

PEMBINAAN PENGADILAN PAJAK OLEH MAHKAMAH AGUNG: ANALISIS UPAYA PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK YANG ADIL PASCA PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI NOMOR 26/PUU-XXI/2023

Siti Chadijah, Fakultas Hukum Universitas Pamulang,
Email: Schadijah08@gmail.com

Abdul Hadi, Fakultas Hukum Universitas Pamulang,
Email: hadi.unpam@gmail.com

doi: <https://doi.org/10.24843/KS.2025.v13.i03.p16>

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk memahami eksistensi pengadilan pajak pasca Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 26/PUU-XXI/2023 dan lebih lanjut mengidentifikasi kedudukan lembaga keberatan dalam penyelesaian sengketa yang adil pasca Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut serta menganalisis bagaimana mekanisme penyelesaian sengketa pajak apabila dikaitkan dengan asas keadilan. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian normative dengan menggunakan data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, antara lain UU KUP, UU HPP, Peraturan lainnya serta bahan hukum sekunder yaitu buku-buku, jurnal yang relevan dengan permasalahan yang diteliti. Hasil Penelitian menunjukkan bahwa dalam pertimbangannya, mahkamah berpandangan peralihan tersebut dapat menciptakan independensi terhadap lembaga pengadilan pajak sehingga menciptakan keadilan dalam memutus perkara sengketa pajak. setelah adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, MK akan menyatukan kewenangan pembinaan Pengadilan Pajak dalam satu atap di bawah Mahkamah Agung. Mekanisme penyelesaian sengketa pajak juga mengenal jalur penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif mempunyai kelemahan berkaitan dengan keobyektifan pemutus mengingat penyelesaiannya masih termasuk salah satu pihak yang berperkara.

Kata Kunci: Keberatan, Sengketa Pajak, Putusan Mahkamah Konstitusi.

ABSTRACT

The purpose of this study is to understand the existence of tax courts after the Constitutional Court (MK) Decision Number 26/PUU-XXI/2023 and further identify the position of the objection institution in fair dispute resolution after the Constitutional Court Decision and analyze how the tax dispute resolution mechanism is related to the principle of justice. The type of research used is normative research using secondary data consisting of primary legal materials, including the KUP Law, HPP Law, other Regulations and secondary legal materials, namely books, journals that are relevant to the problems being studied. The results of the study show that in its considerations, the court is of the view that the transition can create independence for the tax court institution so as to create justice in deciding tax dispute cases. After the Constitutional Court Decision Number 26/PUU-XXI/2023, the Constitutional Court will unite the Tax Court's coaching authority under one roof under the Supreme Court. The tax dispute resolution mechanism also recognizes the dispute resolution path through administrative efforts. Dispute resolution through administrative efforts has weaknesses related to the objectivity of the decision maker considering that the resolver is still one of the parties to the case.

Key Words: Objections, Tax Disputes, Constitutional Court Decisions.

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang berasal dari partisipasi masyarakat. Negara berwenang memungut pajak dari rakyatnya karena pajak digunakan sebagai sarana untuk mensejahterakan rakyat. 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 (Selanjutnya disebut UU KUP). Berdasarkan definisi pajak yang terdapat dalam UU KUP, 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. Dengan demikian, Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya.¹

Sistem pemungutan pajak yang diterapkan saat ini, sebagian besar menggunakan sistem *Self Assessment* yang titik berat 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 sistem ini, fiskus hanya berperan untuk mengawasi, seperti melakukan penelitian apakah surat pemberitahuan (SPT) telah diisi dengan lengkap dan semua lampiran sudah disertakan, juga meneliti kebenaran penghitungan dan penulisan., yang dimana untuk mengetahui kebenaran (material) data yang ada dalam SPT, fiskus akan melakukan pemeriksaan.² Dalam prakteknya sering terjadi perbedaan penghitungan antara wajib pajak dengan fiskus tentang besarnya pajak yang harus dibayar. Hal inilah yang dapat menimbulkan sengketa pajak.

Sengketa pajak merupakan sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pemerintah di bidang perpajakan. Sengketa pajak tersebut dapat dibedakan menjadi dua sengketa pajak dalam arti sempit dan dalam arti luas. Sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan merupakan sengketa pajak dalam arti sempit. Sengketa pajak dalam arti luas, tidak hanya meliputi banding dan gugatan saja tetapi meliputi juga sengketa pajak yang penyelesaiannya melalui keberatan sebagai upaya hukum biasa.³ Dengan demikian, pemberian jaminan serta kepastian hukum pajak diperlukan tersedianya : Pertama, aturan hukum yang terang dan jelas, wajib dijalankan secara konsisten. Dengan adanya aturan hukum, setiap warganegara yang berkepentingan dapat dengan gampang mengetahui yang berkaitan dengan pemungutan pajak. Kedua, aparat pajak dalam menjalankan peran sebagai pelaksana Undang-Undang Pajak menjalankan sesuai aturan yang berlaku Undang-undang pajak.⁴

¹ Mudzakkir, "Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus", *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8 No. 1 (2011) : 46

² Saddang Am, dan A.Sarjan, "Pengaruh Self Assesment System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Kpp Pratama Watampone)" *Jurnal Al-Tsarwah* 3 No. 1 (2020): 79

³ Muchammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2013), 28

⁴ Soewita, Samuel, Tinjauan Yuridis Pasal 29 Uu Kup No 6 Tahun 1983 Jo Uu 16 Tahun 2009 Atas Kewenangan Pemeriksa Pajak, *Jurnal Pamulang Law Review*, 4 No.1 (2021) : 69

Dalam kerangka negara hukum, dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, wajib pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa.⁵ Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pembiayaan bagi negara, pajak mempunyai peraturan yang spesifik, hal demikian terlihat dalam ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak. Dalam wajib pajak mengajukan keberatan atas SKP, tetapi keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 30 % dari jumlah pajak berdasar keputusan keberatan (Pasal 25 ayat (9) UU HPP). Dalam hal wajib pajak mengajukan banding, apabila banding ditolak atau dikabulkan sebagian wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 60% dari putusan banding (Pasal 27 ayat (5 d) UU HPP). Kedua sanksi ini sebelumnya tidak dikenal dalam undang-undang yang lama. Pengenaan sanksi administrasi yang begitu tinggi dalam keberatan dan banding dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak dijadikan sebagai alasan penundaan pembayaran pajak. Disisi lain, apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak sanksi tersebut tentunya sangat memberatkan, wajib pajak diberikan suatu akses untuk mencari keadilan tetapi disisi lain ada suatu ancaman berupa pengenaan sanksi yang tinggi, hal ini tentunya dapat mempengaruhi hasrat wajib pajak untuk mencari Keadilan.

Selain dari prosedur penyelesaian sengketa pajak, spesifikasi lain terlihat dari mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Ada dua model penyelesaian sengketa pajak, pertama, penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi administrasi yang masih termasuk pihak yang berperkara, kedua, penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi yang berdiri sendiri di luar pihak yang berperkara, yaitu Pengadilan Pajak.⁶ Upaya yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa melalui model pertama adalah upaya keberatan sedangkan dalam model kedua wajib pajak diberi kesempatan untuk mengajukan upaya banding dan gugatan.

Upaya hukum keberatan ini merupakan salah satu bentuk perlindungan hukum yang diberikan undang-undang terhadap wajib pajak apabila diperlakukan tidak adil oleh fiscus. Mengenai lembaga keberatan pajak ini, menarik untuk dikaji tentang kelembagaannya (kedudukannya) khususnya tentang keindependenannya. Akan tetapi dalam penyelesaian sengketa pajak di muka lembaga keberatan, sangatlah berbeda dengan penyelesaian sengketa di muka pengadilan. Surat keberatan diputuskan oleh hakim doleansi (pejabat pajak yang diberi tugas untuk memutus surat keberatan), tanpa mengadakan sidang seperti yang dilakukan di pengadilan.⁷

Lahirnya Mahkamah Konstitusi menandai era baru dalam sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia. Beberapa wilayah yang tadinya tidak tersentuh (*untouchable*) oleh hukum, seperti masalah *judicial review* terhadap undang-undang, sekarang dapat dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi. Di samping itu juga kewenangan-kewenangan lainnya yang diatur dalam UUD 1945 pasca Amandemen. Munculnya Mahkamah

⁵ Asriyani. "Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak", *Dalam Jurnal Katalogis*, 5 No. 8 (2017) : 178-179.

⁶Jazim Hamidi dan Mariyadi Faqih, *Mengenal Badan Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Bandung : Tristo, 1999), 50

⁷ Winahayu Erwiningsih, "Implementasi Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak Indonesia", *Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum* 6 No. 2 (2022): 259.

Konstitusi sebagai pelaku kekuasaan kehakiman diharapkan menjadi *entry point* yang mendorong terwujudnya sistem kekuasaan kehakiman yang modern di Indonesia.⁸

Selama ini, proses keberatan yang dijalani Wajib Pajak dinilai belum mencerminkan independensi seutuhnya, salah satunya disebabkan karena lembaga keberatan pajak masih berada di bawah struktur organisasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Baru-baru ini Mahkamah Konstitusi (MK) telah memutuskan peralihan kelembagaan pengadilan pajak yang semula berada di bawah Kementerian Keuangan (Kemenkeu), kini menjadi di bawah payung Mahkamah Agung (MA) melalui putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023. Dalam pertimbangannya, mahkamah berpandangan peralihan tersebut dapat menciptakan independensi terhadap lembaga pengadilan pajak sehingga menciptakan keadilan dalam memutus perkara sengketa pajak.

1.2 Rumusan Masalah

Rumusan masalah dari penelitian ini yaitu, **Pertama** bagaimana kedudukan lembaga keberatan dalam penyelesaian sengketa yang adil pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023? dan **Kedua** bagaimana mekanisme penyelesaian sengketa pajak apabila dikaitkan dengan asas keadilan?

1.3 Tujuan Penulisan

Tujuan dari penulisan ini adalah untuk mengidentifikasi kedudukan lembaga keberatan dalam penyelesaian sengketa yang adil pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 dan menganalisis mekanisme penyelesaian sengketa pajak apabila dikaitkan dengan asas keadilan.

2. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah metode pendekatan yuridis normatif yang diartikan sebagai penelitian atas aturan-aturan perundangan, baik ditinjau dari sudut hirarki perundang-undangan (vertikal) maupun hubungan harmoni perundang-undangan (horizontal).⁹ penelitian dengan metode pendekatan yuridis normatif ini merupakan penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder yang berupa bahan-bahan sekunder dengan memahami hukum sebagai perangkat peraturan atau norma-norma positif dalam sistem perundang-undangan yang mengatur mengenai permasalahan dalam penelitian ini. Sumber data yang digunakan dalam penelitian yuridis normatif ini menggunakan data sekunder. Dimana sumber data sekunder yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer terdiri dari Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan. Sedangkan bahan hukum sekunder terdiri dari penjelasan atas peraturan perundang-undangan yang digunakan sebagai bahan hukum primer, buku-buku literatur atau bacaan yang berkaitan dengan topik penulisan, hasil-hasil penelitian yang berkaitan dengan topik penulisan, pendapat ahli

⁸ Bambang Sutiyoso, "Putusan Mahkamah Konstitusi Dan Implikasinya Terhadap Pencari Keadilan", *Jurnal Hukum* 3 No. 15 (2008): 352 - 372.

⁹ Bachtiar, *Metode Penelitian Hukum*, (Tangerang Selatan: Unpam Press, 2018), 85

yang berkompeten dengan peneliti, artikel atau tulisan para ahli, dan sarana elektronika yang membahas permasalahan terkait

Teknik pengumpulan bahan hukum yang digunakan penulis dalam penelitian ini adalah metode kepustakaan atau pengumpulan bahan hukum dengan jalan membaca dan menelusuri literatur-literatur yang berkaitan dengan judul yang kebanyakan terdapat di perpustakaan-perpustakaan kemudian mengambil hal-hal yang dibutuhkan baik secara langsung maupun saduran. Dan data yang diperoleh dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan metode kualitatif, yaitu metode analisis data dengan cara mengelompokkan dan menyeleksi data yang diperoleh dari penelitian lapangan menurut kualitas dan kebenarannya kemudian disusun secara sistematis, yang selanjutnya dikaji dengan metode berpikir secara deduktif dihubungkan dengan teori-teori dari studi kepustakaan (data sekunder), kemudian dibuat kesimpulan yang berguna untuk menjawab rumusan masalah dalam penelitian ini.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Kedudukan Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023

A. Lembaga Keberatan

Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak tidak berada dalam satu kesatuan utuh dalam satu undang-undang pajak, melainkan diatur secara tersendiri pada undang-undang pajak yang berbeda.¹⁰ Lembaga keberatan berada pada pejabat pajak, yang dilimpahkan wewenang dan ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Lembaga keberatan sebagai bagian dari Lembaga Peradilan Pajak, dapat menyelenggarakan peradilan pajak secara murni atau tidak. Tolak ukur yang digunakan adalah unsur Peradilan secara murni yang terdiri dari:¹¹

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

Lembaga Keberatan merupakan “Lembaga Peradilan Pajak”, sehingga Lembaga Keberatan memiliki pula kompetensi relatif dan kompetensi absolut, yaitu:¹²

- a. Kompetensi Relatif Lembaga Keberatan
Kompetensi relatif Lembaga Keberatan ditentukan oleh batas wilayah hukum berlakunya pajak yang menjadi kewenangannya. Lembaga Keberatan dinyatakan berwenang untuk memeriksa dan memutus sengketa tatkala pajak yang disengketakan berlaku dalam wilayah hukumnya.
- b. Kompetensi Absolut Lembaga Keberatan
Kompetensi Absolut Lembaga Keberatan berkaitan dengan kewenangan untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak menurut objek atau materi sengketa pajak yang diajukan kepadanya. Kompetensi absolut Lembaga Keberatan

¹⁰ Arridho Abduh, “Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan” *Jurnal Eksekusi* 1 No.2 (2019) : 188

¹¹ Saidi, Muhammad Djafar., *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2007), 311

¹² *Ibid*, 303

adalah keberatan yang timbul dalam bidang perpajakan antara pejabat dengan Wajib Pajak termasuk pemotong atau pemungut pajak, atau sesama Wajib Pajak.

Penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan memiliki prosedur yang berbeda secara signifikan dibandingkan dengan penyelesaian sengketa di pengadilan. Dalam proses ini, surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak akan diputuskan oleh pejabat pajak yang disebut hakim doleansi, yang memiliki tugas untuk menilai dan memutuskan keberatan tersebut. Proses pengambilan keputusan ini dilakukan tanpa adanya sidang formal sebagaimana yang biasanya terjadi di pengadilan. Hal ini menunjukkan bahwa penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan lebih mengutamakan proses administratif yang tidak melibatkan prosedur peradilan formal seperti yang terjadi di pengadilan.¹³ Pengiriman surat keberatan dapat dilakukan melalui dua cara alternatif, yaitu pertama, melalui perusahaan jasa ekspedisi atau kurir yang disertai dengan bukti pengiriman surat, dan kedua, secara elektronik melalui *e-Filing* dengan menggunakan Penyedia Jasa Aplikasi atau *Application Service Provider* (ASP).¹⁴

B. Timbulnya Keberatan

Keberatan timbul tidak hanya perbedaan yang terjadi antara fiskus dan Wajib Pajak yang menyebabkan Wajib Pajak merasa dirugikan oleh fiskus saja namun keberatan juga dapat timbul karena Wajib Pajak merasa dirugikan oleh pemotong atau pemungut pajak. Dalam hal ini keberatan timbul karena menurut Wajib Pajak pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan padanya tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Jadi dapat dikatakan bahwa keberatan timbul karena terjadinya perbedaan dalam penghitungan pajak yang seharusnya dibayar, dipotong atau dipungut yang merupakan konsekuensi dari pelaksanaan *self assessment system*. Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak umumnya berkaitan dengan materi atau substansi dari tindakan hukum yang diambil oleh pejabat pajak, serta oleh pemotong atau pemungut pajak. Dalam hal ini, wajib pajak mempertanyakan atau tidak setuju dengan keputusan atau tindakan yang dilakukan oleh pihak-pihak tersebut terkait kewajiban perpajakannya.¹⁵

Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak. Keberatan yang diajukan adalah terhadap materi atau isi dari ketetapan pajak yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Perkataan "suatu" dimaksudkan bahwa satu keberatan harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu tahun pajak, misalnya: Pajak Penghasilan Tahun Pajak 1995 dan Tahun Pajak 1996 keberatannya harus

¹³ Nabitatus Sa'adah, "Tinjauan Terhadap Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan", *Administrative Law & Governance Journal* 2 No.3 (2018) : 272

¹⁴ Hanggoro Pamungkas, "Penyelesaian Sengketa Pajak", *Binus Business Review* 2 No.1 (2011) : 556

¹⁵ Ika Sasti. F dan Weni Nurfitasari, "Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Proses Keberatan di KPP Pratama Palembang Ilir Barat Tahun 2012-2014" *Jurnal Manajemen dan Bisnis Sriwijaya* 13 No.3 (2015) : 381

diajukan masing-masing dalam satu surat keberatan tersendiri. Untuk dua tahun pajak tersebut harus diajukan dua buah surat keberatan.¹⁶

Jika Wajib Pajak mengajukan keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak, maka Wajib Pajak tersebut diwajibkan untuk melunasi pajak yang masih harus dibayar, setidaknya sebesar jumlah yang telah disepakati oleh Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan tersebut diserahkan.¹⁷

C. Permasalahan dalam Proses Keberatan

Dalam Keberatan, pihak yang bersengketa adalah Wajib Pajak dengan Fiskus yang notabene berasal dari Direktorat Jenderal Pajak, dimana kedudukan yang tidak setara ini menjadi sumber ketidakadilan dalam proses Keberatan. Dimana Ketidakpuasan wajib pajak terhadap hasil keputusan keberatan yang mayoritas menolak seluruh atau hanya mengabulkan sebagian keberatan menjadi alasan untuk mengatakan bahwa proses Keberatan yang mereka mohonkan tidaklah adil. Pada tahun 2016, dari 9.042 berkas Keberatan yang dimasukkan oleh Wajib Pajak, hanya 7,92% atau sekitar 716 permohonan yang dikabulkan seluruhnya. Sebanyak 19,74% atau sekitar 1.784 dikabulkan sebagian. Bahkan, sebanyak 77,63% atau sekitar 7.019 permohonan ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak.¹⁸

Beberapa berpendapat bahwa ketidakadilan dalam proses Keberatan ini disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:¹⁹

- a. Adanya tekanan psikologis yang dirasakan oleh Penelaah Keberatan.
- b. Adanya "keengganan" petugas pajak dalam mengabulkan keberatan sekalipun menurut bukti hukum, petugas penelaah keberatan harus mengabulkan permohonan keberatan. posisi Penelaah Keberatan yang masih berada di bawah payung Direktorat Jenderal Pajak secara struktural. Meskipun berkomitmen dalam hal objektivitas dan independensi, namun keterkaitan struktural tersebut membuat independence in appearance menjadi tidak ada.
- c. Masalah sumber daya manusia. Seorang Penelaah Keberatan diharuskan mereview atau menelaah pekerjaan Fungsional Pemeriksa dalam tugasnya meneliti keberatan. Di DJP Penelaah Keberatan adalah jabatan pelaksana yang diberi tugas khusus, sedangkan Pemeriksa Pajak adalah jabatan fungsional. Perasaan negatif tersebut dapat berefek pada kurangnya koordinasi dan sinergi antara Pemeriksa dan Penelaah Keberatan, yang membuat penelitian atas Keberatan menjadi tidak objektif.

D. Kelemahan Lembaga Keberatan

Permasalahan independensi memang menjadi dilema bagi Penelaah Keberatan mengingat posisi Penelaah Keberatan yang masih berada di bawah naungan Direktorat Jenderal Pajak. Namun Penelaah Keberatan dalam hal ini selalu berusaha menjaga pemeriksaan dilakukan sesuai dengan prosedur perundang-undangan dan selalu

¹⁶ Khalimi, dan Darma Prawira, *Hukum Pajak Dan Kepabeanaan Di Indonesia*, (Jakarta: Kencana, 2022), 157

¹⁷ Villy Vincentia. S *at.al*, "Analisis Proses Penyelesaian Permohonan Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan Atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Atau Surat Tagihan Pajak Pada Kantor Wilayah Djp Suluttenggo Malut", *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi* 16. No.01 (2016) : 435

¹⁸ Supriyadi *at.al*, "Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil di Direktorat Jendral Pajak", *Jurnal Pajak Indonesia (JPI)* 2 No.2 (2018) : 12

¹⁹ B. Ilyas, WIlawan.dan Burton, Richard, *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2013)

menekankan agar pemeriksaan dilakukan secara netral dan tidak memihak baik kepada DJP ataupun kepada Wajib Pajak. Permasalahan independensi ini menjadi penting. Karena walau bagaimana pun, proses Keberatan adalah suatu bentuk peradilan administrasi, yang secara konsep berbeda dengan Pengadilan Pajak.²⁰

Terkait dengan independensi lembaga keberatan pajak, terdapat banyak kritik dan saran yang mengusulkan agar dilakukan perbaikan terhadap lembaga tersebut. Hal ini disebabkan oleh anggapan bahwa lembaga keberatan pajak tidak cukup independen dan kurang efektif dalam menjalankan fungsinya. Banyak keberatan yang diajukan oleh wajib pajak seringkali ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak), sehingga sengketa tersebut akhirnya harus diselesaikan melalui Pengadilan Pajak. Kondisi ini menimbulkan kesan bahwa Ditjen Pajak seakan melemparkan tanggung jawab penyelesaian sengketa kepada Pengadilan Pajak, alih-alih menyelesaikannya secara internal dalam lembaga keberatan pajak.²¹

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa kelemahan yang terdapat dalam lembaga keberatan yang ada saat ini, antara lain adalah kedudukannya yang berada di bawah lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, Sehingga diragukan keindependenannya dalam memutus suatu perkara dikhawatirkan ada *conflict of interest*.

E. Kedudukan Lembaga Keberatan Pasca Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023

Dari penjelasan tersebut diatas mengenai keindependenan Lembaga Keberatan, baru-baru ini Mahkamah Konstitusi (MK) memutuskan pembinaan Pengadilan Pajak dialihkan ke Mahkamah Agung (MA) dari sebelumnya di Kementerian Keuangan (Kemenkeu). Hal ditetapkan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, MK memberi waktu sampai dengan 31 Desember 2026 untuk melakukan transisi sistem peradilan Pengadilan Pajak.

Sebagai informasi, permohonan putusan diajukan oleh Nurhidayat yang merupakan advokat dengan spesialisasi penanganan perkara perpajakan; Allan Fatchan Gani Wardhana yang berprofesi sebagai dosen; serta Sekjen Pusat Studi Hukum Konstitusi (PSHK) Universitas Islam Indonesia (UII) Yuniar Riza Hakiki. Dalam permohonannya, pemohon mendalilkan Pasal 5 Ayat (2) Undang-Undang (UU) Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak bertentangan dengan UU Dasar 1945.²²

“Mahkamah menyatakan permohonan pemohon II tidak dapat diterima serta mengabulkan permohonan pemohon I dan pemohon III untuk sebagian. Menyatakan sepanjang frasa Departemen Keuangan dalam Pasal 5 Ayat (2) UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 27 Tahun 2002), tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai menjadi Mahkamah Agung yang secara bertahap dilaksanakan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026. Sehingga Pasal 5 Ayat (2)

²⁰ Purnamasari, Devi, “Analisis Implementasi Prinsip Keadilan Dalam Proses Penyelesaian sengketa Keberatan Pajak Pada Direktorat Jenderal Pajak”, *Jurnal Reformasi Administrasi*, 3 No. 1 (2016)

²¹ Budi Ispriyarso, “Kelemahan Lembaga Keberatan Pajak”, *Administrative Law & Governance Journal* 2 No.2 (2019) : 254

²² Aprilia Hariani, *Pembinaan Pengadilan Pajak Dialihkan ke MA*, <https://www.pajak.com/pajak/pembinaan-pengadilan-pajak-dialihkan-ke-ma/>, (diakses pada tanggal 5 Juli 2023)

UU 14 Tahun 2002 selengkapnya berbunyi, ‘pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung yang secara bertahap dilaksanakan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026’,”

Dalam pertimbangan hukum yang disampaikan oleh Hakim Konstitusi Wahiduddin Adams, MK mendalilkan fakta adanya dualisme kewenangan pembinaan pada Pengadilan Pajak. Menurut Wahiduddin, hal itu sama dengan mencampuradukkan pembinaan lembaga peradilan yang seharusnya secara terintegrasi berada dalam satu lembaga dan menjalankan fungsi kekuasaan kehakiman, namun harus terpisah dengan campur tangan kekuasaan eksekutif atau kekuasaan lain.²³

Dengan demikian, tanpa adanya independensi dalam lembaga peradilan dan juga setidaknya-tidaknya badan peradilan yang masih berpotensi dipengaruhi oleh kekuasaan pemerintah atau eksekutif, hal ini dapat memperlebar peluang terjadinya penyalahgunaan kekuasaan atau adanya kesewenang-wenangan dalam pemerintahan termasuk diabaikannya hak asasi manusia/hak konstitusional warga negara oleh penguasa, akibat terabaikannya independensi badan peradilan. Bahwa dengan diwujudkan sistem peradilan satu atap maka akan diperoleh adanya badan peradilan yang terbebas dari pengaruh-pengaruh pihak lain, hal ini membuktikan fungsi lembaga peradilan yang memberikan keadilan secara independen benar-benar dapat dinikmati oleh para pencari keadilan (*justiciabelen*) dan dengan sendirinya keadilan dan kepastian hukum adalah keadilan dan kepastian hukum sebagaimana yang diharapkan dan dipercaya publik.

Tabel 1. Perbedaan sebelum dan sesudah putusan MK 26/PUU-XXI/2023

No	Perbedaan	Sebelum	Sesudah
1.	Pasal 5 ayat (2) UU No. 14 Tahun 2012 Tentang Pengadilan Pajak	Pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh kementerian keuangan	Dialihkan ke MA secara bertahap
2.	Sisi organisasi	Sekretariat pengadilan pajak	Pengadilan pajak harus mencari bentuk baru yang paling ideal
3.	Manajemen SDM	Selama ini, selain para hakim pajak, semua pegawai dan pejabat Pengadilan Pajak merupakan pegawai Kementerian Keuangan	putusan MK ini akan sangat berpengaruh dalam menentukan status para pegawai dan pejabat yang ada di Pengadilan Pajak ke depannya. Mereka akan berstatus sebagai pegawai mana, Kementerian Keuangan atau Mahkamah Agung

Sumber: data yang di olah

²³ *Ibid*

Terakhir, selain independensi di atas, masyarakat juga pasti mengharapkan kompetensi dan pengetahuan para hakim pajak sebagai pemberi keadilan dalam sengketa pajak ini harus tetap mumpuni bahkan jauh lebih baik lagi. Saat ini, banyak hakim pajak yang sudah memiliki pemahaman dan pengetahuan perpajakan yang baik dan memadai sehingga dapat memutus sengketa pajak yang ada dengan seadilnya dan menjunjung tinggi kebenaran. Kondisi ini harus tetap terjaga meskipun Pengadilan Pajak sudah tidak berada lagi di Kementerian Keuangan. Pertanyaan yang muncul dari adanya putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 ini yaitu bagaimana kedudukan dan organisasi Pengadilan Pajak Pasca Putusan MK, apakah berada pada PTUN/PTTUN sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan TUN atau Pengadilan Tingkat Banding yang Mandiri di lingkungan Peradilan TUN, berikut pendapat dari penulis:

a. Sebagai Badan Peradilan yang melaksanakan Kekuasaan Kehakiman:

Pasal 24 (2) UUD 1945 (Perubahan ke-3 UUD 1945 tanggal 9 Nopember 2001) Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi. ***)

Pasal 2 UU 14/2002 Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak dan merupakan Badan Peradilan sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 35 Tahun 1999

b. Sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan TUN:

Pasal 15 Ayat (1) UU 4/2004 Kekuasaan Kehakiman Dimaksud dengan “pengadilan khusus dalam ketentuan ini antara lain....., dan Pengadilan Pajak di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Pasal 9A UU 51/2009 PERATUN Di lingkungan peradilan tata usaha negara dapat dibentuk pengadilan khusus yang diatur dengan undang-undang. (Pengadilan khusus merupakan diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan peradilan tata usaha negara, misalnya pengadilan pajak)

Pasal 27 Ayat (2) UU 28/2007KUP Putusan Pengadilan Pajak merupakan Putusan Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara

Langkah-langkah yang dapat dilakukan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023:

- a. Perlu Koordinasi Antara MA, Kemenkeu, BPKP, Setneg, BKN Dan Pengadilan Pajak Untuk Peralihan Kewenangan Pembinaan Organisasi, Administrasi Dan Keuangan Secara Bertahap
- b. Perlu Peraturan Perundang-undangan Yang Menjadi Landasan Operasional Dari Peralihan Pembinaan Organisasi, Administrasi Dan Keuangan
- c. Perlu Peraturan Mahkamah Agung Untuk Merubah Struktur Organisasi MA
- d. Perlu Timeline Untuk Setiap Tahap Guna Mengejar Batas Waktu Maksimal 31 Desember 2026

Namun demikian, proses transisi ke Mahkamah Agung ini pasti akan membutuhkan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan, mulai dari struktur organisasi yang baru, status pegawai hingga kejelasan jenjang karier para hakim pajak.

Itu semua menjadi hal penting untuk segera dipetakan dan diformulasikan solusi terbaiknya oleh Pengadilan Pajak.

Adanya putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 di atas, kita harapkan sebagai wujud dukungan agar Pengadilan Pajak ke depannya dapat menjadi institusi pemutus sengketa pajak yang lebih baik, independen, dan tepercaya. Dasar hukum dari kedudukan Pengadilan Pajak di sini dapat dilihat pada Pasal 15 Ayat (1) UU 4/2004 yang menyatakan bahwa salah satu pengadilan khusus berdasarkan ketentuan yang dimaksud adalah Pengadilan Pajak. Senada dengan hal tersebut, Pasal 27 ayat (2) UU 28/2007 KUP juga menyebutkan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Menurut penulis, ke depan Kompetensi, Akuntabilitas dan Peran Akademisi Pajak perlu diatur sebagaimana berikut:

- a. Kompetensi Hakim Peradilan Pajak – Spesialis Pajak
 - 1) Pengadilan harus memiliki yuridiksi (Pengadilan khusus pajak) untuk memeriksa sengketa. Hakim harus memiliki keahlian teknis yang relevan dalam memeriksa kasus;
 - 2) Hakim Pengadilan Pajak seharusnya memiliki pengetahuan mendalam tentang sistem pajak karena kasus pajak sangatlah kompleks serta berkaitan erat dengan prinsip hukum umum dan prinsip akuntansi; dan
 - 3) Berbekal pengalaman yang mumpuni di bidang pajak, tentu akan meningkatkan kredibilitas putusan seorang hakim pajak.
- b. Akuntabilitas Putusan dan Peran Akademisi Pajak
 - 1) Selain proses persidangan yang terbuka untuk umum dan publikasi putusan, bentuk akuntabilitas pengadilan kepada publik juga tercermin melalui putusan yang didasarkan pada pertimbangan dan alasan yang jelas;
 - 2) Dalam perkembangannya, putusan pengadilan pajak tidak hanya berfokus pada fair justice tetapi juga ke quality of justice. Di Finlandia, terdapat kriteria yang dijadikan tolok ukur menilai kualitas putusan pengadilan:
 - a) Aspek legalitas dari putusan atau interpretasi hukum yang tepat dan sesuai fakta;
 - b) Penggunaan yurisprudensi, sumber hukum dan karakteristik dari suatu kasus;
 - c) Putusan yang disertai dengan alasan;
 - d) Kualitas analisis dan konsistensi hakim dalam memutus, termasuk pertimbangan atas bukti-bukti yang disampaikan dalam urutan yang logis;
 - e) Putusan memiliki struktur yang komprehensif.
 - 3) Permasalahan yang terjadi di Indonesia ketiadaan mekanisme untuk mengkaji secara kritis putusan pengadilan; dan
 - 4) Untuk mengatasi persoalan tersebut, pembelajaran pajak di kelas dapat diperkaya dengan studi kasus. Kasus dapat diambil dari putusan Pengadilan Pajak dan juga Mahkamah Agung.

3.2 Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Apabila Dikaitkan Dengan Asas Keadilan

A. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu;²⁴ Penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fiskus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak.

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesai sengketanya adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah atasan atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetapi masih dalam lingkup pemerintah (eksekutif).

Dalam penyelesaian sengketa yang mengenal upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (Pasal 48 ayat (2) Jo. Pasal 53 ayat (3) UU No. 5 tahun 1986 Jo. UU No.9 tahun 2004 tentang PTUN). Demikian juga apabila kita terapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan maka dapat mengajukan upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Pajak. Tetapi berhubung Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya maka upaya hukum lanjutan dari upaya administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak.

Dalam Penyelesaian sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi sebagaimana yang upaya disediakan oleh peradilan pada umumnya. Dimana Pengadilan Pajak yang hanya ada satu, apabila kita kaitkan dengan peradilan secara umum juga tidak sesuai, dimana dalam pengadilan secara umum mengenal adanya Pengadilan Tingkat I yang berkedudukan di setiap Kabupaten dan Pengadilan Tingkat II yang berkedudukan di ibukota Propinsi. Sedangkan dalam Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak hanya berjumlah satu di Indonesia yaitu yang berkedudukan di Ibu Kota Negara.

B. Sanksi Bagi Fiskus Apabila Melakukan Kesalahan dalam Perpajakan

Sejak reformasi UU Perpajakan, penerapan sanksi dalam UU Pajak selalu dihadapkan pada dua pandangan hukum yang pada akhirnya menyisakan ketidakpastian. Tak menutup kemungkinan perselisihan paham hingga sengketa melawan fiskus pajak tetap terjadi kendati wajib pajak telah menunaikan kewajiban pelaporan dan pembayaran pajaknya kepada negara. Sengketa tersebut biasanya terjadi karena adanya kesalahan dalam perhitungan pajak (kurang atau lebih bayar), salah tulis, memang ada unsur kesengajaan atau bahkan dianggap fiskus telah sengaja melaporkan SPT pajak secara tidak benar.²⁵

Dalam hal petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana

²⁴ Saidi, Muhammad Djafar, "Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak", *Loc.Cit*

²⁵ Hamalatul Qurani, Keberatan Wajib Pajak atas Perhitungan Fiskus dalam Putusan Sengketa Pajak, <https://www.hukumonline.com/stories/article/lt60b87cda6a86e/keberatan-wajib-pajak-atas-perhitungan-fiskus-dalam-putusan-sengketa-pajak>,(diakses pada tanggal 20 Agustus 2023)

umum. Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

Adapun pihak-pihak yang tergolong sebagai Pejabat pajak adalah sebagai berikut:

- a. Direktur jenderal pajak;
- b. Direktur jenderal bea dan cukai
- c. Gubernur kepala daerah;
- d. Bupati/ walikota kepala daerah; dan
- e. Pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan, seperti kepala kantor pelayanan pajak atau kepala dinas pendapatan daerah;
- f. Tenaga ahli yang ditunjuk oleh direktur jenderal pajak atau oleh kepala daerah

C. Sanksi Bagi Wajib Pajak

Sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 1983, telah terdapat perubahan pengaturan secara parsial sebanyak 6 (enam) kali. Terakhir kali yaitu adanya perubahan melalui UU tentang HPP pada tahun 2021. Perubahan parsial UU tentang KUP berimplikasi terhadap adanya perubahan sanksi perpajakan yang terdiri dari sanksi administratif dan sanksi pidana. Secara umum, terdapat perubahan besaran denda yang dikenakan kepada wajib pajak sebagaimana diatur dalam UU tentang KUP Tahun 1983 hingga perubahan keempat UU tentang KUP Tahun 2009.

Tabel 2 Perubahan sanksi denda berdasarkan UU Tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, 2009

No.	Objek Pengenaan Denda	Tahun 1983	Tahun 1994	Tahun 2000	Tahun 2007	Tahun 2009
1.	Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan.	Rp. 10.000	Rp. 50.000	Rp. 100.000	Rp100.000 (WP OP) dan Rp1.000.000 (WP Badan)	Rp100.000 (WP OP) dan Rp1.000.000 (WP Badan)
2.	Tidak menyampaikan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan.	Rp. 10.000	Rp. 25.000	Rp. 50.000	Rp. 500.000	Rp. 500.000
3.	Kurang baya akibat pembetulan SPT sesudah dilakukan	2 Kali pajak Kurang	2 Kali pajak kurang	2 Kali pajak kurang	1,5 Kali Pajak Kurang	1,5 Kali Pajak Kurang Bayar

	pemeriksaan tetapi belum dilakukan penyidikan dan wajib pajak melakukan pelunasan kurang bayar atas kemauan sendiri.	bayar	bayar	bayar	Bayar	
4.	Keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada	50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan	50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan
5.	Permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada	100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan	100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan

Sumber: UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009, diolah

Jika melihat berbagai perubahan pengaturan sanksi denda pada tabel diatas, penulis menyimpulkan bahwa terjadi perubahan sanksi yang signifikan dan lebih berat ketika diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007. Hal ini didasarkan pada:

- a. Sanksi denda atas tindakan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan dan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan yang mengalami kenaikan yang signifikan.
- b. Dimulai diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.
- c. Dimulai diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.

Dalam hal UU HPP Pasal 25 terdapat sedikit perubahan norma hukum pada ayat 9 "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. Tidak adanya perubahan yang signifikan dari Undang-undang KUP yang lama, tampaknya oleh pembuat Undang-undang belum begitu mendesak. Padahal data empiris menunjukkan bahwa menumpuknya sengketa pajak yang terjadi menurut pengamatan penulis justru karena tidak efektifnya lembaga keberatan yang ada selama ini.

4. KESIMPULAN

Kedudukan lembaga keberatan pajak termasuk salah satu bentuk upaya administrasi diakui keberadaannya dalam hukum positif Indonesia khususnya untuk menyelesaikan suatu sengketa administrasi. Kedudukan lembaga keberatan disatu sisi dimaksudkan untuk mempercepat penyelesaian sengketa pajak, tetapi disisi lain mempunyai kelemahan terkait keobyektifan putusan mengingat pemutus adalah salah satu pihak yang mengeluarkan putusan. Bahwa sebelumnya pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak berada di bawah Kementerian Keuangan, setelah adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, MK akan menyatukan kewenangan pembinaan Pengadilan Pajak dalam satu atap di bawah Mahkamah Agung. Dengan diwujudkannya sistem peradilan satu atap maka akan diperoleh adanya badan peradilan yang terbebas dari pengaruh-pengaruh pihak lain, hal ini membuktikan fungsi lembaga peradilan yang memberikan keadilan secara independen benar-benar dapat dinikmati oleh para pencari keadilan (*justiciabelen*) dan dengan sendirinya keadilan dan kepastian hukum.

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak mengenal jalur penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Meskipun sanksi atas keberatan dan banding telah mengalami penurunan namun belum memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak sebab penyelesaian sengketa pajak melalui upaya administrasi menimbulkan keraguan terkait dengan keobyektifan putusan. Penyelesaian sengketa pajak oleh lembaga yang juga mempunyai otoritas untuk mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak, dan dianggap lebih banyak dipengaruhi kepentingan institusi yang orientasinya lebih terfokus pada upaya peningkatan penerimaan pajak. Selain upaya administratif penyelesaian sengketa pajak juga dapat diselesaikan melalui Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Bachtiar, Metode Penelitian Hukum, (Tangerang Selatan: Unpam Press, 2018)
- Ilyas, WIrawan.dan Burton, Richard, Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2013)
- Jazim Hamidi dan Mariyadi Faqih, Mengenal Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, (Bandung: Tristo, 1999)
- Khalimi, dan Darma Prawira, Hukum Pajak Dan Kepabeanan di Indonesia, (Jakarta: Kencana, 2022)
- Muchammad Djafar Saidi, Hukum Acara Peradilan Pajak, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2013)
- Saidi, Muhammad Djafar., Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, (Jakarta: Rajawali Pers, 2007)

Jurnal

- Abduh, Arridho. "Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan." *EKSEKUSI* 1, no. 2 (2019): 181-200.
- Am, Saddang, and Andi Sarjan. "Pengaruh Self Assessment System terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi KPP Pratama Watampone)." *Jurnal Ilmiah Al-Tsarwah* 3, no. 1 (2020): 73-91.
- Asriyani. "Upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak", *Dalam Jurnal Katalogis*, 5 no. 8 (2017).
- Erwiningsih, Winahyu. "Implementasi Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak Indonesia." *Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum* 6, no. 2 (2021): 248-262.
- Ferina, Ika Sasti, ERMADIANI ERMADIANI, and WENI NURFITASARI. "Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak melalui Proses Keberatan di Kpp Pratama Palembang Ilir Barat Tahun 2012-2014." *Jurnal Manajemen dan Bisnis Sriwijaya* 13, no. 3 (2015): 377-396.
- Ispriyarso, Budi. "Kelemahan lembaga keberatan pajak." *Administrative Law and Governance Journal* 2, no. 2 (2019): 248-258.
- Mudzakkir, "Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus", *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 1 (2011).
- Pamungkas, Hanggoro. "Penyelesaian Sengketa Pajak." *Binus Business Review* 2, no. 1 (2011): 551-563.
- Purnamasari, Devi, "Analisis Implementasi Prinsip Keadilan Dalam Proses Penyelesaian sengketa Keberatan Pajak Pada Direktorat Jenderal Pajak", *Jurnal Reformasi Administrasi* 3, no. 1 (2016).
- Sa'adah, Nabitatus. "Tinjauan Terhadap Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan." *Administrative Law and Governance Journal* 1, no. 3 (2018): 268-279.
- Soewita, Samuel. "Tinjauan Yuridis Pasal 29 UU Kup No 6 Tahun 1983 Jo UU 16 Tahun 2009 Atas Kewenangan Pemeriksa Pajak." *Pamulang Law Review* 4, no. 1 (2021): 69-78.
- Sorongan, Villy Vincentia. "Analisis Proses Penyelesaian Permohonan Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan Atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Atau Surat Tagihan Pajak Pada Kantor Wilayah DJP Suluttenggo Malut." *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi* 16, no. 1 (2016).
- Supriyadi, Supriyadi, Beny Setiawan, and Randy Matius Bintang. "Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak." *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 2, no. 2 (2018): 6-19.
- Sutiyoso, Bambang. "Putusan Mahkamah Konstitusi dan Implikasinya Terhadap Pencari Keadilan." *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 15, no. 3 (2008): 352-372.

Website

- Aprilia Hariani, *Pembinaan Pengadilan Pajak Dialihkan ke MA*, <https://www.pajak.com/pajak/pembinaan-pengadilan-pajak-dialihkan-ke-ma/>
- Hamalatul Qurani, *Keberatan Wajib Pajak atas Perhitungan Fiskus dalam Putusan Sengketa Pajak*, <https://www.hukumonline.com/stories/article/lt60b87cda6a86e/keberatan-wajib-pajak-atas-perhitungan-fiskus-dalam-putusan-sengketa-pajak>

Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945;

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023