

TESIS

PROPORSIONALITAS PRINSIP KEADILAN PENGENAAN DENDA ADMINISTRATIF DALAM PENYELESAIAN SENKGETA PAJAK

*(Fairness in Taxation: Proportionality in Imposing
Administrative Fines in Tax Dispute Resolution)*



OLEH:

AULIA FAJRIN

NIM. B012 21 2011



**STUDI MAGISTER ILMU HUKUM
PROGRAM PASCA SARJANA FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2024

HALAMAN JUDUL

**PROPORSIONALITAS PRINSIP KEADILAN PENGENAAN
DENDA ADMINISTRATIF DALAM PENYELESAIAN
SENGKETA PAJAK**

***(Fairness in Taxation: Proportionality in Imposing
Administrative Fines in Tax Dispute Resolution)***

Diajukan Sebagai Salah Syarat Untuk Mencapai Gelar Magister Pada
Program Studi Magister Ilmu Hukum

Disusun dan diajukan oleh:

AULIA FAJRIN

NIM. B012212011

**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM
PROGRAM PASCA SARJANA FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN**

MAKASSAR

2024

TESIS

PROPORSIONALITAS PRINSIP KEADILAN PENGENAAN DENDA ADMINISTRATIF DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

(Fairness in Taxation: Proportionality in Imposing Administrative Fines in Tax Dispute Resolution)

Disusun dan diajukan oleh

Aulia Fajrin

B012212011

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Pada tanggal 7 Agustus 2024 dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui

Pembimbing Utama



Prof. Dr. Achmad Ruslan, S.H., M.H.
NIP. 19570101 198601 1001

Pembimbing Pendamping



Dr. Naswar, S.H., M.H.
NIP. 19730213 199802 1001

Ketua Program Studi



Prof. Dr. Hasbir Paserangi, SH., M.H.
NIP. 19700708 199412 1001

Dekan Fakultas Hukum



Prof. Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H., M.A.P.
NIP. 19731231 199903 1003

PERNYATAAN KEASLIAN

Nama : Aulia Fajrin
NIM : B012212011
Program Studi : Magister Ilmu Hukum

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa penulisan Tesis yang berjudul **PROPORSIONALITAS PRINSIP Keadilan Pengenaan Denda Administratif dalam Penyelesaian Sengketa Pajak** adalah benar-benar karya saya sendiri. Adapun yang bukan merupakan karya saya dalam penulisan Tesis ini diberi tanda *citasi* dan ditunjukkan dalam daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari terbukti pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai Peraturan Menteri Pendidikan Nasional Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2010 dan Peraturan Perundang-Undangan yang berlaku.

Makassar, 14 Juli 2024

Yang membuat pernyataan




Aulia Fajrin

NIM. B012212011

KATA PENGANTAR

Assalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh, segala puji syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penyusunan tesis ini dengan judul **“Proporsionalitas Prinsip Keadilan Terhadap Pengenaan Denda Administratif Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak”**.

Tesis ini diajukan sebagai tugas akhir dalam rangka penyelesaian studi Magister pada program studi Magister Ilmu Hukum di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.

Pada kesempatan ini, penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih yang sangat dalam kepada beberapa sosok yang telah menemani dan mendampingi usaha penulis, sehingga penulis mampu menyelesaikan tesis ini. Dengan ini penulis mempersembahkan kepada kedua orang tua Drs. H. Muh. Rasyid Saleh dan Hj. Hasnah Rasyid, yang telah mendidik dan membesarkan penulis dengan sepenuh hati dan kasih sayang. Serta usahanya tanpa pamrih yang telah benar-benar memberikan motivasi dan dukungan penuh kepada penulis.

Kepada saudara dan iparku Hasbi Hasbi Rasyid, S.E. dan Putri Kharisma, yang senantiasa memberi dukungan dan motivasi kepada penulis agar dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik.

Terima kasih yang sebesar-besarnya juga penulis sampaikan kepada Prof. Dr. Achmad Ruslan, S.H., M.H. selaku pembimbing utama

dan Bapak Dr. Naswar, S.H., M.H. selaku pembimbing pendamping yang telah sabar memberikan bimbingan, petunjuk, dan bantuan dari awal penulisan hingga selesainya Tesis ini. Ucapan terima kasih juga penulis sampaikan kepada tim penguji penulis yaitu Prof. Dr. Syamsul Bachri, SH. MS., Bapak Prof. Dr. Aminuddin Ilmar, S.H. M.H., dan Bapak Dr. Zulkifli Aspan, S.H., M.H.

Pada kesempatan ini penulis juga menyampaikan rasa hormat dan terimakasih, kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.Sc. selaku Rektor Universitas Hasanuddin beserta seluruh staf dan jajarannya.
2. Bapak Prof. Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H, M.A.P. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Bapak Prof. Dr. Maskun, S.H., LL.M. selaku Wakil Dekan Bidang Akademik dan Kemahasiswaan, Ibu Prof. Dr. Iin Karita Sakharina, S.H., M.A. selaku Wakil Dekan Bidang Perencanaan, Sumber Daya, dan Alumni, Ibu Dr. Ratnawati, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan Bidang Kemitraan, Riset, dan Inovasi.
3. Bapak Prof. Dr. Hasbir Paserangi, S.H., M.H. selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.
4. Seluruh Staf Akademik yang memberikan bantuan dan pelayanan administrasi yang sangat baik sejak awal perkuliahan hingga tahap penyelesaian tesis ini.

5. Bapak Erdy Wijaya, S.H., M.M., CTA, C.Me. selaku praktisi dan sebagai mentor penulis dan saudara Nur Ilham, S.H., Ahmad Taufiq, Mohammad Reformasi, dan Muti'ah Maizaroh yang telah meluangkan waktu untuk membantu penulis dalam menyusun tesis ini dan selalu ada ketika dibutuhkan bantuannya.
6. Rekan Sejawat Ali Ichsan Kantor Hukum, Saudara Achmad Munir Ali Ichsan, S.H. dan Saudara Aris Munandar, S.H., M.H. yang selalu memberikan motivasi kepada penulis dalam proses penyusunan tesis ini.

Akhirnya 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 tesis ini bermanfaat bagi pembaca maupun penulis. Namun demikian, disadari sepenuhnya bahwa penyusunan tesis ini masih jauh dari kata sempurna.

Wassalamualaikum Warohmatullahi Wabarokatuh

Makassar, 21 Maret 2024

Penulis

ABSTRAK

AULIA FAJRIN (B012 21 2011). *Proporsionalitas Prinsip Keadilan Terhadap Pengenaan Denda Administratif Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.* Dibimbing oleh **Achmad Ruslan** sebagai Pembimbing Utama dan **Naswar** sebagai Pembimbing Pendamping.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implimentasi prinsip keadilan dalam ketentuan mengenai denda administratif dan normatifikasi yang ideal terhadap pengenaan denda administratif yang mencerminkan prinsip keadilan pada tingkat keberatan dan banding dalam penyelesaian sengketa pajak.

Pembahasan penelitian ini menggunakan metode penelitian normatif. Pendekatan penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan teori. Bahan hukum yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer, khususnya Peraturan Perundang-undangan, dan bahan hukum sekunder yang diperoleh dari buku-buku, jurnal, literatur, makalah, dan arsip-arsip yang relevan melalui penelitian kepustakaan. Keseluruhan bahan hukum tersebut ditelaah secara kualitatif dan disajikan secara deskriptif.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengaturan mengenai pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa Pajak tidak merefleksikan prinsip keadilan yang proporsional sebab pengaturan tersebut telah secara nyata merugikan berupa potensi kewajiban untuk membayar sejumlah denda sebagai sanksi administratif, atau ketakutan dalam melakukan upaya hukum berupa pengajuan keberatan dan banding karena adanya potensi ancaman sanksi. Normatifikasi ideal pembentukan ketentuan mengenai denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak seharusnya dilandaskan pada asas pemungutan pajak dan tidak berorientasi hanya pada potensi pendapat negara. Seharusnya terdapat penormaan yang akomodatif yang salah satunya dapat melihat teori tiga pilar kualitas produk hukum.

Kata Kunci: Denda Administratif, Sengketa Pajak, Wajib Pajak

ABSTRACT

AULIA FAJRIN (B012 21 2011). *Fairness in Taxation: Proportionality in Imposing Administrative Fines in Tax Dispute Resolution.* Supervised by **Achmad Ruslan** as the Main Supervisor and **Naswar** as the Co-Supervisor.

This research aims to analyze the implementation of justice principles regarding provisions on administrative fines and the ideal normativization of the imposition of administrative fines that reflect justice principles at the objection and appeal levels in tax dispute resolution.

The discussion of this research uses a normative research method. The research approach utilizes a legal and theoretical approach. Legal materials consist of primary legal materials, especially legislation, and secondary legal materials obtained from relevant books, journals, literature, papers, and archives through library research. All legal materials are qualitatively examined and presented descriptively.

The findings of this research reveal that the current regulation on the imposition of administrative fines in tax dispute resolution does not align with the principle of proportional justice. This is evidenced by the substantial harm it causes, in the form of potential obligations to pay fines as administrative sanctions or fear of taking legal action such as filing objections and appeals due to potential threats of sanctions. The ideal normativization for the formation of provisions regarding administrative fines in tax dispute resolution should be based on the principle of tax collection and not solely orientated toward state revenue potential. There should be accommodative standardization, one of which can consider the theory of the three pillars of the quality of a legal product.

Keywords: Administrative Fines, Tax Disputes, Taxpayers

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR PENGESAHAN.....	ii
PERNYATAAN KEASLIAN	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI.....	ix
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah.....	12
C. Tujuan Penelitian.....	12
D. Manfaat Penelitian	13
E. Orisinalitas Penelitian.....	13
F. Matriks Keaslian	18
BAB II Tinjauan Pustaka	21
A. Peraturan Perundang-undangan.....	21
1. Konsep Norma Hukum	21
2. Fungsi Perundang-undangan.....	25
3. Ilmu Perundang-undangan.....	30
4. Klasifikasi Ilmu Perundang-undangan	32
B. Pajak dan Hukum Pajak.....	37
1. Pengertian Pajak.....	37
2. Pengertian Hukum Pajak	39

3. Asas Pemungutan Pajak.....	42
C. Sengketa Pajak.....	47
1. Pengertian Sengketa Pajak.....	47
2. Jenis Sengketa Pajak.....	49
D. Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.....	50
1. Keberatan.....	50
2. Gugatan.....	51
3. Banding.....	52
4. Peninjauan Kembali.....	53
E. Peradilan Pajak.....	54
1. Pengertian Peradilan Pajak.....	54
2. Sejarah Perkembangan Peradilan Pajak.....	59
3. Institusi Pertimbangan Pajak.....	63
4. Majelis Pertimbangan Pajak.....	63
5. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.....	65
6. Pengadilan Pajak.....	67
F. Sanksi Dalam Perpajakan.....	69
1. Pengertian Sanksi Perpajakan.....	69
2. Jenis Sanksi Dalam Perpajakan.....	71
G. Landasan Teori.....	73
1. Teori Keadilan.....	73
2. Teori Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.....	76
3. Teori <i>Three Pillars of Legal Product</i> dalam Pembentukan Norma.....	80
H. Kerangka Pikir.....	85
1. Alur Kerangka Pikir.....	85
2. Bagan Kerangka Pikir.....	87

I. Definisi Operasional	88
BAB III Metode Penelitian	90
A. Tipe dan Pendekatan Penelitian	90
B. Sumber Bahan Hukum.....	92
C. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum.....	94
D. Analisis Bahan Hukum	94
BAB IV PRINSIP KEADILAN DIFORMULASIKAN DALAM KETENTUAN MENGENAI DENDA DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK	96
BAB V NORMATIFIKASI YANG IDEAL TERHADAP PENGENAAN DENDA ADMINISTRATIF YANG MENCERMINKAN PRINSIP KEADILAN DALAM PENYELESIAN SENGKETA PAJAK	119
BAB VI Penutup	144
A. Kesimpulan.....	144
B. Saran.....	145
Daftar Pustaka.....	147

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Cita hukum negara (*rechttidee*) Indonesia menjadi negara kesejahteraan (*welfare state*) dituangkan secara tegas dalam konstitusi yang menjamin adanya kesejahteraan umum bagi setiap warga negara. Ciri utama konsep Negara Kesejahteraan adalah munculnya kewajiban pemerintah untuk mewujudkan kesejahteraan umum bagi warganya.

Dengan cita hukum negara tersebut dengan konsep negara hukum yang dianut di Indonesia adalah Negara Hukum Pancasila, yang dimana untuk Indonesia yang menghendaki keserasian hubungan pemerintah dan rakyat yang mengedepankan asas kerukunan, yang merupakan penjabaran dari asas kekeluargaan, dalam hubungan antara lain, yaitu terjalinnya hubungan fungsional yang proporsional antara alat-alat kekuasaan negara.¹

Sebagai negara dengan kekayaan sumber daya alam yang melimpah, pemerintah dituntut untuk berperan aktif dalam mencapai tujuan negara demi memakmurkan rakyat. Dengan hal demikian, negara sangat membutuhkan pembiayaan yang bersumber dari

¹ Achmad Ruslan, *Teori dan Panduan Praktik Pembentukan Peraturan Perundang-undangan di Indonesia Ed. Revisi Cetakan Ketiga*, Rangkang education, 2021, hal.30.

penerimaan negara, salah satu diantaranya adalah penerimaan negara dari pajak.

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.²

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Tanpa pajak, kegiatan negara akan sulit untuk dilaksanakan. Pengertian pajak, tercantum dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan definisi pajak yang terdapat dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut, dapat diketahui bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang sifatnya paksaan, pungutannya harus berdasarkan Undang-Undang dan tidak mendapatkan imbalan secara langsung serta digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

² Lihat Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 Angka 1 Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2010.

Selain dari Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pajak juga secara jelas ditagaskan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 pada Pasal 23A yang menyatakan bahwa³ :

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Pajak yang dipungut oleh negara untuk membiayai kelangsungan tugas negara harus tetap dalam kerangka mempertahankan keutuhan negara.⁴ Konsekuensinya adalah pajak merupakan alat pemersatu bangsa dalam mewujudkan tujuan negara.⁵ Oleh karena itu, pajak yang dipungut oleh negara harus dilakukan pembagian secara adil dengan daerah-daerah dalam negara kesatuan Republik Indonesia, agar wajib pajak yang berdomisili di daerah-daerah dapat menikmati pembangunan yang dibiayai dari sektor pajak.⁶

Sistem pemungutan pajak yang diterapkan saat ini, sebagian besar menggunakan sistem *Self Assessment* yang titik beratnya aktifitas perpajakan ada pada wajib pajak. Berdasarkan sistem *self assessment* ini, wajib pajak melakukan penghitungan sendiri besarnya pajak yang terutang dan melakukan pembayaran sendiri. Dalam prakteknya sering

³ Lihat BAB VIII Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945.

⁴ Yudha Pramana, *Legal Reconstruction On Domestic Related Party Transactions*, Journal of Tax and Policy, Vol. 1. No. 1 April 2022. Hal. 2.

⁵ Asep Heri Hermanto dkk, *strategies To Improve Taxpayers' Compliance Of Indonesian Micro Small And Medium Enterprises: Prisma Approach*, Indonesian Treasury Review Journal Of Treasury, State Finance And Public Policies, Vol.7, No.2,2022, Hal 101-114

⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers, 2007, Hlm.4-5.

terjadi perbedaan penghitungan antara wajib pajak dengan fiskus tentang besarnya pajak yang harus dibayar. Hal inilah yang dapat menimbulkan sengketa pajak. Hubungan antara wajib pajak dan pemungut pajak dalam aktifitasnya memungkinkan terjadi perselisihan paham yang dapat memunculkan sengketa.⁷

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan surat paksa.⁸

Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan tersebut yakni antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pemerintah di bidang perpajakan.⁹ 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

⁷ Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung: PT Refika Aditama, 2006, halaman 50.

⁸ Lihat Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 Poin Ke-5 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

⁹ Nuridayu bt Yunus, Rosiati bt Ramli, Norul Syuhada bt Abu Hassan, *Tax Penalties And Tax Compliance Of Small Medium Enterprises (Smes) In Malaysia*, International Journal of Business, Economics and Law, vol. 12, issue 1. 2017. hal. 83.

dan gugatan saja tetapi meliputi juga sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai upaya hukum biasa.¹⁰

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.¹¹ Selanjutnya pihak-pihak yang terkait dengan timbulnya sengketa pajak adalah wajib pajak, pemotong 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.¹²

Penyelesaian sengketa pajak pada awalnya diselesaikan melalui suatu lembaga yang disebut dengan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), yang keberadaannya didasarkan pada *Staatblad* Nomor 29 tahun 1927 tentang Peraturan Pertimbangan Urusan Pajak (*Regeling van het beroep in Belastingzaken*). Dalam praktiknya Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) merupakan suatu lembaga penyelesaian sengketa pajak yang sifatnya semu, artinya sebatas menangani keberatan wajib pajak atas nilai pajak yang dibebankan oleh fiskus. Oleh

¹⁰ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2013, halaman 28.

¹¹ *Ibid.*, Hlm. 30.

¹² Henry D. P. Sinaga, Anton Hartanto, *Preliminary Evidence Audit And Tax Assessment Notice In The Responsive Law Perspective (Part 2 of 2)*, *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 3, 2022, hal. 78.

karena lembaga ini dianggap kurang memadai untuk dapat menyelesaikan sengketa pajak secara komprehensif yang mencerminkan asas keadilan dan kepastian hukum.¹³

Sebagaimana amanat Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), menjadi dasar tentang perlunya dibentuk suatu peradilan pajak tersendiri guna menyelesaikan sengketa pajak. Oleh karena itu pemerintah bersama dengan DPR telah membentuk suatu Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) berdasarkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997, namun dalam pelaksanaan penyelesaian sengketa pajak melalui Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) masih terdapat ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan. Oleh karena itu diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Untuk memenuhi harapan ini terbitlah Undang-undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Dalam penyelesaian sengketa pajak, terdapat 4 upaya hukum yang dapat ditempuh oleh wajib pajak sebagai pencari keadilan yaitu diantara lain:

1. Keberatan;

¹³ Shaelendra Prabu Yuda, Tesis Magister: "*Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasarkan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak* (Semarang: Universitas Diponegoro, 2008), Hlm.9.

2. Banding;
3. Gugatan; dan
4. Peninjauan Kembali.

Terkait dengan Upaya Hukum ini, wajib pajak sebagai pencari keadilan dapat menempuh ke 4 upaya hukum tersebut, yang dimana wajib pajak dapat mengajukan keberatan pada lembaga keberatan dan dapat mengajukan banding dan gugatan di Pengadilan Pajak.

Seperti yang dijelaskan sebelumnya terkait dengan sengketa pajak, Sengketa pajak dapat dibedakan menjadi dua yakni 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 lembaga keberatan sebagai upaya hukum biasa.¹⁴

Dalam penyelesaian sengketa pajak terdapat dua institusi peradilan untuk menyelesaikan sengketa yakni pada lembaga keberatan dan pada lembaga pengadilan pajak. Penyelesaian sengketa pajak dimuka lembaga keberatan ini berada diluar lingkungan Pengadilan Pajak dan merupakan Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif yang dikenal dalam suatu sengketa administrasi, yang dimana surat keberatan diputuskan oleh hakim doleansi (pejabat pajak yang diberi tugas untuk memutus surat keberatan), tanpa mengadakan sidang

¹⁴ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak, Op.Cit.*, halaman 28.

seperti yang dilakukan di pengadilan atau dengan kata lain proses penyelesaian sengketa melalui peradilan administrasi tidak murni.¹⁵ Yang dimana Peradilan administrasi tak murni menurut H. Bohari “ialah peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi syarat-syarat peradilan administrasi murni, umpamanya karena tidak nyata terdapat perselisihan, atau karena mengadakan peradilan termasuk peradilan administrasi tidak murni adalah peradilan atau penyelesaian perselisihan pajak atas “keberatan” yang diajukan wajib pajak atas surat ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh inspeksi pajak yang harus dilunasi oleh wajib pajak yang bersangkutan. Dalam penyelesaian keberatan tersebut, maka yang berwenang untuk memutuskan adalah Direktur Jendral Pajak. Antara mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak yang dibantah oleh wajib pajak sebenarnya termasuk dalam bagian salah satu pihak atau termasuk pengaruh salah satu pihak, sehingga peradilan ini lazim disebut peradilan semu.”¹⁶

Sedangkan proses penyelesaian sengketa pada Pengadilan Pajak merupakan suatu proses penyelesaian sengketa pada lembaga peradilan administrasi murni yang dimana menurut Rochmat Soemitro “Peradilan Administrasi Murni ialah suatu peradilan administrasi yang memenuhi syarat-syarat seperti yang diuraikan diatas yang menyerupai peradilan yang dilakukan oleh pengadilan biasa. Ciri khas untuk suatu

¹⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan Jilid 2*, Eresco, Bandung 1992, hlm.174

¹⁶ H. Bohari, *Op.Cit.*, Hlm. 166-167.

peradilan yang murni ialah adanya suatu hubungan segitiga antara para pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. Badan atau pejabat yang mengadili perkara ini merupakan badan atau pejabat tertentu atau terpisah”.

Pada upaya hukum tingkat pertama yakni keberatan pajak terdapat ketentuan tentang sanksi administrasi berupa denda sebesar 30% dari pajak terutang apabila wajib pajak kalah dalam berperkara di lembaga keberatan pajak. Sebagaimana di atur dalam Pasal 25 Ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan bahwa:

“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”

Selain itu di tingkat banding pada Pengadilan Pajak, apabila Wajib Pajak kalah dalam upaya banding atau bandingnya ditolak wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 60% dari pajak terutang sebagaimana diatur dalam Pasal 27 Ayat (5d) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan bahwa:

“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 60% (enam puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”

Dari ketentuan di tersebut, terlihat bahwa wajib pajak yang akan berperkara di lembaga peradilan pajak, diancam dengan denda yaitu sanksi administrasi berupa denda sebesar 30% apabila upaya keberatannya ditolak atau dikabulakn sebagian, Belum lagi apabila wajib pajak kalah di lembaga keberatan, kemudian mengajukan banding, ancaman dendanya menjadi 60% apabila permohonan bandingnya ditolak.

Dengan adanya ketentuan denda administratif tersebut diharapkan sebagai upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk membayar dan melaporkan pajaknya kepada fiskus secara terbuka. Namun dengan adanya ketentuan ini tentunya dapat menimbulkan “ketakutan” bagi wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum, karena adanya biaya yang terbilang tinggi apabila sampai kalah dalam upaya hukum. Pada akhirnya, hal ini memungkinkan banyak wajib pajak yang mengurungkan niatnya untuk mengajukan upaya hukum, karena adanya sanksi berupa denda administratif tersebut.

Sedangkan pada ketentuan Pasal 87 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

“Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.”

Dari ketentuan ini, apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan banding dari wajib pajak, fiskus akan mengembalikan kelebihan pembayaran pajak dan memberikan kompensasi berupa imbalan bunga sebesar 2% sebulan untuk paling lama 24 bulan.

Ketentuan inilah menurut penulis posisi wajib pajak berada pada posisi yang lemah yang dimana Ketentuan ini jauh dari aspek keadilan, persoalan keadilan menengahi hukum dan politik, ia bukan hanya menerjemahkan urusan dua bidang yang berbeda, melainkan juga menjembatani fenomena sosial yang terkait dan terjalin agar memungkinkan perkembangan hukum dan sosial.¹⁷ Hal ini kemudian juga apabila dikaitkan dengan asas *Equality* (kesamaan) yang mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama pula. karena adanya perbedaan perlakuan antara pihak yang bersengketa yang dimana apabila Wajib Pajak Kalah dalam Upaya Hukum yang diajukan dikenakan denda sebesar 30% ditingkat keberatan dan 60% jika kalah dalam tingkat banding dan jika wajib pajak menang hanya diberikan kompensasi dari pihak fiskus berupa bunga 2% yang dimana memiliki ketimpangan dengan pengenaan denda apabila wajib pajak kalah dalam upaya hukum yang diajukan dalam institusi Peradilan Pajak, seyogyanya kompensasi yang didapatkan oleh wajib pajak bisa

¹⁷ Wayne Morisson, *Yurisprudensi dari Zaman Yunani Kuno hingga Post-Modernisme*, Bandung, Penerbit Nusa Media, , 2019, Hlm. 73.

sebanding dengan ketentuan denda administratif yang diberikan. Mengapa demikian, dikarenakan hal ini tentunya akan membuat prinsip kehati-hatian juga terhadap fiskus dalam menetapkan Ketentuan Pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak.

Berdasarkan hal tersebut, maka penulis akan fokus membahas terkait dengan normatifikasi aspek keadilan pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak, dan bagaimana prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda serta bagaimana pengenaan denda yang ideal berdasarkan aspek keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak.

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimana prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak?
2. Bagaimana Normatifikasi yang ideal terhadap pengenaan denda administratif yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak.
2. Untuk mengetahui Normatifikasi yang ideal terhadap pengenaan denda administratif yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak.

D. Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu Hukum Pajak, khususnya dibidang peradilan pajak, serta untuk memperluas pengetahuan dan menambah referensi khususnya tentang hal yang berkaitan dengan pemberian sanksi administrasi berupa denda dalam penyelesaian sengketa pajak yang sesuai dengan aspek keadilan.

2. Manfaat Praktis

Dalam Penegakan hukum diharapkan dapat sebagai sumbangan pemikiran yang dapat dipakai para pengambil kebijakan khususnya yang berkaitan dengan pemberian sanksi administrasi berupa denda dalam penyelesaian sengketa pajak yang sesuai dengan aspek keadilan.

E. Orisinalitas Penelitian

1. Tesis Yuni Ashari Universitas Widyagama Malang yang berjudul “Analisis Yuridis Penanganan Keberatan Pajak Menuju Konstruksi Sistem Peradilan Pajak yang Adil dan Independen di Indonesia”. Pada penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penanganan sengketa pajak yang berjalan di Indonesia pada saat ini apakah sudah memenuhi unsur yang independen dan adil. Selain itu

ditemukan juga faktor-faktor penghambat serta konstruksi hukum pengadilan pajak yang adil dan independen. Tesis ini disusun berdasarkan pada metode penelitian yuridis empiris dengan mengambil lokasi penelitian di Surabaya dan Malang. Hasil dari penelitian tesis ini menghasilkan kesimpulan bahwa penyelesaian sengketa pajak masih ada beberapa kendala atau hambatan yang ditemukan di lapangan. Hambatan itu antara lain: (1) rendahnya kualitas pemeriksaan pajak; (2) keberatan masih belum dimasukkan dalam kategori sengketa pajak dan proses penyelesaian keberatan masih ditangani oleh unit kerja DJP sendiri sehingga tidak mencerminkan asas keadilan dan independensi; (3) pengenaan denda sebesar 100% atas permohonan banding WP yang ditolak Pengadilan Pajak; (4) Pengadilan Pajak tidak terdapat di semua propinsi yang tentunya akan berpotensi menimbulkan biaya yang cukup besar bagi WP; (5) kompetensi hakim yang tidak merata; (6) pengujian alat bukti yang lebih menekankan pada pembuktian materiil bukan materi formil; (7) adanya gugatan produk hukum ketetapan pajak yang disidangkan di PTUN; (8) jangka waktu putusan Pengadilan Pajak sebagian besar melewati 12 (dua belas) bulan. Perbedaan yang jelas dalam pembahasan tesis ini adalah membahas tentang bagaimana penanganan sengketa pajak yang berjalan di Indonesia pada saat ini apakah sudah memenuhi unsur yang

independen dan adil. Selain itu penelitian dalam tesis ini juga fokus terhadap faktor-faktor penghambat serta konstruksi hukum pengadilan pajak yang adil dan independen. Sedangkan penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana normatifikasi pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis juga fokus membahas terkait pengenaan denda terhadap upaya hukum penyelesaian sengketa pajak.

2. Tesis Shaelendra Prabu Yuda Universitas Diponegoro Semarang yang berjudul “Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak”. Tujuan penulisan tesis ini adalah Untuk mengetahui bagaimana penyelesaian sengketa pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak di Pengadilan Pajak, kendala yang timbul dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak dan upaya yang dilakukan untuk mengatasi kendala yang timbul dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis empiris. Hasil dari penelitian ini adalah Penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dalam Bab IV Pasal 34 sampai dengan Pasal 92 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 terhadap satu

putusan diajukan satu surat gugatan atau satu surat banding. Pengadilan Pajak yang ada saat ini, di samping sebagai pengganti BPSP, secara substansial merupakan penyempurnaan dari BPSP. Kendala yang timbul didalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak ini terdiri dari kendala dibidang administratif dan yudisial. Perbedaan dari pembahasan tesis ini adalah dalam tesis ini membahas secara keseluruhan upaya-upaya apa yang dapat ditempuh dalam penyelesaian sengketa pajak berdasarkan dari Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sedangkan penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana normatifikasi pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis juga fokus membahas terkait pengenaan denda terhadap upaya hukum penyelesaian sengketa pajak.

3. Tesis Jaya, Universitas Gajamah Mada yang berjudul "Tinjauan Yuridis Lembaga Keberatan Pajak Dalam Sistem Hukum Indonesia". Pada penelitian ini bertujuan untuk mengetahui sifat dan kedudukan lembaga keberatan pajak dalam sistem hukum pajak dan administrasi di Indonesia, apakah lembaga keberatan pajak dapat memberikan rasa keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak serta bagaimana sebaiknya pengaturan lembaga keberatan pajak di masa yang akan datang. Penelitian ini adalah

penelitian hukum (*legal-research*). Penelitian ini menggunakan penelitian hukum normatif dengan pendekatan studi pustaka dan penelitian lapangan, dan teknik pengumpulan data dengan cara penelitian langsung ke lapangan untuk mencari keterangan dan informasi yang relevan dengan objek penelitian dengan cara wawancara secara langsung dengan mempergunakan metode tanya jawab. Hasil penelitian dari tesis ini menemukan bahwa keputusan lembaga keberatan telah memenuhi keadilan secara formal, tetapi untuk memenuhi keadilan yang bersifat substansial harus dilakukan perbaikan di bidang peraturan yang berupa tata cara penyelesaian permohonan keberatan dan pengisian jabatan peneliti keberatan yang tidak hanya berdasarkan kemampuan analisis akuntansi tetapi juga penguasaan teori hukum serta sistem evaluasi terhadap keputusan keberatan yang dihasilkan secara periodik. Perbedaan dari pembahasan tesis penulis dengan tesis ini adalah penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana normatifikasi pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis juga fokus membahas terkait pengenaan denda terhadap upaya hukum penyelesaian sengketa pajak.

F. Matriks Keaslian Penelitian

Tabel 1

Nama Penulis	: Yuni Ashari
Judul Tulisan	: Analisis Yuridis Penanganan Keberatan Pajak Menuju Konstruksi Sistem Peradilan Pajak yang Adil dan Independen di Indonesia
Kategori	: Tesis
Tahun	: 2020
Perguruan Tinggi	: Universitas Widyagama Malang
Uraian Penelitian Terdahulu	
Rencana Penelitian	
Isu dan Permasalahan: Penanganan sengketa pajak yang berjalan di Indonesia pada saat ini apakah sudah memenuhi unsur yang independen dan adil	Normatifikasi aspek keadilan pengenaan denda dalam penyelesaian sengketa pajak
Teori Pendukung: Teori Efektifitas Hukum	Teori Keadilan & Teori Pemebntukan Peraturan Perundang-undangan di bidang perpajakan
Metode Penelitian: Yuridis Empiris	Menggunakan Metode Penelitian Normatif
Pendekatan: Konseptual & Normatif	Pendekatan Perundang-undangan & Pendekatan Kasus
Populasi & Sampel: Pejabat Pengadilan Pajak & Pejabat DIRJEN Pajak	Tidak menggunakan populasi dan sampel
Hasil & Pembahasan: Hasil dari penelitian tesis ini menghasilkan kesimpulan bahwa penyelesaian sengketa pajak masih ada beberapa kendala atau hambatan yang ditemukan di lapangan. Hambatan itu antara lain: (1) rendahnya kualitas pemeriksaan pajak; (2) keberatan masih belum dimasukkan dalam kategori sengketa pajak dan proses penyelesaian keberatan masih ditangani oleh unit kerja DJP sendiri sehingga tidak mencerminkan asas keadilan dan independensi; (3) pengenaan denda sebesar 100% atas permohonan banding WP yang ditolak Pengadilan Pajak; (4) Pengadilan Pajak tidak terdapat di semua propinsi yang tentunya akan berpotensi menimbulkan biaya yang cukup besar bagi WP; (5) kompetensi hakim yang tidak merata; (6) pengujian alat bukti yang lebih menekankan pada pembuktian materiil bukan materi formil; (7) adanya gugatan produk hukum ketetapan pajak yang disidangkan di PTUN; (8) jangka waktu putusan Pengadilan Pajak sebagian besar melewati 12 (dua belas) bulan	
Desain kebaruan Tulisan/Kajian: Penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak dan bagaimana Normatifikasi denda yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis fokus membahas terkait pengenaan denda administratif terhadap upaya hukum dalam sengketa pajak	

Tabel 2

Nama Penulis	: Shaelendra Prabu Yuda
Judul Tulisan	: Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak
Kategori	: Tesis
Tahun	: 2008
Perguruan Tinggi	: Universitas Diponegoro Semarang
Uraian Penelitian Terdahulu	
Rencana Penelitian	
Isu dan Permasalahan: Bagaimana penyelesaian sengketa pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak di Pengadilan Pajak	Normatifikasi aspek keadilan pengenaan denda dalam penyelesaian sengketa pajak
Teori Pendukung: Teori Efektifitas Hukum	Teori Keadilan & Teori Pemebntukan Peraturan Perundang-undangan di bidang perpajakan
Metode Penelitian: Yuridis Empiris	Menggunakan Metode Penelitian Normatif
Pendekatan: Yuridis Empiris	Pendekatan Perundang-undangan & Pendekatan Kasus
Populasi & Sampel: Ketua Pengadilan Pajak & Hakim Senior	Tidak menggunakan populasi dan sampel
Hasil & Pembahasan: Hasil dari penelitian ini adalah Penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dalam Bab IV Pasal 34 sampai dengan Pasal 92 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 terhadap satu putusan diajukan satu surat gugatan atau satu surat banding. Pengadilan Pajak yang ada saat ini, di samping sebagai pengganti BPSP, secara substansial merupakan penyempurnaan dari BPSP. Kendala yang timbul didalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak ini terdiri dari kendala dibidang administratif dan yudisial.	
Desain kebaruan Tulisan/Kajian: Penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak dan bagaimana Normatifikasi denda yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis fokus membahas terkait pengenaan denda administratif terhadap upaya hukum dalam sengketa pajak.	

Tabel 3

Nama Penulis	: Jaya
Judul Tulisan	: Tinjauan Yuridis Lembaga Keberatan Pajak Dalam Sistem Hukum Indonesia
Kategori	: Tesis
Tahun	: 2010
Perguruan Tinggi	: Universitas Gajah Mada Yogyakarta
Uraian Penelitian Terdahulu	
Rencana Penelitian	
Isu dan Permasalahan: sifat dan kedudukan lembaga keberatan pajak dalam sistem hukum pajak dan administrasi di Indonesia, apakah lembaga keberatan pajak dapat memberikan rasa keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak serta bagaimana sebaiknya pengaturan lembaga keberatan pajak di masa yang akan datang	Normatifikasi aspek keadilan pengenaan denda dalam penyelesaian sengketa pajak
Teori Pendukung: Teori Efektifitas Hukum dan Teori Kedudukan Hukum	Teori Keadilan & Teori Pemebntukan Peraturan Perundang-undangan di bidang perpajakan
Metode Penelitian: Normatif	Menggunakan Metode Penelitian Normatif
Pendekatan: Empiris	Pendekatan Perundang-undangan & Pendekatan Kasus
Populasi & Sampel: Pejabat Direktorat Jendral Pajak	Tidak menggunakan populasi dan sampel
Hasil & Pembahasan: Hasil penelitian dari tesis ini menemukan bahwa keputusan lembaga keberatan telah memenuhi keadilan secara formal, tetapi untuk memenuhi keadilan yang bersifat substansial harus dilakukan perbaikan di bidang peraturan yang berupa tata cara penyelesaian permohonan keberatan dan pengisian jabatan peneliti keberatan yang tidak hanya berdasarkan kemampuan analisis akuntansi tetapi juga penguasaan teori hukum serta sistem evaluasi terhadap keputusan keberatan yang dihasilkan secara periodic	
Desain kebaruan Tulisan/Kajian: Penulis pada kesempatan ini fokus membahas bagaimana prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak dan bagaimana Normatifikasi denda yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak, serta peneliti juga dalam penelitian ini menggunakan tipe penelitian normatif, dan penulis fokus membahas terkait pengenaan denda administratif terhadap upaya hukum dalam sengketa pajak	

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Peraturan Perundang-undangan

1. Konsep Norma Hukum

Norma adalah suatu ukuran yang harus dipatuhi oleh seseorang dalam hubungannya dengan sesamanya ataupun dengan lingkungannya. Istilah norma berasal dari bahasa Latin, atau kaidah dalam bahasa Arab, sedangkan dalam bahasa Indonesia sering juga disebut dengan pedoman, patokan, atau aturan.¹⁸ Norma mula-mula diartikan dengan siku-siku, yaitu garis tegak lurus yang menjadi ukuran atau patokan untuk membentuk suatu sudut atau garis yang dikehendaki. Dalam perkembangannya, norma diartikan sebagai suatu ukuran atau patokan bagi seseorang dalam bertindak atau bertingkah laku dalam masyarakat. Jadi, inti suatu norma adalah segala aturan yang harus dipatuhi.

Secara terminologi, norma hukum itu, dalam dirinya mengandung 2 (dua) hal penting, yakni patokan penilaian dan patokan tingkah laku.¹⁹ Sampai saat ini, baik pengertian kaidah maupun norma dipakai secara bersamaan oleh para sarjana di Indonesia.²⁰ Dalam bukunya *Perihal Kaidah Hukum*, Soerjono Soekanto dan Purnadi Purbacaraka

¹⁸ Maria Farida Indrati, 2020, *Ilmu Perundang-undangan "Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan"*, Depok, PT Kanisius, Hlm. 19.

¹⁹ Achmad Ruslan, *Op.cit*, hlm. 39.

²⁰ Soerjono Soekanto dan Purnadi Purbacaraka, 1989, *Perihal Kaidah Hukum*, Bandung, PT Citra Aditya Bakti, hlm. 6.

mengemukakan bahwa, kaidah adalah patokan atau ukuran ataupun pedoman untuk berperilaku atau bersikap tindak dalam hidup. Apabila ditinjau bentuk hakikatnya, maka kaidah merupakan perumusan suatu pandangan ("*oordeel*") mengenai perikelakuan atau sikap tindak."

Suatu norma baru ada apabila terdapat lebih dari satu orang, oleh karena norma pada dasarnya mengatur tata cara bertingkah laku seseorang terhadap orang lain, atau terhadap lingkungannya, atau dengan kata lain suatu norma baru dijumpai dalam suatu pergaulan hidup manusia. Setiap norma mengandung suruhan-suruhan (penyuruhan-penyuruhan) yang sering disebut dengan "*das Sollen*" (*ought to be/ought to do*) dan di dalam bahasa Indonesia sering dirumuskan dengan istilah "hendaknya". (Contoh: Hendaknya engkau menghormati orang tua).

Norma hukum itu dapat dibentuk secara tertulis maupun tidak tertulis oleh lembaga-lembaga yang berwenang membentuknya, sedangkan norma moral, norma adat, norma agama, dan norma lainnya, terjadi secara tidak tertulis tetapi tumbuh dan berkembang dari kebiasaan-kebiasaan yang ada dalam masyarakat. Kebiasaan-kebiasaan yang terjadi, mengenai sesuatu yang baik dan buruk, yang berulang kali terjadi, akan selalu sesuai dengan rasa keadilan dalam masyarakat tersebut; berbeda dengan norma-norma hukum negara yang kadang-kadang tidak selalu sesuai dengan rasa keadilan/pendapat masyarakat.

Menurut Hans Kelsen, hukum termasuk dalam sistem norma yang dinamik (*nomodynamics*)" oleh karena hukum itu selalu dibentuk dan dihapus oleh lembaga-lembaga atau otoritas-otoritas yang berwenang membentuk atau menghapusnya, sehingga dalam hal ini tidak dilihat dari segi isi dari norma tersebut, tetapi dilihat dari segi berlakunya atau pembentukannya.

Hukum itu adalah sah (*valid*) apabila dibuat oleh lembaga atau otoritas yang berwenang membentuknya serta bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, sehingga dalam hal ini norma yang lebih rendah (*inferior*) dapat dibentuk oleh norma yang lebih tinggi (*superior*), dan hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis membentuk suatu hierarki.

Antara norma hukum negara dan norma-norma lainnya (norma moral, norma adat, norma agama) terdapat persamaan dan perbedaannya. Persamaan antara norma hukum dan norma-norma lainnya adalah bahwa norma-norma itu merupakan pedoman tentang cara seseorang harus bertindak/bertingkah laku, dan selain itu norma norma itu berlaku, bersumber, dan berdasar pada suatu norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi ini berlaku, bersumber, dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi; demikian seterusnya sampai pada suatu norma dasar yang disebut dengan Grundnorm Norma-norma hukum dan norma-norma lainnya itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis, serta membentuk suatu hierarki.

Perbedaan antara norma hukum dan norma-norma lainnya adalah sebagai berikut:

1. Suatu norma hukum itu bersifat heteronom, dalam arti bahwa norma hukum itu datangnya dari luar diri seseorang. Contohnya: dalam hal pembayaran pajak, maka kewajiban itu datangnya bukan dari diri seseorang, tetapi paksaan itu datang dari negara, sehingga seseorang harus memenuhi kewajiban tersebut senang atau tidak senang. Norma-norma lainnya bersifat otonom, dalam arti norma itu datangnya dari dalam diri seseorang, contohnya apabila seseorang akan menghormati orang tua atau seseorang akan berdoa maka hal ini dilakukan karena kehendak dan keyakinan seseorang tersebut, seseorang menjalankan norma-norma tersebut karena kesadarannya sendiri, sehingga tindakan tersebut tidak dapat dipaksakan dari luar.
2. Suatu norma hukum dapat dilekati dengan sanksi pidana maupun sanksi pemaksa secara fisik, sedangkan norma lainnya tidak dapat dilekati oleh sanksi pidana maupun sanksi pemaksa secara fisik. Contohnya, apabila seseorang melanggar norma hukum. misalnya menghilangkan nyawa orang lain maka ia akan dituntut dan dipidana, tetapi bila seseorang melanggar norma lainnya ia tidak dapat dituntut dan dipidana.
3. Dalam norma hukum sanksi pidana atau sanksi pemaksa itu dilaksanakan oleh aparat negara (misalnya: polisi, jaksa, hakim)

sedangkan terhadap pelanggaran norma-norma lainnya sanksi itu datang dari diri sendiri, misalnya adanya perasaan bersalah, perasaan berdosa, atau terhadap pelanggaran norma-norma moral atau dalam norma adat tertentu maka para pelanggarnya akan dikucilkan dari masyarakatnya.

Dengan demikian jelas terlihat, walaupun norma hukum dan norma-norma lainnya itu mempunyai persamaan, yaitu merupakan suatu pedoman dalam hal bertingkah laku tetapi keduanya juga mempunyai perbedaan-perbedaan.

2. Fungsi Perundang-undangan²¹

Fungsi peraturan Perundang-undangan menurut Bagir Manan ada dua kelompok utama fungsi peraturan perundang-undangan yaitu fungsi internal dan fungsi eksternal.

a. Fungsi Internal²²

Fungsi internal merupakan fungsi sebagai subsistem hukum (hukum perundang-undangan) terhadap sistem kaidah hukum pada umumnya. Secara internal peraturan perundang-undangan menjalankan beberapa fungsi yaitu:

1. Fungsi penciptaan hukum (*rechtschepping*)

Fungsi ini menjelaskan yang melahirkan sistem kaidah hukum yang berlaku umum dilakukan atau terjadi melalui beberapa cara

²¹ Achmad Ruslan, *Op.cit*, Hlm. 63

²² Bagir Manan, 1997, Masalah Tata Negara Indonesia, Edisi II, Cetakan 1 Alumni Bandung , Bandung, Hlm. 139-143.

yaitu melalui keputusan hakim (yurisprudensi), kebiasaan yang timbul dalam praktik kehidupan masyarakat atau negara, dan peraturan perundang-undangan. Secara tidak langsung hukum dapat pula terbentuk melalui ajaran hukum (doktrin) yang diterima dan digunakan dalam pembentukan hukum. Di Indonesia peraturan perundang-undangan merupakan cara utama penciptaan hukum, merupakan sendi utama sistem hukum nasional.

Pemakaian perundang-undangan sebagai sendi utama sistem hukum nasional karena:

- i. Sistem Hukum Indonesia sebagai akibat sistem Hukum Belanda lebih menempatkan sistem Hukum Kontinental yang mengutamakan bentuk sistem hukum tertulis (*Gescreverecht/Written Law*).
- ii. Politik pembangunan hukum nasional mengutamakan penggunaan peraturan perundang-undangan sebagai instrumen utamanya dibandingkan dengan hukum yurisprudensi dan Hukum Kebiasaan. Hal ini antara lain karena bangunan hukum nasional yang menggunakan peraturan-undangan sebagai instrumen dapat disusun secara berencana (dapat direncanakan).

2. Fungsi pembaharuan hukum

Pembentukan perundang-undangan dapat direncanakan, sehingga pembaharuan hukum dapat pula direncanakan. Peraturan

perundang-undangan tidak hanya melakukan fungsi pembaharuan terhadap peraturan perundang-undangan yang sudah ada, tetapi dapat pula dipergunakan sebagai sarana memperbaharui Yurisprudensi, Hukum Kebiasaan atau Hukum Adat.

Fungsi pembaharuan terhadap perundang-undangan antara lain dalam rangka mengganti peraturan perundang-undangan dari masa Hukum Belanda. Tidak kalah pentingnya memperbaharui peraturan perundang-undangan nasional (dibuat setelah merdeka) yang tidak sesuai lagi dengan kebutuhan dan perkembangan baru. Di bidang Hukum Adat dan kebiasaan peraturan perundang-undangan berfungsi mengganti Hukum Kebiasaan dan Hukum Adat yang tidak sesuai dengan kenyataan-kenyataan baru. Pemanfaatan perundang-undangan sebagai instrumen pembaharuan hukum kebiasaan dan hukum adat sangat bermanfaat. karena dalam hal-hal tertentu ke depan hukum yang disebut belakangan tersebut sangat rigid terhadap perubahan.

3. Fungsi Integrasi

Pluralisme sistem hukum pada saat ini, di Indonesia masih berlaku berbagai sistem hukum (empat macam sistem hukum), yaitu Sistem Hukum Kontinental (Barat) Sistem Hukum Adat, Sistem Hukum Agama (khususnya Islam) dan Sistem Hukum Nasional. Pluralisme Sistem Hukum yang berlaku hingga saat ini merupakan salah satu warisan kolonial yang harus ditata kembali. Pembaharuan Sistem Hukum Nasional adalah dalam rangka mengintegrasikan berbagai

sistem Hukum tersebut sehingga tersusun dalam satu tatanan yang harmonis satu sama lain.

Mengenai pluralisme sistem hukum sepenuhnya digantungkan pada kebutuhan hukum masyarakat, kaidah hukum dapat berbeda antara berbagai kelompok masyarakat, tergantung pada keadaan dan kebutuhan masyarakat yang bersangkutan.

4. Fungsi kepastian hukum.

Kepastian hukum merupakan asas penting dalam tindakan hukum dan penegakan hukum. Telah menjadi pengetahuan umum, bahwa peraturan perundang-undangan dapat memberikan kepastian hukum yang lebih tinggi daripada hukum kebiasaan dan hukum adat atau hukum yurisprudensi. Namun perlu diketahui kepastian hukum peraturan perundang-undangan tidak semata-mata diletakkan pada bentuknya yang tertulis. Untuk benar-benar menjamin kepastian hukum harus memenuhi syarat-syarat lain yaitu:

- i.* Jelas dalam perumusannya (*Unambiguous*)
- ii.* Konsisten dalam perumusannya baik secara intern maupun ekstern. Konsisten intern mengandung makna bahwa dalam peraturan perundang-undangan yang sama harus terpelihara hubungan sistematis antara kaidah-kaidahnya, kebakuan susunan, dan bahasa. Konsisten secara ekstern adalah adanya hubungan "Harmonisasi" antara berbagai peraturan perundang-undangan.

- iii. Penyusunan bahasa yang dapat mudah dimengerti yaitu menggunakan bahasa yang dipergunakan masyarakat Tetapi tidak berarti bahasa hukum tidak penting, Bahasa hukum baik dalam arti struktur, peristilahan, atau cara penulisan tertentu harus dipergunakan secara ajeg karena merupakan bagian dari upaya menjamin kepastian hukum.

b. Fungsi Eksternal²³

Fungsi eksternal sebagai ketentuan peraturan perundang-undangan dengan lingkungan tempatnya berlaku. Fungsi ini dapat disebut fungsi sosial hukum. Dengan demikian berlaku juga terhadap hukum kebiasaan dan hukum adat serta hukum Yurisprudensi, Fungsi sosial ini akan lebih baik dipergunakan oleh peraturan perundang-undangan karena berbagai pertimbangan, yaitu:

1. Fungsi Perubahan²⁴

Fungsi perubahan ini, yaitu hukum sebagai sarana rekayasa sosial (*Law as a tool of Social Engineering*) adalah peraturan perundang-undangan diciptakan atau dibentuk untuk mendorong perubahan masyarakat di bidang ekonomi, sosial, maupun budaya. Misalnya masyarakat patrilineal atau matrilineal dapat didorong menuju masyarakat parental melalui peraturan perundang-undangan di bidang perkawinan.

2. Fungsi Stabilisasi

²³ Bagir Manan, *Ibid.* hlm 139-143.

Peraturan perundang-undangan di bidang pidana, di bidang ketertiban dan keamanan merupakan kaidah-kaidah yang terutama bertujuan menjamin stabilitas masyarakat. Kaidah stabilitas dapat pula mencakup kegiatan ekonomi seperti pengaturan kerja, pengaturan tata cara perdagangan dan sebagainya. Demikian pula di lapangan pengawasan terhadap budaya luar, dapat pula berfungsi menstabilkan sistem sosial budaya yang telah ada.

3. Fungsi Kemudahan

Fungsi kemudahan dapat berfungsi sebagai sarana mengatur berbagai kemudahan (fasilitas) peraturan yang berisi insentif seperti keringanan pajak, penundaan persewaan atau penagihan pajak, penyerderhanaan tata cara perizinan, struktur permohonan dalam penanaman modal merupakan kaidah kemudahan. Namun perlu diperhatikan, tidak selamanya peraturan kemudahan akan serta merta membuahkan tujuan pemberian kemudahan. Dalam penanaman modal misalnya, selain kemudahan seperti disebutkan di atas diperlukan juga persyaratan lain seperti stabilitas politik, sarana dan prasarana ekonomi, ketenagakerjaan dan sebagainya

3. Ilmu Perundang-undangan

Menurut Peter Noll, Ilmu Pengetahuan Perundang-undangan (yang disebutnya *Gesetzgebungslehre*) sebagai ilmu yang memberikan tuntunan, ilmu yang menggariskan ketentuan normatif. Oleh karena itu ia menamakannya bukan *Gesetzgebungswissenschaft* melainkan

Gesetzgebungslehre.²⁵ Noll berpendapat, pengembangan dan pemantapan metode perundang-undangan merupakan bagian dari ilmu hukum. Dan meskipun tidak secara tegas menyebutkan sebagai bagian dari ilmu hukum yang interdisipliner, *Gesetzgebungslehre* merupakan suatu disiplin hukum (*juristische disziplin*) dalam arti ilmu pengetahuan yang ditekuni dan kegiatan yang digeluti oleh para ahli hukum.²⁶

Apabila menurut Noll *Gesetzgebungslehre* ialah suatu disiplin yuridik, maka menurut Kreams *Gesetzgebungswissenschaft* tidak dapat dikatakan sepenuhnya disiplin yuridik. Pendapat Kreams tersebut didukung oleh Van der Velden. Van der Velden mengemukakan bahwa tempat atau posisi ilmu pengetahuan yang "baru" tersebut tidak tersendiri dalam arti disiplin yang mandiri melainkan tetap merupakan bagian dari ilmu hukum, bukan merupakan bagian ilmu- ilmu sosial seperti sosiologi atau ilmu politik.

Berbeda dengan pendapat Kreams dan Van Der Velden, Peter Noll beranggapan bahwa ilmu perundang-undangan yang kita bahas sekarang merupakan suatu disiplin yuridik. Ilmu ini meneliti isi dan bentuk norma hukum dengan tujuan mengembangkan kriteria, arah dan petunjuk bagi pembentukan norma yang rasional. Masalah pokok yang diteliti ialah bagaimana hukum melalui perundang- undangan dapat dibentuk secara optimal, sedangkan titik tolaknya ialah bagaimana

²⁵ Ni'matul Huda & R. Nazriyah, 2017, *Teori & Pengujian Peraturan Perundang-undangan*, Nusa Media, Bandung, hlm. 4.

²⁶ Ni'matul Huda & R. Nazriyah, *Ibid*.

memperoleh jawaban agar keadaan sosial melalui norma perundang-undangan dapat dipengaruhi sesuai arah yang ditetapkan.

4. Klasifikasi Ilmu Perundang-undangan

Krems membagi ilmu perundang-undangan (*Gesetzgebungslehre*) ke dalam tiga bagian:²⁷ 1) Proses Perundang-undangan (*Gesetzgebungsverfahren*); 2) Metode Perundang-undangan (*Gesetzgebungsmethode*); dan 3) Teknik Perundang-undangan (*Gesetzgebungstechnik*).

a. Proses Perundang-undangan

Proses perundang-undangan meliputi berbagai tingkat penyelesaian, seperti tingkatan persiapan, penetapan, pelaksanaan, penilaian dan pepaduan kembali produk yang sudah jadi. Namun dari berbagai tingkatan proses perundang-undangan yang perlu dihayati dengan baik oleh seorang ahli perancangan perundang-undangan ialah tingkat persiapan dan tingkat penetapannya.

Dalam tingkatan persiapan yang biasanya masih dalam taraf gagasan dan taraf penyusunan apa yang disebut "naskah akademik", seorang perancang perundang-undangan memerlukan pengetahuan yang memadai tentang keadaan sosial budaya, sosial ekonomi, dan sosial politik masyarakat dan bangsanya.

²⁷ Ni'matul Huda & R. Nazriyah, *Ibid.* Hlm. 15

Dalam proses penetapan peraturan perundang-undangan diperlukan pengetahuan dan pemahaman yang baik tentang prosedur dan tata kerja yang digariskan dalam sistem tata pemerintahan yang berlaku.

b. Metode Perundang-undangan

Esensi perundang-undangan ialah usaha untuk merealisasi tujuan-tujuan tertentu, termasuk mengarahkan, memengaruhi, dan menertibkannya, melalui norma-norma hukum yang ditujukan kepada perilaku warga negara dan aparatur negara. Karena itu ada yang merumuskan, metodologi perundang-undangan sebagai ilmu tentang pembentukan isi norma hukum yang teratur untuk dapat mencapai sasarannya.

c. Teknik Perundang-undangan

Apabila metode perundang-undangan berkaitan dengan isi peraturan, maka teknik perundang-undangan berkaitan dengan teksnya. Teknik perundang-undangan ini meliputi hal-hal yang bertalian dengan bentuk luar, bentuk dalam dan ragam bahasa dari peraturan perundang-undangan.

Bentuk luar peraturan perundang-undangan meliputi apa yang disebut penamaan, pembukaan, batang tubuh dan penutup. Bentuk dalam peraturan perundang-undangan meliputi hal-hal seperti penggunaan sistematika yang baku bagi penuangan ketentuan-ketentuan,

adanya definisi atau uraian pengertian untuk menghindarkan salah tafsir, dihindarkannya penggunaan kata-kata yang mengandung arti ganda, pilihan untuk memasukkan hal-hal yang erat berkaitan dalam satu pasal atau satu paragraph atau bagian, dan lain-lain sebagainya.

d. Asas Pembentukan Perundang-undangan

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, berasal dari *algemene beginselen van behoorlijke regelgeving*. Menurut Oostenbrink, yang kemudian dikembangkan oleh Kortmann, mengemukakan bahwa asas-asas umum perundang-undangan yang baik (*algemene beginselen van behoorlijke wetgeving*), haruslah memiliki kriteria sebagai berikut:²⁸

- a. *Een duidelijke en consistente terminologie;*
- b. *Duidelijke doelstelling;*
- c. *De 'vindbaarheid' van de wet;*
- d. *De grote schoonmaak.*

Istilah yang jelas dan konsisten (*een duidelijke en consistente terminologie*), berarti tidak hanya dalam satu undang-undang yang sama, tetapi dalam undang-undang yang lain harus pula digariskan istilah yang jelas dan konsisten.²⁹ Adanya tujuan yang jelas (*Duidelijke doelstelling*),

²⁸ Yuliandri, *Op.Cit.* hlm. 13.

²⁹ Siti Sundari Rangkuti, *Op.Cit.* hlm 389.

Oleh Philipus M. Hadjon, diartikan sebagai asas-asas umum pembentukan aturan hukum yang baik. Kemudian A. Hamid S. Attamimi memaknai *algemene beginselen van behoorlijke wetgeving* dengan *algemene beginselen van behoorlijke regelgeving*, asas-asas bagi pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut.³⁰

Dalam hubungannya dengan fungsi asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, Philipus M. Hadjon menjelaskan asas-asas umum pembentukan aturan hukum yang baik berfungsi sebagai dasar pengujian dalam pembentukan aturan hukum (uji formal) maupun sebagai dasar pengujian terhadap aturan hukum yang berlaku (uji materiil).³¹

Hamid Attamimi menjelaskan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut, berfungsi untuk memberikan pedoman dan bimbingan bagi penuangan isi peraturan ke dalam bentuk dan susunan yang sesuai, sehingga tepat penggunaan metode pembentukannya, serta sesuai dengan proses dan prosedur pembentukan yang telah ditentukan.³² Selain itu, konsep ini juga bermanfaat bagi penyiapan, penyusunan, dan pembentukan suatu peraturan perundang-undangan, yang selanjutnya dapat digunakan pula oleh hakim, untuk melakukan pengujian (*toetsen*), agar peraturan-peraturan tersebut memenuhi asas-asas dimaksud.³³

³⁰ Yuliandri, *Op.Cit.* hlm. 14

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

Asas-asas hukum dalam pembentukan PUU yaitu asas-asas yang mengandung nilai-nilai hukum.³⁴ Dalam pembentukan PUU, memperhatikan asas hukum sangatlah penting. Sebab asas hukum adalah aturan dasar dan prinsip-prinsip hukum yang abstrak dan pada umumnya melatar belakangi peraturan konkret dan pelaksanaan hukum.

Pembentukan undang-undang harus berpedoman pada asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sehingga kualitas undang-undang yang dibentuk sesuai dengan tujuan yang diinginkan. Berkenaan dengan hal tersebut, Pasal 5 UU P3 mengatur terkait asas-asas P3.

Pasal 5 UU P3 mengatur sebagai berikut :

Dalam membentuk Peraturan Perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik, yang meliputi:

- a. kejelasan tujuan.
- b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat.
- c. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan.
- d. dapat dilaksanakan.
- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan
- f. kejelasan rumusan.
- g. Keterbukaan.

³⁴ Achmad Ruslan, *Op.cit.* hlm. 126.

B. Pajak dan Hukum Pajak

1. Pengertian Pajak

Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik. Pemahaman ini memberikan gambaran bahwa adanya pajak menyebabkan dua situasi menjadi berubah. Pertama, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa. Kedua, bertambahnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat.³⁵

Menurut Prof. Dr. P. J. A Adriani, Pajak adalah iuran masyarakat kepada negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.³⁶

Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar

³⁵ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, 2016, Jakarta: Sinar Grafika, Hlm. 1.

³⁶ *Ibid*, Hlm.2.

pengeluaran umum. Definisi tersebut kemudian dikoreksi, sehingga berbunyi pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.³⁷

Sedangkan menurut Mr. Dr. N.J. Feldman, pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa (menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum) tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.³⁸

Dari beberapa pengertian para pakar tersebut dapat dikatakan bahwa terdapat 5 (lima) unsur pokok dalam definisi pajak, yaitu:

1. Iuran/pungutan;
2. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang;
3. Pajak dapat dipaksakan;
4. Tidak menerima kontra prestasi;
5. Untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah.

Dengan demikian, ciri khas pajak dibanding dengan jenis pungutan lainnya adalah wajib pajak (*tax payer*) tidak menerima jasa timbal yang dapat ditunjuk secara langsung dari pemerintah namun

³⁷ *Ibid.*,

³⁸ *Ibid.*,

perlu dipahami bahwa sebenarnya subjek pajak ada menerima jasa timbal, tetapi diterima secara kolektif bersama dengan masyarakat lainnya.

Pajak sendiri harus berdasarkan undang-undang yang disusun dan dibahas bersama antara pemerintah dan DPR, sehingga pajak merupakan ketentuan berdasarkan kehendak rakyat, bukan kehendak penguasa semata. Pembayar pajak tidak akan mendapat imbalan langsung.³⁹ Manfaat dari pajak akan dirasakan oleh seluruh masyarakat baik yang membayar pajak maupun yang tidak membayar pajak.⁴⁰

2. Pengertian Hukum Pajak

Hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara, sehingga hukum pajak tersebut merupakan hukum publik yang mengatur hubungan negara dan orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak.

Hukum pajak dibedakan atas hukum pajak materil dan hukum pajak formal. Hukum pajak materil memuat ketentuan-ketentuan tentang siapa yang dikenakan pajak dan siapa-siapa yang dikecualikan dengan pajak dan beberapa harus dibayar. Hukum pajak formal

³⁹ M. Hasan Ma'ruf, Sri Supatminingsih, The Effect Of Tax Rate Perception, Tax Understanding, And Tax Sanctions On Tax Compliance With Small And Medium Enterprises (Msme) In Sukoharjo, International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAR), Vol. 4, Issue 4, 2020, hal. 363.

⁴⁰ *Ibid*, Hlm. 5.

memuat ketentuan-ketentuan bagaimana mewujudkan hukum pajak materil menjadi kenyataan.

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Hukum pajak yang juga merupakan fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut wajib pajak).⁴¹

Dengan demikian, hukum pajak menerangkan:

1. Siapa-siapa wajib pajak dan apa kewajiban mereka terhadap pemerintah;
2. Objek-objek apa yang dikenakan pajak;
3. Cara penagihan;
4. Cara mengajukan keberatan dan sebagainya.

Dasar hukum pajak yang tertinggi adalah Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Asas Undang-Undang pajak yang universal adalah Undang-Undang Pajak harus berdasarkan

⁴¹ *Ibid*, Hlm. 6.

keadilan dan pemerataan dalam memikul beban pajak sesuai dengan kemampuan rakyat, nondiskriminalisasi, menjamin kepastian hukum, serta mengatur adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara. Hak-hak wajib pajak harus dijaga dan benar-benar dihormati dan dalam menjalankan hukum pajak, pemerintah tidak boleh bersikap sewenang-wenang atau otoriter. Hukum pajak adalah sebagian dari hukum publik, dan ini adalah bagian dari tata tertib hukum mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya.⁴²

Menurut Prof. Dr. P.J.A Adriani, supaya hukum pajak diberikan tempat yang tersendiri disamping hukum administratif, karena hukum pajak juga mempunyai tugas yang bersifat lain daripada hukum administratif pada umumnya, yaitu hukum pajak juga dipergunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, lagi pula hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilah tersendiri untuk lapangan pekerjaannya.⁴³

Sedangkan menurut R. Santoso Brotodihardjo, menyatakan bahwa hukum pajak yang disebut juga hukum fiskal adalah keseluruhan dan peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah, untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum

⁴² Jon Strauss, *Nonpayment Of Taxes: When Ignorance Of The Law Is An Excuse*, Akron Law Journals, Vol. 25, Issue 3, Article 5, 2015. Hal. 615.

⁴³ *Ibid*, Hlm.7.

antarnegara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut wajib pajak).⁴⁴

Didalam hukum pajak memuat pula unsur-unsur hukum tata negara, hukum pidana, hukum acara pidana, hukum perdata dan lain-lain. Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, hukum pajak merupakan suatu bagian dari hukum tata usaha negara, yang didalamnya termuat juga anasir-anasir hukum tata negara, hukum pidana, hukum perdata, dan lain-lain.

3. Asas Pemungutan Pajak

Beberapa dasar-dasar atau asas-asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut⁴⁵:

1. Asas Sumber

Asas yang menganut cara pemungutan pajak yang tergantung pada adanya sumber penghasilan disuatu negara. Jika disuatu negara terdapat suatu sumber penghasilan, maka negara tersebut berhak memungut pajak tanpa melihat wajib pajak itu bertempat tinggal.

Asas sumber, negara yang menganut asas sumber akan mengenakan pajak atau suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan hanya apabila penghasilan yang akan dikenakan pajak itu diperoleh atau diterima oleh orang pribadi

⁴⁴ *Ibid.*,

⁴⁵ *Ibid*, Hlm. 22.

atau badan yang bersangkutan dari sumber-sumber yang berada di negara itu.

Dalam asas ini, tidak menjadi persoalan mengenai siapa dan apa status dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan tersebut, sebab yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah objek pajak yang timbul atau berasal dari negara itu. Contohnya, tenaga kerja asing yang bekerja di Indonesia, maka dari penghasilan yang didapat di Indonesia akan dikenakan pajak oleh pemerintah Indonesia.

2. Asas Domisili

Asas domisili atau disebut juga asas kependudukan (*domicile/residence principile*), berdasarkan asas ini negara akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan, apabila untuk kepentingan perpajakan, orang pribadi tersebut merupakan penduduk (*resident*) atau berdomisili di negara itu atau apabila badan yang bersangkutan berkedudukan di negara itu.

Dalam kaitan ini, tidak dipersoalkan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak itu berasal. Itulah sebabnya bagi negara yang menganut asas ini, dalam sistem pengenaan pajak terhadap penduduknya akan menggabungkan asas domisili (kependudukan) dengan konsep pengenaan pajak atas penghasilan baik yang

diperoleh di negara itu maupun penghasilan yang diperoleh di luar negeri (*world-wide income concept*).

Asas yang menganut cara pemungutan pajak yang bergantung pada tempat tinggal (domisili) wajib pajak suatu negara. Negara di mana wajib pajak itu bertempat tinggal, negara itulah yang berhak mengenakan pajak atas segala penghasilan yang diperoleh dari mana pun.

3. Asas Nasional

Asas kebangsaan atau asas nasionalitas atau disebut juga asas kewarganegaraan (*nationality/citizen principle*). Dalam asas ini, yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah status kewarganegaraan dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan. Berdasarkan asas ini, tidaklah menjadi persoalan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak berasal. Seperti halnya dalam asas domisili, sistem pengenaan pajak berdasarkan asas nasionalitas ini dilakukan dengan cara menghubungkan asas nasionalitas dengan konsep pengenaan pajak atas *world wide income*.

Asas yang menganut cara pemungutan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan dari suatu negara. Terdapat beberapa perbeddaan prinsipil antara asas domisili atau kependudukan dan asas nasionalitas atau kewarganegaraan disatu pihak, dengan asas sumber dipihak lainnya. Pertama, pada kedua asas yang disebut pertama, kriteria yang dijadikan landasan kewenangan negara untuk

mengenakan pajak adalah status subjek yang akan dikenakan pajak, yaitu apakah yang bersangkutan berstatus sebagai penduduk atau berdomisili (dalam asas domisili) atau berstatus sebagai warga negara (dalam asas nasionalitas). Disini asal muasal penghasilan yang menjadi objek pajak tidaklah begitu penting. Sementara itu pada asas sumber, yang menjadi landasannya adalah status objeknya, yaitu apakah objek yang akan dikenakan pajak bersumber dari negara itu atau tidak. Status dari orang atau badan yang memperoleh atau menerima penghasilan tidak begitu penting.

Kedua, pada kedua asas disebut pertama, pajak akan dikenakan terhadap penghasilan yang diperoleh dimana saja (*world-wide income*), adapun pada asas sumber, penghasilan yang dapat dikenakan pajak hanya terbatas pada penghasilan-penghasilan yang diperoleh dari sumber-sumber yang ada dinegara yang bersangkutan.

4. Asas yuridis yang mengemukakan supaya pemungutan pajak didasarkan pada undang-undang

Di Indonesia, Pasal 23 ayat (2) mempunyai arti yang sangat dalam, yaitu sangat menentukan nasib rakyat. Memori penjelasannya mengatakan bahwa: betapa caranya rakyat, sebagai bangsa akan hidup dan dari mana didapatnya belanja untuk hidup, harus ditetapkan oleh rakyat itu sendiri, dengan perantaraan Dewan Perwakilan Rakyat. Rakyat menentukan nasibnya sendiri karena itu

juga cara hidupnya. Oleh karena penetapan belanja mengenai hak rakyat untuk menentukan nasibnya sendiri, maka segala tindakan yang menetapkan beban kepada rakyat, seperti pajak dan lain-lain, harus ditetapkan dengan undang-undang yaitu dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat. Demikian halnya dengan yang sudah menjadi kedzaliman (karena keharusan) di negara hukum.

Dalam hal istimewa dalam hal pelaksanaan peraturan-peraturan yang bertentangan atau akan bertentangan dengan kepentingan umum ataupun akan menyebabkan ketidakadilan yang besar, maka dapat dikembalikan (dipulihkan) dengan adanya ordonansi keadilan yang mengatur tentang kekuasaan Presiden untuk mengembalikan atau membebaskan pajak.

5. Asas ekonomis yang menekankan supaya pemungutan pajak jangan sampai menghalangi produksi dan perekonomian rakyat

Pajak selain fungsi *budgeter* juga berfungsi mengatur, yaitu digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, sehingga politik pemungutan pajaknya sebagai berikut:

- Diusahakan supaya jangan sampai menghambat lancarnya produksi dan perdagangan;
- Diusahakan supaya jangan menghalang-halangi rakyat dalam usahanya menuju kebahagiaan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum.

6. Asas keuangan menekankan supaya pengeluaran-pengeluaran untuk memungut pajak harus lebih rendah dari jumlah pajak yang dipungut

Sesuai dengan fungsi *budgeter*, maka sudah tentu bahwa biaya-biaya untuk mengenakan dan memungut pajak harus sekecil-kecilnya, dibandingkan dengan pendapatannya, apalagi dalam bandingan dengan pendapatannya. Sebab inilah hasil yang dicapainya, yang harus dapat menyumbang banyak dalam menutup pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan oleh negara, termasuk juga biaya-biaya untuk aparaturnya sendiri.

Sesuai pula dengan asas finansial, bahwa bilamana pembuat undang-undang (pajak) ingin menghapuskan satu macam pajak, ia menilik terlebih dahulu, bagaimana keadaan keuangan negara. Bilamana anggaran belanja itu mengizinkan, maka ini akan mendapat gelar bijaksana jika pajak tadi dipertahankan dulu untuk sementara waktu.

C. Sengketa Pajak

1. Pengertian Sengketa Pajak

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan

peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan surat paksa.⁴⁶

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.⁴⁷ Selanjutnya pihak-pihak yang terkait dengan timbulnya sengketa pajak adalah wajib pajak, pemotong 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.

Berdasarkan pengertian sengketa pajak tersebut, ternyata sengketa pajak hanya tertuju kepada upaya hukum banding dan upaya hukum gugatan sebagai kewenangan absolut pengadilan pajak. Adapun pengertian lain yang dikemukakan oleh Muhammad Djafar Saidi yang menyatakan bahwa, sengketa pajak adalah perselisihan antara pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak dengan pejabat pajak. Ataukah, pembayar pajak dengan pemotong pajak atau pemungut pajak.⁴⁸

⁴⁶ Lihat Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 Poin Ke-5 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

⁴⁷ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, *Op.Cit.*, Hlm. 30.

⁴⁸ *Ibid.*, Hlm. 29.

Dengan demikian, sengketa pajak meliputi sengketa banding terhadap keputusan keberatan dan sengketa gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa.⁴⁹ Adapun yang dimaksud dengan Pajak dari aspek hukum adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*tatsbentand*) untuk membayar sejumlah uang kepada (kas) negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong atau penghambat) untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan negara.⁵⁰

2. Jenis Sengketa Pajak

Menurut Wiritani Ahmad, sengketa pajak terdiri atas tiga jenis, yaitu⁵¹

:

- a. Sengketa pajak yang timbul sebagai akibat diterbitkannya ketetapan pajak antara lain Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga.

⁴⁹ Deddy Sutrisno, *Hakikat Sengketa Pajak Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*, 2016, Jakarta: Kencana, Hlm. 188.

⁵⁰ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak (Ed. Terbaru)*, Jakarta: Rajawali Pers, Hlm. 23.

⁵¹ Deddy Sutrisno, *Op.Cit.*, Hlm. 189.

- b. Sengketa pajak yang timbul dari tindakan penagihan. Tindakan penagihan diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Purat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, yang mengatur tindakan-tindakan yang dapat dilakukan fiskus dalam hal ini dirjen pajak kepada wajib pajak yang mempunyai tunggakan pajak. Tindakan penagihan pajak dilakukan secara bertahap dimulai dengan mengeluarkan surat teguran, surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, dan pengumuman lelang.
- c. Sengketa pajak timbul dari keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan disamping ketetapan pajak dan keputusan keberatan.

D. Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak

Dalam penyelesaian sengketa pajak, ada 4 upaya hukum yang dapat dilakukan dalam penyelesaian sengketa pajak, yaitu:

1. Keberatan

Pada hakikatnya, keberatan merupakan upaya hukum biasa yang berada diluar pengadilan pajak yang diperuntukkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak. Oleh karena pejabat pajak tidak melakukan perbuatan hukum atau melakukan perbuatan, tetapi

terjadi pelanggaran hukum pajak.⁵² Pengajuan keberatan dilakukan pada lembaga keberatan sebagai lembaga peradilan tingkat pertama dalam peradilan pajak.

Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagai mana mestinya maka dapat mengajukan keberatan, keberatan ini hanya ditujukan kepada Direktur Jenderal Pajak.⁵³

2. Gugatan

Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.⁵⁴

Dalam upaya hukum gugatan, pemohon mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan. Sedangkan jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap keputusan selain Gugatan sebagaimana yang dimaksud sebelumnya adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima keputusan yang digugat. Jangka waktu pengajuan gugatan dapat dilihat pada Pasal 40 ayat (2) dan ayat (3) Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

⁵² *Ibid.*, Hlm. 43.

⁵³ Siti Resmi, *Perpajakan (Teori & Kasus) Ed. 10 Buku 1*, 2017, Jakarta: Salemba Empat, Hlm. 53.

⁵⁴ Lihat Pasal 1 Ketentuan Umum poin 7 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima, dan dapat diperpanjang paling lama 3 bulan apabila ada hal-hal khusus dalam proses pemeriksaan. Hal ini diatur pada Pasal 81 ayat (2) dan ayat (4) Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Apabila dalam jangka waktu yang telah disebutkan sebelumnya belum selesai maka pengadilan wajib mengambil putusan melalui acara cepat dalam jangka waktu 1 bulan.

3. Banding

Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.⁵⁵

Banding merupakan upaya hukum biasa yang boleh digunakan oleh wajib pajak atau penanggung pajak ketika beranggapan bahwa surat keputusan keberatan itu tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum terhadap sengketa pajak yang diputuskan oleh lembaga keberatan. Dikatakan sebagai "*upaya hukum biasa*" karena dapat menanggukhan pelaksanaan surat keputusan keberatan, kecuali mengenai penagihan pajak.⁵⁶

⁵⁵ Lihat Pasal 1 Ketentuan Umum poin 6 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

⁵⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Op.Cit., Hlm. 74.

Dalam upaya hukum banding, pemohon mengajukan banding kepada pengadilan pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding. Jangka waktu pengajuan banding dapat dilihat pada Pasal 35 ayat (2) Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas banding diambil dalam jangka waktu 12 bulan sejak Surat banding diterima, dan dapat diperpanjang paling lama 3 bulan apabila ada hal-hal khusus dalam proses pemeriksaan. Hal ini diatur pada Pasal 81 ayat (1) dan ayat (3) Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Apabila dalam jangka waktu yang telah disebutkan sebelumnya belum selesai maka pengadilan wajib mengambil putusan melalui acara cepat dalam jangka waktu 1 bulan.

4. Peninjauan Kembali

Peninjauan kembali adalah upaya hukum luar biasa yang dapat digunakan oleh para pihak yang bersengketa untuk melawan putusan pengadilan pajak yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*).⁵⁷

Pokok sengketa peninjauan kembali karena salah satu pihak tidak menerima putusan pengadilan pajak dengan anggapan bahwa putusan itu tidak mencerminkan keadilan dan kebenaran materiil. Dalam arti,

⁵⁷ *Ibid*, Hlm. 190.

bahwa peninjauan kembali putusan pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung adalah sarana hukum bagi Mahkamah Agung untuk melakukan pengawasan terhadap putusan pengadilan pajak.⁵⁸

Alasan-alasan permohonan peninjauan kembali putusan pengadilan pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 91 Undang-Undang Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut⁵⁹ :

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

E. Peradilan Pajak

1. Pengertian Peradilan Pajak

Dalam masyarakat yang demokratis para pembayar pajak diberikan beberapa hak dasar dan kewajiban oleh perundang-undangan nasionalnya.⁶⁰ “Meningat hal tersebut, pola dasar pemikiran atas pembentukan suatu Pengadilan Pajak Nasional disusun berlandaskan

⁵⁸ *Ibid.*,

⁵⁹ *Ibid*, Hlm. 191

⁶⁰ Ari Purwito M dan Rukiah Khomairah, *Pengadilan Pajak – Proses Keberatan*, Bandung, Gugatan-Ed. Revisi 3, 2010, Jakarta: Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Hlm. 19.

atas karakteristik perpajakan, yang mempunyai ciri, corak tersendiri dan berbeda dengan pengadilan lainnya.

Dengan berlandaskan hal-hal tersebut, perkara sengketa perpajakan tidak dapat diselesaikan oleh peradilan perdata, pidana atau tata usaha negara, namun perpajakan mempunyai ciri khas yang bukan hanya berpangku pada administrasi.⁶¹ Perpajakan selain terkait dengan hukum, undang-undang dan peraturan, juga pengetahuan lain, seperti akuntansi, ekonomi, perdagangan dan perjanjian atau konvensi internasional. Pengadilan pajak merupakan wadah atau tempat bagi Wajib Pajak/pengguna jasa kepabeanan/pabrikan barang kena cukai untuk mencari keadilan dan pemulihan hak-haknya yang terbebani sebagai akibat diterbitkannya surat keputusan yang tidak disetujui.⁶²

Setelah lebih kurang 7 tahun dibentuk Pengadilan Pajak melalui Undang-undang Nomor 14 tahun 2002, pelaksanaan peradilan ini lebih mengarah kepada pemeriksaan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dalam tahap-tahap pertama keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak diperiksa dan diputus oleh Fiskus, dengan cara ini, berarti Fiskus menjalankan fungsi yudikatif dalam peradilan administrasi kuasi/semu.⁶³ Kegiatan dalam peradilan kuasi (*quai-judicial*) dibatasi atas isu-isu yang

⁶¹ Ibid.,

⁶² Ibid, Hlm. 19-20.

⁶³ Ibid, Hlm. 21.

terjadi dalam institusi administrasi perpajakan apabila terjadi suatu sengketa antara fiskus dan wajib pajak.

Sedangkan peradilan banding, merupakan pengadilan tinggi yang akan memeriksa dan memutus perkara sengketa yang diputuskan oleh badan keberatan (*Administratieve Appeals Tribunal atau ATT*), apabila wajib pajak menginginkan untuk mengajukan permohonan banding.⁶⁴ Tetapi muara akhirnya ada pada Mahkamah Agung dalam rangka pengajuan Peninjauan Kembali.

Pengadilan Pajak berbeda dengan pengadilan lainnya. Banyak perbedaan yang mendasar, misalnya antara lain: administrasinya masih dibawah kewenangan Departemen Keuangan, serta hakimnya pun masih bersifat hakim *ad hock*.⁶⁵

Dalam melaksanakan operasionalnya, pembentukan Pengadilan Pajak yaitu Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Undang-undang Pengadilan Pajak (UU PP) mencabut dan menyatakan tidak berlaku lagi Undang-undang Nomor 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP).⁶⁶

Pengadilan Pajak dikelompokkan ke dalam pengadilan khusus yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak. Sebagai pengadilan khusus, Pengadilan Pajak harus berada dalam salah satu

⁶⁴ Ibid.,

⁶⁵ Fidel, *Op.Cit.*, Hlm. 99.

⁶⁶ Ibid.,

lingkungan peradilan agar kedudukannya sebagai badan peradilan yang sah menurut hukum.⁶⁷

Ketentuan yang menjadi landasan hukumnya terdapat pada Pasal 15 ayat (1) UU KEMAN, yang menyatakan bahwa pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 yang diatur dengan undang-undang. Pengadilan khusus menurut penjelasan Pasal 15 ayat (1) UU KEMAN, antara lain, adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industri yang berada di lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara.⁶⁸

Dasar Hukum Pengadilan Pajak yaitu Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Adapun sebagai dasar pembentukan Undang-undang pengadilan pajak (Dasar Pembentukan Pengadilan Pajak), pemerintah bersama DPR berdasarkan berbagai undang-undang, antara lain:⁶⁹

1. Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 4 tahun 2004 yang berarti

⁶⁷ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Op.Cit., Hlm. 57.

⁶⁸ Ibid, 57-58.

⁶⁹Fidel, *Op.Cit.*, Hlm. 99-100.

keberadaan Pengadilan Pajak tidak bisa keluar dari kerangka pelaksanaan kehakiman bagi pencari keadilan di bidang perpajakan termasuk bea dan cukai.

2. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Mahkamah Agung. Digunakannya Undang-undang Mahkamah Agung sebagai landasan pembentukan pengadilan pajak menunjukkan bahwa Pengadilan Pajak termasuk Badan Peradilan yang berada dalam pembinaan dan pengawasan Mahkamah Agung sebagai instansi tertinggi jajaran peradilan di Indonesia.
3. Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah dan ditambah terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (UU KUP). Pada pasal 27 Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini mengamanatkan dibentuknya Badan Peradilan Pajak. Undang-undang KUP adalah Undang-undang yang memuat ketentuan-ketentuan formal dalam kaitannya dengan pelaksanaan Undang-undang PPh dan Undang-undang PPN.
4. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 sebagaimana diubah dan ditambah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dimana sejak tahun 2012 pelaksanaan Pajak Bumi dan Bangunan ini sudah diserahkan kepada daerah (bukan lagi oleh Direktorat Jendral Pajak).

5. Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanan.
6. Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 39 Tahun 2007.
7. Undang-undang Nomor 18 tahun 1997 sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.
8. Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
9. Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Ha katas Tanah dan Bangunan.

2. Sejarah Perkembangan Peradilan Pajak

Sistem dan mekanisme peradilan yang kita kenal pada saat ini, berkembang dari suatu sistem yang berasal dari kreasi manusia yang menginginkan agar hidup dan kehidupan manusia diatur sesuai dengan ajaran agama, budi pekerti, dan etika. Ajaran tersebut menginginkan terciptanya kedamaian, keadilan, dan persamaan hak serta derajat bagi setiap anggota masyarakat. Ada beberapa pendapat bahwa peradilan terbentuk dari kata sepakat atau perjanjian antara seorang dengan

orang lainnya yang mempunyai pandangan dan kesepakatan bersama untuk secara hipotekal berupaya mendapatkan kejujuran kepastian dan keadilan.⁷⁰

Seiring dengan berkembangnya waktu, pada permulaan abad ke dua puluh perdagangan di negeri jajahan Belanda yakni Hindia Belanda semakin berkembang, seiring dengan kebutuhan dana untuk pembiayaan administrasi dan operasional pemerintahan yang semakin meningkat.⁷¹

Upaya pemerintah untuk mendapatkan dana dari pajak dilaksanakan ekstensifikasi pemungutan pajak yang pada akhirnya menimbulkan benturan-benturan kepentingan antara WP dan Fiskus.⁷²

Keadaan ini menyebabkan timbulnya masalah-masalah dan pemerintahan upaya untuk segera mengatasi, agar tidak berlarut dan menumpuk. Pada tahun 1914 muncul gagasan untuk menciptakan suatu badan atau institusi yang akan menjadi penengah dalam perselisihan yang terjadi sebagai akibat ketetapan pajak yang diterbitkan fiskus, dengan pertimbangan bahwa perselisihan pajak dianggap erat kaitannya dengan bisnis, penyelesaiannya harus dilakukan oleh suatu tim atau badan yang anggota-anggotanya juga terkait dengan dunia atau pelaku bisnis dan perpajakan.⁷³

⁷⁰ Ari Purwito M dan Rukiah Khomairah, *Op.Cit.*, Hlm. 1.

⁷¹ *Ibid*, Hlm. 3.

⁷² *Ibid.*,

⁷³ *Ibid*, Hlm. 4.

Penyelesaian sengketa di bidang perpajakan dipandang sebagai suatu hal yang signifikan dalam peningkatan integritas Wajib Pajak dan aparat perpajakan, terutama dalam rangka pengumpulan dana bagi pembangunan negara dan keseimbangan antara hak dan kewajiban Wajib Pajak. Keadilan dan kepastian hukum yang dihasilkan oleh putusan dalam penyelesaian sengketa pajak akan dipakai sebagai ukuran bagi masyarakat bahwa aparat perpajakan telah bersih dari unsur-unsur negative dalam pelaksanaan tuagsnya.⁷⁴

Untuk memfasilitasi penyelesaian perselisihan atau sengketa pajak yang dapat menjadi berlarut ada adanya kemungkinan akan berakibat adanya ketidakpastian hukum, pemerintah dalam hal ini membentuk suatu institusi/lembaga peradilan khusus menangani masalah dibidang perpajakan yang dalam sejarahnya beberapa kali dirubah, secara histori untuk mengetahui perkembangan institusi-institusi peradilan perpajakan, dapat melihat mulai dari yang dibentuk oleh pemerintah Hindia Belanda.

Pada awalnya abad ke duapuluh, hingga pada masa kemerdekaan, dengan diberlakukannya aturan peralihan pada UUD NRI 1945, semua perundang-undangan peninggalan Belanda masih diberlakukan, termasuk mengenai peradilan dibidang pajak. Saat itu pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara, di satu sisi

⁷⁴ *Ibid.*,

dipandang mempunyai peran yang sangat strategis dan di sisi lain kepentingan masyarakat sebagai pembayar pajak harus mendapatkan perlindungan yang setara.⁷⁵

Maka dari itu upaya pemerintah pada saat itu untuk menjamin suatu keadilan dan kepastian hukum kepada masyarakat yang dimana selaku pembayar pajak membuat suatu institusi/lembaga peradilan yang khusus menangani masalah sengketa perpajakan yang pada awalnya diberi nama sebagai Institusi Pertimbangan Pajak, yang kemudian disempurnakan lagi menjadi suatu Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), yang kemudian diubah lagi melalui Undang-undang Nomor 17 tahun 1997 yang membentuk suatu badan yang menjalankan fungsi peradilan dengan nama Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP).

Setelah terjadi suatu reformasi dibidang perpajakan yang dimana Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dinilai tidak efektif lagi dalam hal menangani sengketa dibidang perpajakan, pemerintah membuat suatu badan peradilan khusus melalui Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang dimana pengadilan tersebut dibuat khusus untuk menyelesaikan sengketa dibidang perpajakan. Berikut sejarah perkembangan lembaga peradilan pajak:

⁷⁵ *Ibid*, Hlm. 5.

3. Institusi Pertimbangan Pajak

Upaya penyelesaian sengketa pajak telah dirintis jauh sebelum kemerdekaan dan sebagai dasar pembentukannya adalah prediksi bahwa perselisihan kepentingan antara WP dan pemerintah sebagai pemungut pajak akan semakin meningkat⁷⁶. Untuk membatasi sengketa serta wadah serta solusi bagi para Wajib Pajak yang tidak menerima atau menolak penetapan pajak yang diterbitkan eksekutif dibentuk Institusi Pertimbangan Pajak (IPP) didirikan pada tahun 1915 melalui *staatsblad* 1959 Nomor 707 dan berkedudukan di Batavia.⁷⁷

Tujuan dari institusi ini adalah untuk memberikan sarana atau wadah atau jembatan bagi Wajib Pajak dalam mempertahankan hak-hak dan mendapatkan perlindungan di Pengadilan bidang pajak dan Fiskus mempertahankan penegakan kepatuhan pajak Institusi Pertimbangan Pajak hanya didirikan di ibu kota negara yaitu Batavia, karena saat itu dipandang sebagai pusat perdagangan dan perselisihan yang timbul belum begitu banyak serta disiplin WP dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya masih tinggi.⁷⁸

4. Majelis Pertimbangan Pajak

Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) yang dibentuk sebagai penyempurnaan dari Institusi Pertimbangan Pajak, berdasarkan

⁷⁶ *Ibid.*, Hlm. 5.

⁷⁷ *Ibid.*, Hlm. 5-6.

⁷⁸ *Ibid.*, Hlm. 6.

*Regeling van het Beroep in Belastingzaken Staatsblaad Tahun 1927 Nomor 29. Dengan terbitnya peraturan ini dibentuk pula Raad van Beroep in Belastingzaken.*⁷⁹ Pada permulaan tahun-tahun kemerdekaan, MPP masih eksis berdasarkan peraturan tahun 1927 tersebut.

Baru pada tahun 1959 pemerintah Indonesia meninjau kembali peraturan dimaksud dengan mengubah melalui Undang-undang Nomor 5 tahun 1959. Badan ini merupakan badan yang berwenang dan berfungsi untuk memeriksa dan memutus permohonan banding yang diajukan Wajib Pajak atas perkara sengketa pajak, setelah keberatannya ditolak.⁸⁰

Keberadaan MPP membantu perbaikan dan peningkatan penyelesaian bidang sengketa pajak dapat dilakukan di peradilan tersebut. MPP dalam fungsi dan tugasnya melaksanakan kewenangannya di bidang yudikatif dengan melakukan pemeriksaan dan memberikan putusan yang bersifat final yang mengikat kedua belah pihak dan segera dapat dilaksanakan.⁸¹

Berdasarkan tugas dan tujuan Majelis Pertimbangan Pajak, Muhammad Djafar Saidi mengatakan “Bahwa Majelis Pertimbangan Pajak melaksanakan fungsi yudikatif, tetapi bukan bagian dari

⁷⁹ *Ibid.*,

⁸⁰ *Ibid.*,

⁸¹ *Ibid.*, Hlm. 6-7.

lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) UU KEMAN. Meskipun tidak termasuk dalam bagian lingkungan peradilan, tidak berarti bukan merupakan lembaga peradilan. Sebagai lembaga peradilan, Majelis Pertimbangan Pajak berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak yang meliputi pajak negara dan pajak daerah".⁸²

5. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak

Untuk memberikan warna yang lebih jelas bagi institusi penyelesaian sengketa pajak, melalui Undang-undang Nomor 17 tahun 1997 dibentuk suatu badan yang menjalankan fungsi peradilan yakni Badan Penyelesaian Sengketa Pajak atau disingkat menjadi BPSP.⁸³ Badan ini mempunyai kewenangan yang lebih luas dan dimaksudkan sebagai pengganti kedudukan Majelis Pertimbangan Pajak. Selain memeriksa dan memutus masalah sengketa pajak, juga masalah yang berkaitan dengan keputusan di bidang kepabeanan dan cukai.

Terbentuknya Badan Penyelesaian Sengketa Pajak memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak untuk memperoleh perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan satu-satunya Badan Peradilan Pajak yang memeriksa dan memutus sengketa pajak sebagai pengganti

⁸² Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, *Op.Cit.*, Hlm. 41.

⁸³ Ari Purwito M dan Rukiah Khomairah, *Op.cit*, Hlm. 7.

Majelis Pertimbangan Pajak maupun Lembaga Pertimbangan Bea dan Cukai.⁸⁴

Undang-undang tentang pembentukan BPSP yang perlu diperhatikan adalah:⁸⁵

- Dalam Undang-undang Nomor 17 tahun 1997, diktum mengingat, hanya menyebutkan dua Undang-undang, yaitu UUD 1945 dan UU Nomor 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 9 tahun 1994 terakhir dengan UU Nomor 2 tahun 2007 sebagai dasar hukumnya.
- Sedangkan Undang-undang Kekuasaan Kehakiman belum disebutkan mengingat BPSP bukan merupakan badan peradilan yang berpuncak kepada Mahkamah Agung
- Pembinaan organisasi dan keuangan dilakukan oleh Departemen keuangan, sehingga BPSP masih merupakan peradilan kuasi dengan pola dan peradilan yang diterapkan dalam lembaga ini, sudah mengarah kepada suatu lembaga pengadilan, seperti Majelis yang terdiri atas Ketua dan anggota berjumlah dua orang sehingga dalam majelis terdapat tiga orang hakim, kewenangan untuk memeriksa dan memutus perkara sengketa dengan putusan yang bersifat final dan mengikat serta dapat segera dilaksanakan;

⁸⁴ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Op.Cit., Hlm. 49-50.

⁸⁵ Ari Purwito M dan Rukiah Khomairah, *Op.cit.*

- (a) Tidak ada upaya hukum lain yang diberikan setelah putusan BPSP dibacakan dan menjadi putusan hukum acara yang diberlakukan mengacu hukum acara yang ada dalam peradilan biasa (tata usaha negara);
- (b) Ketua sidang majelis ditunjuk oleh Ketua BPSP;
- (c) BPSP dibantu oleh secretariat (semacam panitera) berdasarkan keputusan Menteri Keuangan.

6. Pengadilan Pajak

Setelah lebih kurang 7 tahun dibentuk Pengadilan Pajak melalui Undang-undang Nomor 14 tahun 2002, pelaksanaan peradilan ini lebih mengarah kepada pemeriksaan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dalam tahap-tahap pertama keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak diperiksa dan diputus oleh Fiskus, dengan cara ini, berarti Fiskus menjalankan fungsi yudikatif dalam peradilan administrasi kuasi/semu⁸⁶. Kegiatan dalam peradilan kuasi (*quai-judicial*) dibatasi atas isu-isu yang terjadi dalam institusi administrasi perpajakan apabila terjadi suatu sengketa antara fiskus dan wajib pajak.

Sedangkan peradilan banding, merupakan pengadilan tinggi yang akan memeriksa dan memutus perkara sengketa yang diputuskan oleh badan keberatan (*Administratieve Appeals Tribunal*

⁸⁶ *Ibid*, Hlm. 21.

atau ATT), apabila wajib pajak menginginkan untuk mengajukan permohonan banding⁸⁷. Tetapi muara akhirnya ada pada Mahkamah Agung dalam rangka pengajuan Peninjauan Kembali.

Pengadilan Pajak berbeda dengan pengadilan lainnya. Banyak perbedaan yang mendasar, misalnya antara lain administrasinya masih dibawah kewenangan Departemen Keuangan, serta hakimnya pun masih bersifat hakim *ad hock*⁸⁸. Dalam melaksanakan operasionalnya, pembentukan Pengadilan Pajak yaitu Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Undang-undang Pengadilan Pajak (UU PP) mencabut dan menyatakan tidak berlaku lagi Undang-undang Nomor 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP)⁸⁹.

Pengadilan Pajak dikelompokkan ke dalam pengadilan khusus yang berwenang memeriksa dan memutus sengketa pajak. Sebagai pengadilan khusus, Pengadilan Pajak harus berada dalam salah satu lingkungan peradilan agar kedudukannya sebagai badan peradilan yang sah menurut hukum⁹⁰.

Ketentuan yang menjadi landasan hukumnya terdapat pada Pasal 15 ayat (1) UU KEMAN, yang menyatakan bahwa pengadilan

⁸⁷ Ibid.,

⁸⁸ Fidel, *Op.Cit.*, Hlm. 99.

⁸⁹ Ibid.,

⁹⁰ Muhammad Djafar Saidi, *Op.Cit.*, Hlm. 57.

husus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 yang diatur dengan undang-undang. Pengadilan khusus menurut penjelasan Pasal 15 ayat (1) UU KEMAN, antara lain, adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industri yang berada di lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara⁹¹.

F. Sanksi Dalam Perpajakan

1. Pengertian Sanksi Perpajakan

Dalam rangka agar baik masyarakat wajib pajak maupun aparatur perpajakan mematuhi kewajiban-kewajiban, sekaligus sebagai perwujudan unsur pajak dapat dipaksakan sebagaimana didefinisikan, maka dituangkan ketentuan sanksi perpajakan, termasuk yang berkaitan dengan sanksi bagi wajib pajak (PKP) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak atas Barang Mewah (PPn BM).

Menurut Mardiasmo sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi. Dengan demikian, diharapkan agar peraturan perpajakan dipatuhi oleh para wajib pajak. Wajib pajak

⁹¹ Ibid, 57-58.

akan memenuhi kewajiban perpajakan bila memandang bahwa sanksi perpajakan akan lebih banyak merugikannya.⁹²

Menurut Sutedi, sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (preventif) agar wajib pajak tidak melanggar norma. Pengenaan sanksi perpajakan diberlakukan untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.⁹³

Menurut Siti Kurnia Rahayu, Sanksi perpajakan ialah sebagai kontrol atau pengawasan dari pemerintah untuk menjamin ditaatinya peraturan-peraturan oleh warga negara agar tidak terjadi pelanggaran pemenuhan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak.⁹⁴

Sedangkan menurut Wahyu Meiranto, Sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar aturan perpajakan. Sanksi akan diberikan pada wajib pajak yang tidak patuh dengan aturan yang berlaku.⁹⁵

Dari pengertian Sanksi Perpajakan yang telah dikemukakan oleh para ahli tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa Sanksi Perpajakan merupakan jaminan oleh pemerintah untuk mencegah pelanggaran aturan perpajakan, pelanggaran pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak yang tidak patuh.

⁹² Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi* 2011. Yogyakarta: Andi. Hlm. 59

⁹³ Sutedi. *Hukum Pajak*, 2011, Jakarta: Sinar Grafika. Hlm. 221.

⁹⁴ Mardiasmo, *Op.Cit*, Hlm. 58.

⁹⁵ *Ibid.*,

2. Jenis Sanksi Dalam Perpajakan

Sanksi-sanksi dalam perpajakan terediri atas sanksi administrasi yang meliputi sanksi berupa denda, sanksi berupa bunga, sanksi berupa kenaikan, serta sanksi pidana perpajakan yang meliputi sanksi yang bersifat pelanggaran, dan sanksi pidana yang bersifat kejahatan.

Pada kesempatan ini, penulis akan fokus membahas terkait dengan sanksi administrasi dalam bidang perpajakan. Sanksi administrasi berupa denda dikenakan terhadap pelanggaran peraturan yang bersifat hukum publik. Dalam hal ini, sanksi administrasi dikenakan terhadap pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang akibat pelanggarannya pada umumnya tidak merugikan negara. Sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan dikenakan terhadap wajib pajak yang membetulkan SPT, dikenakan SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar), tidak melunasi utang pajak pada saat jatuh tempo, terlambat membayar SKPKB dan SKPKBT, mengangsur atau menunda pembayaran pajak serta menunda penyampaian SPT. Adapun sanksi administrasi berupa kenaikan (kenaikan pajak atau tambahan pajak) dikenakan terhadap pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, yang akibat pelanggaran itu negara dirugikan. Menurut undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan, kenaikan adalah sanksi administrasi yang menaikkan jumlah pajak yang harus dibayar wajib pajak dengan

persentase antara 50-100% dari jumlah pajak yang tidak/kurang dibayar.⁹⁶

Penegakan hukum dibidang perpajakan adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat terkait untuk menjamin supaya wajib pajak dan calon wajib pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan, seperti menyampaikan SPT, pembukuan, dan informasi lain yang relevan, serta membayar pajak pada waktunya. Sarana melakukan penegakan hukum dapat meliputi sanksi atas kelalaian menyampaikan SPT, bunga yang dikenakan atas keterlambatan pembayaran, dan dakwaan pidana dalam hal terjadi penyelundupan pajak.⁹⁷

Ketentuan tentang sanksi dan ketentuan formal lainnya tertuang dalam satu undang-undang yang disebut dengan undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana tertuang dalam undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah diubah dan ditambah dengan undang-undang Nomor 28 Tahun 2007. Adapun pada undang-undang perpajakan sebelum *tax reform*, ketentuan sanksi dan ketentuan formal lainnya masuk kedalam undang-undang pajak yang bersangkutan.

Salah satu faktor yang juga ikut menentukan tinggi rendahnya kepatuhan adalah besarnya biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak, yang dalam literatur disebut sebagai *compliance cost*.

⁹⁶ Adrian Sutedi, *Op.Cit.*, Hlm. 221.

⁹⁷ *Ibid*, Hlm. 223.

Sedangkan biaya yang dikeluarkan fiskus dalam rangka pelaksanaan fungsi-fungsinya disebut sebagai *administrative cost*.⁹⁸

Terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban dibidang penyetoran PPN, melaporkan dengan menyampaikan SPT masa PPN, tidak mendaftarkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, tidak membuat faktur pajak, atau membuat faktur pajak yang tidak berhak, melunasi PPN tidak semestinya, dan sebagainya deikanakan sanksi administrasi, yang meliputi berupa denda; berupa bunga; berupa kenaikan. Denda, bunga, dan kenaikan, cara menagihnya dilakukan dengan menerbitkan SPT, SKPKB, SKPKBT, dan seterusnya. Atas keputusan itulah timbul penagihan pajak.⁹⁹

G. Landasan Teori

1. Teori Keadilan

Teori keadilan Aristoteles berdasar pada prinsip persamaan.¹⁰⁰ Aristoteles menekankan teorinya pada perimbangan atau proporsi. Menurutnya di dalam negara segala sesuatunya harus diarahkan pada cita-cita yang mulia yaitu kebaikan dan kebaikan itu harus terlihat lewat keadilan dan kebenaran. Penekanan perimbangan atau proporsi pada teori keadilan Aristoteles, dapat dilihat dari apa yang dilakukannya

⁹⁸ *Ibid*, Hlm.224.

⁹⁹ *Ibid*, Hlm. 225.

¹⁰⁰ J.H. Rapar. 1993. *Filsafat Politik Aristoteles*. Jakarta. Rajawali Press. hlm. 82

bahwa kesamaan hak itu haruslah sama diantara orang-orang yang sama.

Aristoteles membedakan keadilan menjadi keadilan distributif dan keadilan komutatif. Keadilan distributif adalah keadilan yang menuntut bahwa setiap orang mendapat apa yang menjadi haknya, jadi sifatnya proporsional. Di sini yang dinilai adil adalah apabila setiap orang mendapatkan apa yang menjadi haknya secara proporsional.

Keadilan distributif berkenaan dengan penentuan hak dan pembagian hak yang adil dalam hubungan antara masyarakat dengan negara, dalam arti apa yang seharusnya diberikan oleh Negara kepada warganya. Hak yang diberikan dapat berupa benda yang tak bisa dibagi (*undivided goods*) yakni kemanfaatan bersama misalnya perlindungan, fasilitas publik baik yang bersifat administratif maupun fisik dan berbagai hak lain, dimana warga negara atau warga masyarakat dapat menikmati tanpa harus mengganggu hak orang lain dalam proses penikmatan tersebut.

keadilan distributif pada dasarnya perolehan hak tersebut semata-mata timbul dari keadaan di mana seseorang itu menjadi anggota atau warga dari suatu negara. Tidak seharusnya mereka yang bukan warga negara memperoleh kemanfaatan kecuali dalam hubungan yang bersifat timbal balik terutama dalam hubungan internasional antar negara-negara modern, sehingga seseorang asing dapat pula menikmati hak-hak atau fasilitas lain dari suatu negara yang

dikunjunginya. Mengenai persamaan ini, berkembang suatu pengertian bahwa persamaan bukan hanya menyangkut dengan seberapa jauh kontribusi warga negara terhadap negara atau sifat dari kontribusi tersebut, akan tetapi juga telah berkembang konsep persamaan dalam hal kemampuan, atau besar kecilnya halangan yang dialami oleh warga negara dalam memberikan kontribusinya. orang-orang yang tidak mempunyai modal, tidak berpendidikan, cacat tubuh dan sebagainya yang tetap menjadi warga negara harus mendapat jaminan dalam keadilan distributif untuk memperoleh bagian, minimal dapat memberikan kesejahteraan hidup baginya dan keluarganya.

Sementara itu menurut Ronald Dworkin, sebagaimana ditafsirkan oleh Ingrid Robeyns, keadilan lebih menekankan prinsip-prinsip egaliter dimulai dengan rasa hormat dan perhatian yang sama. Dworkin berpendapat bahwa distribusi beban dan manfaat harus mempertimbangkan ambisi orang tetapi tidak boleh mencerminkan anugerah alam yang tidak setara. Menurut Dworkin, keadilan memerlukan distribusi sumber daya yang merata, di mana bagian individu tidak boleh lebih kecil dari yang lain kecuali karena pilihan gaya hidup mereka sendiri. Perspektif ini sejalan dengan ketentuan minimum sosial. Stuart White mencatat bahwa teori Dworkin menyerupai teori libertarian kiri, menegaskan hak setiap orang atas bagian yang setara dan dapat dipasarkan dari sumber daya warisan masyarakat.

Kemudian keadilan menurut Rawls, yakni: Pertama, *maximisation of Liberty* (maksimalisasi kebebasan). Kebebasan hanya tunduk pada pembatasan yang dimaksudkan untuk melindungi kebebasan itu sendiri. Konsepsi kebebasan mengakui adanya hal-hak dasar, seperti: hak bebas berbicara dan berorganisasi, hak memilih dan dipilih untuk menduduki jabatan publik, hak kebebasan berpikir, hak untuk memiliki harta benda pribadi, kebebasan dari penangkapan/penahanan secara sewenang-wenang. Hak-hak tersebut tidak boleh dikorbankan atas alasan kepentingan masyarakat atau negara. Kedua, *equality for all* (kesetaraan untuk semua). Kebebasan dalam berkehidupan sosial dan dalam distribusi (pembagian) sumber daya sosial (*social goods*), hanya tunduk pada pengecualian bahwa ketidaksetaraan dibolehkan jika hal itu menghasilkan manfaat paling besar bagi mereka yang paling tidak sejahtera dalam masyarakat. Ketiga, kesetaraan dalam kesempatan dan penghapusan ketidaksetaraan dalam kesempatan berdasarkan kekayaan dan kelahiran.¹⁰¹

2. Teori Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Secara teoretis, konsep perundang-undangan inherent atau tidak dapat dilepaskan eksistensinya dengan sejumlah aspek hukum yang memungkinkan perundang-undangan dapat berdimensi fungsional terutama mewujudkan nilai atau tujuan hukum (kepastian,

¹⁰¹ Zainal Arifin Mochtar & Eddy O.S. Hiariej, *Dasar-Dasar Ilmu Hukum (Memahami Kaidah, Teori, Asas, dan Filsafat Hukum*, Jakarta Selatan: Red & White Publishing, 2021, Hlm. 340

kemanfaatan, dan keadilan). Dengan demikian beberapa aspek hukum tersebut dapat menjiwai setiap produk perundang-undangan baik dari segi *the procedure of law* dan *the content of law*. Selain itu, aspek-aspek hukum tersebut menjadi unsur kognitif teori perundang-undangan.

Sebelum mengeksplorasi lebih detail dan komprehensif tentang elemen-elemen teoritis teori perundang-undangan, penulis lebih awal memetakan pemahaman dasar tentang teori perundang-undangan dan kaitannya dengan pembahasan tulisan ini berikutnya. Hal ini urgen untuk mengeliminasi kekaburan mengenai teori perundang-undangan.

Terma "teori" yang dimaksud disini bukan berasosiasi pada pendapat tentang cara melakukan sesuatu, bukan pula bermakna pendapat yang dikemukakan sebagai keterangan mengenai suatu peristiwa, melainkan jika merujuk pada pendapat T. Koopmans, ia berarti sekumpulan pemahaman, titik tolak, dan asas-asas yang saling berkaitan yang memungkinkan kita memahami lebih baik terhadap sesuatu yang kita coba mendalaminya. Dalam konteks teori perundang-undangan, terma teori dapat dimaknai sebagai cabang, bagian, segi, atau sisi dari ilmu pengetahuan dibidang ilmu perundang-undangan yang berkarakter kognitif atau memberi pemahaman, terutama pemahaman dasarnya. Sedangkan terma "perundang-undangan" mengacu kepada kedua artinya, yaitu keseluruhan peraturan-peraturan

negara dan proses kegiatan pembentukan peraturan-peraturan tersebut.

Penyusunan undang-undang Pajak, Adam Smith memberikan pedoman agar peraturan pajak itu adil harus memenuhi empat asas, yaitu:¹⁰²

- (i) *Equality* dan *Equity*
- (ii) *Certainty*
- (iii) *Convenience of Payment*
- (iv) *Economics of Collection*

Ke 4 (empat) asas ini disebut *The Four Maxims* dari Adam Smith.

a. *Equality*

Equality (kesamaan) mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama pula. Hal ini dimaksudkan bahwa bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama dikenakan pajak yang sama. Penghasilan yang diperoleh wajib pajak dikurangi penghasilan tidak kena pajak (yang ditentukan oleh susunan keluarga yang pada hakekatnya pengeluaran-pengeluaran untuk kebutuhan primer bagi setiap anggota keluarga) itu tidaklah sama. *Equity* atau *Billigkeit* yaitu keadilan pada umumnya, dan kata *Equity* atau *Billigkeit* digunakan untuk

¹⁰² Achmad Ruslan, *Op.Cit.*, Hlm. 131.

keadilan dalam kasus-kasus khusus/kasus tertentu, sehingga istilah-istilah ini amat terkait dengan penerapan hukum.¹⁰³

b. *Certainty*

Certainty atau kepastian hukum merupakan salah satu tujuan setiap undang-undang, kepastian hukum banyak bergantung pada susunan kalimat, susunan kata, dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Membuat suatu undang-undang/peraturan yang mengikat umum, harus diupayakan agar ketentuan yang dimuat dalam undang-undang tersebut harus jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda.¹⁰⁴

c. *Convenience of Payment*

Asas ini menghendaki agar pajak dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak menerima penghasilan, sehingga mengenakan (*Convenient*) wajib pajak, dengan demikian saat yang paling dekat dengan saat penerimaan penghasilan oleh wajib pajak atau pada saat wajib pajak melakukan kegiatan yang dikenakan pajak.¹⁰⁵

¹⁰³ *Ibid.*, Hlm. 132

¹⁰⁴ *Ibid.*,

¹⁰⁵ *Ibid.*,

d. *Economics of Collection*

Asas ini berkaitan dengan biaya pemungutan, yaitu biaya pemungutan harus lebih kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk ke kas.¹⁰⁶

3. Teori *Three Pillars Of Legal Product* dalam Pembentukan Norma

Salah satu masukan dalam pembentukan norma dapat mempertimbangan teori *three pillars of legal product*¹⁰⁷ agar pembentukan memenuhi tiga hal pokok yaitu landasan pemikiran pada dimensi filosofis, sosiologis, yuridis, dan politis.

Dalam realisasinya model perancangannya dalam melalui tiga tahapan yakni :

- a. Tahap I, esensi kebijakan
- b. Tahap II, Tahap penelitian/ Pengkajian
- c. Tahap III, Metode perancangan, dengan keterangan sebagai berikut :

L = Landasan Pemikiran

P = Peraturan

P = Partisipasi Masyarakat

K = Kepentingan

K = Kemampuan

K = Kultur Hukum

¹⁰⁶ *Ibid.*,

¹⁰⁷ Achmad Ruslan, *Op.cit*, hlm. 143-145.

(Dapat disebut metode LP2K3)

Tahap IV, Naskah Akademik (Laporan hasil penelitian)
dan Pembentukan *Draft*.

a. Elemen-elemen LP2K3

1. Elemen Landasan Pemikiran

Elemen Landasan pemikiran dalam metode ini merupakan pilar 1 dari teori three pillars of quality of legal product yang bagiannya terdiri atas

- a) Landasan pemikiran filosofis, yaitu menelaah masalah tersebut yaitu nilai-nilai apa yang akan diwujudkan dalam menangani masalah tersebut, yang pada lazimnya setidaknya ada tiga nilai yang akan diwujudkan dalam mengatasi masalah yaitu nilai keadilan, ketertiban, dan kemanfaatan yang juga merupakan tujuan/fungsi hukum itu sendiri, yang akan menjadi pertimbangan filosofis dalam suatu prancangan peraturan perundang-undangan.
- b) Landasan pemikiran sosiologis, yaitu menelaah fenomena sosial negatif apa yang terjadi yang menimbulkan masalah tersebut yang diharapkan akan diatasi/diselesaikan dengan pembentukan peraturan. Penguraian fakta-fakta sosial itu amat penting oleh karena itulah nantinya akan menjadi pertimbangan sosiologis dalam rancangan peraturan yang akan dibuat.

- c) Landasan pemikiran yuridis, yaitu telaah tentang bagaimanakah kondisi peraturan yang ada apabila telah ada peraturan tentang masalah yang bersangkutan, apakah sudah memadai atau tidak memadai lagi sehingga perlu perubahan peraturan. Namun demikian, ada pula kemungkinan bahwa peraturan tentang masalah yang bersangkutan belum ada sehingga diperlukan peraturan yang baru
- d) Landasan pemikiran politis, yaitu telaah tentang urgensi masalah tersebut untuk diatasi/diselesaikan dikaitkan dengan pencapaian tujuan Negara (tujuan bersama seluruh rakyat dalam suatu bangsa/Negara). Landasan politis inilah terkait dengan program legislasi untuk pembentukan peraturan perundang-undangan tentang masalah yang bersangkutan.

2. Elemen Peraturan

Elemen Peraturan merupakan bagian dari Pilar II, yang ditelaah adalah peraturan dari berbagai segi, misalnya apakah sudah ada peraturan yang mengatur tentang masalah itu ada atau belum. Apabila peraturannya sudah ada apakah sudah memadai atau tidak. Apabila peraturannya tidak memadai maka solusi yang ditawarkan adalah mengubah peraturan tersebut atau mengganti peraturan tersebut dengan peraturan yang baru.

Apabila solusinya untuk mengganti peraturan, maka materi muatan peraturan yang akan dibentuk itu mengacu pada hal-hal sebagai berikut: memperhatikan peraturan yang leba tinggi, peraturan yang sederajat, norma yang mengarahkan perilaku yang bertujuan untuk menyelesaikan / mengatas masalah tersebut, mempertimbangkan kemungkinan delegasi pengaturan lebih lanjut, mempertimbangkan pemenuhan HAM, hak dan kewajiban, kewenangan dan tugas aparat, konsistensi, mencegah tumpang tindih

3. Elemen Partisipasi Masyarakat

Elemen partisipasi masyarakat yang juga merupakan bagian dari Pilar III, yaitu menjaring aspirasi stakeholders mengenai masalah yang akan diselesaikan dengan pembentukan peraturan yang bersangkutan dengan berbagai bentuk kegiatan antara lain: seminar, wawancara, workshop, termasuk dengar pendapat para ahli yang terkait masalah yang bersangkutan serta musyawarah perencanaan pembangunan (Musrenbang).

4. Elemen Kepentingan

Elemen kepentingan yang juga merupakan bagian dari Pilar III, merupakan telaah terhadap siapa yang diuntungkan oleh masalah yang sedang terjadi serta pihak-pihak yang dirugikan. Pada elemen ini perlu mempertimbangkan keseimbangan

berbagai kepentingan berbagai pihak sehingga solusi yang ditawarkan dapat diterima oleh semua kalangan. Pada elemen ini, sesungguhnya, meniscayakan terpenuhinya jaminan pengakuan, penghormatan, pemenuhan, perlindungan dan penegakan hak asasi manusia. HAM tidak hanya berkaitan dengan perlindungan bagi individu dalam menghadapi pelaksanaan otoritas negara/pemerintah dalam bidang tertentu, akan tetapi juga mengarah kepada penciptaan kondisi.

5. Elemen Kemampuan

Elemen kemampuan yang juga merupakan bagian dari Plar III merupakan elemen yang berkaitan dengan kemampuan sumber daya manusia dari segi kualitas dan kuantitas aparat dan masyarakat yang menjadi sasaran pengaturan. Selain itu, elemen ini berkaitan pula dengan kemampuan dana yang tersedia untuk membentuk suatu peraturan dan penegakannya. Dalam kaitannya dengan kualitas dan kuantitas peraturan yang dibuat sangatlah bergantung pula pada kemampuan pembuat peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini memiliki pengetahuan yang luas dan skill terutama mengenai ruang lingkup materi yang akan diatur dan mempunyai jangkauan jauh ke depan. Serta syarat dan tata cara menduduki jabatan peraturan yang menjadi acuan dalam merancang dan fasilitas yang mendukung perancangan sangat berpengaruh pula

terhadap seseorang yang diberi tugas sebagai perancang peraturan perundang-undangan.

6. Elemen Kultur Hukum

Elemen kultur hukum yang merupakan bagian dari Pilar II. merupakan salah satu pilar teori three pillars of quality of legal product yang didalamnya mencakup opini masyarakat, yaitu ditelaah pendapat-pendapat yang berkembang dalam masyarakat berkenaan dengan masalah yang akan dibuatkan peraturannya, yang nantinya akan menjadi masukan yang amat penting dalam pembentukan materi muatan peraturan tersebut. Selain itu, elemen ini pula mencakup kebiasaan-kebiasaan masyarakat, yaitu menelaah kebiasaan-kebiasaan yang biasa di Indonesia dilakukan oleh warga masyarakat yang tidak selalu dipertahankan keberlakuannya. Ada kemungkinan suatu kebiasaan dalam masyarakat jika dihubungkan dengan tujuan negara yang ingin dicapai sudah selayaknya diubah dengan kebiasaan yang baru yang mendukung atau sejalan dengan upaya mewujudkan tujuan bangsa/negara melalui peraturan yang akan dibentuk.

H. Kerangka Pikir

1. Alur Kerangka Pikir

Masalah pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak ini patut untuk diperhatikan dalam menjamin

perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam melakukan upaya hukum dalam sengketa pajak. Peraturan menjadikan opsi pengontrol bagi masyarakat dalam menjalani kehidupan, peraturan yang adil pula menjadi sebuah acuan terciptanya jaminan bagi masyarakat sebagai pembayar pajak.

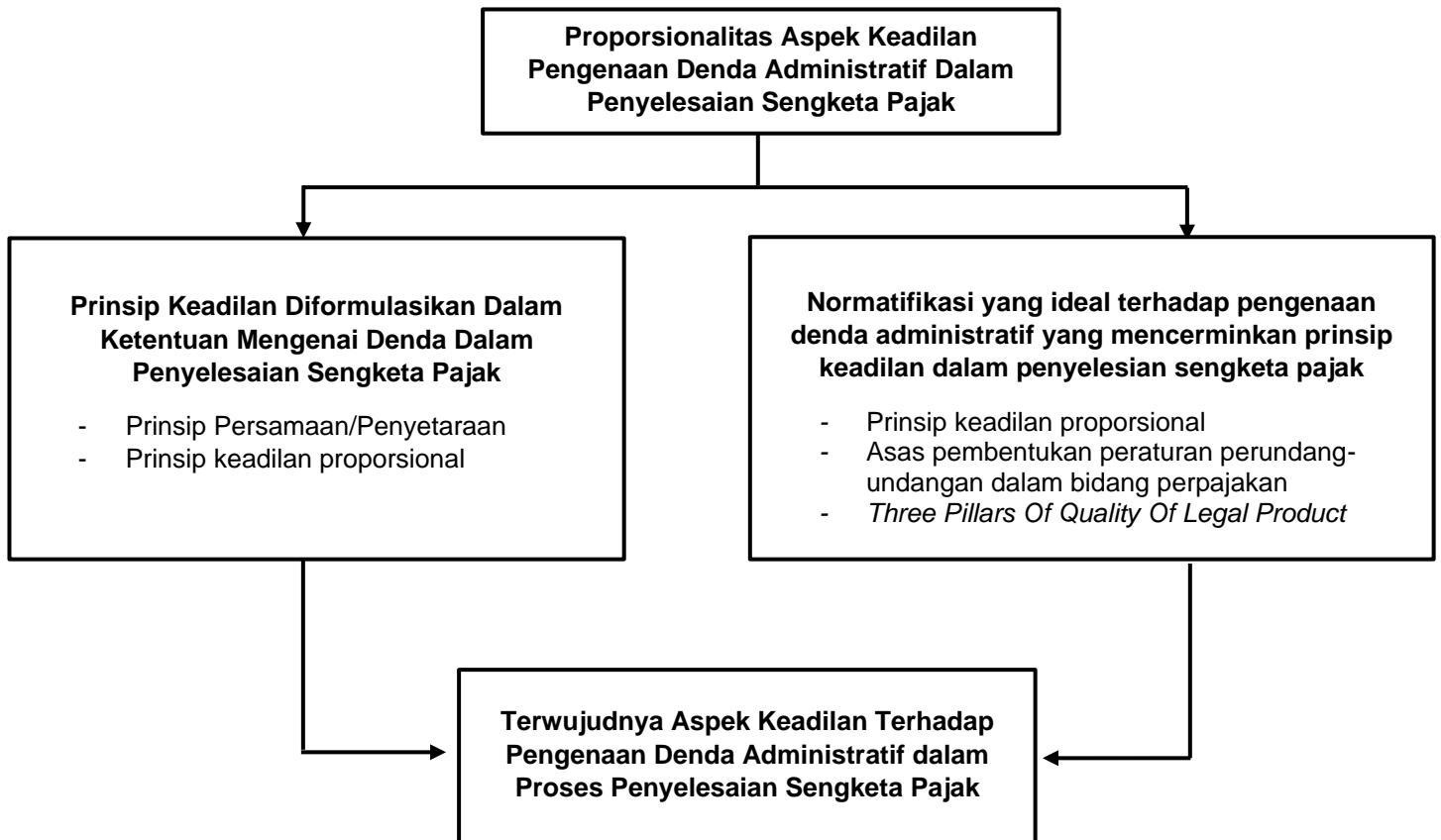
Dalam penelitian ini, memiliki 2 (dua) variabel yang akan dianalisis sebagai variabel bebas/pengaruh (*Independent Variabel*) dan variabel terikat/terpengaruh (*dependent variabel*) serta dijelaskan secara rinci variabel turunannya. Variabel *independent* pertama yaitu konteks prinsip keadilan diformulasikan dalam ketentuan mengenai denda dalam penyelesaian sengketa pajak dalam hal ini dianalisis sesuai dengan naskah akademik peraturan perundang-undangan perpajakan dengan berdasar pada teori keadilan dan prinsip keadilan proporsional.

Variabel kedua yaitu normatifikasi yang ideal terhadap pengenaan denda administratif yang mencerminkan prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak dalam hal ini berdasarkan pada prinsip keadilan proporsional, asas pembentukan peraturan perpajakan, dan prinsip *Three Pillars Of Quality Of Legal Product*.

Kedua variabel *independent* tersebut membentuk variabel *dependent* yaitu terwujudnya aspek keadilan terhadap pengenaan denda administratif dalam proses penyelesaian sengketa pajak.

2. Bagan Kerangka Pikir

Bagan Kerangka Pikir (Conceptual Framework)



I. Definisi Operasional

1. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.
2. Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang meliputi keberatan yang diajukan di lembaga keberatan, Banding dan Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Keberatan adalah upaya hukum yang berada diluar pengadilan pajak yang diperuntukkan untuk memohon keadilan terhadap kerugian bagi wajib pajak. Pengajuan keberatan dilakukan pada lembaga keberatan yang berada di Kantor Wilayah Direktur Jendral Perpajakan sebagai lembaga peradilan tingkat pertama dalam peradilan pajak.
4. Banding adalah upaya hukum yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan keberatan atau suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yang diajukan pada Pengadilan Pajak.

5. Sanksi Perpajakan merupakan jaminan oleh pemerintah untuk mencegah penundaan pembayaran perpajakan, pelanggaran aturan perpajakan, pelanggaran pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak yang tidak patuh.
6. Sanksi administrasi perpajakan adalah sanksi berupa kenaikan, bunga, dan denda yang dikenakan terhadap pelanggaran peraturan yang bersifat hukum publik. Dalam hal ini, sanksi administrasi dikenakan terhadap pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang akibat pelanggarannya pada umumnya tidak merugikan negara.
7. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
8. Prinsip keadilan adalah prinsip perimbangan atau proporsi. Penekanan perimbangan atau proporsi pada prinsip keadilan yang dimana kesamaan hak itu haruslah sama diantara orang-orang yang sama atau proporsional.
9. Normatifikasi ideal yang mencerminkan prinsip keadilan dalam pengenaan denda administratif adalah normatifikasi yang dapat menggambarkan suatu keadilan yang berimbang atau yang proporsional terhadap pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak.