

**SKRIPSI**

**EFEKTIVITAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK  
MELALUI LEMBAGA KEBERATAN**

Disusun dan diajukan oleh:

**Rr. DIAN SYADZA AFIFAH**

**B021181306**



**PROGRAM STUDI HUKUM ADMINISTRASI NEGARA  
FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2023**

**HALAMAN JUDUL**

**EFEKTIVITAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK  
MELALUI LEMBAGA KEBERATAN**

**Disusun dan diajukan oleh:**

**Rr. DIAN SYADZA AFIFAH**

**B021181306**

**SKRIPSI**

Sebagai Tugas Akhir Dalam Rangka Penyelesaian Studi Sarjana Pada  
Program Studi Hukum Administrasi Negara

**PROGRAM STUDI  
HUKUM ADMINISTRASI NEGARA  
FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2023**

**LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI**  
**EFEKTIVITAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK**  
**MELALUI LEMBAGA KEBERATAN**

Disusun dan diajukan oleh  
Rr. DIAN SYADZA AFIFAH

B021 18 1 306

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam  
Rangka Penyelesaian Studi Program Sarjana Program Studi Hukum  
Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin

Pada hari Rabu, 4 Januari 2023

Dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

**Pembimbing Utama**

**Pembimbing Pendamping**

**Eka Merdekawati Djafer, SH., MH.**

NIP. 198205132009122001

**Arini Nur Annisa, SH., MH.**

NIP. 199206142019032036

**Ketua Program Studi Hukum Administrasi Negara**



**Dr. Wirah Adhyani Wirzana, S.H., MH.**

NIP. 19790326 200812 2 002

## PERSETUJUAN PEMBIMBING

Diterangkan bahwa skripsi mahasiswa:

Nama : Rr. Dian Syadza Afifah

Nomor Induk Mahasiswa : B021181306

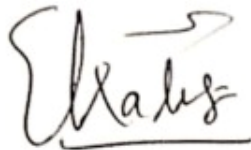
Program Studi : Hukum Administrasi Negara

Judul : Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak  
Melalui Lembaga Keberatan

Telah diperiksa dan disetujui untuk diajukan pada ujian skripsi.

Makassar, November 2022

**Pembimbing Utama**



Eka Merdekawati Djafar, SH., MH.  
NIP.198205132009122001

**Pembimbing Pendamping**



Arini Nur Annisa, SH., MH.  
NIP.199206142019032036

ii



KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN,  
RISET, DAN TEKNOLOGI  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
FAKULTAS HUKUM

Jln. Perintis Kemerdekaan KM.10 Kota Makassar 90245, Propinsi Sulawesi Selatan  
Telp : (0411) 587219,546686, Website: <https://lawfaculty.unhas.ac.id>

---

**PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI**

Diterangkan bahwa skripsi mahasiswa :

Nama	: RR. DIAN SYADZA AFIFAH
N I M	: B021181306
Program Studi	: Hukum Administrasi Negara
Judul Skripsi	: EFEKTIVITAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK MELALUI LEMBAGA KEBERATAN

Memenuhi syarat untuk diajukan dalam ujian skripsi sebagai ujian akhir program studi.

Makassar, Desember 2022



Prof. Dr. Hamzah Halim, SH., M.H., M.A.P.  
NIP. 19737231 199903 1 003

## **PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN**

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Rr. Dian Syadza Afifah

Nim : B021181306

Program Studi : Hukum Administrasi Negara

Jenjang : S1

Menyatakan dengan ini bahwa skripsi dengan judul "Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan" adalah benar karya saya sendiri dan tidak melanggar hak cipta pihak lain. Apabila kemudian hari skripsi saya ini terbukti bahwa Sebagian atau seluruhnya adalah hasil karya orang lain yang saya pergunakan dengan cara melanggar hak cipta pihak lain maka saya bersedia menerima sanksi.

Makassar, 10 Januari 2022



Rr. Dian Syadza Afifah

## ABSTRAK

**Rr. DIAN SYADZA AFIFAH (B021181306) “EFEKTIVITAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK MELALUI LEMBAGA KEBERATAN.** (Dibimbing oleh Ibu Eka Merdekawati Djafar selaku pembimbing I dan Ibu Arini Nur Annisa selaku pembimbing II).

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dua hal. Pertama untuk mengetahui dan menganalisis efektivitas penyelesaian sengketa pajak melalui Lembaga keberatan. Kedua untuk mengetahui dan menganalisis akibat hukum dari pengajuan keberatan terhadap wajib pajak.

Penelitian ini dilakukan di Direktorat Jenderal Pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Makassar Selatan. Jenis sumber data pada penelitian ini yaitu data primer dan data sekunder dengan Teknik pengumpulan data berupa penelitian lapangan dan penelitian kepustakaan kemudian dianalisis secara deskriptif kualitatif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) Penyelesaian sengketa pajak melalui upaya hukum proses keberatan masih kurang efektif dalam pelaksanaannya. Dilihat dari faktor penegak hukum yakni pihak-pihak yang membentuk maupun menerapkan hukum dalam hal ini yakni pejabat pajak tidak memberikan alasan atau dasar pengenaan pajak ketika memutus suatu putusan sengketa pajak. Terkait hal itu banyak wajib pajak merasa tidak puas atas hasil putusan pejabat pajak sehingga wajib pajak mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak karena tidak mendapatkan perlindungan hukum yang adil bagi pihak-pihak yang bersengketa. Faktor kedua dilihat dari faktor masyarakat yakni wajib pajak dalam hal ini yang kurang kooperatif dalam memberikan bukti pendukung ketika mengajukan permohonan keberatan sehingga membuat pejabat pajak kesulitan dalam melakukan pemeriksaan. (2) Akibat hukum pengajuan keberatan oleh wajib pajak ketika permohonan keberatan ditolak atau diterima sebagian akan ada sanksi administratif sebesar 30% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Sanksi administratif ini tidak berlaku ketika wajib pajak mengajukan permohonan banding, tetapi jika permohonan banding tersebut ditolak maka wajib pajak dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar 60% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

**Kata Kunci : Sengketa Pajak, Lembaga Keberatan.**

## **ABSTRACT**

**Rr. DIAN SYADZA AFIFAH (B021181306) “EFFECTIVENESS OF TAX DISPUTE SETTLEMENT THROUGH AN OBJECTION INSTITUTION.**  
(Guided by Mrs. Eka Merdekawati Djafar as supervisor I and Mrs. Arini Nur Annisa as supervisor II).

This study aims to find out two things. The first is to find out the effectiveness of tax dispute resolution through objection agencies. Second, to find out the legal consequences of filing objections to taxpayers.

This research was conducted at the Directorate General of Taxes at the South Makassar Tax Service Office. The types of data sources in this study are primary data and secondary data with data collection techniques in the form of field research and library research then analyzed descriptively qualitatively.

The results of the study show that: (1) The settlement of tax disputes through legal remedies for the objection process is still ineffective in its implementation. Judging from the factors of law enforcement, namely the parties that form or apply the law, in this case, the tax official does not provide a reason or basis for tax imposition when deciding on a tax dispute decision. Related to this, many taxpayers feel dissatisfied with the results of the tax official's decision so that the taxpayer files an appeal to the Tax Court because they do not get fair legal protection for the parties to the dispute. The second factor is seen from the community factor, namely the taxpayer, in this case, who is less cooperative in providing supporting evidence when submitting an objection request, which makes it difficult for tax officials to carry out audits. (2) As a legal consequence of filing an objection by a taxpayer when the objection is rejected or partially accepted, there will be an administrative sanction of 30% of the total tax based on the objection decision reduced by the tax paid prior to filing the objection. This administrative sanction does not apply when the taxpayer submits an appeal, but if the appeal is rejected, the taxpayer is subject to an administrative sanction in the form of a fine of 60% of the total tax based on the appeal decision minus the payment of taxes paid prior to filing an objection.

**Keywords: Tax Disputes, Objection Board.**



## KATA PENGANTAR

*Bismillahirrahmanirrahim*

*Assalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Segala puji bagi ALLAH SWT Karena atas berkah, rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis senantiasa diberikan kemudahan, kesabaran dan keikhlasan dalam menyelesaikan skripsi ini dengan judul “**Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan**” sebagai salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin. Salam dan Shalawat juga selalu tercurahkan kepada junjungan Nabi Besar Muhammad SAW beserta para keluarga dan sahabatnya.

Suatu hal yang membanggakan bagi penulis pada akhirnya skripsi ini dapat diselesaikan dan merupakan bukti pertanggungjawaban penulis selama menempuh Pendidikan di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin. Penulis sebagai manusia biasa menyadari bahwa skripsi dapat menambah pengetahuan para pembaca.

Dalam kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih setinggi-tingginya kepada orang tua tercinta, **Alm. Ayahanda R. Bambang Agung Heru dan Ibunda Andi Syamra** atas segala doa, kasih sayang, jerih payah, dukungan dan motivasi yang tiada hentinya diberikan untuk keberhasilan dan kesuksesan penulis. Meskipun penulis sadar bahwa ucapan terima kasih ini tidak mampu membalas segala yang telah diberikan

oleh penulis. Tidak lupa pula ucapan terima kasih kepada kedua kakak tercinta **R. Wibowo Giffary Zakawali dan R. Wiranto Ade Putra** serta adik tercinta **Rr. Dina Nurul Muthia** atas saran, dukungan dan motivasi yang diberikan selama penyusunan skripsi ini.

Ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya juga diucapkan kepada Ibu **Eka Merdekawati Djafar, S.H., M.H.** selaku pembimbing utama dan Ibu **Arini Nur Annisa, S.H., M.H.** selaku pembimbing pendamping atas segala waktu, tenaga, pikiran yang diberikan dalam mengarahkan penulis sehingga dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik. Ucapan terima kasih juga penulis ucapkan kepada tim penguji Bapak **Prof. Dr. Achmad Ruslan, S.H., M.H.**, selaku penguji utama dan Ibu **Dr. Andi Syahwiah, S.H., M.H.**, selaku penguji II atas segala saran serta masukan selama penyusunan skripsi ini.

Pada kesempatan ini penulis juga ingin menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada orang-orang tercinta yang senantiasa memberikan doa, dukungan, bantuan, baik berupa kesempatan, bimbingan motivasi perhatian serta kritik dan saran baik secara langsung maupun secara tidak langsung selama penulis menjalani Pendidikan di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin dan proses selama penulisan skripsi ini yaitu:

1. Kepada Bapak **Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa. M. Sc.** Selaku Rektor Universitas Hasanuddin beserta seluruh staf dan jajarannya.

2. Kepada Bapak **Prof. Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H., M.A.P.** selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanddin, Bapak **Dr. Maskun, S.H., LL.M.** selaku Wakil Dekan I, Ibu **Prof. Dr. Iin Karita Sakharina, S.H., M.A.**, selaku Wakil Dekan II, dan Ibu **Dr. Ratnawati, S.H., M.H.** selaku Wakil Dekan III. Terima kasih atas segala perhatian dan segala kemudahan yang telah diberikan selama ini.
3. Kepada Ibu **Dr. Hijrah Adhyanti Mirzana, S.H., M.H** selaku Ketua Program Studi Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.
4. Kepada **Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin** yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu dalam skripsi ini. Terima kasih atas segala ilmu dan pengetahuan yang telah diberikan selama ini.
5. Kepada **Bapak dan Ibu Pegawai Akademik dan seluruh staf Akademik** yang memberikan bantuan dan pelayanan administrasi yang sangat baik sejak awal perkuliahan hingga tahap penyelesaian skripsi ini.
6. **Kepada Bapak Andri Hendra, Bapak Iqbal Ramadhan, Ibu Visca Pradita** di Direktorat Jenderal Pajak Makassar yang telah memberikan izin dan sangat membantu penulis dalam menyelesaikan penelitian skripsi ini.

7. Kepada **Pengelola Perpustakaan**, baik Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin maupun Perpustakaan Pusat Universitas Hasanuddin yang telah mengizinkan penulis untuk mendapatkan sumber-sumber yang berguna bagi penelitian skripsi ini.
8. Kepada sahabat sekaligus saudara bagi penulis teman-teman B aja yaitu **Atika Rezky Amelia, S.H., Andi Syifa Mardhiya Baso, S. Ak., Fatiyyah Try Oktavia, S. Psi., Almh. Firdha Annisa Dharma, Almh. Andiva Muthmainnah Hasanuddin** terima kasih selalu saling menyemangati dan menghibur serta bertukar cerita suka duka dalam perjalanan penyusunan skripsi ini.
9. Kepada sahabat dan teman seperjuangan penulis dalam menyusun skripsi, **Gita Yudita Rusman, Sri Astuti, Rezki Ukhti Muslimah, Khofifah, Fira Apriliati, Wahidah A. Yani, Sabrina Ham Maulidina** yang telah saling menyemangati sejak awal perkuliahan hingga akhir pengurusan skripsi ini.
10. Kepada teman-teman Magang Kejaksaan Tinggi Sulawesi Selatan **Dhalasania Mahesa, S.H., Sri Astuti, Rezki Ukhti Muslimah, dan Gita Yudita Rusman** yang Insya Allah akan segera mendapatkan gelar yang sama dan kesuksesan di masa depan.
11. Kepada teman-teman **KKN Manggala 4** yang telah memberikan semangat dan pengalaman berkesan serta pengetahuan baru selama menjalani masa KKN.

12. Kepada teman-teman **HANDAL 2018** yang selama ini berjuang bersama-sama dalam mengikuti proses perkuliahan hingga satu persatu mendapatkan gelar Sarjana Hukum.
13. Kepada semua pihak yang telah membantu dan tidak dapat penulis sebutkan satu persatu. Terima kasih atas dukungan dan doanya semoga penulis dapat menjadi lebih baik lagi.

Atas segala bantuan dan jasa yang diberikan tidak ada sesuatu yang bisa penulis berikan kecuali berharap dan berdoa semoga Allah SWT. Senantiasa memberikan ridho dan balasan atas jasa-jasa yang telah diberikan kepada penulis dan kiranya bukanlah suatu hal yang berlebihan apabila penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi pembaca maupun penulis. Namun demikian disadari sepenuhnya bahwa penyusunan skripsi ini masih jauh dari kata sempurna. Akhir kata, penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada seluruh pihak yang telah membantu dan juga permohonan maaf yang sebesar-besarnya atas segala kekurangan dan kekhilafan.

*Wassalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.*

Makassar, 10 Januari 2023

Penulis

Rr. Dian Syadza Afifah

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	i
<b>PERSETUJUAN PEMBIMBING</b> .....	iii
<b>DAFTAR ISI</b> .....	v
<b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....	1
<b>A. Latar Belakang Masalah</b> .....	1
<b>B. Rumusan Masalah</b> .....	8
<b>C. Tujuan Penelitian</b> .....	8
<b>D. Manfaat Penelitian</b> .....	8
<b>E. Keaslian Penelitian</b> .....	9
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b> .....	11
<b>A. Perpajakan Secara Umum</b> .....	11
1. Pengertian dan Sumber Hukum Pajak .....	11
2. Jenis-Jenis Pajak .....	14
<b>B. Sengketa Pajak</b> .....	16
1. Pengertian dan Dasar Hukum Sengketa Pajak .....	16
2. Timbulnya Sengketa Pajak .....	19
3. Upaya Hukum Sengketa Pajak .....	20
4. Berakhirnya Sengketa Pajak.....	23
<b>C. Lembaga Keberatan</b> .....	25
1. Pengertian dan Dasar Hukum Lembaga Keberatan.....	25
2. Syarat-syarat Pengajuan Keberatan .....	27
3. Pelaksanaan Surat Keputusan Keberatan .....	31
4. Pencabutan Pengajuan Keberatan .....	33
5. Objek Keberatan.....	35
<b>D. Wajib Pajak Dalam Sengketa Pajak</b> .....	37
1. Pengertian dan Dasar Hukum Wajib Pajak .....	37
2. Pengelompokkan Wajib Pajak .....	39
3. Hak Wajib Pajak .....	42
4. Kewajiban Wajib Pajak .....	45

<b>E. Objek Sengketa Pajak</b> .....	46
1. Pengertian Objek Sengketa Pajak .....	46
2. Asas Hukum Penetapan Objek Pajak .....	47
<b>F. Mekanisme Pengajuan Keberatan</b> .....	50
1. Jangka Waktu Pengajuan Keberatan .....	50
2. Prosedur Penyelesaian Keberatan .....	51
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b> .....	53
<b>A. Lokasi Penelitian</b> .....	53
<b>B. Populasi dan Sampel</b> .....	53
<b>C. Jenis dan Sumber Data</b> .....	54
<b>D. Teknik Pengumpulan Data</b> .....	55
<b>E. Analisis Data</b> .....	56
<b>BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN</b> .....	57
<b>A. Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan</b> .....	57
<b>B. Akibat Hukum Terhadap Pengajuan Keberatan Oleh Wajib Pajak Dalam Sengketa Pajak</b> .....	65
<b>BAB V PENUTUP</b> .....	72
<b>A. Kesimpulan</b> .....	72
<b>B. Saran</b> .....	73
<b>DAFTAR PUSTAKA</b> .....	73

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang Masalah

Seiring dengan perkembangan kenegaraan dan pemerintahan ajaran hukum yang kini dianut oleh Negara-negara di dunia khususnya setelah perang dunia kedua adalah Negara Kesejahteraan (*Welfare State*). Konsep Negara ini muncul sebagai reaksi atas kegagalan konsep *Legal State* atau Negara penjaga malam.<sup>1</sup>

Berdasarkan ketentuan pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, “Negara Indonesia adalah Negara hukum.” yang menganut desentralisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan. Sebagai Negara yang memegang desentralisasi mengandung arti bahwa urusan pemerintahan terdiri atas urusan pemerintahan pusat dan urusan pemerintahan daerah. Melihat rumusan tujuan Negara yang tercantum dalam alinea keempat pembukaan UUD 1945 khususnya pada redaksi kata “memajukan kesejahteraan umum”, artinya Indonesia menganut Negara Kesejahteraan (*Welfare State*).

Salah satu karakteristik konsep Negara Kesejahteraan adalah kewajiban pemerintah untuk mengupayakan kesejahteraan umum. Kewajiban Negara atau pemerintah untuk mewujudkan dan menjamin kesejahteraan umum menurut asas keadilan sosial bagi seluruh rakyat. Jika

---

<sup>1</sup> Ridwan HR, 2010, *Hukum Administrasi Negara*, PT. Raja Grafindo Persada, Yogyakarta, hlm. 14.



kewajiban pemerintah untuk memajukan kesejahteraan umum merupakan ciri konsep Negara Kesejahteraan maka Indonesia tergolong sebagai Negara Kesejahteraan karena tugas pemerintah tidak hanya di bidang pemerintahan saja, melainkan harus melaksanakan kesejahteraan sosial dalam rangka mencapai tujuan Negara.<sup>2</sup>

Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang dibuat oleh pemerintah terlihat bahwa penerimaan dari bidang pajak merupakan salah satu sumber penerimaan terbesar negara. Hal ini ditandai setiap tahunnya penerimaan dana yang bersumber dari bidang pajak selalu dikatakan sebagai penerimaan negara yang paling potensial dalam pembiayaan pembangunan nasional.

Sehubungan dengan keadaan tersebut maka pemungutan pajak di tengah masyarakat dinilai perlu ditegakkan dengan sebaik-baiknya karena partisipasi masyarakat untuk memenuhi kewajibannya yakni membayar pajak sangat berpengaruh terhadap peningkatan jumlah pungutan pajak yang dilakukan oleh Pejabat Pajak. Pejabat Pajak yang melakukan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan Undang-Undang perpajakan akan menimbulkan sengketa pajak antara Wajib Pajak dan Pejabat Pajak.

Pengertian pajak adalah iuran masyarakat kepada kas Negara yang berdasar pada undang-undang yang telah diatur dan tidak mendapatkan jasa timbal balik yang dapat ditunjuk dan digunakan untuk membayar

---

<sup>2</sup> *Ibid*, hlm. 19.

pengeluaran umum. Selanjutnya dijelaskan bahwa pajak adalah Perikatan yang timbul karena Undang-Undang yang mewajibkan seseorang memenuhi syarat untuk membayar sejumlah uang yang telah ditentukan kepada Negara yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.

Berdasarkan pengertian tersebut sudah jelas bahwa dalam proses pemungutan pajak akan selalu melibatkan dua pihak yaitu Negara dan rakyat sebagai Wajib Pajak. Negara yang memiliki hak mutlak untuk memungut pajak, sedangkan rakyat mempunyai kewajiban untuk membayar pajak.<sup>3</sup>

Menurut penulis pada kenyataannya hubungan antara pemerintah (fiskus) sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak sering terjadi sengketa karena perbedaan perhitungan, perbedaan pandangan dan penyebab lainnya. Pengertian sengketa pajak itu sendiri disebutkan dalam pasal 1 ayat (5) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang didefinisikan sebagai berikut:

“Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib 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”.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Rochmat Soemitro, 2010, *Asas dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Eresco, Bandung, hlm. 51.

<sup>4</sup> Undang-undang No. 14 Tahun 2002.

Berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP) No. 28 Tahun 2007 tidak ada ketentuan yang mengatur pengertian sengketa pajak. Sebaliknya pasal 25 ayat (1) UU KUP No. 28 Tahun 2007 yang mengatur hak Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan kepada Pejabat Pajak. Artinya keberatan bisa diajukan ketika ada sengketa pajak dan pasal 25 ayat (1) UU KUP juncto pasal 103 ayat (1) Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) hanya menentukan secara batas objek yang dapat diajukan sengketa pajak. Dalam arti sengketa pajak dengan objek yang dapat diajukan sebagai sengketa pajak memiliki perbedaan secara prinsip. Dengan demikian tidak dapat disamakan antara sengketa pajak dengan objek yang dapat diajukan sengketa pajak dikarenakan keduanya mempunyai substansi hukum yang berbeda.<sup>5</sup>

Sengketa pajak pada dasarnya merupakan hal yang sensitif bagi wajib pajak. Oleh karenanya sebisa mungkin Wajib Pajak menghindari timbulnya sengketa pajak karena penyelesaian sengketa pajak menghabiskan waktu yang cukup lama.

Salah satu model penyelesaian yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak melalui upaya administratif yaitu pada proses keberatan. Salah satu dasar pertimbangannya dengan diberikan penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan untuk

---

<sup>5</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, "*Hukum Acara Peradilan Pajak*", RajaGrafindo Pers, hlm. 27.

memudahkan penyelesaian sengketa pajak sehingga lebih cepat memberi kepastian hukum bagi kedua pihak Wajib Pajak maupun fiskus itu sendiri.

Penyelesaian sengketa melalui proses keberatan pada Lembaga Keberatan merupakan salah satu bentuk penyelesaian sengketa melalui upaya administratif yang dikenal dalam suatu sengketa administrasi. Upaya administratif ialah suatu prosedur yang dapat ditempuh oleh seseorang atau badan hukum perdata yang tidak puas terhadap suatu keputusan tata usaha Negara dimana prosedur tersebut dilakukan di lingkungan pemerintah sendiri.

Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif mengingat pemutus sengketa adalah pihak dalam lingkungan pemerintah yang juga sekaligus pihak yang berperkara maka keobjektifan putusannya sering diragukan, sedangkan suatu penyelesaian sengketa selalu dituntut untuk menghasilkan suatu putusan yang objektif sehingga mampu memberi perlindungan hukum yang adil bagi pihak-pihak yang bersengketa.<sup>6</sup>

Penyelesaian sengketa pajak melalui proses keberatan pada Lembaga Keberatan dijelaskan pada pasal 25 ayat (6) UU KUP No. 28 Tahun 2007 bahwa: “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 atau pemotongan atau pemungutan pajak.” Namun kenyataannya dalam

---

<sup>6</sup> Nabitatus Sa’adah, *Tinjauan Terhadap Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan*, Vol. 1 No.3 Agustus 2018, hlm. 270.

putusan sengketa pajak Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keterangan yang menjadi dasar pengenaan pajak sesuai pada pasal 25 ayat (6) UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan No. 7 Tahun 2021.

Dapat terlihat pada Wajib Pajak mengajukan permohonan keberatan di Kantor Pelayanan Pajak terdaftar dengan pokok sengketa Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi atas objek Pajak Penghasilan pasal 22 dikarenakan pemeriksa pajak telah keliru mencantumkan jumlah objek pajak untuk 1 masa yakni dengan mencantumkan nilai gabungan objek pajak untuk masa Januari s.d. Desember dalam 1 masa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Selanjutnya permohonan keberatan Wajib Pajak telah memenuhi syarat formal sesuai pasal 25 dan pasal 32 UU No. 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah UU No. 16 tahun 2009 pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) pasal 3 ayat (1) dan pasal 4 ayat (1) PMK Nomor 9/PMK.03/2013 sehingga dapat dilakukan penelitian keberatan. Setelah dilakukan pemeriksaan maka tim peneliti keberatan memutuskan menolak dan menambah jumlah pajak yang masih harus dibayar tanpa memberikan alasan atau dasar pengenaannya bahkan Wajib Pajak tersebut telah menyatakan tidak setuju atas hasil putusan tersebut.

Selain itu terdapat wajib pajak mengajukan permohonan keberatan ke Kantor Pelayanan Pajak terdaftar dengan pokok sengketa wajib pajak tidak menyetujui selisih atau koreksi melalui rekening giro karena transaksi tidak semata-mata merupakan hasil penjualan karena nilai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai (SKPKB PPN) Barang dan

Jasa diambil dari transaksi tersebut. Dasar sengketa berasal dari SKPKB PPN dimana pemeriksa melakukan pengujian dengan teknik ekualisasi peredaran usaha dengan dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai yang diperoleh berdasarkan hasil pemeriksaan arus rekening yang berasal dari rekening giro wajib pajak. Setelah dilakukan pemeriksaan keberatan maka Tim Peneliti Keberatan memutuskan menolak permohonan keberatan dan tidak dapat dipertimbangkan tanpa memberikan alasan atau dasar pengennannya.

Hal tersebut membuat Wajib Pajak merasa tidak puas terhadap hasil putusannya karena kurangnya dalam penerapan pasal 25 ayat (6) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan UU HPP (UU HPP) No. 7 tahun 2021 mengenai Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan dasar pengenaan pajak, sedangkan suatu penyelesaian sengketa selalu dituntut untuk menghasilkan suatu putusan yang objektif sesuai dengan asas putusan harus disertai alasan-alasan dalam hukum acara. Hal ini dimaksudkan ketika pihak yang berwenang untuk memutus tidak menerapkan dalil atau hukum yang sesuai maka keputusan yang dikeluarkan berakibat cacat hukum.

Berdasarkan uraian di atas dapat dilihat bahwa terjadi kesenjangan terkait keberlakuan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan terhadap penyelesaian sengketa pajak melalui proses keberatan.

## **B. Rumusan Masalah**

1. Bagaimana efektivitas penyelesaian sengketa pajak melalui proses keberatan pada Lembaga Keberatan?
2. Bagaimana akibat hukum terhadap pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak dalam sengketa pajak?

## **C. Tujuan Penelitian**

1. Untuk mengetahui dan menganalisis efektivitas penyelesaian sengketa pajak melalui proses keberatan pada Lembaga Keberatan.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis akibat hukum terhadap pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak dalam sengketa pajak.

## **D. Manfaat Penelitian**

1. Secara Teoritis

Penelitian ini diharapkan agar hasil penelitian nantinya bisa memberikan kontribusi atau menambah pengetahuan dalam bidang Hukum Administrasi Negara dalam kajian mata kuliah Hukum Pajak dan Hukum Acara Peradilan Pajak terhadap penyelesaian sengketa pajak melalui Lembaga Keberatan.

2. Secara Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan bagi praktisi hukum dan Pejabat Pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak khususnya melalui Lembaga Keberatan.

## **E. Keaslian Penelitian**

1. Penelitian yang dilakukan oleh Aulia Fajrin dalam Skripsi tahun 2019 dengan judul penelitian “Penerapan Asas Peradilan Sederhana, Cepat, Dan Biaya Ringan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Pengadilan Pajak”. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan asas peradilan sederhana, cepat dan biaya ringan dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak belum diterapkan secara optimal karena adanya salah satu asas yang tidak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam peraturan. Perbedaan penelitian tersebut dengan penelitian penulis adalah peneliti terdahulu membahas penerapan asas peradilan sederhana, cepat dan biaya ringan pada proses penyelesaian sengketa pajak, sedangkan penelitian penulis terfokus pada penyelesaian sengketa pajak secara umum pada upaya hukum keberatan melalui Lembaga Keberatan.
2. Penelitian yang dilakukan oleh Wan Juli dan Joko Nur Sariono pada Jurnal Perspektif tahun 2014 dengan judul penelitian “Hak dan Kewajiban Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Di Pengadilan Pajak”. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam konteks hak dan kewajiban Wajib Pajak khususnya di Pengadilan Pajak cenderung diartikan luas mulai dari adanya perbedaan kompetensi absolut yaitu upaya hukum banding dan gugatan, hukum acara yang berbeda dan kesempatan upaya hukum



lebih lanjut yang terpangkas karena putusan Pengadilan Pajak hanya bisa diajukan Peninjauan Kembali ke MA. Perbedaan penelitian tersebut dengan penelitian penulis terletak pada judul penelitian yang membahas hak dan kewajiban Wajib Pajak dan pada Pengadilan Pajak, sedangkan penelitian penulis terfokus pada penyelesaian sengketa pajak pada proses keberatan di Lembaga Keberatan.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Perpajakan Secara Umum

##### 1. Pengertian dan Sumber Hukum Pajak

Pengertian hukum pajak pada garis besarnya dapat dibagi dalam arti luas dan arti sempit. Hukum pajak dalam arti luas adalah hukum yang berkaitan dengan pajak, sedangkan hukum pajak dalam arti sempit adalah seperangkat kaidah hukum tertulis yang mengatur hubungan antara Pejabat Pajak dan Wajib Pajak yang memuat sanksi hukum. Mengingat bahwa hukum pajak sebagai bagian ilmu hukum tidak melepaskan sanksi hukum di dalamnya agar Pejabat Pajak maupun wajib pajak menaati kaidah hukum sebagai substansinya. Artinya terhadap Pejabat Pajak maupun Wajib Pajak yang tidak menaati hukum pajak Negara dapat menerapkan sanksi hukum yang terdapat di dalamnya.<sup>7</sup>

Hukum pajak sering juga disebut Hukum Fiskal. Istilah Hukum Fiskal digunakan oleh beberapa perguruan tinggi di Indonesia. Perkataan atau istilah pajak sering disamakan dengan istilah fiscal. Kata "*fiscal*" berasal dari kata latin yang berarti kantong atau keranjang uang.<sup>8</sup>

Adanya pengertian hukum pajak sangat berfungsi bagi mereka terkait dengan penegakan hukum pajak baik terhadap penegakan di luar

---

<sup>7</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Pembaruan Hukum Pajak*, PT. Rajagrafindo Persada, hlm. 1.

<sup>8</sup> H. Bohari, 2018, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Rajagrafindo Persada, hlm. 28.

maupun di dalam lembaga peradilan pajak. Artinya pengertian hukum pajak dapat memberi petunjuk bagi penegak hukum pajak dalam menggunakan wewenang dan kewajibannya untuk menegakkan hukum pajak. Sebaliknya, pengertian hukum pajak dapat dijadikan pedoman bagi wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban dan menggunakan hak dalam memperoleh perlindungan hukum.

Hukum pajak sebagai hukum positif merupakan bagian hukum dengan memiliki sumber hukum, tetapi sumber hukum yang dimiliki oleh hukum pajak hanya bersumber pada sumber hukum tertulis yang berkaitan di bidang perpajakan karena keberadaan hukum pajak hanya didukung oleh peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pancasila sebagai sumber hukum dasar nasional yang menjiwai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan sehingga memegang peran penting dalam pengembangan sumber hukum tertulis. Pancasila merupakan tolak ukur untuk menentukan kebenaran substansi hukum yang terkandung dalam sumber hukum pajak yang bersifat tertulis sebagai berikut:<sup>9</sup>

a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Setelah amandemen UUD 1945 ternyata sumber hukum pajak mengalami perubahan yang sangat prinsipil. Hal ini dapat dilihat pada pasal 23A UUD 1945 yang menjelaskan bahwa pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur

---

<sup>9</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, PT. Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 4

dengan undang-undang. Hal itu pada hakikatnya tetap memuat asas legalitas yang bermula dari pasal 23 ayat (2) UUD 1945. Meski demikian, perubahan prinsipil yang terjadi karena bukan hanya mengenai sumber hukum pajak, melainkan pungutan yang bersifat memaksa harus pula diatur dengan Undang-Undang.

b. Perjanjian di Bidang Pajak

Perjanjian dapat disebut sebagai traktat yang diadakan oleh dua pihak atau lebih yakni sebagai sumber hukum pada umumnya. Pada hakikatnya perjanjian perpajakan merupakan perjanjian dua Negara atau lebih yang bertujuan untuk mencegah pengenaan pajak ganda internasional. Artinya pengenaan pajak ganda dapat dihindari dengan menggunakan upaya hukum berupa perjanjian perpajakan.

c. Yurisprudensi di Bidang Pajak

Yurisprudensi perpajakan adalah putusan pengadilan mengenai perkara pajak yang meliputi sengketa pajak dan tindak pidana pajak yang telah memiliki kekuatan hukum tetap.

d. Doktrin di Bidang Pajak

Doktrin atau pendapat para ahli hukum merupakan sumber hukum pada umumnya. Agar menjadi sumber hukum pajak maka substansinya harus berada dalam konteks perpajakan. Mengingat substansi hukum adalah yang terkandung dalam hukum pajak sangat memiliki perbedaan yang prinsipil dengan hukum lainnya karena hukum pajak memiliki ciri khas tersendiri. Adanya doktrin

perpajakan karena pendapat pakar hukum pajak dan bukan pakar hukum pada umumnya.

## **2. Jenis-Jenis Pajak**

Jenis-jenis pajak di Indonesia yang pertama adalah jenis pajak pusat. Beberapa jenis pajak pusat ini dikelola oleh pemerintah pusat. Dalam proses pengurusannya setiap orang atau Wajib Pajak perlu mendatangi Kantor Pelayanan Pajak untuk mengurus administrasi perpajakan. Selanjutnya kantor pajak akan mengelola biaya pajak yang sudah dilaporkan atau dibayarkan oleh Wajib Pajak.<sup>10</sup>

### **a. Pajak Penghasilan**

Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 7 Tahun 1983 juncto UU No. 17 Tahun 2000 pengertian penghasilan dalam arti luas yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak tersebut.

### **b. Pajak Pertambahan Nilai**

Pajak pertambahan nilai sebagai satu diantara dua jenis pajak yang diatur dalam UU PPN. Selain pajak pertambahan nilai terdapat pula pajak penjualan atas barang mewah yang merupakan satu kesatuan, tetapi memiliki perbedaan secara prinsipil khususnya di bidang yang dapat dikenakan pajak.

---

<sup>10</sup> H. Bohari, 2018, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Rajagrafindo Persada, hlm. 67.

c. Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Pajak penjualan atas barang mewah merupakan salah satu jenis pajak yang dapat dikenakan pajak hanya melekat pada barang kena pajak yang tergolong mewah. Terdapat kriteria pada pembatasan bagi yang dapat dikenakan pajak penjualan atas barang mewah hanya pada pengusaha yang menghasilkan barang kena pajak yang tergolong mewah.

d. Bea Materai

Bea materai merupakan pajak langsung yang dibebankan kepada yang menggunakan dokumen dalam melakukan perbuatan hukum. Bea materai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen yang digunakan untuk melakukan perbuatan hukum. Bea materai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen yang digunakan oleh orang pribadi atau badan dalam lalu lintas hukum.

e. Pajak Bumi dan Bangunan

Bumi dan bangunan dapat berdiri sendiri maupun secara bersama-sama sebagai objek yang dapat dikenakan pajak bumi dan bangunan pedesaan dan perkotaan. Bumi sebagai objek pajak adalah permukaan bumi yang meliputi tanah dan perairan pedalaman serta laut wilayah kabupaten/kota.

f. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan

Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan bukan merupakan jenis pajak pusat, melainkan adalah suatu jenis pajak daerah

kabupaten/kota. Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan berbeda dengan pajak bumi dan bangunan pedesaan dan perkotaan walaupun keduanya menggunakan istilah bumi dan bangunan sebagai objek yang dikenakan pajak.

## **B. Sengketa Pajak**

### **1. Pengertian dan Dasar Hukum Sengketa Pajak**

Pasal 1 ayat (5) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mendefinisikan sengketa pajak sebagai sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya putusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sengketa pajak juga termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.<sup>11</sup>

Berdasarkan pengertian sengketa pajak tersebut maka sengketa pajak hanya fokus pada banding dan gugatan sebagai kewenangan Pengadilan Pajak, sedangkan lembaga keberatan tidak termasuk di dalamnya. Sengketa pajak dalam bentuk banding atau gugatan hanya sengketa pajak dalam arti sempit dan masih ada sengketa pajak yang tidak termasuk di dalamnya, sedangkan sengketa pajak dalam arti luas

---

<sup>11</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan Di Indonesia*, Liblitera Institue, hlm. 245.

adalah sengketa yang diajukan dengan alasan, banding dan gugatan ke pengadilan pajak.

Sengketa pajak merupakan perselisihan antara pembayar pajak, pemotong pajak atau pemungut pajak dengan Pejabat Pajak. Ataupun pembayar pajak dengan pemotong pajak atau pemungut pajak. Sementara yang menjadi objek sengketa pajak ialah penerapan Undang-Undang pajak yang tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak sehingga timbul adanya kerugian baik terhadap pembayar pajak, pemotong pajak atau pemungut pajak. Misal penagihan pajak atau penerapan tarif pajak yang bertentangan dengan pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.<sup>12</sup>

Lebih lanjut dipertegas bahwa dengan demikian sengketa yang timbul sebelum keluar keputusan Direktorat Jenderal Pajak dimaksud seperti sengketa yang terjadi di dalam pemeriksaan misalnya tidak dapat dianggap sebagai sengketa pajak. Permasalahan sengketa pajak tidak mengharuskan adanya penyelesaian di Pengadilan Pajak, tetapi hanya memberi batasan bahwa keputusan tersebut dapat diajukan Banding atau Gugatan ke Pengadilan Pajak. Atas dasar itu sengketa pajak bisa diselesaikan di Direktorat Jenderal Pajak atau di Pengadilan Pajak.

---

<sup>12</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, "*Hukum Acara Peradilan Pajak*", RajaGrafindo Pers, hlm. 29.



Berdasarkan teori efektivitas hukum menurut Soerjono Soekanto di atas yang menyatakan bahwa efektif atau tidaknya suatu hukum ditentukan oleh 5 faktor yaitu Faktor hukumnya sendiri (undang-undang), Faktor penegak hukum (pihak-pihak yang membentuk maupun menerapkan hukum), Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum, Faktor masyarakat (lingkungan dimana hukum tersebut berlaku atau diterapkan), Faktor kebudayaan (sebagai hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan pada karsa manusia di dalam pergaulan hidup).

Ada faktor kedua yang menentukan efektif atau tidaknya kinerja hukum tertulis adalah aparat penegak hukum. Dalam hubungan ini dikehendaki adanya aparatur yang handal sehingga aparat tersebut dapat melakukan tugasnya dengan baik. Kehandalan dalam kaitannya disini adalah meliputi keterampilan profesional dan mempunyai mental yang baik.

Terdapat dua sisi persepsi objek yaitu antara sudut pandang fiskus dan Wajib Pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum pajak yang memicu terjadinya sengketa pajak ternyata dapat diselesaikan melalui upaya hukum yakni peradilan administrasi dalam pengajuan keberatan dan banding.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Oktaviani, *Penyelesaian Kesalahan Penafsiran atas Pajak Pertambahan Nilai*, Universitas Gunadarma, hlm. 28.

Sengketa pajak merupakan sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pemerintah di bidang perpajakan. Sengketa pajak tersebut dapat dibedakan menjadi dua sengketa pajak dalam arti sempit dan dalam arti luas. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan merupakan sengketa pajak dalam arti sempit. Sengketa pajak dalam arti luas tidak hanya meliputi banding dan gugatan saja tetapi meliputi juga sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai upaya hukum biasa.<sup>14</sup>

## **2. Timbulnya Sengketa Pajak**

Sengketa pajak adalah sengketa antara pembayar pajak dengan Pejabat Pajak yang menetapkan pajak karena adanya surat keputusan dari Pejabat Pajak. Oleh karenanya penyelesaian sengketa pajak termasuk dalam lingkungan peradilan tata usaha Negara.<sup>15</sup>

Sengketa pajak dapat timbul disebabkan karena beberapa hal seperti:

- a. Adanya kebijakan perpajakan yang dikeluarkan Dirjen Pajak berdasarkan kewenangan yang diberikan undang-undang. Namun Wajib Pajak merasa tidak puas dengan kebijakan tersebut;

---

<sup>14</sup> Ahmadi Wiratni, 2006, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, hlm. 50.

<sup>15</sup> Bustamar Ayza, 2018, *Hukum Pajak Indonesia*, Prenada Media Group, Jakarta, hm. 212.

- b. Adanya perbedaan interpretasi antara Wajib Pajak dan Dirjen Pajak mengenai aturan perundang-undangan;
- c. Perbedaan metode perhitungan jumlah pajak mengenai jumlah yang harus disetor pada Negara;
- d. Keberatan atas penetapan sanksi denda pajak.<sup>16</sup>

Timbulnya sengketa pajak berintikan pada dua hal yang sangat prinsipil. Pertama, tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh kaidah hukum pajak. Kedua, melakukan perbuatan hukum, tetapi tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak. Selanjutnya pihak-pihak yang terkait dengan timbulnya sengketa pajak adalah Wajib Pajak, pemooong pajak atau pemungut pajak, penanggung pajak dan Pejabat Pajak. Pihak-pihak tersebut adalah sumber timbulnya sengketa pajak karena kurangnya kesadaran hukum dalam pelaksanaan atau penegakan hukum pajak serta tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan oleh kaidah hukum pajak.<sup>17</sup>

### **3. Upaya Hukum Sengketa Pajak**

Peraturan tentang perpajakan di Indonesia memberi ruang yang cukup luas kepada Wajib Pajak untuk memilih metode penyelesaian sengketa yang sesuai dengan tingkat kerumitan sengketa serta waktu dan biaya yang dialokasikan. Pasal 16 dan pasal 36 UU KUP No. 28

---

<sup>16</sup> *Ibid.*

<sup>17</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, "*Hukum Acara Peradilan Pajak*", RajaGrafindo Pers, hlm. 30.

Tahun 2007 memberi pilihan penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme “pengadilan administrasi” berupa proses pembetulan, pengurangan atau pembatalan keputusan administrasi (Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak) yang tidak benar serta pembatalan hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau pembahasan akhir dengan wajib pajak.

Upaya hukum dapat dilakukan Wajib Pajak baik yang penyelesaian sengketanya dilakukan di Direktorat Jenderal Pajak sendiri maupun yang penyelesaiannya di luar Direktorat Jenderal Pajak yaitu di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Selain oleh Wajib Pajak upaya hukum juga dapat ditempuh oleh Dirjen Pajak dalam hal Peninjauan Kembali yang merupakan upaya hukum luar biasa. Masing-masing upaya hukum mempunyai prosedur dan tatacara yang seringkali mengakibatkan upaya hukum untuk mencapai keadilan terhenti karena tidak memenuhi ketentuan formal.<sup>18</sup>

Metode penyelesaian sengketa lainnya yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak adalah dengan mengikuti prosedur hukum yang diatur dalam pasal 25 dan pasal 27 UU KUP serta pasal 77 UU Pengadilan Pajak. Apabila Wajib Pajak merasa dirugikan sebagai akibat terjadi: (a) adanya kebijakan perpajakan, (b) adanya perbedaan interpretasi antara

---

<sup>18</sup> Anang Mury Kurniawan, *Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak*, Jakarta, hlm. Vii.

Wajib Pajak dan Dirjen Pajak atau (c) perbedaan metode perhitungan jumlah pajak mengenai jumlah yang harus disetor maka Wajib Pajak berhak mengajukan atau melakukan upaya hukum. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sebenarnya sudah mengatur metode penyelesaian sengketa pajak yaitu melalui upaya hukum Banding atau Gugatan. Namun demikian terdapat 4 upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak terkait penyelesaian sengketa pajak yaitu Keberatan, Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali.<sup>19</sup>

Penyelesaian sengketa pajak baik pajak pusat maupun pajak daerah terdapat perbedaan penyelesaian mengenai sengketa pajak dengan sengketa pada umumnya. Dalam hal prosedur penyelesaian sengketa pajak terdapat ketentuan yang menjelaskan bahwa ketentuan dan upaya hukum keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak hal ini dikarenakan hukum pajak yang menganut paham imperatif yakni pelaksanaan tidak dapat ditunda.<sup>20</sup>

Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak belum dapat berfungsi secara memadai sebagai sarana perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam penyelesaian sengketa pajak sebab di satu sisi Undang-Undang perpajakan menjamin hak-hak Wajib Pajak untuk

---

<sup>19</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan Di Indonesia*, Liblitera Institue, hlm. 246.

<sup>20</sup> Aristanti Widyaningsih, *Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Pendekatan Mind Map*, Alfabeta Bandung, hlm. 9.

mengajukan upaya hukum bilamana kepentingan Wajib Pajak merasa rugi atas suatu ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh Pejabat Pajak, sedangkan disisi lain dalam hal pengajuan permohonan upaya hukum tersebut ada beberapa ketentuan yang dinilai cukup memberatkan wajib pajak itu sendiri.

Salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh melalui upaya administratif yaitu pada proses keberatan. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak. Salah satu pertimbangan semula diberikan penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan adalah untuk mempercepat penyelesaian sengketa pajak sehingga lebih cepat memberi kepastian hukum bagi kedua pihak Wajib Pajak maupun fiskus itu sendiri.

#### **4. Berakhirnya Sengketa Pajak**

Berakhirnya suatu sengketa pajak merupakan kajian hukum pajak sebagai hukum positif. Dalam arti selain hukum pajak tidak boleh melibatkan diri untuk mengkaji mengenai kapan berakhirnya sengketa pajak. Sebenarnya berakhirnya sengketa pajak ditentukan oleh instrument hukum yang terdapat dalam hukum pajak. Inisiatif untuk mengakhiri sengketa pajak lebih besar dari pejabat pajak dibandingkan dengan Wajib Pajak. Artinya Wajib Pajak hanya bersifat pasif sehingga

Pejabat Pajak harus berinisiatif melakukan penagihan pajak dengan menggunakan instrumen hukum yang disediakan. Instrumen hukum yang dimaksud meliputi instrumen hukum untuk mengakhiri sengketa pajak baik yang berkaitan dengan pajak daerah maupun yang berkaitan dengan pajak Negara. Dengan demikian penyelesaian sengketa pajak tersebut tidak boleh mengesampingkan instrumen hukum pajak yang setiap saat dapat digunakan oleh pejabat pajak dalam kerangka menegakan hukum pajak.<sup>21</sup>

Sengketa pajak tidak hanya bisa diselesaikan di luar lembaga peradilan pajak, tetapi juga dapat dilakukan ketika sedang berlangsung pemeriksaan sengketa pajak dalam lembaga peradilan pajak. Hal ini disebabkan karena adanya kaidah hukum pajak yang membuka peluang tersebut, tetapi bukan merupakan perbuatan melanggar hukum pajak. Hal ini didukung oleh kaidah hukum pajak yang bersifat responsif seperti pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

Berakhirnya sengketa pajak selama dalam pemeriksaan sebelum diputuskan melalui lembaga peradilan pajak bukan merupakan pelanggaran hukum pajak bahkan menguntungkan dari aspek penegakan hukum pajak. Maka dari itu tujuan penegakan hukum pajak adalah menyelesaikan sengketa pajak tanpa melakukan pelanggaran

---

<sup>21</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Hukum Acara Peadilan Pajak*, RajaGrafindo Pers, Jakarta, hlm. 38.

hukum pajak dan memberikan perlindungan hukum kepada Wajib Pajak. Sekalipun diperkenankan penyelesaian sengketa pajak selama dalam proses pemeriksaan melalui lembaga peradilan pajak, tetapi prosedur penyelesaiannya tidak boleh dilanggar. Pelanggaran prosedur penyelesaian sengketa pajak selama pemeriksaan dalam lembaga peradilan pajak merupakan perbuatan melanggar hukum pajak dan bahkan dapat menghambat penyelesaian sengketa pajak tersebut.<sup>22</sup>

### **C. Lembaga Keberatan**

#### **1. Pengertian dan Dasar Hukum Lembaga Keberatan**

Pada hakekatnya keberatan merupakan upaya biasa yang berada di luar Pengadilan Pajak yang dikhususkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi Wajib Pajak. Pengertian keberatan adalah upaya hukum yang dapat ditempuh Wajib Pajak apabila merasa tidak puas atas suatu ketetapan pajak yang dikenakan kepadanya atau atas pemotongan oleh pihak ketiga. Pemeriksaan atas keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dilakukan oleh unit atau bagian yang merupakan bagian yang ada pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kanwil Pajak. Maksud diberikannya upaya hukum keberatan adalah untuk melindungi Wajib Pajak dari perilaku aparat pajak yang dianggap merugikan atau dianggap kurang adil. Wajib Pajak diberikan

---

<sup>22</sup> *Ibid*, hlm. 39-40.



kesempatan untuk mendapatkan keadilan dalam sengketa pajak melalui upaya hukum keberatan.<sup>23</sup>

Dasar hukum upaya keberatan diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana diubah dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 keberatan diatur dalam pasal 25, pasal 26 pasal 26 A. Peraturan pelaksanaannya antara lain adalah peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

Berdasarkan ketentuan Pasal 25 UU KUP dijelaskan bahwa upaya hukum keberatan dapat dilakukan oleh Wajib Pajak terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil dan pemotongan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>24</sup>

Keberatan bukan merupakan kewajiban melainkan hak yang diberikan oleh hukum pajak kepada Wajib Pajak sebagai upaya hukum untuk mendapatkan atau memperoleh perlindungan hukum melalui lembaga keberatan. Sebagai satu hak penggunaan keberatan bergantung pada kehendak atau kemauan Wajib Pajak untuk menggunakan atau tidak hak tersebut karena tidak ada sanksi hukum yang boleh dikenakan bilamana tidak digunakan keberatan. Sebenarnya

---

<sup>23</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Hukum Acara Peadilan Pajak*, RajaGrafindo Pers, Jakarta, hlm. 43.

<sup>24</sup> Budi Ispriyarso, *Administrative Law & Governance Journal* Vol. 2 Issue 2, Juni 2019.

hukum acara peradilan pajak menempatkan keberatan sebagai upaya hukum biasa berada di luar Pengadilan Pajak.

Upaya hukum keberatan ini merupakan salah satu bentuk perlindungan hukum yang diberikan Undang-Undang terhadap Wajib Pajak apabila diperlakukan tidak adil oleh fiskus. Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum keberatan terhadap suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP) kepada Direktur Jenderal Pajak.<sup>25</sup>

Keberatan tidak boleh disalahgunakan oleh Wajib Pajak dalam kaitannya untuk memperoleh keadilan atas kerugian yang dialaminya. Hal ini didasarkan bahwa penggunaan hak untuk mengajukan keberatan terlebih dahulu wajib ditaati persyaratan yang ditentukan oleh UU KUP juncto UUPDRD karena keduanya mengatur substansi keberatan. Tujuannya agar penggunaan keberatan oleh wajib pajak tepat pada sasaran berupa memperoleh keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak baik terhadap pajak Negara maupun pajak daerah.<sup>26</sup>

## **2. Syarat-syarat Pengajuan Keberatan**

Ketika wajib pajak memperoleh suatu surat ketetapan pajak dan merasa tidak puas atas ketetapan pajak yang dikeluarkan maka perbedaan pemahaman tersebut dapat mengakibatkan perhitungan pajak yang berbeda. Apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak

---

<sup>25</sup> Fidel, *Tax Law, 2014, Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, PT. Carofin Media, hlm. 27.

<sup>26</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Hukum Acara Pradilan Pajak*, RajaGrafindo Pers, hlm 43-44.

sebagaimana mestinya maka Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum berupa keberatan.<sup>27</sup>

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 pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan terhadap materi atau isi surat dari surat ketetapan pajak yang meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak. Dalam hal terdapat alasan keberatan selain mengenai materi atau isi dari surat ketetapan pajak atau pemotongan atau pemungutan pajak alasan tersebut tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Asriyani, *Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jurnal Katalogis Vol. 5 No. 8, Agustus 2017. hlm. 171.

<sup>28</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan Di Indonesia*, Liblitera Institute, Makassar, hlm.247.

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

Dalam penjelasan pasal 25 ayat (1) UU KUP menegaskan bahwa apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sesuai maka Wajib Pajak dapat mengajukan upaya keberatan hanya kepada Dirjen Pajak. Keberatan yang diajukan terkait dengan isi atau muatan ketetapan pajak yakni:

- a. Jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. Jumlah besarnya pajak;
- c. Pemotongan pajak;
- d. Pemungutan pajak.

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 di luar kekuasaan Wajib Pajak (*force majeure*) maka jangka waktu 3 (tiga) bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang.

Terdapat perbedaan antara UU Nomor 16 Tahun 2000 dan UU Nomor 28 Tahun 2007 mengenai perhitungan jangka waktu pengajuan keberatan. Di dalam UU Nomor 16 tahun 2000 dikatakan bahwa batas waktu 3 bulan dihitung sejak diterbitkannya surat ketetapan pajak, sedangkan di dalam 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 dalam 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 merupakan wujud dari kepastian hukum bagi pajak dalam proses penyelesaian keberatan. Keberatan yang tidak memenuhi

syarat-syarat di atas bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dapat dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan keberatan.

Terhadap Wajib Pajak yang mengajukan surat keputusan keberatan kepada Lembaga Keberatan dalam jangka waktu pelunasan pajak yang terutang atas jumlah pajak yang belum terbayar tersebut tertangguh sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan surat keputusan keberatan. Maksudnya adalah pelunasan pajak yang terutang terhitung pada saat tanggal penerbitan surat keputusan keberatan tersebut tidak boleh digolongkan sebagai utang pajak.<sup>29</sup>

### **3. Pelaksanaan Surat Keputusan Keberatan**

Proses penyelesaian keberatan harus benar-benar memberikan kepastian hukum. Kepastian hukum diartikan ialah bahwa ketentuan Undang-Undang tidak boleh memberikan keraguan dan 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.

Bila surat keberatan telah memenuhi syarat-syarat yang ditentukan pejabat pajak melakukan pemeriksaan dan memutuskannya dengan berpatokan pada hukum pajak. Dalam pemeriksaan Wajib Pajak

---

<sup>29</sup> Arridho Abduh, *Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan, Eksekusi Penyelesaian*, Vol. 1 No. 2, 2019, hlm. 194.

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 Pajak dalam menentukan keputusan terhadap keberatan Wajib Pajak maupun pemotong atau pemungut pajak.<sup>30</sup>

Wajib Pajak harus membuktikan kesalahan surat ketetapan pajak yang dijadikan dasar keberatannya. Setelah pemeriksaan dilakukan maka 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 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 yang bersengketa dapat berkesimpulan bahwa Lembaga Keberatan sebagai bagian dari Lembaga Peradilan Pajak dapat memberikan perlindungan hukum.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Hukum Acara Peadilan Pajak*, RajaGrafindo Pers, Jakarta, hlm. 66

<sup>31</sup> *Ibid* hlm 195-196.

#### **4. Pencabutan Pengajuan Keberatan**

Ada beberapa ketentuan pencabutan pengajuan keberatan antara lain:

- a. Wajib pajak dapat mencabut pengajuan keberatan yang telah disampaikan kepada Direktorat Jenderal Pajak sebelum tanggal diterima surat pemberitahuan untuk hadir oleh wajib pajak.
- b. Pencabutan pengajuan keberatan dilakukan melalui penyampaian permohonan dengan memenuhi syarat sebagai berikut:
  - 1) harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan dapat mencantumkan alasan pencabutan;
  - 2) Surat permohonan ditandatangani oleh wajib pajak dan dalam hal surat permohonan tersebut ditandatangani bukan oleh wajib pajak maka surat permohonan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus;
  - 3) Surat permohonan harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar dengan tembusan kepada Direktur Jenderal Pajak dan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang merupakan atasan Kepala Kantor Pelayanan Pajak.
- c. Direktorat Jenderal Pajak wajib memberikan jawaban atas permohonan pencabutan pengajuan keberatan berupa surat persetujuan atau surat penolakan.



- d. Wajib pajak yang mencabut surat pengajuan keberatan yang telah disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak ini dapat mengajukan tidak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar.
- e. Dalam hal wajib pajak mencabut pengajuan keberatan maka wajib pajak dianggap tidak mengajukan keberatan.
- f. Dalam hal wajib pajak dianggap tidak mengajukan keberatan maka pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB atau SKPKBT yang tidak disetujui dalam pembahasan akhir hasil verifikasi menjadi utang pajak sejak tanggal penerbitan SKP.<sup>32</sup>

Adapun ketentuan tambahan yaitu Wajib Pajak yang mengajukan keberatan tidak dapat mengajukan permohonan:

- a. Pengurangan, penghapusan dan pembatalan sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. Pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar; atau
- c. Pembatalan surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan atau verifikasi yang dilaksanakan tanpa:
  - 1) Penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau surat pemberitahuan hasil verifikasi; atau

---

<sup>32</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan di Indonesia*, Liblitera Institute, hlm. 251-252.

- 2) Pembahasan akhir hasil pemeriksaan atau pembahasan akhir hasil verifikasi dengan Wajib Pajak.<sup>33</sup>

## **5. Objek Keberatan**

Objek yang diperselisihkan pada Lembaga Keberatan merupakan objek keberatan yang memiliki berbagai jenis dan bergantung pada kaidah hukum pajak yang bersumber dari UU KUP juncto UUPDRD sebagai hukum formal di bidang hukum perpajakan. Keberadaan objek keberatan memberikan legalitas terhadap pihak-pihak yang bersengketa untuk dapat digunakan dalam kerangka memperoleh keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.

Penjelasan pasal 25 ayat (1) menegaskan apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak.

Dalam pasal 25 ayat (1) UUKUP dimaksudkan bahwa suatu keberatan harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu masa pajak atau satu tahun pajak. Contohnya keberatan atas ketetapan pajak penghasilan tahun pajak 2011 dan tahun pajak 2012 harus diajukan masing-masing dalam satu surat keberatan tersendiri. Untuk dua tahun pajak tersebut harus diajukan dua surat keberatan. Hal ini bertujuan untuk memudahkan bagi Wajib Pajak dalam menyusun secara benar

---

<sup>33</sup> *Ibid*

dan jelas surat keberatan yang akan diajukan. Demikian pula halnya di persidangan memudahkan bagi pejabat pajak untuk memeriksa dan memutuskan sengketa pajak secara berkeadilan, bermanfaat dan mewujudkan kepastian hukum bagi objek pajak yang dipersengketakan.

Ketika dikaji secara mendalam objek sengketa tersebut ternyata menganut teori materiil timbulnya utang pajak karena timbulnya utang pajak berupa suatu jumlah kerugian dan/atau jumlah besarnya pajak penghasilan terutang tidak melibatkan Pejabat Pajak. Hal ini didasarkan bahwa jumlah kerugian dan/atau jumlah besarnya pajak penghasilan terutang telah ditentukan oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Sementara itu ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Pejabat Pajak hanya sekadar instrument hukum pajak untuk melegalkan keberadaan jumlah kerugian dan/atau jumlah pajak penghasilan yang terutang.<sup>34</sup>

Berbeda dengan pemotongan pajak atau pemungutan pajak sebagai objek sengketa pajak berdasarkan kaidah hukum pasal 25 ayat (1) UUKUP. Pemotongan pajak atau pemungutan pajak tidak dilakukan oleh Pejabat Pajak melainkan dilakukan oleh pemotong pajak atau pemungut pajak. Misalnya salah menerapkan tarif pajak (pajak penghasilan atau pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah) sehingga melakukan pemotongan pajak atau pemungutan pajak terhadap pembayar pajak. Ketika kesalahan itu

---

<sup>34</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, RajaGrafindo Pers, Jakarta, hlm. 61.

menimbulkan kerugian bagi pembayar pajak maka pembayar pajak dalam kedudukan sebagai Wajib Pajak berhak mengajukan keberatan. Dasar hukum objek sengketa pajak Negara diatur dalam pasal 25 ayat (1) UUKUP yang meliputi atas suatu:<sup>35</sup>

- a. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar;
- b. Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan;
- c. Surat ketetapan pajak daerah lebih bayar;
- d. Surat ketetapan pajak daerah nihil;
- e. Pemotongan pajak oleh pihak ketiga; dan
- f. Pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan.

#### **D. Wajib Pajak Dalam Sengketa Pajak**

##### **1. Pengertian dan Dasar Hukum Wajib Pajak**

Pada ketentuan pasal 1 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan wajib pajak ialah 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.

Secara hukum subjek pajak dengan Wajib Pajak memiliki perbedaan karena subjek pajak bukan subjek hukum melainkan hanya Wajib Pajak sebagai subjek hukum. Subjek pajak tidak memenuhi syarat subjektif

---

<sup>35</sup> *Ibid*, hlm. 61.

dan syarat objektif untuk dikenakan pajak sehingga bukan subjek hukum.

Pada hakikatnya Wajib Pajak tidak boleh terlepas dari konteks perorangan agar tidak terlepas dari kedudukannya sebagai orang pribadi. Badan sebagai Wajib Pajak dapat berupa badan yang tidak berstatus badan hukum dan badan yang berstatus badan hukum baik yang tunduk pada hukum privat maupun yang tunduk pada hukum publik.<sup>36</sup>

Pengertian Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada pasal 1 ayat (2) UU KUP harus diubah dengan menampakkan pencerminan sebagai pendukung kewajiban dan hak di bidang perpajakan karena telah memenuhi syarat objektif dan syarat subjektif. Wajib Pajak tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan haknya sebagai salah satu unsur untuk memperoleh perlindungan hukum. Hak yang dimiliki Wajib Pajak merupakan sarana hukum untuk mendapatkan perlindungan hukum dari kesewenang-wenangan Pejabat Pajak dalam upaya untuk menegakkan hukum.<sup>37</sup>

Wajib Pajak pada hakikatnya adalah subjek hukum yang wajib menaati hukum pajak. Wajib berdasarkan pasal 1 ayat (2) UUKUP terdiri dari:

---

<sup>36</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak, Rajawali Pers*, Jakarta, hlm. 33-34.

<sup>37</sup> *Ibid*, hlm. 34.

- a. Pembayar pajak;
- b. Pemotong pajak; dan
- c. Pemungut pajak<sup>38</sup>

Melihat peraturan perpajakan, pengertian Wajib Pajak adalah setiap orang yang terlibat dalam aktivitas perpajakan termasuk termasuk pembayar pajak, pemotong pajak dan pemungut pajak.

## **2. Pengelompokan Wajib Pajak**

Wajib Pajak dikelompokkan sebagai berikut:<sup>39</sup>

- a. Wajib Pajak orang pribadi, terdiri atas:
  - a) Orang pribadi (induk) yaitu Wajib Pajak yang belum menikah dan suami sebagai kepala keluarga;
  - b) Hidup berpisah yaitu wanita kawin yang dikenai pajak secara terpisah karena hidup berpisah berdasarkan putusan hakim;
  - c) Pisah harta, yaitu suami istri yang dikenai pajak secara terpisah karena menghendaki secara tertulis berdasarkan perjanjian pemisahan harta dan penghasilan secara tertulis;
  - d) memilih terpisah, yaitu wanita kawin selain kategori hidup berpisah dan pisah harta, yang dikenai pajak secara terpisah karena memilih melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan terpisah dari suaminya; dan

---

<sup>38</sup> Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, 2012, *"Kejahatan di Bidang Perpajakan"*, Rajawali Pers, hlm. 34.

<sup>39</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan Di Indonesia*, Liblitera Institue, hlm. 40.

e) warisan belum terbagi, yaitu sebagai satu kesatuan yang merupakan subjek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris.

b. Wajib Pajak badan, terdiri atas:

a) Badan, yaitu sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha;

b) *Joint Operation*, yaitu bentuk kerja sama operasi yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak atas nama bentuk kerja sama operasi;

c) Kantor perwakilan badan perusahaan asing yaitu Wajib Pajak perwakilan dagang asing atau kantor perwakilan perusahaan asing di Indonesia yang bukan bentuk usaha tetap;

d) Bendahara, yaitu bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan dan pembayaran lain dan diwajibkan melakukan pemotongan atau pemugutan pajak; dan

e) Penyelenggara kegiatan yaitu pihak selain empat Wajib Pajak badan sebelumnya yang melakukan pembayaran imbalan dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pelaksanaan kegiatan.

Banyak orang yang memahami arti Wajib Pajak hanya sebatas mereka yang melaporkan dan membayar pajak. Adapun 3 anggapan salah duga tentang pengertian Wajib Pajak:

- a. Wajib Pajak hanya sebatas orang yang membayar dan melaporkan pajak, padahal menurut Undang-Undang wajib pajak juga memiliki wewenang memungut pajak. Wajib Pajak yang dimaksud adalah bendahara, pejabat pemegang kas, badan tertentu baik swasta atau pemerintah.
- b. Wajib Pajak adalah mereka yang memiliki NPWP, Wajib Pajak yang tidak memiliki NPWP contohnya adalah karyawan yang bekerja pada satu instansi kemudian menerima gaji tanpa menginformasikan NPWP ke perusahaannya. Orang tersebut tetap disebut Wajib Pajak karena tetap membayar dan melaporkan pajaknya melalui perusahaan. Meskipun tidak diwajibkan melaporkan pajak pribadinya seperti yang diperintahkan Undang-Undang, tetapi berdasarkan ketentuan perpajakan, Wajib Pajak yang tidak memiliki NPWP harus dipotong lebih besar 20% dari jumlah pemotongan yang seharusnya.
- c. Wajib Pajak adalah mereka yang memiliki penghasilan, pemaknaan ini juga keliru karena masih banyak orang yang menganggap Wajib Pajak hanyalah mereka yang memiliki penghasilan di atas Penhasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).



Padahal mereka yang memiliki penghasilan di bawah PTKP tetap dianggap sebagai Wajib Pajak dan berkewajiban untuk melaporkan pajaknya.

Karena disebut sebagai Wajib Pajak maka seseorang memiliki hak dan kewajiban yang harus dipenuhi. Hak dan kewajiban tersebut yang dilindungi oleh pemerintah melalui Undang-Undang. Hak Wajib Pajak diantaranya hak atas kelebihan pembayaran pajak, hak untuk dijaga kerahasiaan identitasnya, hak untuk mengangsur dan menunda pembayaran dengan melaporkan alasannya serta hak untuk dibbaskan dari kewajiban perpajakan. Sedangkan kewajiban Wajib Pajak antara lain memiliki NPWP, membayar, memotong dan melaporkan pajak, kooperatif pada saat mengikuti pemeriksaan pajak dan lain sebagainya.

### **3. Hak Wajib Pajak**

Wajib Pajak mempunyai hak yang wajib diindahkan oleh pihak administrasi pajak. Hak-hak Wajib Pajak dapat digunakan atau dimanfaatkan pada saat-saat tertentu. Jika haknya dilanggar oleh pihak administrasi pajak, Wajib Pajak dapat mengajukan masalah ini ke hadapan pejabat atasan orang yang melanggar haknya atau bila perlu megajukannya ke hadapan lembaga peradilan pajak.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Rochmat Soemitro, 1986, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 91.

Adapun hak Wajib Pajak yang tunduk pada pajak pusat sebagaimana yang ditentukan antara lain sebagai berikut:<sup>41</sup>

- a. Memperoleh NPWP atau keputusan pengukuhan pengusaha kena pajak pada saat setelah melaporkan diri ke kantor Direktorat Jenderal Pajak.
- b. Mengajukan permohonan penundaan penyampaian surat pemberitahuan kepada pejabat pajak.
- c. Menerima tanda bukti pemasukan surat pemberitahuan
- d. Melakukan pembetulan sendiri surat pemberitahuan yang telah dimasukkan.
- e. Mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran pajak sesuai dengan kemampuannya.
- f. Menerima tanda bukti setoran pajak sebagai bukti bahwa Wajib Pajak telah membaya lunas pajak yang terutang.
- g. Mengajukan permohonan perhitungan atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak serta memperoleh kepastian ditetapkannya surat keputusan pengembalian kelebihan pajak.
- h. Mengajukan permohonan pembetulan salah tulis atau salah hitung yang terdapat dalam surat ketetapan pajak dalam penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- i. Mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan.

---

<sup>41</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak, Rajawali Pers*, Jakarta, hlm. 50-52.

- j. Menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- k. Mengajukan surat keberatan dan memohon kepastian terbitnya surat keputusan atas surat keberatannya.
- l. Mengajukan permohonan banding atas surat keputusan keberatan pada pengadilan pajak.
- m. Mengajukan gugatan terhadap tindakan pejabat pajak seperti menerbitkan surat tagihan pajak dan lain-lain pada pengadilan pajak untuk memohon keadilan atas kesewenang-wenangan dalam menjalankan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- n. Menunjuk kuasa hukum untuk mewakili dalam persidangan baik di lembaga keberatan, pengadilan pajak maupun Mahkamah Agung.

Hak-hak Wajib Pajak sebenarnya melekat pada pribadi Wajib Pajak sehingga tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan dalam rangka penegakan hukum pajak. Ketika hak-hak wajib terlanggar berarti pejabat pajak telah melakukan perbuatan melanggar hukum atas tidak dipenuhinya hak-hak Wajib Pajak sehingga bisa dipersoalkan di Lembaga Peradilan Pajak untuk memperoleh perlindungan hukum atas hak-hak yang dimilikinya.

Hak administratif Wajib Pajak adalah hak-hak umum bagi Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya untuk mematuhi ketentuan

hukum yang berlaku dan menginginkan adanya keadilan dan efisiensi dalam operasional sehari-hari administrasi perpajakan, pemungutan pajak dan proses penyelenggaraannya.<sup>42</sup>

#### **4. Kewajiban Wajib Pajak**

Sebagai subjek hukum, Wajib Pajak diwajibkan untuk memenuhi kewajiban yang telah diatur dalam Undang-Undang perpajakan yang memuat ketentuan yang bersifat formil. Apabila kewajiban yang dibebankan kepada Wajib Pajak tidak dilaksanakan maka dapat dikenakan sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan serta sanksi pidana yang terdapat dalam Undang-Undang pajak.

Kewajiban Wajib Pajak yang tunduk pada pajak pusat dan harus dipatuhi sebagaimana yang ditentukan antara lain:

- a. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia.
- b. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan neto dengan tarif umum.
- c. Wajib Pajak dalam negeri wajib menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam satu tahun pajak.

---

<sup>42</sup> Widodo dan Djefris, *Tax Payer's Rights*, 2008, *Apa yang Perlu Kita Ketahui Tentang Hak-hak Wajib Pajak*, Bandung, Alfabeta, hlm. 67.

Pajak termasuk perikatan yang lahir demi Undang-Undang (timbul dari undang-undang saja). Cerminan dari aspek ini misalnya Wajib Pajak mempunyai kewajiban membayar pajak dan apabila Wajib Pajak tidak mau membayar pajak tersebut maka Wajib Pajak dianggap membiarkan harta bendanya diambil oleh Negara sebanyak hutang pajak tersebut.<sup>43</sup>

## **E. Objek Sengketa Pajak**

### **1. Pengertian Objek Sengketa Pajak**

Objek yang dapat dikenakan pajak dalam masyarakat bermacam-macam tergantung pada kebijakan pembuat Undang-Undang untuk menentukannya sebagai objek pajak. Segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan maupun peristiwa.

Apabila sengketa pajak itu dilihat mengenai spesifikasinya maka dapat diketahui bahwa para pihak yang bersengketa adalah pemerintah dan rakyat selaku Wajib Pajak atau penanggung pajak. Objek yang disengketakan adalah keputusan pemerintah di bidang pajak yang ditujukan kepada rakyat selaku Wajib Pajak yang dirasa merugikan Wajib Pajak yang bersangkutan.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Badruzaman, 2001, *Kompilasi Hukum Perikatan*, Bandung, Citra Aditya Bakti, hlm. 8.

<sup>44</sup> Budi Ispriyarso, 2018, *Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak, Administrative Law & Governance Journal*, Vol. 1 Edisi 2.

Objek yang dapat dikenakan pajak terlalu banyak tergantung dari pembuat Undang-Undang untuk menjaringnya, sepanjang objek itu tidak melanggar kesusilaan dan kesopanan dalam masyarakat. Dalam arti masih terdapat pembatasan yang harus ditaati oleh pembuat Undang-Undang untuk menentukan suatu objek sebagai objek pajak. Sekalipun ada pembatasan berarti pembuat Undang-Undang tetap dibolehkan untuk menentukan objek yang dapat dikenakan pajak dan objek yang tidak dikenakan pajak.<sup>45</sup>

## **2. Asas Hukum Penetapan Objek Pajak**

Seperti yang telah diketahui bahwa pajak adalah peralihan kekayaan dari masyarakat kepada kas Negara tanpa prestasi langsung. Berhubungan dengan hal itu maka diperlukan jaminan hukum bagi warga masyarakat sebagai penanggung beban agar hak ekonomi dan hak sosialnya dapat terjamin, sedangkan untuk pihak pemerintah sebagai pemungut pajak terdapat jaminan kepastian mengenai batas wewenang dalam tindak pemungutan dan penggunaan pajak.

Jaminan hukum yang dimaksudkan yaitu untuk memberikan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak agar tidak terjadi penyalahgunaan wewenang ataupun pengambilan hak ekonomi dan hak sosialnya oleh pemerintah, sedangkan bagi pemerintah dimaksudkan agar tidak terjadi kesewenang-wenangan dalam penetapan beban pajak

---

<sup>45</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak, Rajawali Pers*, Jakarta, hlm. 56.

terhadap Wajib Pajak serta dimaksudkan agar pajak yang dipungut oleh pemerintah digunakan sebagaimana mestinya.

Berhubungan dengan hal tersebut dalam sistem perpajakan di Indonesia dikenal “asas yuridis” yaitu asas yang memberikan petunjuk bahwa pajak sebagai bentuk peralihan kekayaan dari warga masyarakat kepada kas Negara dan hanya bisa dilakukan apabila berdasarkan Undang-Undang atau atas kuasa Undang-Undang.

Nuansa filosofis terhadap asas yuridis dalam sistem perpajakan di Indonesia adalah perimbangan hak dan kewajiban antara Wajib Pajak dengan pemungut pajak.<sup>46</sup>, hal tersebut sesuai dengan ketentuan pasal 27 ayat (1) UUD 1945 semua warga Negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan Wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya.

Apabila ketentuan ketentuan pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 dicermati lebih dalam maka dapat ditegaskan bahwa:

- a. Antara Wajib Pajak dan pemerintah bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan.
- b. Antara Wajib Pajak dan pemerintah diwajibkan menjunjung tinggi hukum dan pemerintahan.

---

<sup>46</sup> R. Santoso Brotodihardjo, 1981, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco. Bandung, hlm. 33.

- c. Baik Wajib Pajak maupun pemerintah wajib memenuhi ketentuan perpajakan tanpa terkecuali.

Aplikasi asas yuridis dalam sistem perpajakan di Indonesia adalah lahirnya perundang-undangan perpajakan kadang disebut hukum pajak. Undang-Undang perpajakan (hukum pajak) adalah keseluruhan aturan hukum yang memuat kaidah hukum dalam bidang perpajakan yang meliputi Undang-Undang perpajakan materil dan Undang-Undang perpajakan formal. Antara keduanya tidak dapat dipisahkan dalam sistem perpajakan di Indonesia.<sup>47</sup>

Aspek proses pembentukan peraturan perundang-undangan meliputi aspek materil dan aspek formal. Artinya aspek materil adalah isi muatan peraturan perundang-undangan, sedangkan aspek formal adalah prosedur dan tata cara pembentukannya.

Asas hukum merupakan sesuatu yang esensial dalam pembentukan peraturan perundang-undangan dan oleh sebab itu amatlah penting untuk memahami dan mengidentifikasi asas-asas hukum yang relevan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan di Indonesia.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, Yogyakarta, UII Press Yogyakarta, hlm. 98.

<sup>48</sup> *Ibid*, hlm. 102.



## **F. Mekanisme Pengajuan Keberatan**

### **1. Jangka Waktu Pengajuan Keberatan<sup>49</sup>**

- a. Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan. Jangka waktu tersebut dihitung sejak tanggal surat keberatan diterima sampai dengan tanggal surat keputusan keberatan diterbitkan.
- b. Dalam hal Wajib Pajak mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak atas surat dari Direktur Jenderal Pajak yang menyatakan bahwa keberatan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan, jangka waktu 12 bulan tertangguh, terhitung sejak tanggal dikirim surat dari Direktur Jenderal Pajak tersebut kepada Wajib Pajak sampai dengan Putusan gugatan Pengadilan Pajak diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.
- c. Apabila jangka waktu di atas telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi keputusan atas keberatan maka keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dianggap dikabulkan dan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat keputusan keberatan sesuai dengan pengajuan keberatan Wajib Pajak dalam jangka waktu paling lama 1 bulan sejak jangka waktu 12 bulan tersebut berakhir.

---

<sup>49</sup> Lauddin Marsuni, 2019, *Hukum Perpajakan Di Indonesia*, Liblitera Institue, hlm. 250.

## 2. Prosedur Penyelesaian Keberatan

- a. Dalam proses penyelesaian keberatan, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk:<sup>50</sup>
- 1) Meminjam buku, catatan, data dan informasi kepada Wajib Pajak terkait dengan materi yang disengketakan melalui penyampaian surat permintaan peminjaman buku, catatan, data dan informasi;
  - 2) Meminta Wajib Pajak untuk memberikan keterangan terkait dengan materi yang disengketakan melalui surat permintaan penyampaian keterangan;
  - 3) Meminta keterangan atau bukti terkait dengan materi yang disengketakan kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak melalui penyampaian surat permintaan data dan keterangan kepada pihak ketiga;
  - 4) Meninjau tempat Wajib Pajak termasuk tempat lain yang diperlukan;
  - 5) Melakukan pembahasan dan klarifikasi atas hal-hal yang diperlukan dengan memanggil Wajib Pajak melalui penyampaian surat panggilan;
    - Surat panggilan dikirimkan paling lama 10 hari kerja sebelum tanggal pembahasan dan klarifikasi atas sengketa perpajakan.

---

<sup>50</sup> *Ibid*, hlm. 249-250.

- Pembahasan dan klarifikasi dituangkan dalam berita acara pembahasan dan klarifikasi sengketa perpajakan.
- 6) Melakukan pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka keberatan untuk mendapatkan data dan/atau informasi yang objektif yang dapat dijadikan dasar dalam mempertimbangkan keputusan keberatan.
- b. Wajib Pajak harus memenuhi pinjaman dan/atau permintaan paling lama 15 hari kerja setelah tanggal surat permintaan peminjaman dan/atau surat permintaan keterangan dikirim;<sup>51</sup>
- c. Apabila sampai dalam jangka waktu 15 hari kerja setelah tanggal surat permintaan peminjaman dan/atau surat permintaan keterangan dikirim berakhir, Wajib Pajak tidak meminjamkan sebagian atau seluruh buku, catatan, data dan informasi dan/atau tidak memberikan keterangan yang diminta maka Direktur Jenderal Pajak menyampaikan:
- Surat permintaan peminjaman kedua; dan/atau
  - Surat permintaan keterangan kedua.
- d. Wajib Pajak harus memenuhi peminjaman dan/atau permintaan kedua paling lama 10 hari kerja setelah tanggal surat peminjaman dan/atau permintaan kedua dikirim.

---

<sup>51</sup> *Ibid.*