

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Pajak merupakan salah satu instrumen penerimaan negara yang sangat penting bagi pemerintah untuk mencapai tujuan ekonomi, sosial, politik<sup>1</sup>. Secara historis pajak sudah menjadi bagian yang menyatu dalam kehidupan suatu negara, karena dari pajak inilah negara membiayai kegiatan-kegiatan administrasi pemerintahan, angkatan perang dan pembangunan. Negara Kesatuan Republik Indonesia merupakan Negara Hukum yang berdasarkan pada Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, dalam melaksanakan pembangunan yang bersifat berkesinambungan tidak terlepas dari peran pemerintah dan potensi masyarakat, mengingat bahwa pembangunan nasional pada dasarnya diselenggarakan untuk masyarakat dan dilakukan secara bersama-sama oleh pemerintah dan masyarakat Indonesia. Dalam menyelenggarakan pemerintahannya, negara mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya sebagaimana tertuang dalam Alinea 4 Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945.

Untuk mencapai keberhasilan pelaksanaan pembangunan diperlukan biaya yang sangat besar, dengan melihat bahwa kebutuhan pembangunan yang sifatnya

---

<sup>1</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan* (Ed.3), Penerbit Salemba Empat, 2007, Hal 6

proporsional dan disesuaikan dengan kebutuhan pembangunan yang akan berlangsung maka peran pajak diharapkan dapat menjadi pilar penerimaan Negara disamping sektor lainnya, mengingat bahwa pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta masyarakat untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Sesuai falsafah undang-undang perpajakan, membayar pajak bukan hanya merupakan kewajiban, tetapi merupakan hak dari setiap warga Negara untuk ikut berpartisipasi dalam bentuk peran serta terhadap pembiayaan negara dan pembangunan nasional<sup>2</sup>.

Sumber pendapatan negara yang berasal dari pajak merupakan instrumen yang sangat penting dan strategis bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan kelangsungan pembangunan nasional. Sebagai salah satu pilar utama pendapatan negara, penerimaan dari pajak merupakan faktor dominan bagi kelangsungan pembangunan nasional. Terdapat tiga sumber penerimaan negara yang menjadi andalan pada Anggaran Belanja Negara (APBN), yaitu penerimaan dari sektor pajak, penerimaan dari sektor migas dan penerimaan dari sektor bukan pajak<sup>3</sup>. Berdasarkan ketiga sumber tersebut, pada setiap penyusunan APBN terlihat bahwa penerimaan dari sektor pajak merupakan salah satu sumber penerimaan terbesar negara. Hal ini ditandai dengan *trend* terus naiknya penerimaan negara dari sektor

---

<sup>2</sup> Mardiasmo, *Perpajakan (Edisi Revisi)*, Penerbit Andi, Jakarta, 2009, Hal 19

<sup>3</sup> Wirawan B. Ilyas Dan Richrad Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta 2008, Hal 25

pajak dari tahun ke tahun yang memberikan kontribusi yang signifikan dalam pembiayaan pembangunan nasional, dibandingkan penerimaan dari sektor lainya<sup>4</sup>.

Dominannya penerimaan dari sektor pajak pada penerimaan dalam negeri ini terhadap APBN dapat dilihat dari penerimaan pajak dari tahun 2007 sampai tahun 2013 pada tabel dibawah ini :

**Tabel : Proporsi Penerimaan Pajak terhadap APBN<sup>5</sup>**

Tahun	Penerimaan DN (Triliun Rupiah)	Realisasi Penerimaan Pajak DN (Triliun Rupiah)	Proporsi terhadap Penerimaan DN (%)
2007	706,1	491,0	69,5
2008	979,3	658,7	67,2
2009	847,1	619,9	73,1
2010	992,5	723,2	72,8
2011	1.169,9	878,7	75,1
2012	1.332,5	980,1	73,5
2013	1.503,3	1.178,9	78,4

Sebagai kontributor utama bagi penerimaan negara, penerimaan pajak diarahkan untuk mendukung kebijakan fiskal yang berkesinambungan melalui upaya

<sup>4</sup> [Http://Www.Pajak.Go.Id/Content/Article/Kesadaran-Masyarakat-Tentang-Pajak-Setelah-Satu-Dekade-Reformasi-Pajak](http://www.pajak.go.id/content/article/kesadaran-masyarakat-tentang-pajak-setelah-satu-dekade-reformasi-pajak), Dunduh Pada Tanggal 21 Oktober 2013

<sup>5</sup> Direktorat Anggaran Departemen Keuangan RI, Nota Keuangan Dan Rancangan Anggaran Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2012 Dan 2013

optimalisasi pendapatan negara dengan melakukan serangkaian kebijakan yang bersifat reguler seperti reformasi di bidang administrasi, peraturan perundang-undangan dan pengawasan serta penggalian potensi, antara lain dilakukan melalui peningkatan efisiensi pemeriksaan dan penagihan pajak.

Pada tahun 2013 kebijakan penerimaan pajak diarahkan untuk mengoptimalkan penerimaan pajak dengan tidak mengganggu pertumbuhan ekonomi dan iklim investasi dan dunia usaha. Secara umum, pokok-pokok kebijakan tersebut adalah : (1) melanjutkan pokok-pokok kebijakan perpajakan pada tahun-tahun sebelumnya; (2) meningkatkan perbaikan potensi perpajakan; (3) melakukan perbaikan kualitas pemeriksaan dan penyidikan; (4) menyempurnakan sistem informasi teknologi; (5) melakukan perbaikan kebijakan perpajakan yang diarahkan bagi perluasan basis pajak dan ; (6) meningkatkan kegiatan sensus pajak nasional<sup>6</sup>.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) – Kementerian Keuangan Republik Indonesia merupakan instansi Pemerintah (selanjutnya disebut Fiskus) yang berwenang melakukan pemungutan pajak pusat atau pajak negara yang berupa PPh, PPN, PBB, bea materia, cukai yang hasilnya dipergunakan untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan pembangunan (APBN)<sup>7</sup>.

Pajak merupakan pungutan paksa yang dilakukan oleh pemerintah terhadap masyarakat (selanjutnya disebut Wajib Pajak) dengan tidak ada kontraprestasi secara

---

<sup>6</sup> Direktorat Anggaran Departemen Keuangan RI, Ibid

<sup>7</sup> Tony Marsyahrul, *Pengantar Perpajakan (Rev)*, Grasindo, Jakarta, Hal 5

langsung<sup>8</sup>. Agar pungutan pajak tersebut tidak menciderai rasa keadilan masyarakat maka pungutan pajak tersebut harus didasarkan pada undang-undang. Oleh karena pemungutan pajak untuk kepentingan rakyat, maka pemungutan pajak haruslah terlebih dahulu disetujui oleh rakyat sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang telah diamandemenkan dalam Pasal 23A amandemen ke-III Undang-Undang Dasar 1945, yang berbunyi "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"<sup>9</sup>.

Oleh karena pajak mempunyai unsur yang dapat dipaksakan yang mempunyai arti bahwa bila utang pajak tersebut tidak dibayar, maka utang pajak tersebut dapat ditagih dengan menggunakan Surat Paksa dan Sita maupun penyanderaan terhadap Wajib Pajak<sup>10</sup>. Berdasarkan hal tersebut, maka perlu adanya optimalisasi dalam pelaksanaan pemungutan pajak sehingga terjadi peningkatan penerimaan dari sektor pajak.

Pada tahun 1984 diadakan reformasi dibidang perpajakan. Reformasi ini dilakukan dengan melakukan perubahan sistem pemungutan pajak dari *official assessment* menjadi *self assesment system*. Dalam *official assesment system* adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada Fiskus untuk menentukan besarnya pajak yang terhutang oleh Wajib Pajak (sistim pemungutan pajak ini berlaku sebelum tahun 1984), sedangkan *self assesment system*

---

<sup>8</sup> Prof. Dr. Rochmat Soemitro. SH, *Dasar-Dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan*, Eresco, Bandung, 1990; Hal 5

<sup>9</sup> Wirawan B. Ilyas Dan Richard Burton, *Ibid*, Hal 11

<sup>10</sup> H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Cet 6, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta 2006

memberikan wewenang kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan besaran pajak yang terutang (sistem pemungutan pajak ini berlaku mulai 1 Januari 1984 sampai sekarang). Paket reformasi dibidang perpajakan ini adalah dengan diundangkannya tiga undang-undang dibidang perpajakan yaitu : (1) Undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP); (2) Undang-undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH) dan; (3) Undang-undang No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPn BM).

Tujuan yang ingin dicapai Pemerintah dengan Reformasi di bidang perpajakan ini adalah dengan *self Assesment System*, pemerintah ingin memberikan kepercayaan secara penuh kepada Wajib Pajak untuk melakukan kewajiban pajaknya sendiri dengan cara menghitung, menyetor, serta mengisi dan melaporkan jumlah pajaknya sendiri sesuai dengan perhitungan dan data yang dimiliki sendiri oleh Wajib Pajak, dengan demikian diharapkan adanya kesadaran dan kepatuhan yang dimiliki oleh Wajib Pajak itu sendiri.

Dalam UU Pajak tersebut diatur dua ketentuan hukum pajak yaitu :

1. Hukum pajak *Materiil* : yang berisikan subjek-objek jenis Pajak dan pengecualiannya, tata cara dan tarif menghitung Pajak diatur dalam ketentuan UU PPh dan UU PPn dan PPn BM
2. Hukum pajak *formil* : mencakup hal-hal sebagai berikut : (a) Pembinaan, pelayanan, pengawasan, dan penerapan sanksi sesuai dengan peraturan per UU perpajakan; (b) Pengertian yang mendasar mengenai istilah umum Perpajakan;

Wajib Pajak; SPT; NPWP; Keberatan; Gugatan;Banding; (c) Mekanisme dan Prosedur; (d) Pengukuhan Wajib Pajak; (f) Pemeriksaan; (f) Pengenaan Sanksi Surat Ketetapan Pajak; (h) Penagihan; (1) Upaya Hukum Wajib Pajak diatur dalam ketentuan UU KUP.

Dalam rangka melakukan pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, Fiskus sebagaimana ketentuan Pasal 29 UU KUP melakukan pemeriksaan pajak sebagai upaya *check and balances* atas pelaksanaan kewajiban Wajib Pajak. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk: (1) menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan; dan atau; (2) tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan pajak. Output dari upaya pemeriksaan pajak ni adalah Ketetapan Pajak yang diterbitkan Fiskus<sup>11</sup>.

Dengan berlakunya *self assessment sytem* dalam pelaksanaan pemungutan pajak sejak 1984, banyak ditemui perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus mengenai jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak dalam ketetapan pajak yang diterbitkan Fiskus yang berujung pada 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 perpajakan yang berlaku<sup>12</sup>. Perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus terjadi karena tidak ada titik temu dalam persepsi penafsiran ketentuan

---

<sup>11</sup> Indrajaya Burnama S.ST, *Pembetulan SPT Dengan Sepenuh Hati*, Indonesian Tax Review Volume V/Edisi 09, 2012, Hal 29

<sup>12</sup> Pasal 1 (5) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

perundang-undangan pajak, penghitungan serta penerapan peraturan perundang-undangan secara jelas<sup>13</sup>.

Sengketa pajak perlu diselesaikan secara adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, sederhana, serta memberi kepastian hukum. Dalam hal ini, peradilan administrasi dibutuhkan dalam hukum pajak.

Sengketa pajak yang terjadi antara Wajib Pajak dengan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada mulanya timbul karena adanya penetapan pajak yang dilakukan oleh KPP melalui proses pemeriksaan. Apabila Wajib Pajak tidak menerima penetapan pajak tersebut, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas penetapan tersebut. Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 25 (1) UU No. 6 tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan UU No. 28 Tahun 2007 Tentang KUP, bahwa keberatan hanya dapat diajukan kepada Direktur Jendral Pajak atas suatu: (a) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar ; (b) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan; (c) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; (d) Surat Ketetapan Pajak Nihil; dan (e) Surat Tagihan Pajak. Hasil akhir dari proses keberatan adalah Keputusan Keberatan. Atas Keputusan Keberatan ini, Jika Wajib Pajak tidak puas dengan keputusan Dirjen Pajak atas keberatan yang diajukan, dapat mengajukan permohonan banding kepada Pengadilan Pajak sebagaimana ketentuan Pasal 27 ayat (1) UU KUP.

Permohonan Banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak adalah berbeda dengan upaya hukum banding yang ada pada sistem peradilan pada umumnya.

---

<sup>13</sup> Ruki Komariah Dan Ali Purwito M, *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan, Dan Cukai*, Badan Penerbit FH UI, Jakarta, 2006 Hal 56

Banding di Pengadilan Pajak bukanlah upaya hukum yang dilanjutkan di tingkat II (Pengadilan Tinggi) pada umumnya untuk proses pemeriksaan lebih lanjut (baik secara formal maupun materiil) atas suatu sengketa yang telah diputuskan pada pengadilan di tingkat sebelumnya. Banding di Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutuskan sengketa pajak atas keputusan keberatan sesuai ketentuan pasal 39 UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak<sup>14</sup>.

Berbeda halnya dengan proses perkara banding yang merupakan kelanjutan dari proses keberatan kepada Dirjen Pajak, perkara gugatan sebagaimana ketentuan pasal 23 ayat (2) UU KUP juga dapat diajukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak ke Pengadilan Pajak terhadap:<sup>15</sup>

- b. pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
- c. keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
- d. keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26 (UU KUP); atau
- e. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan

Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, oleh karena putusan banding sebagaimana

---

<sup>14</sup> Muhammad Sukri Subki & Djumadi, *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*, Elex Media Computindo, Jakarta, 2007, Hal 22

<sup>15</sup> Muhammad Sukri Subki & Djumadi, *Ibid*, Hal 22

ketentuan pasal 77 (1) UU No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak merupakan keputusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap<sup>16</sup>.

Melihat proses administrasi pajak dan proses keberatan sampai dengan banding di atas, kita dapat mencermati bahwa dalam setiap proses interaksi antara Wajib Pajak dengan Fiskus terdapat potensi untuk terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan wewenang. Risiko terjadinya penyelewengan tentunya berbeda-beda untuk setiap posisi Fiskus, sesuai dengan tingkat intensitas interaksi. Satu hal yang perlu digarisbawahi, keputusan Pengadilan Pajak sifatnya final dan mengikat. Upaya hukum luar biasa yang bisa diajukan apabila terjadi ketidakpuasan pihak-pihak yang bersengketa adalah Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung<sup>17</sup>.

Pengajuan Banding adalah merupakan salah satu hak Wajib Pajak sesuai ketentuan perundang-undangan Pajak, yang bertujuan untuk menyelesaikan sengketa pajak yang dialaminya dengan Fiskus di Pengadilan Pajak. Namun untuk dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak harus memenuhi syarat formal sebagaimana diatur dalam pasal 36 (4) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yaitu membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak terutang yang tertuang dalam keputusan keberatan yang diajukan banding. Besaran kewajiban syarat formal dalam pengajuan banding membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak terutang berbeda penafsiran dengan ketentuan yang ada pada UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 tentang KUP.

---

<sup>16</sup> Muhammad Sukri Subki & Djumadi, Ibid, Hal 22

<sup>17</sup> Pasal 77 (3) UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

Melihat uraian-uraian tersebut diatas, sikap yang berkembang dimasyarakat adalah terjadinya rasa ketidakpercayaan terhadap penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak, sehingga hal inilah yang mendorong penulis untuk mengadakan penelitian tentang **Upaya Hukum Yang Dapat Diajukan oleh Wajib atas Ketetapan Pajak yang diterbitkan Fiskus**. Hal inilah yang mendorong penulis tertarik untuk mengadakan penelitian atas upaya hukum yang dapat dilakukan terhadap sengketa pajak.

## **B. Perumusan Masalah**

Sebagaimana uraian yang telah dikemukakan pada latar belakang, penulis akan mengangkat pokok permasalahan sebagai berikut :

1. Apakah ketentuan mengenai upaya hukum yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak agar dapat memenuhi rasa keadilan?
2. Apakah peran dan kedudukan Pengadilan Pajak sebagai institusi pengadilan dalam sengketa pajak di Indonesia?

## **C. Tujuan Penelitian**

Dengan memperhatikan latar belakang dan perumusan masalah, maka tujuan penulisan ini adalah :

1. Untuk mengetahui apakah upaya hukum yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana ketentuan Undang-Undang Pajak telah memenuhi rasa keadilan;

2. Untuk mengetahui kedudukan Pengadilan Pajak apakah telah sesuai dengan Undang-Undang Dasar 1945.

#### **D. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi manfaat sebagai berikut :

1. Manfaat secara teoritis

Penelitian ini diharapkan berguna bagi perkembangan ilmu hukum pajak, khususnya mengenai penerapan ketentuan pajak pada sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

2. Manfaat secara praktis

Memperluas wawasan pembaca dan referensi bagi pihak yang berkepentingan mengenai penetapan SKP sebagaimana yang berlaku dalam ketentuan peraturan perpajakan di Indonesia.

#### **E. Kerangka Teoritis**

Teori hukum bermanfaat dalam penelitian hukum karena hukum tersebut membahas tentang perkembangan hukum berkaitan dengan perubahan-perubahan dalam masyarakatnya dan uraian ini akan melibatkan pembicaraan mengenai struktur politiknya, pengelompokan sosialnya dan sebagainya<sup>18</sup>. Untuk menggali makna lebih jauh dari aturan hukum, tidak cukup dilakukan penelitian dalam ruang lingkup

---

<sup>18</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, PT. Citra Aitya Bakti, Bandung, 1996, Hal 9

dogmatik hukum, melainkan lebih mendalam lagi memasuki teori hukum. Penelitian hukum dalam tataran teori diperlukan bagi mereka yang ingin mengembangkan suatu bidang kajian hukum tertentu<sup>19</sup>. Selain itu bagi suatu penelitian, teori memiliki manfaat sebagai berikut :<sup>20</sup>

1. Teori tersebut berguna untuk lebih mempertajam atau lebih mengkhhususkan fakta yang hendak diselidiki atau diuji kebenarannya;
2. Teori sangat berguna didalam mengembangkan sistem klasifikasi fakta, membina struktur konsep-konsep serta memperkembangkan definisi-definisi;
3. Teori biasanya merupakan suatu ikhtisar daripada hal-hal yang telah diketahui serta diuji kebenarannya yang menyangkut obyek yang diteliti;
4. Teori memberikan kemungkinan pada prediksi fakta mendatang, oleh karena telah diketahui sebab-sebab terjadinya fakta tersebut dan mungkin fakto-faktor tersebut akan timbul lagi pada masa-masa mendatang.
5. Teori memberikan petunjuk-petunjuk terhadap kekurangan-kekurangan pada pengetahuan peneliti.

Dalam rangka penulisan tesis ini, arah dari penulisan ini akan dimulai dari pembahasan tentang asas keadilan (*fairness*) yang selalu didasarkan pada undang-undang. Dalam peraturan perundang-undangan tersebut terdapat berbagai hak dari kedua pihak yaitu Otoritas Pajak dan Wajib Pajak.

---

<sup>19</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*. Cet-6, Kencana, Jakarta, 2010, Hal 72-73

<sup>20</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Cet-3, UI Press, Jakarta, 2006, Hal 121

Pengadilan Pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam hal sengketa pajak baik kepada Wajib Pajak maupun kepada Pemungut Pajak (Pemerintah) sesuai dengan ketentuan undang-undang atau hukum positif<sup>21</sup>. Proses ini merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak atau Pemungut Pajak di hadapan suatu instansi yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa tersebut.

Teori *Demokrasi Deliberatif* dari Jurgen Habermas menyatakan penyusunan suatu hukum atau peraturan yang demokratis menjamin semua kepentingan masyarakat, bila dalam proses penyusunannya memberi akses dan membuka komunikasi dengan semua masyarakat<sup>22</sup>. Teori ini digunakan untuk menganalisis permasalahan yang berkaitan dengan penyelesaian sengketa pajak. Pajak meskipun dijadikan sebagai sumber penerimaan utama negara tetapi dalam pemungutannya tidak boleh sewenang-wenang dan mengorbankan kepentingan yang lain.

Pengenaan sanksi administrasi yang tinggi dalam keberatan dan banding pada dasarnya dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak dijadikan alasan penundaan pembayaran pajak tetapi disisi lain bagi Wajib Pajak sanksi tersebut, dianggap sebagai suatu ancaman dan hambatan dalam proses pemberian keadilan. Teori ini dapat dijadikan sebagai pertimbangan untuk membuat suatu ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak yang tetap menyeimbangkan kepentingan Wajib Pajak dengan kepentingan Fiskus. Memberi kesempatan kepada masyarakat untuk

---

<sup>21</sup> Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan 2*, Eresco, Bandung, 1997 Hal 143

<sup>22</sup> Lili Rasjidi, *Dasar-Dasar Filsafat Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 1999, Hal 23

ikut berpartisipasi dalam penyusunan pertauran merupakan salah satu ciri dari teori ini sehingga tercipta suatu peraturan yang sesuai dengan aspirasi rakyat.

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasar pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari : *pertama*, keadilan dalam hubungan antara Pemerintah dan Wajib Pajak, *kedua*, keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations*, mengemukakan empat asas pemungutan pajak yang lazim disebut *The Four Commons Maxims Taxation*, lebih lanjut disebutkan, supaya peraturan pajak adil harus memenuhi syarat : Asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*), asas kepastian hukum (*certainty*), asas tepat waktu (*convenient of payment*) dan asas *economic of collection* syarat yang mengharuskan biaya pemungutan pajak harus relatif kecil dibandingkan dengan pajak yang masuk.

Berdasarkan keempat asas tersebut asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*) sangat relevan dengan penelitian ini. Suatu kebijakan perpajakan dikatakan adil apabila terdapat keseimbangan hak dan kewajiban antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Asas-asas pemungutan pajak di atas menjadi pedoman bagi pembuat undang-undang perpajakan agar undang-undang tersebut dapat mencerminkan rasa keadilan. Asas-asas tersebut dijadikan sebagai ukuran untuk menguji apakah suatu undang-undang perpajakan telah mencerminkan rasa keadilan atau tidak, sedangkan

kriterianya terletak apda sejauhmana asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak tersebut diintrodusir dalam undang-undang yang bersangkutan.<sup>23</sup>

Teori Kedaulan Hukum dari Krabbe dalam bukunya *Die Lehre der Rechtssouveranitat*, pada intinya teori ini berpendapat bahwa ditaatinya hukum bukan karena negara menghendaknya tetapi karena merupakan perumusan kesadaran hukum rakyat<sup>24</sup>. Sanksi bukanlah satu-satunya cara untuk menciptakan agar suatu peraturan dapat ditaati, tetapi bagaimana menumbuhkan kesadaran hukum merupakan hal yang sangat penting.

Penerapan sanksi yang tinggi dalam pengajuan keberatan dan banding pajak tentunya tidak sejalan dengan teori ini, upaya peningkatan kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak dalam pembayaran pajak dapat ditempuh melalui penciptaan suatu peraturan yang adil. Undang-undang yang adil secara tidak langsung dapat mempengaruhi kepatuhan dan ketaatan Wajib Pajak. Ketaatan akan datang dengan sendirinya jika hukum dirasa adil dan sesuai dengan hak asasi manusia.

## **F. Kerangka Pemikiran**

Pajak adalah Perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat yang ditentukan dalam undang-undang untuk membayar sejumlah tertentu kepada negara yang dapat dipaksakan dengan

---

<sup>23</sup> Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, Hal 45

<sup>24</sup> Lili Rasjidi, *Ibid*, Hal 88

tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.<sup>25</sup>

Sejak sektor migas tidak dapat dijadikan andalan utama dalam penerimaan negara dan beralih pada sektor pajak, hal ini disikapi Pemerintah dengan melakukan berbagai upaya dalam rangka mengoptimalkan penerimaan negara yang berasal dari pajak, antara lain dengan cara membuat kebijakan reformasi sistem perpajakan pada tahun 1984. Salah satu perubahan yang menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assessment* ke *sistem self assessment*. Berdasarkan *sistem self assessment* apabila masyarakat memenuhi kriteria sebagai Wajib Pajak, maka berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UU No. 16 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 28 tahun 2007 tentang KUP, diwajibkan untuk mendaftarkan diri pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya akan diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Utang pajak menurut sistem *self assessment* timbul ketika telah terpenuhi syarat subyektif dan obyektif menurut ketentuan undang-undang tanpa menunggu adanya campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak.

Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada Wajib Pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrumen pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalahgunakan Wajib Pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi Fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Apabila hasil pemeriksaan

---

<sup>25</sup> Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Eresco, Bandung, 1990, Hal 51

menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkannya oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuannya dan menimbulkan koreksi, maka Fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Dalam praktek seringkali terjadi Wajib Pajak tidak menyetujui besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak sebagaimana yang terutang dalam SKP. Perbedaan perhitungan antara Fiskus dan Wajib Pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, dalam kerangka negara hukum Wajib Pajak berhak diberi perlindungan hukum yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa. Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang berbeda yang tersebar dalam berbagai ketentuan baik dilihat dari prosedur mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

## **G. Metode Penelitian**

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan. Penelitian hukum normatif adalah penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka. Pendekatan normatif digunakan dengan maksud untuk mengkaji dan menganalisis bahan pustaka atau data sekunder yang berkaitan dengan materi penelitian yang berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan

hukum tersier.<sup>26</sup> Penelitian ini akan menekankan pada data sekunder yaitu dengan mempelajari dan mengkaji asas-asas hukum dan kaidah-kaidah hukum positif yang berasal dari bahan-bahan kepustakaan yang ada dalam peraturan perundang-undangan serta ketentuan-ketentuan hukum, asas-asas hukum dan/atau doktrin-doktrin hukum terutama yang berkaitan dengan kedudukan Pengadilan Pajak dan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

#### ▪ **Jenis Penelitian**

Penelitian ini bersifat deskriptif analitis, yaitu suatu metode penelitian yang menjabarkan fakta-fakta, yang diperoleh sebagaimana adanya dan dianalisis dengan teori-teori yang relevan.<sup>27</sup> Deskriptif analitis berarti bahwa penelitian ini menggambarkan suatu peraturan hukum dalam konteks teori-teori hukum pajak dan pelaksanaannya, serta menganalisis fakta secara cermat tentang penggunaan peraturan perundang-undangan perpajakan dan upaya hukum yang terkait dengan penyelesaian sengketa pajak.

#### ▪ **Pendekatan Masalah**

Pendekatan masalah yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan karena penulis akan melakukan penelitian dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang

---

<sup>26</sup> Soerjono Soekanto Dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pers, Jakarta 2010, Hal 13-14

<sup>27</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta 1985, Hal 10

terkait dengan upaya penyelesaian sengketa pajak, serta asas keadilan dalam penyelesaian sengketa. Sedangkan pendekatan konseptual digunakan karena penulis juga akan melakukan pendekatan atas pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum pajak, khususnya yang terkait dengan upaya hukum terkait penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

#### ▪ **Sumber Data Penelitian**

Data dan sumber data yang digunakan adalah bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.

1. *Bahan hukum primer*, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat dan terdiri dari Norma atau kaedah dasar, peraturan dasar, peraturan perundang-undangan, yurisprudensi, traktat, bahan hukum dari zaman penjajahan yang hingga kini masih berlaku.<sup>28</sup>
2. *Bahan hukum sekunder*, yaitu bahan hukum yang terdiri dari semua publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi. Publikasi tentang hukum meliputi buku-buku teks, kamus-kamus hukum, jurnal-jurnal hukum, putusan pengadilan serta komentar-komentar atas putusan pengadilan<sup>29</sup>
3. *Bahan hukum tersier*, atau bahan penunjang yaitu yang terdiri dari bahan hukum penunjang yang memberi petunjuk dan penjelasan terhadap bahan

---

<sup>28</sup> Soerjon Soekanto Dan Sri Mamudji, Ibid, Hal 13-14 Dan 52

<sup>29</sup> Peter Mahmud Marzuki, Ibid, Hal 141

hukum sekunder seperti misalnya kamus umum, kamus hukum, majalah dan/atau jurnal-jurnal ilmiah.

#### ▪ **Tehnik dan Alat Pengumpulan Data**

Tehnik dan alat pengumpulan data diperoleh dengan cara studi dokumen atau studi kepustakaan. Studi kepustakaan dilakukan dengan memanfaatkan berbagai literatur berupa peraturan perundang-undangan, buku-buku, karya-karya ilmiah, maupun bahan kuliah yang terkait dengan perjanjian, asas kebebasan berkontrak dan asas keseimbangan, serta sumber data sekunder.

#### **H. Sistematika Penulisan**

Tesis ini terdiri dari empat bab, untuk mempermudah pembahasan dalam penelitian ini disusun dalam sistematika berikut ini :

- Bab Pertama, sebagai bab pendahuluan terdiri dari latar belakang, perumusan masalah, ruang lingkup penelitian, tujuan penelitian, kerangka teori dan konseptual, asumsi, metode penelitian hukum dan sistematika.
- Bab Kedua, adalah bab yang mengulas Surat Ketetapan Pajak sebagai dasar Wajib Pajak mengajukan upaya hukum, dengan ulasan mengenai sejarah penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan mekanisme penerapan upaya hukumnya

- Bab Ketiga, adalah bab yang mengulas Analisa Peran dan kedudukan Pengadilan Pajak di Indonesia yang memaparkan sejarah dan kedudukan Pengadilan Pajak dalam upaya sengketa pajak di Indonesia.
- Bab Keempat, sebagai penutup terdiri dari kesimpulan dan saran-saran.