

PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK ATAS GUGATAN DAN SANGGAHAN: SUATU PERSPEKTIF KEADILAN

Wahyu Kartika Aji

Politeknik Keuangan Negara STAN

Ristanti Khusnul Khosafiah

Politeknik Keuangan Negara STAN

Teta Dirgantara Jusikusuma

Politeknik Keuangan Negara STAN

Ferry Irawan

Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: ferry.irawan@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama

[22 05 2022]

Dinyatakan Diterima

[11 06 2022]

KATA KUNCI:

Gugatan; sanggahan; keadilan

KLASIFIKASI JEL:

ABSTRACT

This study aims to elaborate the mechanism for resolving tax disputes on claims and objections. This research applies a juridical normative approach. The researcher examines and compares the applicable provisions related to claims and rebuttals. In addition, relevant previous studies are also reviewed. The results of the study obtained several conclusions. First, a lawsuit can be made related to the formal provisions included in the tax collection procedure as stipulated in the law. Second, a rebuttal is an effort made by a third party who feels aggrieved by the tax authority's actions. Third, lawsuits and objections are a form of providing a sense of justice for taxpayers. In addition, it can also be a reflection for the tax authorities in building a better administrative system.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengelaborasi mekanisme penyelesaian sengketa pajak atas gugatan dan sanggahan. Penelitian ini menerapkan pendekatan normatif yuridis. Peneliti mengkaji dan membandingkan ketentuan yang berlaku terkait dengan gugatan dan sanggahan. Selain itu, diulas pula penelitian-penelitian terdahulu yang relevan. Hasil penelitian mendapatkan beberapa simpulan. Pertama, gugatan dapat dilakukan terkait dengan ketentuan formal termasuk dalam prosedur penagihan pajak sebagaimana diatur dalam undang-undang. Kedua, sanggahan merupakan upaya yang dilakukan oleh pihak ketiga yang merasa dirugikan dengan adanya tindakan otoritas pajak. Ketiga, upaya gugatan dan sanggahan merupakan salah satu bentuk memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak. Selain itu, dapat pula menjadi refleksi bagi otoritas pajak dalam membangun sistem administrasi yang lebih baik.

1. PENDAHULUAN

Pembangunan Nasional merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah bersama-sama dengan masyarakat yang berlangsung terus menerus dan berkesinambungan serta bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik material maupun spiritual. Guna merealisasikan tujuan-tujuan tersebut diperlukan biaya besar yang harus digali terutama dari dalam negeri berupa pajak. Hal ini menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam kegotongroyongan nasional sebagai peran serta masyarakat dalam membiayai pembangunan (Indrawan & Binekas, 2018).

Pajak merupakan salah satu bentuk pendapatan negara yang menyumbang persentase terbesar dibandingkan dengan sektor-sektor pendapatan lain seperti minyak dan gas (migas) serta non-migas. Keberhasilan suatu negara dalam mengumpulkan pajak dari warga negaranya dipastikan akan bermanfaat bagi stabilitas ekonomi negara yang bersangkutan. Pengertian pajak menurut Mardiasmo (2009) sebagai "Iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum".

Beberapa fungsi penting pajak, antara lain adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, pembiayaan kepentingan umum, seperti pembangunan gedung-gedung sekolah, jembatan, jalan umum dan berbagai fasilitas lainnya yang sering kali digunakan oleh masyarakat. Pada dasarnya pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah dalam menjalankan pemerintahan. Pajak merupakan bagian penting dan tidak dapat dipisahkan dengan hukum, sehingga dalam pembangunan nasional khususnya pembangunan hukum di bidang administrasi negara, hukum pajak merupakan sarana yang penting dalam kerangka menunjang pemasukan pajak ke kas negara dan menunjang peningkatan pertumbuhan pembangunan ekonomi dan sosial (Siregar, 2016).

Pungutan pajak harus sesuai dengan rasa keadilan dan berkepastian hukum. Pasal 23 A UUD 1945 (amandemen ke-3) mengatur hal tersebut. Pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang dapat menimbulkan ketidakadilan pajak Wajib Pajak, dan berpotensi timbulnya sengketa pajak antara wajib pajak dan otoritas pajak. Pengertian sengketa pajak dituangkan dalam pasal 1 butir (5) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut UU PP) Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas

pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa.

Sejarah pemungutan pajak mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai dengan perkembangan masyarakat dan negara baik di bidang kenegaraan maupun di bidang sosial dan ekonomi. Salah satu perubahan menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official-assessment* ke sistem *self-assessment*. Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self-assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrumen pengawasan yang tepat dan sistematis agar kepercayaan tersebut tidak disalahgunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Produk hukum pemeriksaan merupakan surat ketetapan pajak (SKP). Surat ketetapan dapat berupa surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB), surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (SKPKBT), surat ketetapan pajak lebih bayar (SKPLB), atau surat ketetapan pajak nihil (SKPN). SKP menjadi produk hukum yang pernah digunakan sebagai objek gugatan wajib pajak ke pengadilan tata usaha negara. Namun dengan terbitnya UU PP, gugatan terkait sengketa pajak diajukan ke pengadilan pajak (Santosa 2020). Terhadap SKP yang tidak memenuhi syarat formal dapat diajukan gugatan oleh wajib pajak (Wijaya, Illahi, 2022). Gugatan dapat dilakukan oleh wajib pajak dalam hal keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak tidak tepat (Saputro & Setiawan, 2021). Gugatan merupakan upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan ketentuan yang berlaku (Umboh, et al., 2021; Bisinglasi, 2018). Untuk mengurangi potensi gugatan oleh wajib pajak, kualitas penetapan pajak dan tindakan penagihan aktif harus ditingkatkan (Indaryani & Juliarini (2020). Gugatan merupakan salah satu bentuk perlindungan hukum bagi wajib pajak khususnya pada saat pelaksanaan sita dan lelang (Saputra, 2019). Pendapat tersebut didukung oleh Saputra (2019) bahwa gugatan merupakan perlindungan hukum yang represif dengan tujuan menyelesaikan sengketa.

Sanggahan merupakan upaya hukum yang dilakukan oleh pihak ketiga pada saat pelaksanaan penyitaan (Sinulingga, 2013). Di sisi lain, sanggahan merupakan suatu prosedur yang dilakukan dalam rangka pendaftaran sebuah merek agar tidak terjadi duplikasi atau kemiripan (Wijaya & Ariawan, 2020; Stanley, et al., 2020). Mekanisme sanggahan juga dipraktikkan dalam hal sengketa bisnis atau perdagangan internasional yang melibatkan beberapa negara (Muliasari, 2018). Tujuan penelitian ini untuk mengelaborasi prosedur penyelesaian gugatan dan sanggahan pajak dikaitkan dengan asas *equity* (keadilan).

2. KERANGKA TEORI

Teori Kepastian Hukum

Tujuan hukum adalah untuk mencapai suatu keadilan (Rizhan, 2020). Namun demikian, suatu proses hukum tidak dapat berjalan dengan baik tanpa hadirnya kepastian hukum. Teori kepastian hukum digagas oleh Gustav Radbruch (Andrianto, 2020). Di dalam hukum terdapat tiga nilai dasar yaitu: keadilan, kemanfaatan, dan kepastian. kepastian hukum merupakan suatu kondisi telah pastinya hukum karena eksistensi konkrit dari hukum dimaksud (Julyano & Sulistyawan, 2019).

Sengketa Pajak

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya disebut UU PPSP) mengatur bahwa penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan cara menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melakukan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, dan menjual barang sitaan. Zuraida dan Advianto (2011) menyimpulkan bahwa pemungutan pajak adalah serangkaian tindakan. Rangkaian tindakan teguran atau peringatan, dan dilanjutkan dengan tindakan yang lebih memaksa agak utang pajak dapat dilunasi. Penagihan akan terhenti apabila utang pajak menjadi tidak ada, baik dengan cara pelunasan sendiri oleh penanggung pajak maupun karena proses keberatan, banding atau penghapusan/koreksi ketetapan pajak, dan pelunasan karena penjualan barang sitaan.

Walaupun terjadi sengketa, tetapi jika salah satu pihak tidak melakukan upaya hukum, maka tidak ada sengketa pajak. Lebih lanjut ditegaskan bahwa sengketa yang timbul sebelum dikeluarkannya keputusan Direktorat Jenderal Pajak seperti sengketa yang terjadi pada saat pemeriksaan misalnya, tidak dapat dianggap sebagai sengketa pajak. Rumusan sengketa pajak tidak memerlukan penyelesaian. Di pengadilan pajak hanya sebatas putusan tersebut dapat diajukan banding atau digugat ke pengadilan pajak.

Sengketa pajak terjadi karena adanya perbedaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sengketa pajak pada umumnya diawali dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak atau surat perintah penagihan pajak. Selain itu, sengketa juga dapat timbul karena pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak ketiga yang menjadi pelaku pemotongan atau pemungutan pajak. Penyelesaian sengketa pajak yang dapat dilakukan oleh wajib pajak meliputi proses keberatan, banding, peninjauan kembali, dan gugatan. Upaya hukum keberatan atas ketetapan pajak diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak, sedangkan upaya hukum banding dan gugatan diajukan ke Pengadilan Pajak (PP).

Secara khusus, peninjauan kembali (PK) diajukan ke Mahkamah Agung (MA). Namun terdapat pula upaya hukum berupa peninjauan kembali yang diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak.

Gugatan

Berdasarkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) menegaskan adanya hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan atas (a) pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan atau pengumuman lelang; (b) keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (2) dan Pasal 26; (c) keputusan pembetulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 UU KUP yang berkaitan dengan surat tagihan pajak; dan (d) keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 UU KUP yang berkaitan dengan surat tagihan pajak.

Gugatan atau sanggahan adalah upaya hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan yang bersangkutan (Republik Indonesia, 2000). Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan penagihan atau terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan. Gugatan tersebut didasarkan pada pertemuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Gugatan diajukan ke pengadilan pajak yang merupakan badan peradilan yang menjalankan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan atas sengketa pajak. Pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Sebagai pengadilan tingkat pertama dan terakhir, pemeriksaan sengketa pajak hanya dilakukan oleh pengadilan pajak. Oleh karena itu, putusan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam pemeriksaan sengketa pajak hanya dilakukan oleh pengadilan pajak. Oleh karena itu, putusan pengadilan pajak tidak dapat diajukan terhadap peradilan umum, peradilan tata usaha negara, atau badan peradilan lainnya, kecuali putusan tersebut "tidak dapat diterima" mengenai kewenangan-kewenangannya.

Berdasarkan Pasal 41 UU PP, yang dapat melakukan pengajuan gugatan antara lain: (a) gugatan dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya; (b) apabila selama proses gugatan, pemohon gugatan meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal penggugat pailit; dan (c) apabila selama proses gugatan, penggugat melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggung jawaban karena penggabungan, peleburan,

pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

Gugatan tidak menunda atau menghalangi pelaksanaan pemungutan pajak atau kewajiban perpajakan. Penggugat dapat mengajukan permohonan penundaan pelaksanaan pemungutan pajak selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berlangsung, sampai ada putusan pengadilan pajak. Permohonan dapat diajukan sekaligus dalam gugatan dan dapat diputuskan terlebih dahulu dari pokok sengketa. Permohonan penundaan hanya dapat dikabulkan apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan pemungutan pajak yang digugat dilakukan. Putusan pengadilan pajak dapat berupa menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, menambah pajak yang masih harus dibayar, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, dan/atau membatalkan terhadap putusan tersebut tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding, atau kasasi.

Sanggahan

Pihak ketiga yang merasa dirugikan dalam pelaksanaan pemungutan pajak dengan Surat Paksa pada dasarnya dilindungi oleh peraturan perundang-undangan. Pihak ketiga berhak melakukan tindakan hukum terhadap fiskus. Hal ini diwujudkan dalam bentuk sanggahan terhadap kepemilikan barang sitaan. Menurut Pasal 38 UU KUP keberatan pihak ketiga atas kepemilikan barang sitaan hanya dapat diajukan ke pengadilan negeri. Pengadilan negeri yang menerima bantahan tersebut memberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang melakukan penagihan pajak. Pejabat menunda pelaksanaan pemungutan pajak hanya atas barang yang dipersengketakan kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan sanggahan. Keberatan pihak ketiga atas kepemilikan barang sitaan tidak dapat diajukan setelah pelelangan dilakukan.

Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Muhasan (2017) terkait spesialisitas hukum pajak dalam lapangan hukum di Indonesia. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa spesialisitas hukum pajak terkait dengan kompetensi hukum pajak tetap dapat diterapkan melalui penerapan asas *lex specialis sistematicis* dan *lex consumens derogate legi consumptae*. Penelitian yang dilakukan oleh Cahyady (2021) membahas perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa upaya hukum dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa yang berbentuk gugatan atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita merupakan perkara perbuatan melanggar hukum yang menjadi kewenangan peradilan umum dan diajukan kepada pengadilan negeri.

Penelitian yang dilakukan oleh Suoth (2018) menyimpulkan bahwa penyelesaian sengketa antara

wajib pajak dengan otoritas pajak dapat dilakukan di lingkungan internal Direktorat Jenderal Pajak, atau di lingkungan pengadilan pajak termasuk Mahkamah Agung. Selanjutnya, Suyanto & Mandagi (2016) menyimpulkan bahwa proses penegakan hukum yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam hal terjadinya sengketa harus memenuhi asas keadilan hukum dan asas akuntabilitas. Di sisi lain, Sinulingga (2013) menegaskan bahwa upaya sanggahan yang dilakukan atas pelaksanaan penyitaan menunda tahapan prosedur penagihan pajak dengan surat paksa. Simandjuntak (2014) menjelaskan bahwa pengadilan pajak merupakan lembaga peradilan yang berguna bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan. Durandt (2014) menyoroti mengapa upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak hanya terbatas pada pengadilan pajak. Putusan yang dikeluarkan oleh pengadilan pajak bersifat pertama dan terakhir dalam memutuskan sengketa pajak. Durandt (2014) melihat bahwa mekanisme ini tidak memberikan keadilan bagi wajib pajak meskipun ada mekanisme lain berupa peninjauan kembali yang diajukan ke Mahkamah Agung namun upaya ini mensyaratkan adanya kondisi yang luar biasa. Selanjutnya, Djatmiko (2013) menyoroti nilai-nilai keadilan yang harus muncul dalam mekanisme pembelaan di pengadilan pajak. Penelitian terkait penyelesaian sengketa di pengadilan pajak juga dilakukan oleh Gotama *et al.* (2020). Hasil penelitian menyimpulkan hal-hal sebagai berikut. Pertama, pengadilan pajak berada dalam dua lembaga yaitu pembinaan teknis-yudisial oleh Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, keuangan, dan administrasi oleh Kementerian Keuangan. Dualisme ini menyebabkan sebagian pihak meragukan independensi pengadilan pajak dalam memutus perkara. Di sisi lain penelitian Worotikan (2015) fokus pada penyelesaian sengketa pajak terhadap keberatan wajib pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa putusan pengadilan pajak atas sengketa pajak merupakan kepastian hukum atas prosedur keberatan yang diajukan oleh wajib pajak.

Penelitian terkait sanggahan di luar sengketa pajak dilakukan oleh beberapa peneliti. Penelitian Wijaya & Ariawan (2020) mengkaji perlindungan hukum atas penghapusan merek secara sepihak oleh Direktorat Jenderal Kekayaan Intelektual. Penelitian dimaksud menguraikan bahwa apabila merek yang dimohonkan pendaftarannya tidak mendapatkan sanggahan dari pihak manapun, maka akan dilanjutkan ke proses berikutnya yaitu pelaksanaan pemeriksaan substantif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa merek yang akan didaftarkan seharusnya ditelaah apakah memiliki kemiripan atau kesamaan dengan merek lain yang telah terdaftar sebelumnya. Apabila berdasarkan bukti ternyata terdapat kemiripan atau kesamaan maka permohonan tersebut ditolak. Penelitian Stanley *et al.* (2020) juga membahas pembatalan merek dagang terdaftar berdasarkan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2016 tentang Merek dan Indikasi Geografis. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa pihak yang akan mendaftarkan mereknya harus memperhatikan hal-hal

yang telah diatur dalam undang-undang terkait. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Fitriani (2017) yang membahas aspek hukum legalitas perusahaan dalam kegiatan bisnis. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa legalitas perusahaan merupakan unsur yang penting karena merupakan jati diri yang mengesahkan suatu badan usaha sehingga diakui di masyarakat. Selanjutnya, Edlynafitri (2017) meneliti keabsahan perjanjian jaminan hak tanggungan atas objek harta bersama yang tidak sesuai prosedur. Salah satu butir penting yang dibahas adalah persetujuan suami istri dalam hal pengajuan kredit bertujuan untuk memberikan jaminan kepada bank atau kreditur bahwa tidak akan ada sanggahan atau tuntutan dari suami atau istri terhadap akta pembuatan hak tanggungan (APHT) di waktu yang akan datang. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa pengikatan jaminan harta bersama kepada pihak ketiga harus ada persetujuan kedua belah pihak baik suami maupun istri tanpa melihat apakah barang tersebut haknya tercantum atas nama salah satu pihak ataupun diperoleh dari hasil kerja suami/istri tetapi diperoleh selama perkawinan. Berikutnya, Novitasari & Ardiyanto (2020) meneliti kekuatan mediasi dalam penyelesaian sengketa jual beli di Badan Pertanahan Nasional (BPN). Salah satu pembahasan penting adalah apabila terdapat keberatan/sanggahan terhadap sertifikat yang diterbitkan oleh BPN maka dilanjutkan dengan penelitian dan pemeriksaan atas alasan sanggahan tersebut kemudian dituangkan dalam berita acara. Selanjutnya, akan dilakukan mediasi untuk menyelesaikan sengketa tersebut. Jika mediasi tidak berhasil, penyelesaian sengketa dapat dilanjutkan melalui pengadilan.

Penelitian terkait penyelesaian sengketa dalam lingkup internasional dilakukan oleh Muliasari (2018). Penelitian membahas produk Amerika Serikat yang ditolak oleh Uni Eropa. Atas penolakan ini, Amerika Serikat melaporkan Uni Eropa ke world trade organization (WTO) untuk meminta penyelesaian kasus dimaksud. Badan penyelesaian sengketa di WTO tersebut memiliki prosedur salah satunya adalah notifikasi sanggahan dari negara-negara terkait. Kesimpulan dari penelitian ini adalah penyelesaian sengketa berakhir di arbitrase internasional dengan posisi tertunda (*pending*) tanpa ada keputusan

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini termasuk dalam penelitian normatif yuridis, yakni menekankan pada data sekunder dalam mengkaji asas dan prinsip hukum positif serta unsur yang berhubungan dengan objek penelitian, dengan didukung bahan pustaka yang cukup. Penelitian hukum normatif adalah suatu proses untuk menemukan suatu aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi (Marzuki, 2021).

Pendekatan undang-undang dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang relevan dengan permasalahan hukum yang sedang ditangani. Pendekatan undang-undang ini akan

membuka peluang bagi peneliti untuk mengkaji apakah ada konsistensi dan kesesuaian antara suatu undang-undang dengan Undang-Undang Dasar (UUD) atau antara peraturan dengan undang-undang. Hasil penelitian menjadi argumen masalah yang dihadapi (Marzuki, 2021).

4. HASIL PENELITIAN

Gugatan

Sengketa pajak merupakan sengketa yang muncul antara pihak wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat berwenang yang diakibatkan atas dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak dalam bidang perpajakan yang berdasarkan atas peraturan perundang-undangan perpajakan. Dasar hukum dari sengketa pajak terdapat dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Seperti yang sudah diketahui dari pengertiannya, atas sengketa pajak dapat diselesaikan melalui pengadilan pajak yang atas suatu putusan yang sudah ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak dapat diajukan surat gugatan atau surat banding oleh wajib pajak atau penanggung pajak.

Berdasarkan UU PP, gugatan dapat diartikan sebagai upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Gugatan dapat diajukan terhadap keputusan-keputusan yang terkait dengan pelaksanaan keputusan perpajakan yang lain. Secara umum, gugatan ini diajukan oleh Wajib Pajak yang merasa dirugikan atas tindakan fiskus dalam melakukan tindakan penagihan pajak terhadap wajib pajak ataupun penanggung pajak. Gugatan diatur secara tegas dalam hukum pajak Indonesia untuk melindungi kepentingan wajib pajak dari tindakan fiskus yang menurut wajib pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang berlaku. Hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan diatur dalam UU KUP untuk semua jenis pajak pusat seperti Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan P3L, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Bea Materai. Dikarenakan gugatan ini diajukan oleh wajib pajak terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak, maka terkait gugatan juga diatur dalam UU PPSP. Mengingat bahwa UU PPSP juga sebagai dasar hukum untuk penagihan pajak daerah, maka wajib pajak daerah yang merasa dirugikan oleh fiskus dalam pelaksanaan penagihan pajak daerah juga dapat mengajukan gugatan (Suoth, 2018).

Berdasarkan atas UU PPSP, gugatan atas pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, ataupun pengumuman lelang hanya bisa diajukan ke badan peradilan pajak dengan objek gugatan sebagai keputusan pencegahan. Dalam hal ini pengadilan pajak merupakan badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak ataupun penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Sesuai dengan Pasal 23 ayat

(2) UU KUP, gugatan wajib pajak atau penanggung pajak merupakan: (a) pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, atau pengumuman lelang; (b) keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak; (c) keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau (d) penerbitan surat ketetapan pajak atau surat keputusan keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.

Sesuai UU PPSP, penanggung pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan hanya ke Pengadilan Negeri bukan kepada Pengadilan Pajak. Penggugatan atas pelaksanaan penyanderaan tersebut ditegaskan hanya dapat dilakukan kepada dirinya apabila di dalam pelaksanaannya ternyata terdapat kesalahan prosedur yang tidak sesuai dengan yang sudah diatur dalam peraturan yang berlaku.

Dalam UU Pengadilan Pajak diatur tentang persyaratan pengajuan gugatan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak, dengan persyaratan sebagai berikut: (a) gugatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak; (b) jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan; (c) jangka waktu 14 (empat belas) hari tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat; (d) perpanjangan jangka waktu tersebut adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat; (e) terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan diajukan 1 (satu) surat gugatan; dan (f) gugatan disertai dengan alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat.

1. Dalam kurun waktu 14 hari setelah surat gugatan diterima oleh pengadilan pajak, penggugat akan menerima tanda terima surat gugatan (TTSg) melalui pos. TTSg tersebut memuat nomor sengketa yang berfungsi sebagai nomor identitas selama bersengketa di pengadilan pajak.
2. Pengadilan pajak meminta surat tanggapan kepada tergugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima surat gugatan lengkap.
3. Tergugat menyerahkan surat tanggapan kepada pengadilan pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan surat tanggapan.
4. Salinan surat tanggapan oleh pengadilan pajak dikirimkan kepada penggugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima, dengan permintaan surat bantahan.
5. Penggugat memberikan bantahan atas surat tanggapan yang diterimanya dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal dikirim permintaan surat bantahan.
6. Meskipun tergugat atau penggugat tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud angka 3 dan 5, pengadilan pajak tetap melanjutkan pemeriksaan gugatan, sidang dilaksanakan maksimal 6 bulan setelah surat gugatan diterima pengadilan pajak.

Kemudian dalam UU PP juga diatur bahwa gugatan ini dapat diajukan oleh penggugat, ahli waris, seorang pengurus, ataupun kuasa hukum dari wajib pajak atau penanggung pajak dengan syarat harus disertai dengan alasan yang jelas, pencantuman tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, ataupun keputusan yang digugat dan juga dilampiri salinan dokumen yang digugat. Dalam hal selama proses gugatan penggugat meninggal dunia, maka proses dari gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli waris, kuasa hukum ahli waris, ataupun pengampu dalam hal penggugat pailit. Dan dalam hal selama proses gugatan penggugat



Gambar 1. Proses Pemeriksaan Gugatan

Sumber: setpp.kemenkeu.go.id

Apabila diuraikan secara lebih detail, pemrosesan gugatan di pengadilan pajak adalah sebagai berikut ini:

melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan usaha, ataupun likuidasi, permohonan dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban atas proses akibat pailit yang dilakukan oleh penggugat tersebut.

Terkait dengan kelengkapan administrasi dalam pengajuan gugatan, harus dilengkapi dengan:

- a. Satu berkas asli dan satu foto kopi berkas surat gugatan
- b. Dua berkas fotokopi Surat yang diajukan gugatan
- c. Dokumen pendukung lain yaitu: (i) jika pemohon merupakan badan hukum/perusahaan: Satu rangkap fotokopi akta pendirian perusahaan beserta perubahannya (yang di dalamnya tercantum nama pengurus yang menandatangani surat gugatan). Akta-akta perlu dimeteraikan kemudian. Pemeteraian kemudian dilakukan di kantor pos; (ii) satu rangkap berkas asli dan satu fotokopi surat kuasa khusus yang telah dibubuhi meterai, jika penandatanganan surat gugatan adalah yang diberikan kuasa. Contoh: kuasa hukum atau pegawai perusahaan yang diberikan kuasa oleh direktur/pengurus perusahaan; dan (iii) jika dikuasakan kepada kuasa hukum, maka perlu dilampirkan juga satu fotokopi kartu izin kuasa hukum (IKH) pengadilan pajak.

Atas gugatan yang diajukan oleh pemohon gugatan tentu ada kewajiban yang harus dilaksanakan seperti persyaratan-persyaratan yang harus disertai dalam pengajuan surat gugatan di atas, dan juga pemohon gugatan memiliki hak-hak terkait gugatannya yaitu sebagai berikut:

- a. Dapat melengkapi surat gugatannya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak diterima keputusan yang digugat.
- b. Dapat memasukkan surat bantahan dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal terima salinan surat uraian gugatan.
- c. Dapat hadir dalam persidangan guna memberikan keterangan lisan atau bukti-bukti yang diperlukan sepanjang memberitahukan kepada ketua pengadilan pajak secara tertulis.
- d. Dapat hadir dalam sidang pembacaan putusan.
- e. Dapat didampingi atau diwakili oleh kuasa hukum yang telah terdaftar/mendapat ijin kuasa hukum dari ketua pengadilan pajak.
- f. Dapat meminta kepada majelis kehadiran saksi.

Gugatan yang diajukan kepada pengadilan pajak dapat diajukan surat pencabutannya kepada pengadilan pajak itu sendiri. Gugatan yang dapat dicabut tersebut akan dihapus dari daftar sengketa dengan (a) penetapan ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang; atau (b) putusan majelis/hakim tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan setelah sidang atas persetujuan tergugat.

Gugatan yang telah dicabut lewat penetapan ataupun putusan tersebut tidak bisa diajukan lagi. Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan. Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan, sampai ada putusan pengadilan pajak.

Permohonan tersebut dapat diajukan sekaligus dalam Gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya (Simandjuntak, 2014). Permohonan penundaan dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan pajak yang digugat itu dilaksanakan putusan pengadilan pajak dapat berupa:

- a. Menolak
- b. Mengabulkan sebagian atau seluruhnya
- c. Menambah Pajak yang harus dibayar
- d. Tidak dapat diterima
- e. Membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung
- f. Membatalkan.

Putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir dan kekuatan hukumnya tetap, dan juga terhadap putusan tersebut tidak bisa lagi diajukan gugatan, banding, atau kasasi. Namun diatur dalam UU PP bahwa pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung. Lalu, dalam hal gugatan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terkait pelaksanaan penagihan pajak dikabulkan oleh pengadilan pajak, Penanggung pajak dapat memohon pemulihan nama baik dan ganti rugi kepada pejabat. Besaran ganti rugi tersebut ditentukan paling banyak Rp 5.000.000,00. Perubahan besaran ganti rugi dapat dilakukan melalui Keputusan Menteri Keuangan.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat diketahui bahwa gugatan merupakan suatu upaya hukum yang memberikan ruang bagi wajib pajak dalam mencari keadilan. Untuk mendapatkan keadilan tersebut, wajib pajak harus memenuhi persyaratan-persyaratan tertentu agar pelaksanaan gugatan menjadi valid atau sah di mata hukum. Di sisi lain, upaya gugatan juga dapat dilihat sebagai suatu bentuk akuntabilitas atau transparansi dalam pelaksanaan administrasi pajak. Direktorat Jenderal Pajak dapat menunjukkan kredibilitas dan profesionalitas melalui pelaksanaan gugatan. Tidak ada sistem yang sempurna seratus persen. Apabila upaya gugatan yang diajukan ternyata dimenangkan oleh wajib pajak, hal ini dapat menjadi evaluasi dan perbaikan bagi sistem administrasi pajak di masa yang akan datang.

Sanggahan

Pelaksanaan penagihan pajak melalui surat paksa dapat menimbulkan kerugian bagi pihak ketiga. Untuk hal tersebut, pihak ketiga memiliki hak untuk melakukan perlawanan hukum atas keputusan atau tindakan fiskus tersebut melalui sanggahan atas kepemilikan barang yang disita. Prosedur sanggahan telah diatur dalam UU PPSP. Sanggahan merupakan upaya hukum yang dilakukan terhadap pelaksanaan penagihan pajak ataupun kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan yang terkait.

Sesuai dengan Pasal 38 UU PPSP, sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita

pengajuannya ditujukan hanya kepada pengadilan negeri yang mana setelah surat sanggahan diterima oleh pengadilan negeri akan diberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang dalam pelaksanaan penagihan pajak. Selanjutnya, pejabat hanya akan menengguhkan pelaksanaan penagihan pajak yang mana hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak pemberitahuan diterima. Dan sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang telah disita tidak bisa lagi diajukan setelah lelang atas barang tersebut dilaksanakan.

Salah satu teori keadilan dalam pemungutan pajak yang berlaku di Indonesia menurut Adam Smith adalah asas *equality*. Asas *equality* merupakan dasar dimana pemungutan pajak harus adil dikenakan sebanding sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak, dan juga sesuai dengan manfaat yang didapatkan oleh pihak tersebut (Adiyanta, 2016). Mengingat keterikatan asas keadilan dalam suatu kasus sengketa pajak tidak bertujuan untuk mengubah ataupun mengurangi keadilan di dalamnya, namun asas keadilan dalam sengketa pajak sebatas untuk memberikan koreksi dan melengkapi keadilan dalam pihak-pihak, kondisi, dan juga kasus tertentu. Dengan adanya keadilan dalam pemungutan pajak yang dilakukan, hubungan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan fiskus pajak berada pada keseimbangan yang seharusnya.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian di atas, dapat dibuat kesimpulan sebagai berikut. Pertama, secara umum, gugatan ini diajukan oleh wajib pajak yang merasa dirugikan atas tindakan fiskus dalam melakukan tindakan penagihan pajak terhadap wajib pajak ataupun penanggung pajak. Gugatan diatur secara tegas dalam hukum pajak Indonesia untuk melindungi kepentingan wajib pajak dari tindakan fiskus yang menurut wajib pajak tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan diatur dalam UU KUP. Oleh karena gugatan ini diajukan oleh Wajib Pajak terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak, maka terkait gugatan juga diatur dalam UU PPSP. Kedua, sesuai dengan Pasal 38 UU PPSP, sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita pengajuannya ditujukan hanya kepada pengadilan negeri. Setelah surat sanggahan diterima oleh pengadilan negeri akan diberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang dalam pelaksanaan penagihan pajak. Selanjutnya, pejabat hanya akan menengguhkan pelaksanaan penagihan pajak dimaksud. Di sisi lain, sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang telah disita tidak bisa lagi diajukan setelah lelang atas barang tersebut dilaksanakan.

Kewajiban pajak didasarkan pada undang-undang di bidang perpajakan, sebagaimana hukum pada umumnya yang bersifat memaksa. Namun, pada tahap implementasi memungkinkan ditemuinya banyak hambatan dalam proses pemungutan pajak,

sehingga seringkali menimbulkan gugatan dan sanggahan. Untuk itu, diperlukan upaya berkesinambungan untuk meningkatkan kesadaran dan kepatuhan dari wajib pajak itu sendiri. Perlu ada sosialisasi tentang ketentuan pajak dan penyelesaian gugatan dan sanggahan pajak kepada masyarakat agar masyarakat terhindar dari perkara pajak maupun dapat melakukan penyelesaian gugatan dan sanggahan pajak bagi rakyat atau instansi yang telah tertimpa sengketa pajak. Di sisi lain, otoritas pajak perlu senantiasa melakukan perbaikan terus menerus untuk menyempurnakan sistem administrasi yang berkeadilan dan berkepastian hukum. Penelitian ini hanya menggunakan metode kualitatif sehingga tidak dapat digeneralisasi. Untuk itu, diperlukan riset lanjutan baik dari sisi penggunaan metode, variabel dan teknik olah data agar hasil penelitian dapat lebih optimal.

DAFTAR PUSTAKA

- Adiyanta, F. C. (2008). *Penyanderaan Wajib Pajak: Kewenangan Fiskus dan Pertimbangan Penggunaannya Untuk Penagihan Pajak*. Semarang: CV Adiswara.
- Cahyady, Y. (2021). Implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap Perbuatan Melanggar Hukum oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, 3(1), 165-177.
- Djatmiko, M. H. (2013). Problematik Sengketa Pajak dalam Peradilan Pajak. *Putih Hitam*, 318-392.
- Durandt, R. H. (2014). Jaminan Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang No. 14 Tahun 2002. *Lex Administratum*, 2(3), 135-146.
- Edlynafitri, R. S. (2017). Keabsahan Perjanjian Hak Tanggungan atas Objek Harta Bersama yang Tidak Sesuai Prosedur. *Lex Administratum*, 5(7), 46-54.
- Fitriani, R. (2017). Aspek Hukum Legalitas Perusahaan atau Badan Usaha dalam Kegiatan Bisnis. *Jurnal Hukum Samudra Keadilan*, 12(1), 136-145.
- 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.
- Indrawan, R., & Binekas, B. (2018). Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 6(3), 419-428.
- Mardiasmo. (2009). *Perpajakan: Edisi Revisi 2009* / Mardiasmo | Perpustakaan Universitas Muhammadiyah Makassar. Retrieved from (Andi, Ed.; 2009th ed.): <https://library.unismuh.ac.id/opac/detail-opac?id=8981>
- Marzuki, P. M. (2017). *Penelitian Hukum: Edisi Revisi*. Prenada Media.
- Marzuki, P. M. (2021). *Pengantar Ilmu Hukum*. Prenada Media.

- Muhasan, I. (2017). Menakar Ulang Spesialitas Hukum Pajak dalam Lapangan Hukum di Indonesia. *Jurnal Pajak Indonesia*, 1(1), 12-22.
- Muliasari, A. E. (2018). Penyelesaian Sengketa Dagang Antara Amerika Serikat dan Uni Eropa dalam Kasus Genetically Modified Food di World Trade Organization. *eJournal Ilmu Hubungan Internasional*, 6(3), 1169-1182.
- Novitasari, A., & Ardiyanto, S. (2020). Menakar Ulang Spesialitas Hukum Pajak dalam Lapangan Hukum di Indonesia. *Jurnal Pajak Indonesia*, 1(1), 12-22.
- Priska, T. C. (2018). Analisis Hukum Penyelesaian Sengketa Pajak Antara Wajib Pajak Dengan Pemungut Pajak Untuk Memenuhi Rasa Keadilan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002. *Jurnal Lex Et Societatis*, Vol. VI/No. 9.
- Republik Indonesia. (2000). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. (2002). Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Saidi, M. D. (2007). Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Sekretariat Pengadilan Pajak. (2022). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Retrieved from <https://www.setpp.kemenkeu.go.id/>
- Simandjuntak, R. (2014). Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak. Manado: Universitas Negeri Manado.
- Sinulingga, E. E. (2013). Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. *Lex Administratum*, 1(1), 14-29.
- Siregar, R. J. (2016). Analisis terhadap Kewenangan Penyitaan Harta Kekayaan Wajib Pajak oleh Juru Sita Pajak (Studi di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Timur).
- Stanley, C., Jingga, A., Fadhillah, C., & Zulkifli, S. (2020). Pembatalan Hak Merek Dagang Terdaftar Berdasarkan UU No. 20 Tahun 2016 (Studi Putusan No. 535 K/PDT.SUS-HKI/2018). *Jurnal Rectum*, 2(2), 154-164.
- Suoth, T. C. P. (2018). Analisis hukum Penyelesaian Sengketa Pajak antara Wajib Pajak dengan Pemungut Pajak untuk Memenuhi Rasa Keadilan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2022. *Lex Et Societatis*, VI(9), 129-137.
- Suyanto, S. & Mandagi, A. S. (2016). Penggunaan Metode Arus Uang Masuk dalam Pemeriksaan Pajak sebagai Sumber Sengketa Pajak Berdasarkan Pasal 29 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Jurnal LEX Certa*, 1(1), 161-175.
- Wijaya, T., & Ariawan, A. (2020). Analisis Perlindungan Hukum atas Penghapusan Merek Secara Sepihak oleh Direktorat Jenderal Kekayaan Intelektual (Contoh Kasus: Putusan Nomor: 575 K/Pdt.Sus-HKI/2020). *Jurnal Hukum Adigama*, 3(2), 89-111.
- Worotikan, J. M. (2015). Penyelesaian Sengketa Pajak terhadap Keberatan Wajib Pajak. *Lex et Societatis*, 3(7), 141-145.
- Zuraida, I., & Advianto, L. H. S. (2011). Penagihan pajak: pajak pusat dan pajak daerah: dilengkapi dengan kompilasi Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Ghalia Indonesia.

