

Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Kurang Bayar Pajak

¹Arya Dhuta Biru Samudra, ²H.R Adianto Mardijono

^{1,2}Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, Indonesia

¹aryadhutaa@gmail.com, ²adianto@untag-sby.ac.id

ABSTRACT

This study aims to examine the forms of legal protection provided to taxpayers who experience underpayment of taxes within the Indonesian tax system. Underpayment issues may arise due to a lack of knowledge, administrative errors, or differences in interpretation between the taxpayer and the tax authorities. These circumstances often lead to significant legal consequences, such as administrative or criminal sanctions. Using a normative juridical approach, this study analyzes the provisions of the General Provisions and Tax Procedures Law (UU KUP) and its implementing regulations, including the mechanisms of objection, appeal, and other legal remedies available to taxpayers. The results show that although legal protection mechanisms for taxpayers with underpaid taxes are in place, practical challenges remain, such as information asymmetry, a heavy burden of proof, and limited access to legal assistance. Therefore, regulatory reforms and improved access to legal protection are necessary to ensure a fair, transparent, and legally certain tax system for taxpayers.

Keywords: Administrative Sanctions, Criminal Offense, Tax, Underpayment

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji bentuk perlindungan hukum yang diberikan kepada Wajib Pajak yang mengalami kekurangan dalam pembayaran pajak pada sistem perpajakan di Indonesia. Permasalahan kekurangan bayar pajak dapat terjadi akibat ketidaktahuan, kesalahan administratif, atau perbedaan interpretasi antara Wajib Pajak dan otoritas pajak. Hal ini seringkali menimbulkan konsekuensi hukum yang signifikan, seperti sanksi administrasi maupun pidana. Melalui pendekatan yuridis normatif, penelitian ini menganalisis ketentuan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) serta peraturan pelaksanaannya, termasuk mekanisme keberatan, banding, dan upaya hukum lain yang tersedia bagi Wajib Pajak. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa meskipun telah tersedia mekanisme perlindungan hukum bagi Wajib Pajak yang kekurangan bayar pajak, namun dalam praktiknya masih terdapat hambatan seperti ketimpangan informasi, beban pembuktian yang berat, serta kurangnya pendampingan hukum. Oleh karena itu, perlu dilakukan pembenahan regulasi dan peningkatan akses terhadap perlindungan hukum agar tercipta sistem perpajakan yang adil, transparan, dan menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Kata Kunci: Kekurangan Pembayaran, Pajak, Sanksi Administratif, Tindak Pidana

Pendahuluan

Pajak dalam definisi bebas diartikan sebagai iuran wajib yang menjadi beban kontribusi dari warga negara maupun badan usaha kepada otoritas melalui lembaga negara. Kewajiban membayar pajak ini bersifat memaksa karena secara eksplisit diatur secara normatif, di mana pelanggaran atau pengabaian terhadap kewajiban perpajakan akan dikenai sanksi administratif maupun sanksi pidana sesuai tingkat pelanggaran (Direktorat Jendral Pajak, n.d.). Salah satu ciri utama dari pajak adalah tidak adanya imbalan langsung yang diterima oleh pembayar pajak atas pembayaran yang dilakukan. Artinya, pajak tidak bersifat kontraktual atau individualistik, melainkan hasil dari kontribusi tersebut dimanfaatkan oleh negara untuk membiayai berbagai kebutuhan publik secara menyeluruh.

Meskipun tidak diberikan balasan secara langsung kepada pihak pembayar, fungsi pajak dapat dirasakan oleh seluruh lapisan masyarakat dalam bentuk pelayanan umum, seperti pembangunan infrastruktur, fasilitas kesehatan, pendidikan, pelayanan keamanan, serta berbagai program kesejahteraan sosial. Pajak juga berperan penting dalam membiayai pengeluaran negara yang berkaitan dengan pembangunan nasional dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Dengan demikian, pajak tidak hanya menjadi kewajiban hukum bagi setiap warga negara, tetapi juga merupakan bentuk kontribusi nyata dalam mendukung pembangunan negara dan mewujudkan kesejahteraan umum.

Nomenklatur pajak dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pajak diartikan sebagai kewajiban pembayaran oleh individu atau badan kepada negara yang bersifat memaksa tanpa adanya balasan langsung, yang kemudian dimanfaatkan untuk kepentingan negara demi kemakmuran rakyat secara menyeluruh. Pengertian ini memuat unsur-unsur utama yang mencerminkan ciri khas dari pajak. Karakteristik pajak terbagi dalam 4 (empat) hal, yakni wajib, dipungut berdasarkan landasan hukum yang mengikat, tanpa imbalan langsung, dan digunakan demi kepentingan kolektif (Ali & Chaidir, 1993).

Pertama, terkait pajak bersifat wajib, artinya semua orang pribadi dan entitas badan yang telah memenuhi kriteria subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku, harus membayar pajak tanpa terkecuali. Pajak merupakan kewajiban yang melekat pada setiap individu sebagai bagian dari warga negara maupun badan usaha yang telah memenuhi syarat sesuai ketentuan normatif perpajakan (Mardiasmo, 2016). Sifatnya yang wajib berarti bahwa pembayaran pajak tidak bersifat sukarela, melainkan harus dipenuhi sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Kewajiban ini bersandar pada prinsip kepatuhan yang mengikat setiap subjek pajak untuk turut berkontribusi terhadap pembiayaan kebutuhan negara demi kepentingan umum.

Kedua, bersifat pajak memaksa berdasarkan undang-undang, artinya pemerintah memiliki kewenangan hukum untuk menagih, memungut, serta mengenakan sanksi kepada pihak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakan. Hal ini berarti bahwa segala bentuk pemungutan pajak harus sesuai dengan undang-undang atau peraturan yang berlaku, sehingga tidak ada ruang bagi pemungutan pajak yang bersifat sewenang-wenang (Mardiasmo, 2016). Ketentuan ini memberikan jaminan kepastian hukum kepada wajib pajak bahwa segala kewajiban pajaknya didasarkan pada ketentuan normatif yang dapat dipertanggungjawabkan.

Ketiga, pajak tidak memberikan imbalan secara langsung, karena pajak merupakan sumber penerimaan negara yang manfaatnya dirasakan secara kolektif oleh seluruh masyarakat, bukan oleh individu yang membayar pajak. Pajak yang dibayarkan oleh masyarakat dikelola oleh negara untuk memenuhi kebutuhan pengeluaran negara dan memberikan manfaat bagi seluruh rakyat. Penggunaan pajak mencakup pembiayaan pembangunan, pelayanan publik, program kesejahteraan sosial, serta mendukung stabilitas ekonomi dan keamanan nasional (Mardiasmo, 2016). Oleh karena itu, pajak berkedudukan sebagai sumber utama pendapatan negara yang pada akhirnya dialokasikan untuk kepentingan kolektif dalam berbagai bentuk pelayanan dan fasilitas publik.

Keempat, pajak dipergunakan untuk kepentingan negara dalam mewujudkan kesejahteraan umum, seperti pembangunan infrastruktur, pelayanan kesehatan, pendidikan, keamanan, dan kebutuhan publik lainnya (Mardiasmo, 2016). Ketika seseorang membayar pajak, negara tidak memberikan kompensasi secara pribadi atau jasa timbal balik yang sebanding. Akan tetapi, manfaat dari pembayaran pajak diwujudkan secara kolektif dalam bentuk pembangunan infrastruktur, layanan publik seperti pendidikan dan kesehatan, serta peningkatan kesejahteraan masyarakat secara umum.

Sebagaimana telah dipaparkan karakteristik pajak dalam beberapa paragraf diatas, pajak memiliki peran yang sangat krusial sebagai sumber pendapatan negara. Kedudukan pajak sebagaimana ialah tulang punggung penerimaan tersirat dalam karakteristik keempat, keberadaan pajak pada hakikatnya ialah untuk menopang jalannya pemerintahan dan pembangunan nasional. Tanpa adanya penerimaan pajak yang optimal, negara dapat berada dalam kondisi kesulitan dalam menyediakan pelayanan publik yang memadai. Oleh karena itu, diperlukan penegakan kepatuhan dalam perpajakan.

Sehubungan dengan penegakan kepatuhan perpajakan, sebagaimana penegakan kepatuhan tidak hanya berfungsi untuk menjamin bahwa seluruh wajib pajak melaksanakan kewajibannya dengan baik. Akan tetapi, juga untuk menciptakan rasa keadilan dalam masyarakat. Tujuan dari penegakan kepatuhan perpajakan ialah agar tidak terjadi ketimpangan antara pihak yang taat membayar pajak dengan pihak yang menghindari pajak. Upaya penegakan kepatuhan pajak dilakukan melalui berbagai mekanisme seperti pemeriksaan pajak, penagihan aktif, pemberlakuan sanksi administrasi maupun pidana bagi pelanggar perpajakan.

Dalam rangka penegakan kepatuhan perpajakan, pemerintah telah mengupayakan modernisasi pelayanan administrasi pajak berbasis teknologi. Kemudahan pelayanan administrasi perpajakan dikenal dengan sistem *self assesment* dilaksanakan secara daring. Selaras dengan penggunaan nomenklatur *self assesment*, sistem ini mewajibkan wajib pajak untuk menghitung, menyeter, dan secara mandiri melaporkan jumlah kewajiban pajak sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku (Afifah, 2022). Landasan hukumnya tercantum secara tegas dalam Pengaturan lebih lanjut mengenai kewajiban membayar pajak secara mandiri juga termaktub dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang secara eksplisit menyatakan bahwa setiap Wajib Pajak wajib menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajak terutang tanpa harus menunggu adanya surat ketetapan pajak dari otoritas perpajakan (Qinayya et al., 2024). Sistem ini memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk bersikap jujur, transparan, dan bertanggung jawab dalam memenuhi kewajiban perpajakannya tanpa adanya intervensi langsung dari fiskus dalam proses penghitungan awal.

Pada praktiknya, sistem ini tidak terlepas dari potensi terjadinya perbedaan persepsi atau penafsiran antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak (fiskus), terutama dalam hal penghitungan jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Hal ini kemudian memicu fenomena yang cukup sering terjadi dalam dunia perpajakan, yakni banyaknya Wajib Pajak yang mengalami status kurang bayar saat dilakukan pemeriksaan pajak. Kondisi ini dapat disebabkan oleh dua faktor utama. Pertama, perbedaan interpretasi terhadap aturan perpajakan, di mana Wajib Pajak dan fiskus memiliki pandangan yang tidak selalu sejalan dalam menerapkan ketentuan hukum, khususnya dalam kasus perbedaan penafsiran terhadap norma-norma penghasilan kena pajak, pengkreditan pajak masukan, atau pengakuan biaya yang dapat dikurangkan. Kedua, kesalahan administratif yang dilakukan Wajib Pajak, seperti kelalaian dalam menginput data, kesalahan menghitung penghasilan atau pengeluaran, serta kelalaian dalam memperhitungkan kewajiban pajak lainnya, yang seringkali baru terdeteksi saat pemeriksaan dilakukan oleh petugas pajak (Bakhtiar & Jatmiko, 2024).

Kondisi seperti ini berpotensi menimbulkan risiko kerugian yang signifikan bagi Wajib Pajak. Ketika terjadi ketidaksesuaian dalam penetapan pajak, Wajib Pajak dapat mengalami kerugian berupa beban tambahan pembayaran pajak yang tidak sesuai dengan kondisi objektif mereka. Misalnya, kesalahan hitung dalam Surat Ketetapan Pajak dapat menyebabkan nominal pajak terutang membengkak. Selain itu, pengenaan sanksi administrasi, seperti bunga atau denda, yang tidak proporsional akibat kekeliruan kecil atau

perbedaan penafsiran aturan, juga menambah beban keuangan bagi Wajib Pajak. Dalam kasus tertentu, Wajib Pajak bahkan dapat merasa diperlakukan tidak adil, terutama ketika proses pemeriksaan atau penagihan pajak dilakukan secara represif tanpa mempertimbangkan kondisi wajib pajak yang sesungguhnya.

Sehubungan dengan itu, pentingnya perlindungan hukum bagi Wajib Pajak menjadi semakin relevan dalam sistem perpajakan modern, khususnya dalam konteks *self-assessment*, di mana beban kewajiban penghitungan dan pembayaran pajak berada pada Wajib Pajak sendiri. Perlindungan hukum ini berfungsi untuk menjamin hak-hak Wajib Pajak, baik melalui mekanisme preventif (pencegahan) maupun represif (penyelesaian sengketa) agar tidak terjadi penyalahgunaan kewenangan oleh otoritas pajak yang berpotensi merugikan Wajib Pajak (Aji et al., 2022).

Hal ini sejalan dengan pendapat Philipus M. Hadjon yang secara komprehensif membedakan dua bentuk perlindungan hukum, yaitu perlindungan hukum preventif dan perlindungan hukum represif. Menurut Hadjon, perlindungan hukum preventif diberikan sebelum terjadinya sengketa, yaitu berupa upaya pengawasan terhadap tindakan aparaturnya pemerintah, termasuk pejabat pajak. Bentuk perlindungan ini memastikan bahwa wajib pajak mendapatkan kesempatan untuk menyatakan pendapat, mengajukan sanggahan, atau memberikan klarifikasi sebelum suatu keputusan pajak ditetapkan. Pada konteks perpajakan, ini terwujud melalui hak Wajib Pajak untuk mendapatkan penjelasan, konsultasi perpajakan, serta adanya prosedur pemeriksaan yang transparan dan berimbang.

Sementara itu, perlindungan hukum represif menurut Hadjon adalah perlindungan yang diberikan setelah terjadinya sengketa, yaitu melalui upaya hukum seperti keberatan, banding ke Pengadilan Pajak, serta Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Perlindungan hukum represif bertujuan untuk mengoreksi tindakan atau keputusan yang dianggap keliru, sekaligus memberikan jalan keadilan kepada Wajib Pajak apabila dirugikan oleh penetapan pajak yang tidak sesuai atau sanksi yang tidak proporsional. Penegasan Hadjon bahwa perlindungan hukum harus hadir dalam dua ranah, preventif dan represif, menjadi landasan normatif bahwa Wajib Pajak tidak hanya wajib dipenuhi haknya sebelum penetapan pajak, tetapi juga harus dijamin aksesnya terhadap keadilan ketika menghadapi sengketa pajak. Dengan pendekatan ini, sistem perpajakan diharapkan dapat menjamin kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan bagi negara maupun Wajib Pajak secara seimbang.

Perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam sistem perpajakan Indonesia merupakan sebuah kebutuhan yang tidak dapat diabaikan mengingat peran strategis pajak sebagai tulang punggung pembiayaan negara. Sistem perpajakan Indonesia menganut sistem *self-assessment* sebagaimana diatur dalam UU KUP. Negara memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang tanpa menunggu perhitungan terlebih dahulu dari fiskus. Pada satu sisi, *self-assessment* bertujuan untuk mendorong kesadaran dan kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak, namun di sisi lain membuka ruang terjadinya sengketa perpajakan, terutama dalam konteks kurang bayar pajak. Kerap kali muncul perbedaan persepsi atau interpretasi antara otoritas pajak dengan Wajib Pajak, baik terkait penafsiran ketentuan perpajakan, perbedaan data, maupun kesalahan administratif yang pada akhirnya menempatkan Wajib Pajak dalam posisi kurang bayar pajak yang belum tentu sepenuhnya merupakan kesalahan dari pihak Wajib Pajak.

Pada tataran perlindungan hukum, Wajib Pajak tentu tidak boleh dibiarkan menghadapi risiko kerugian tanpa jaminan perlindungan hukum yang memadai. Risiko kerugian yang dialami Wajib Pajak dalam konteks ini dapat berupa kerugian riil atau nyata (*damnum emergens*), yaitu beban finansial tambahan yang harus ditanggung akibat ketetapan pajak yang belum tentu benar, serta kerugian berupa hilangnya kesempatan untuk

memperoleh keuntungan (*lucrum cessans*), di mana potensi pendapatan Wajib Pajak dapat tergerus akibat beban perpajakan yang seharusnya dapat diminimalisir apabila terdapat kejelasan dan keadilan dalam proses perpajakan. Konsep ini sejalan dengan pandangan Purwahid Patrik yang menegaskan pentingnya keadilan dalam pemulihan kerugian baik dalam bentuk kerugian nyata maupun potensi keuntungan yang hilang. Sehubungan dengan itu perlindungan hukum, mengacu pada teori yang dikemukakan oleh Philipus M. Hadjon yang membedakan perlindungan hukum ke dalam dua bentuk, yaitu perlindungan hukum preventif yang bertujuan untuk mencegah terjadinya pelanggaran hak Wajib Pajak sejak awal melalui regulasi yang jelas, prosedur yang transparan, serta pemberian ruang klarifikasi sebelum keputusan fiskus ditetapkan, dan perlindungan hukum represif yang berfungsi untuk memberikan mekanisme penyelesaian sengketa bagi Wajib Pajak apabila terjadi pelanggaran hak atau kesalahan dalam penetapan pajak oleh otoritas pajak.

Dari permasalahan di atas, penelitian ini merumuskan dua fokus utama permasalahan, yaitu bagaimana bentuk perlindungan hukum preventif terhadap hak-hak Wajib Pajak dalam proses penetapan pajak kurang bayar serta bagaimana bentuk perlindungan hukum represif terhadap hak-hak Wajib Pajak apabila terjadi kesalahan dalam penetapan pajak kurang bayar. Rumusan masalah ini dipandang relevan untuk dikaji mengingat perlindungan hukum Wajib Pajak adalah bagian integral dari sistem perpajakan yang adil, yang seharusnya tidak hanya menitikberatkan pada optimalisasi penerimaan negara, tetapi juga menjamin hak-hak konstitusional warga negara untuk diperlakukan secara adil, proporsional, dan sesuai prosedur yang sah. Aspek ini pun sejalan dengan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) yang menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa hanya dapat diatur melalui undang-undang sebagai manifestasi prinsip legalitas dalam perpajakan.

Selain itu, penting untuk dicatat bahwa penelitian mengenai perlindungan hukum dalam konteks kurang bayar pajak masih sangat minim. Kajian akademik selama ini lebih banyak berfokus pada optimalisasi penerimaan pajak, kepatuhan Wajib Pajak, dan efektivitas sistem perpajakan, sementara isu perlindungan hak Wajib Pajak terutama ketika dihadapkan pada penetapan pajak kurang bayar belum banyak mendapat perhatian yang proporsional. Kondisi ini tentu memperkuat urgensi penelitian, terlebih lagi dalam praktiknya terdapat fakta bahwa penegakan hukum perpajakan sering kali lebih menitikberatkan pada aspek penindakan terhadap Wajib Pajak tanpa memberikan ruang perlindungan yang seimbang. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi akademik yang signifikan dalam mengisi kekosongan literatur serta memberikan rekomendasi konstruktif bagi pembaruan kebijakan perpajakan nasional menuju sistem yang lebih berkeadilan, berlandaskan kepastian hukum, serta memberikan perlindungan maksimal terhadap hak-hak Wajib Pajak dalam proses perpajakan, khususnya dalam konteks penetapan pajak kurang bayar.

Metode Penelitian

Penelitian dalam artikel ini adalah penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatif ialah penelitian yang berfokus pada telaah terhadap norma-norma hukum dan asas-asas hukum tertulis. Penulis menggunakan 2 (dua) pendekatan, yakni pendekatan undang-undang (*statute approach*) sebagaimana untuk mengkaji ketentuan hukum positif yang berlaku, serta pendekatan konseptual (*conceptual approach*) guna memahami teori serta asas hukum yang digunakan sebagai fundamental pengaturan tersebut (Marzuki, 2019). Sumber data penelitian diklasifikasikan menjadi 2 (dua), yakni bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer adalah peraturan perundang-undangan nasional maupun instrumen hukum internasional, sedangkan bahan hukum sekunder berupa buku,

jurnal, dan tulisan ilmiah lainnya. Semua data dianalisis menggunakan metode penalaran deduktif, sehingga mampu menghasilkan argumen hukum yang terstruktur dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Perlindungan Hukum Preventif terhadap Hak-Hak Wajib Pajak dalam Proses Penetapan Pajak Kurang Bayar

Perlindungan hukum dalam konstruksi teori Philipus M Hadjon dipandang sebagai suatu mekanisme yang diberikan oleh hukum untuk menjamin hak-hak rakyat, khususnya dalam relasi antara masyarakat dan pemerintah. Hadjon menitikberatkan bahwa perlindungan hukum bukan sekadar keberadaan norma-norma dalam peraturan perundang-undangan, melainkan bagaimana norma tersebut memberikan ruang bagi masyarakat untuk mempertahankan haknya dari potensi kesewenang-wenangan kekuasaan. Secara fundamental, Hadjon membagi perlindungan hukum menjadi dua kategori, yakni perlindungan hukum preventif dan perlindungan hukum represif (Marbun, 2011).

Perlindungan hukum preventif menurut Hadjon berorientasi pada pencegahan terjadinya pelanggaran hak-hak warga negara oleh pemerintah. Pada konteks ini, masyarakat diberikan kesempatan untuk berpartisipasi, misalnya dengan mengajukan keberatan, pendapat, atau sanggahan sebelum keputusan pemerintah diambil dan diberlakukan secara definitif. Tujuan utamanya adalah agar tindakan pemerintah selalu berada dalam koridor kehati-hatian dan tidak bertindak secara sepihak tanpa mempertimbangkan keberatan dari pihak yang terdampak. Perlindungan preventif ini memberikan jaminan kontrol publik atas tindakan administrasi, termasuk dalam kebijakan pajak seperti pemberian ruang keberatan bagi wajib pajak terhadap surat ketetapan pajak yang dinilai merugikan.

Pada tataran konstruksi teori perlindungan hukum preventif, prinsip paling utama dalam perlindungan hukum preventif adalah mencegah terjadinya pelanggaran hak warga negara sejak awal, sebelum munculnya tindakan atau keputusan dari pemerintah yang berpotensi merugikan. Orientasi pencegahan ini berangkat dari filosofi dasar negara hukum, bahwa fungsi hukum tidak hanya menyelesaikan sengketa setelah terjadi pelanggaran, tetapi juga mengatur agar potensi ketidakadilan dapat dihindari sejak dini. Sehubungan dengan itu, negara melalui instrumen hukumnya berkewajiban memberikan ruang kepada masyarakat untuk (Hadjon, 1987):

- a. Mengajukan keberatan atau sanggahan sebelum keputusan ditetapkan,
- b. Memberikan pendapat atau klarifikasi terhadap tindakan pejabat publik,
- c. Memastikan proses pemerintahan berjalan secara terbuka dan transparan.

Pendekatan pencegahan ini juga menjadi ukuran penting dalam menilai apakah pemerintah telah menghormati prinsip kehati-hatian (*prudential principle*) dalam mengeluarkan keputusan yang bersifat administratif maupun penetapan yang berdampak langsung kepada hak individu.

Berbicara mengenai penetapan pajak kurang bayar, orientasi pencegahan berfungsi sebagai mekanisme utama untuk mencegah terjadinya pelanggaran hak-hak wajib pajak sejak awal tahapan pemeriksaan. Prinsip ini secara jelas tercermin dalam berbagai prosedur administratif yang diatur dalam peraturan perpajakan, di mana Direktorat Jenderal Pajak tidak diperkenankan secara sepihak atau tiba-tiba menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tanpa terlebih dahulu melakukan komunikasi dua arah dengan wajib pajak. Ketentuan ini diatur secara tegas dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP, sebagaimana telah diubah terakhir Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan (UU 7/2021), yang menyatakan (Qinayya et al., 2024):

"Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, Tahun Pajak, atau bagian Tahun Pajak."

Prosedur pencegahan tersebut juga ditegaskan lebih lanjut dalam ketentuan teknis pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (PMK 17/2013). Salah satu bentuk konkret dari perlindungan preventif tersebut adalah kewajiban pemeriksa pajak untuk menyampaikan pemberitahuan pemeriksaan kepada wajib pajak sebelum dilakukan pemeriksaan lapangan maupun pemeriksaan kantor. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 8 ayat (1) PMK 17/2013, yang menyebutkan:

"Sebelum pemeriksaan dilaksanakan, kepada Wajib Pajak disampaikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan."

Selanjutnya, sebagai upaya pencegahan terhadap kemungkinan terjadinya penetapan pajak yang tidak sesuai, fiskus juga diwajibkan menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) kepada wajib pajak sebelum penetapan pajak dilakukan. Ketentuan ini termuat dalam Pasal 42 ayat (1) PMK 17/2013 yang menyatakan:

"Sebelum menyelesaikan pemeriksaan, Pemeriksa Pajak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan kepada Wajib Pajak."

SPHP ini berfungsi sebagai media komunikasi resmi yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memberikan tanggapan, menyanggah, atau memberikan klarifikasi atas koreksi atau temuan pemeriksa pajak. Hak wajib pajak untuk memberikan tanggapan atas SPHP diatur secara jelas dalam Pasal 43 ayat (1) PMK 17/2013 yang berbunyi:

"Wajib Pajak dapat menyampaikan tanggapan atas SPHP secara tertulis kepada Pemeriksa Pajak paling lama 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal diterimanya SPHP."

Dengan keberadaan prosedur seperti pemberitahuan pemeriksaan, penerbitan SPHP, dan kesempatan memberikan tanggapan sebelum penetapan pajak kurang bayar, wajib pajak mendapatkan perlindungan hukum secara preventif. Hal ini mencegah terjadinya pelanggaran hak wajib pajak secara sepihak oleh otoritas pajak dan memastikan adanya proses dialog yang adil sebelum penetapan pajak final berupa SKPKB dilakukan. Dengan demikian, wajib pajak diberikan ruang yang memadai untuk menyampaikan pendapat, menyanggah temuan fiskus, serta membela haknya secara administratif sebelum munculnya keputusan yang dapat menimbulkan beban pajak lebih besar.

Unsur kedua dalam konstruksi perlindungan hukum preventif adalah partisipasi aktif dari masyarakat. Menurut M. Hadjon, masyarakat bukan sekadar pihak pasif yang menunggu keputusan pemerintah, tetapi diberikan hak legal untuk ikut serta dalam proses pengambilan keputusan yang bisa berdampak pada hak-haknya. Partisipasi ini dapat berbentuk:

- a. Prosedur hearing (dengar pendapat), terutama dalam pengambilan keputusan yang bersifat strategis,
- b. Konsultasi publik, yaitu proses dialog terbuka antara pemerintah dengan masyarakat sebelum kebijakan atau keputusan dikeluarkan,
- c. Keberatan administratif, yakni prosedur resmi di mana individu dapat menyatakan ketidaksetujuan sebelum keputusan final dikeluarkan.

Partisipasi aktif adalah pilar penting dalam pengendalian kekuasaan negara agar tidak bersifat sewenang-wenang (*arbitrary power*). Dengan adanya partisipasi aktif, hak-hak warga negara dilindungi lebih dini, sehingga terjadi check and balance dalam pelaksanaan kewenangan publik.

Aspek partisipasi aktif wajib pajak sangat diakomodasi secara normatif dalam proses penetapan pajak kurang bayar. Prinsip ini sejalan dengan sistem perpajakan modern yang menolak praktik penetapan pajak secara sepihak oleh fiskus. Pemerintah melalui instrumen perundang-undangan memberikan ruang yang adil dan terbuka bagi wajib pajak untuk berpendapat, mengajukan sanggahan, serta menyerahkan data pembandingan terhadap hasil pemeriksaan fiskus sebelum keputusan penetapan pajak dikeluarkan. Bentuk partisipasi aktif tersebut dapat dilihat secara nyata dalam berbagai regulasi perpajakan. Salah satu contohnya adalah hak wajib pajak untuk menyampaikan tanggapan tertulis terhadap SPHP sebagaimana diatur dalam Pasal 43 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 yang menyebutkan (Pratiwi et al., 2023):

"Wajib Pajak dapat menyampaikan tanggapan atas SPHP secara tertulis kepada Pemeriksa Pajak paling lama 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal diterimanya SPHP."

Melalui tanggapan ini, wajib pajak dapat menyanggah hasil koreksi pemeriksa, menyertakan dokumen pendukung, dan memberikan argumentasi hukum sebelum dikeluarkannya SKPKB.

Selain itu, wajib pajak juga diberikan hak untuk meminta pertemuan klarifikasi dengan pemeriksa pajak guna membahas secara langsung hasil temuan pemeriksaan sebelum adanya putusan final. Hal ini sejalan dengan Pasal 44 PMK 17/2013 yang mengatur tentang proses pembahasan akhir sebelum penetapan pajak, sebagai bentuk ruang partisipasi untuk menjamin hasil pemeriksaan akurat dan tidak merugikan wajib pajak secara sepihak. Lebih lanjut, dalam proses pemeriksaan pajak, wajib pajak berhak untuk menghadirkan kuasa hukum atau konsultan pajak. Ketentuan ini ditegaskan dalam Pasal 32 UU KUP yang menyatakan:

"Dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak berhak untuk menunjuk seorang kuasa."

Hak ini memastikan bahwa wajib pajak dapat memperoleh pendampingan profesional guna menjaga proses pemeriksaan tetap objektif, transparan, dan tidak menimbulkan praktik maladministrasi.

Partisipasi aktif wajib pajak juga dijamin dalam Pasal 15 UU KUP, yaitu melalui hak mengajukan keberatan administratif. Pasal tersebut berbunyi:

"Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar."

Dengan keberatan ini, wajib pajak diberikan akses formal untuk memperbaiki kesalahan dalam penetapan pajak secara administratif sebelum harus menempuh jalur penyelesaian sengketa di peradilan pajak.

Keberadaan mekanisme partisipasi aktif ini menjadi wujud implementasi perlindungan hukum preventif yang ideal, karena memberikan jaminan hukum kepada wajib pajak untuk menyuarakan keberatannya melalui jalur administratif terlebih dahulu, bahkan sebelum permasalahan perpajakan memasuki ranah yudisial atau pengadilan pajak (Maheswara et al., 2024). Mekanisme ini sejalan dengan asas pemerintahan yang baik (*good governance*), serta prinsip keadilan dalam administrasi perpajakan.

Senada dengan paragraf sebelumnya, unsur berikutnya adalah penguatan asas-asas pemerintahan yang baik (*good governance*). Perlindungan hukum preventif secara fungsional berperan untuk:

- Memastikan transparansi dalam setiap tindakan atau keputusan pemerintah,
- Menjamin akuntabilitas pejabat publik atas tindakan atau kebijakan yang diambil,
- Menguatkan prinsip partisipasi masyarakat sebagai kontrol alami terhadap potensi kesewenang-wenangan.

Melalui perlindungan hukum preventif, pemerintah dituntut untuk bersikap terbuka, memperhatikan aspirasi masyarakat, serta memastikan bahwa setiap keputusan telah melalui prosedur yang sah dan proporsional. *Good governance* dalam hal ini berperan mengurangi ruang terjadinya mal-administrasi, penyalahgunaan wewenang, serta meminimalkan munculnya sengketa di kemudian hari.

Hemat penulis, perlindungan preventif berfungsi sebagai mekanisme preventif internal dalam tata kelola pemerintahan, yang tidak hanya fokus pada penyelesaian sengketa setelah hak warga negara dilanggar, tetapi lebih kepada upaya proaktif untuk menghindari pelanggaran sejak awal proses pengambilan keputusan. Perlindungan hukum preventif dalam sistem perpajakan juga berfungsi sebagai penguatan prinsip-prinsip *good governance* yang menjadi pilar penting dalam penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, transparan, dan berkeadilan. Dalam hal ini, penerapan perlindungan preventif memberikan ruang bagi wajib pajak untuk tidak hanya menjadi objek pemeriksaan, tetapi juga memiliki akses dan kontrol terhadap proses penetapan kewajiban pajaknya.

Prinsip transparansi dalam perlindungan hukum preventif terwujud melalui hak wajib pajak untuk mengetahui secara jelas alasan, dasar hukum, serta rincian kalkulasi pengenaan pajak yang dilakukan oleh fiskus. Ketentuan ini diwujudkan melalui mekanisme penyampaian SPHP sebagaimana diatur dalam Pasal 42 ayat (1) PMK 17/2013, yang secara langsung memberikan informasi lengkap tentang temuan pemeriksaan sebelum dilakukan penetapan pajak kurang bayar. Selain itu, wajib pajak juga berhak mendapatkan salinan laporan hasil pemeriksaan, sehingga seluruh proses dapat dipantau secara transparan.

Selanjutnya, prinsip akuntabilitas fiskus juga diperkuat dalam sistem perpajakan. Setiap tindakan pemeriksaan pajak tidak boleh bersifat sewenang-wenang karena seluruh proses pemeriksaan wajib dicatat, didokumentasikan, dan dapat dipertanggungjawabkan secara administratif. Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 29 ayat (2) UU KUP yang mewajibkan pemeriksaan pajak untuk melakukan pemeriksaan sesuai ketentuan yang berlaku serta prinsip kehati-hatian. Setiap koreksi fiskal yang dilakukan harus berdasarkan bukti kuat dan dapat diuji kebenarannya oleh pihak wajib pajak. Selain itu, prinsip partisipasi aktif masyarakat, khususnya wajib pajak, menjadi bagian integral dari perlindungan preventif. Wajib pajak diberikan ruang yang jelas untuk mengajukan tanggapan, klarifikasi, hingga keberatan administratif sebelum keputusan penetapan pajak dijatuhkan. Hal ini mencerminkan pergeseran paradigma bahwa wajib pajak tidak lagi hanya sebagai objek pemeriksaan, melainkan pihak yang secara aktif terlibat dalam penentuan besaran kewajiban perpajakan, sesuai dengan hak-hak yang diatur dalam Pasal 43 PMK 17/2013 dan Pasal 15 UU KUP (Afifah, 2022).

Implementasi administratif tidak jarang terjadi penyimpangan yang mengurangi efektivitas perlindungan preventif tersebut. Praktik-praktik seperti penyampaian SPHP yang minim penjelasan, pemeriksaan yang hanya bersifat formalitas tanpa dialog efektif, serta pengabaian hak tanggapan wajib pajak sering ditemukan di lapangan. Kondisi ini menyebabkan perlindungan preventif yang mestinya menjadi perisai bagi wajib pajak, justru terjebak pada rutinitas prosedural tanpa substansi. Oleh karena itu, penguatan fungsi pengawasan internal, transparansi prosedural, serta efektivitas dialog antara fiskus dan wajib pajak perlu ditingkatkan secara nyata, agar penerapan prinsip *good governance* tidak hanya berhenti sebagai kewajiban administratif, melainkan menjadi jaminan keadilan bagi wajib pajak. Evaluasi dan pengawasan yang konsisten dari internal Direktorat Jenderal Pajak maupun lembaga pengawasan eksternal menjadi krusial agar perlindungan hukum preventif benar-benar dapat mencegah pelanggaran hak wajib pajak sejak awal proses penetapan pajak.

Perlindungan Hukum Represif terhadap Hak-Hak Wajib Pajak dalam Proses Penetapan Pajak Kurang Bayar

Perlindungan hukum represif adalah upaya hukum yang diberikan kepada individu atau kelompok masyarakat setelah terjadinya pelanggaran hak atau ketika seseorang telah mengalami kerugian akibat tindakan dari pihak lain, baik itu oleh pejabat pemerintah, lembaga negara, maupun perorangan. Merujuk pada konstruksi teoritis Philipus M. Hadjon, perlindungan hukum represif merupakan mekanisme koreksi yang difungsikan untuk mengembalikan keadaan kepada kondisi semula sebelum pelanggaran terjadi, atau setidaknya tidaknya memberikan kompensasi yang setara atas kerugian yang dialami.

Perlindungan hukum represif menegaskan bahwa hak warga negara tidak hanya berhenti pada aspek preventif (pencegahan), tetapi juga wajib dilindungi setelah hak tersebut dilanggar. Dengan kata lain, negara memberikan ruang hukum bagi setiap orang untuk menuntut, menggugat, atau mengadakan tindakan yang melanggar haknya melalui jalur formal yang telah diatur dalam peraturan perundang-undangan. Tujuan utama dari perlindungan hukum represif adalah (Hadjon, 1987):

- a. Memberikan jalan pemulihan terhadap kerugian yang telah terjadi,
- b. Menjamin adanya akses terhadap keadilan,
- c. Serta sebagai alat kontrol untuk mencegah pengulangan pelanggaran di masa yang akan datang melalui mekanisme pertanggungjawaban hukum.

Perlindungan hukum represif memiliki sejumlah karakteristik khas yang membedakannya dari bentuk perlindungan preventif. Pertama, perlindungan hukum represif bersifat korektif, artinya mekanisme hukum ini bersifat reaktif atau tindak lanjut terhadap suatu pelanggaran atau tindakan melawan hukum yang telah terjadi. Fokus utamanya adalah mengoreksi kesalahan yang telah dilakukan oleh pihak tertentu dan mengembalikan posisi korban ke keadaan semula sebelum pelanggaran terjadi, sejauh memungkinkan secara hukum. Kedua, perlindungan hukum represif berbasis pada penegakan hukum, di mana proses perlindungan hampir selalu diwujudkan melalui mekanisme penegakan hukum formal, yaitu melalui proses peradilan atau adjudikasi di lembaga peradilan. Hak warga negara dipulihkan melalui putusan pengadilan yang bersifat final dan mengikat, baik oleh pengadilan umum, pengadilan tata usaha negara, maupun pengadilan khusus sesuai jenis sengketa yang dihadapi. Ketiga, perlindungan hukum represif berorientasi pada pemulihan, di mana esensinya bukan sekadar menghukum pihak pelaku pelanggaran, tetapi juga memberikan pemulihan atau reparasi kepada korban pelanggaran hukum. Pemulihan ini dapat berbentuk pengembalian hak, pemberian kompensasi finansial, pembatalan keputusan administratif, atau bahkan rehabilitasi nama baik.

Menurut Philipus M. Hadjon, pelaksanaan perlindungan hukum represif dilakukan melalui berbagai instrumen hukum. Pertama, peradilan umum yang merupakan sarana perlindungan bagi warga negara ketika dirugikan dalam hubungan hukum privat atau perdata, seperti dalam kasus perbuatan melawan hukum maupun wanprestasi. Warga negara dapat mengajukan gugatan ke pengadilan negeri untuk mendapatkan putusan korektif atas kerugian yang dialami. Kedua, peradilan tata usaha negara (PTUN), yang berfungsi ketika kerugian timbul akibat keputusan atau tindakan pejabat pemerintahan. PTUN berwenang membatalkan keputusan administratif yang bertentangan dengan hukum dan merugikan kepentingan hukum individu. Ketiga, peradilan khusus, yang hadir dalam konteks pelanggaran tertentu seperti pidana, korupsi, atau ketenagakerjaan. Misalnya, Peradilan Tindak Pidana Korupsi untuk menangani korupsi, Peradilan Industrial untuk menyelesaikan perselisihan hubungan kerja, dan Peradilan Agama untuk persoalan hukum keluarga Islam. Keempat, perlindungan hukum represif juga tersedia melalui sarana alternatif non-litigasi

seperti mediasi, konsiliasi, arbitrase, dan Ombudsman, yang bertujuan menyelesaikan sengketa secara damai namun tetap berorientasi pada pemulihan hak.

Philipus M. Hadjon menegaskan bahwa perlindungan hukum represif memiliki empat tujuan utama. Pertama, untuk membatasi kesewenang-wenangan penguasa dengan memberikan kontrol hukum terhadap penggunaan kewenangan oleh pejabat publik agar tidak melampaui batas yang dapat merugikan hak warga negara. Kedua, untuk memberikan keadilan bagi warga negara sebagai bentuk jaminan konstitusional bahwa setiap orang memiliki hak yang setara di depan hukum dan berhak memperoleh keadilan jika mengalami pelanggaran hak. Ketiga, untuk menjamin adanya pemulihan hak-hak yang telah dilanggar, dengan menyediakan sarana hukum yang dapat mengembalikan posisi korban ke kondisi yang adil. Keempat, untuk mengoreksi kesalahan administratif maupun perbuatan melawan hukum, baik oleh aparat pemerintah maupun pihak swasta, melalui mekanisme pengawasan dan adjudikasi formal dalam sistem hukum nasional.

Perlindungan hukum represif ini memberikan jaminan bahwa Wajib Pajak memiliki ruang legal untuk melakukan perlawanan atau upaya hukum guna memperjuangkan haknya setelah menerima SKPKB yang dianggap tidak adil atau tidak sesuai dengan kondisi sebenarnya (Kartikowati, 2024). Dasar hukum perlindungan represif bagi Wajib Pajak secara tegas diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia. Beberapa regulasi utama yang menjadi rujukan adalah UU KUP sebagaimana telah diubah terakhir melalui UU 7/2021, serta Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Menurut Philipus M. Hadjon, perlindungan hukum represif memiliki ciri utama berupa mekanisme korektif yang diakses oleh subjek hukum setelah terjadinya pelanggaran hak (A.A Gede Diotama et al., 2022). Hal ini sejalan dengan sistem hukum perpajakan Indonesia yang memberikan tahapan-tahapan koreksi kepada Wajib Pajak, mulai dari keberatan, banding, gugatan, hingga upaya hukum luar biasa berupa PK ke Mahkamah Agung (Pratama et al., 2024).

Sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 25 UU KUP, Wajib Pajak memiliki hak untuk mengajukan keberatan kepada DJN atas penetapan pajak kurang bayar. Pasal ini berbunyi:

"Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu: a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan..."

Keberatan menjadi perlindungan hukum represif tahap pertama, sesuai dengan konsep Hadjon, yang menyatakan bahwa upaya represif berfungsi sebagai sarana koreksi terhadap tindakan pejabat pemerintah yang merugikan hak seseorang. Hal ini memberikan mekanisme korektif melalui keberatan. Upaya keberatan memberi kesempatan bagi Wajib Pajak untuk melakukan perlawanan administratif sebelum sengketa masuk ke ranah pengadilan.

Lebih lanjut, dalam Pasal 27 ayat (1) UU KUP ditegaskan bahwa Wajib Pajak memiliki hak untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak apabila keberatannya ditolak atau hanya sebagian dikabulkan. Pasal tersebut menyatakan:

"Wajib Pajak dapat mengajukan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan atas keberatan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak."

Menurut Hadjon, banding merupakan bentuk perlindungan hukum represif yang diakses melalui penegakan hukum formal melalui peradilan khusus. Banding mengilustrasikan bahwa setelah Wajib Pajak mengalami kerugian akibat penetapan fiskus, negara menyediakan forum peradilan yang netral dan independen untuk menilai kembali secara objektif kebenaran dari penetapan pajak tersebut (Sasanti & Hetty Tri Kusuma Indah, 2022). Hal ini merupakan manifestasi dari pembatasan kesewenang-wenangan penguasa, sebagaimana disebutkan Hadjon sebagai salah satu tujuan utama dari perlindungan hukum represif.

Tidak hanya terbatas pada keberatan dan banding, UU KUP juga membuka ruang perlindungan hukum represif yang lebih luas melalui mekanisme gugatan, sebagaimana dimuat dalam Pasal 23 ayat (2). Pasal tersebut menyatakan:

"Gugatan diajukan kepada badan peradilan pajak atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan selain keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 yang menimbulkan kerugian."

Dengan adanya gugatan, Wajib Pajak diberikan hak untuk melawan tidak hanya penetapan formal berupa SKPKB, tetapi juga berbagai tindakan administratif lainnya seperti penagihan yang dianggap melanggar hukum atau merugikan kepentingannya (Sasanti & Hetty Tri Kusuma Indah, 2022). Hal ini sejalan dengan karakteristik perlindungan hukum represif menurut Hadjon yang berorientasi pada pemulihan, di mana tujuan akhirnya adalah memulihkan hak-hak Wajib Pajak yang telah dilanggar, baik melalui pembatalan penetapan, penundaan pelaksanaan penagihan, atau bahkan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Pengadilan Pajak menjadi institusi peradilan khusus yang menangani upaya hukum represif ini. Berdasarkan Pasal 2 UU Pengadilan Pajak, dinyatakan bahwa (Suciyani, 2022):

"Pengadilan Pajak adalah badan peradilan khusus yang melaksanakan kekuasaan kehakiman di lingkungan peradilan tata usaha negara..."

Pengadilan Pajak hadir sebagai wujud nyata dari perlindungan represif berbasis lembaga peradilan. Ini mempertegas pendapat Hadjon bahwa dalam konteks sengketa antara warga negara dengan pemerintah, pengadilan khusus memiliki peran penting untuk menjamin tercapainya keadilan substantif bagi warga negara. Selain itu, dalam Pasal 77 UU Pengadilan Pajak juga dijelaskan bahwa setiap orang atau badan yang dirugikan oleh suatu keputusan dapat mengajukan gugatan kepada Pengadilan Pajak, sehingga memastikan akses yang terbuka bagi Wajib Pajak untuk mendapatkan keadilan (Gotama et al., 2020).

Perlindungan hukum represif bagi Wajib Pajak dalam proses penetapan pajak kurang bayar merupakan manifestasi nyata dari upaya negara dalam menegakkan prinsip keadilan dan kepastian hukum. Melalui mekanisme keberatan, banding, gugatan, hingga pengujian di Pengadilan Pajak, Wajib Pajak diberikan ruang yang adil dan legal untuk memperjuangkan hak-haknya terhadap segala bentuk ketetapan dan tindakan administratif yang dianggap merugikan. Konstruksi teori Philipus M. Hadjon tentang perlindungan hukum represif menemukan relevansinya dalam sistem perpajakan Indonesia, di mana mekanisme koreksi tersedia tidak hanya di tingkat administratif, tetapi juga melalui lembaga peradilan yang independen. Perlindungan hukum ini sekaligus berperan sebagai kontrol terhadap potensi kesewenang-wenangan fiskus, memastikan penyelenggaraan administrasi perpajakan berjalan secara profesional, akuntabel, dan menjunjung tinggi hak-hak warga negara sebagai subjek hukum yang dilindungi oleh konstitusi.

Penutup

Terdapat dua bentuk pokok perlindungan hukum bagi hak-hak wajib pajak dalam proses penetapan pajak kurang bayar, yaitu perlindungan preventif dan represif. Perlindungan preventif bertujuan untuk mengantisipasi terjadinya pelanggaran hak wajib pajak sejak awal proses administrasi perpajakan. Perlindungan ini diwujudkan melalui mekanisme administratif seperti pemberitahuan pemeriksaan, penyampaian SPHP, serta pemberian kesempatan kepada wajib pajak untuk menyampaikan tanggapan sebelum diterbitkannya ketetapan pajak. Penerapan mekanisme tersebut mencerminkan prinsip transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi aktif wajib pajak, selaras dengan prinsip good governance dan asas keadilan dalam sistem administrasi perpajakan. Kedua, perlindungan hukum represif berperan sebagai sarana koreksi apabila terjadi kesalahan dalam penetapan pajak kurang bayar. Perlindungan ini diberikan melalui hak wajib pajak untuk mengajukan

keberatan, banding, gugatan, maupun upaya hukum lain melalui lembaga peradilan perpajakan. Mekanisme ini menjamin akses wajib pajak terhadap keadilan, sekaligus memberikan peluang untuk pemulihan hak dan kerugian yang dialami akibat kekeliruan dalam penetapan pajak. Secara keseluruhan, keberadaan perlindungan hukum preventif dan represif merupakan bagian integral dari sistem perpajakan yang adil, yang tidak hanya berorientasi pada optimalisasi penerimaan negara, tetapi juga menjamin perlindungan hak-hak wajib pajak sesuai asas kepastian hukum dan keadilan.

Berdasarkan hasil penelitian, disarankan agar sistem perpajakan di Indonesia semakin mengedepankan keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dengan perlindungan hak-hak wajib pajak. Upaya peningkatan transparansi dan akuntabilitas dalam setiap tahapan proses penetapan pajak perlu diperkuat, salah satunya melalui optimalisasi penyampaian informasi dan pemberitahuan secara jelas kepada wajib pajak. Selain itu, efektivitas dialog dua arah antara fiskus dan wajib pajak harus terus ditingkatkan guna meminimalisir potensi sengketa perpajakan sejak tahap pemeriksaan. Pemerintah juga perlu memperluas program sosialisasi dan edukasi yang berkelanjutan mengenai hak dan kewajiban wajib pajak, sehingga dapat meningkatkan kesadaran hukum serta mendorong kepatuhan sukarela. Dengan demikian, sistem perpajakan dapat berjalan lebih adil, transparan, serta mampu mewujudkan keadilan fiskal yang berkelanjutan.

Daftar Pustaka

- A.A Gede Diotama, Budiarta, I. N. P., & Widiati, I. A. P. (2022). Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Sengketa Pajak Daerah di Kabupaten Badung. *Jurnal Konstruksi Hukum*, 3(1), 153–159. <https://doi.org/10.22225/jkh.3.1.4411.153-159>
- Afifah, L. N. (2022). Perlindungan Hukum Wajib Pajak Terkait Ketentuan Official Assessment-System Dalam Bidang Pajak Bumi dan Bangunan. *Jurist-Diction*, 5(2), 589–622. <https://doi.org/10.20473/jd.v5i2.34896>
- Aji, W. K., Khosafiah, K. R., Jusikusuma, T. D., & Irawan, F. (2022). Penyelesaian Sengketa Pajak atas Gugatan. *Jurnal Pajak Indonesia*, 6(1), 80–88. www.jurnal.pknstan.ac.id/index.php/JPI
- Ali, & Chaidir, A. (1993). *Hukum Pajak Elementer*. Eresco.
- Bakhtiar, & Jatmiko, L. (2024). The Principle of Equality in Interest Compensation for Taxpayers in The Reconstruction of Indonesian Tax Law. *The Prosecutor Law Review*, 2(2), 1–18. <https://prolev.kejaksaan.go.id/>
- Direktorat Jendral Pajak. (n.d.). *Fungsi Pajak*. Pajak.Go.Id. Retrieved March 30, 2024, from <https://pajak.go.id/id/fungsi-pajak>
- Gotama, I. W. S., Widiati, I. A. P., & Seputra, I. P. G. (2020). Eksistensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. *Jurnal Analogi Hukum*, 2(3), 331–335. <https://doi.org/10.22225/ah.2.3.2521.331-335>
- Hadjon, P. (1987). *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia : Sebuah studi tentang prinsip-prinsipnya, penanganannya oleh pengadilan dalam lingkungan peradilan umum dan pembentukan peradilan administrasi negara*. Bina Ilmu.
- Kartikowati, D. N. (2024). Analisis Yuridis Sengketa Wajib Pajak Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Putusan Pengadilan Pajak. *INNOVATIVE: Journal Of Social Science Research*, 4(4), 6161–6173. <https://j-innovative.org/index.php/Innovative>
- Maheswara, D. A., Haq, F. O. H., Hana, Y., Niravita, A., Fikri, M. A. H., & Nugroho, H. (2024). Tinjauan Prosedural Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak dalam Keberatan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. *Jurnal Multidisiplin Ilmu Akademik*, 1(6), 221–227. <https://doi.org/https://doi.org/10.61722/jmia.v1i6.2918>
- Marbun. (2011). *Peradilan Administrasi Negara*. UII Press.

Mardiasmo. (2016). *Pengantar Hukum Pajak Indonesia*. PT RajaGrafindo Persada.

Marzuki, P. M. (2019). *Penelitian Hukum*. Kencana Prenada Media Grup.

Pratama, M. J., Setiawan, D., Ramadhinov, R., & Ayuningsih, W. (2024). Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Proses Peradilan Pajak Ditinjau Dari Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. In *Jurnal Hukum Progresif* (Vol. 7, Issue 11).

Pratiwi, A. R., Nurnazli, N., Hilal, S., & Faizal, L. (2023). Analisis HES Terhadap Implementasi Pajak Kurang Bayar Yang Terdapat Dalam Pasal 13 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. *AL-MANHAJ: Jurnal Hukum Dan Pranata Sosial Islam*, 5(2), 1319–1826. <https://doi.org/10.37680/almanhaj.v5i2.2923>

Qinayya, S. A., Reyhanif, A. A., Nugroho, D. D., & Bondhi, M. (2024). Perlindungan Hak Wajib Pajak Dalam Proses Pemeriksaan Dan Penegakan Hukum Pajak Di Indonesia Ditinjau Dari Perspektif Hukum Dan Etika. *Jaksa: Jurnal Kajian Ilmu Hukum Dan Politik*, 2(3), 95–113. <https://doi.org/10.51903/jaksa.v2i3.1886>

Sasanti, D. N., & Hetty Tri Kusuma Indah. (2022). Problematika Penyelesaian Sengketa di Pengadilan Pajak Dalam Rangka Perwujudan Peradilan Sederhana, Cepat, dan Biaya Ringan. *Reformasi Hukum*, 26(1), 21–38. <https://doi.org/10.46257/jrh.v26i1.256>

Suciyani, F. (2022). Kedudukan Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia. *Jurnal Program Magister Hukum FHUI*, 2, 29. : <https://scholarhub.ui.ac.id/dharmasisya>