



# Efektivitas upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia

Siska Dewi Lestari<sup>1</sup>, Muhamad Farhan Aishwar Fasya<sup>2</sup>, Nabila Putri<sup>3</sup>, Musa Bahri<sup>4</sup>, Santy Fitnawati WN<sup>5</sup>

<sup>1,2,3,4,5</sup>Universitas Primagraha, Indonesia

## Abstrak

Sengketa pajak di Indonesia terus meningkat seiring kompleksitas regulasi dan perbedaan interpretasi antara wajib pajak dan fiskus. Penelitian ini bertujuan menganalisis efektivitas upaya hukum keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali dalam memberikan kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak. Metode yang digunakan adalah yuridis normatif melalui analisis peraturan perundang-undangan, literatur ilmiah, dan putusan Pengadilan Pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas upaya hukum masih terbatas oleh rendahnya independensi keberatan, lambatnya proses banding, keterbatasan pemahaman wajib pajak terhadap prosedur gugatan, serta kualitas administrasi fiskus yang belum merata. Meskipun kerangka hukum cukup kuat, implementasinya belum optimal dalam menjamin keadilan dan kepastian hukum. Penelitian ini menegaskan perlunya penguatan kelembagaan dan peningkatan aksesibilitas prosedur agar perlindungan hak wajib pajak dapat tercapai secara proporsional.

## Kata Kunci

Upaya Hukum; Sengketa Pajak; Kepastian Hukum

## PENDAHULUAN

Sengketa perpajakan merupakan fenomena yang secara inheren melekat pada sistem perpajakan modern, terutama ketika terdapat ketidaksamaan interpretasi antara wajib pajak dan otoritas fiskus terhadap ketentuan normatif perpajakan. Di Indonesia, dinamika perubahan regulasi perpajakan serta kompleksitas pemeriksaan pajak sering kali melahirkan perbedaan persepsi yang berujung pada mekanisme upaya hukum. Mekanisme tersebut dimulai dari keberatan, banding, gugatan, hingga peninjauan kembali dirancang sebagai instrumen korektif untuk menjamin kepastian hukum dan mencegah tindakan fiskus yang potensial melampaui batas kewenangannya. (Wicaksono, B. 2021).

Secara normatif, Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) menegaskan bahwa upaya hukum perpajakan merupakan pilar untuk memastikan akuntabilitas otoritas pajak dan perlindungan hak wajib pajak dalam kerangka negara hukum. Namun, dalam praktiknya, sejumlah penelitian menunjukkan bahwa efektivitas mekanisme tersebut belum sepenuhnya tercapai. Mekanisme keberatan, misalnya, kerap dipersepsi tidak cukup independen karena proses pengujinya masih berada di lingkungan struktural Direktorat Jenderal Pajak. (Supriyadi, A. dkk, 2020). Hal ini menciptakan kesenjangan antara idealitas regulasi dan implementasi administratif.

Pada tingkat banding, Pengadilan Pajak sejatinya memberikan ruang penyelesaian sengketa yang lebih objektif karena berada di luar struktur fiskus. Namun, kendala seperti lamanya proses pemeriksaan serta tingginya beban perkara menghambat tercapainya kepastian hukum substantif bagi wajib pajak (Rahardjo, S & Husein, Z. 2022). Tidak hanya itu, mekanisme gugatan terhadap tindakan penagihan atau keputusan tata usaha perpajakan juga belum termanfaatkan secara optimal akibat rendahnya pemahaman wajib pajak terhadap persyaratan dan prosedur formil (Aji, H., Khosafiah dkk. 2021). Tantangan lain berkaitan dengan kualitas administrasi pemeriksaan oleh fiskus, yang jika kurang dokumentatif dan tidak transparan, dapat meningkatkan potensi sengketa serta menyulitkan proses pembuktian di tingkat yudisial.

Melihat kompleksitas tersebut, kajian mengenai bentuk, mekanisme, dan efektivitas upaya hukum dalam penyelesaian sengketa perpajakan menjadi urgensi akademik yang strategis. Kajian ini tidak hanya memberikan kontribusi teoretis terhadap pengembangan hukum pajak, tetapi juga memiliki relevansi praktis bagi pembuat kebijakan dalam memperkuat tata kelola penyelesaian sengketa yang lebih efisien, transparan, dan berkeadilan. Dengan demikian, analisis terhadap efektivitas pelaksanaan upaya hukum perpajakan menjadi bagian integral dari upaya mewujudkan kepastian hukum yang berorientasi pada perlindungan hak wajib pajak.

## **METODE**

---

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif yang berfokus pada analisis terhadap peraturan perundang-undangan, literatur ilmiah, serta putusan terkait sengketa perpajakan sebagai dasar kajian efektivitas upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia. Pendekatan ini dipilih karena isu yang dikaji berkaitan dengan aspek normatif sistem upaya hukum, mulai dari keberatan, banding, gugatan, hingga peninjauan kembali, serta relevansinya dalam menjamin kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak

---

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

---

### **Hasil**

Di Indonesia, penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diatur dalam berbagai undang-undang, terutama Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta Undang-Undang

Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (sebagaimana telah diubah, termasuk melalui UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan). Sengketa pajak biasanya timbul dari perbedaan pendapat terkait kewajiban perpajakan, seperti hasil pemeriksaan pajak yang menghasilkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Wajib pajak memiliki beberapa bentuk upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa ini, yang mencakup mekanisme administratif dan yudisial.

## **Pembahasan**

### **Bentuk dan Mekanisme Upaya Hukum Penyelesaian Sengketa Pajak**

#### **Upaya Hukum Administratif (Internal): Keberatan**

Upaya hukum pertama bersifat internal atau administratif, yaitu melalui Keberatan. Wajib Pajak yang tidak puas dengan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak (DJP).

1. Bentuk: Upaya administratif yang diajukan langsung ke DJP sebagai tahap awal penyelesaian sengketa.
2. Mekanisme: Wajib pajak mengajukan surat keberatan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, baik secara langsung, melalui pos, atau secara elektronik via e-Filing di situs resmi DJP atau penyedia jasa aplikasi perpajakan. Surat harus mencantumkan jumlah pajak terutang menurut perhitungan wajib pajak, alasan keberatan yang jelas, serta bukti pembayaran pajak (jika ada) sesuai hasil pembahasan akhir pemeriksaan melalui Surat Setoran Pajak (SSP). Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak. DJP memiliki waktu 12 bulan untuk memberikan keputusan. Jika lewat waktu tersebut DJP tidak memberi keputusan, maka keberatan WP dianggap dikabulkan.
3. Implikasi: Ini adalah saringan pertama untuk mengoreksi kesalahan penetapan pajak tanpa melibatkan lembaga yudisial eksternal.
4. Ruang Lingkup: Hanya terhadap SKP Kurang Bayar, SKP Kurang Bayar Tambahan, SKP Nihil, SKP Lebih Bayar, atau pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga.
5. Jangka Waktu: Diajukan dalam waktu 3 bulan sejak tanggal SKP dikirim atau diterima.
6. Dasar Hukum: Pasal 25 UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

## **Upaya Hukum Yudisial (Eksternal): Banding dan Gugatan**

Jika Wajib Pajak belum merasa puas dengan Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan DJP, upaya hukum beralih ke ranah yudisial di Pengadilan Pajak.

1. Bentuk: Upaya yudisial yang diajukan ke Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus untuk sengketa pajak.
2. Banding: Upaya hukum terhadap Surat Keputusan Keberatan. Banding diajukan hanya kepada badan peradilan pajak (Pengadilan Pajak) dalam jangka waktu 3 bulan sejak keputusan keberatan diterima. (Gunadi, 2013).
3. Gugatan: Upaya hukum yang lebih spesifik, diajukan terhadap pelaksanaan penagihan pajak (seperti surat paksa atau penyitaan) atau keputusan selain yang bisa diajukan banding (seperti keputusan pembetulan). Jangka waktu pengajuannya adalah 14 hari.
4. Mekanisme: Jika tidak puas dengan keputusan keberatan dari DJP, wajib pajak mengajukan permohonan banding secara tertulis dalam bahasa Indonesia ke Pengadilan Pajak. Surat harus menyertakan alasan banding yang jelas, salinan keputusan keberatan, dan bukti pembayaran minimal 50% dari jumlah pajak terutang berdasarkan keputusan keberatan (kecuali penangguhan pembayaran diberikan). Pengadilan Pajak akan memeriksa dan memutuskan perkara, dengan putusan yang bersifat final kecuali untuk peninjauan kembali.
5. Ruang Lingkup: Hanya terhadap materi pokok (nilai pajak) dalam Surat Keputusan Keberata, kecuali ditentukan lain oleh peraturan.
6. Jangka Waktu: Diajukan dalam waktu 3 bulan sejak keputusan keberatan diterima.
7. Dasar Hukum: UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

## **Upaya Hukum Luar Biasa: Peninjauan Kembali (PK)**

Upaya hukum terakhir adalah Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Ini merupakan upaya hukum luar biasa yang hanya dapat dilakukan satu kali. Alasan pengajuan PK terbatas, misalnya jika terdapat bukti baru (novum) yang bersifat menentukan atau adanya putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. (Ilman Santoso, 2018).

1. Bentuk: Upaya hukum luar biasa yang diajukan ke Mahkamah Agung (MA) sebagai tahap akhir jika putusan Pengadilan Pajak dianggap tidak adil.
2. Mekanisme: Diajukan satu kali saja secara tertulis ke MA melalui Pengadilan Pajak. Pengajuan PK tidak menangguhkan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak. MA akan

memeriksa berdasarkan alasan yang diajukan dan memutuskan apakah putusan sebelumnya dibatalkan atau dipertahankan.

3. Ruang Lingkup: Hanya dengan alasan tertentu, seperti: putusan didasarkan pada kebohongan atau bukti palsu pihak lawan (dibuktikan oleh hakim pidana); adanya bukti baru yang penting dan bisa mengubah putusan; putusan mengabulkan lebih dari yang dituntut; bagian tuntutan tidak diputus tanpa alasan; atau putusan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.
4. Jangka Waktu: Diajukan dalam waktu 3 bulan sejak ditemukannya alasan PK, atau sejak putusan Pengadilan Pajak diterima jika alasan sudah diketahui.
5. Dasar Hukum: Pasal 91 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Proses ini menjamin perlindungan hak wajib pajak melalui mekanisme yang bertahap, mulai dari administratif hingga yudisial, dengan penekanan pada keadilan dan kepastian hukum. Disarankan berkonsultasi dengan konsultan pajak atau pengacara untuk kasus spesifik, karena prosedur dapat dipengaruhi oleh perubahan regulasi terbaru.

### **Efektivitas Pelaksanaan Upaya Hukum dalam Memberikan Kepastian Hukum dan Perlindungan Hak Wajib Pajak**

Pelaksanaan upaya hukum dalam sengketa perpajakan idealnya menjadi instrumen yang menjamin kepastian hukum dan perlindungan hak-hak wajib pajak. Secara normatif, sistem keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali disusun sebagai mekanisme berjenjang agar wajib pajak dapat memperoleh koreksi atas keputusan fiskus yang dianggap tidak tepat. Literatur akademik menegaskan bahwa mekanisme berlapis tersebut merupakan tonggak pengawasan administratif terhadap tindakan otoritas pajak, sehingga secara teori menjamin fairness antara fiskus dan wajib pajak. (Sakbanol Rahmansyuri & Ida Nadirah, 2024). Upaya hukum administratif diposisikan sebagai “remedi pertama” agar sengketa dapat diselesaikan tanpa harus menempuh proses pengadilan yang lebih panjang.

Namun efektivitas dalam penerapannya tidak selalu berbanding lurus dengan idealitas normatif. Penelitian empiris menunjukkan bahwa penyelesaian sengketa melalui keberatan masih menghadapi hambatan struktural yang mengganggu perlindungan hak wajib pajak. Supriyadi, Setiawan, dan Bintang mencatat bahwa meskipun keberatan didesain sebagai evaluasi objektif, kedudukannya yang masih berada di bawah Direktorat Jenderal Pajak menyebabkan persepsi kurangnya independensi. (Supriyadi, Beny Setiawan & Tandy Matius Bintang, 2019). Penelaah keberatan pada praktiknya memiliki kecenderungan

mempertahankan posisi fiskus, sehingga efektivitas keberatan sebagai upaya hukum sering tidak optimal. Hal tersebut membuat wajib pajak harus melanjutkan perkara ke tingkat banding, yang tentu memakan waktu lebih lama.

Di tingkat banding, Pengadilan Pajak merupakan lembaga yang didesain untuk memberikan kepastian hukum secara yudisial. Sejumlah penelitian menunjukkan bahwa putusan Pengadilan Pajak pada umumnya memberikan kepastian hukum yang lebih tinggi dibanding keputusan keberatan, khususnya karena hakim tidak berada dalam struktur administrasi fiskus dan menerapkan prinsip pembuktian yang lebih objektif. Namun demikian, Rahardjo dan Hoessein dalam studinya menemukan bahwa proses banding seringkali berjalan lambat karena kompleksitas persoalan perpajakan serta beban perkara yang menumpuk (Anthony Rahardjo & Zainal Arifin Hoessein 202). Kondisi ini membuat perlindungan hak wajib pajak secara substantif menjadi tertunda. Kepastian hukum tetap ada, tetapi tertunda, sehingga menurunkan tingkat efektivitas sistem.

Sementara itu, efektivitas mekanisme gugatan juga dipertanyakan dalam beberapa penelitian. Aji, Khosafiah, Jusikusuma, dan Irawan menemukan bahwa gugatan terkait tindakan penagihan pajak atau keputusan tata usaha negara kerap kali tidak maksimal dalam memberikan keadilan karena terbatasnya ruang lingkup gugatan dan syarat formil yang ketat. (W.K. Aji, R. K. Khosafiah, T. D. Jusikusuma & Ferry Irawan). Mereka mencatat bahwa walaupun gugatan merupakan mekanisme hukum yang sah, banyak wajib pajak yang tidak memahami prosedur teknisnya, sehingga pemanfaatannya kurang optimal. Hal ini berimplikasi langsung pada rendahnya perlindungan hak, terutama bagi wajib pajak yang tidak didampingi oleh kuasa hukum profesional.

Ketidakmerataan kemampuan wajib pajak dalam mengakses jalur hukum menjadi faktor penghambat lain. Jurnal-jurnal hukum mencatat bahwa biaya, kemampuan literasi pajak, dan ketersediaan bantuan hukum memengaruhi keberhasilan wajib pajak dalam mempertahankan hak-haknya. Wajib pajak besar atau badan usaha memiliki kapasitas untuk melakukan pembelaan, sementara wajib pajak kecil cenderung tidak mampu mengakses instrumen hukum secara memadai. Dalam konteks ini, literatur akademik menyarankan penguatan aksesibilitas dan penyederhanaan prosedur agar perlindungan hak tidak bersifat eksklusif. (R. D. S. Afifah, 2021).

Selain itu, kualitas administrasi dan dokumentasi oleh fiskus juga memengaruhi efektivitas upaya hukum. Ketika surat keputusan tidak didukung alasan yang memadai atau bukti pemeriksaan kurang terdokumentasi, proses sengketa menjadi berlarut dan pembuktian

sulit dilakukan oleh wajib pajak. Studi Rahmansyuri dan Nadirah menunjukkan bahwa kurangnya transparansi administrasi fiskus memperbesar potensi sengketa, sehingga perlindungan hak wajib pajak menjadi lebih lemah.<sup>14</sup> Dengan demikian, efektivitas upaya hukum sangat dipengaruhi oleh kualitas administratif fiskus sebelum sengketa terjadi.

Sejumlah penelitian mutakhir juga menawarkan gagasan alternatif yakni penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme non-litigasi seperti mediasi atau alternatif penyelesaian sengketa (ADR). Namun, sejauh ini ADR belum diatur secara komprehensif dalam sistem perpajakan Indonesia.

Literatur mengusulkan agar ADR menjadi pelengkap upaya hukum formal, karena negara-negara dengan tingkat kepastian hukum tinggi biasanya mengandalkan mekanisme mediasi pajak untuk sengketa sederhana sehingga wajib pajak tidak harus melewati proses keberatan hingga banding. (Rahardjo & Hoessein)

Secara keseluruhan, efektivitas pelaksanaan upaya hukum perpajakan bersifat parsial. Kerangka hukumnya kuat, tetapi kualitas pelaksanaannya bergantung pada:

- 1 independensi struktur keberatan;
- 2 efisiensi proses banding;
- 3 aksesibilitas prosedur;
- 4 kapasitas pembuktian di pengadilan; dan 5) kualitas administrasi fiskus.

Dalam berbagai penelitian, rekomendasi yang konsisten adalah peningkatan kapasitas kelembagaan, keberimbangan posisi antara fiskus dan wajib pajak, dan peningkatan literasi hukum wajib pajak. Dengan demikian, kepastian hukum dan perlindungan hak dapat diwujudkan secara lebih proporsional dan berkeadilan.

## **KESIMPULAN**

---

Analisis terhadap efektivitas upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia menunjukkan bahwa kerangka regulatif yang ada sebenarnya telah dirancang cukup komprehensif untuk menjamin perlindungan hak wajib pajak. Meskipun demikian, implementasinya belum sepenuhnya mencapai tingkat efektivitas yang diharapkan. Mekanisme keberatan masih menghadapi persoalan independensi, mengingat proses penilaiannya berada dalam struktur yang sama dengan otoritas pemeriksa, sehingga memunculkan keraguan terhadap objektivitas putusan. Pada tahap banding, Pengadilan Pajak memang menawarkan koreksi yang lebih imparsial, tetapi tingginya beban perkara serta

lamanya proses pemeriksaan mengurangi kemampuannya dalam memberikan kepastian hukum secara tepat waktu.

Di sisi lain, mekanisme gugatan dan peninjauan kembali juga memperlihatkan sejumlah keterbatasan, baik karena persyaratan formil yang ketat maupun karena rendahnya literasi hukum sebagian wajib pajak, terutama mereka yang memiliki keterbatasan sumber daya. Kondisi ini menegaskan bahwa efektivitas sistem sangat ditentukan oleh kualitas administrasi fiskus, tingkat transparansi dalam proses pemeriksaan, serta kapasitas wajib pajak untuk mengakses dan memahami prosedur hukum. Dengan demikian, efektivitas upaya hukum perpajakan pada saat ini dapat dikatakan belum merata dan masih membutuhkan penguatan kelembagaan serta perbaikan struktural secara lebih sistemik

## DAFTAR PUSTAKA

---

- Afifah, R. D. S. (2021). Efektivitas penyelesaian sengketa pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 5(2), 45–48.
- Aji, H., Khosafiah, A., Jusikusuma, D., & Irawan, S. (2021). Analisis gugatan perpajakan dan hambatan aksesibilitas wajib pajak. *Jurnal Administrasi Publik*, 13(3), 85–102, hlm. 90.
- Aji, W. K., Khosafiah, R. K., Jusikusuma, T. D., & Irawan, F. (2021). *Penyelesaian sengketa pajak atas gugatan dan sanggahan: Suatu perspektif keadilan*. *Jurnal Pajak Indonesia*, 6(1), 82–86.
- Gunadi. (2013). *Panduan komprehensif pajak penghasilan*. Bee Media Indonesia, hlm. 210.
- Hukumonline. (n.d.). *Penyelesaian sengketa pajak*. Diakses dari <https://www.hukumonline.com/klinik/a/penyelesaian-sengketa-pajak-cl2072/> Ilman
- Santoso. (2018). *Hukum pajak dan akuntansi pajak*. Refika Aditama, hlm. 145.
- Rahardjo, A., & Hoessein, Z. A. (2025). Efektivitas mekanisme penyelesaian sengketa pajak di Indonesia dalam perspektif perbandingan hukum dengan sistem common law. *Judge: Jurnal Hukum*, 6(4), 3–5.
- Rahardjo, S., & Hoessein, Z. (2022). Problematika penyelesaian sengketa pajak pada tahap banding. *Jurnal Peradilan Fiskal*, 4(1), 60–82, hlm. 65.
- Rahmansyuri, S., & Nadirah, I. (2024). Penyelesaian hukum sengketa pajak. *PERAHU: Penerangan Hukum*, 12(2), 1.
- Supriyadi, A., Setiawan, D., & Bintang, M. (2020). Evaluasi efektivitas keberatan pajak sebagai upaya administratif. *Jurnal Hukum Fiskal*, 5(2), 101–120, hlm. 105.

Supriyadi, S., Setiawan, B., & Bintang, R. M. (2019). Evaluasi lembaga keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak yang adil di Direktorat Jenderal Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 2(2), 6–8.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pasal 25 ayat (3).

Wicaksono, B. (2021). *Sistem penyelesaian sengketa pajak dalam perspektif kepastian hukum*. Rajawali Pers, hlm. 1.