

PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK MELALUI LEMBAGA KEBERATAN

Arridho Abduh

Dosen Perpajakan Fakultas Ekonomi dan Ilmu Sosial UIN Suska Riau, Email:
arridho.abduh@uin-suska.ac.id

Abstract

The legal relationship between the government as the tax authorities and the people as taxpayers is a legal relation born from the existence of obligations born from this law causes the people as taxpayers to pay taxes to the state. Differences in perception between taxpayers as taxpayers and the government as tax collectors cause tax disputes. One of the taxpayer's rights granted by law in resolving tax disputes is through an objection institution. The process of settling tax disputes through objections must really provide legal certainty so that justice can be created for the parties to the dispute.

Keywords: Tax Dispute, Objection, objection Institution

Abstrak

Hubungan hukum antara pemerintah sebagai fiskus dengan rakyat sebagai Wajib Pajak merupakan hubungan hukum yang lahir dari adanya undang-undang. Adanya kewajiban yang lahir dari undang-undang ini menyebabkan rakyat selaku Wajib Pajak harus membayar pajak kepada negara. Perbedaan persepsi antara wajib pajak selaku pembayar pajak dan pemerintah selaku pemungut pajak menimbulkan sengketa pajak. Salah satu hak wajib pajak yang diberikan undang-undang dalam menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui lembaga keberatan. Proses penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan harus benar-benar memberikan kepastian hukum sehingga dapat terciptanya keadilan bagi pihak-pihak yang bersengketa.

Keywords: Sengketa Pajak, Keberatan, Lembaga Keberatan

PENDAHULUAN

Pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara (disamping sektor migas) memainkan peranan yang semakin penting dalam pembiayaan pembangunan nasional. Hal ini dapat dilihat dari proporsi penerimaan pajak di APBN yang semakin dominan. Kondisi ini pun tidak luput dari perhatian pemerintah dengan mendorong partisipasi publik (rakyat) dalam bidang perpajakan guna memaksimalkan penerimaan dari sektor pajak.

Hubungan hukum antara pemerintah sebagai fiskus dengan rakyat sebagai Wajib Pajak merupakan hubungan hukum yang lahir dari adanya suatu Undang-undang. Dengan kata lain, tidak diperlukan adanya perjanjian tersendiri antara pemerintah sebagai pihak yang memungut pajak dengan rakyat selaku pembayar pajak/Wajib Pajak. Melalui Undang-undanglah, rakyat lewat wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat memberikan persetujuan mengenai pengenaan pajak.

Pada dasarnya pemungutan pajak adalah suatu kekuasaan yang dimiliki oleh Negara, namun harus disertai dengan pengabdian rakyat dengan tujuan untuk kesejahteraan umum, sehingga menjelma menjadi keadilan, sebab kekuasaan tanpa pengabdian adalah kebuasan, pengabdian tanpa kekuasaan adalah ketidakberdayaan, kewajiban tanpa hak adalah pengisapan, hak tanpa kewajiban adalah kerakusan.¹

Agar pemerintah selaku fiskus dapat mengenakan pajak maka pemerintah harus dilengkapi dengan kewenangan istimewa. Sebagaimana tertuang dalam UUD 1945 (Amandemen Ketiga) pasal 23A yang berbunyi "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Adanya kewajiban yang lahir dari Undang-undang ini menyebabkan rakyat selaku Wajib Pajak atau Penanggung Pajak

¹ Pudyamoko. Y. Sri., *Penegakan Hukum di Bidang Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm 7.

ha²rus membayar pajak kepada negara yang diwakili oleh pemerintah selaku fiskus.

Pajak bukan hanya sebagai kewajiban belaka, namun terdapat didalamnya hak dari pembayar pajak (Wajib Pajak) itu sendiri. Berbagai hak Wajib Pajak dijamin oleh undang-undang, salah satunya adalah hak untuk memperoleh perlakuan pajak secara adil. Idealnya, undang-undang pajak yang disusun dengan benar dan di terapkan dengan baik akan dapat menjamin keadilan bagi semua pihak yang terlibat dalam sistim perpajakan. Hak yang dapat digunakan oleh wajib pajak dalam mencari keadilan diantaranya adalah hak untuk mengajukan keberatan.

Keberatan tidak boleh disalahgunakan oleh Wajib Pajak dalam kaitannya untuk memperoleh perlindungan hukum melalui lembaga keberatan. Dalam arti, Wajib Pajak harus menaati syarat-syarat pengajuan keberatan sebagaimana yang telah ditentukan. Hal ini dimaksudkan agar penggunaan keberatan oleh Wajib Pajak tepat pada sasaran berupa memperoleh perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak terhadap perlakuan pejabat pajak maupun pemotong pajak.³

Perlindungan hukum Wajib Pajak mutlak keberadaannya dalam Negara hukum sebagai pelaksanaan dari penegakan hukum pajak mengingat penegakan hukum pajak tidak boleh mengabaikan perlindungan hukum Wajib Pajak karena merupakan satu kesatuan tak terpisahkan dalam negara hukum Indonesia. Dengan demikian, penegakan hukum pajak dapat terlaksana bersamaan dengan perlindungan hukum Wajib Pajak agar menimbulkan kesadaran hukum kepada pejabat pajak maupun Wajib Pajak untuk menaati hukum pajak.⁴

² Djajadiningrat, Sindian Isa., *Hukum Pajak dan Keadilan*, NV. Eresco, Bandung, 1965. hlm 6-7.

³ Saidi, Muhammad Djafar., *Pembaharuan Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm. 300.

⁴ Saidi, Muhammad Djafar., *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007.

PEMBAHASAN

Sengketa Pajak

Sengketa perpajakan adalah suatu kejadian atau peristiwa yang bersumber dari adanya perbedaan persepsi, pemahaman, penerapan ketentuan perundang-undangan perpajakan dan penghitungan pajak yang terutang atau yang sebenarnya harus dibayar antara Wajib Pajak dan, sebagai akibat dari hasil pemeriksaan atau keputusan tertulis pejabat administrasi perpajakan yang diberikan wewenang dan tidak disetujui atau ditolak oleh Wajib Pajak sehingga menimbulkan ketidakpastian.⁵

Pengertian sengketa pajak menurut Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dalam pasal 1 angka 5 disebutkan bahwa 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 Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Persengketaan yang timbul antara pejabat pajak dan Wajib Pajak dibidang perpajakan terjadi karena :⁶

1. Perbedaan Persepsi.

Pesepsi yang dimaksudkan dalam bidang perpajakan adalah pandangan Wajib Pajak terhadap ketentuan dan kebijakan yang dituangkan dalam perundang-undangan perpajakan dan pelaksanaannya. Hasil dari penafsiran terutama yang dilakukan oleh Wajib Pajak, kemungkinan tidak dapat diterima atau dianggap merupakan kesalahan oleh fiskus sebagai pelaksana aturan atas ketentuan perundang-undangan.

2. Perbedaan Pemahaman.

⁵ Purwito, Ali., Komariah, Rukiah., *Pengadilan Pajak-Proses Keberatan dan Banding*, Cetakan Edisi Revisi, Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum UI, Indonesia, 2007, hlm. 56.

⁶ *Ibid.*, hlm. 46-53.

Pada prinsipnya perpajakan diatur melalui suatu sistem hukum yang berbentuk perundang-undangan. Perbedaan ini timbul disebabkan ketidakpengertian atau ketidakpahaman atas ketentuan perpajakan. Sebagai akibatnya Wajib Pajak menafsirkan ketentuan dalam pasal-pasal perundang-undangan secara salah atau tidak tepat, dan dampaknya akan ditanggung dan menjadi beban Wajib Pajak sendiri.

3. Perbedaan dalam Penghitungan Pajak yang Seharusnya Dibayar.
Penghitungan yang dilakukan oleh petugas pemeriksa seringkali berbeda dengan penghitungan Wajib Pajak, tanpa menjelaskan mengenai cara dan metode yang diterapkan, menyebabkan Wajib Pajak tidak dapat memahami pengenaan koreksi dan sanksinya.
4. Perbedaan Pendapat Terhadap Tanggal Surat Pemberitahuan.
Perbedaan terjadi berawal dari pembuktian mengenai saat atau tanggal penerimaan surat pemberitahuan.

Pihak-pihak yang bersengketa pada Lembaga Keberatan dapat pula ditentukan berdasarkan objek atau materi yang dipersengketakan berdasarkan pasal 25 ayat (1) Undang-Undang KUP yaitu:⁷

1. Pejabat Pajak dengan Wajib Pajak
Perselisihan antara pejabat pajak dengan Wajib Pajak dalam Lembaga Keberatan adalah sesuatu yang tidak dapat dipungkiri karena wajib pajak menerima surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak. Dalam hal ini pejabat pajak merupakan salah satu pihak yang bersengketa berlawanan dengan Wajib Pajak. Pejabat pajak dalam hal ini mempunyai dua kapasitas yakni sebagai salah satu pihak yang terlibat dalam sengketa dan juga sebagai pihak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak tersebut. Bahkan karena kapasitasnya sebagai pihak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak itu maka berwenang pula menerbitkan surat keputusan keberatan. Keterlibatan pejabat pajak sebagai salah

⁷ *Ibid.*, hlm. 312-316.

satu pihak yang bersengketa maupun sebagai pihak yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa tersebut adalah perwujudan dari peradilan pajak tidak murni.

2. Pejabat Pajak dengan Pemotong atau Pemungut Pajak

Pemotong atau pemungut pajak pada hakikatnya adalah Wajib Pajak pula, namun kapasitasnya bukan merupakan pembayar pajak yang memiliki objek pajak yang dikenakan pajak, melainkan sebagai penyeter pajak yang telah dipotong atau telah dipungut dari Wajib Pajak. Atas pemotongan atau pemungutan tersebut wajib disetorkan ke kas negara atau kas daerah. Perselisihan antara pejabat pajak dengan pemotong atau pemungut pajak karena tindakan pejabat pajak menerbitkan surat ketetapan pajak (misalnya Surat Ketetapan Pajak Nihil). Didalam surat ketetapan pajak ditegaskan bahwa pemotong atau pemungut pajak telah menyeter pajak berdasarkan jumlah pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga tidak ada pajak yang terutang maupun kelebihan pembayaran pajak. Namun kenyataannya pemotong atau pemungut pajak telah menyeter pajak yang telah menyeter pajak melebihi dari pajak yang telah dipungut atau dipotong. Seharusnya ketetapan yang harus diterbitkan adalah surat ketetapan pajak lebih bayar. Dengan demikian kesalahan penerbitan surat ketetapan tersebut menimbulkan kerugian yang kemudian diajukan surat keberatan oleh pemungut atau pemotong pajak. Hal inipun juga tergolong kedalam peradilan pajak tidak murni sengketa yang terjadi melibatkan pejabat pajak yang juga merupakan pemberi keputusan atas surat keberatan.

3. Wajib Pajak dengan Pemotong atau Pemungut Pajak

Keberatan yang terjadi dalam hal ini akibat pemotong atau pemungut pajak menurut Wajib Pajak telah melakukan pemotongan atau pemungutan pajak melebihi yang seharusnya dipotong atau

dipungut atau pemotong atau pemungut pajak tidak memberikan bukti pemotongan atau pemungutan pajak kepada Wajib Pajak.

Pihak-pihak yang bersengketa dalam hal ini adalah antara Wajib Pajak dengan pemotong atau pemungut pajak, sedangkan pejabat pajak berada dalam kapasitas sebagai pihak pemutus yang berwenang menerbitkan surat keputusan keberatan. Dengan demikian Lembaga Keberatan menyelenggarakan peradilan pajak secara murni.

Lembaga Keberatan

Keberatan adalah suatu upaya penyelesaian sengketa perpajakan atas ketidaksetujuan terhadap keputusan tertulis yang dibuat oleh pejabat yang berwenang melalui suatu surat permohonan tertulis yang menurut anggapan Wajib Pajak sebagai masalah yang masih memerlukan klarifikasi lebih lanjut.⁸ Keberatan merupakan upaya hukum biasa dalam hukum pajak yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak untuk memohon keadilan atas kerugian, baik yang dilakukan oleh pejabat pajak maupun oleh pemotong atau pemungut pajak yang melakukan pemotongan atau pemungutan pajak.⁹

Demikian pula pemotong atau pemungut pajak tertentu berhak mengajukan keberatan tatkala mengalami kerugian atas tindakan hukum pejabat pajak dalam bentuk keberatan. Keberatan bukan merupakan kewajiban melainkan hak yang diberikan oleh hukum pajak kepada Wajib Pajak, termasuk pemotong atau pemungut pajak sebagai upaya untuk mendapatkan atau memperoleh perlindungan hukum melalui Lembaga Keberatan. Sebagai suatu hak, maka penggunaan keberatan bergantung pada kehendak atau kemauan Wajib Pajak yang menggunakan atau tidak karena ada sanksi hukum yang boleh dikenakan bila keberatan itu tidak digunakan.

⁸ *Ibid.*, hlm. 72.

⁹ Saidi, Muhammad Djafar., *op. cit.* , hlm. 299.

Keberatan tidak boleh disalahgunakan oleh Wajib Pajak untuk menghindari tindakan penagihan pajak.. Dalam arti, Wajib Pajak harus menaati syarat-syarat pengajuan keberatan sebagaimana telah ditentukan. Hal ini dimaksudkan agar penggunaan keberatan oleh Wajib Pajak tepat pada sasaran berupa memperoleh perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak terhadap perlakuan pejabat pajak maupun pemotong atau pemungut pajak.

Lembaga Peradilan Pajak terdiri dari Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak. Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak tidak berada dalam satu kesatuan utuh dalam satu undang-undang pajak, melainkan diatur secara tersendiri pada undang-undang pajak yang berbeda. Lembaga keberatan berada pada pejabat pajak, yang dilimpahkan wewenang dan ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Lembaga keberatan sebagai bagian dari Lembaga Peradilan Pajak, dapat menyelenggarakan peradilan pajak secara murni atau tidak. Tolak ukur yang digunakan adalah unsur Peradilan secara murni yang terdiri dari:¹⁰

- a. Pajak sebagai suatu perselisihan hukum yang konkret;
- b. Perselisihan hukum yang konkret itu diterapkan hukum pajak yang bersifat abstrak dan mengikat secara umum;
- c. Sekurang-kurangnya dua pihak yang bersengketa atau berperkara;
- d. Adanya pihak yang berwenang memeriksa dan memutus dan terlibat sebagai pihak yang bersengketa (berperkara) yang berasal dari aparat Peradilan Pajak.

Apabila unsur-unsur Peradilan Pajak tersebut diatas tidak sesuai yang diterapkan dalam Lembaga Keberatan maka adalah tergolong pada Peradilan Pajak tidak murni atau lazim disebut Peradilan Semu. Sebaliknya jika Lembaga Keberatan menyelesaikan sengketa pajak

¹⁰ *Ibid.*, hlm. 311.

dengan memenuhi tolak ukur diatas maka Lembaga Keberatan telah menyelenggarakan peradilan pajak secara murni.

Pada hakikatnya, kompetensi Lembaga Peradilan Pajak terdiri atas kompetensi relatif dan kompetensi absolut. Sebagaimana diketahui Lembaga Keberatan merupakan “Lembaga Peradilan Pajak”, sehingga Lembaga Keberatan memiliki pula kompetensi relatif dan kompetensi absolut.¹¹

a. Kompetensi Relatif Lembaga Keberatan

Kompetensi relatif Lembaga Keberatan ditentukan oleh batas wilayah hukum berlakunya pajak yang menjadi kewenangannya. Lembaga Keberatan dinyatakan berwenang untuk memeriksa dan memutus sengketa tatkala pajak yang disengketakan berlaku dalam wilayah hukumnya. Dengan demikian, kompetensi relatif Lembaga Keberatan tidak selalu sama tergantung dari wilayah hukum berlakunya pajak yang menjadi objek persengketaan oleh para pihak yang bersengketa.

b. Kompetensi Absolut Lembaga Keberatan

Kompetensi Absolut Lembaga Keberatan berkaitan dengan kewenangan untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak menurut objek atau materi sengketa pajak yang diajukan kepadanya. Kompetensi absolut Lembaga Keberatan adalah keberatan yang timbul dalam bidang perpajakan antara pejabat dengan Wajib Pajak termasuk pemotong atau pemungut pajak, atau sesama Wajib Pajak.

Kompetensi absolut Lembaga Keberatan yang berkaitan dengan sengketa Pajak Penghasilan yang dapat diajukan keberatan adalah 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; atau

¹¹ *Ibid*, hlm. 303.

- e. Pemotogan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Perkataan “suatu” tersebut diatas dimaksudkan bahwa satu keberatan harus diajukan terhadap suatu jenis pajak dan satu tahun pajak. Hal ini bertujuan untuk memudahkan bagi Wajib Pajak dalam menyusun secara benar dan jelas surat keberatan yang diajukannya. Demikian pula halnya dalam penyelesaiannya memudahkan pejabat pajak untuk memeriksa dan memutuskan sengketa pajak secara berkeadilan, bermanfaat, dan mewujudkan kepastian hukum terhadap yang dipersengketakan.

Timbulnya Keberatan

Hubungan hukum antara pemerintah yang diwakili oleh pejabat pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak merupakan hubungan hukum yang lahir dari undang-undang yang kita kenal dengan undang-undang pajak. Hubungan hukum antara pejabat dan Wajib Pajak tersebut menempatkan para pihak dalam kedudukan yang tidak sederajat. Pejabat pajak mempunyai kedudukan dengan kekuasaan untuk menentukan yang lebih besar dibandingkan Wajib Pajak. Pejabat pajak dalam hal ini dilengkapi dengan kewenangan hukum publik yang merupakan kewenangan istimewa. Konsekuensinya adalah bahwa pejabat pajak dapat menentukan secara sepihak tanpa harus menunggu untuk memperoleh persetujuan Wajib Pajak.

Didalam *self assessment system* sebagaimana tersirat dalam Pasal 12 UU KUP bahwa Wajib Pajak harus aktif menghitung dan melaporkan jumlah pajak terutang tanpa campur tangan fiskus. Hal ini tentu saja membawa konsekuensi bahwa Wajib Pajak harus benar-benar mengetahui tata cara perhitungan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajaknya karena pajak yang terutang yang disampaikan oleh Wajib Pajak melalui SPT merupakan jumlah pajak terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Fungsi SPT bagi Wajib Pajak Penghasilan adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan untuk melaporkan tentang pembayaran/pelunasan pajak, penghasilan yang merupakan objek/bukan objek pajak, harta dan kewajiban, serta pembayaran dari pemotong atau pemungut pajak dalam satu masa pajak.

Pejabat pajak dengan kewenangannya yang diberikan oleh undang-undang akan melakukan tindakan pemeriksaan jika ditemukan bukti bahwa jumlah pajak yang disampaikan oleh Wajib Pajak melalui SPT yang bersangkutan tidak benar. Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dari hasil pemeriksaan atas SPT yang ditemukan ketidakbenaran dalam pengisiannya atau ditemukan data fiskal yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak tersebut, maka Direktur Jenderal Pajak selaku pejabat pajak menerbitkan surat ketetapan pajak. Telah disebutkan pada bagian pendahuluan bahwa surat ketetapan pajak hanya berfungsi sebagai surat keputusan yang menentukan besarnya jumlah pajak yang terutang, jumlah pengurangan pembayaran pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi dan besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Dalam hal telah dilakukan pemeriksaan penerbitan suatu surat ketetapan pajak hanya terbatas pada Wajib Pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran pengisian SPT atau ditemukannya data fiskal yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak.

Penetapan besarnya pajak melalui surat ketetapan pajak berdasarkan hasil pemeriksaan atas SPT Wajib Pajak tanpa meminta persetujuan Wajib Pajak ini jika oleh Wajib Pajak dianggap tidak benar dan merugikan dirinya maka timbul keberatan yang merupakan hak Wajib Pajak yang juga diberikan oleh undang-undang.

Keberatan timbul tidak hanya perbedaan yang terjadi antara fiskus dan Wajib Pajak yang menyebabkan Wajib Pajak merasa dirugikan oleh fiskus saja namun keberatan juga dapat timbul karena Wajib Pajak merasa dirugikan oleh pemotong atau pemungut pajak. Dalam hal ini keberatan timbul karena menurut Wajib Pajak pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan padanya tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Jadi dapat dikatakan bahwa keberatan timbul karena terjadinya perbedaan dalam penghitungan pajak yang seharusnya dibayar, dipotong atau dipungut yang merupakan konsekuensi dari pelaksanaan *self assessment system*.

Syarat-Syarat Pengajuan Keberatan

Didalam Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang KUP dikatakan bahwa Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan kepada direktur jenderal pajak atas suatu surat ketetapan pajak atau akibat pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga. Kata “hanya” menengaskan bahwa Keberatan pajak tidak boleh diajukan ke pejabat Tata Usaha Negara (TUN) lain atau langsung ke Pengadilan Pajak atau Pengadilan Tata Usaha Negara. Yang dimaksud dengan perkataan “suatu” tersebut adalah satu surat keberatan harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu masa pajak atau tahun pajak.

Keberatan Wajib Pajak harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan bukan dengan bahasa lainnya. Dalam surat keberatan dikemukakan mengenai jumlah pajak yang terutang, atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan dimaksud. Yang dimaksud dengan “alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan” dimaksud adalah alasan-alasan yang jelas dan dilampiri dengan fotokopi surat ketetapan pajak, bukti pemotongan, atau bukti pemungutan.

Batas waktu memasukkan surat keberatan ditentukan dalam jangka waktu (3) tiga bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak (merupakan ketentuan baru yang lebih memberikan kepastian dan keadilan), pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga dengan maksud agar Wajib Pajak memiliki waktu yang cukup memadai untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya. Apabila jangka waktu (3) tiga bulan tersebut tidak dapat dipenuhi oleh Wajib Pajak karena keadaan diluar kekuasaan Wajib Pajak (*force majeure*), maka jangka waktu tiga bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang.

Terdapat perbedaan antara UU Nomor 16 tahun 2000 dan UU Nomor 28 tahun 2007 mengenai penghitungan jangka waktu pengajuan surat keberatan. Didalam UU Nomor 16 tahun 2000 dikatakan bahwa batas waktu 3 bulan dihitung sejak diterbitkannya surat ketetapan pajak, sedangkan didalam UU Nomor 28 tahun 2007 dikatakan bahwa batas waktu pengajuan keberatan terhitung sejak tanggal dikirimnya surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak. Ditambahkan pula didalam UU Nomor 28 tahun 2007 bahwasanya Wajib Pajak harus melunasi terlebih dahulu sejumlah kewajiban perpajakannya yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Pelunasan tersebut harus dilakukan sebelum Wajib Pajak mengajukan keberatan.

Syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pengajuan keberatan tersebut diatas merupakan wujud dari kepastian hukum bagi pejabat pajak dalam proses penyelesaian keberatan. Keberatan yang tidak memenuhi syarat-syarat diatas bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dapat dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan keberatan.

Penyusunan surat keberatan memerlukan bukti-bukti konkret agar dapat diterima secara keseluruhan keberatan Wajib Pajak. Oleh karena itu, Pasal 25 ayat (6) UU KUP meletakkan hak bagi Wajib Pajak untuk meminta dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan

atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan atau sebaliknya meletakkan kewajiban kepada pejabat pajak untuk memenuhi permintaan Wajib Pajak.

Tanda penerimaan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu, atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat atau melalui cara lain yang telah ditentukan, adalah sebagai bukti surat tentang penerimaan surat keberatan. Jangka waktu penyelesaian keberatan dihitung sejak tanggal penerimaan surat dimaksud. Jika surat keberatan dari Wajib Pajak tidak memenuhi syarat-syarat yang telah ditentukan, sebelum berakhir batas waktu pemasukan surat keberatan, Wajib Pajak masih berhak memperbaiki surat keberatannya. Jangka waktu penyelesaian keberatan dihitung sejak tanggal diterimanya surat keberatan yang telah diperbaiki dan memenuhi syarat-syarat sebagai surat keberatan.

Bukti surat penerimaan surat keberatan dapat digunakan oleh Wajib Pajak sebagai bentuk pengawasan untuk mengetahui kapan berakhir jangka waktu dua belas bulan. Berhubung karena dalam jangka waktu dua belas bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, lembaga keberatan wajib menerbitkan surat keputusan keberatan. Hal ini merupakan salah satu bentuk peran serta Wajib Pajak dalam melakukan pengawasan terhadap penegakan hukum pajak serta mewujudkan kepastian hukum dalam proses penyelesaian keberatan.

Terhadap Wajib Pajak yang mengajukan surat keberatan kepada Lembaga Keberatan dalam jangka waktu pelunasan pajak yang terutang, atas jumlah pajak yang belum terbayar tersebut tertanggung sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan surat keputusan keberatan. Maksudnya adalah pelunasan pajak yang terutang dihitung pada saat tanggal penerbitan surat keputusan keberatan dan jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan surat keberatan tersebut tidak boleh digolongkan sebagai utang pajak.

Kepada Wajib Pajak diberikan kesempatan yang lebih luas untuk memperoleh kepastian hukum dan keadilan dalam penyelesaian

keberatannya yaitu Wajib Pajak dapat hadir untuk memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Namun apabila mengungkapkan keterangan atau bukti-bukti yang berkaitan dengan keberatannya tidak pada saat pemeriksaan maka keterangan atau data-data dimaksud tidak dapat dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya, kecuali data dan informasi yang diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga. Ini merupakan bentuk kepastian yang diberikan oleh undang-undang kepada pejabat pajak dalam proses penyelesaian keberatan. Data dan informasi dari pihak ketiga yang dapat dipertimbangkan misalnya Faktur Pajak Masukan yang aru diperoleh dari Pengusaha Kena Pajak Penjual.

Surat Keputusan Keberatan

Proses penyelesaian keberatan haruslah benar-benar memberikan kepastian hukum. Kepastian hukum diartikan ialah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.¹²

Bila surat keberatan telah memenuhi syarat-syarat yang ditentukan, pejabat pajak melakukan pemeriksaan dan memutuskannya dengan berpatokan pada hukum pajak. Dalam pemeriksaan, Wajib Pajak diperbolehkan menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis bila beranggapan bahwa surat keberatan yang diajukan itu masih memiliki kekurangan atau tidak sempurna. Dan juga dapat menghadiri persidangan untuk memberikan keterangan atau penjelasan mengenai keberatan yang dimohonkannya. Hal ini dimaksudkan untuk memudahkan bagi pejabat

¹² Soemitro, Rochmat., *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, PT. Eresco, Bandung, 1991, cetakan kedua, hlm. 6

pajak dalam menentukan keputusan terhadap keberatan Wajib Pajak maupun pemotong atau pemungut pajak.

Wajib Pajak harus membuktikan ketidakbenaran surat ketetapan pajak yang dijadikan dasar keberatannya. Setelah pemeriksaan dilakukan, pejabat pajak berwenang menerbitkan surat keputusan keberatan sebagai jawaban akhir dari sengketa pajak di tingkat Lembaga Keberatan. Pejabat pajak menerbitkan surat keberatan dengan tetap berdasarkan pada surat keberatan, fakta-fakta hukum, dan alat bukti yang terungkap dalam persidangan agar surat keputusannya mencerminkan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum yang didambakan oleh pihak-pihak yang bersengketa. Hal ini dimaksudkan agar pihak-pihak yang bersengketa dapat berkesimpulan bahwa Lembaga Keberatan sebagai bagian dari Lembaga Peradilan Pajak dapat memberikan perlindungan hukum.

Jangka waktu bagi pejabat pajak menerbitkan surat keputusan keberatan adalah dua belas bulan sejak tanggal diterimanya surat keberatan tersebut. Dalam arti surat keputusan keberatan harus diterbitkan sebelum berakhir jangka waktu dua belas bulan. Apabila telah lewat jangka waktu dua belas bulan sejak tanggal diterimanya surat keberatan, tetapi pejabat pajak tidak menerbitkan surat keputusan keberatan, surat keberatan tersebut diterima demi hukum. Artinya, pejabat pajak tidak boleh lagi melakukan pemeriksaan mengenai keabsahan materi atau objek yang dipersengketakan sebagaimana yang tercantum dalam surat keberatan dimaksud. Batas waktu penyelesaian keberatan ini adalah untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.

Setelah selesai pemeriksaan terhadap surat keberatan, maka pejabat pajak harus menerbitkan surat keputusan keberatan. Surat keputusan keberatan yang diterbitkan dapat berisikan diktum, yaitu :¹³

¹³ *Ibid.*, hlm. 318.

a. 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.

b. 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 pula ditolak oleh pejabat pajak.

c. Tidak dapat diterima

Jika alasan yang dikemukakan tidak diterima oleh pejabat pajak selaku pemberi putusan.

d. Menolak keberatan

Jika surat keberatan tersebut diajukan bukan kepada pejabat pajak yang menerbitkan surat ketetapan pajak tersebut (kompetensi absolut).

e. Menambah besarnya jumlah pajak yang terutang

Hal ini dapat terjadi karena alasan-alasan yang dikemukakan oleh Wajib Pajak maupun alat bukti menimbulkan keyakinan bagi pejabat pajak bahwa utang pajak yang dipersengketakan lebih besar daripada yang tercantum dalam surat keberatan.

Didalam UU Nomor 28 Tahun 2007 dikatakan bahwa Apabila surat keberatan Wajib Pajak ditolak atau hanya dikabulkan sebagian Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 50%. Sanksi administrasi berupa denda tersebut dihitung dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan yang dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Namun apabila Wajib Pajak mengajukan banding sanksi 50% tidak dikenakan. Sedangkan didalam UU No.16 Tahun 2000 ketentuan ini belum diatur.

Pada hakikatnya ketatnya persyaratan dan dibatasinya waktu penyelesaian sengketa pajak di Lembaga Keberatan merupakan pencerminan fungsi hukum pajak berupa “kepastian hukum” bagi Wajib Pajak maupun pejabat pajak sebagai pihak yang terkait dalam penegakan hukum pajak.

PENUTUP

Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak pada hakikatnya untuk memberikan perlindungan hukum, baik kepada Wajib Pajak maupun kepada Pejabat Pajak sebagai wakil negara. Wajib Pajak mendapatkan perlindungan hukum dalam melaksanakan kewajiban dan hak-haknya tidak terlanggar. Sementara itu, pejabat pajak mendapatkan perlindungan hukum sebagai suatu pembenaran untuk memungut pajak bahkan menagih pajak untuk mengisi kas negara sebagai perwujudan pelaksanaan kewajiban oleh wajib pajak. Perlindungan hukum tersebut tidak boleh terlaksana hanya sepihak karena dapat menimbulkan ketidakadilan.

Keberatan tidak boleh disalahgunakan oleh Wajib Pajak dalam kaitannya untuk memperoleh perlindungan hukum melalui lembaga keberatan. Dalam arti, Wajib Pajak harus menaati syarat-syarat pengajuan keberatan sebagaimana yang telah ditentukan. Hal ini dimaksudkan agar penggunaan keberatan oleh Wajib Pajak tepat pada sasaran berupa memperoleh perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak terhadap perlakuan pejabat pajak maupun pemotong pajak

DAFTAR PUSTAKA**Literatur**

- Bohari., *Pengantar Hukum Pajak.*, Rajawali Pers, cetakan kelima, Jakarta, 2004
- Brothodiharjo, R. Santoso., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998
- Djajadiningrat, Sindian Isa., *Hukum Pajak dan Keadilan*, NV. Eresco, Bandung, 1965
- Fidel, *Pembahasan Undang-Undang No. 28/2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, AMPARO'S Publishing, Jakarta, 2007
- Mansury, R., *Pajak Penghasilan Lanjutan*, IND-HILL. CO, Jakarta, 1996
- Pudyamoko, Y. Sri., *Penegakan Hukum di Bidang Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2007
- Purwito, Ali., Komariah, Rukiah., *Pengadilan Pajak-Proses Keberatan dan Banding*, Cetakan Edisi Revisi, Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum UI, Indonesia, 2007
- Saidi, Muhammad Djafar., *Pembaharuan Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007
-, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007.
- Soemitro, Rochmat., *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak Indonesia*, PT. Eresco, Jakarta, 1976
-, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung, 1974
-, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, PT. Eresco, Bandung, 1991
- Salamun AT, *Prospek dan Faktor Penentu Reformasi Perpajakan*, Yayasan Bina Pembangunan, Jakarta, 1998
- Waluyo dan Ilyas B Wirawan, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2003

Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 6 Tahun 1983, tentang *Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2008.

....., Undang-Undang No. 7 Tahun 1983, tentang *Pajak Penghasilan* sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000.

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