
PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

Hj. Etty Rochaeti
Dosen Tetap Sekolah Tinggi Hukum Bandung
Email : jurnal@sthb.ac.id

Abstract

In the legal protection to tax payers in tax dispute, there is a legal effort which has been accommodated and provided by Act of Tax, both outside and through tax judicature. The protection outside the tax judicature, can be in the forms of proposal to the change of miswriting and miscalculation performed by tax payers, or tax officials is wrong to publish the tax provision, so the tax payers ask for the correction of the tax provision. The law protection through tax judicature can be in the form of proposal of objection to the Board of Objection, accusation to Tax of Court of Justice, judicial review from the Supreme Court. The substance of law related to law protection to tax payers in the tax dispute settlement, there is no legal norm synchronization. The legal effort for tax payers in looking for justice is missing because there are provisions of article 33 paragraph (1) and article 77 paragraph (1), Act No. 44 year of 2014 which state that the decision of Tax Court of Justice is a final decision in examining and deciding the tax dispute, so there is no more accusation and appeal to the Supreme Court. The legal effort which is permitted is through performing judicial review, and its legal effort is extraordinary. The relative competency of Tax Court of Justice covers the whole area of Indonesia.

Keywords: *law protection, tax payers.*

A. Pendahuluan

Indonesia merupakan negara hukum (*rechtsstaat*), yang berarti Indonesia menjunjung tinggi hukum dan kedaulatan hukum. Hal ini sebagai konsekuensi dari ajaran kedaulatan hukum bahwa kekuasaan tertinggi tidak terletak pada kehendak pribadi penguasa (penyelenggara negara/pemerintah) melainkan pada hukum.

Konsep negara Indonesia sebagai negara hukum telah tertuang semenjak Indonesia memasuki alam kemerdekaan, yaitu dengan berlakunya Undang-undang Dasar 1945.¹ Begitu pula saat

diberlakukannya Undang-undang Dasar 1949 (Konstitusi Republik Indonesia Serikat), Undang-undang Dasar Sementara 1950 dan sampai diberlakukannya kembali UUD 1945, Negara hukum tetap menjadi konsep dasar yang dianut Indonesia. Pada saat diberlakukannya kembali kepada UUD 1945, sampai terjadinya amandemen Ketiga UUD 1945 pada tahun 2001, konsepsi negara hukum Indonesia telah dimuat dalam pasal 1 ayat (3).

Negara hukum merupakan negara yang berlandaskan pada hukum dan menjamin keadilan bagi seluruh

¹ H.A.K.Pringgodigdo, *Tiga Undang-undang Dasar*. Pembangunan Jakarta, 1981, Hlm. 127.

rakyatnya. Rukmana Amanwinata memandang bahwa Negara Hukum Indonesia sebagai negara hukum yang memiliki karakteristik mandiri.² artinya, negara hukum yang dianut negara Indonesia memiliki ciri khas yang berbeda dengan negara lainnya. Karakteristik yang terdapat di negara Indonesia berpegang teguh pada falsafah Pancasila. Pengertian hukum dalam masyarakat yang sedang membangun, tidak hanya merupakan perangkat kaidah dan asas-asas yang mengatur hubungan manusia dalam masyarakat tetapi harus pula mencakup lembaga (*institutions*) dan (*Proccesses*) yang diperlukan untuk mewujudkan hukum itu menjadi kenyataan.³

Hukum menjadi salah satu unsur penting dalam suatu kehidupan bernegara sebagaimana dikemukakan oleh Sri Soemantri Martosoewigyo, bahwa negara yang dikategorikan sebagai negara hukum harus mempunyai unsur sebagai berikut:

- a. Pemerintah dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya harus berdasarkan atas hukum atau peraturan perundang-undangan.
- b. Adanya jaminan terdapat hak-hak asasi manusia (warga negara).
- c. Adanya pengawasan dari badan-badan peradilan (*rechtterlijke controle*).⁴

Hakikatnya adalah segala tindakan atau perbuatan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang berlaku, termasuk untuk merealisasikan keperluan atau kepentingan negara maupun untuk

keperluan warganya dalam bernegara. Keperluan atau kepentingan negara terhadap pajak tidak dapat dilakukan oleh negara sebelum ada hukum yang mengaturnya. Pengenaan pajak oleh negara kepada warganya (wajib pajak) harus berdasarkan kepada hukum (undang-undang) yang berlaku, sehingga negara tidak dikategorikan sebagai negara kekuasaan.

Indonesia sebagai negara hukum bercirikan negara kesejahteraan modern (*Welfare state modern*) yang berkehendak untuk mewujudkan keadilan bagi segenap rakyat Indonesia. Dalam negara kesejahteraan modern, tugas pemerintah dalam menyelenggarakan kepentingan umum menjadi sangat luas dan kadang kala melanggar hak-hak wajib pajak dalam melakukan pemungutan pajak. Hal ini dapat terhindarkan apabila pemerintah menghayati dan menaati hukum pajak yang berlaku.

Hukum pajak merupakan sarana pendukung yang menghalalkan bagi pemerintah untuk memperoleh pembiayaan dalam penyelenggaraan kewajiban negara. Konskuensi sebagai negara hukum yang bercirikan negara kesejahteraan modern adalah pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Hal ini secara tegas diatur dalam Pasal 23 A Undang-undang Dasar 1945 sebagai dasar hukum yang harus ditaati oleh negara dalam pengenaan, pemungutan, dan penagihan pajak. Selain

² Rukmana Amanwinata, *Pengaluran dan Batas Implementasi Kemerdekaan Berserikat dan Berkumpul dalam Pasal 28 UUD 1945*, Disertasi Fakultas Hukum Pasca Sarjana Universtas Padjadjaran, Bandung, 1966, hlm. 109.

³ Mochtar Kusumaatmadja, *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Binacipta, Bandung, 1976, hlm. 15.

⁴ R.Sri Soemantri M, *Bunga Rampai Hutum Tata Negara Indonesia*, Alumni, Bandung, 1992, hl, 29.

itu, Pasal 23 A UUD 1945 mengandung asas legalitas sebagai salah satu asas dalam negara hukum yang tidak boleh dilanggar oleh siapapun termasuk negara kalau memerlukan pajak.

Asas legalitas memiliki tujuan untuk memberikan perlindungan hukum wajib pajak, tatkala negara memerlukan pajak.

Pajak adalah kesepakatan yang timbul berdasarkan Undang-undang. Kesepakatan tersebut terjalin antara DPR dengan Presiden, karena negara memerlukan pajak untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan negara. Pajak yang ditetapkan dalam bentuk undang-undang memiliki sifat memaksa karena memuat sanksi hukum berupa sanksi administratif maupun sanksi pidana.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak yang diajukan ke Pengadilan Pajak hal tersebut merupakan suatu proses dalam hukum pajak yang diharapkan dapat memberikan keadilan, baik bagi wajib pajak maupun kepada pemerintah sebagai pemungut pajak. Tujuan dari hukum adalah untuk mencapai keadilan, dan hukum pajak yang merupakan bagian dari hukum itu sendiri harus pula ditujukan untuk terselenggaranya suatu keadilan. Pajak merupakan pungutan dari Negara yang dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*prestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, karenanya pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang. Keadilan dalam pemungutan pajak ini harus mencakup pembentukan perundang-perundangan pengenaannya, pemungutannya maupun dalam pembagian beban pajak yang harus dipikul oleh wajib pajak yang

bersangkutan, juga ada saluran saluran hukum yang terbuka bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan.

Dalam mencari keadilan di bidang perpajakan, undang-undang telah menyediakan saluran-saluran khusus, baik bagi wajib pajak maupun pemungut pajak (pemerintah) dalam rangka menciptakan keadilan. Sengketa pajak yang timbul sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang tidak memuaskan wajib pajak harus diupayakan penyelesaiannya secara baik, sederhana, murah dan cepat. Artinya ada jalan penyelesaian secara kekeluargaan dengan musyawarah antara kedua belah pihak yang bersengketa, akan tetapi tetap memperhatikan peraturan perpajakan, dengan kata lain tidak melanggar aturan hukum.

Jika sengketa tersebut tidak dapat diselesaikan melalui jalan musyawarah antara kedua belah pihak yang bersengketa maka harus ditempuh saluran hukum sesuai dengan peraturan perundangan-undangan yang berlaku, yaitu diupayakan dengan mekanisme yang diajukan melalui Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa melalui badan peradilan di sini sebagai upaya untuk mencari dan mendapatkan keadilan. Penegakan hukum pajak terjadi kalau hukum pajak terlanggar di bidang aspek administrasi maupun aspek pidananya. Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak pada hakekatnya untuk memberikan perlindungan hukum, baik kepada wajib pajak maupun pejabat pajak sebagai wakil negara.

Penegakan hukum pajak kadangkala dapat dilakukan di luar maupun melalui

peradilan pajak, tergantung pada substansi hukum yang terlanggar. Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak di luar peradilan pajak dilakukan oleh pejabat dengan melakukan penagihan pajak.

Penegakan Hukum Pajak dilakukan dengan menerbitkan Surat Pemberitahuan Pajak terutang, Surat Ketetapan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Tagihan Pajak. Selain itu, berwenang pula menerbitkan surat paksa oleh juru sita pajak yang sifatnya memaksa kepada wajib pajak atau penanggung pajak, seperti menerbitkan keputusan penyitaan, keputusan pencegahan, dan keputusan penyanderaan.

Sementara itu, penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak melalui peradilan pajak dilakukan melalui Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada Mahkamah Agung dengan cara memeriksa dan memutus sengketa pajak. Lembaga Keberatan kadang kala melakukan peradilan pajak secara murni maupun peradilan pajak secara tidak murni, karena pihak-pihak yang bersengketa tidak melibatkan pihak-pihak pemutus (hakim) dalam penyelesaian sengketa pajak termaksud.

Penegakan hukum pajak dalam bentuk penyelesaian sengketa pajak di negara-negara Barat dilakukan oleh Badan Peradilan sebagai bagian dari peradilannya masing-masing. Di Indonesia bagi sengketa pajak yang dilakukan melalui Peradilan Pajak bercabang dua. *Pertama*, dilakukan melalui Lembaga Keberatan kemudian dilanjutkan pada Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada Mahkamah Agung. *Kedua*, dilakukan hanya melalui Pengadilan

Pajak kemudian ke Mahkamah Agung. Kedudukan Lembaga Keberatan adalah bagian dari Peradilan pajak yang berada dalam Departemen Keuangan dan Departemen Dalam Negeri (eksekutif). Dalam arti, baik mengenai organisasi, administrasi, keuangan, dan pembinaan teknis peradilan di Lembaga Keberatan berada dalam kekuasaan eksekutif.

Pengadilan Pajak yang dibentuk dengan UU DILJAK merupakan bagian dari peradilan pajak, adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Pengadilan Pajak berwenang menyelesaikan sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan yang diajukan oleh pihak-pihak yang bersengketa. Putusannya merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan bukan merupakan keputusan tata usaha negara.

Meskipun putusan pengadilan pajak sebagai putusan akhir, putusan tersebut masih dapat diajukan kepada Mahkamah Agung dalam bentuk peninjauan kembali. Akan tetapi, Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (UU KEMAN) juncto Undang-undang Nomor 5 tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PERATUN) menempatkan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Berarti, Pengadilan Pajak berada dalam satu kesatuan peradilan menurut UUD 1945 yang berkewajiban memberikan

perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.

Sebenarnya perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak hanya tertuju kepada pelanggaran hak dan kewajiban dari wajib pajak. Dalam kaitan ini menurut Syahrhan Basah, perlindungan terhadap warga diberikan jika sikap-tindak administrasi negara itu menimbulkan kerugian terhadapnya.⁵ Kemudian, menurut Philipus M Hadjon, prinsip perlindungan bagi rakyat (di Indonesia) adalah prinsip pengakuan dan perlindungan terhadap harkat martabat manusia yang bersumber pada Pancasila dan prinsip hukum yang berdasarkan Pancasila.⁶

Perlindungan hukum pajak mutlak keberadaannya dalam negara hukum sebagai pelaksanaan dari penegakan hukum pajak mengingat penegakan hukum pajak tidak boleh mengabaikan perlindungan hukum wajib pajak, karena merupakan satu kesatuan tak terpisahkan dalam negara hukum Indonesia. Dengan demikian, penegakan hukum pajak dapat terlaksana secara bersamaan dengan perlindungan hukum wajib pajak agar menimbulkan kesadaran hukum kepada pejabat maupun wajib pajak untuk mentaati hukum pajak. Perlindungan hukum wajib pajak merupakan konsekuensi hukum yang dimiliki oleh Indonesia sebagai negara hukum, karena negara berkewajiban melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia termasuk wajib pajak.

Untuk mendapatkan perlindungan

hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak, terdapat upaya hukum yang telah disediakan oleh Undang-undang Pajak, baik di luar maupun melalui Peradilan Pajak. Perlindungan hukum wajib pajak diluar peradilan dilakukan dalam bentuk penerapan hak-hak wajib pajak yang tidak terkait dengan peradilan pajak. Sementara itu perlindungan hukum wajib pajak melalui peradilan pajak dilakukan dalam bentuk penggunaan hak-hak wajib pajak yang terkait dengan peradilan pajak, seperti keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali sebagai upaya hukum dalam hukum pajak. Upaya hukum tersebut bertujuan untuk menempatkan wajib pajak selaku rakyat dalam kedudukannya sebagai subjek hukum pajak. Sebagaimana dikatakan Philipus M. Hadjon, perlindungan hukum bagi rakyat ada dua macam yaitu: (1) perlindungan hukum yang preventif dan (2) perlindungan hukum yang represif.⁷

Pada perlindungan hukum yang preventif, rakyat diberikan kesempatan untuk mengajukan keberatan (*inspraak*) atau pendapatnya sebelum suatu keputusan pemerintah mendapat bentuk yang definitif.

Perlindungan hukum yang preventif bertujuan untuk mencegah terjadinya sengketa. Sebaliknya perlindungan hukum yang represif bertujuan untuk menyelesaikan sengketa.

Sehubungan dengan hal tersebut Paulus Effendi Lotulung menyatakan bahwa perlindungan hukum yang dapat ditempuh dalam hal penyelesaian dan

⁵ Syahrhan Basah, *Perlindungan Hukum Terhadap Sikap Tindak Administrasi Negara*, Alumni, Bandung, 1992, hlm. 7

⁶ Hadjon, PM, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, PT Bina Ilmu, Surabaya, 1987, hlm. 20.

⁷ *Ibid.*, hlm. 2.

pemutusan sengketa antara rakyat dengan pemerintah dalam menjalankan tugasnya di bidang hukum publik adalah sebagai berikut.⁸

1. Penyelesaian sengketa melalui jalur intern administratif, yaitu atasan hierarki dari pejabat yang bersangkutan, jalur ini lazim dikenal dengan sebutan “*administratif beroep*” atau prosedur pengajuan keberatan.
2. Penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh badan-badan peradilan semu, yang sebetulnya secara struktur-organisatoris merupakan bagian dari pemerintahan.
3. Penyelesaian oleh badan peradilan, yang dapat berupa: a. peradilan khusus, yaitu masalah pajak, dan b. peradilan umum.

Jika dihubungkan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak, pendapat Paulus Effendy Lotulung yang tepat diterapkan karena hukum pajak memberi perlindungan hukum kepada wajib pajak, baik di luar maupun melalui peradilan pajak. Perlindungan hukum di luar peradilan pajak antara lain dapat berupa pengajuan permohonan untuk perubahan atas kesalahan tulis dan kesalahan hitung yang dilakukan oleh wajib pajak atau pejabat pajak salah menerbitkan ketetapan pajak sehingga wajib pajak memohon untuk perbaikan ketetapan pajak termaksud. Sementara itu perlindungan hukum melalui peradilan pajak dapat berupa pengajuan keberatan kepada

Lembaga Keberatan, pengajuan banding maupun gugatan kepada Pengadilan Pajak, dan pengajuan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung. Semuanya itu merupakan hak-hak wajib pajak sebagaimana terkandung dalam substansi hukum pajak.

Pertimbangan wajib pajak harus mendapatkan perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, baik diluar maupun melalui Peradilan pajak karena hal-hal sebagai berikut:

1. Wajib pajak sebagai subjek hukum, secara legal sebagian harta kekayaannya diserahkan kepada negara untuk membiayai pelaksanaan tugasnya.
2. Dalam berbagai hal, wajib pajak bergantung kepada ketetapan pajak maupun keputusan yang diterbitkan oleh pejabat pajak.
3. Hubungan hukum antara wajib pajak dengan pejabat pajak tidak berada dalam kedudukan yang sama karena wajib pajak sebagai pembayar pajak dengan pejabat pajak sebagai pihak yang berwenang melakukan penagihan pajak.
4. Sebagai persengketaan antara wajib pajak dengan pejabat pajak yang terkait dengan ketetapan pajak dan keputusan yang diterbitkan, sehingga instrumen yang bersifat sepihak dalam melakukan intervensi menimbulkan kerugian bagi wajib pajak.

Secara umum penulisan ini untuk

⁸ P.E.Lotulung, *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, PT. Bhuana Ilmu Populer, Jakarta, 1980, h1m. 83.

mengungkapkan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak, dan secara khusus mengungkapkan:

1. Bagaimana Substansi hukum pajak yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak?
2. Bagaimana struktur hukum pajak yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak?
3. Bagaimana budaya hukum bagi wajib pajak dan pejabat pajak yang berperan terhadap perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak?

B. Pembahasan

a. Pengertian sengketa pajak

Tatkala menelusuri UU KUP tidak ada ketentuan yang mengatur pengertian sengketa pajak. Sebaliknya, pasal 25 ayat (1) UU KUP mengatur hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada pejabat pajak. Dalam arti, keberatan dapat diajukan bila ada sengketa pajak dan pasal 25 ayat (1) UU KUP hanya menentukan secara limitatif objek yang dapat diajukan sengketa pajak.

Pengertian sengketa pajak hanya diatur dalam pasal 1 angka 5 UU DILJAK bukan dalam UU KUP. Adapun pengertian sengketa pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 5 UU adalah sebagai berikut: "Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan 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."

Berdasarkan pengertian sengketa pajak tersebut di atas, ternyata sengketa pajak hanya tertuju kepada banding dan gugatan sebagai kewenangan Pengadilan pajak, sedangkan keberatan tidak termasuk di dalamnya.

Keberatan adalah bagian dari sengketa pajak, karena tanpa keberatan tidak ada banding. Dengan perkataan lain banding sebagai bagian dari sengketa pajak pada hakikatnya bermula dari keberatan yang penyelesaiannya pada tahap Lembaga Keberatan.

Keputusan yang boleh diajukan banding adalah keputusan yang diterbitkan oleh pejabat pajak dalam bentuk penyelesaian sengketa pajak pada tahap keberatan. Hal ini disebabkan wajib pajak berhak mengajukan banding tatkala keputusan Lembaga Keberatan dianggap merugikan baginya. Dengan demikian secara utuh menyeluruh sengketa pajak meliputi sengketa yang dapat diajukan keberatan, banding dan gugatan pada peradilan.

Sekalipun gugatan sebagai sengketa pajak hanya dikenal pada tingkat pengadilan pajak, gugatan bersumber dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak, berupa menerbitkan surat tagihan pajak, surat paksa, atau tindakan pelaksanaan surat paksa. Walaupun gugatan tidak diatur dalam UU KUP, tidak berarti pengertian sengketa pajak harus diatur diluar KUP.

Sengketa pajak adalah perselisihan antara wajib pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak, serta penanggung pajak dengan pejabat pajak mengenai penerapan Undang-undang pajak.

Dalam pengertian ini, yang beselisih adalah:

1. Wajib pajak dengan pejabat pajak
2. pemotong atau pemungut pajak dengan pejabat pajak.
3. Wajib pajak dengan pemotong atau pemungut pajak
4. Penanggung pajak dengan pejabat pajak.

Objek yang disengketakan adalah jumlah pajak yang terutang atau pengenaan saksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan.

Sengketa pajak pada tahap keberatan tertuju pada objek pajak yang diperbolehkan secara yuridis:

1. Pertama surat pemberitahuan pajak terutang yang diterapkan dalam penagihan pajak bumi dan bangunan
2. Kedua, ketetapan pajak (*tax beschikking*) yang meliputi surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak lebih bayar, dan surat ketetapan pajak nihil
3. Ketiga, pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga.

Objek sengketa pada tahap banding tertuju pada surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh pejabat pajak selaku pihak pemutus yang dianggap oleh pihak-pihak yang bersengketa tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan,

atau kepastian hukum. Dalam arti, objek sengketa pajak pada tahap banding merupakan kelanjutan dari sengketa pajak pada tahap keberatan, tetapi yang dipersengketakan adalah materi atau isi dari surat keputusan keberatan termaksud. Itu sebabnya surat keputusan keberatan wajib dilampirkan tatkala memasukan surat banding kepada pengadilan pajak.

Objek pajak pada tahap gugatan tidak memiliki keterkaitan dengan objek sengketa pajak pada tahap keberatan dan tahap banding. Mengingat sengketa pajak pada tahap gugatan memiliki karakteristik tersendiri yang membedakan dengan sengketa pajak pada tahap keberatan dan tahap banding, karena yang disengketakan bukan materi atau isi suatu (*tax beschikking*).

b. Timbulnya Sengketa Pajak

Berintikan pada dua hal yang sangat prinsipil:

1. Tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana diperintahkan oleh norma hukum pajak
2. Melakukan perbuatan hukum, tetapi tidak sesuai dengan norma hukum pajak.

c. Kedudukan Pengadilan pajak dalam sistem Peradilan di Indonesia berdasarkan Undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Pengadilan pajak dibentuk berdasarkan Pasal 24 dan 25 UUD 1945 Amandemen ketiga jo UU 14 tahun 1970 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 48 Tahun 2009 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman jo

UU No. 14 tahun 1985 sebagaimana telah diubah dengan UU No 3 tahun 2009 tentang Mahkamah Agung.

Dengan berlakunya UU No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan pajak maka sistem peradilan pajak dalam proses penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan melalui Pengadilan Pajak.

Keberadaan UU No. 14 tahun 2002 bila dikaitkan dengan pasal 24 ayat 2 UUD 1945 Amandemen ketiga, ditinjau dari penerapan asas hukum dalam tata urutan peraturan perundang-undangan, dapat dikatakan bertentangan, karena pasal 24 ayat 2 UUD 1945 Amandemen ketiga secara tegas hanya mengenal empat lingkungan peradilan, yaitu peradilan umum, peradilan militer, peradilan agama dan peradilan tata usaha negara.

Pertentangan tersebut muncul jika dikaitkan dengan pasal 2 UU No.14 tahun 2002 yang menyatakan:

Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.

Dalam Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan pajak ini ditentukan bahwa putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap (pasal 33 ayat 1), tetapi masih terbuka kemungkinan untuk mengajukan Peninjauan kembali ke Mahkamah Agung (MA) (pasal 77 ayat 3). Peninjauan kembali merupakan upaya hukum luar biasa, di mana bertujuan sebagai usaha untuk

mengurangi jenjang pemeriksaan ulang vertikal dan sebagai penilaian terhadap kedua aspek pemeriksaan, yaitu aspek penerapan hukum dan aspek fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa perpajakan.⁹

d. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak di tingkat Banding menurut UU No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Dalam pasal 31 Ayat 2 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak diberikan kesempatan yang luas kepada wajib pajak yang merasa tidak puas atas keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk mengajukan banding ke Pengadilan pajak.

Undang-undang No. 14 tahun 2002 tidak secara tegas mengatur mengenai dasar-dasar umum pengajuan gugatan banding meskipun salah satu syarat pengajuan gugatan banding adalah penggugat harus mengemukakan alasan-alasan yang jelas mengenai dasar gugatan. Artinya pengajuan yang tidak disertai alasan-alasan yang jelas maka pasti ditolak.

Akan tetapi apabila dikaitkan dengan hukum pajak yang menjadi bagian dari hukum administrasi negara, maka seharusnya dapat pula digunakan dasar-dasar umum pengajuan gugatan yang bersumber dalam hukum administrasi negara. Artinya, dasar alasan diajukannya gugatan dapat bercermin dari ketentuan pasal 53 ayat 2 UU No 5 tahun 1986 tentang

⁹ Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 2006, hlm. 54

peradilan tata usaha negara.¹⁰

Akan tetapi, dalam kenyataan bahwa alasan yang digunakan dalam pengajuan gugatan banding pajak tidak semata-mata seperti yang diatur dalam pada pasal 53 ayat 2 UU Peradilan Tata Usaha Negara, tetapi juga menyangkut tentang jumlah pajak yang disengketakan. Artinya sengketa pajak dimungkinkan pula memiliki alasan di luar alasan yang termaktub dalam pasal 53 ayat 2 UU Peradilan Tata Usaha Negara.

Pengaturan mekanisme penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak diatur dengan menggunakan hukum acara yang secara tegas dimuat dalam pasal 34 sampai pasal 93 Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Berdasarkan kenyataan dalam praktek hukum Acara yang digunakan Pengadilan Pajak bersifat khusus, kecuali terhadap ketentuan yang belum diatur oleh UU Pengadilan Pajak.

Perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, berdasarkan undang-undang perpajakan:

Penyelesaian sengketa pajak yang timbul antara wajib pajak dengan Dirjen pajak diselesaikan melalui dua bentuk penyelesaian.

1. Penyelesaian sengketa pajak yang diselesaikan oleh pihak yang terlibat dalam sengketa itu sendiri yakni Dirjen Pajak. Adapun bentuknya melalui keberatan dan permohonan pembetulan, *vide* Pasal 16 UU KUP serta Pasal 36 UU

KUP.

2. Penyelesaian yang diselesaikan oleh pihak/instansi yang tidak terlibat dalam sengketa yakni pengadilan Pajak melalui Banding dan gugatan. Selanjutnya atas putusan banding dan gugatan tersebut para pihak dapat mengajukan PK ke MA untuk yang sifatnya khusus.

Husein Kartasasmita mengusulkan agar penyelesaian sengketa melalui keberatan dihapuskan saja. Artinya, atas ketetapan pajak wajib pajak langsung dapat mengajukan banding. Alasan yang dikemukakan antara lain bahwa pada umumnya surat keberatan yang diajukan kepada Dirjen Pajak itu hanya menghasilkan penolakan setelah Wajib Pajak menunggu selama 12 bulan.¹¹

Pendapat serupa dikemukakan dalam sebuah artikel di Majalah "*Indonesia Tax Review*" yang mengusulkan agar menghilangkan proses keberatan.¹²

Hal ini menyangkut tentang independensi dan proses keberatan tersebut hanya akan memperpanjang proses penyelesaian sengketa pajak. Maka pada hakekatnya, kedua pendapat tersebut meragukan penyelesaian sengketa pajak yang dilakukan oleh pihak yang terlibat dalam sengketa, dalam hal ini Dirjen Pajak. Keraguan ini mempertanyakan tentang jaminan perlindungan hukum atas hak-hak Wajib Pajak. Artinya, terdapat keraguan akan sikap Dirjen Pajak apakah dapat bertindak adil dalam proses

¹⁰ *Ibid.*, hlm. 56

¹¹ Hussen Kartasasmita, *Penjelasan dan Komentar Pajak Penghasilan*, Yayasan Bina Pajak, Jakarta, 1984, hlm. 44.

¹² *Indonesia Tax Review*, Volume 1, Edisi 13/2002, hlm 8.

penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan.

Pendapat tersebut di atas secara logis dapat diterima, jika ditinjau dari keterlibatan pihak yang bersengketa dalam proses penyelesaian sengketa tersebut sebagai pemutus perkara keberatan wajib pajak. Maka, sisi keadilan keputusan tersebut dimungkinkan akan tercampur dengan kepentingan aparatur pajak. Akibatnya, putusan keberatan penanggung pajak yang dihasilkan akan dirasakan tidak optimal sepanjang pihak yang diajukan keberatan tetap memunyai wewenang untuk memutuskan keberatan wajib pajak tersebut.

Penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan dengan permohonan pembetulan *vide* Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP, yang diselesaikan oleh Dirjen Pajak tetap dipertahankan. Hal yang harus diperbaiki adalah perlunya ditetapkan ketentuan-ketentuan hukum yang lebih jelas sehingga tidak memunculkan penafsiran yang berbeda-beda. Ketentuan hukum tersebut akan memberikan kepastian, tidak menimbulkan keraguan dalam pelaksanaannya. Selain itu, kemungkinan saling bertentangan antara satu ketentuan dengan ketentuan lain dapat dihindari sehingga wajib pajak akan mendapatkan jaminan perlindungan hukum yang lebih pasti atas hak-haknya.

Pada pelaksanaannya, proses penyelesaian sengketa pajak yang diselesaikan Dirjen Pajak dilimpahkan wewenangnya ke Kepala Kanwil Ditjen Pajak (Kakanwil) di daerah. Dan kemudian, sebagian wewenang tersebut dilimpahkan ke masing-masing Kepala KPP di bawah Kanwil Ditjen Pajak sesuai dengan

kebijakan masing-masing Kakanwil.

Pelimpahan wewenang penyelesaian sengketa pajak tersebut diharapkan dapat mempercepat proses penyelesaian bagi setiap wajib pajak.

Dalam UU KUP pengaturan penyelesaian sengketa pajak oleh Ditjen Pajak maupun oleh Pengadilan Pajak diatur dalam beberapa bab yang berbeda. Pasal 16 UU KUP atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar.

Permohonan pembetulan diatur dalam Bab III dibawah judul "Penetapan dan Ketetapan Pajak". Sedangkan pasal 23 UU KUP mengenai masalah gugatan, masalah keberatan dan banding diatur dalam Bab V pasal 25 dan pasal 26 UU KUP. Pasal 36 UU KUP yang mengatur mengenai permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi Administrasi, dan Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar diatur dalam Bab VII.

Dualisme Kewenangan dan Kekuasaan.

Hal pertama yang menjadi kelemahan dalam pengadilan pajak adalah dualisme kewenangan dan kekuasaan Pengadilan pajak. Pengadilan pajak adalah memeriksa dan memutuskan sengketa pajak (pasal 31 ayat 1 DILJAK). Sedangkan dari kekuasaannya pengadilan pajak merupakan pengadilan pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak (pasal 33). Sehingga putusan Pengadilan pajak bersifat *final and binding* (putusan terakhir dan berkekuatan hukum tetap).

Dalam sengketa pajak yang terjadi antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang maka yang dapat diajukan

adalah banding dan gugatan. Sedangkan prosedur keberatannya tidak diatur dalam UU Peradilan pajak tetapi diatur dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang disebutkan dalam pasal 25 (ayat 1) bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak, itupun dengan syarat wajib pajak harus melunasi dulu hutang pajaknya, sehingga dapat diperkenankan mengajukan keberatan.

Sehubungan dengan hal tersebut di atas maka menurut pendapat saya ada beberapa kelemahan yaitu:

- a. Wajib pajak dihadapkan pada kekuasaan dan kewenangan Direktorat Jenderal pajak untuk memutuskan, mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar (pasal 26 ayat 3 UU KUP) bukan pada kewenangan dan kekuasaan hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak sesuai yang diatur dalam UU Pengadilan Pajak.
- b. Dengan dualisme seperti ini, maka menjadi pertanyaan mendasar kenapa keberatan di Direktorat Jenderal Pajak ditolak, namun pada tingkat banding sebagian besar keberatan itu diterima oleh Pengadilan Pajak.
- c. Bahwa keberatan pajak yang ditangani diluar peradilan pajak adalah sebuah pintu yang terbuka lebar hingga terjadinya "makelar kasus" dan suap, karena pengawasan untuk ini tidak diatur. Kelemahan selanjutnya dalam

Pengadilan Pajak adalah tidak diintegrasikannya Pengadilan Pajak di bawah Mahkamah Agung. Hal ini tentu saja bertolak belakang dengan UU Kekuasaan Kehakiman yang mengamanatkan pengadilan satu atap di bawah MA. Kekuasaan MA hanya dibatasi menyangkut pembinaan teknis peradilan (Pasal 5 ayat 1 UU Pengadilan Pajak) sedangkan urusan pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan yang sekarang menjadi Kementerian Keuangan (Pasal 5 ayat 2).

Posisi Pengadilan Pajak yang saat ini dibawah Kementerian Keuangan, menurut penulis akan melemahkan fungsi pengawasan dan independensi hakim dalam Pengadilan Pajak. Sehingga lingkaran dan praktik mafia kasus dalam Pengadilan Pajak sulit untuk diputuskan karena sulitnya MA dan pengawasan eksternal lainnya masuk lebih jauh ke dalam sistem peradilan pajak.

C. Penutup

1. Substansi hukum yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak terdapat ketidak sinkronisasi norma hukum. Upaya hukum bagi wajib pajak dalam mencari keadilan menjadi terputus dengan adanya ketentuan pasal 33 ayat (1) dan pasal 77 ayat (1) UU No. 14 tahun 2002 yang menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak, sehingga tidak dapat diajukan banding maupun kasasi. Hal ini berakibat

berkurangnya hak wajib pajak dalam upaya mencari keadilan. Upaya hukum yang diperkenankan adalah melakukan Peninjauan kembali, dan upaya ini sifatnya luar biasa.

2. Struktur hukum yang berkaitan dengan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak, bertentangan dengan UUD 1945 dan UU KEMAN. Secara hirarkis undang-undang no.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak tidak taat asas dan bertentangan dengan pasal 24 UUD 1945 Amandemen Ketiga jo. UU No. 48 tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman, hal ini tercermin dengan ditempatkannya Pengadilan Pajak sebagai peradilan administrasi murni, sehingga, kedudukan pengadilan pajak dalam sistem peradilan di Indonesia tidak sesuai dengan struktur kekuasaan kehakiman yang menghendaki adanya kesatuan sistem peradilan. Kompetensi relatif Pengadilan Pajak mencakup seluruh wilayah hukum Republik Indonesia sehingga asas penyelesaian sengketa pajak, seperti asas cepat, sederhana, dan biaya ringan tidak bermanfaat bagi para pihak yang bersengketa.
3. Budaya hukum pejabat pajak dan wajib pajak yang berperan terhadap perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak belum dapat memberi kemanfaatan bagi negara, termasuk kepada para pihak yang bersengketa. Hal ini

disebabkan karena masih ada kompromi pajak antara pejabat pajak dan wajib pajak., yang hakikatnya sebagai perbuatan melanggar hukum. Dikalangan pejabat pajak melakukan tindak pidana korupsi merupakan perbuatan melanggar hukum. dalam bentuk melakukan tindak pidana korupsi, sebaliknya, bagi wajib pajak melakukan tindak pidana pajak merupakan perbuatan melanggar hukum

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Abdurahman, *Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Ilmu perundang-undangan*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1995.
- H.A.K. Pringgodigdo, *Tiga Undang-undang Dasar*, Pembangunan, Jakarta, 1981.
- Hussen Kartasasmita, *Penjelasan dan Komentar Pajak Penghasilan 1984*, Yayasan Bina Pajak, Jakarta, 1985.
- Lili Rasyidi, *Dasar-dasar Filsafat Hukum*, Alumni, Bandung, 1989
- Mochtar Kusumaatmadja, *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Binacipta, Bandung, 1989.
- Paulus Effendi Lotulung, *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986

Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, Eresco, Bandung, 1978

_____, *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1991

_____, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, Bandung, 1991

R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1993

Rukmana Amanwinata, *Pengaturan dan Batas Implementasi Kemerdekaan Berserikat dan berkumpul dalam Pasal 28 UUD 1945*, Bandung 1996/Disertasi Fakultas Pasca Sarjana UNPAD.