjadi pasti, tentu penerimaan akan sangat kecil karena masing-masing Wajib Pajak akan membayar pajak sekecil-kecilnya saja dan tentu tidak akan ada lagi Wajib Pajak yang mengajukan keberatan apalagi banding karena apa yang dilaporkan telah dianggap benar oleh fiskus dan tentu tidak perlu lagi peraturan perundang-undangan perpajakan yang lumayan rumit. Itulah sebabnya siapapun orangnya, jika ia berada pada posisi otoritas pajak yang dibebani tugas berat untuk mengamankan penerimaan negara yang bersumber dari pajak maka secara logis ia akan memakai "pemeriksaan pajak" sebagai salah satu alat kendali untuk menjalankan tugas pengamanan penerimaan negara.⁵⁷

Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, dalam Bab II Pasal 2 disebutkan tujuan pemeriksaan adalah untuk:

- a. menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada Wajib Pajak dan
- b. tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Namun dalam Bab II Pasal 2 Peraturan Menteri Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 yang mencabut ketentuan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000, menyebutkan Direktorat Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk

⁵⁷ Hardi, *Pemeriksaan Pajak*, Cct. I, (Jakarta: Penerbit Kharisma, 2003)

tujuan lain dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kata-kata memberikan *kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada Wajib Pajak* (yang tercantum dalam Kepmenkeu Nomor 545) telah dihilangkan.

Dibidang pajak sengketa dapat terjadi dan ditimbulkan oleh berbagai hal tergantung dari isi peraturan yang dilanggar atau perbedaan perhitungan antara Wajib Pajak disatu pihak dan fiskus dipihak lain dalam kapasitas sebagai pejabat yang menerbitkan keputusan. Perbedaan ini adalah sebagai hasil dari pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak. Beberapa hal yang menyebabkan sengketa pajak antara lain:

- Menurut fiskus apa yang dilaporkan oleh Wajib Pajak tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.
- Perbedaan penafsiran mengenai hal apa saja yang bisa dikurangkan maupun yang tidak bisa dikurangkan sebagai biaya-biaya perusahaan.
- Perbedaan tentang kapan seharusnya dilakukan pemotongan/pemungutan pajak pada pihak ketiga walaupun dalam kenyataan belum ada pembayaran yang diterima.
- Setiap hal-hal yang berkaitan dengan penambahan penghasilan atau kekayaan merupakan suatu objek yang harus dipungut pajak.

Sifat memaksa dari UU Perpajakan, menyebabkan apa yang telah menjadi ketetapan harus dilaksanakan tanpa menunggu proses yang akan ditempuh oleh Wajib Pajak. Sengketa perpajakan merupakan perselisihan dibidang hukum administrasi negara dan berkaitan dengan keputusan pejabat yang membidangi pajak yang tidak dapat diterima atau tidak disetujui oleh Wajib Pajak.

Untuk memberi pemahaman bagi Wajib Pajak maupun pejabat pajak (fiskus) dalam melaksanakan ketentuan-ketentuan yang terkait dengan penagihan pajak sebagai bagian dari penegakan hukum pajak. Penyelesaian sengketa perpajakan merupakan hak dari masyarakat untuk mendapatkan kejelasan, kebenaran, dan keadilan. Agar supaya hal itu dapat tercapai dan dalam rangka memberikan perlindungan kepada masyarakat, pemerintah menciptakan lembaga-lembaga sebagai sarana bagi masyarakat. Upaya hukum yang dapat dilakukan

setelah terbitnya surat keputusan tentang koreksi dan sanksi dapat ditempuh beberapa jalan.

Biasanya untuk menyelesaikan sengketa yang terjadi dalam hubungan bisnis (bukan sengketa perpajakan) pada umumnya terdapat beberapa cara yang dapat dipilih masing-masing pihak yang bersengketa⁵⁸ antara lain:

1. **Negosiasi**, adalah proses tawar menawar atau pembicaraan untuk mencapai suatu kesepakatan terhadap masalah tertentu yang terjadi antara para pihak.
2. **Mediasi**, suatu proses penyelesaian sengketa berupa negosiasi untuk memecahkan masalah melalui pihak luar yang netral.
3. **Pengadilan**, pengadilan kasus kecil merupakan model pengadilan dalam sistem peradilan biasa tetapi dengan memakai prosedur dan sistem pembuktian.
4. **Arbitrase**, cara penyelesaian sengketa perdata swasta diluar pengadilan umum yang didasarkan pada kontrak arbitrase yang dibuat secara tertulis oleh para pihak yang bersengketa dimana pihak penyelesai sengketa dipilih para pihak yang bersangkutan.

Ketidakberhasilan Wajib Pajak menempuh upaya internal (bukan keberatan) atau ketidaksediaan Wajib Pajak menempuh cara tersebut akan menyebabkan diajukannya perkara sengketa perpajakan ke lembaga keberatan. Lembaga keberatan merupakan sarana yang disediakan oleh Undang-Undang untuk penyelesaian sengketa. Keberatan merupakan hak setiap Wajib Pajak dan merupakan manifestasi atas ketidaksetujuan atau penolakan masyarakat/Wajib Pajak terhadap keputusan atau penetapan perpajakan. Sesuai dengan ketentuan Undang-Undang yang mengatur mengenai penetapan pajak, semua ketetapan harus didasarkan atas alasan-alasan yang jelas, benar dan transparan sehingga setiap Wajib Pajak mengerti atau memahami tentang dasar penetapan tersebut.

Hal ini telah diakomodir dalam Pasal 25 ayat (6) yang berbunyi: "Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi

⁵⁸ Munir Fuady, Pengantar Ilmu Bisnis, Cet-2 Penerbit: PT Citra Aditya Bakti (Bandung, 2005)

dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak.” Penjelasan: ”Agar Wajib Pajak dapat menyusun keberatan dengan alasan yang kuat, Wajib Pajak diberi hak untuk meminta dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak berkewajiban untuk memenuhi permintaan tersebut.”

Sengketa yang lain selain Keberatan adalah Banding yang dilakukan oleh Wajib Pajak apabila atas suatu Surat Keputusan Keberatan tidak atau belum memuaskan Wajib Pajak. Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada *badan peradilan pajak* terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan Direktorat Jenderal Pajak. Badan Peradilan Pajak diatur dengan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Dalam Pasal 2 Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak disebutkan bahwa Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak.⁵⁹

Peradilan pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam hal sengketa pajak baik kepada Wajib Pajak maupun kepada pemungut pajak (dalam hal ini pemerintah), sesuai dengan ketentuan Undang-undang. Proses itu merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan oleh wajib Pajak maupun pemungut pajak dihadapan suatu instansi (administrasi atau pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa tersebut.

Pemungutan pajak erat kaitannya dengan kepentingan negara disatu pihak dan kepentingan pengusaha di lain pihak. Kedua kepentingan ini dapat berlangsung secara harmonis bila masing-masing pihak saling percaya dan menghormati serta bertindak jujur. Dalam kenyataannya perbedaan sering terjadi sebagai akibat masing-masing pihak merasa bahwa pemberitahuan atau penghitungan serta penerapan ketentuan perundang-undangan pajak yang dilaporkan (pihak yang melaporkan) atau diterapkan (pihak yang menerapkan)

⁵⁹ Indonesia, *Undang-undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No. 27 tahun 2000, TLN No.4189, ps.2.

sudah benar dan berdasarkan alasan-alasan atau bukti-bukti yang dapat mendukung pendapat mereka masing-masing.

Untuk memfasilitasi penyelesaian perselisihan atau sengketa pajak yang dapat menjadi berlarut dan adanya kemungkinan akan berakibat adanya ketidakpastian hukum, pemerintah membentuk institusi/lembaga peradilan yang telah beberapa kali dirubah, secara historis untuk mengetahui perkembangan institusi-institusi peradilan perpajakan. Untuk memberikan kesempatan yang lebih luas kepada Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan dengan kemungkinan timbulnya sengketa serta memberikan sarana dan solusi bagi para Wajib Pajak yang tidak dapat menerima atau menolak penetapan pajak yang ditetapkan fiskus.

Wajib Pajak dapat mempertahankan hak-haknya serta mendapatkan perlindungan, sebaliknya fiskus mempertahankan kewenangannya dalam penegakan kepatuhan perpajakan. Masalah sengketa pajak yang mempunyai corak, sifat dan karakteristik sendiri dapat diserahkan ke suatu badan peradilan khusus dengan mengembangkan peradilan administrasi perpajakan yang sudah ada. Sedangkan sengketa atas keputusan dalam lingkup administrasi negara yang lain tetap diperiksa dan diputus oleh pengadilan Tata Usaha Negara.

Penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh suatu instansi administrasi yang masih termasuk dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) lazimnya disebut peradilan administrasi tidak murni, seperti peradilan yang dilakukan oleh hakim doleansi pada Kantor Pelayanan Pajak, yang memutuskan surat keberatan. Sedangkan peradilan diluar struktur organisasi Direktorat Jenderal Pajak yaitu suatu instansi pengadilan yang berdiri sendiri seperti Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) disebut peradilan murni.⁶⁰ Saat ini sesuai dengan Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak disebut Hakim Pengadilan Pajak.

Surat Keberatan diputuskan oleh Direktur Jenderal Pajak dengan pendelegasian wewenang kepada pejabat pajak (Kepala Kantor Wilayah) yang diberi tugas memutus surat keberatan tanpa mengadakan sidang seperti terdapat dalam Pengadilan Negeri atau Pengadilan Pajak, tapi hanya berdasar data yang diserahkan oleh Wajib Pajak dan data yang ada pada Kantor Pelayanan Pajak.

⁶⁰ Rochmat Soemiro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, cet. IV, (Bandung: Eresco, 1991), hal.164.

Kalau pemeriksaan Surat Keberatan telah selesai, berarti fiskus wajib menerbitkan Surat Keputusan Keberatan terhadap Wajib Pajak yang mengajukan keberatan. Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh pejabat pajak (fiskus) dapat berisi diktum yaitu:

- Menerima seluruhnya, dalam hal ini Wajib Pajak telah mengemukakan alasan-alasan yang didukung dengan bukti-bukti yang meyakinkan secara keseluruhan yang dipersengketakan dalam surat keberatannya sehingga pejabat pajak menerima keseluruhan tuntutan Wajib Pajak yang tercantum dalam surat keberatannya;
- Menerima sebagian, apabila dari keseluruhan alasan-alasan yang dikemukakan oleh Wajib Pajak dalam surat keberatannya, ternyata hanya sebagian dari alasan-alasan tersebut diterima dan sebagian lain ditolak oleh pejabat pajak.;
- Tidak dapat diterima, jika alasan yang dikemukakan dalam surat keberatannya tidak diterima oleh pejabat pajak selaku pemutus;
- Menambah besarnya jumlah pajak terutang. Hal ini dapat terjadi karena alasan-alasan yang dikemukakan Wajib Pajak maupun alat bukti, menimbulkan keyakinan bagi pejabat pajak bahwa utang pajak yang dipersengketakan yang seharusnya lebih besar dari pada yang tercantum dalam surat keberatan.

Wajib Pajak yang tidak menerima atau tidak setuju atas Surat Keputusan Keberatan, karena mempertimbangkan tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan atau kepastian hukum, sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Perpajakan masih berhak untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak yang berkedudukan di Jakarta.

Adapun yang dimaksud dengan banding sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 butir 6 UU Pengadilan Pajak, Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan

perpajakan yang berlaku.⁶¹ Putusan Badan Peradilan Pajak bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara.

Pengajuan banding merupakan proses hukum dihadapan suatu badan peradilan administrasi murni (dalam hal ini Pengadilan Pajak) antara pihak Pemohon Banding (Wajib Pajak) dan pihak Terbanding (Direktorat Jenderal Pajak). Hakim yang memutus tidak termasuk salah satu pihak. Dalam proses pengajuan banding para pihak (Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak) diperlakukan sama dan kepada masing-masing pihak diberi hak yang sama, diberikan kesempatan yang sama untuk mengajukan dan mempertahankan perkaranya dihadapan pengadilan.

Dalam Pasal-pasal Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak antara lain disebutkan :

- Pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan Pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- Keputusan adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
- 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 UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

⁶¹ Indonesia, *Undang-undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No. 27 tahun 2000, TLN No.4189

- Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.
- Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.
- Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.
- Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan.
- Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak.
- Permohonan penundaan dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan pajak yang digugat dilaksanakan.
- Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.
- Putusan Pengadilan Pajak dapat langsung dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.
- Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Universitas Indonesia

- Putusan pengadilan harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.
- Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.
- Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan 1 (satu) kali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak
- Permohonan Peninjauan Kembali tidak menangguhkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak.
- *Dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).*

Contoh surat Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding tetapi tidak membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang dan dikenakan Surat Paksa atas nama Wajib Pajak yang bersangkutan:

Berkenan dengan Surat Paksa Nomor SP-00051/WPJ.04/KP.1104/2008 yang kami terima tanggal 26 Nopember 2008, perkenankan kami menyampaikan tanggapan sebagai berikut :

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebesar Rp. 5,439,516,263,- yang diterbitkan atas hasil pemeriksaan pajak PPh Badan Tahun 2004 merupakan perhitungan sepihak dari pemeriksa tanpa adanya bukti-bukti dan data pemeriksaan yang jelas. Perhitungan tersebut sangat bertentangan dengan kondisi yang sebenarnya terjadi di perusahaan kami, sehingga kami merasa diperlakukan dengan tidak adil. Untuk memastikan hal tersebut Bapak bisa melakukan pengecekan terhadap hasil pemeriksaan terdahulu dan Bapak akan menemukan bagaimana pelaporan pajak kami diacak-acak sedemikian rupa dengan persepsi dan interprestasi yang sangat subjektif.
2. Pada saat mengajukan banding, kami merasa dirugikan dengan ketentuan perpajakan yang mensyaratkan kami untuk melunasi minimal 50% dari nilai SKPKB tersebut atau sejumlah Rp. 2,719,758,131,-. Jumlah ini sangat berat

Universitas Indonesia

mengingat pada waktu itu kami benar-benar tidak memiliki uang sebesar itu untuk meneruskan banding ke Pengadilan Pajak sehingga hilang kesempatan kami untuk membuktikan perhitungan yang benar menurut kami.

3. Kami telah mendaftarkan kasus SKPKB tersebut ke Mahkamah Agung untuk dimintakan Kasasi/Peninjauan kembali dan sampai saat ini upaya hukum tersebut masih berjalan. Kami sama sekali tidak memiliki maksud untuk menyembunyikan kewajiban pajak atau menghindari pajak. Akuntabilitas laporan Keuangan kami terus kami jaga dan setiap tahun selalu diaudit oleh Kantor Akuntan Publik serta membayar pajak dengan sebagaimana mestinya. Kami bukan tidak mampu membuktikan kebenaran kami tapi kami tidak berdaya dengan persyaratan formal yang harus dipenuhi dalam menempuh jalur peradilan.
4. Beberapa Tahun terakhir ini usaha kami mengalami penurunan yang signifikan dan pekerjaan-pekerjaan tetap kami jalankan sekedar untuk memenuhi kontrak dan menggaji Karyawan-karyawan yang tersisa sehingga kami benar-benar mengalami krisis Keuangan yang sangat ketat. Dengan jumlah SKPKB sebesar itu, sangat tidak mungkin bagi kami untuk melunasinya termasuk mengangsurnya dengan bunga sebesar 2% per-bulan. Hampir seluruh aset-aset kami telah menjadi Agunan Bank, yang juga menutup kemungkinan bagi kami untuk mengusahakan pinjaman baru. Tindakan penagihan yang telah Saudara lakukan telah membuat kami resah dan mengancam kelangsungan usaha kami secara keseluruhan.

Berdasarkan alasan-alasan tersebut kami mohon agar diberikan kesempatan untuk menata kembali usaha kami ditengah-tengah krisis keuangan saat ini. Sebagai bentuk itikad baik dari kami, atas SKPKB tersebut telah kami lakukan pembayaran secara mencicil sejak bulan Mei 2006 sampai dengan saat ini Nopember 2008 (dapat dilihat pada daftar pembayaran dan copy SSP terlampir), dan mulai bulan Januari 2009 akan kami coba mencicil dengan pembayaran antara Rp. 10,000,000,- (sepuluh juta rupiah) sampai dengan Rp. 20,000,000,-

Universitas Indonesia

(dua puluh juta rupiah) setiap bulannya. Jumlah cicilan tersebut akan kami sesuaikan dengan kondisi keuangan perusahaan dengan harapan operasional usaha kami tetap bisa berjalan dan kewajiban perpajakan perlahan-lahan bisa kami penuhi.

Besar harapan kami agar permohonan ini dikabulkan dan atas perhatiannya kami ucapkan terima kasih.

Contoh kasus di atas menunjukkan kepada kita betapa tidak berdayanya masyarakat Wajib Pajak, tidak ada yang benar-benar dapat memastikan siapakah yang bersalah dalam hal ini, pihak Wajib Pajak ataukah pejabat pajak (fiskus), karena sebelum masuk ke materi banding, Pengadilan Pajak telah menolak permohonan Wajib Pajak karena tidak membayar tunggakan pajak sebesar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak seperti yang telah disyaratkan oleh Pasal 36 UU Pengadilan Pajak.

Bagi Wajib Pajak yang benar-benar telah sesuai dengan ketentuan dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tentu isi Pasal 25 dan Pasal 27 UU KUP yang baru merupakan berita yang menyejukkan sehingga mereka akan all out dalam menyusun materi keberatannya karena inilah saatnya mereka memperjuangkan kebenaran yang Wajib Pajak yakini dan tidak perlu menimbang-nimbang lagi untuk mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak.

Mengapa penulis katakan demikian, karena kita juga tidak bisa memungkiri kadang-kadang ada keterbatasan dari pemeriksa pajak sendiri dalam menafsirkan atau menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ataupun karena ketidaksesuaian pandangan hakim Pengadilan Pajak dengan peraturan pelaksanaan dari Undang-Undang Perpajakan itu sendiri misalnya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, yang dijadikan dasar oleh pemeriksa pajak walaupun sebenarnya pemeriksa pajak sendiri tidak menyimpang dari ketentuan tersebut. Sesuai kuesioner yang penulis bagikan kepada Wajib Pajak tersebut Wajib Pajak menjawab: "Apabila boleh memilih

Universitas Indonesia

ketentuan yang ingin diberlakukan bagi perusahaannya adalah ketentuan yang baru yaitu Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan”, karena Wajib Pajak tidak perlu stress memikirkan cara mencari pinjaman untuk membayar sebagian dari utang pajak yang tidak diakui sama sekali.

Berikut penulis turunkan contoh sebagian isi dari keputusan hakim Pengadilan Pajak tertanggal 2 Agustus 2007:

PUTUSAN

Nomor : Put-11267/PP/M.X/15/2007

KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA

Membaca : Surat banding Nomor:.....tanggal..... diterima oleh Sekretariat Pengadilan Pajak hari.....dan terdaftar dalam berkas sengketa Nomor.....yang diajukan oleh pemohon banding....., berisi banding terhadap keputusan terbanding: Direktorat Jenderal Pajak.....mengenai keberatan atas SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2004 Nomor.....tanggal...., yang dikenakan kepada pemohon banding.

Menimbang : bahwa berdasarkan Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak;

Bahwa berdasarkan Pasal 77....., putusan Pengadilan pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan tetap;

Menimbang : bahwa Majelis melakukan pemeriksaan atas pemenuhan ketentuan-ketentuan yang bersifat formal sebagai berikut:

Bahwa surat Banding tersebut ditujuakn kepada Pengadilan Pajak dan dibuat dalam bahasa Indonesia sehingga memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang.....tentang Pengadilan pajak;

Universitas Indonesia

Bahwa Surat Banding Nomor.....memenuhi persyaratan satu Surat banding untuk satu keputusan Terbanding sebagaimana.....tentang Pengadilan pajak;

Bahwa Pemohon Banding dalam surat Bandingnya.....perihal permohonan kelonggaran waktu pembayaran kewajiban.....dan menyatakan bahwa Pemohon Banding belum melakukan pembayaran terhadap 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang;

Bahwa dalam persidangan kuasa hokum Pemohon banding menyatakan tidak sanggup untuk memenuhi ketentuan pembayaran 50% (lima puluh persen) dari pajak terutang;

Bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan pengajuan banding tidak memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pemngadilan Pajak;

Bahwa oleh karena pengajuan banding tidak memenuhi ketentuan formal, maka materi sengketa banding tidak diperiksa lebih lanjut;

MEMUTUSKAN

Menyatakan permohonan banding Pemohon banding terhadap keputusan Direktur Jenderal pajak Nomor.....mengenai kebetraan atas SKPKB.....atas nama PT Petroindo....., NPWP:....., Alamat....., Jakarta, tidak dapat diterima.

Demikian diputus di Jakarta.....dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari.....tanpa dihadiri Terbanding maupun Pemohon Banding.

Penagihan Pajak dalam Sengketa Pajak

Diawal Bab 4 ini maupun pada Bab sebelumnya, penulis akan selalu tetap mencantumkan dalam pembahasan isi UU KUP yang lama, mengapa demikian, karena sesuai dengan bunyi Pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 yang menurut penulis pangkal dari permasalahan yang mengatakan: *"Terhadap semua hak dan kewajiban perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000"*,⁶²

Kepada Wajib Pajak tetap akan dilakukan penagihan aktif karena masih mempunyai utang pajak baik yang diatur dalam ketentuan UU KUP yang lama maupun yang baru. Utang pajak menurut Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (UU PPSP) adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dalam UU KUP yang baru, pengertian tentang apa itu yang dimaksud dengan *Utang Pajak* sudah berbeda.

Dalam penjelasan Pasal 25 ayat (7) UU KUP Nomor 16 Tahun 2000: Untuk mencegah usaha penghindaran atau penundaan pembayaran pajak melalui pengajuan surat keberatan, maka pengajuan keberatan tidak menghalangi tindakan penagihan sampai dengan pelaksanaan lelang. Ketentuan ini perlu dicantumkan dengan maksud agar Wajib Pajak dengan dalih mengajukan keberatan, untuk tidak melakukan kewajiban membayar pajak yang telah ditetapkan, sehingga dapat dicegah terganggunya penerimaan negara. Seperti yang ada dalam bab sebelumnya lebih ditonjolkan fungsi anggaran (budgeter) dari pajak yang juga disebut sebagai fungsi utama pajak yaitu alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara.

⁶² Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740

Berkaitan dengan penjelasan Pasal 25 diatas, ketentuan dalam UU KUP yang lama maupun UU KUP sebelumnya, Wajib Pajak harus membayar pajak sesuai jumlah yang tertera dalam Surat ketetapan pajak dalam hal ini tentu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Dalam SKPKB memuat unsur Dasar Pengenaan Pajak; Pajak yang terutang; Kredit Pajak; Pajak yang tidak/kurang dibayar; Sanksi administrasi; dan terakhir yang paling penting adalah *Jumlah pajak yang masih harus dibayar*, karena inilah dasar untuk menagih dengan Surat Paksa.

Hal ini juga sesuai dengan Pasal 1 ayat (8) UU PPSP tentang pengertian *utang pajak* yakni pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Walaupun sedikit berbeda dengan Pasal 1 ayat (10) UU KUP yang mengatur atau memakai istilah pajak terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak, atau dalam Bagian Tahun Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dibawah ini contoh secara garis besar saja (tidak secara detail) sebuah Surat ketetapan pajak yakni SKPKB PPh Pasal 23:

**SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR
PAJAK PENGHASILAN PASAL 23**

Nomor : 0021/203/04/062/08
Masa/Tahun Pajak : Januari-Desember 2004
Tanggal Penerbitan : 09 Desember 2008
Tanggal Jatuh Tempo : 08 Januari 2008

I. Telah dilakukan pemeriksaan atas pelaksanaan kewajiban Pajak Penghasilan Pasal 23:

Nama Wajib Pajak : PT INDO AD
NPWP : 01.314.649.3-062.000

II. Dari pemeriksaan tersebut di atas, jumlah yang masih harus dibayar adalah sebagai berikut:

1. Penghasilan Kena Pajak/Dasar Pengenaan Pajak	Rp 2.784.165.630
2. PPh Pasal 23 yang terutang	Rp 154.767.854
3. Kredit Pajak	Rp 92.773.120
4. Pajak yang tidak/kurang dibayar	Rp 61.994.734
5. Sanksi Administrasi	Rp 29.757.472
6. Jumlah PPh yang masih harus dibayar	Rp 91.752.206

Terbilang : SEMBILAN PULUH SATU JUTA TUJUH RATUS LIMA PULUH
DUA RIBU DUA RATUS ENAM RUPIAH

Universitas Indonesia

Hak menagih agar Wajib Pajak membayar pajak juga telah sesuai dengan bunyi Pasal 10 ayat (12) jo Pasal 41 ayat (2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang berbunyi : "*Pengajuan Keberatan atau permohonan Banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak*".

Apabila kita membaca Undang-Undang, pertama-tama yang dibaca adalah peraturan, pasal-pasal. Berhenti pada pembacaan Undang-Undang sebagai peraturan bisa menimbulkan kesalahan besar karena kaidah mendasari peraturan itu menjadi terlupakan. Berkaitan dengan kaidah ada bermacam-macam logika dalam hukum antara lain logika peraturan, logika kepatutan sosial (social reasonableness), logika keadilan. Pada saat kita mempertimbangkan apakah yang ingin dilakukan sudah sesuai dengan kepatutan dalam masyarakat? Kita memasuki logika kepatutan itu. Logika keadilan tidak segera bisa ditemukan dengan membaca peraturan, tetapi dibutuhkan suatu perenungan dan pemaknaan lebih dalam terhadap apa yang kita baca. Adilkah apabila kita melakukan pemaksaan kepada Wajib Pajak atas utang pajak yang masih dalam suatu sengketa antara pejabat pajak (fiskus) dengan Wajib Pajak yang belum selesai diputuskan.⁶³

Akan tetapi dalam Pasal 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP (Undang-Undang baru) disebutkan ketentuan Pasal 25 diubah yang menurut penulis merupakan suatu perubahan yang cukup signifikan, adapun perbedaannya dengan UU yang lama adalah:

1. Pasal 25 ayat (3a) disebutkan: "Dalam hal 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."

Menurut ayat tersebut yang wajib dilunasi oleh Wajib Pajak hanya sejumlah pajak yang telah disetujui saja sedangkan jumlah lain yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak tidak wajib dilunasi karena

⁶³ Sajipto Raharjo, *Ilmu Hukum*, Cet-6, Bandung: Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, 2006

menurut ayat selanjutnya belum merupakan utang pajak. Contoh: Wajib Pajak hanya menyetujui pajak terutang sebesar satu juta rupiah dari jumlah yang ditetapkan fiskus sebesar Rp 1 Milyar, maka yang dapat ditagih kepada Wajib Pajak tersebut sesuai dengan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa hanya sebesar satu juta rupiah, sedangkan sisanya sebesar Rp 999.juta belum termasuk utang pajak sehingga belum dapat ditagih secara paksa.

2. Pasal 25 ayat (7) disebutkan: "Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan." Pasal 9 ayat (3) dan ayat (3a) mengatur mengenai pelunasan pajak terutang yakni 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan dan 2 (dua) bulan untuk Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah terpencil.

Namun karena Wajib Pajak mengajukan keberatan maka utang pajak yang belum dibayar tersebut (mungkin tidak disetujui oleh Wajib Pajak) tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan apabila Wajib Pajak tidak akan mengajukan permohonan Banding. Dalam penjelasan ayat ini juga disebutkan: "ayat ini mengatur bahwa jatuh tempo pembayaran yang tertera dalam Surat ketetapan pajak tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Penangguhan jangka waktu pelunasan pajak menyebabkan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 19 tidak diberlakukan atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat mengajukan keberatan.

3. Pasal 25 ayat (8) disebutkan : "Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan (1a)." Pasal ini mengatur

Universitas Indonesia

tentang kelebihan pembayaran pajak yang harus dikembalikan kepada Wajib Pajak, terlebih dahulu harus diperhitungkan dengan utang pajak-utang pajak lain yang merupakan kewajiban Wajib Pajak.

Sekarang ini atas utang pajak yang tidak disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan tidak dapat diperhitungkan terlebih dahulu jika ada kelebihan bayar pajak, atau dengan kata lain untuk sementara Wajib Pajak dianggap tidak punya utang pajak sehingga apabila ada pengembalian maka seluruhnya harus dikembalikan kepada Wajib Pajak.

4. Pasal 25 ayat (9) disebutkan : "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."

Inilah Pasal baru mengenai Wajib Pajak yang ditolak atau diterima sebagian keberatannya dan tidak mengajukan permohonan banding. Jadi informasi buat Wajib Pajak bila Wajib Pajak masih ragu-ragu atau belum yakin betul mengenai keberatannya atau hanya mempunyai alasan-alasan yang tidak cukup kuat dalam pengajuan keberatannya supaya berpikir dua kali kalau ingin mengajukan keberatan karena apabila keberatan ditolak atau tidak diterima maka akan ada denda tambahan sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah semula ketika diajukan permohonan.

5. Pasal 25 ayat (10) disebutkan : "Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan Banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan".⁶⁴ Menurut penulis mengapa ayat ini harus mengatur tentang Banding padahal telah diatur tersendiri dalam Pasal 27

⁶⁴ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740, ps.25.

tentang Banding. Artinya sehubungan dengan kelanjutan butir 4 diatas, apabila setelah menerima keputusan keberatan Wajib Pajak masih akan melakukan banding ke Pengadilan Pajak untuk sementara sanksi sebesar 50% (lima puluh persen) tadi tidak dikenakan sampai ada keputusan banding yang bersifat final.

Sama halnya dengan pengajuan keberatan, dalam pengajuan permohonan banding tindakan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajaknya juga tidak berbeda dengan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang belum melunasi utang pajak dan mengajukan keberatan yang dalam Pasal 27 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP disebutkan bahwa ketentuan Pasal 27 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

1. Pasal 27 ayat (5a) disebutkan : "Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), 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."
Jadi seluruh utang pajak yang tidak disetujui tertangguh sampai 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.
2. Pasal 27 ayat (5b) disebutkan : "Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a)."

Walaupun ada sejumlah pajak yang belum dibayar karena Wajib Pajak tidak menyetujui utang pajak tersebut, hal itu bukan atau belum merupakan utang pajak yang dapat ditagih sehingga tidak dapat dikompensasikan atau dipindahbukukan bila ada kelebihan bayar Wajib Pajak yang pada akhirnya Wajib Pajak akan menerima seluruh jumlah kelebihan bayar yang diminta oleh Wajib Pajak.

3. Pasal 27 ayat (5c) disebutkan : "Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan."⁶⁵

Semua utang pajak yang tercantum dalam SKPKB belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan. Karena belum merupakan pajak yang terutang, maka ketentuan dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa belum bisa diterapkan pada Wajib Pajak yang bersangkutan sampai dengan Putusan Banding diterbitkan. Contoh Surat Paksa:



⁶⁵ Ibid, Pasal 27



**DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK**

SURAT PAKSA

Nomor :

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
KEPALA KANTOR PELAYANAN PAJAK

Menimbang bahwa :

Nama Wajib Pajak/

Penanggung Pajak :

NPWP :

Alamat :

menunggak pajak sebagaimana tercantum di bawah ini :

NO	Jenis Pajak	Tahun Pajak	Nomor & tanggal STP/SKPKB/SKPKBT/ SK.Pembetulan/ SK. Keberatan/Putusan	Tanggal jatuh tempo pembayaran	Jumlah tunggakan pajak

Jumlah

Dengan ini :

1. Memerintahkan Wajib Pajak/Penanggung Pajak untuk membayar jumlah tunggakan pajak tersebut ke Bank Persepsi / Kantor Pos, ditambah dengan biaya penagihan dalam waktu 2 (dua) kali dua puluh empat jam sesudah pemberitahuan Surat Paksa ini.

Universitas Indonesia

2. Memerintahkan kepada Jurusita yang melaksanakan Surat Paksa ini atau Jurusita lain yang ditunjuk untuk melanjutkan pelaksanaan Surat Paksa untuk melakukan penyitaan atas barang-barang milik Wajib Pajak / Penanggung Pajak apabila dalam jangka waktu 2 (dua) kali dua puluh empat jam perintah sebagaimana disebut dalam butir 1 di atas tidak dipenuhi.

PERHATIAN

PAJAK HARUS DILUNASI DALAM WAKTU 2 X 24 JAM SETELAH MENERIMA SURAT PAKSA INI SESUDAH BATAS WAKTU INI, TINDAKAN PENAGIHAN PAJAK AKAN DILANJUTKAN DENGAN PENYITAN.

(Pasal 12 Ayat 1 UU Nomor 19 tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 tahun 2000)

Ditetapkan di

Pada tanggal

.....
NIP

Apabila dikaitkan ketentuan di atas dengan Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) ada beberapa Pasal atau ayat yang menjadi perhatian penulis antara lain:

- Pasal 8 UU PPSP disebutkan: "Surat Paksa diterbitkan apabila Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis. Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran."

Maka atas seluruh Wajib Pajak yang mempunyai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), apabila dia tidak menyetujui seluruh isi SKPKB tersebut atau menyetujui sebagian saja dan melunasi pajak sebesar yang disetujui, kepadanya tidak akan pernah dilakukan penagihan sepanjang Wajib Pajak tersebut mengajukan permohonan keberatan maupun banding sampai keputusan keberatan maupun

Universitas Indonesia

banding dari lembaga yang berwenang untuk itu mengeluarkan keputusannya.

- Pasal 10 ayat (12) UU PPSP: "Pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan Surat Paksa."

Hal ini tentu sudah sangat tidak tepat lagi atau tidak dapat berlaku secara umum karena harus dilihat kasus per kasus. Kalau menurut UU KUP yang baru atas semua Wajib Pajak yang sedang mengajukan keberatan apabila Wajib Pajak telah melunasi pajak hanya sebesar yang telah disetujuinya maka pelaksanaan penagihan dengan Surat Paksa dapat ditunda sampai atas keberatannya telah keluar keputusan dari Direktorat Jenderal Pajak. Otomatis ayat ini sudah tidak berlaku umum lagi hanya karena UU KUP yang baru telah merevisi UU KUP lama dan mengatur lain. Apakah hal tersebut dapat dibenarkan?

- Pasal 27 ayat (1) UU PPSP: " Lelang tetap dapat dilaksanakan walaupun keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak belum memperoleh keputusan keberatan." Sama dengan Pasal 10 diatas, otomatis Pasal ini sudah tidak berlaku lagi bagi Wajib Pajak yang telah melaksanakan kewajibannya sesuai dengan ketentuan UU KUP yang baru.

- Pasal 41 ayat (2) UU PPSP: "Pengajuan keberatan atau permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak." Hal ini mirip dengan Pasal 10 ayat (12) yang berbunyi: " Pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan Surat Paksa." Hal ini berlaku khusus bagi Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sebesar yang telah disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan saja sedangkan untuk Wajib Pajak yang telah melunasi walaupun hanya sebesar jumlah yang disetujui tidak akan dikenakan penagihan pajak.

Ketentuan yang berbeda atas Wajib Pajak yang sama

Sehubungan dengan bunyi Pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan: *"Terhadap semua hak dan kewajiban perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000"*.

Menurut penulis Tahun Pajak berbeda dengan Tahun Pemeriksaan atau Tahun penerbitan Surat ketetapan pajak. Tahun Pajak menurut Pasal 1 ayat (8) UU KUP adalah jangka waktu 1 (satu) tahun kalender kecuali bila Wajib Pajak menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender.⁶⁶

Sementara Tahun Pemeriksaan atau tahun terbitnya ketetapan menurut penulis adalah tahun dilakukannya pemeriksaan sampai dengan tahun terbitnya Surat ketetapan pajak atau tahun ditetapkannya pajak terutang. Bisa saja Wajib Pajak diperiksa awal tahun dan terbitnya ketetapan diakhir tahun dalam tahun yang sama. Atau kadang-kadang bisa saja diperiksa mulai tahun 2004, selesai pemeriksaan sampai dengan terbitnya ketetapan atau yang sering disebut kahir baru ditahun 2005 karena melakukan pemeriksaan butuh waktu.

Yang penulis maksud disini adalah Tahun terbitnya ketetapan pajak tersebut, karena ditahun inilah Wajib Pajak menerima ketetapan itu atau tahun ditetapkannya pajak yang terutang dan harus dibayar oleh Wajib Pajak atau ditahun inilah (untuk sementara) pajak terutang telah menjadi pasti. Contoh Surat ketetapan pajak yang dapat menunjukkan perbedaan tersebut, diambil dari contoh yang telah dijelaskan sebelumnya:

⁶⁶ Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 28 tahun 2007, LN No. 85 tahun 2007, TLN No.4740

Surat ketetapan pajak PPh Pasal 23

Nomor SKPKB : 0021/203/04/062/08 Tanggal: 3 Juni 2008

Nomor 0021 : nomor urut ketetapan dari pencetakan secara otomatis

Kode 203 : kode ketetapan untuk SKPKB PPh Pasal 23

Kode 04 : tahun pajak yang diperiksa adalah PPh Pasal 23 tahun 2004

Kode 062 : adalah kode KPP Madya Jakarta Selatan

Kode 08 : tahun saat kohir atau ketetapan tersebut diterbitkan

Tanggal 3 Juni 2008 adalah tanggal terbit ketetapan tersebut dan jatuh tempo ketetapan tanggal 3 Juli 2008

Dari contoh di atas jelaslah perbedaan antara Tahun Pajak dengan tahun pemeriksaan atau tahun ketetapan tersebut diterbitkan dan diterima oleh Wajib Pajak. Bisa saja kewajiban Wajib Pajak pada Tahun Pajak 2000 baru diperiksa pada tahun 2008 karena sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak yang memberikan waktu 10 tahun untuk daluarsa pemeriksaan maupun penagihan terhadap Wajib Pajak. Atau bisa saja Tahun Pajak 2005 baru diperiksa pada tahun 2007 dan ketetapannya terbit tahun 2008 seperti contoh di atas.

Atas hal ini dan dalam membaca UU KUP yang baru ditemukan perbedaan pendapat atau penafsiran atas Pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan tersebut karena dalam pasal yang sama ayat (3) jelas berbunyi : "*Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008*", dan banyak Wajib Pajak yang menginginkan Undang-Undang yang diberlakukan bagi mereka adalah UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 tersebut sementara pada kenyataannya atau dalam prakteknya pihak pejabat pajak (fiskus) tetap kukuh berpedoman pada ayat (1) tersebut bahwa atas utang pajak dengan tahun pajak 2007 dan sebelumnya masih tetap berlaku UU KUP yang lama yakni UU Nomor 16 Tahun 2000.

Dari hal tersebut penafsiran manakah yang benar, penafsiran manakah yang harus dipakai/yang menjadi pedoman bagi kedua belah pihak (fiskus dan Wajib Pajak). Apakah kedua-duanya masih tetap berlaku sampai dengan tahun

2013? Apa gunanya ada peraturan baru kalau baru bisa berlaku beberapa tahun kemudian (ekstrimnya 5 tahun kemudian).

Berikut diberikan contoh surat Wajib Pajak berupa tanggapan atas Surat Teguran yang diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Madya Jakarta Selatan karena setelah jatuh tempo pembayaran Wajib Pajak belum melunasi utang pajak tersebut yang tercantum dalam SKPKB dimana atas utang pajak di Tahun Pajak 2006 baru diterbitkan SKPKB Tahun 2008. Secara garis besar Wajib Pajak menginginkan ketentuan yang berlaku baginya adalah ketentuan baru yakni UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP.

Perihal: Tanggapan atas Surat Teguran Nomor : ST-00658/WPJ.04/KP.1104/2008 tanggal 30 Oktober 2008.

Sehubungan dengan telah diterbitkannya Surat Teguran atas SKPKB PPh Pasal 25/29 Badan, bersama ini perkenankanlah kami: PT International Matari Advertising Inc, menyampaikan tanggapan atas Surat Teguran tersebut di atas dengan penjelasan sebagai berikut :

1. Pada tanggal 22 Juli 2008, KPP Madya Jaksel menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh Badan Nomor 0021/206/06/062/08 sebesar Rp 28.143.381.516, sebagai hasil pemeriksaan pajak tahun 2006.
2. Atas SKPKB tersebut diatas, pada tanggal 17 Oktober 2008, kami mengajukan Surat Keberatan atas jumlah kurang bayar tersebut ke KPP Madya Jaksel.
3. Sesuai dengan UU KUP No. 28 Tahun 2007 Pasal 25 angka 3) huruf a : Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas SKP, 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. Angka 7): Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah yang belum dibayar saat pengajuan keberatan, tertanggung samapai dengan 1 (satu)

Universitas Indonesia

bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Angka 8) : Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).

4. Sesuai dengan ketentuan UU KUP tersebut diatas, karena kami mengajukan Surat Keberatan atas SKPKB PPh Badan Nomor 0021/206/06/062/08, maka Kantor Pajak tidak dapat melakukan penagihan pajak dengan Surat Paksa sebagaimana yang disebutkan didalam Surat Teguran tersebut.
5. Demikian tanggapan kami, atas perhatian Bapak kami ucapkan terimakasih.⁶⁷

Pembuatan hukum dimulai sebagai gagasan atau ide yang kemudian diproses lebih lanjut sehingga pada akhirnya benar-benar menjadi bahan yang siap untuk diberi sanksi. Secara garis besar pembuatan hukum itu bisa dirinci dalam tahap-tahap:

- Tahap Inisiasi: muncul suatu gagasan dalam masyarakat
- Tahap Sosio-Politis: pematangan dan penajaman gagasan
- Tahap yuridis: penyusunan bahan kedalam rumusan hukum dan kemudian diundangkan

Keadaan yang ideal sebetulnya adalah manakala interpretasi atau penafsiran tidak diperlukan apabila perundang-undangan itu bisa dituangkan dalam bentuk yang jelas. Gagasan Montesquieu tentang pembuatan hukum yang baik adalah sebagai berikut (Sajipto, 2006: 180):

1. Gaya hendaknya padat dan sederhana. Kalima-kalimat yang muluk dan retorik hanya merupakan hal yang berlebihan dan menyesatkan.
2. Istilah-istilah yang dipilih, hendaknya sedapat mungkin bersifat mutlak dan tidak relatif, sehingga mempersempit kemungkinan untuk adanya perbedaan pendapat.

⁶⁷ Surat balasan Direktur PT Internasional Matari Advertising Inc atas terbitnya Surat Teguran karena sampai saat jatuh tempo pelunasan Wajib Pajak belum melakukan pembayaran.

3. Hendaknya membatasi diri pada hal-hal yang aktual, menghindari penggunaan perumpamaan atau bersifat hipotesis.
4. Hendaknya jangan rumit, sebab dibuat untuk orang kebanyakan: jangan membenamkan orang kedalam persoalan logika, tetapi sekedar bisa dijangkau oleh penalaran orang kebanyakan.
5. Janganlah masalah pokok yang dikemukakan dikaburkan oleh penggunaan perkecualian, pembatasan atau modifikasi, kecuali memang benar-benar diperlukan.
6. Jangan berupa penalaran (argumentative); berbahaya sekali memberikan alasan yang rinci tentang masalah yang diatur, sebab hal itu hanya akan membuka pintu perdebatan.
7. Di atas semua itu, isinya hendaknya dipikirkan secara masak terlebih dahulu serta janganlah membingungkan pemikiran serta rasa keadilan biasa dan bagaimana umumnya sesuatu itu berjalan secara alami; sebab hukum yang lemah, tidak perlu dan tidak adil akan menyebabkan keseluruhan sistem perundang-undangan menjadi ambruk dan merusak kewibawaan negara.⁶⁸

Tahap pembuatan hukum seperti yang diuraikan diatas harus ditindaklanjuti dengan pelaksanaan ketentuan hukum tersebut secara kongkrit dalam kehidupan bernegara atau sering disebut penegakan/penerapan hukum atau Law Enforcement. Law Enforcement di Direktorat Jenderal Pajak pernah menjadi ikon pada tahun 2003 dititikberatkan pada pencairan tunggakan pajak. Khususnya pada seksi penagihan sebagai benteng terakhir dalam menegakkan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Hukum terikat pada dunia ideal dan kenyataan, unsur ideal (yang masih harus diwujudkan dalam masyarakat) harus tetap dimasukkan dalam suatu aturan dan juga harus memperhitungkan unsur kenyataan yang ada dalam masyarakat. Unsur ideal memunculkan keharusan adanya peraturan-peraturan. Kepastian hukum tidak bersumber kepada ideal dan kenyataan melainkan *tuntutan agar peraturan ada*. Yang utama bagi kepastian hukum adalah adanya peraturan itu

⁶⁸ Sajjpto Raharjo, *Ilmu Hukum*, Cet-6, Bandung: Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, 2006

sendiri. Tentang apakah peraturan itu harus adil dan mempunyai kegunaan bagi masyarakatnya adalah diluar pengutamaan nilai kepastian hukum tersebut.⁶⁹

Presiden Susilo Bambang Yudhoyono dalam Pidato awal tahun tanggal 31 Januari 2007 juga menyinggung tentang kepastian hukum. “Segala segi kehidupan masyarakat bahkan kehidupan bangsa dan negara memerlukan kepastian hukum. Demokrasi juga harus disertai dengan tegaknya rule of law. Demikian juga dunia usaha kita. Marilah kita semua, pihak pemerintah, kaum pengusaha sendiri, dan aparat penegak hukum mulai dari polisi dan jaksa sampai kepada hakim dan pengacara, benar-benar menegakkan aturan main dan tatanan hukum yang pasti.

Jika ada persengketaan yang berkaitan dengan dunia usaha, selesaikanlah sesuai dengan aturan hukum yang berlaku dengan proses yang transparan serta dengan putusan pengadilan yang logis, masuk akal dan akuntabel. Masyarakat termasuk kaum pengusaha, akan merasakan apakah putusan pengadilan ataupun tuntutan jaksa atau pula penyidikan kepolisian itu tepat dan adil atau justru sebaliknya. Makin tegak dan pasti hukum di negeri kita, termasuk penyelesaian sengketa bisnis, akan makin besar peluang untuk tumbuhnya investasi baik dari dalam maupun luar negeri.”⁷⁰

Kepastian hukum yang seperti apakah yang kita anut atau kita terapkan? Apakah apabila suatu ketentuan sudah diundangkan dan telah menjadi hukum positif maka telah terpenuhikah kepastian hukum itu. Apakah seperti yang dikatakan Sajipto bahwa yang utama bagi kepastian hukum adalah adanya peraturan itu sendiri. Tentang apakah peraturan itu harus adil dan mempunyai kegunaan bagi masyarakatnya adalah diluar pengutamaan nilai kepastian hukum tersebut.

Adil dan Wajar menurut Didik J Rachbini (Widi, 2006). Ada dua jenis keadilan dalam prinsip persamaan perlakuan (equity) dalam hukum pajak. Pertama adalah hukum pajak harus memperlakukan semua Wajib Pajak dalam kondisi atau keadaan yang sama dengan cara yang sama pula. Contohnya dua

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Pidato Kenegaraan Presiden Republik Indonesia Susilo Bambang Yudoyono, tanggal 31 Januari 2007

orang atau lebih Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan yang sama, akan terutang jumlah pajak penghasilan yang sama pula. Ini disebut adil secara horizontal (horizontal equity).

Jenis Kedua menyebutkan bahwa Wajib Pajak dengan kondisi yang berbeda harus diperlakukan secara berbeda pula. Ini disebut keadilan secara vertikal (vertical equity). Contoh Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan yang lebih besar akan memperoleh alokasi beban pajak yang lebih besar pula. Jadi beban pajak harus dialokasikan secara adil kepada tiap-tiap Wajib Pajak berdasarkan kondisi atau keadaan berbeda-beda. Namun untuk mengukur keadilan tersebut tidaklah mudah dan banyak menimbulkan perdebatan. Oleh karena itu prinsip berikutnya yang harus pula diperhatikan yaitu masyarakat harus merasa bahwa sistem perpajakan yang mereka hadapi betul-betul adil atau memenuhi rasa keadilan mereka.⁷¹

Karena sekalipun negara itu tidak adil, ia tetap sebuah negara. Sebagai sebuah hukum positif, juga hanya bersifat adil secara relatif, jelas bahwa tidak akan pernah ada peraturan yang adil. Apakah keadilan itu? Manusia tidak dapat menentukan sebuah jawaban terhadapnya, melainkan hanya bisa berusaha untuk mengembangkan pertanyaan tersebut.⁷²

Hukum positif menjamin kepastian hukum, tetapi baru menjadi lengkap bila disusun sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan itu hanya dapat dipandang sebagai hukum yang sungguh-sungguh bila bekerja secara efektif. Efektif dalam hukum positif yang adil. Dalam hukum yang sebenarnya dua segi disatukan hukum adalah hukum yang adil dan pasti. Bila salah satu kekurangan "hukum" itu kehilangan artinya sebagai hukum.⁷³

Kembali ke soal ketidakpastian hukum yang akan dihadapi Wajib Pajak, tentu akan melahirkan ketidaknyamanan pada semua Wajib Pajak. Pasal II ayat (1) ketentuan peralihan sangat memungkinkan Wajib Pajak dikenakan dua

⁷¹ Widi Widodo, *Taxpayers Rights*, Cct. I, (Bandung: CV. Alfabeta, 2008)

⁷² Hans Kelsen, *Dasar-dasar Hukum Normatif, Prinsip-prinsip Teoritis untuk mewujudkan Keadilan dalam Hukum dan Politik*, terjemahan Nurulita Yusron Cet. I (Bandung: Nusa Media, 2008)

⁷³ Theo Huijbers, *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah*, Cet VI Yogyakarta: Penerbit Kanisius 1982

ketentuan yang berbeda pada tahun sama karena seperti contoh-contoh sebelumnya atas tahun pajak-tahun pajak yang berbeda dapat sekaligus diperiksa dan dikeluarkan ketetapan pada tahun yang sama.

Contoh : PT Andalan Bina Cinta diperiksa pada tahun 2009 atas Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan tahun pajak 2007 dan tahun pajak 2008 (maksudnya disini kewajiban perpajakan Wajib Pajak yang belum diselesaikan). Disini ada dua tahun kewajiban perpajakan yang sedang diperiksa oleh pejabat pajak (fiskus) yaitu tahun pajak 2007 dan tahun pajak 2008. Menurut Ketentuan Peralihan Pasal II ayat (1) maka akan terdapat ketentuan yang akan diberlakukan bagi PT Andalan Bina Cinta yaitu:

- Untuk Tahun Pajak 2007 maka penagihan pajaknya berdasarkan UU KUP No 16 Tahun 2000, sedangkan
- Untuk Tahun Pajak 2008 penagihan pajaknya berdasarkan UU KUP Nomor 28 Tahun 2007.

Sedangkan UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang akan diberlakukan atas Wajib Pajak tersebut apabila pajak terutang tidak dilunasi sesuai ketentuan masih tetap sama yakni Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. Dalam hal ini terlihat dua kepentingan hukum yang sama-sama dibuat dan dilindungi oleh konstitusi. UU Nomor 28 Tahun 2007 dijamin oleh UUD Tahun 1945, begitu juga dengan UU Nomor 19 Tahun 2000 dijamin oleh UUD Tahun 1945.

Memang agak janggal untuk tetap mempertahankan suatu tata hukum yang sudah tidak cocok lagi dengan kebutuhan masyarakat yang mengalami perubahan-perubahan. Dengan berpegangan pada pandangan bahwa hukum adalah refleksi dari keadaan masyarakat pada suatu masa tertentu maka akan sukarlah untuk mempertahankan hukum lama untuk suasana kehidupan baru. Usaha pembangunan di bidang hukum menjadi bertambah mendesak berhubungan dengan pembangunan nasional yang dilancarkan dipelbagai sektor kehidupan bangsa yang menuntut penyesuaian-penyesuaian dibidang hukum. Hukum yang tidak muktahir akan menimbulkan berbagai masalah bagi negara-

negara berkembang untuk turut dalam penyelenggaraan hubungan-hubungan ekonomi.⁷⁴

Dahulu, dalam memori penjelasan mengenai pasal yang mirip dengan pasal II ayat (1) Ketentuan Peralihan UU Nomor 28 Tahun 2007 ini sudah pernah ada yang diuraikan sebagai berikut: “Meskipun Undang-Undang yang lama telah dicabut dengan diundangkannya Undang-Undang ini, untuk menampung penyelesaian penetapan pajak-pajak terutang pada masa atau tahun pajak sebelum berlakunya Undang-Undang ini, yang pelaksanaannya masih berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan pajak yang lama, maka Undang-Undang ini menentukan jangka waktu berlakunya perundang-undangan lama sampai dengan tanggal 31 Desember 1988. Penetapan jangka waktu lima tahun tersebut disesuaikan dengan daluwarsa penagihan pajak”.

Ketentuan ini dimaksudkan untuk mengatur penetapan pajak-pajak yang terutang oleh Wajib Pajak (orang atau badan) yang memperoleh fasilitas pajak dalam rangka Undang-Undang Penanaman Modal yang fasilitas pajaknya, baik yang berupa tax holiday atau keringanan pajak, masih berlaku sampai saat setelah tanggal 1 Januari 1984. Tentunya dirasa tidak adil jika sekaligus dihilangkan fasilitas pajak yang telah diperoleh oleh Wajib Pajak tertentu berdasarkan Undang-Undang pajak yang lama. Maka oleh sebab itu untuk memungkinkan fasilitas pajak yang telah diberikan kepada Wajib Pajak itu tetap dinikmati oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dan tidak sekaligus hilang dengan diundangkannya Undang-Undang pajak yang baru, maka Pemerintah telah menetapkan kebijaksanaan supaya fasilitas pajak itu tetap berlaku sampai habisnya hak itu.⁷⁵

Uraian di atas menunjukkan bagaimana Pemerintah terdahulu begitu memperhatikan kepentingan Wajib Pajak sebagai mitra pemerintah untuk membiayai pembangunan. Ketentuan tersebut terbatas tetap diberlakukan terhadap Wajib Pajak yang telah memperoleh fasilitas bukannya langsung

⁷⁴ Soerjono Soekanto. Pengantar Penelitian Hukum. Cet III Jakarta Universitas Indonesia, 1986.

⁷⁵ Rochmat Soemitro, *A-as dan Dasar Perpajakan 3*, cet. II, (Bandung: Eresco, 1991), hal. 90.

menghentikan fasilitas tersebut. Sebenarnya tanpa dihitung kerugian maupun keuntungan sehubungan dengan fungsi budgeter (karena semuanya belum pasti dan relatif) pemerintah seharusnya langsung memberlakukan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 kesemua Wajib Pajak tanpa memandang hak dan kewajiban tahun-tahun sebelumnya karena bagaimanapun juga kewajiban itu tidak hilang begitu saja atau tetap harus dilaksanakan oleh Wajib Pajak.

Penulis berpendapat begitu karena berdasarkan surat dari Wajib Pajak dan kuesioner yang diberikan kepada beberapa Wajib Pajak, para Wajib Pajak lebih menginginkan kalau ketentuan tersebut (UU KUP yang baru) langsung berlaku tanpa memilah-milah berdasarkan kewajiban tahun pajak masing-masing Wajib Pajak. Sebenarnya kalau dicermati sepertinya pemerintah setengah hati atau bimbang untuk mengamandemen Undang-Undang tersebut, karena pagar yang dibuat pemerintah demikian kuatnya sehingga disatu sisi memberikan kelonggaran kepada Wajib Pajak (untuk tidak membayar) sekaligus disisi lain memberikan sanksi yang cukup berat kepada Wajib Pajak apabila keberatan atau bandingnya ditolak.

Sebenarnya tidak ada alasan lagi bagi pemerintah untuk tidak langsung memberlakukan UU KUP yang baru tersebut, selain telah mengakomodir keinginan Wajib Pajak, pengadministrasian di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) juga akan terasa lebih gampang yang antara lain :

- Tidak memerlukan bermacam-macam format Surat ketetapan pajak untuk tahun-tahun pajak yang berbeda
- Jurusita Pajak Negara lebih gampang untuk mengkomunikasikan peraturan perundang-undangan kepada Wajib Pajak
- Dengan melihat tanggal terbit ketetapan saja tanpa melihat tahun pajak, sudah langsung dapat ditentukan ketentuan mana yang berlaku pada Wajib Pajak tersebut.

Setiap perubahan hendaknya selalu menuju kearah kesempurnaan yaitu Direktorat Jenderal Pajak lebih sempurna melaksanakan kewajiban pembinaan dan pengawasan, juga lebih sempurna pula memberi pelayanan kepada Wajib Pajak. Suatu perubahan yang ideal adalah perubahan yang membawa kesejukan baik di kalangan Direktorat Jenderal Pajak maupun dipihak Wajib Pajak.

Hendaknya dihindari suatu perubahan yang meniupkan angin sejuk di pihak Direktorat Jenderal Pajak, namun membuat udara panas dan sesak di pihak Wajib Pajak.⁷⁶



⁷⁶ Untung Sukardji, *Jurnal Perpajakan* "Penundaan SPT Masa PPN Formulir 1106 dan permasalahannya" Volume 5 Nomor 5 Juli 2006

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

1. Dalam membuat isi peraturan perundang-undangan perpajakan khususnya KUP, hendaknya sedapat mungkin bersifat mutlak untuk mempersempit kemungkinan adanya perbedaan pendapat atau perbedaan penafsiran-penafsiran. Dalam Pasal II Ketentuan Peralihan UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 terdapat ayat yang saling bertentangan walaupun masih dalam pasal yang sama. Dalam ayat (1) tidak jelas kapan mulai UU KUP yang baru tersebut berlaku pada masing-masing Wajib Pajak karena akan sangat tergantung kondisi masing-masing Wajib Pajak. Pada ayat (3) sangat jelas sekali bunyinya tanpa perlu ditafsirkan macam-macam dan kata-kata ini sudah sangat lazim ditentukan dalam setiap Undang-Undang. Rasanya setiap orang dari segala lapisan dan kategori yang membaca Undang-Undang ini akan mengerti, memahami dan mengakui bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mulai berlaku tanggal 1 Januari 2008 walaupun diundangkan tanggal 17 Juli 2007.
2. Sudah seharusnya atas seluruh hak dan kewajiban Wajib Pajak baik yang belum selesai maupun yang sedang diselesaikan semuanya dilaksanakan berdasarkan atau harus mengacu pada isi dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang baru yakni Undang-Undang Nomor 28 Tahun

Universitas Indonesia

2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan khususnya pasal-pasal mengenai Keberatan dan Banding.

3. Telah terjadi ketidakpastian hukum atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang akan mengajukan Keberatan maupun permohonan Banding sehubungan dengan Surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada Wajib Pajak karena atas satu Wajib Pajak dapat dikenakan dua ketentuan yang berbeda pada saat yang sama. Atau atas Wajib Pajak-Wajib Pajak dalam satu Kantor Pelayanan Pajak diberlakukan ketentuan yang berbeda karena Pasal II Ketentuan Peralihan UU KUP yang baru memungkinkan untuk hal tersebut.
4. Kemungkinan pejabat pelaksana Undang-Undang juga ragu dan masih bertahan dengan peraturan perundang-undangan yang selama ini menjadi dasar mereka untuk bertindak. Misalnya: Pejabat pajak (Fiskus) khususnya pelaksana di bagian Penagihan seperti Juru Sita Pajak Negara akan mengalami kebingungan, karena disatu hal apabila tidak menjalankan perintah Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (yang saat ini belum disesuaikan atau belum diamandemen) yang mengatakan pelaksanaan penagihan atas pajak yang masih harus dibayar yang tercantum dalam Surat ketetapan pajak, ada kemungkinan akan dikenakan sanksi, sedangkan dilain hal menyesuaikan dengan bunyi Undang-Undang KUP yang baru yang menyebutkan untuk sementara pajak terutang hanya sebesar jumlah yang disetujui saja. Namun menurut penulis seksi atau bagian penagihan hanya akan mengikuti instruksi dari pimpinan Direktorat Jenderal Pajak saja.

Saran

1. Agar masyarakat Indonesia khususnya Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan pelaku-pelaku bisnis aktif mengkritisi rancangan Undang-Undang yang bersinggungan dengan bisnis khususnya peraturan perpajakan yang sedang maupun yang akan diajukan. Hal ini juga terungkap dalam pernyataan Menteri Keuangan Sri Mulyani bahwa Departemen Keuangan menetapkan perilaku Wajib Pajak sebagai Basis Reformasi Perpajakan. Pihaknya mempersilahkan masyarakat mengkritisi Undang-Undang Perpajakan karena rancangan aturan itu menjadi gambaran sistem perpajakan dimasa mendatang. *“Pajak harus menjadi perhatian masyarakat, karena program pemerintah adalah memperluas basis pajak. Dengan demikian masyarakat harus peduli terhadap kinerja dan kebijakan kantor pajak”*.
2. Sehubungan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bagi Wajib Pajak yang telah setuju dengan besarnya pajak yang terutang dalam Surat ketetapan pajaknya sesuai hasil pembahasan akhir pemeriksaan, agar segera melunasi sesuai ketentuan dan tidak menunda-nunda pembayaran pajak, karena akan merugikan Wajib Pajak sendiri. Dirjen Pajak Darmin Nasution dalam kunjungannya ke Kanwil Jakarta Khusus tanggal 7 September 2006 mengatakan : *“Untuk bangsa yang mengaku dirinya bangsa yang berdemokrasi, Indonesia termasuk anomali, pengecualian. Demokrasi itu hanya akan berjalan baik kalau setiap orang atau setiap penduduknya bayar pajak”*
3. Ada saran dari mantan petinggi Direktorat Jenderal Pajak yakni Bpk. Hussein Kartasamita dalam kolom Aspirasi yang berjudul : Segera laksanakan Pasal 36A Undang-undang KUP secara konsisten dan konsekuen. Sebelumnya penulis akan menuliskan bunyi Pasal 36A sebagai berikut : *“Apabila petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan Undang-undang Perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara, maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pada*

dasarnya penulis sependapat dengan beliau dan itu telah diatur dengan jelas dalam Undang-Undang yang baru, namun penulis lebih memfokuskan penambahan bukan hanya merugikan Negara saja tapi juga *yang merugikan Wajib Pajak*.

4. Agar terdapat sinkronisasi dalam peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan Perpajakan seperti Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa maka atas Undang-Undang tersebut disarankan dilakukan perubahan (mungkin hanya beberapa ayat saja) disesuaikan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sehingga pelaksana ketentuan tersebut dilapangan tidak bingung lagi akan tetapi akan menjadi mantap untuk bertindak sesuai dengan ketentuan yang jelas dan tidak saling bertentangan.
5. Dalam pembentukan sebuah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat dan juga pemerintah harus memperhatikan betul kaidah, filosofi, asas, logika hukum, dan lain sebagainya yang berlaku dalam suatu perpajakan agar nantinya Undang-Undang tersebut dapat diterima masyarakat luas dan dapat berlaku efektif.

DAFTAR REFERENSI

- Atmadja Arifin P.S. *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktek dan Kritik*. Cet. I. Jakarta : Badan Penerbit Fakultas Hukum UI 2005
- Brotodihardjo, Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet III. Bandung : Eresco. 1991
- Darussalam dan Danny Septriadi. *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenakan Pajak* Cet I Jakarta PT Gramedia Widiasarana Indonesia 2006
- Fuady, Munir. *Pengantar Ilmu Bisnis*. Cet. II. Bandung : Penerbit PT Citra Aditya Bakti. 2005
- Huijbers, Theo. *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah* Cet VI Yogyakarta Penerbit Kanisius 1982
- Himawan, Charles. *Hukum sebagai Panglima* Cet I Jakarta PT Kompas Media Nusantara 2003
- Hardi. *Pemeriksaan Pajak*. Cet. I. Jakarta: Penerbit Kharisma 2003
- Hutagaol, John. *Strategi Pelayanan pada Direktorat Jenderal Pajak Era Baru*. Majalah Berita Pajak Nomor 1572
- Ismail, Tjip. *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Cet II. Jakarta: Yellow Printing, 2007
- Kelsen, Hans. *Dasar-dasar Hukum Normatif, Prinsip-prinsip Teoritis untuk Mewujudkan Keadilan dalam Hukum dan Politik* Terjemahan Nurulita Yusron Cet. I. Bandung : Nusa Media. 2008
- Lubis, Todung Mulya. *In search of Human Right : Legal-Political dilemmas of Indonesia's New Order*
- Nurmantu, Safri. *Pengantar Perpajakan*. cet. III. Jakarta: Granit, 2003.
- NW, Josef. *Saatnya budayakan pelayanan publik berbasis pajak*. Majalah Berita Pajak Nomor 1605.
- Nasution, Az. *Hukum Perlindungan Konsumen*. Cet. II. Jakarta: Penerbit Duadit Media. 2006
- Purwito, Ali M dan Komariah, Rukiah. *Pengadilan Pajak Proses Keberatan dan Banding*. Cet. Edisi Revisi. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2007.

Pandiangan, Liberti. *Cara Menghindari 37 Larangan Perpajakan*. Cet.I. Jakarta: PT. Gramedia, 2008.

Rajagukguk, Erman. *Peranan Hukum di Indonesia*. Kampus UI-Depok 2000.

Rahardjo, Satjipto. *Membedah Hukum Progresif*,. Cet. I. Jakarta : Penerbit Buku Kompas. 2006

Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Cet. VI. Bandung : Penerbit PT Citra Aditya Bakti. 2006

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Cet. III. Jakarta Universitas Indonesia, 1986.

Soemitro, Rochmat. *Azas dan Dasar Perpajakan 1*. cet. III. Bandung: Eresco, 1988.

Soemitro, Rochmat. *Azas dan Dasar Perpajakan 2*, cet. IV. Bandung: Eresco, 1991.

Soemitro, Rochmat. *Azas dan Dasar Perpajakan 3*, cet. II, Edisi Revisi. Bandung: Eresco, 1991.

Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaruan Hukum Pajak*. Cet. I. Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada, 2007.

Sukardji, Untung. *Penundaan SPT Masa PPN Formulir 1106 dan permasalahannya*, Jurnal Perpajakan, Volume 5, Nomor 5. Juli 2006

Soemartono, Gatot. *Arbitrase dan Mediasi di Indonesia* Cet I Jakarta PT Gramedia Pustaka Utama 2006

Widodo, Widi. *Taxpayers Rights* . Cet. I. Bandung : CV Alfabeta. 2008

Indonesia. *Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. UU Nomor 28 Tahun 2007, LN No. 85 Tahun 2007, TLN No 4740.

Indonesia. *Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*. UU No. 16 Tahun 2000, LN No. 126 Tahun 2000, TLN No.3984.

Indonesia. *Undang-undang Tentang Pengadilan Pajak*. UU No. 14 Tahun 2002, LN No. 27 Tahun 2000, TLN No.4189.

Indonesia. *Undang-undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*. UU No. Tahun 2000, LN No. 129 Tahun 2000, TLN No.39987.

Indonesia, *Undang-undang tentang Pajak Daerah*, UU No. 18 tahun 1997, LN No. 41 Tahun 1997, TLN No.3685.

Mamudji, Sri. *Bahan Kuliah Teknik Menyusun Karya Tulis Ilmiah*. Jakarta 2001

Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi kedua. Depdikbud, Balai Pustaka 1995

Pidato Awal Tahun Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, 31 Januari 2007.

“Fungsi Pajak”, <http://id.wikipedia.org/wiki/Pajak>, 28 Maret 2008.

Majalah Berita Pajak

