

Bunga Rampal

PEMIKIRAN

dan

PROBLEMATIKA HUKUM DI INDONESIA

**(Sebuah Kajian dalam Bidang Hukum Tata Negara
dan Hukum Perdata/Bisnis)**

Refleksi Pemikiran Hukum dipersembahkan sebagai Penghormatan
Bersempena dengan Pengukuhan Jabatan Guru Besar
Prof. Dr. H. Sudi Fahmi, S.H., M.Hum.



Diterbitkan Oleh: Unilak Press

Bunga Rampai

PEMIKIRAN

— *dan* —

**PROBLEMATIKA
HUKUM DI INDONESIA**

**Bunga Rampai Pemikiran & Problematika
Hukum di Indonesia**

ix + 500 hlm, 24 x 15.5 cm

Editor : Iriansyah, Taufiqul Hulam,
Cenuk Widiyastrisna Sayekti, M. Azani,
Yalid, Birman Simamora,
Adrian Faridhi

Desain/Tata Letak : Anugrah Jaya

Photo Cover : Internet

Penerbit;
Unilak Press
Jl. Yos Sudarso Km 08 Rumbai Pekanbaru
Telp. (0761) 53353
email: unilakpress@gmail.com

kerja sama dengan

Fakultas Hukum Unilak
Jl. Yos Sudarso Km 08 Rumbai Pekanbaru
Telp. (0761) 51877

ISBN: 978-979-3185-14-9

DAFTAR ISI

Kata Pengantar ~ v

Daftar Isi ~ vii

Etika dan Penegakan Hukum dalam Dinamika Kehidupan Politik
Ketanegaraan Indonesia

Oleh: *Sudi Fahmi* ~ 1

Keunikan Penalaran (Positivisme Hukum) Hakim Mahkamah Konstitusi
Perspektif *Critical Legal Studies*: Analisis Putusan Mahkamah Konstitusi
Nomor 33/PUU-XIII/2015

Oleh: *Ellydar Chaidir* ~ 17

Kedudukan Hukum Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara
(MPRS)/Majelis Permusyawaratan Rakyat MPR Sebelum dan Sesudah
Perubahan UUD 1945

Oleh: *Eddy Asnawi* ~ 29

Politik Hukum Penguasaan Negara Atas Sumber Daya Air untuk
Kepentingan Rakyat

Oleh: *Ardiansah* ~ 43

Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Administrasi dan Pidana dalam Sistem
Perpajakan di Indonesia

Oleh: *Effendi Ibnu Susilo* ~ 61

Menemukan Makna Yuridis dari Pembatasan Kewenangan Majelis
Permusyawaratan Rakyat dalam Melakukan Perubahan Undang-Undang
Dasar

Oleh: *M. Husnu Abadi* ~ 77

Tinjauan Kritis Pemilihan Langsung Kepala Daerah

Oleh: *Yusri Munaf* ~ 96

Sistem Perwakilan di Indonesia

Oleh: *Mahmuzar* ~ 121

Konsepsi Negara *Welfare State* dalam Undang-Undang Dasar Negara
Republik Indonesia Tahun 1945

Oleh: *Mexsasai Indra* ~ 143

PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK MELALUI ADMINISTRASI DAN PIDANA DALAM SISTEM PERPAJAKAN DI INDONESIA

Efendi Ibnu Susilo

Pendahuluan

Sengketa merupakan salah satu unsur penting lahirnya peradilan. Lembaga peradilan menjadi bagian yang tidak dapat dipisahkan dari konsep Negara Hukum. Konsep ini menghendaki apabila terjadi sengketa adanya lembaga yang diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk menyelesaikan sengketa melalui penegakan hukum.

Penegakan hukum pada hakikatnya merupakan penerapan hukum *inabstracto* ke *inkonkrito* oleh para penegak hukum melalui lembaga-lembaga peradilan atau di luar lembaga peradilan. Salah satu lembaga yang diberikan kewenangan untuk menegakan hukum adalah Lembaga Peradilan Pajak. Secara sederhana dapat dikatakan Negara Hukum adalah negara yang meletakkan hukum sebagai panglima dalam penyelenggaraan negara, meletakkan kekuasaan di bawah hukum.

Istilah Negara Hukum dalam kepustakaan Indonesia diberikan makna yang berbeda. Mochtar Kusumaatmadja misalnya memberi pengertian Negara Hukum sebagai: “.....negara yang berdasarkan hukum, kekuasaan tunduk pada hukum dan semua orang sama di depan hukum”.¹ Sementara Sudargo Gautama mengkonstruksikan pengertian “Negara Hukum” sebagai berikut:²

“....suatu negara, dimana perseorangan mempunyai hak terhadap negara, dimana hak-hak asasi manusia diakui oleh undang-undang, dimana untuk merealisasikan perlindungan hak-hak ini kekuasaan negara dipisah-pisahkan hingga badan penyelenggara negara, badan pembuat undang-undang dan badan peradilan berada pada pelbagai tangan, dan dengan susunan badan peradilan yang bebas kedudukannya, untuk dapat memberikan perlindungan semestinya kepada setiap orang yang merasa hak-haknya dirugikan, walaupun andaikata hal ini terjadi oleh alat negara sendiri”.

¹ Mochtar Kusumaatmadja, *Pemantapan Cita Hukum dan Asas-Asas Hukum Nasional di Masa Kini dan Masa Yang Akan Datang*, Makalah Jakarta, 1995, hlm. 1.

² Sudargo Gautama, *Pengertian Tentang Negara Hukum*, (Bandung: Alumni, 1983), hlm. 21.

Berdasarkan pada pengertian tersebut, dapat dikatakan bahwa Negara Hukum merupakan negara yang menempatkan setiap individu dan jabatan tunduk di bawah hukum. Hukum yang dimaksudkan dalam pengertian tersebut adalah hukum yang tumbuh, hidup dan berkembang dalam pergaulan hidup masyarakat.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 menyatakan dengan tegas bahwa "Negara Indonesia adalah Negara Hukum".³ Konsekuensi logis dari sebuah Negara Hukum adalah hukum dijadikan pedoman dan penunjuk dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara. Setiap orang dan warganegara Indonesia harus taat dan tunduk pada norma hukum yang berlaku baik aturan hukum yang dibuat oleh negara maupun aturan yang dibuat oleh masyarakat yang disebut dengan hukum adat.

Konsep Negara Hukum menunjukan bahwa setiap kegiatan dalam kehidupan bermasyarakat berbangsa dan bernegara selalu berpedoman pada hukum yang berlaku baik tertulis maupun yang tidak tertulis. Apabila ada kegiatan yang menyimpang, melanggar hukum dan melawan hukum dapat dikatakan sebagai perbuatan sebagai bentuk pelanggaran terhadap konsep negara hukum. Pelanggaran itu dapat diberikan sanksi hukum. Sanksi hukum hanya dapat diberikan oleh negara.⁴

Pemberian sanksi dalam negara hukum dilakukan oleh lembaga-lembaga yang telah ditunjuk oleh undang-undang. Lembaga itu dapat berbentuk badan yang dinamakan peradilan dengan hakim sebagai pelaksananya. Selain peradilan, terdapat lembaga arbiter yang diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk menyelesaikan sengketa.

Salah satu unsur negara hukum adalah adanya peradilan. Peradilan adalah suatu proses penegakan hukum maupun memberikan perlindungan hukum bagi pihak-pihak yang bersengketa.⁵ Untuk itu lembaga yang melaksanakan peradilan disebut dengan "lembaga peradilan" atau Pengadilan.

Dalam sebuah Negara Hukum, keberadaan lembaga-lembaga penegak hukum memiliki kewenangan dan fungsi yang penting. Praktik menunjukan bahwa dalam penyelenggaraan negara tidak jarang ditemukan adanya pelanggaran terhadap prinsip negara hukum. Pelanggaran dimaksud dapat dilakukan baik oleh para penyelenggara negara maupun oleh rakyat.

³ Lihat Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 Amandemen ketiga.

⁴ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, (Jakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2010), hlm. 28.

⁵ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dan Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007), hlm. 32.

Secara sederhana dapat dikatakan sebagai lembaga penegak hukum biasanya dinamakan peradilan. Pada tataran praktik lembaga-lembaga peradilan tersebut menurut Donner dapat berupa "*aministratieve rechtspraak*" dan "*aministratief beroep*" yang oleh Rochmat Soemitro dinamakan dengan "peradilan administrasi murni" dan "peradilan administrasi tidak murni".⁶

Tulisan ini menganalisis penyelesaian sengketa pajak melalui administrasi dan pidana dalam sistem perpajakan di Indonesia. Analisis dalam kajian ini difokuskan pada 1) bagaimana perbedaan peradilan administrasi murni dan peradilan administrasi tidak murni di Indonesia? 2) bagaimana banding pajak penyelesaian sengketa pajak melalui administrasi dan pidana dalam sistem perpajakan di Indonesia?

Tujuan kajian ini untuk mengetahui penyelesaian sengketa pajak melalui administrasi dan pidana dalam sistem perpajakan di Indonesia, sedangkan manfaat kajian sebagai bahan rekomendasi bagi pemangku kepentingan dalam pembaruan hukum pajak di masa yang akan datang.

Unsur-Unsur Peradilan

Rochmat Soemitro⁷ mengatakan bahwa untuk dapat dikatakan suatu peradilan harus memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

- a. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum, yang dapat diterapkan pada suatu persoalan.
- b. Adanya suatu perselisihan hukum yang konkrit.
- c. Ada sekurang-kurangnya dua pihak.
- d. Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan.

Pada dasarnya setiap adanya sengketa yang terjadi baik antara rakyat dengan pemerintah maupun antara individu dengan individu, negara hukum negara memiliki kewajiban untuk menyelesaikan sengketa. Penyelesaian sengketa itu dapat dilakukan oleh lembaga penegak hukum yang telah ditunjuk oleh undang-undang.

Dalam hal penyelesaian sengketa pajak antara rakyat sebagai wajib pajak dengan pemerintah sebagai pemungut pajak diatur pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Pada undang-undang tersebut dalam penyelesaian sengketa pajak mengenal 2 (dua) cara penyelesaian, yakni *pertama*,

⁶ Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, (Bandung: PT. Eresco, 1976), hlm15.

Penyelesaian sengketa pajak di lingkungan peradilan yang biasa disebut dengan peradilan administrasi murni baik melalui peradilan pajak maupun peradilan umum. *Kedua*, Penyelesaian sengketa pajak di luar lingkungan peradilan yang biasa disebut peradilan administrasi tidak murni melalui lembaga doleansi (lembaga keberatan pajak).

Peradilan Administrasi Murni

Peradilan administrasi murni adalah suatu peradilan administrasi yang memenuhi 4 (empat) unsur sebagai peradilan.⁸ Ciri khas peradilan administrasi murni adalah adanya suatu hubungan segitiga antara para pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. Badan atau pejabat yang mengadili itu tertentu dan terpisah. Tertentu artinya badan atau pejabat ditentukan oleh undang-undang, ditunjuk dan diberikan kewenangan untuk mengadili sengketa administrasi. Terpisah artinya badan atau pejabat yang mengadili itu bukan merupakan bagian dari salah satu pihak para pihak yang sedang bersengketa. Jadi, badan atau pejabat yang mengadili itu di atas para pihak.

Badan peradilan ini menjadi tumpuan dan harapan bagi wajib pajak untuk melakukan upaya hukum sebagai bentuk ketidakpuasan wajib pajak atas putusan pejabat pajak. Keberadaan putusan yang dianggap sempurna yang telah dibuat oleh pejabat pajak, namun dalam putusan itu bisa saja mengandung kelemahan dan kekurangan. Tidak menutup kemungkinan putusan tersebut bersifat subyektif, tidak adil, atau salah dalam penerapan hukumnya.

Perlindungan terhadap warganegara mutlak wajib diberikan oleh negara termasuk perlindungan terhadap wajib pajak. Tugas pelayanan publik yang diemban oleh pejabat administrasi negara harus berlandaskan pada hukum administrasi negara. Artinya dalam menyelenggarakan pemerintahan, administrasi negara melakukan suatu perbuatan penetapan (*beschikkings-handeling*) yang menghasilkan ketetapan (*beschikking*).⁹

Proses pengeluaran putusan dapat saja menimbulkan berbagai kemungkinan termasuk melakukan perbuatan melawan hukum dalam administrasi negara.¹⁰ Dalam bidang perpajakan sering terjadi sengketa karena kurangnya pemahaman masyarakat tentang hak dan kewajiban

⁷ *Ibid*

⁸ *Ibid.*

⁹ Sjachran Basah, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, (Bandung: Alumni, 1989), hlm.13.

¹⁰ Arifin Sutrisno dalam SF. Marbun (et al), *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, (Yogyakarta: UII Press, 2001), hlm. 283.

sebagai wajib pajak. Di sisi lain, pejabat administrasi secara kualitas dan kuantitas masih memiliki keterbatasan. Kenyataan ini dapat menimbulkan sengketa pajak.

Peradilan pajak termasuk dalam kategori peradilan administrasi murni. Selain itu, peradilan umum yang memiliki kompetensi mengadili perkara perdata dan pidana, peradilan agama, peradilan militer dan peradilan tata usaha negara.

Peradilan administrasi tidak murni dan Lembaga Keberatan Pajak

Peradilan administrasi tidak murni adalah semua peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi 4 (empat) unsur sebagai peradilan. Dalam peradilan ini tidak secara nyata menunjukkan telah terjadi adanya sengketa dari para pihak. Pengadil dalam sengketa itu merupakan bagian dari salah satu pihak yang bersengketa atau di bawah pengaruh dari salah satu pihak yang sedang bersengketa. Peradilan ini contohnya lembaga doleansi (lembaga keberatan pajak) dalam penyelesaian sengketa pajak.

Keberatan merupakan bentuk upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak sebagai hak wajib pajak sekaligus bentuk jaminan dan perlindungan hukum atas wajib pajak. Upaya hukum itu diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Keberatan diperuntukan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak.¹¹

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), menentukan bahwa "wajib pajak hanya dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak...."¹² Pengajuan keberatan pajak biasanya bertitik tolak terkait materi dari ketetapan pajak atas jumlah rugi berdasarkan ketentuan yang diatur dalam KUP. Besarnya jumlah pajak dan pemotongan yang dilakukan oleh pihak ketiga.

Pengajuan keberatan dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap besarnya jumlah pajak, atau apabila wajib pajak tidak dapat menerima materi atau dasar pengenaan yang tertuang dalam Surat Ketetapan Pajak, sehingga jenis Surat Ketetapan Pajak itu dapat dibedakan menjadi:

¹¹ Muhammad Djafar Saidi....., *Op. Cit.*, hlm.167.

¹² Pasal 25 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.
3. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.
4. Surat Ketetapan Pajak Nihil.
5. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga.

Pada dasarnya Surat Ketetapan Pajak lahir dalam sistem pemungutan pajak yang menggunakan *self assessment*. Dalam sistem itu, wajib pajak telah diberikan kepercayaan untuk mengisi Surat Pemberitahuan, menghitung sendiri besarnya jumlah pajak yang terutang, dan membayar sendiri pajak yang terutang di bank yang telah ditentukan.

Surat Ketetapan Pajak itu merupakan penetapan besarnya jumlah utang pajak yang dilakukan secara sepihak oleh pejabat pajak karena wewenang jabatan. Surat Ketetapan ini dilakukan karena dalam penghitungan pajak ditemukan adanya indikasi dalam mengisi Surat Pemberitahuan Pajak bahwa wajib pajak bersikap tidak jujur. Jadi, hakikat Surat Ketetapan pajak merupakan salah satu fungsi pengawasan pejabat pajak terhadap wajib pajak dalam menjalankan kewajibannya melalui *self assessment* dalam sistem perpajakan di Indonesia.

Salah satu penyebab terjadinya sengketa pajak antara rakyat dengan pejabat pajak adalah sebagai akibat perbuatan hukum dari pejabat pajak dengan mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Dalam surat itu wajib pajak tidak dapat menerima tentang besarnya jumlah utang pajak, atau mempersoalkan dasar aturan yang digunakan untuk menghitung dan menentukan besarnya jumlah pajak yang terutang oleh pejabat pajak. Inilah penyebab wajib pajak mengajukan surat keberatan kepada pejabat pajak atas ketidaksetujuannya tentang besarnya jumlah pajak maupaun dasar aturan yang digunakan oleh pejabat pajak.

Pengajuan keberatan harus memenuhi syarat formal dan syarat material¹³ agar dapat diterima atau dikabulkan. Surat keberatan yang tidak memenuhi syarat tersebut dianggap bukan surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan dan surat keputusan keberatan tidak diterbitkan.¹⁴

Syarat formal menyangkut tata cara pengajuan keberatan dan banding sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU KUP, sedangkan syarat material sengketa adalah penetapan SKP ataupun penerapan ketentuan pajak

¹³ Fidel, *Tax Law: Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*, (Jakarta: PT. Carofin Media, 2014), hlm. 29.

¹⁴ Y. Sri Pudiymoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2009), hlm32.

yang tidak disetujui oleh wajib pajak. Pada dasarnya dalam pemeriksaan surat keberatan yang pertama-tama dilihat adalah terpenuhi tidaknya syarat formal. Bila syarat formal sudah terpenuhi akan dilanjutkan pada pemeriksaan untuk syarat material. Sebaliknya apabila syarat formal tidak terpenuhi oleh wajib pajak, keberatan atau banding pasti ditolak. Bila syarat formal sudah terpenuhi, materi sengketa akan ditelaah. Selanjutnya, keberatan akan dikabulkan sebagian, seluruhnya atau ditolak tergantung pada alat bukti dan pembuktian dari kedua belah pihak.

Agar pengajuan surat keberatan dapat diterima dan dipertimbangkan, pengajuan keberatan itu paling tidak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. Surat keberatan harus diajukan secara tertulis, artinya harus diajukan dengan media tulisan, bukan secara lisan.
- b. Menggunakan bahasa Indonesia.
- c. Wajib pajak harus mengemukakan alasannya mengapa tidak dapat menerima atau menyanggah materi atau dasar pengenaan suatu Surat Ketetapan Pajak atau pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga.
- d. Satu surat keberatan hanya berisi keberatan atas satu ketetapan pajak, untuk itu harus disebutkan dengan jelas nomor Surat Ketetapan Pajak (SKP), tahun pajak, jenis pajak, jumlah ketetapan pajak.
- e. Keberatan diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat ketetapan atau tanggal pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga.

Beraskan pada syarat di atas, pengajuan keberatan pada pejabat pajak terikat pada jangka waktu yang ditentukan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Sekalipun terikat pada jangka waktu yang ditentukan, namun saat mulai berlakunya yang berbeda dapat sebagai penyebab tidak ditemukan sinkronisasi adanya kepastian hukum yang bersifat untuh dan menyeluruh.

Terkait dengan jangka waktu itu, Pasal 25 Ayat (3) UU KUP menegaskan bahwa, “keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan, sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud pada Ayat (1). Terkecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya”. Pengajuan keberatan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan rentang waktu sudah lebih dari 3 bulan maka wajib pajak harus dapat membuktikan dengan menunjukkan telah terjadi keadaan *force majeure*.

Jangka waktu tiga bulan itu mengandung arti bahwa surat keberatan yang diajukan oleh wajib pajak sudah diterima oleh pejabat pajak dengan

ketentuan: *Pertama*, Diterima secara fisik. Bila surat keberatan disampaikan langsung oleh wajib pajak atau dikirim dengan menggunakan jasa pos atau perusahaan pengiriman lainnya. Ukuran yang digunakan untuk menentukan bukti pengiriman adalah tanggal secara fisik surat itu diterima oleh pejabat pajak. *Kedua*, Diterima secara yuridis. Bila surat keberatan dikirim dengan menggunakan jasa pos secara tercatat tanggal penerimaan keberatan itu ditentukan berdasarkan pada tanggal pengiriman surat secara tercatat pada kantor pos tersebut.

Format pengajuan keberatan oleh wajib pajak tidak ditentukan secara limitatif dalam Undang-Undang KUP dengan bentuk tertentu dan khusus. Format itu cukup dituangkan dalam bentuk surat biasa yang ditujukan surat tersebut kepada Direktur Jenderal Pajak c/q Kepala Pelayanan pajak yang mengeluarkan surat ketetapan dengan tembusan Kepala Kantor Wilayah Pajak dan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.

Substansi materi isi surat keberatan pajak agar dipertimbangkan oleh pejabat pajak minimal memuat 6 (enam) hal antara lain:¹⁵ menyatakan dirinya keberatan terhadap pajak yang dibebankan pada dirinya, ditujukan kepada jenis pajak tertentu, tahun tertentu, tertulis atas nama wajib pajak, menyebut Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), nomor kahir dan kodenya, ditandatangani dan diberi alasan yang tepat.

Pembuktian para pihak dalam surat keberatan memiliki makna penting disamping sebagai bentuk transparansi juga untuk terwujudnya kepastian hukum. Pembuktian surat keberatan diatur pada 26 Ayat (4) UU KUP berunyi: "Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas ketetapan pajak yang ditentukan dalam Pasal 13 atas Ayat (1) huruf b dan huruf d, wajib pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidak benaran ketetapan pajak tersebut".

Ketentuan tersebut memberikan penegasan, bahwa pihak wajib pajak yang mengajukan keberatan terhadap pajak yang ditetapkan secara jabatan oleh pejabat pajak. Tujuannya untuk membuktikan tentang ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut. Penyebab diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak oleh pejabat pajak adalah karena wajib pajak tidak menyampaikan SPT tahunan, meskipun telah ditegur secara tertulis. Selain itu, tidak menyelenggarakan pembukuan/pencatatan atau menolak untuk memberi kesempatan kepada pejabat pajak untuk melakukan pemeriksaan dengan memasuki tempat-tempat tertentu yang dipandang perlu dalam rangka pemeriksaan guna menetapkan besarnya jumlah pajak yang terutang,

¹⁵ Dewi Kania Sugiharti, *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*, (Bandung: Rafika Aditama, 2005), hlm. 28.

konsekuensinya apabila wajib pajak tidak dapat membuktikan ketidakbenaran Surat Ketetapan Pajak secara jabatan dimaksud, maka berakibat surat keberatan ditolak.¹⁶

Pengajuan keberatan yang tidak disertai dengan alasan-alasan yang lengkap dan bukti-bukti tidak dapat diterima. Untuk meyakinkan bahwa pihak wajib pajaklah yang benar dan pihak pejabat pajak yang salah, permohonan keberatan itu dapat diterima harus berdasarkan fakta hukum yang ada. Sebaliknya bila pihak wajib pajak dalam pengajuan keberatan tidak disertai dengan alasan-alasan yang lengkap dan bukti-bukti maka kemungkinan kecil keberatan itu dapat diterima/ dikabulkan.

Keputusan atas surat keberatan diambil berdasarkan pertimbangan yang teliti, tepat dan cermat serta bersifat menyeluruh baik menyangkut penilaian terhadap syarat-syarat formil maupun material. Kebenaran materi dan penentuan biasanya juga dijadikan dasar penghitungan dalam pengenaan pajak. Dalam memutus surat keberatan di dalamnya mencakup juga masalah-masalah yang diungkap oleh wajib pajak, misalnya pembetulan atas salah tulis atau salah hitung yang dibuat oleh wajib pajak terhadap ketetapan pajak yang disengketakan. Untuk itu keputusan keberatan dapat berupa:

- a. Surat keberatan tidak dapat dipertimbangkan .
- b. Menerima seluruh atau sebagian.
- c. Menolak atau menambah besarnya pajak yang terutang yang ditetapkan dalam Surat Ketetapan Pajak atau yang dipotong/dipungut oleh pihak ketiga.

Bila keberatan pajak itu diterima maka putusan surat keberatan itu diterbitkan dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan terhitung sejak surat keberatan itu diterima. Sebaliknya bila dalam jangka waktu sejak tanggal tersebut telah lewat waktunya sementara Direktur Jenderal Pajak belum juga mengeluarkan surat keputusan atas keberatan tersebut, demi untuk kepastian hukum dan pemberian jaminan serta perlindungan hukum bagi wajib pajak, konsekuensi hukumnya pengajuan keberatan oleh wajib pajak dianggap diterima.¹⁷

Berdasarkan pada UU KUP menegaskan bahwa bagi wajib pajak yang mengajukan keberatan maka pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.¹⁸ Ketentuan itu bila dicermati terlihat menekankan pada fungsi pajak yang budgetair. Penekanan itu pada kewajiban untuk membayar dan melunasi utang pajak

¹⁶ Penjelasan Pasal 26 Ayat (4) UU KUP.

¹⁷ Pasal 26 UU KUP.

¹⁸ Pasal 25 Ayat (3a) UU KUP.

sebagai syarat dalam pengajuan keberatan. Dengan demikian, ketentuan tersebut sangat menguntungkan bagi negara yang dapat menghindarkan terganggunya penerimaan negara dari sektor pajak.

Jika wajib pajak tidak puas atas putusan dari lembaga keberatan pajak maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum lain sebagai hak wajib pajak. Hak itu dapat ditempuh dengan upaya banding pajak ke badan peradilan pajak yakni Pengadilan Pajak. Salah satu kompetensi dari pengadilan pajak adalah menyelesaikan sengketa pajak antara wajib pajak dengan pejabat pajak. Syaratnya wajib pajak telah terlebih dahulu melakukan upaya administrasi melalui keberatan pajak. Dengan demikian, putusan keberatan pajak dari pejabat pajak menjadi salah satu syarat untuk dapat melakukan upaya banding ke Pengadilan Pajak.

Banding Pajak

Penyelesaian sengketa pajak ditingkat banding sebelum lahirnya Pengadilan Pajak dilakukan oleh Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Kedua lembaga ini dirasakan oleh wajib pajak tidak sedikit dalam memberikan putusan. Kelemahannya terletak pada hasil keputusan belum dapat memenuhi rasa keadilan atas putusan sengketa pajak, dianggap belum independen. Badan peradilan tersebut bukanlah termasuk dalam badan peradilan yang merupakan pelaksana kekuasaan kehakiman di bawah langsung Mahkamah Agung (MA).

Latar belakang inilah sebagai salah satu penyebab membentuk badan Peradilan Pajak yang dinamakan dengan "Pengadilan Pajak" pada tahun 2002 berupa Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Undang-undang ini telah merubah sistem peradilan pajak dari BPSP menjadi Pengadilan Pajak.

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) pada Undang-Undang Nomor 17 tahun 1977 dianggap banyak mengandung kelemahan antara lain:

1. Pengaturannya dirasakan belumlah adil dan kurang memberikan perlindungan hukum dan kepastian hukum kepada wajib pajak karena:
 - a. Adanya kewajiban untuk melunasi seluruh pajak yang terutang sebelum mengajukan banding.
 - b. Tidak adanya kesempatan bagi wajib pajak untuk melakukan upaya hukum yang lebih tinggi apabila tidak puas atas putusan BPSP.
2. Adanya keinginan pemerintah untuk menampung aspirasi masyarakat yang menghendaki agar syarat banding tidak harus melunasi seluruh pajak yang terutang.

Kedudukan Pengadilan Pajak dengan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 secara tegas telah menyatakan sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Undang-undang tersebut di satu sisi menghendaki agar dalam penyelesaian sengketa pajak benar-benar diselesaikan melalui peradilan yang memiliki kedudukan sama dengan peradilan yang lainya seperti peradilan umum, peradilan militer, peradilan agama dan peradilan tata usaha negara. Di sisi lain juga bertujuan sebagai sarana bagi rakyat selaku wajib pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan.

Pengadilan Pajak ini menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang pajak dalam konteks dimensi relasi antara para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak yang melibatkan pemerintah dan wajib pajak.¹⁹ Oleh karena itu, dalam sengketa pajak, yang menjadi obyek sengketa pajak adalah keputusan atau tindakan pemerintah yang terlihat dari perbuatan pejabat pada jajaran Direktorat Jenderal Pajak.

Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, secara otomatis Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dicabut dan tidak berlaku lagi. Menurut ketentuan pasal 31 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa Pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Kompetensi pengadilan pajak adalah memeriksa dan memutus sengketa pajak, sedangkan yang dimaksud dengan sengketa pajak²⁰ adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang. Sengketa itu sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa.

Berdasarkan pada ketentuan tersebut maka secara jelas bahwa Pengadilan Pajak memiliki dua kewenangan dalam upaya hukum, yakni *pertama*, Banding dan *kedua*, Gugatan. Penggunaan istilah banding dan gugatan sebenarnya tidak tepat karena yang dimaksudkan banding memiliki makna yang berbeda dengan istilah yang digunakan di peradilan pada umumnya.

¹⁹ Tjia Siauwan Jan, *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan Bagi Wajib Pajak*, (Bandung: PT. Alumni, 2013), hlm. 5.

²⁰ Pasal 1 Angka 5 UU Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Istilah banding Pengadilan Pajak²¹ hanya berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas putusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hal gugatan Pengadilan Pajak berwenang²² memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau Keputusan Pembetulan atau keputusan lainnya. Dengan demikian, sistem peradilan pajak²³ "gugatan" menunjukkan bahwa sengketa tersebut belum pernah diajukan upaya hukum lain. Istilah banding merupakan upaya hukum yang sudah pernah dilakukan oleh wajib pajak melalui upaya administratif berupa pengajuan keberatan ke Direjen Pajak atau ke Dirjen Bea dan Cukai dan Kepada Kepala Daerah.

Bila dicermati penggunaan istilah "banding pajak" merupakan bentuk upaya hukum lebih lanjut, sebagai akibat wajib pajak atau penanggung pajak tidak menyetujui atas putusan pejabat pajak yang menolak pengajuan keberatan yang diajukannya. Istilah tersebut tidak ada bedanya dengan istilah yang digunakan oleh Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) atau Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) yang notabene lembaga ini bukan badan peradilan.

Penggunaan istilah banding dimaksud adalah dalam konteks banding administratif. Padahal keberadaan Pengadilan Pajak tidaklah sama dengan MPP maupun BPSP karena dengan jelas dan tegas disebut dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak. Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.²⁴

Berdasarkan Undang-Undang Pengadilan Pajak, bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak puas atas putusan Pengadilan Pajak tidak mengenal upaya hukum pengajuan kasasi ke Mahkamah Agung. Upaya hukum ke MA hanya diberikan kesempatan terakhir untuk mengajukan Peninjauan Kembali dengan syarat ditemukannya bukti baru.²⁵

Penegakan pidana perpajakan merupakan bagian dari peradilan administrasi murni yang penanganannya menjadi kompetensi pengadilan dalam di lingkungan peradilan umum. Pidana perpajakan secara tegas diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 Tentang Perubahan ke Tiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum

²¹ Pasal 31 Ayat (2) UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

²² Pasal 23 Ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 Tentang KUP.

²³ Galang Asmara, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyandraan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak di Indonesia*, (Yogyakarta: Laks Bang Pressindo, 2006), hlm. 59-60.

²⁴ Pasal 2 UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

²⁵ Pasal 91 huruf a, b, c, d, dan e dalam UU N. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

dan Tata Cara Perpajakan. Undang-undang tersebut mengatur pidana perpajakan dalam Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41 A, 41B, 41C, 42, 43A, 44, dan 44B UU KUP.

Ruang lingkup tindak pidana perpajakan menyangkut perbuatan yang dilakukan oleh perorangan atau badan. Unsurnya dapat berupa unsure kesengajaan atau kealfaannya yang tidak memenuhi kewajiban yang telah ditentukan dalam UU KUP seperti tidak menyerahkan Surat Pemberitahuan (SPT), mengisi SPT dengan tidak benar, tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP, penyalahgunaan kewenangan oleh pejabat pajak, tidak melakukan pembukuan, menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana perpajakan, tidak melaksanakan kewajiban perpajakan, maka bagi wajib pajak perorangan atau badan dapat dikenakan sanksi pidana.

Pasal 38, 39 dan 39 A pada UU KUP menyebutkan bahwa orang yang melanggar adalah wajib pajak, fiskus/pegawai/pejabat maupun pihak ketiga, selaku pemotong dan pemungut pajak dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya. Secara sederhana Undang-Undang perpajakan itu mengenal 2 (dua) bentuk sanksi, yakni *pertama*, sanksi administrasi dan *kedua*, sanksi pidana.

Ancaman terhadap pelanggaran suatu norma perpajakan ada yang diancam dengan sanksi administrasi, ada yang diancam sanksi pidana saja, dan ada pula yang diancam dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi ini menjadi bagian yang tidak terpisahkan dalam hukum, termasuk dalam hukum pajak.

Wajib pajak harus memahami hukum pajak dengan baik karena sangat berguna dalam penegakan hukum pajak. Pemahaman hukum pajak dapat digunakan untuk mejadi pedoman dalam melaksanakan hak dan kewajiban, sedangkan untuk pejabat pajak digunakan untuk menjadi petunjuk dalam menjalankan kewenangan dan kewajibannya.

Bentuk sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga, denda dan kenaikan. Sanksi pidana menurut Mardiasmo,²⁶ yang merupakan sanksi yang berupa siksaan atau penderitaan. Sanksi ini merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiscus agar norma perpajakan dipatuhi. Di dalam UU KUP mengatur 3 macam sanksi pidana, yakni denda, kurungan dan penjara.

Subtansi dan penjelasan umum UU KUP, penggunaan sanksi pidana kurungan dan penjara adalah sebagai sanksi subsidair atau sebagai "*ultimatum remedium*". Uraian UU KUP lebih mendahulukan sanksi pidana denda dan

²⁶ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, (Yogyakarta: Penerbit Andi, 2011), hlm. 59-60.

upaya *non penal*,²⁷ sehingga pemberlakuan sanksi pidana kurungan dan pidana penjara diperlukan apabila pidana denda dan upaya hukum itu tidak berhasil.

Kasus yang dijadikan contoh menarik untuk dikaji misalnya dalam kasus pajak Asian Agri Group yang disidangkan di Pengadilan Negeri Jakarta. Pada kasus itu eksepsi dari Manager Asian Agri Group melalui kuasa hukumnya ditolak. Padahal secara jelas penyelesaian kasus dugaan penyelewengan pajak merupakan kewenangan Pengadilan Pajak.

Persoalan yang muncul apakah benar argumentasi yang dibangun dan disampaikan oleh majelis hakim PN Jakarta. Argumentasinya bahwa kasus penggelapan pajak dapat dipidana karena tidak adanya surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai dasar adanya sengketa pajak.

Kasus pajak yang dibawa keranah hukum pidana menjadi kontradiktif terkait dengan administrasi pajak yang fungsi utamanya (*budgetair*) untuk mengumpulkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara. Pilihan memidanaan wajib pajak atau memprioritaskan penerimaan tertentu menjadi politik kepentingan pemerintah.²⁸ Oleh karena itu, kajian komprehensif pemidanaan atas pajak harus menjadi perhatian serius agar tidak terjadi keresahan terus menerus di kalangan dunia usaha yang dapat menimbulkan ketidakpastian hukum.

Dalam banyak literatur disebutkan bahwa hukum pajak tergolong sebagai hukum publik, termasuk hukum administrasi/tata usaha negara.²⁹ Konsekuensi hukumnya hukum administrasi (hukum pajak) memiliki cara dan prosedur tersendiri dalam penyelesaian sengketa sebagaimana telah ditur dalam ketentuan Undang-Undang Perpajakan. Penyelesaian administrasi pajak dengan menggunakan jalur pidana menjadi kontradiktif ketika negara menjadikan pajak sebagai salah satu sumber penting bagi penerimaan negara yang dari tahun ketahun dirasakan semakin meningkat.

Banyak para ahli hukum pajak yang berpendapat penyelesaian sengketa pajak dengan menekankan pada ranah pemidanaan berupa pemberian sanksi pidana dipandang tidak tepat. Menurut Wirawan B. Ilyas sanksi administrasipun bahkan bisa lebih memberikan efek jera dibandingkan dengan efek jera dalam sanksi pidana sepanjang ukuran besaran sanksinya diperberat.³⁰

²⁷ Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembabaran Hukum*, (Jakarta: Setara Press, 2014), hlm. 20.

²⁸ Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2009), hlm. 137.

²⁹ Anshari Ritonga, *Pembabaran Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal Indonesia*, (Jakarta: Pustaka EI Manar, 2007), hlm. 19.

³⁰ Wirawan B. Ilyas, "Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak", *Jurnal Hukum UII*, Yogyakarta, No. 4 Vol. 18, Oktober 2011, hlm. 538.

Untuk memberikan efek jera, dalam undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPDSP) sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 menentukan apabila utang pajak tidak dilunasi penanggung pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 (dua kali dua puluh empat jam), pejabat menerbitkan surat perintah melaksanakan penyitaan. Bahkan dalam Pasal 33 disebutkan terhadap wajib pajak dapat dilakukan penyanderaan yang wujudnya berupa pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya pada tempat tertentu. Sebenarnya dari ketentuan tersebut di atas menunjukkan betapa beratnya ancaman sanksi administrasi karena dapat membuat seorang bangkrut dan beban moral dengan adanya penyanderaan.

Kesimpulan

Berdasarkan uraian dalam analisis di atas, kajian ini dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Perbedaan peradilan administrasi murni dan peradilan administrasi tidak murni di Indonesia adalah sebagai berikut: a) bahwa Peradilan administrasi murni adalah suatu peradilan administrasi yang memenuhi 4 (empat) unsur sebagai peradilan. Ciri khas peradilan administrasi murni adalah adanya suatu hubungan segitiga antara para pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. b) Peradilan administrasi tidak murni adalah semua peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi 4 (empat) unsur sebagai peradilan. Dalam peradilan ini tidak secara nyata menunjukkan telah terjadi adanya sengketa dari para pihak. Pengadil dalam sengketa itu merupakan bagian dari salah satu pihak yang bersengketa atau di bawah pengaruh dari salah satu pihak yang sedang bersengketa. Peradilan ini contohnya lembaga doleansi (lembaga keberatan pajak) dalam penyelesaian sengketa pajak.
2. Penyelesaian sengketa pajak melalui administrasi dan pidana dalam sistem perpajakan di Indonesia dilaksanakan oleh pengadilan pajak. Kedudukan Pengadilan Pajak dengan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 secara tegas telah menyatakan sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Pengadilan Pajak ini menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang pajak dalam konteks dimensi relasi antara para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak yang melibatkan pemerintah dan wajib pajak.

Daftar Pustaka

- Anshari Ritonga. 2007. *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal Indonesia*. Jakarta: Pustaka EI Manar.
- Arifin Sutrisno. 2001. *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*. Yogyakarta: UII Press.
- Dewi Kania Sugiharti. 2005. *Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia*. Bandung: Rafika Aditama.
- Fidel. 2014. *Tax Law: Proses Beracara di Pengadilan Pajak dan Peradilan Umum*. Jakarta: PT. Carofin Media.
- Galang Asmara. 2006. *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Yogyakarta: Laks Bang Pressindo.
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan Edisi Revisi*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mochtar Kusumaatmadja. 1995. *Pemantapan Cita Hukum dan Asas-Asas Hukum Nasional di Masa Kini dan Masa Yang Akan Datang*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Sudargo Gautama. 1983. *Pengertian Tentang Negara Hukum*, Bandung: Alumni.
- Muhammad Djafar Saidi. 2007. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dan Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Richard Burton. 2009. *Kajian Aktual Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat.
- Rochmat Soemitro. 1976. *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Bandung: PT. Eresco.
- Simon Nahak,. 2014. *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Jakarta: Setara Press.
- Sjachran Basah. 1989. *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*. Bandung: Alumni.
- Sudikno Mertokusumo. 2010. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Jakarta: Cahaya Atma Pustaka.
- Tjia Siauw Jan. 2013. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan Bagi Wajib Pajak*. Bandung: PT. Alumni.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Wirawan B.Ilyas. 2011. "Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak", Jurnal Hukum UII, Yogyakarta, No. 4 Vol. 18, Oktober.
- Y. Sri Pudiyatmoko. 2009. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.