

**DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK
TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEADILAN, KEPASTIAN
DAN KEMANFAATAN**

TESIS

**Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat
Untuk Memperoleh Gelar Magister Hukum (MH)**

**W A H Y U D I
NPM. 0606006822**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS INDONESIA
PROGRAM PASCASARJANA
KEKHUSUSAN HUKUM EKONOMI
JAKARTA
JULI 2008**

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : **W a h y u d i**
NPM : **0606006822**
Program Studi : **Magister Ilmu Hukum**
Judul Tesis : ***Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan***

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Studi Magister Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Ekonomi, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Prof. Dr. Arifin P Soeria Atmadja, SH (.....)

Penguji : Dr. Tjip Ismail, SH, MM (.....)

Penguji : Dian Puji N Simatupang, SH, MH (.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 24 Juli 2008

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur hanya bagi Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat-Nya sehingga Penulis dapat menyelesaikan tesis ini walaupun mengalami berbagai hambatan dan rintangan.

Penyusunan tesis ini dimaksudkan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum (MH) pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia dalam bidang kekhususan Hukum Ekonomi Tahun Akademik 2007/2008. Pemilihan topik dalam tulisan ini sebenarnya telah dilakukan oleh penulis sejak awal mengikuti perkuliahan program magister. Penulis sangat tertarik dengan diskursus mengenai hukum dan keadilan. Tesis dengan judul **“Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan”** membahas bagaimana teori tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan diterapkan pada putusan Pengadilan Pajak.

Berdasarkan penelitian literatur yang ada selama ini, belum ada karya ilmiah baik skripsi, tesis atau disertasi yang membahas dan menganalisis putusan Pengadilan Pajak. Demikian pula, belum ada satupun karya ilmiah yang mencoba untuk menerapkan teori dan filsafat hukum pada putusan Pengadilan Pajak. Penelitian ini bersifat normatif dengan dasar pijakan yang dipakai sebagai obyek penelitian adalah putusan-putusan Pengadilan Pajak tahun 2007. Sedangkan kasus-kasus yang ditampilkan sebagai obyek pembahasan dalam tesis ini adalah kasus-kasus yang bersifat yurisprudensi selama tahun 2007. Penulis membandingkan dan menganalisis apakah putusan Pengadilan Pajak dalam kasus-kasus tersebut telah memenuhi asas-asas yang terdapat dalam tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan atas perkara sengketa mengenai ketetapan pajak antara Terbanding (Direktorat Jenderal Pajak) dan Pemohon Banding (Wajib Pajak). Sengketa mengenai ketetapan pajak berawal dari penerbitan produk hukum fiskus berupa surat ketetapan pajak dan surat keputusan lainnya sebagai keputusan pejabat administrasi negara (*beschikking*). Penyelesaian terakhir atas sengketa ketetapan pajak tersebut dilakukan melalui

lembaga peradilan yaitu Pengadilan Pajak berdasarkan amanat Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Sengketa ketetapan yang diajukan kepada Pengadilan Pajak seringkali merupakan masalah pengenaan pajak atas kasus tertentu yang belum diatur secara jelas dan lengkap dalam undang-undang perpajakan. Dalam keadaan tersebut, agar putusannya dapat dipertanggungjawabkan secara hukum maka hakim seharusnya memutus perkara dengan dasar pertimbangan hukum yang memegang teguh keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Dengan demikian, putusan Pengadilan Pajak sebagai hasil dari proses menerapkan, menegakkan, membentuk dan menemukan hukum yang dilakukan oleh hakim seharusnya memenuhi tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Dalam menyelesaikan penulisan tesis ini, penulis mendapat bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini, Penulis mengucapkan terima kasih kepada Prof. Dr. Arifin P Soeria Atmadja,SH yang telah memberikan bimbingan dan ilmunya. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada Dr. Tjip Ismail,SH,MM seorang hakim Pengadilan Pajak dan akademisi yang sangat terpelajar sehingga berkenan memberikan bimbingan materi ditengah kesibukannya sebagai Wakil Ketua Pengadilan Pajak. Melalui mereka berdua, Penulis mendapatkan tambahan ilmu mengenai hukum keuangan publik dan hukum pajak yang tidak ternilai dan sangat bermanfaat. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada para pimpinan, seluruh staf pengajar dan seluruh staf administrasi Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu penulis dalam mendapatkan ilmu dan pengetahuan hukum dari proses belajar mengajar selama ini.

Penulis menyadari bahwa di dalam penulisan tesis ini masih terdapat banyak kekurangan, ibarat pepatah “ Tidak ada gading yang tidak retak”. Untuk itu, kritik dan saran membangun sangat diharapkan untuk penyempurnaan dari tesis ini. Semoga tesis ini bermanfaat setidaknya bagi penulis sendiri dan pihak-pihak lain yang berkenan memanfaatkannya.

Jakarta, 24 Juli 2008

Wahyudi

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS
AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Wahyudi
NPM : 0606006822
Program Studi : Magister Ilmu Hukum
Fakultas : Hukum
Jenis karya : Tesis

demi mengembangkan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan.

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta

Pada tanggal : 24 Juli 2008

Yang menyatakan

(.....)

ABSTRAK

Nama : Wahyudi
Program Studi : Magister Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Ekonomi
Judul : **Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan**

Tesis ini membahas apakah putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak dalam kasus-kasus tertentu telah memenuhi asas-asas tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Penelitian dalam tesis ini menggunakan metode penelitian kualitatif deskriptif dan normatif dengan data yang dipakai adalah putusan Pengadilan Pajak yang bersifat yurisprudensi selama tahun 2007. Hasil penelitian menyatakan bahwa dalam hal terjadi pertentangan diantara tujuan hukum maka hakim lebih memilih keadilan dan tidak ditemukan adanya tujuan kemanfaatan. Oleh karena itu, perlunya tujuan kemanfaatan yang direpresentasikan melalui tujuan penerimaan negara menjadi tujuan hukum yang dijadikan pertimbangan hukum hakim Pengadilan Pajak dalam memutus perkara.

Kata kunci:

Putusan Pengadilan Pajak, Tujuan Hukum, Keadilan, Kepastian, Kemanfaatan.

Name : Wahyudi
Studi Program : Knowledge Magister faculty of Law, University of Indonesia
Title : Effect Tax Court Decision to Aspect Justice, Certainty, and Utility.

The Thesis explain what tax court decision in cases certain have fulfil law idea principle; justice, certainty and utility. Research use qualitatives-dercriptive-normative aproach with data from tax court yurisprudence at 2007. Research conclude that if dispute among law idea, so justice is best option among others. In this reserach, didn't be founded utility law idea. So that, researcher suggests that utility law idea necessary become law consideration in tax law decision.

Key words:

Tax Court Decision, Law Idea, Justice, Certainty, Utility.

DAFTAR ISI

| | |
|---|------|
| HALAMAN JUDUL | i |
| HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS | ii |
| HALAMAN PENGESAHAN | iii |
| KATA PENGANTAR | iv |
| HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH | vi |
| ABSTRAK | vii |
| DAFTAR ISI | viii |
| DAFTAR SINGKATAN | xi |
| BAB I PENDAHULUAN | 1 |
| A. LATAR BELAKANG PERMASALAHAN..... | 1 |
| B. RUANG LINGKUP PEMBAHASAN..... | 7 |
| C. PERUMUSAN MASALAH..... | 7 |
| D. TUJUAN PENELITIAN DAN PENULISAN.... | 8 |
| E. MANFAAT PENELITIAN..... | 8 |
| F. METODE PENELITIAN..... | 9 |
| G. KERANGKA TEORITIS..... | 11 |
| H. KERANGKA KONSEPTUAL..... | 16 |
| I. SISTEMATIKA PENYAJIAN..... | 18 |
| BAB II KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN DALAM PUTUSAN PENGADILAN PAJAK | 20 |
| A. PUTUSAN PENGADILAN PAJAK..... | 20 |
| 1. Definisi Putusan..... | 20 |
| 2. Kekuatan Putusan..... | 21 |
| 3. Asas-asas Putusan..... | 21 |
| 4. Sifat Khusus Putusan Pengadilan Pajak..... | 23 |
| B. KAITAN ANTARA KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN DENGAN PUTUSAN PENGADILAN PAJAK..... | 26 |
| 1. Pentingnya Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Putusan Pengadilan Pajak..... | 26 |
| 2. Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Teori Tujuan Hukum..... | 27 |
| C. KEADILAN (<i>GERECHTIGKEIT</i>) DILIHAT DARI BERBAGAI PERSPEKTIF..... | 30 |
| 1. Teori Kebenaran (<i>Theory of Truth</i>)..... | 30 |
| 2. Macam-macam Rumusan Keadilan..... | 32 |
| 3. Teori Keadilan dari Masa ke Masa..... | 34 |
| 4. Keadilan dari Perspektif Pajak..... | 41 |
| D. TEORI-TEORI KEPASTIAN HUKUM (<i>RECHTZEKERHEID</i>)..... | 44 |
| 1. Hirarkhi Norma Hukum..... | 46 |
| 2. Kepastian Hukum dalam Bidang Perpajakan..... | 46 |

| | | |
|---------|--|----|
| E. | TEORI-TEORI KEMANFAATAN (ZWECKMASSIGKEIT) | 53 |
| 1. | Teori Utilitisme..... | 53 |
| 2. | Kemanfaatan dalam Fungsi dan Tujuan Pemungutan Pajak..... | 55 |
| F. | PERTENTANGAN (ANTIMONI) DIANTARA TUJUAN HUKUM..... | 58 |
| | | |
| BAB III | PERMASALAHAN Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Sengketa Ketetapan Pajak | 61 |
| A. | DASAR-DASAR FILOSOFIS DAN YURIDIS PEMUNGUTAN PAJAK..... | 61 |
| B. | PENGERTIAN DAN TIMBULNYA SENGKETA KETETAPAN PAJAK | 67 |
| 1. | Pengertian Sengketa Pajak..... | 67 |
| 2. | Sebab-sebab Timbulnya Sengketa Pajak... | 68 |
| 3. | Adanya Para Pihak Yang Bersengketa.. | 71 |
| 4. | Adanya Keputusan Yang Dapat Diajukan Banding atau Gugatan | 72 |
| C. | PENYELESAIAN SENGKETA KETETAPAN PAJAK | 76 |
| 1. | Penyelesaian Secara Peradilan Administratif Tidak Murni..... | 78 |
| 2. | Penyelesaian Secara Peradilan..... Administratif Murni..... | 80 |
| D. | TINJAUAN KASUS-KASUS SENGKETA KETETAPAN PAJAK YANG MEMUAT PERMASALAHAN Keadilan Kepastian dan Kemanfaatan..... | 81 |
| 1. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Penaan PPN Jasa Maklon Internasional..... | 82 |
| 2. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Penaan PPN atas Jasa Kepelabuhan Internasional..... | 83 |
| 3. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Pembatalan secara Formal Keputusan Terbanding..... | 84 |
| 4. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Jawaban Konfirmasi atas Kredit Pajak..... | 85 |
| 5. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Kewajiban Pembayaran 50% dari Pajak yang Terutang..... | 87 |
| 6. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Tanggal Penerbitan dan Tanggal Pengiriman Surat Ketetapan Pajak.... | 89 |
| 7. | Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai UU Perpajakan Yang Berlaku Bagi Kontrak Karya..... | 89 |

| | |
|--|------------|
| 8. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai PPN atas Jasa Angkutan..... | 90 |
| BAB IV DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN | 92 |
| A. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEADILAN | 94 |
| 1. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pengenaan PPN Jasa Maklon Internasional..... | 94 |
| 2. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pengenaan PPN atas Jasa Kepelabuhan Internasional..... | 104 |
| 3. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pembatalan secara Formal Keputusan Terbanding..... | 123 |
| 4. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Jawaban Konfirmasi atas Kredit Pajak... | 128 |
| 5. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Kewajiban Pembayaran 50% dari Pajak yang Terutang..... | 131 |
| B. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEPASTIAN..... | 137 |
| 1. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Tanggal Penerbitan dan Tanggal Surat Ketetapan Pajak..... | 137 |
| 2. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai UU Perpajakan Yang Berlaku Bagi Kontrak Karya..... | 141 |
| 3. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai PPN atas Jasa Angkutan..... | 148 |
| C. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEMANFAATAN..... | 154 |
| BAB V KESIMPULAN DAN REKOMENDASI | 158 |
| A. KESIMPULAN..... | 158 |
| B. REKOMENDASI PENELITIAN..... | 160 |
| DAFTAR PUSTAKA..... | 163 |

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG PERMASALAHAN

Dalam ketentuan tentang perubahan undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang baru telah dimasukkan definisi pajak secara lengkap. Sebelumnya, dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Pajak dan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, pajak hanya didefinisikan dari ruang lingkupnya saja yaitu pajak yang dipungut pemerintah pusat dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah. Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa:

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹

Dengan memasukkan definisi pajak secara eksplisit dalam undang-undang, secara sadar para pembuat UU yaitu DPR dan pemerintah mengakui pentingnya perspektif secara yuridis dalam melakukan pemungutan pajak kepada warga negaranya. Selama ini, pemerintah terlalu menekankan pendekatan ekonomis dalam melakukan pemungutan pajak.

Pentingnya landasan hukum dalam undang-undang sebagai dasar pemungutan pajak sebenarnya sudah dinyatakan secara jelas dalam konstitusi negara kesatuan Republik Indonesia. Sebagaimana diketahui bahwa Pasal 23A UUD 1945 Perubahan Ketiga menyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Menurut penulis, dasar hukum yang mengatur pemungutan pajak dalam UUD 1945 dan UU tersebut mempunyai kekuatan hukum yang kuat. Hal ini

¹ UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) telah mengalami tiga kali perubahan berturut-turut sebagai berikut:

- UU No. 9 Tahun 1994;
- UU No. 16 Tahun 2000;
- UU No. 28 Tahun 2008.

karena perumusan ketentuan pajak dalam peraturan perundang-undangan tersebut telah memenuhi syarat-syarat dan berlandaskan (1) filsafat yang merupakan latar belakang substansi pemikiran pembuat undang-undang tentang pengertian pajak, (2) ilmu pengetahuan (*het dekken der kennis*), (3) landasan pemikiran ekonomis (*ekonomische denkgesetz*), (4) menghindari substansinya diulang dan/atau saling bertentangan antara pasal satu dengan pasal yang lainnya (*wederspriichlos*), (5) cakupan rumusan substansi undang-undang harus bersifat menyeluruh (*het dekken van de rechtsstof*), (6) estetika bahasa (*taal aestetica*), (7) bermanfaat sesuai dengan tujuannya (*doelmatig*).²

Pentingnya pendekatan secara yuridis dalam pemungutan pajak karena Indonesia adalah negara hukum sebagaimana dimaksud dalam dalam Pasal 1 Ayat (3) UUD 1945 Setelah Perubahan yang menyatakan bahwa “Negara Indonesia adalah negara hukum.” Pengertian negara hukum atau *rule of law* menurut paham Dicey mengandung tiga unsur, yakni *equality before law*, setiap manusia mempunyai kedudukan hukum yang sama dan mendapatkan perlakuan yang sama; *supremation of law*, kekuasaan tertinggi terletak pada hukum, dan *constitution bases on human right*, konstitusi harus mencerminkan hak-hak asasi manusia.³

Konsep negara hukum juga dikemukakan oleh Locke yang melahirkan konsepsi negara yang muncul dalam bentuk paham demokrasi yang diikuti secara bersamaan dengan lahirnya negara hukum. Padahal, sampai sekarang gagasan negara hukum yang demokratis pada saat ini masih menjadi perdebatan, sebab menimbulkan asosiasi pikiran, seolah-olah menjadi suatu *contatering* kenyataan, konfirmasi dari suatu situasi saja. Akan tetapi, terlepas dari perdebatan tersebut, gagasan Locke mengenai konsep negara pada intinya sesuai dengan ciri negara hukum yang harus menjamin kebebasan warga negara untuk menjalankan haknya dan menunaikan kewajibannya.⁴

² Arifin P. Soeria Atmadja, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum, Teori, Praktik dan Kritik* (Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2005), hlm. 190.

³ Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia* (Jakarta: Yellow Printing, 2005), hlm. 37.

⁴ Safri Nugraha, et al, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2005), hlm. 152.

Dalam konsep Locke, negara mempunyai kesetaraan dengan warga negara dalam hukum. Oleh sebab itu, berdasarkan pemikiran Locke terdapat pernyataan sebagai berikut:⁵

Apabila seseorang merasa dirugikan oleh perbuatan-perbuatan negara yang dianggapnya telah melanggar hukum atau mengurangi hak-haknya secara tidak sah, maka negara dapat dituntut di muka pengadilan oleh orang yang bersangkutan tadi.

Hakikat dasar yang ditarik dari pemikiran Locke adalah sifat dan cara rakyat secara individu, kelompok atau keseluruhan mempunyai hak secara hukum yang sama dengan negara. Dengan kata lain, negara tidak lagi dapat mahakuasa terhadap rakyatnya dengan memaksakan kehendaknya. Konsep kebersamaan di hadapan hukum ini juga mendorong keterlibatan rakyat dalam proses politik dan hukum yang tidak dapat diabaikan.⁶ Oleh karena itu, perumusan pajak secara jelas dalam undang-undang perpajakan sudah mencerminkan proses politik dan hukum dalam rangka implementasi negara hukum.

Untuk melakukan pemungutan pajak sebagaimana telah diamanatkan dalam kerangka negara hukum setelah melalui proses politik, pemerintah menciptakan sistem perpajakan yang terdiri dari tiga unsur pokok yaitu kebijaksanaan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax law*) dan administrasi perpajakan (*tax administration*).⁷ Walaupun pemerintah sudah menyusun sistem perpajakan dengan baik, tetapi dalam pelaksanaan di lapangan seringkali masih terjadi benturan kepentingan dengan wajib pajak yang dapat menimbulkan sengketa pajak. Hal ini karena secara umum kepentingan antara fiskus dan wajib pajak berbeda. Menurut Mansury, adanya perbedaan kepentingan tersebut dicerminkan adanya tiga asas pemungutan pajak. Asas penerimaan (*the revenue-adequacy principle*) mencerminkan kepentingan penerimaan, asas keadilan (*the equity principle*) mencerminkan kepentingan masyarakat dan asas kepastian (*certainty principle*) mencerminkan kepentingan pemerintah dan masyarakat.⁸

⁵ Gouw Giok Siong, *Pengertian tentang Negara Hukum* (Jakarta: Penerbitan Keng Po, 1955), hlm. 10.

⁶ Nugraha, *op.cit.*, hlm. 153.

⁷ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan* (Jakarta:Ind-Hill Co, 1996), hlm. 18.

⁸ *Ibid.*, hlm. 16.

Disamping itu, adanya konflik antara fiskus dan wajib pajak dapat disebabkan hal-hal lain. Pertama, adanya tindakan hukum di bidang tata usaha negara yang bersifat memaksa dan merupakan kewajiban yang harus dilaksanakan. Kedua, keengganan dari pihak yang dibebani kewajiban untuk melaksanakannya, berkaitan dengan adanya anggapan bahwa perlindungan hukum, kebenaran dan keadilan tidak dapat dijamin, sebagai akibat perilaku birokrasi. Ketiga, adanya pelaksanaan pemungutan melalui undang-undang perpajakan akan sulit terbebas dari *vested interest*, perbedaan interpretasi dan masalah validitas bukti yang merupakan sumber konflik.⁹

Konflik antara fiskus dan wajib pajak akan menimbulkan sengketa pajak jika salah satu pihak mengajukan tuntutan hukum. Menurut *Blacks Law Dictionary*, pengertian sengketa adalah konflik atau kontroversi yang menimbulkan tuntutan hukum.¹⁰ Tuntutan hukum dalam bidang pajak selalu sepihak dari wajib pajak karena obyek tuntutan hukum adalah keputusan Direktorat Jenderal Pajak sebagai keputusan administrasi negara (*beschikking*).

Menurut Prins, keputusan administrasi negara (*beschikking*) adalah suatu tindakan hukum yang bersifat sepihak dalam bidang pemerintahan, dilakukan oleh suatu badan pemerintah berdasarkan wewenangnya yang luar biasa. Pengertian tersebut mengandung lima unsur, yaitu (1) adanya tindakan hukum, (2) bersifat sepihak, (3) dalam bidang pemerintahan, (4) dilakukan oleh badan pemerintah, (5) berdasarkan wewenangnya yang luar biasa.¹¹

Berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, sengketa ketetapan pajak harus diselesaikan dengan mekanisme menurut UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Walaupun sebagian materi undang-undang tersebut sudah tidak sesuai dengan undang-undang KUP terutama mengenai syarat formal Pasal 36 ayat (4) mengenai kewajiban membayar 50% dari pajak terutang, tetapi

⁹ Rukiah Komariah dan Ali Purwito, *Pengadilan Pajak, Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean dan Cukai* (Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2006), hlm. 36.

¹⁰ Lihat *Black's Law Dictionary* hal 505 yang menyatakan “ *Dispute is “ A Conflict or controversy especially one that has given rise to a particular lawsuit.”*”

¹¹ Nugraha, *op. cit.*, hlm. 77.

sebagai hukum positif masih berlaku. Dalam pelaksanaan undang-undang, yang paling penting adalah semangatnya dan iktikad baik dalam pelaksanaannya.¹²

Sejak berdirinya, Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak telah banyak mengeluarkan putusan baik berupa putusan atas banding maupun gugatan. Putusan banding atau gugatan lahir karena adanya sengketa antara pemohon banding atau penggugat yaitu wajib pajak di satu pihak dengan terbanding atau tergugat yaitu pihak fiskus di lain pihak yang tidak dapat diselesaikan pada tingkat yang lebih rendah.

Atas perkara sengketa yang diajukan baik banding atau gugatan, Pengadilan Pajak dapat menerbitkan putusan yang berupa; menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, menambah pajak yang harus dibayar, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dan atau membatalkan.¹³ Suatu putusan yang telah dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak tersebut, sudah tentu akan ditanggapi berlainan pada masing- masing pihak. Suatu putusan bisa saja satu pihak menganggap sangat memuaskan tetapi pihak lain menganggap putusan tersebut sangat mengecewakan. Putusan Pengadilan Pajak tertentu dapat menimbulkan kontroversi baik pada pihak wajib pajak sebagai pemohon banding atau penggugat maupun pada pihak Direktorat Jenderal Pajak sebagai pihak terbanding atau tergugat.

Putusan Pengadilan Pajak yang diambil berdasarkan aturan hukum yang diatur secara jelas dan lengkap dalam ketentuan perpajakan tidak akan menimbulkan perdebatan yang panjang. Tetapi putusan Pengadilan Pajak yang diambil berdasarkan penafsiran hakim karena aturan hukumnya tidak jelas atau tidak lengkap akan menimbulkan perdebatan yang serius jika ada pihak-pihak yang merasa dirugikan. Pihak- pihak yang merasa dirugikan selalu bertanya apa yang menjadi dasar pertimbangan hakim dalam memutus perkara dan secara subyektif akan menilai bahwa putusan tersebut tidak memenuhi rasa keadilan. Dipihak lain, pihak yang merasa diuntungkan dengan hasil putusan tersebut akan mempunyai perasaan subyektif bahwa putusan tersebut sudah memenuhi rasa keadilan.

¹² Lihat penjelasan umum UUD 1945 Sebelum Perubahan Romawi IV paragraph 2 dalam sub judul "UUD bersifat singkat dan supel."

¹³ Pasal 80 Undang- undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Oleh karena itu, perlu ukuran yang obyektif untuk menilai apakah Putusan Pengadilan Pajak tersebut sudah sesuai dengan harapan masyarakat terutama yang berhubungan dengan perpajakan. Salah satu kriteria untuk menilai putusan Pengadilan Pajak adalah apakah putusan Pengadilan Pajak tersebut telah memenuhi aspek tujuan hukum. Untuk dapat menentukan tujuan hukum, kita harus melihat dulu filosofi dan asas – asas pemungutan pajak

Filosofi pajak dapat diambil dari definisi yang dikemukakan oleh Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan yang menyatakan bahwa pajak adalah iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.¹⁴ Sedangkan asas-asas pemungutan pajak mengacu kepada pendapat Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of Nations*) yang pada intinya menyatakan bahwa asas-asas pemungutan pajak yang terkenal dengan *The Four Maxim* meliputi *equality* (keadilan), *certainty* (kepastian), *convenience of payment* (ketepatan waktu membayar) dan efisiensi biaya atas hasil pungutan.¹⁵

Sebagai hukum yang spesialis, tujuan hukum perpajakan juga mengacu kepada tujuan hukum yang umum. Berdasarkan beberapa literatur filsafat hukum, ada tiga tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian, dan kemanfaatan.¹⁶ Asas-asas pemungutan pajak dari Adam Smith dalam *The Four Maxim* telah sesuai dengan tujuan hukum secara umum sehingga tujuan tersebut dapat diterapkan dalam tujuan hukum perpajakan. Secara ideal, seharusnya setiap putusan Pengadilan Pajak memenuhi tiga tujuan hukum perpajakan tersebut. Tetapi dalam prakteknya, seringkali suatu putusan tidak dapat memenuhi ketiga tujuan hukum secara maksimal. Kadangkala dalam suatu proses pengambilan keputusan oleh hakim, ditemukan adanya pertentangan antara ketiga tujuan hukum itu sendiri. Dalam hal terjadi pertentangan tujuan hukum, hakim akan mengambil putusan

¹⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1993), hal. 10

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Marwan Mass, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2004), hlm. 73 .

berdasarkan tujuan hukum yang diprioritaskan. Dalam keadaan kasus tertentu, hakim akan berusaha menyelaraskan antara ketiga tujuan hukum tersebut.

Secara umum, penelitian ini pada dasarnya dimaksudkan untuk melihat seberapa jauh putusan Pengadilan Pajak tersebut telah memenuhi aspek tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Oleh karena itu, Penulis melakukan penelitian dan menuangkan dalam bentuk tesis dengan judul *“Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan.”*

B. RUANG LINGKUP PEMBAHASAN

Dalam tesis ini, peneliti berusaha membatasi putusan Pengadilan Pajak berupa banding dan gugatan pada kasus-kasus yang bersifat yurisprudensi. Artinya kasus tersebut tidak diatur secara lengkap dan jelas dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan putusan Pengadilan Pajak atas kasus tersebut diikuti oleh hakim-hakim yang lain. Walaupun secara administrasi dalam Pengadilan Pajak tidak dikenal adanya yurisprudensi tetapi dalam prakteknya ada beberapa kasus yang bersifat yurisprudensi. Sedangkan pembatasan pada bidang perpajakan hanya pada bidang PPh (Pajak Penghasilan) dan PPN (Pajak Pertambahan Nilai) karena kedua jenis pajak tersebut merupakan pajak pemerintah pusat yang menyumbang penerimaan negara terbesar. Supaya pembahasan lebih fokus dan efisien maka periode waktu yang dipakai dalam tesis ini dibatasi hanya tahun 2007 saja.

C. PERUMUSAN MASALAH

Dalam penelitian ini, masalah–masalah yang menjadi pertanyaan dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimana pertimbangan hukum hakim Pengadilan Pajak dalam memutus perkara banding dan gugatan agar tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan dapat tercapai?
2. Mengapa putusan-putusan yang diambil dalam sidang Pengadilan Pajak harus memenuhi tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan?

3. Dalam hal terdapat pertentangan antara ketiga tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan pada saat memutus perkara, bagaimana hakim Pengadilan Pajak memilih tujuan hukum tersebut?

D. TUJUAN PENELITIAN DAN PENULISAN

Tujuan penelitian pada dasarnya berkaitan dengan masalah-masalah yang telah dirumuskan yang mencakup:

1. Untuk memperoleh informasi bahwa pertimbangan hukum Hakim dalam memutus perkara sesuai dengan tujuan hukum; keadilan, kepastian dan kemanfaatan.
2. Untuk memperoleh informasi alasan-alasan yang menjadi dasar pertimbangan hakim agar putusan Pengadilan Pajak memenuhi tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.
3. Untuk mencari solusi apabila terjadi pertentangan (antimoni) diantara tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

E. MANFAAT PENELITIAN

Manfaat penelitian jika dilihat dari segi teoritis dan segi praktis secara umum sebagai berikut:

Dari segi Teoritis

1. Memberikan sumbangan ilmu pengetahuan khususnya hukum pajak yang membahas putusan Pengadilan Pajak dimana penelitian-penelitian yang berhubungan dengan Pengadilan Pajak masih langka.
2. Memberikan sumbangan dalam bidang teori dan filsafat hukum yaitu membahas bagaimana tujuan hukum secara normatif diterapkan dalam proses pembentukan dan penegakkan hukum pajak di Pengadilan Pajak.
3. Turut membantu penyelesaian adanya kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) terhadap kasus-kasus perpajakan yang belum diatur secara jelas dan lengkap dalam ketentuan perpajakan positif yang berlaku.

Dari Segi Praktis

1. Sebagai bahan evaluasi dan masukan bagi Pengadilan Pajak apakah selama ini putusan terutama PPh dan PPN yang telah dikeluarkan sudah memenuhi tujuan hukum; keadilan, kepastian dan kemanfaatan.
2. Sebagai bahan evaluasi dan masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak bahwa dalam menghitung dan menetapkan pajak yang terutang agar memenuhi rasa keadilan, kepastian dan kemanfaatan.
3. Sebagai bahan acuan dan bahan belajar bagi wajib pajak untuk melakukan penghitungan sendiri pajak yang terutang.
4. Untuk masyarakat luas, penelitian ini mempunyai tujuan untuk menunjukkan bahwa proses pemungutan pajak telah mempertimbangkan adanya asas-asas keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Hal itu ditunjukkan dengan adanya proses penyelesaian sengketa ketetapan pajak di Pengadilan Pajak yang diselenggarakan secara cepat, murah dan sederhana.

F. METODE PENELITIAN

Sesuai dengan karakteristik dan lingkup pembahasan dalam tesis ini yang meneliti dampak putusan Pengadilan Pajak terhadap aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan maka peneliti akan melakukan penelitian dengan metode *kualitatif deskriptif*. Penelitian dalam tesis ini bersifat kualitatif karena mengkaji kasus-kasus terbatas (kasuistik sifatnya) namun mendalam (*in depth*) dan total/menyeluruh (*holistik*) sehingga memerlukan analisis yang lebih mendalam dari pada penelitian kuantitatif.¹⁷ Sedangkan penelitian dilakukan secara deskriptif karena analisis yang dilakukan dalam tesis ini mempunyai maksud dan tujuan sebagai berikut; (1) untuk menggambarkan secara lengkap karakteristik atau ciri-ciri dari suatu keadaan yaitu putusan banding atau gugatan yang diambil oleh Pengadilan Pajak, dan (2) untuk memperoleh data mengenai hubungan antara suatu gejala dengan gejala lain yaitu antara putusan Pengadilan

¹⁷ Ridwan Khairandy, *Ikhtikad Baik dalam Kebebasan Berkontrak* (Jakarta: Program Pascasarjana FHUI, 2003), hlm. 39. Hal yang sama dikemukakan oleh Soetandyo Wignjosoebroto dalam makalah "Beberapa Persoalan Paradigmatik dalam Teori dan Konsekuensinya atas Pilihan Metode yang akan Dipakai: Metode Kuantitatif versus Metode Kualitatif dalam Penelitian Hukum Non Doktrinal", Sumber : Kumpulan Kuliah Metode Penelitian Hukum Prof. Dr. Valerine JL Kriekhoff, SH, MA.

Pajak dengan terpenuhinya tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.¹⁸

Penelitian ini juga bersifat *normatif* karena dalam penelitian ini berusaha menganalisis asas-asas hukum berupa kepatuhan putusan Pengadilan Pajak (*rule of law*) terhadap asas-asas tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.¹⁹

1. Bahan Penelitian

Bahan penelitian berupa data sekunder terdiri dari:

- a. Putusan-putusan Pengadilan Pajak Tahun 2007 atas kasus-kasus PPh dan PPN yang bersifat yurisprudensi.
- b. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, UU KUP, UU PPN, UU PPh dan peraturan-peraturan pelaksanaannya.
- c. Makalah-makalah, skripsi, tesis, disertasi, komentar-komentar atau tulisan-tulisan pengarang lain yang berkaitan dengan putusan-putusan Pengadilan Pajak.

2. Metode Pengumpulan Data

- a. Studi pustaka atau dokumen dengan mempelajari, meringkas dan membuat kesimpulan atas seluruh putusan Pengadilan Pajak tahun 2007 atas kasus-kasus PPh dan PPN yang bersifat yurisprudensi.
- b. Wawancara terhadap hakim-hakim Pengadilan Pajak jika diperlukan untuk mendapatkan informasi dan klarifikasi tentang pertimbangan hukum dalam kasus-kasus tertentu yang perlu klarifikasi.

3. Metode Pengolahan dan Analisis Data

Metode pengolahan dan analisis data dalam penelitian ini sebagai berikut:

- a. Mengumpulkan semua putusan Pengadilan Pajak yang berhubungan dengan jenis pajak PPh dan PPN tahun 2007.

¹⁸ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum* (Jakarta:Penerbit Universitas Indonesia, 1986), hlm.96.

¹⁹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat* (Jakarta:Raja Grafindo Persada, 2006), hlm. 14. Penelitian hukum normatif mencakup 5 (lima) bidang yaitu:

1. Penelitian terhadap asas-asas hukum.
2. Penelitian terhadap sistematika hukum.
3. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horisontal.
4. Perbandingan hukum.
5. Sejarah hukum.

- b. Mengelompokkan putusan-putusan Pengadilan Pajak atas kasus-kasus yang sejenis dan diputus dengan amar putusan yang sama.
- c. Mempelajari bagian pertimbangan hakim apakah hakim dalam memutus perkara ada dasar hukum positifnya misalnya undang-undang perpajakan.
- d. Bila kasus tersebut diputus dengan pertimbangan hukum sendiri Majelis Hakim karena peraturan perundang-undangan perpajakannya tidak lengkap atau tidak jelas maka kasus tersebut dikelompokkan sebagai putusan yang bersifat yurisprudensi.
- e. Setelah menemukan beberapa kasus yang bersifat yurisprudensi, analisis kasus dihubungkan dengan tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan.
- f. Bila ada yang perlu diklarifikasi ke hakim yang bersangkutan maka melakukan wawancara dengan membuat daftar pertanyaan wawancara.

G. KERANGKA TEORITIS

Pajak merupakan istilah yang sudah dikenal luas oleh masyarakat Indonesia. Pengertian pajak yang sudah dikenal masyarakat awam tersebut mungkin berbeda dengan pengertian pajak menurut hukum. Pengertian pajak menurut hukum dapat mengacu kepada pendapat beberapa ahli hukum sebagai berikut.²⁰

1. Menurut Prof. Dr. P.J.A. Adriani
Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.
2. Menurut Dr. Soeparman Soemahamidjaja
Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.
3. Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH

²⁰ Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 2-6.

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Dari pendapat-pendapat tersebut, pada prinsipnya mempunyai persamaan bahwa ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah:²¹

1. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan yang tidak budgeter, yaitu mengatur.

Berdasarkan ciri-ciri pajak yang tidak adanya kontraprestasi secara langsung secara individual kepada wajib pajak membawa akibat bahwa masyarakat cenderung untuk menghindari pembayaran pajak. Salah satu bukti empiris adalah penelitian Tjip Ismail yang menemukan bahwa berdasarkan penelitian ternyata rasio kenaikan penerimaan daerah dari retribusi daerah selama dilaksanakannya otonomi daerah lebih tinggi jika dibandingkan rasio kenaikan penerimaan daerah dari pajak daerah, terutama di kabupaten/kota. Hal tersebut menunjukkan bahwa masyarakat lebih merasa rela membayar retribusi daerah dari pada pajak daerah yang manfaat/kontraprestasinya tidak dirasakan langsung.²² Untuk mengatasi adanya kelemahan yang melekat pada pajak tersebut maka perlu adanya transparansi dan akuntabilitas dalam mekanisme pemungutan pajak dan penggunaan dana yang berasal dari pemungutan pajak tersebut.

Dalam melaksanakan kewajiban pajak, seringkali terjadi perbedaan persepsi antara wajib pajak dengan pemungut pajak. Wajib Pajak sesuai dengan prinsip ekonomisnya, mempunyai kepentingan membayar pajak serendah mungkin. Sedangkan pemungut pajak yang mewakili negara mempunyai

²¹ *Ibid.*, hlm. 7.

²² Ismail., *op.cit.*, hlm. 56-57.

kepentingan untuk memungut pajak semaksimal mungkin. Akhirnya terjadi konflik kepentingan antara wajib pajak dengan pemungut pajak.

Untuk memfasilitasi penyelesaian sengketa ketetapan pajak yang dapat berlarut-larut dan kemungkinan mengakibatkan adanya ketidakpastian hukum, pemerintah membangun sarana dan mekanisme untuk menyelesaikan sengketa tersebut. Pada dasarnya, timbulnya sengketa ketetapan pajak berasal dari adanya penerbitan keputusan pejabat administrasi pajak berupa surat ketetapan pajak.²³ Surat ketetapan pajak termasuk keputusan pejabat administrasi negara (disebut juga *beschikking* oleh Prof. Prins) karena mempunyai sifat konkrit, individual dan final sesuai Pasal 1 angka 3 Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN). Walaupun surat ketetapan pajak termasuk keputusan pejabat administrasi negara tetapi penyelesaian atas sengketa ketetapan pajak tersebut diatur tersendiri melalui peraturan perundang-undangan perpajakan yaitu UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Penyelesaian tingkat pertama sengketa yang berkaitan dengan surat ketetapan pajak dilakukan melalui penyelesaian administrasi di Direktorat Jenderal Pajak yang dinamakan lembaga keberatan. Menurut berbagai ahli hukum pajak termasuk Rochmat Soemitro, lembaga keberatan sering disebut juga *quasi peradilan* atau *hakim doleansi*.

Apabila penyelesaian secara administrasi dengan quasi peradilan belum mencapai titik temu maka penyelesaian dilakukan secara peradilan melalui pengajuan banding oleh wajib pajak ke badan peradilan pajak. Institusi peradilan yang dimaksud adalah Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa ketetapan pajak sebelum tahun 2002 dilakukan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) berdasarkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Namun dalam pelaksanaan penyelesaian sengketa

²³ Menurut UU No. 5 Tahun 1985 tentang Peradilan TUN, keputusan pejabat administrasi negara (pejabat TUN) adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang berisi tindakan hukum Tata Usaha Negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkrit, individual, dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

pajak melalui BPSP masih terdapat ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan.²⁴

Berdasarkan Pasal 2 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dimuat pengertian mengenai Pengadilan Pajak sebagai berikut “Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”. Berdasarkan pengertian di atas, mengandung unsur-unsur sebagai berikut:²⁵

1. Pengadilan Pajak adalah suatu badan peradilan khusus, dimana kekhususan ini ditunjukkan dengan bidang yang menjadi kewenangan untuk memeriksa dan memutus perkara, yakni mengenai sengketa ketetapan pajak saja.
2. Melaksanakan kekuasaan kehakiman, berarti setaraf dengan badan peradilan lainnya yang telah ditentukan, sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang ada.
3. Pengadilan yang mempunyai kekhususan, di bidang fiskal karena mempunyai corak, sifat dan karakteristik tersendiri. Meskipun demikian Pengadilan Pajak masih dalam lingkup Peradilan Tata Usaha Negara.

Dalam rangka melaksanakan kekuasaan kehakiman, hakim Pengadilan Pajak harus memutus perkara yang diajukan oleh pihak- pihak berperkara. Berdasarkan Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, pada dasarnya menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan hakim. Dalam memutus perkara, keyakinan hakim sangat dibutuhkan pada saat suatu sengketa pajak tidak jelas atau tidak lengkap diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga menimbulkan interpretasi yang berbeda pada setiap orang.

Menurut pengertian pasal 22 *Algemene Bepalingen van wetgeving voor Indonesia (A.B.)* yang masih berlaku, mengandung pengertian bahwa, “Hakim yang menolak untuk menyelesaikan suatu perkara dengan alasan bahwa peraturan perundang-undangan yang bersangkutan tidak menyebutkan, tidak jelas atau tidak lengkap, maka ia dapat dituntut untuk dihukum karena menolak mengadili.”

²⁴ Penjelasan Umum atas Undang- Undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

²⁵ Komariah, *op.cit.*, hlm. 48.

Dengan demikian, Hakim mempunyai kewenangan untuk menciptakan hukum (*Judge Made Law*), terutama terhadap kasus-kasus yang sama sekali belum ada hukumnya, tetapi telah masuk di pengadilan. Dalam proses analisis dan penciptaan hukum atas kasus-kasus perkara yang belum ada aturannya tersebut, hakim wajib menggali nilai-nilai hukum yang hidup dan dipelihara baik di tengah-tengah masyarakatnya. Nilai-nilai hukum yang hidup itu antara lain: nilai-nilai ajaran agama, nilai-nilai adat-istiadat yang masih terpelihara baik, budaya dan tingkat kecerdasan masyarakat, keadaan sosial dan ekonomi masyarakat dan lain-lain.²⁶

Keputusan hakim yang berisikan suatu pertimbangan- pertimbangan hukum sendiri berdasarkan kewenangan yang diberikan oleh Pasal 22 A.B. yang kemudian menjadi dasar putusan hakim lainnya di kemudian hari untuk mengadili perkara yang memiliki unsur-unsur yang sama, dan selanjutnya putusan hakim tersebut menjadi sumber hukum di Pengadilan. Putusan Hakim yang demikian itu disebut “Hukum Yurisprudensi“. Tujuannya adalah untuk menghindari “disparitas” putusan Hakim dalam perkara yang sama.²⁷

Menurut penulis, untuk mengukur apakah putusan yang bersifat yurisprudensi sudah memenuhi nilai- nilai hukum yang hidup dan berkembang di masyarakat adalah dengan menilai sejauh mana putusan tersebut telah memenuhi tujuan hukum pada umumnya. Karena nilai- nilai hukum yang hidup dan berkembang dimasyarakat mencerminkan tujuan hukum dalam masyarakat tersebut. Tujuan hukum dalam berbagai literatur pada umumnya terdiri dari 3 (tiga) yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan.²⁸

Seorang ahli hukum pajak R Santoso Brotodihardjo menghubungkan antara tujuan hukum pada umumnya dengan asas- asas pemungutan pajak menurut Adam Smith. Dalam abad ke-18, Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of Nations*) melancarkan ajarannya sebagai asas

²⁶ Ahmad Kamil dan M. Fauzan, *Kaidah-Kaidah Hukum Yurisprudensi*, (Jakarta: Prenada Media, 2004), hlm. 8-9.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Marwan Mas, *op.cit.*, hlm. 73-74.

pemungutan pajak yang dinamainya “*The Four Maxims*” dengan uraiannya sebagai berikut:

1. Pembagian tekanan pajak diantara subyek pajak masing- masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing- masing, dibawah perlindungan pemerintah (asas-pembagian/asas kepentingan). Dalam asas “*equality*” ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.
2. Pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromis (*not arbitrary*). Dalam asas “*certainty*” ini, kepastian hukum yang dipentingkan adalah yang mengenai subyek-obyek, besarnya pajak dan juga ketentuan mengenai waktu pembayarannya.
3. “*Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.*” Teknik pemungutan pajak yang dianjurkan ini (yang juga disebut “*convenience of payment*”, menetapkan bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi para wajib pajak, yaitu saat sedekat-dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan.
4. “*Every tax ought to be so contived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into to public treasury of the state*”. Asas efisiensi ini menetapkan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya; jangan sekali-kali biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.

Berdasarkan uraian teori Adam Smith tersebut ternyata asas-asas dalam pemungutan pajak selaras dengan tujuan hukum pada umumnya yang meliputi keadilan, kepastian, dan kemanfaatan. Sehingga tujuan hukum secara umum dapat diterapkan untuk menentukan tujuan hukum perpajakan.

H. KERANGKA KONSEPTUAL

Sehubungan dengan hal-hal yang diuraikan di atas, penelitian ini mengambil tema “ *Dampak Putusan Pengadilan Pajak Terhadap Aspek*

Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan". Beberapa terminologi yang terkandung dalam tema ini tersimpul dalam penggunaan istilah-istilah sebagai berikut:

1. Putusan Pengadilan Pajak adalah putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak atas pengajuan banding atau gugatan yang dapat berupa: menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, menambah pajak yang harus dibayar, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dan/atau membatalkan.
2. Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002. Eksistensi atau keberadaan Pengadilan Pajak sebagai badan peradilan khusus dalam lingkungan tata usaha negara diakui dalam Pasal 9A Undang-undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.
3. Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.
4. Gugatan adalah 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.
5. Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Nihil.
6. Pajak Penghasilan adalah pajak penghasilan atas badan atau orang pribadi yang dipungut oleh pemerintah pusat sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.
7. Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas penyerahan, impor atau pemanfaatan barang kena pajak atau jasa kena pajak di dalam daerah pabean sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM.

8. Tujuan Hukum adalah tujuan yang ingin dicapai dalam penerapan, penegakkan, pembentukan dan penemuan hukum yang meliputi keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

I. SISTEMATIKA PENYAJIAN

Sistematika penulisan tesis ini terdiri atas lima bab dengan penyajian akan diuraikan dibawah ini:

Bab I berisi tentang “Pendahuluan” menguraikan latar belakang penelitian, ruang lingkup pembahasan, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metode penelitian, kerangka teoritis, kerangka konseptual dan sistematika penyajian.

Bab II berisi tentang “Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Putusan Pengadilan Pajak” menguraikan tentang putusan Pengadilan Pajak, kaitan antara keadilan, kepastian dan kemanfaatan dengan putusan Pengadilan Pajak, keadilan (*gerechtheit*) dilihat dari berbagai perspektif, teori-teori kepastian hukum (*rechtzekerheid*), teori-teori kemanfaatan (*zweckmassigkeit*), dan pertentangan (antimoni) diantara tujuan hukum.

Bab III berisi tentang “Permasalahan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Sengketa Ketetapan Pajak” menguraikan tentang dasar-dasar filosofis dan yuridis pemungutan pajak, pengertian dan timbulnya sengketa ketetapan pajak, penyelesaian sengketa ketetapan pajak, dan tinjauan kasus-kasus sengketa ketetapan pajak yang memuat permasalahan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Bab IV berisi tentang “Analisis Dampak Putusan Pengadilan Pajak Dari Aspek Pemenuhan Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan” menguraikan analisis dampak putusan Pengadilan Pajak terhadap aspek pemenuhan keadilan, analisis dampak putusan Pengadilan Pajak terhadap aspek pemenuhan kepastian, dan analisis dampak putusan Pengadilan Pajak terhadap aspek pemenuhan kemanfaatan.

Sebagai penutup maka dalam Bab V akan disampaikan kesimpulan-kesimpulan yang berhasil didapat dari pembahasan yang telah dilakukan dan rekomendasi penelitian yang diharapkan dapat memberikan sumbangan dan arahan terhadap permasalahan yang berhubungan pengambilan putusan

Pengadilan Pajak dalam hal masalah-masalah yang belum diatur secara jelas menurut peraturan perundang-undangan.



BAB II

KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN DALAM PUTUSAN PENGADILAN PAJAK

A. PUTUSAN PENGADILAN PAJAK

1. Definisi Putusan

Dalam bahasa hukum, kita sering memakai dua kata yang hampir sama yaitu “keputusan” dan “putusan” tetapi dalam konteks kalimat dan pengertian yang berbeda. Dilihat dari kata dasarnya, keputusan dan putusan berasal dari kata “putus”. Kata dasar “putus” artinya terpisah atau tidak berhubungan lagi karena terpotong. Kata “putus” juga berarti habis, selesai, berakhir atau juga sudah pasti, sudah tetap, sudah selesai perkaranya, sudah sepakat dan sebagainya.¹

Dalam penggunaannya, kata “keputusan” mengacu pada konteks kalimat yang berhubungan dengan produk hukum yang dikeluarkan oleh pejabat administrasi negara (fungsi eksekutif). Sedangkan, kata “putusan” digunakan dalam konteks kalimat yang berhubungan dengan produk hukum yang dikeluarkan oleh hakim dalam sistem peradilan (fungsi yudikatif).

Menurut Prins, keputusan adalah suatu tindakan hukum yang bersifat sepihak dalam bidang pemerintahan, dilakukan oleh suatu badan pemerintah berdasarkan wewenangnya yang luar biasa.² Pengertian tersebut mengandung lima unsur, yaitu: (1) adanya tindakan hukum, (2) bersifat sepihak, (3) dalam bidang pemerintahan, (4) dilakukan oleh badan pemerintah, (5) berdasarkan wewenangnya yang luar biasa.³

Putusan dapat didefinisikan suatu pernyataan oleh hakim sebagai pejabat negara yang diberi wewenang untuk itu, diucapkan dipersidangan dan bertujuan untuk mengakhiri atau menyelesaikan suatu perkara atau sengketa antara pihak. Putusan bukan hanya yang diucapkan saja, melainkan juga pernyataan yang

¹ H. Hilman Hadikusuma, *Bahasa Hukum Indonesia* (Bandung: Alumni, 2005), hlm. 175.

² W.F. Prins dan R. Kosim Adisapoetra, *Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: Pradjna Paramita, 1978), hlm. 42.

³ Safri Nugraha, et al, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: Badan Penerbit FHUI, 2005), hlm. 77.

dituangkan dalam bentuk tertulis dan kemudian diucapkan oleh hakim di persidangan.⁴

2. Kekuatan Putusan

Putusan merupakan kesimpulan akhir dari suatu proses persidangan untuk menyelesaikan sengketa di pengadilan yang selalu ditunggu-tunggu oleh pihak yang berperkara karena mempunyai akibat hukum. Dilihat dari akibat hukum tersebut, putusan hakim mempunyai 3 (tiga) macam kekuatan yaitu:⁵

a. Kekuatan Mengikat

Untuk dapat melaksanakan atau merealisasikan suatu hak secara paksa diperlukan suatu putusan pengadilan atau akta otentik yang menetapkan hak itu. Suatu putusan pengadilan dimaksudkan untuk menyelesaikan suatu persoalan atau sengketa dan menetapkan hak atau hukumnya.

b. Kekuatan Pembuktian

Dituangkan putusan dalam bentuk tertulis, yang merupakan akta otentik, tidak lain bertujuan untuk dapat digunakan sebagai alat bukti bagi para pihak, yang mungkin diperlukannya untuk mengajukan banding, kasasi atau pelaksanaannya. Arti putusan itu sendiri dalam hukum pembuktian adalah bahwa dengan putusan itu telah diperoleh suatu kepastian tentang sesuatu.

c. Kekuatan Eksekutorial

Suatu putusan dimaksudkan untuk menyelesaikan suatu persoalan atau sengketa dan menetapkan hak atau hukumnya. Ini tidak berarti semata-mata hanya menetapkan hak atau hukumnya saja, melainkan juga realisasi atau pelaksanaannya (eksekusinya) secara paksa.

3. Asas-asas Putusan

Ada beberapa asas yang mesti ditegakkan oleh Hakim agar putusan yang dijatuhkan tidak mengandung cacat. Asas tersebut dijelaskan dalam Pasal 178

⁴ Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia: Edisi Ketujuh* (Yogyakarta: Liberty, 2006), hlm. 212.

⁵ *Ibid.*, hlm.213-219.

HIR, Pasal 189 RBG, dan Pasal 19 UU No. 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman sebagai berikut:⁶

a. Memuat Dasar Alasan yang Jelas dan Rinci

Menurut asas ini putusan yang dijatuhkan harus berdasarkan pertimbangan yang jelas dan cukup. Putusan yang tidak memenuhi ketentuan ini dikategorikan putusan yang tidak cukup pertimbangan atau *onvoldoende gemotiveerd (insufficient judgement)*. Alasan-alasan hukum yang menjadi dasar pertimbangan bertitik tolak dari ketentuan pasal-pasal tertentu peraturan perundang-undangan, hukum kebiasaan, yurisprudensi atau doktrin hukum.

b. Wajib Mengadili Seluruh Bagian Gugatan

Sesuai Pasal 178 ayat (2) HIR, Pasal 189 ayat (2) RBG dan Pasal 50 R.v, putusan harus secara total dan menyeluruh memeriksa dan mengadili setiap segi gugatan yang diajukan. Tidak boleh hanya memeriksa dan memutus sebagian saja dan mengabaikan gugatan selebihnya. Cara mengadili yang demikian bertentangan dengan asas yang digariskan undang-undang.

c. Tidak Boleh Mengabulkan Melebihi Tuntutan

Berdasarkan Pasal 178 ayat (3) HIR, Pasal 189 ayat (3) RBG dan Pasal 50 Rv, putusan tidak boleh mengabulkan melebihi tuntutan yang dikemukakan dalam gugatan. Larangan ini disebut *ultra petitum partium*. Hakim yang mengabulkan melebihi posita maupun petitum gugat, dianggap telah melampaui batas wewenang atau *ultra vires* yakni bertindak melampaui wewenangnya (*beyond the powers of his authority*).

d. Diucapkan di Muka Umum

Persidangan dan putusan diucapkan dalam sidang pengadilan yang terbuka untuk umum atau di muka umum merupakan salah satu bagian yang tidak terpisahkan dari asas *fair trial*. Menurut asas *fair trial*, pemeriksaan persidangan harus berdasarkan proses yang jujur sejak awal sampai akhir.

⁶ M Yahya Harahap, *Hukum Acara Perdata tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian dan Putusan Pengadilan* (Jakarta: Sinar Grafika, 2007), hlm.797.

Dengan demikian, prinsip peradilan terbuka untuk umum mulai dari awal pemeriksaan sampai putusan dijatuhkan merupakan bagian dari asas *fair trial*.

4. Sifat Khusus Putusan Pengadilan Pajak

Berbeda dengan putusan dalam pengadilan lain yang pengujian putusannya dilakukan secara berjenjang sampai dengan kasasi di Mahkamah Agung, maka putusan Pengadilan Pajak mempunyai karakteristik khusus sebagai berikut:⁷

a. Putusan Pengadilan Pajak Merupakan Putusan Akhir dan Mempunyai

Kekuatan Hukum Tetap (*inkracht van gewijsde*). Hal ini karena putusan Pengadilan Pajak tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding, atau kasasi. Dengan memperoleh kekuatan hukum yang pasti maka putusan itu tidak lagi dapat diubah, sekalipun oleh pengadilan yang lebih tinggi, kecuali dengan upaya hukum luar biasa yaitu peninjauan kembali (PK). Alasan-alasan putusan Pengadilan Pajak dapat diajukan peninjauan kembali diatur dalam Pasal 91 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak juncto Pasal 67 UU Nomor 14 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 5 Tahun 2004 tentang Mahkamah Agung. Menurut Pasal 67 UU Nomor 14 Tahun 1985, alasan-alasan permohonan peninjauan kembali adalah:

- 1) Apabila putusan didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya dihapus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim dinyatakan palsu;
- 2) Apabila setelah perkara diputus, ditemukan surat-surat bukti yang bersifat menentukan yang pada waktu perkara diperiksa tidak dapat ditemukan;
- 3) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dapat dituntut atau lebih daripada yang dituntut;
- 4) Apabila antar pihak-pihak yang sama mengenai suatu soal yang sama, atas dasar yang sama oleh Pengadilan yang sama atau sama tingkatnya telah diberikan putusan yang bertentangan satu dengan yang lain.

⁷ Dirangkum dari Pasal 77-85 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

- 5) Apabila dalam suatu putusan terdapat suatu kekhilafan hakim atau suatu kekeliruan yang nyata.

Sedangkan menurut Pasal 91 UU Nomor 14 Tahun 2002, alasan-alasan pengajuan peninjauan kembali sebagai berikut:

- 1) Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- 2) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- 3) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan c;
- 4) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
- 5) Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b. Putusan Pengadilan Pajak Merupakan Putusan Pengadilan khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Pernyataan tersebut tercantum dalam Pasal 27 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal tersebut mengubah ketentuan dalam Pasal 27 ayat (2) UU KUP yang lama yaitu UU Nomor 16 Tahun 2000 yang menyatakan bahwa putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara. Hal ini dimaksudkan sebagai sinkronisasi dengan UU Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan UU Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara. Pasal 9A dan penjelasan UU Nomor 9 Tahun 2004 menyatakan sebagai berikut:

Dilingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dapat diadakan pengkhususan yang diatur dengan undang-undang.

Penjelasannya:

Yang dimaksud dengan ”pengkhususan” adalah diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan peradilan tata usaha negara, misalnya *pengadilan pajak*.

Kedudukan Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara diperkuat dalam Pasal 15 ayat (1) dan penjelasannya UU Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman yang berbunyi sebagai berikut:

Pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 yang diatur dengan undang-undang.

Penjelasannya:

Yang dimaksud dengan ”pengadilan khusus” dalam ketentuan ini, antara lain adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industrial yang berada di lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara.

Alasan perlunya dibentuk Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus karena mempertimbangkan karakteristik khusus dari pemungutan pajak. Disamping itu, dengan memperhatikan pula jenis dan jumlah sengketa ketetapan pajak yang bersifat khusus dan banyak maka tidak dimungkinkan Pengadilan Pajak bersifat ad hoc seperti pengadilan khusus lainnya. Dengan demikian, Pengadilan Pajak merupakan pengadilan di lingkungan peradilan tata usaha negara yang benar-benar mempunyai karakteristik khusus.

c. Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa:⁸

- 1) menolak;
- 2) mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
- 3) menambah pajak yang harus dibayar;
- 4) tidak dapat diterima;
- 5) membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau;
- 6) membatalkan.

⁸ Pasal 80 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

B. KAITAN ANTARA KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN DENGAN PUTUSAN PENGADILAN PAJAK

1. Pentingnya Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Putusan Pengadilan pajak

Tugas hakim Pengadilan Pajak menurut Undang-undang Pengadilan Pajak adalah memeriksa dan memutus sengketa ketetapan pajak. Sehubungan dengan penyusunan putusan tersebut, maka ada 3 (tiga) tujuan hukum yang amat penting dan harus diperhatikan. Ketiga unsur itu harus ada dalam putusan secara proposional, yaitu keadilan (*gerechtigheit*), kepastian hukum (*rechtssicherheit*), dan kemanfaatan (*zeckmassigkeit*). Kalau tidak dapat diusahakan kehadirannya secara proposional maka paling tidak ketiga faktor itu seyogyanya ada dalam putusan.⁹

Putusan harus memenuhi rasa keadilan berarti hakim dalam menentukan perkara yang diadilinya semata-mata berdasarkan hukum, kebenaran, dan keadilan dengan tiada membedakan orang. Dalam hal hukum atau undang-undangnya belum jelas, Majelis Hakim harus menafsirkan hukum atau undang-undang melalui metode penafsiran yang lazim berlaku dalam ilmu hukum. Dan dalam hal hukum atau undang-undangnya belum atau tidak mengaturnya, Majelis Hakim dapat menciptakan hukum dengan menggali dan mengikuti nilai-nilai hukum yang hidup di masyarakat.¹⁰

Putusan harus memenuhi unsur kepastian hukum, dalam arti bahwa putusannya harus berdasarkan hukum, ada jaminan bahwa hukum dijalankan, yang berhak menurut hukum dapat memperoleh haknya dan putusan dapat dilaksanakan. Kepastian berarti juga bahwa perkara yang serupa harus diputus serupa pula.¹¹

Putusan hakim harus memenuhi unsur kemanfaatan baik bagi yang bersangkutan maupun bagi masyarakat. Masyarakat dalam hal ini berkepentingan karena masyarakat menginginkan adanya keseimbangan tatanan dalam

⁹ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2007), hlm. 92.

¹⁰ Muhammad Sukri Subkhi dan Djumadi, *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak* (Jakarta: Elex Media Komutindo, 2007), hlm. 119.

¹¹ Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar, op.cit.*, hlm.91.

masyarakat. Dengan adanya sengketa, keseimbangan tatanan dalam masyarakat terganggu dan keseimbangan yang terganggu itu harus dipulihkan kembali.¹²

Seperti putusan dalam peradilan pada umumnya maka putusan Pengadilan Pajak juga harus memenuhi tujuan hukum keadilan, kepastian dan kemanfaatan bagi pihak-pihak yang terlibat dalam sengketa perpajakan. Putusan harus memenuhi keadilan baik formal maupun material bagi Wajib Pajak sebagai pemohon banding (penggugat) dan fiskus sebagai terbanding (tergugat). Putusan harus memenuhi unsur kepastian hukum artinya putusan diambil berdasarkan ketentuan hukum yang jelas dan dapat dilaksanakan oleh pemohon banding (penggugat) dan terbanding (tergugat). Putusan harus memenuhi kemanfaatan dalam arti bahwa putusan tidak hanya memberi manfaat kepada kedua pihak yang bersengketa tetapi juga masyarakat luas misalnya masih mempertimbangkan pentingnya penerimaan pajak untuk pembangunan masyarakat.

2. Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Teori Tujuan Hukum

Mengenai tujuan hukum, dalam sejarah perkembangan ilmu hukum dikenal tiga jenis aliran atau teori tentang tujuan hukum yaitu:¹³

- a. Aliran atau teori Etis yang menganggap bahwa pada dasarnya tujuan hukum itu adalah semata-mata untuk mencapai keadilan. Salah satu penganut aliran etis ini adalah Aristoteles yang membagi keadilan ke dalam dua jenis, yaitu
 - 1) Keadilan distributif yakni keadilan yang memberikan kepada setiap orang jatah menurut jasanya. Artinya, keadilan ini tidak menuntut supaya setiap orang mendapat bagian yang sama banyaknya atau bukan persamaanya, melainkan kesebandingan berdasarkan prestasi dan jasa seseorang.
 - 2) Keadilan komutatif, yakni keadilan yang memberikan kepada setiap orang sama banyaknya, tanpa mengingat jasa-jasa perseorangan. Artinya, hukum menuntut adanya suatu persamaan dalam memperoleh prestasi atau sesuatu hal tanpa memperhitungkan jasa perseorangan.
- b. Aliran Utilitis yang menganggap bahwa pada dasarnya tujuan hukum adalah semata-mata untuk menciptakan kemanfaatan atau kebahagiaan warga masyarakat. Aliran ini antara lain dianut oleh Jeremy Bentham, James Mill,

¹² *Ibid.*, hlm. 92

¹³ Marwan Maas, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2004), hlm. 73-74.

John Stuart Mill dan Soebekti. Jeremy Bentham berpendapat, bahwa tujuan hukum adalah menjamin adanya kebahagiaan yang sebanyak-banyaknya kepada orang sebanyak-banyaknya pula. Demikian pula, Soebekti menyatakan bahwa tujuan hukum itu mengabdikan kepada tujuan negara, yaitu mendatangkan kemakmuran dan kebahagiaan rakyatnya. Artinya, tujuan hukum hendaknya memberikan manfaat yang seluas-luas dan sebesar-besarnya kepada warga masyarakat.

- c. Aliran Normatif-Dogmatik menganggap bahwa pada dasarnya hukum adalah semata-mata untuk menciptakan kepastian hukum. Salah satu penganut aliran ini adalah John Austin dan Van Kant yang bersumber dari pemikiran positivistic yang lebih melihat hukum sebagai sesuatu yang otonom atau hukum dalam bentuk peraturan tertulis. Artinya, karena hukum itu otonom sehingga tujuan hukum semata-mata untuk kepastian hukum dalam melegalkan kepastian hak dan kewajiban seseorang. Van Kant berpendapat bahwa tujuan hukum adalah menjaga setiap kepentingan manusia agar tidak diganggu dan terjamin kepastiannya.

Disamping itu, dalam teori tentang tujuan hukum dikenal adanya Teori Campuran. Menurut Mochtar Kusumaatmadja, tujuan pokok dan pertama dari hukum adalah ketertiban. Kebutuhan akan ketertiban umum ini menjadi syarat pokok (fundamental) bagi adanya suatu masyarakat manusia yang teratur. Disamping ketertiban, tujuan lain dari hukum adalah tercapainya keadilan yang berbeda-beda isi dan ukurannya menurut masyarakat dan zamannya. Menurut Purnadi dan Soerjono Soekanto, tujuan hukum adalah kedamaian hidup antar pribadi yang meliputi ketertiban ekstern antar pribadi dan ketenangan inter pribadi. Sedangkan Soebekti berpendapat bahwa hukum itu mengabdikan kepada tujuan negara yaitu mendatangkan kemakmuran dan kebahagiaan bagi rakyatnya. Dalam mengabdikan kepada tujuan negara itu dengan menyelenggarakan keadilan dan ketertiban. Sedangkan tujuan hukum menurut hukum positif Indonesia tercantum dalam alinea 4 Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 dapat dibagi menjadi tiga yaitu teori etis, teori utilitis (eudaemonistis) dan teori campuran.¹⁴

¹⁴ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, Yogyakarta, 2003), hlm. 77-78.

Menurut Apeldoorn, tujuan hukum ialah mengatur pergaulan hidup secara damai. Kepentingan dari perseorangan dan kepentingan golongan-golongan manusia selalu bertentangan satu sama lain. Pertentangan kepentingan ini selalu akan menyebabkan pertikaian, bahkan peperangan antara semua orang melawan semua orang, jika hukum tidak bertindak sebagai perantara untuk mempertahankan perdamaian. Dan hukum mempertahankan perdamaian dengan menimbang kepentingan yang bertentangan secara teliti dan mengadakan keseimbangan diantaranya, karena hukum hanya dapat mencapai tujuan (mengatur pergaulan hidup secara damai) jika ia menuju peraturan yang *adil* artinya peraturan pada mana terdapat keseimbangan antara kepentingan-kepentingan yang dilindungi, pada mana setiap orang memperoleh sebanyak mungkin yang menjadi bagiannya.¹⁵

Selanjutnya, tujuan hukum tersebut dirinci menjadi 3 (tiga) yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Ada teori yang mengajarkan bahwa hukum semata-mata menghendaki keadilan. Teori-teori yang mengajarkan hal tersebut, disebut teori-teori yang etis karena menurut teori-teori itu, isi hukum semata-mata harus ditentukan oleh kesadaran etis kita mengenai apa yang adil dan apa yang tidak adil. Teori-teori tersebut berat sebelah. Ia melebih-lebihkan kadar keadilan hukum karena ia tidak cukup memperhatikan keadaan sebenarnya.¹⁶

Tujuan kepastian hukum digambarkan oleh Apeldoorn dalam pernyataan bahwa hukum menetapkan peraturan-peraturan umum yang menjadi petunjuk untuk orang-orang dalam pergaulan hidup. Jika hukum semata-mata menghendaki keadilan, jadi semata-mata mempunyai tujuan memberi tiap-tiap orang apa yang patut diterimanya, maka ia tidak dapat membentuk peraturan-peraturan umum. Dan yang terakhir inilah yang harus dilakukan. Adalah syarat baginya untuk dapat berfungsi. Tertib hukum yang tak mempunyai peraturan umum, tertulis atau tidak tertulis tak mungkin. Tak adanya peraturan umum berarti ketidaktentuan yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil atau tidak adil. Dan ketidaktentuan itu selalu akan menyebabkan perselisihan antara orang-orang, jadi

¹⁵ L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*, (Jakarta: Pradnya Paramita, 2005), hlm. 10-11.

¹⁶ *Ibid.* hlm. 12.

menyebabkan keadaan yang tidak teratur dan bukan keadaan yang teratur. Jadi hukum harus menentukan peraturan umum dan harus menyamaratakan.¹⁷

C. KEADILAN (*GERECHTIGKEIT*) DILIHAT DARI BERBAGAI PERSPEKTIF

Dalam ilmu hukum, ada empat unsur yang merupakan fondasi penting, yaitu; moral, hukum, kebenaran dan keadilan. Sebenarnya, keadilan dan kebenaran merupakan nilai kebajikan yang paling utama dalam kehidupan manusia, karena itu nilai-nilai tersebut tidak bisa dipertukarkan atau dikompromikan dengan nilai manapun.¹⁸ Kebenaran dan keadilan sering digunakan secara bersama-sama tetapi sebenarnya keduanya mempunyai makna yang berbeda. Sesuatu yang benar belum tentu adil, begitupun sebaliknya sesuatu yang adil belum tentu benar. Kebenaran merupakan jawaban yang diberikan oleh ilmu pengetahuan sehingga konteksnya bersifat pemikiran. Sedangkan, keadilan merupakan perlakuan yang dirasakan seseorang dalam pergaulan di masyarakat sehingga konteksnya bersifat sosial. Karena disiplin hukum merupakan ilmu pengetahuan yang bersifat sosial maka kata-kata kebenaran dan keadilan dipakai secara bersama-sama. Sebelum sesuatu masalah dianggap adil atau tidak adil maka sesuatu tersebut harus dicari kebenarannya.

A. Teori Kebenaran (*Theory of Truth*)

John Rawl dalam bukunya yang terkenal "*A Theory of Justice*" menyatakan keadilan adalah kebajikan utama dalam institusi sosial, sebagaimana kebenaran dalam sistem pemikiran. Suatu teori, betapapun elegan dan ekonomisnya, harus ditolak atau direvisi jika ia tidak benar, demikian juga hukum dan institusi, tidak peduli efisien dan rapinya, harus direformasi atau dihapuskan jika tidak adil. Setiap orang memiliki kehormatan yang berdasar pada keadilan sehingga seluruh masyarakat sekalipun tidak bisa membatalkannya. Satu-satunya hal yang mengijinkan kita untuk menerima teori yang salah adalah karena tidak adanya teori yang lebih baik. Secara analogis, ketidakadilan bisa dibiarkan hanya ketika ia

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Munir Fuady, *Dinamika Teori Hukum* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2007), hlm. 92

butuh menghindari ketidakadilan yang lebih besar. Sebagai kebajikan utama umat manusia, kebenaran dan keadilan tidak bisa diganggu gugat.¹⁹

Karena keadilan berhubungan dengan kebenaran, maka penulis mengemukakan teori-teori kebenaran lebih dahulu sebelum teori-teori keadilan. Pada awalnya, kebenaran timbul karena adanya hasrat ingin tahu manusia yang ingin memperoleh pengetahuan mengenai hal yang dipertanyakan. Pengetahuan yang diinginkan manusia tersebut adalah pengetahuan yang benar atau kebenaran.²⁰

Dilihat dari disiplin ilmu, teori-teori kebenaran dapat dibedakan sebagai berikut:²¹

a. Teori kebenaran koherensi (*coherence theory of truth*)

Teori ini mengatakan bahwa suatu pernyataan bernilai benar apabila berkaitan dengan pernyataan lain (terdahulu) yang bernilai benar. Teori kebenaran koherensi ini dianut oleh kaum rasionalis seperti Leibniz, Spinoza, Descartes, Hegel dan yang lainnya.

b. Teori kebenaran korespondensi (*correspondence theory of truth*)

Teori kebenaran korespondensi mengatakan bahwa suatu pernyataan bernilai benar apabila ada kesesuaian dengan fakta yang disaksikan oleh panca indera. Salah satu penganut teori ini adalah Aristoteles yang mengatakan bahwa hal yang ada sebagai ada, atau hal yang tidak ada sebagai tidak ada adalah benar.

c. Teori kebenaran pragmatik (*pragmatical theory of truth*)

Teori kebenaran pragmatik mengatakan bahwa pengetahuan bernilai benar apabila dapat digunakan dan bermanfaat kepada orang yang memiliki pengetahuan itu. Paham ini disebut paham tradisional atau paham pragmatisme (*utility principle*). Paham ini terutama dipopulerkan oleh William James dan John Dewey yang mengatakan *God is not known but used*. Jadi Tuhan dikatakan ada apabila diperlukan, misalnya untuk menenangkan pikiran yang sedang bergejolak karena menghadapi masalah besar.

¹⁹ John Rawls, *Teori Keadilan (A Theory of Justice)*, Diterjemahkan oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2006), hlm. 3-4.

²⁰ Muhammad Arif Tiro, *Mencari Kebenaran: Suatu Tinjauan Filosofis* (Makassar: Andira Publisher, 2002), hlm. 2.

²¹ Ibid. hlm. 7-12.

d. Teori kebenaran semantik (*semantic theory of truth*)

Teori ini berdasarkan pada arti pernyataan ditinjau dari segi maknanya. Apakah pernyataan itu mempunyai pangkal tumpu atau rujukan yang jelas? Pernyataan itu menunjukkan makna yang sesungguhnya atau juga arti yang bersifat definitif yang jelas dengan menunjukkan ciri khas yang ada.

e. Teori kebenaran performatif (*performative theory of truth*)

Menurut teori ini, suatu pernyataan dianggap benar kalau pernyataan itu menciptakan realitas. Jadi, pernyataan yang benar bukanlah pernyataan yang mengungkapkan realitas, akan tetapi justru dengan pernyataan itu tercipta suatu realitas sebagaimana yang diungkapkan dalam pernyataan itu. Contohnya: “Dengan ini saya mengangkat Saudara sebagai direktur perusahaan kami.” Dengan pernyataan itu, tercipta sebuah realita baru, yaitu Saudara sebagai direktur perusahaan. Teori ini dianut oleh filosof seperti Frank Ramsey, John Austin dan Peter Strawson.

f. Teori kebenaran logika yang berlebihan (*logical superfluity theory of truth*)

Teori ini berdasarkan pada logika yang berlebihan dalam berbahasa. Misalnya, mati itu sesudah hidup atau lingkaran itu bundar.

Ditinjau dari pihak manusia, Van Den Berg mengatakan bahwa kebenaran atas pengetahuan yang diperoleh memiliki enam tingkatan, yaitu (1) tidak tahu sama sekali, (2) ragu-ragu (bimbang), (3) dugaan, (4) dugaan yang kuat, (5) yakin dan (6) pasti. Kita tidak membuat kebenaran, akan tetapi kita mencari atau mengejar kebenaran. Jadi, kita tetap bergantung kepada obyek yang kita ketahui. Dalam hal ini, kebenaran diartikan sebagai persesuaian antara pengertian kita tentang barang sesuatu dengan barangnya itu sendiri.²²

B. Macam-macam Rumusan Keadilan

Keadilan dapat dirumuskan secara sederhana sebagai tolak ukur yang kita pakai untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut: (1) kepada siapakah sumber-sumber daya itu diberikan/dibagikan? , (2) seberapa besarkah

²² *Ibid.*, hlm. 12.

bagian yang diberikan kepada masing-masing penerima?, (3) apakah syarat-syarat yang harus dipenuhi untuk memperoleh bagian itu?²³

Sedangkan rumusan-rumusan keadilan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan di atas sebagai berikut:²⁴

- a. “Keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus-menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya.” (*Iustitia est perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi-Ulpianus*).
- b. “Keadilan adalah suatu kebijakan politik yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan ini merupakan ukuran tentang apa yang hak.” (Aristoteles). Menurut Aristoteles, orang harus mengendalikan diri dari *pleonexia*, yaitu memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain atau menolak apa yang seharusnya diberikan kepada orang lain (Rawls, 1972:10). Aristoteles mendekati masalah keadilan dari segi persamaan. Asas ini menghendaki, agar sumber daya di dunia ini diberikan atas asas persamaan kepada anggota-anggota masyarakat atau negara. Hukum hendaknya menjaga agar pembagian yang demikian senantiasa terjamin dan dilindungi dari perkosaan-perkosaan terhadapnya. Dalam hubungan ini, ia membedakan antara keadilan distributif dan korektif. Keadilan distributif mempersoalkan bagaimana negara atau masyarakat membagi-bagi sumber daya itu kepada orang-orang. Menurut Aristoteles, kedua-duanya mengikuti asas persamaan yang dikatakannya “Harus ada persamaan dalam bagian yang diterima oleh orang-orang, oleh karena resiko dari yang dibagi harus sama dengan resiko dari orang-orangnya; sebab apabila orang-orangnya tidak sama, maka disitu tidak akan ada bagian yang sama pula; maka apabila orang-orang yang sama tidak menerima bagian yang sama, atau orang-orang yang tidak sama menerima bagian yang sama, timbullah sengketa dan pengaduan” (Bodenheimer, 1974: 180).
- c. “Keadilan adalah kebajikan yang memberikan hasil, bahwa setiap orang mendapat apa yang merupakan bagiannya.” (Keadilan Justinian).
- d. “setiap orang bebas untuk menentukan apa yang akan dilakukannya, asal ia tidak melanggar kebebasan yang sama dari orang lain.”(Herbert Spencer)

²³ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum, Cetakan ke VI* (Jakarta: Citra Aditya Bakti, 2006), hlm.162

²⁴ *Ibid.*, hlm. 163-165.

- e. Roscoe Pound melihat keadilan dalam hasil-hasil konkrit yang bisa diberikannya kepada masyarakat. Ia melihat, bahwa hasil yang diperoleh itu hendaknya berupa pemuasan kebutuhan manusia sebanyak-banyaknya dengan pengorbanan yang sekecil-kecilnya. Pound sendiri mengatakan bahwa ia senang melihat, “semakin meluasnya pengakuan dan pemuasan terhadap kebutuhan, tuntutan atau keinginan-keinginan manusia melalui pengendalian sosial; semakin meluas dan efektifnya jaminan terhadap kepentingan sosial; suatu usaha untuk menghapuskan pemborosan yang terus menerus dan semakin efektif dan menghindari perbenturan antara manusia dalam menikmati sumber-sumber daya, singkatnya *social engineering* yang semakin efektif.” (Pound, 1978:47).
- f. “Tidak ada arti lain bagi keadilan kecuali persamaan pribadi” (Nelson).
- g. “Norma keadilan menentukan ruang lingkup dari kemerdekaan individual dalam mengejar kemakmuran individual, sehingga dengan demikian membatasi kemerdekaan individu di dalam batas-batas sesuai dengan kesejahteraan umat manusia.” (John Salmond).
- h. “Keadilan buat saya adalah suatu tertib sosial tertentu yang di bawah lindungannya usaha untuk mencari kebenaran bisa berkembang dengan subur. Keadilan saya karenanya keadilan kemerdekaan, keadilan perdamaian, keadilan demokrasi–keadilan toleransi.” (Hans Kelsen).
- i. John Rawls mengkonsepkan keadilan sebagai *fairness*, yang mengandung asas-asas, “bahwa orang-orang yang merdeka dan rasional yang berkehendak untuk mengembangkan kepentingan-kepentingannya hendaknya memperoleh suatu kedudukan yang sama pada saat akan memulainya dan itu merupakan syarat yang fundamental bagi mereka untuk memasuki perhimpunan yang mereka kehendaki.” (Rawl, 1971:11).

C. Teori Keadilan dari Masa ke Masa

Seorang ahli hukum, James K. Feibleman dalam bukunya “*Justice, Law and Culture*” membagi teori-teori keadilan dalam empat kelompok berdasarkan periode waktu yaitu Teori Keadilan Kuno (*Ancient Theories of Justice*), Teori Keadilan Tradisional (*Traditional Theories of Justice*), Teori Keadilan Masa Kini

(*Recent Theories of Justice*) dan Teori Keadilan Kontemporer (*Contemporary Theories of Justice*). Uraian secara singkat masing-masing Teori Keadilan sebagai berikut:²⁵

a. Teori Keadilan Kuno (*Ancient Theories of Justice*)

Feibleman memasukkan Plato dan Aristoteles ke dalam teori keadilan kuno. Menurut Plato, keadilan merupakan prinsip yang universal yang abstrak tetapi diterima dan diterapkan dibalik setiap teori keadilan dan mempunyai pengaruh pada setiap sistem hukum. Dengan kata lain, bahwa dibalik setiap keadilan relatif ada ide keadilan absolut. Keadilan mengandung unsur-unsur kebajikan, kebijaksanaan, kesederhanaan dan keteguhan. Individu dapat memperoleh harmoni hanya dengan pengaturan oleh negara. Pada saat yang sama, negara menghargai warga negara sesuai dengan tugasnya masing-masing. Pada akhirnya, Plato berpendapat bahwa keadilan adalah menuntut adanya harmoni antara individu dan negara yang akan membawa keutuhan pikiran dan cinta.²⁶

Aristoteles menyatakan pendapatnya bahwa keadilan yang mengatur hubungan sesama manusia ada beberapa bidang. Diantara konsep keadilan tersebut yang terkenal sebagai berikut:²⁷

- 1) Keadilan mengenai pembagian jabatan-jabatan dan harta benda publik. Pembagian ini harus sesuai dengan bakat dan kedudukan orang dalam negara. Disini berlaku kesamaan geometris. Jika Akhilleus dua kali lebih penting dari pada Ayax, maka Akhilleus harus menerima hormat dua kali lipat dari pada Ayax. Prinsip ini dirumuskan sebagai berikut: kepada orang yang sama penting diberikan yang sama, kepada yang tidak sama penting, diberikan yang tidak sama.
- 2) Keadilan dalam bidang transaksi jual beli. Dalam kontrak jual beli harga barang tergantung dari kedudukan resmi kedua pihak. Secara konkret, harga barang berbanding terbalik dengan posisi kedua orang dalam masyarakat. Itu berarti, bahwa B harus melakukan prestasi seratus kali lipat prestasi A, supaya adil, bila A mempunyai kedudukan yang seratus kali lebih penting dari pada

²⁵ James K Feibleman, *Justice, Law and Culture* (Dordrecht Netherlands: Martinus Nijhoff Publishers, 1995) hlm. 173-200.

²⁶ *Ibid.*, hlm. 173.

²⁷ Theo Huijbers, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah* (Yogyakarta: Kanisius, 1982), hlm. 30.

B. Hal ini menjelaskan bahwa Aristoteles belum mempunyai pandangan atas hidup ekonomis berdasarkan harga barang yang tergantung dari permintaan dan penawaran.

Teori keadilan Aristoteles dikembangkan oleh Thomas Aquinas yang membedakan keadilan distributif, keadilan tukar-menukar dan keadilan legal (*iustitia distributiva, iustitia commutativa, ius legalis*) sebagai berikut:²⁸

- 1) Keadilan distributif menyangkut hal-hal umum, seperti jabatan, pajak dan sebagainya. Hal-hal ini harus dibagi menurut kesamaan geografis.
- 2) Keadilan tukar-menukar menyangkut barang yang ditukar antara pribadi seperti jual-beli dan sebagainya. Ukurannya bersifat aritmetis. Tentang keadilan balas dendam (*iustitia vindicativa*) tidak dibicarakan Thomas secara eksplisit. Kiranya keadilan ini termasuk keadilan tukar-menukar.
- 3) Keadilan legal menyangkut keseluruhan hukum, sehingga dapat dikatakan bahwa kedua keadilan tadi terkandung dalam keadilan legal ini. Epikeia juga termasuk keadilan legal, disamakan dengan pandangan yang bijaksana atas perkara-perkara hukum.

b. Teori Keadilan Tradisional (*Traditional Theories of Justice*)

Yang termasuk dalam kelompok teori keadilan tradisional adalah teori keadilan menurut Kant dan Hegel. Bagi Kant, moralitas bukan masalah sosial tetapi masalah internal setiap individu. Kebajikan sosial yang ada dalam kontrak sosial diwujudkan di dalam kekuatan legislatif yang harus menyediakan kebebasan individual yang maksimal. Persetujuan dari seluruh penduduk harus direpresentasikan dalam bentuk kesatuan keinginan dan melalui kekuatan politiklah, keinginan kolektif yang bersifat universal dibuat menjadi absolut dan bersifat memaksa. Kant berpendapat bahwa negara merupakan pernyataan kehendak umum sehingga negara bermaksud untuk mewujudkan aturan hukum. Hukum adalah apa yang ditentukan sebagai hukum secara formal yaitu seluruh hukum positif, adil atau tidak adil. Tugas seorang hakim ialah mengambil keputusan tentang hak-hak pribadi secara adil.²⁹

²⁸ *Ibid.*, hlm.43.

²⁹ James K. Feibleman, *ibid.* hlm. 177-178.

Kalau Kant memandang bahwa negara sebagai *law-state*, maka Hegel memandang negara sebagai *culture-state*. Artinya bahwa negara tidak merupakan hasil persetujuan orang-orang tetapi negara merupakan perwujudan obyektif yang tertinggi dari roh. Sehingga dapat disimpulkan bahwa negara memiliki kekuasaan yang penuh atas warga-warganya. Hegel tidak pernah menyatakan secara jelas konsep keadilan. Hegel berpikir bahwa untuk mempertahankan hak-hak warga negara menjadi kewajiban otoritas publik atau negara. Keadilan bagi Hegel menjadi urusan pengadilan yang mempunyai tugas untuk menginterpretasikan dan menerapkan hukum.³⁰

c. Teori Keadilan Masa Kini (*Recent Theories of Justice*)

Menurut Feibleman, yang masuk dalam periode ini adalah teori keadilan menurut Radbruch dan Del Vecchio. Radbruch mendefinisikan keadilan: "*Justice means equality*" sehingga dia menganggap bahwa semua orang adalah sama. Konsepsi yang fleksibel dari persamaan memungkinkan prinsip-prinsip persamaan didesain dan diterapkan. Keadilan komutatif adalah keadilan untuk hukum privat dan keadilan distributif adalah keadilan untuk hukum publik. Essensi dari keadilan sebagai persamaan adalah perlakuan sama untuk yang sama dan perlakuan tidak sama untuk hubungan yang tidak sama. Radbruch mengasumsikan bahwa keadilan adalah hubungan obyektif yang bersifat hubungan kemanusiaan dan hukum ada karena untuk memberikan keadilan. Keadilan berdiri di atas hukum dan atas nama kemasyarakatan.³¹

Del Vecchio berpendapat bahwa esensi keadilan adalah subyektifitas dalam dirinya (*alterita*) yaitu pemikiran serempak tentang beberapa masalah pokok pada tingkatan yang sama. Berawal dari sini kemudian menyusul persamaan dan timbal balik, itu berarti kepribadian dan hukum hanya dapat dimengerti melalui hubungan timbal balik antara individu-individu. Keadilan bagi Del Vecchio tidak hanya mempunyai arti formal, tetapi juga memiliki arti substansial dan kemampuan menilai. Kesadaran manusia tidak hanya mendalilkan secara timbal balik dalam arti formal, tetapi secara naluriah ia juga memberi penilaian yang

³⁰ *Ibid.*, hlm. 179.

³¹ *Ibid.*, hlm. 183-184.

menentukan, suatu konsepsi keadilan yang membedakan antara bentuk-bentuk hukum yang bermacam-macam. Jadi, bagi Del Vecchio, keadilan mempunyai tujuan yang bebas dari corak teknik, merupakan “nilai kepribadian absolut” atau “kebebasan yang sama bagi semua orang.”³²

d. Teori Keadilan Kontemporer (*Contemporary Theories of Justice*).

Teori keadilan kontemporer yang sangat terkenal dan menjadi kajian secara umum adalah Teori Keadilan John Rawls. Menurut Rawls, oleh karena masyarakat belum diatur dengan baik, maka orang-orang harus kembali kepada posisi asli mereka untuk menemukan prinsip-prinsip keadilan yang benar. Posisi asli (*original position*) ini adalah keadaan dimana manusia berhadapan dengan manusia lain sebagai manusia. Posisi ini sebenarnya merupakan suatu posisi hipotetis atau fiktif, oleh sebab tentu saja tidak mungkin manusia melepaskan diri secara real dari kepribadian individualnya. Dengan bertolak dari posisi asli ini, orang akan sampai pada suatu persetujuan asli (*original agreement*) tentang prinsip-prinsip, yang menyangkut pembagian hasil hidup bersama. Keadilan yang dihasilkan ditanggapi sebagai suatu kejujuran manusia sebagai manusia, suatu pendirian yang tidak dipengaruhi pertimbangan-pertimbangan sampingan yang mengelabui mata. Keadilan sebagai kejujuran (*justice as fairness*) ini diterangkan Rawls dalam teorinya tentang keadilan.³³

Tiga syarat perlu dipenuhi supaya manusia dapat sampai pada posisi aslinya, yakni:³⁴

- 1) Diandaikan bahwa tidak diketahui, manakah posisi yang akan diraih seorang pribadi tertentu di kemudian hari. Tidak diketahui manakah bakatnya, intelegensinya, kesehatannya, kekayaannya, rencana hidupnya, keadaan psikisnya. Juga tidak diketahui apakah ia akan termasuk generasi tua atau muda, dan manakah situasi sosial, politik, ekonomis, budaya masyarakat dimana ia akan hidup. Justru karena abstraksi dari segala sifat individualnya

³² Wolfgang Friedmann, *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Legal Theory)*, Susunan I, Diterjemahkan oleh Muhamad Arifin (Jakarta: Rajawali, 1990), hlm. 36-37.

³³ Theo Huijbers, *op.cit.* hlm. 197.

³⁴ *Ibid.*, hlm. 198.

orang mampu untuk sampai pada suatu pilihan yang unanimitas tentang prinsip-prinsip keadilan.

- 2) Diandaikan bahwa prinsip-prinsip keadilan dipilih dengan semangat keadilan, yakni dengan kesediaan untuk tetap berpegang pada prinsip-prinsip yang telah dipilih. Sikap ini perlu oleh karena sasaran-sasaran individual yang dituju harus dibagi rata antara banyak orang, dan pasti tidak semua orang akan menerima apa yang mereka inginkan. Sikap ini sebenarnya bertepatan dengan sikap rasional yang dapat diharapkan dari seorang yang bijaksana. Seorang bijaksana akan mengerti bahwa semua orang sungguh-sungguh berusaha memperhatikan kepentingan bersama secara dewasa. Ia tidak akan merasa iri hati terhadap orang lain, sekurang-kurangnya tidak selama perbedaan antara dia dan orang-orang lain tidak melampaui batas-batas tertentu.
- 3) Diandaikan bahwa tiap-tiap orang pertama-tama sukar mengejar kepentingan individualnya dan baru kemudian kepentingan umum. Hal ini wajar oleh karena orang ingin berkembang sebagai pribadi dan ingin memperhatikan kepentingan orang-orang yang dekat, yakni anak cucu. Seandainya seorang tidak peduli mengenai diri sendiri, pasti akan dicari keuntungan pertama-tama bagi anak saudaranya. Dalam menentukan prinsip-prinsip keadilan kecenderungan manusia ini harus diperhitungkan juga.

Dengan mengambil posisi asli menurut pedoman yang telah disebut orang akan sampai pada dua prinsip fundamental bagi pembentukan suatu masyarakat adil. Prinsip-prinsip ini berbunyi sebagai berikut:³⁵

1) Prinsip Kesamaan

Tiap-tiap pribadi mempunyai hak akan suatu sistem lokal kebebasan-kebebasan dasar yang sebesar mungkin, sejauh sistem kebebasan itu dapat disesuaikan dengan sistem kebebasan yang sama besar bagi orang lain. Menurut prinsip ini, keseluruhan keuntungan masyarakat dibagi rata diantara anggota-anggota masyarakat yang sama. Pemerataan yang disetujui mencakup pemerataan dalam kebiasaan-kebiasaan, dalam peluang untuk berkembang, lagi pula pemerataan dalam pendapatan dan kekayaan.

³⁵ *Ibid.*, hlm.200.

Prinsip ini tidak berlawanan dengan kemungkinan untuk mencari untung melalui kegiatan pribadi, asal saja kegiatan ini menguntungkan segala pihak. Kalau dengan kegiatan pribadi saya mendapat untung 100, karena aktifitas itu kawan saya mendapat 20 dan saya 30, hal itu tetap dianggap adil. Lebih baik kita semua mendapat untung dari pada tidak adanya untung sama sekali.

Penerapan prinsip kesamaan di bidang perpajakan dalam bentuk keadilan horizontal (*horizontal equity*) yang menyatakan bahwa suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila Wajib Pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*).³⁶ Misalnya kesamaan dalam menentukan penghasilan yang tidak membedakan sumber, jenis dan pemakaiannya. Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut *The Accretion Theory of Income* yang menyatakan bahwa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa.³⁷

2) Prinsip Ketidaksamaan

Situasi ketidaksamaan harus diberikan aturan yang sedemikian rupa sehingga paling menguntungkan golongan masyarakat yang paling lemah. Hal ini terjadi kalau dua syarat dipenuhi, yakni:

- a) situasi ketidaksamaan menjamin *maximum minimorum* bagi golongan orang yang paling lemah. Artinya situasi masyarakat harus demikian sehingga dihasilkan untung yang paling tinggi yang mungkin dihasilkan bagi golongan orang-orang kecil.
- b) Ketidaksamaan diikat pada jabatan-jabatan yang terbuka bagi semua orang. Maksudnya supaya kepada semua orang diberikan peluang sama besar dalam hidup. Berdasarkan pedoman ini semua perbedaan antara orang berdasarkan ras, kulit, agama dan lain-lain ditolak. Dilihat dari posisi asli, faktor-faktor ini sama sekali tidak memainkan peranan.

³⁶ Richard Musgrave dan Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (New York: Mc Graw Hill Company), hlm. 325.

³⁷ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan* (Jakarta: Ind-Hill-Co, 1996), hlm. 62.

Penerapan prinsip ketidaksamaan di bidang perpajakan tampak dalam konsep keadilan vertikal yang menyatakan bahwa apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Misalnya, adanya ketentuan pengenaan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), *deductible expenses* dan tarif progresif akan menyebabkan wajib pajak dikenakan pajak penghasilan yang berbeda tergantung tanggungan keluarga dan biaya hidup yang bersangkutan.

Hasil penggunaan kedua prinsip keadilan menurut teori posisi asli adalah:³⁸

- 1) Kebebasan yang sama, kebebasan batin yang tidak boleh dipermainkan, toleransi.
- 2) Pengakuan hak-hak politik bagi semua orang, dan berhubung kebebasan ini juga kebebasan mimbar.
- 3) Berlakunya suatu peraturan hukum sebagai sistem pengendalian. Pengendalian ini dilakukan melalui sanksi-sanksi.

4. Keadilan dari Perspektif Pajak

Dalam bidang perpajakan, keadilan didefinisikan secara operasional oleh Howell H. Zee dalam tulisan mengenai "*Taxation and Equity*". Menurutnya konsep keadilan dirumuskan dalam bentuk pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut:

- a. *What are the different concepts of equity and how are do they translate into different principles of taxation?*
- b. *What are the alternative measures of income inequality and their implicatios for tax equity?*
- c. *What are the alternative theories of distributive justice and their implications for tax equity?*³⁹

Berdasarkan pertanyaan-pertanyaan tersebut, konsep keadilan dalam bidang perpajakan mengalami berbagai permasalahan. Pertama, apakah perbedaan yang mendasar dalam berbagai konsep keadilan dan bagaimana konsep tersebut diterjemahkan ke dalam prinsip-prinsip pemungutan pajak yang berbeda-beda. Kedua, apakah alternatif yang dipakai untuk mengukur adanya ketidakadilan dalam penghasilan dan bagaimana implikasinya terhadap keadilan dalam

³⁸ Huijbers, *op.cit.*, hlm. 200.

³⁹ Howell H. Zee, *Taxation and Equity dalam Tax Policy Handbook*, Edited By Partasarathi Shome (IMF, 1995), hlm. 30.

pemungutan pajak. Ketiga, bagaimana keadilan harus didistribusikan dan implikasinya terhadap keadilan dalam pemungutan pajak.

Dalam mengimplementasikan asas keadilan (*equity*) ada dua pendekatan yaitu *Benefit Received Principle* dan *The Ability to Pay Principle*. Karena adanya keterbatasan dalam penerapan *Benefit Received Principles*, konsep *The Ability To Pay Principle* menjadi alternatif yang terus-menerus dikembangkan.⁴⁰

Menurut R. Mansury, konsep *The Ability To Pay Principle* masih mempunyai tiga alternatif dalam penerapannya, yaitu sebagai berikut:⁴¹

- a. Kemampuan yang dimiliki pada suatu saat yang disebut kekayaan. Apabila alternatif ini yang dipilih maka pajak yang dipungut disebut Pajak Kekayaan atau *Net Wealth Tax*.
- b. Tambahan kemampuan yang didapat orang tersebut selama jangka waktu tertentu, misalnya selama satu tahun. Apabila alternatif ini yang dipilih maka disebut PPh atau Pajak Penghasilan atau *Income Tax*.
- c. Kemampuan yang benar-benar dipakai untuk membeli barang dan jasa untuk pemenuhan hidupnya. Apabila alternatif ini yang dipakai, pajak itu disebut Pajak Konsumsi Pribadi atau *Personal Consumption Tax* ataupun dapat disebut juga sebagaimana disarankan Nicholas Kaldor sebagai Pajak Pengeluaran atau *Expenditure Tax*.

Keadilan dalam Pajak Penghasilan terdiri dari keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila wajib pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto. Asas keadilan vertikal terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Implementasi vertikal equity sebagai berikut:

- a. Beban pajak bersifat progresif (semakin besar *ability to pay*, semakin besar beban pajak (*tax burden*) yang harus dipikul).
- b. Pembedaan *tax burden* semata-mata berdasarkan karena perbedaan tingkat *ability to pay*, bukan berdasarkan jenis/sumber penghasilan.⁴²

⁴⁰ Haulia Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*, (Jakarta, Raja Grafindo Persada, 2005), hlm. 123.

⁴¹ Mansury, *op.cit.*, hlm. 18.

Secara komprehensif, apabila PPh diinginkan untuk sesuai dengan asas keadilan maka perlu dipegang teguh prinsip sebagai berikut:⁴³

a. Memenuhi syarat keadilan horizontal

- 1) Definisi penghasilan: semua tambahan ekonomis yaitu semua tambahan kemampuan untuk dapat menguasai barang dan jasa, dimasukkan dalam pengertian obyek pajak atau definisi penghasilan.
- 2) *Globality* : semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan membayar atau “*the global ability to pay*”, oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai obyek pajak.
- 3) *Net income*: yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah netto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu, sebab penerimaan atau perolehan yang dipakai untuk mendapatkan penghasilan, tidak dapat dipakai lagi untuk kebutuhan Wajib Pajak jadi yang dipakai untuk biaya tersebut tidak merupakan tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak.
- 4) *Personal exemption*: untuk Wajib Pajak orang pribadi suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak harus diperkenankan (untuk PPh kita disebut PTKP).
- 5) *Equal Treatment for the Equals*: jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama dikenakan pajak dengan tarif pajak sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

b. Memenuhi syarat keadilan vertikal

- 1) *Unequal treatment for the unequals*: yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan.
- 2) *Progression*: apabila jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar pajak lebih besar dengan menerapkan tarif pajak yang persentasenya lebih besar.

⁴² Rosdiana. *op.cit.*, hlm. 124-125.

⁴³ Mansury, *op. cit.*, hlm. 11-12.

D. TEORI-TEORI KEPASTIAN HUKUM (*RECHTZEKERHEID*)

Menurut Jan Michiel Otto, kepastian hukum yang sesungguhnya memang lebih berdimensi yuridis. Namun, Otto ingin memberi batasan kepastian hukum yang lebih jauh. Untuk itu, ia mendefinisikan kepastian hukum sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu: (1) tersedia aturan-aturan hukum yang jelas (jernih), konsisten dan mudah diperoleh (*accessible*), diterbitkan oleh dan diakui karena (kekuasaan) negara; (2) instansi-instansi penguasa (pemerintahan) menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya; (3) warga secara prinsipil menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut; (4) hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpihak menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum; dan (5) keputusan peradilan secara konkret dilaksanakan.⁴⁴

Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum tertulis. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak lagi dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang. *Ubi jus incertum, ibi jus nullum* yang artinya dimana tiada kepastian hukum, disitu tidak ada hukum.⁴⁵

Menurut Satjipto Rahardjo, kepastian hukum adalah "*Sicherheit des Rechts Selbst*" (kepastian tentang hukum itu sendiri). Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum. Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches recht*). Kedua, bahwa hukum ini didasarkan pada fakta (*tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti "kemauan baik", "kesopanan." Ketiga, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dilaksanakan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.⁴⁶

Fuller (1971) juga mengajukan delapan asas yang harus dipenuhi oleh hukum dan apabila itu tidak dipenuhi, maka gagallah hukum disebut sebagai

⁴⁴ Jan Michiel Otto, *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristam Moeliono (Jakarta: Komisi Hukum Nasional, 2003), hlm. 5.

⁴⁵ Shidarta, *Moralitas Profesi Hukum, Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*, (Jakarta: Refika Aditama, 2006), hlm. 82.

⁴⁶ Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Jagat Ketertiban* (Jakarta: UKI Press, 2006), hlm. 136.

hukum. Kedelapan asas tersebut adalah sebagai berikut: (1) suatu sistem hukum terdiri dari peraturan-peraturan, tidak berdasarkan putusan-putusan sesaat untuk hal-hal tertentu (*ad hoc*); (2) peraturan tersebut diumumkan kepada publik; (3) tidak berlaku surut, karena akan merusak integritas sistem; (4) dibuat dalam rumusan yang dimengerti oleh umum; (5) tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan; (6) tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan; (7) tidak boleh sering diubah-ubah; (8) harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.⁴⁷

Hans Kelsen melalui teorinya mengenai konkretisasi hukum (*Stufentheorie*) menganggap bahwa semua jenis aturan-aturan hukum, apakah undang-undang, keputusan-keputusan, anggaran rumah tangga, kontrak-kontrak, penetapan-penetapan administratif merupakan tingkatan yang berbeda dalam penyingkapan hukum dan memperoleh ciri aturan-aturan hukum melalui sanksi dari kekuasaan tertinggi pembentuk hukum.⁴⁸

Menurut Hans Kelsen, tidak ada teori tentang keadilan yang dapat menjadi bagian dari teori hukum yang murni. Gagasan-gagasan tentang keadilan haruslah menjadi persoalan ilmu politik. Suatu teori hukum yang murni harus bersih dari politik, etika, sosiologi, dan sejarah. Teori hukum harus murni formal dan hukum pada hakikatnya berbeda dari alam. Ilmu pengetahuan hukum adalah suatu hirarkhi mengenai hubungan normatif, bukan suatu hubungan sebab-akibat seperti ilmu alam.⁴⁹

Dasar-dasar esensial dari sistem Kelsen dapat disebut sebagai berikut: (1) tujuan teori hukum, seperti ilmu pengetahuan adalah untuk mengurangi kekacauan dan kemajemukan menjadi kesatuan; (2) teori hukum adalah ilmu pengetahuan mengenai hukum yang berlaku, bukan mengenai hukum yang seharusnya; (3) hukum adalah ilmu pengetahuan normatif, bukan ilmu alam; (3) teori hukum sebagai teori norma-norma, tidak ada hubungannya dengan daya kerja norma-norma hukum; (4) teori hukum adalah formal, suatu teori tentang cara menata, mengubah isi dengan cara yang khusus; (5) hubungan antara teori hukum dan

⁴⁷ *Ibid.*, hlm. 136.

⁴⁸ *Ibid.*, hlm. 156.

⁴⁹ *Ibid.*, hlm. 169-170.

sistem yang khas dari hukum positif ialah hubungan apa yang mungkin dengan hukum yang nyata.⁵⁰

1. Hirarkhi Norma Hukum

Dalam kaitannya dengan hirarkhi norma hukum, Hans Kelsen mengemukakan teori mengenai jenjang norma hukum (*Stufentheorie*). Hans Kelsen berpendapat bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarki (tata susunan), dalam arti, suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif yaitu Norma Dasar (*Grundnorm*).⁵¹

Teori jenjang norma hukum dari Hans Kelsen ini diilhami oleh seorang muridnya yang bernama Adolf Merkl yang mengemukakan bahwa suatu norma hukum itu selalu mempunyai dua wajah (*das Doppelte Rechtsantlitz*). Menurut Adolf Merkl, suatu norma hukum itu ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma yang di atasnya, tetapi ke bawah ia juga menjadi sumber dan menjadi dasar bagi norma hukum di bawahnya, sehingga suatu norma hukum itu mempunyai masa berlaku (*rechtskracht*) yang relatif, oleh karena masa berlakunya suatu norma hukum itu bergantung pada norma hukum yang berada di atasnya. Apabila norma hukum yang berada di atasnya dicabut atau dihapus, pada dasarnya norma-norma hukum yang berada di bawahnya akan tercabut atau terhapus pula.⁵²

Hans Nawiasky, salah seorang murid Hans Kelsen mengembangkan teori gurunya tentang teori jenjang norma dalam kaitannya dengan suatu negara. Hans Nawiasky dalam bukunya yang berjudul "*Allgemeine Rechtslehre*" mengemukakan bahwa sesuai dengan Teori Hans Kelsen, maka suatu norma dari negara manapun selalu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang. Norma yang di bawah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma

⁵⁰ *Ibid.*, hlm. 170.

⁵¹ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, (New York: Russel & Russel, 1945), hlm. 113.

⁵² Indrati S, Maria Farida, *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*, (Jakarta: Kanisius, 2007), hlm. 41-42.

yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, sampai pada suatu norma yang tertinggi yang disebut Norma Dasar.⁵³

Hans Nawiasky juga berpendapat bahwa selain norma itu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, norma hukum dari suatu negara itu juga berkelompok-kelompok, dan pengelompokan norma hukum dalam suatu negara itu terdiri atas empat kelompok besar, yaitu:

- Kelompok I : *Staatsfundamentalnorm* (Norma Fundamental Negara)
- Kelompok II : *Staatsgrundgesetz* (Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok Negara)
- Kelompok III : *Formell Gezets* (Undang-Undang Formal)
- Kelompok IV : *Verordnung & Autonome Satzung* (Aturan Pelaksana & Aturan Otonom)⁵⁴

Disamping norma hukum harus bersifat hirarkhi dalam suatu sistem hukum, suatu norma itu berlaku karena ia mempunyai daya laku (*Validity/Geltung*) dan daya guna (*efficacy*). Daya laku (*validity*) ini ada apabila norma itu dibentuk oleh norma yang lebih tinggi atau oleh lembaga yang berwenang membentuknya, misalnya, suatu Peraturan Pemerintah adalah sah apabila dibentuk oleh Presiden untuk menjalankan Undang-Undang dan berdasarkan Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, atau suatu Keputusan Presiden yang dibentuk oleh Presiden berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945. Suatu norma hukum atau suatu ketentuan dalam sebuah peraturan perundang-undangan tidak berdaya guna (*efficacy*) lagi walaupun peraturan tersebut masih berdaya laku (karena belum dicabut) apabila dalam suatu peraturan perundang-undangan merumuskan ketentuan yang bertujuan untuk menggantikan rumusan dalam peraturan perundang-undangan yang lain, tetapi tidak dengan melakukan pencabutan terhadap ketentuan yang diubah tersebut.⁵⁵

Contoh dalam hal ini misalnya, keberadaan Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan, dengan berlakunya UU No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Sehubungan dengan kedua peraturan tersebut,

⁵³ *Ibid.*, hlm. 44.

⁵⁴ *Ibid.*, hlm. 45.

⁵⁵ *Ibid.*, hlm. 39.

Ketetapan MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan Ketetapan MRRI Tahun 1960 sampai dengan Tahun 2002, telah menetapkan dalam Pasal 4 ayat 4, bahwa Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dinyatakan masih tetap berlaku sampai terbentuknya Undang-Undang. Dalam hal ini, yang dimaksudkan dengan undang-undang tersebut adalah undang-undang yang mengatur tentang hirarkhi peraturan perundang-undangan dan tata cara membentuk peraturan perundang-undangan. Dengan berlakunya UU No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, maka Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 tersebut tidak mempunyai “daya guna” lagi, walaupun Ketetapan MPR tersebut belum dicabut. Suatu norma itu mungkin berlaku dan absah karena dibentuk oleh lembaga yang berwenang dan berdasarkan norma yang lebih tinggi, tetapi walaupun demikian mungkin norma itu tidak berdaya guna atau tidak bekerja secara efektif.⁵⁶ Karena adanya amandemen terhadap UUD 1945 yang menempatkan MPR tidak lagi sebagai pemegang kekuasaan tertinggi negara yang berwenang menetapkan tata urutan peraturan perundang-undangan maka Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

2. Kepastian Hukum dalam Bidang Perpajakan

Pengertian kepastian hukum memang belum terdapat kesesuaian paham. Akan tetapi, arti yang pasti adalah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama terus-menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain dari pada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.⁵⁷

Kepastian hukum dalam hukum perdata lain daripada kepastian hukum dalam hukum publik. Dalam hukum perdata, disamping *dwingend recht*, ada juga *aanvullend rech*. Hukum perdata memberikan peluang kepada para pihak untuk mengatur sendiri hubungan antara mereka sehingga mereka sendiri wajib mengusahakan adanya kepastian hukum diantara mereka. Lain halnya dengan

⁵⁶ *Ibid.*, hlm. 40.

⁵⁷ Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, (Bandung: Eresco, 1991), hlm.6.

hukum publik cq hukum pajak yang merupakan yang wajib dipatuhi oleh umum/semua orang.⁵⁸

Pengenaan pajak pada prinsipnya harus berdasarkan undang-undang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23A UUD 1945 setelah perubahan. Rasionya mengapa pengenaan pajak harus berdasarkan undang-undang adalah karena pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor rakyat ke sektor pemerintah tanpa kontraprestasi langsung. Padahal peralihan kekayaan dari satu sektor ke sektor yang lain tanpa kontraprestasi hanya dapat terjadi bila terjadi suatu hibah atau wasiat. Peralihan kekayaan dari sektor ke sektor lainnya karena bukan hibah atau wasiat biasanya terjadi karena kekerasan/paksaan yaitu dalam peristiwa perampasan atau perampokan. Oleh karena itu, peralihan kekayaan dari sektor rakyat ke sektor pemerintah dalam bentuk pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang untuk membedakan dengan perampasan/perampokan.⁵⁹

Ketentuan undang-undang harus jelas dan tegas dan tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan penafsiran lain daripada kehendak pembuat undang-undang (pemerintah). Untuk memberikan kepastian hukum ini perlu diperhatikan beberapa faktor, yaitu:⁶⁰

- a. materi obyek
- b. subyek yang tersangkut
- b. tempat
- c. waktu
- d. pendefinisian
- e. penyempitan/perluasan
- f. ruang lingkup
- g. penggunaan bahasa hukum
- h. penggunaan istilah yang baku
- i. syarat-syarat lain.

⁵⁸ *Ibid.*, hlm. 6.

⁵⁹ Brotodihardjo. *op.cit.*, hlm. 37.

⁶⁰ *Ibid.*, hlm. 6.

Dalam pengaturan suatu hal belum tentu terdapat semua faktor, mungkin hanya tersangkut beberapa faktor saja. Akan tetapi, yang pasti terdapat ialah pendefinisian (atau uraian) dan penggunaan bahasa hukum serta istilah-istilah.⁶¹

a. Materi/Obyek

Mengenai materi/obyek harus diuraikan secara jelas dan tegas, yang tidak menimbulkan keragu-raguan dan tidak memberikan kesempatan kepada pihak manapun untuk memberikan interpretasi lain. Penggunaan bahasa dan cara menguraikan mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kejelasan dan kepastian. Penggunaan istilah yang sudah baku mempertinggi kejelasan dan kepastian hukum. Orang yang kurang menguasai bahasa dan tidak mempunyai sistem tertentu, tidak mungkin memberikan uraian secara tepat dan jelas.

b. Subyek

Subyek yang tersangkut diuraikan secara tegas dengan menyebutkan kualifikasinya, sifat, tempat, ciri-ciri dan waktu. Subyek dan obyek harus didefinisikan sedemikian rupa sehingga tidak mungkin diinterpretasikan lain. Sebab, kalau masih dapat ditafsirkan lain maka akan terjadi bahwa obyek atau subyek yang tidak tercakup dalam definisi itu mungkin dapat dimasukkan di dalamnya, umpamanya dengan jalan interpretasi analogis. Hal ini akan berakibat bahwa hal-hal yang semula tidak akan dikenakan pajak, menjadi hal yang dikenakan pajak. Ini berbahaya sekali.

c. Pendefinisian

Pendefinisian sesuatu dapat dilakukan secara jelas bila didalamnya dapat tercakup unsur-unsur dan ciri-ciri dari hal yang akan didefinisikan. Sistematika pendefinisian mempunyai peranan yang sangat penting. Ada pendefinisian secara luas dan ada pendefinisian secara sempit. Kedua-duanya masing-masing mempunyai konsekuensi sendiri-sendiri.

Pendefinisian secara sempit lebih memberikan kepastian hukum karena pendefinisian secara sempit menggunakan cara yang limitatif hanya yang disebut saja yang termasuk dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan. Yang tidak disebut secara positif, tidak tercakup oleh undang-undang. Lain halnya dengan pendefinisian secara luas, seperti dianut oleh UU PPh khususnya

⁶¹ *Ibid.* hlm. 7-12.

mengenai pengertian penghasilan. Penghasilan didefinisikan sebagai segala sesuatu/setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam tahun pajak dalam bentuk dan dengan nama apapun.

Sebetulnya, jika dianut definisi luas, tidak perlu disebut secara terinci satu per satu, tetapi UU PPh dalam Pasal 4 ayat 1 menyebutkan nama-nama atau bentuk-bentuk penghasilan yang termasuk di dalam pengertian penghasilan. Ini hanya merupakan penyebutan secara enuntiatif, artinya hanya beberapa contoh saja dan di luar apa yang disebut itu masih ada penghasilan lainnya yang merupakanobyek pajak. Hal-hal yang tidak tercakup dalam pengertian penghasilan harus dikecualikan. Demikian itu dalam UU PPh dilakukan dalam Pasal 4 ayat 3 secara limitatif. Jadi yang tidak disebut sebagai pengecualian dalam ayat 3 pasti merupakan penghasilan walaupun tidak disebut secara positif dalam ayat 1 yang mendahului ayat 3.

Hanya sangat disayangkan bahwa pengertian 'kemampuan ekonomis' tidak didefinisikan lebih lanjut. Juga dalam penjelasan tidak ada uraiannya sehingga orang menjadi ragu-ragu, apa sebenarnya yang dimaksud dengan "kemampuan ekonomis." Kalau saya dapat menempati rumah dengan cuma-cuma, apakah itu menambah "kemampuan ekonomis" Atau jika saya mempunyai rumah yang saya tempati sendiri, apakah ini juga merupakan kemampuan ekonomis karena saya tidak perlu mengeluarkan uang untuk membayar sewa rumah tinggal sehingga saya dapat menghemat sejumlah uang yang sama dengan harga sewa rumah.

Tidak diberikannya definisi tentang "kemampuan ekonomis" mengurangi kepastian hukum karena setiap orang akan berusaha memberikan tafsiran pengertian itu, menurut seleranya masing-masing. Hal ini akan membuka kemungkinan untuk kesimpangsiuran. Lalu menjadi masalah, siapa yang berwenang memberikan tafsiran yang mengikat. Direktur Jenderal pajak yang merupakan orang pertama yang harus melaksanakan undang-undang, sangat berkepentingan sehingga dialah orang pertama yang akan mengadakan tafsiran secara teoritis.

Perlu ditegaskan disini bahwa tafsiran yang diberikan oleh pihak administrasi pajak tidak final dan tidak mengikat. Dan masih dapat dipermasalahkan di hadapan pengadilan. Baru putusan pengadilan tentang suatu

perselisihan itu mengikat, tetapi hanya mengikat para pihak yang berselisih. Putusan pengadilan itu belum berlaku secara umum, baru jika telah terjadi beberapa putusan yang sama mengenai hal yang sama maka terjadi yurisprudensi yang dapat dianggap dapat berlaku secara umum. Hakim pengadilan dalam memberikan arti kepada suatu hal tentunya melakukan interpretasi menurut cara-cara yang lazim dalam hukum, sebelum sampai pada putusan akhir.

d. Penyempitan dan Perluasan Materi

Penyempitan dan perluasan materi yang menjadi sasaran pajak harus dilakukan dalam undang-undangnya sendiri. Hal itu untuk kepentingan kepastian hukum. Penyempitan atau perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari undang-undang atau dilakukan dalam memori penjelasan. Jika perluasan dimasukkan ke dalam memori penjelasan atau dituangkan ke dalam peraturan pemerintah atau keputusan presiden/keputusan menteri maka perluasan obyek pajak tersebut tidak mempunyai kekuatan hukum (ditinjau secara yuridis) sehingga sangat mengurangi kepastian hukum.

Mengenai penyempitan obyek dan subyek juga harus dilakukan dalam ketentuan undang-undang. Dalam UU PPh, penyempitan pengertian penghasilan juga dilakukan dalam ketentuan undang-undang. Penyempitan pengertian dalam UU PPh ditemukan dalam Pasal 4 ayat (3) yang menyatakan “ tidak termasuk sebagai obyek pajak adalah.....dst). Jadi apa yang tidak tercakup atau tidak disebut secara positif dalam penyempitan itu tetap akan merupakan penghasilan yang dikenakan pajak.

e. Ruang Lingkup

Daya mengikat dari suatu ketentuan undang-undang tidak saja ditentukan oleh materinya, tetapi juga oleh tempat dan waktu. Pada umumnya, undang-undang negara berlaku untuk seluruh wilayah negara tetapi adakalanya suatu ketentuan undang-undang hanya berlaku untuk sebagian dari wilayah negara. Misalnya, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan barang yang dilakukan di dalam daerah pabean oleh Pengusaha Kena Pajak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya.

f. Penggunaan Bahasa Hukum dan Istilah yang Baku

Kepastian hukum sangat ditentukan oleh penggunaan bahasa hukum dan penggunaan istilah yang dibakukan. Bahasa hukum adalah bahasa Indonesia yang mempunyai sifat yang khas. Karena bahasa hukum merupakan bahasa Indonesia, maka harus tunduk juga kepada norma-norma bahasa Indonesia. Bahasa hukum adalah bahasa yang lazimnya digunakan oleh para ahli hukum atau orang-orang yang mempunyai profesi dalam bidang hukum seperti hakim, jaksa, pengacara, advokat, notaris, sarjana hukum dan sebagainya.

Bahasa hukum harus singkat, tegas, jelas tanpa mengandung keragua-raguan dan tanpa mengandung arti ganda. Dalam menyusun undang-undang atau membuat kontrak atau menyusun akte notaris, putusan pengadilan, bahasa harus digunakan dengan hati-hati karena ketidakjelasan isi kontrak, akte, putusan hakim akan menimbulkan sengketa yang dapat berlarut-larut.

Menurut Mansury, kepastian hukum dalam bidang perpajakan bisa dihubungkan dengan empat pertanyaan sebagai berikut: (1) harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak; (2) harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak; (3) harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak; (4) harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terhutang tersebut harus dibayar.⁶²

E. TEORI-TEORI KEMANFAATAN (ZWECKMASSIGKEIT)

1. Teori Utilitisme

Kemanfaatan merupakan salah satu tujuan hukum, bahkan penganut aliran utilitarianisme atau utilitisme bersikeras bahwa tujuan hukum satu-satunya adalah untuk mencapai kemanfaatan ini. Hukum yang baik adalah hukum yang membawa kemanfaatan bagi manusia. Kemanfaatan disini dapat juga diartikan dengan kebahagiaan (*happines*). Jadi, baik buruknya suatu hukum bergantung pada apakah hukum itu memberikan kebahagiaan atau tidak bagi manusia.⁶³

Masalahnya adalah seberapa banyak manusia yang harus dibahagiakan, sehingga hukum itu dapat dikategorikan sebagai hukum yang baik? Utilitarianisme menitikberatkan pada kebahagiaan individu per individu, artinya

⁶² Mansury, *op.cit.* hlm. 5.

⁶³ Shidarta, *op.cit.*, hlm. 86.

semua individu harus dibahagiakan . Hal ini disadari sendiri oleh Jeremy Bentham (1748-1832), penggagas aliran ini sebagai sesuatu yang mustahil. Untuk itu, ia mengatakan hukum sudah dapat dikategorikan baik apabila mampu memberikan kebahagiaan kepada sebagian terbesar dari masyarakat (*the greatest happiness of the greatest number*).⁶⁴

Filsafat hukum Bentham adalah individualisme utilitarian. Dengan kata-kata Bentham sendiri, inti filsafat ini disimpulkan sebagai berikut:

Alam telah menempatkan manusia di bawah kekuasaan kesenangan dan kekuasaan. Karena kesenangan dan kesusahan itu, kita mempunyai gagasan-gagasan, semua pendapat dan semua ketentuan dalam hidup kita dipengaruhi. Siapa yang berniat untuk membebaskan diri dari kekuasaan ini, tidak mengetahui apa yang ia katakan. Tujuannya hanya mencari kesenangan dan menghindari kesusahan...Perasaan-perasaan yang selalu ada dan tak tertahankan ini seharusnya menjadi pokok studi para moralis dan pembuat undang-undang. Prinsip kegunaan menempatkan tiap sesuatu di bawah kekuasaan dua hal ini.⁶⁵

Bentham adalah seorang individualis sekaligus egalitarian. Baginya tidak ada mitos tentang *volente generale* atau masyarakat organik. Individu adalah tujuan dirinya sendiri. Tiap orang bernilai satu dan tujuan hukum ialah menciptakan kebebasan maksimum bagi tiap individu, sehingga ia dapat mengejar apa yang baik baginya.⁶⁶

Untuk menyeimbangkan antarkepentingan (individu dan masyarakat), Bentham menyarankan agar ada “simpati” dari tiap-tiap individu. Walaupun demikian, titik berat perhatian harus tetap individu itu, karena apabila setiap individu telah memperoleh kebahagiaannya, dengan sendirinya kebahagiaan (kesejahteraan) masyarakat akan dapat diwujudkan secara simultan.⁶⁷

Filsafat Bentham tersebut diperbaiki lebih lanjut oleh penerusnya John Stuart Mill dan Rudolf Van Jhering. Pendekatan Mill sangat berbeda dengan pendekatan Bentham. Tekanan berubah yakni atas kepentingan individu ke tekanan atas kepentingan umum dan kenyataannya ialah bahwa kewajiban lebih

⁶⁴ *Ibid.*, hlm. 86.

⁶⁵ Wolfgang Friedman, *op.cit.*, hlm. 112

⁶⁶ *Ibid.*, hlm. 112.

⁶⁷ Darji Darmodiharjo dan Shidarta, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995), hlm. 118.

baik daripada hak, atau mencari sendiri kepentingan atau kesenangan yang melandasi konsepsi hukum Mill.⁶⁸

Rudolf van Jhering meneruskan paham utilitarianisme Bentham dengan menyatakan bahwa tujuan hukum adalah melindungi kepentingan-kepentingan, dalam mendefinisikan “kepentingan” ia mengikuti Bentham dengan melukiskannya sebagai pengejaran kesenangan dan menghindari penderitaan. Tetapi kepentingan individu dijadikan bagian dari tujuan sosial dengan menghubungkan tujuan pribadi seseorang dengan kepentingan-kepentingan orang lain. Dengan disatukannya kepentingan-kepentingan untuk tujuan yang sama, maka terbentuklah koperasi, perdagangan, masyarakat dan negara merupakan hasil dari penyatuan kepentingan-kepentingan untuk tujuan yang sama itu.⁶⁹

Jhering adalah ahli hukum yang pertama kali mengembangkan teori keseimbangan dari pelbagai kepentingan yakni kepentingan individu, negara dan masyarakat, yang kemudian diterima dan dikembangkan oleh Roscoe Pound. Jhering kemudian pada kesimpulan tentang definisinya mengenai hukum. Menurutnya, hukum adalah keseluruhan kondisi-kondisi kehidupan sosial dalam arti yang seluas-luasnya, sebagaimana dijamin oleh kekuasaan negara dengan paksaan dari luar.⁷⁰

2. Kemanfaatan dalam Fungsi dan Tujuan Pemungutan Pajak

Dalam disertasinya “Implikasi Otonomi Daerah Terhadap Paradigma Pajak Daerah di Indonesia” Tjip Ismail menyatakan bahwa teori utility yang menitikberatkan pada asas kemanfaatan, dapat diterapkan dalam menganalisis pembahasan mengenai pungutan pajak daerah dan retribusi daerah. Sesuai dengan pajak yang penjabarannya di dalam sila kelima Pancasila mengendaki kemanfaatan yang lebih luas bagi kesejahteraan rakyat Indonesia. Hal tersebut seiring pula dengan hakikat UU No. 22 Tahun 1999 juncto UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah yang lebih menekankan pelayanan pemerintah daerah kepada rakyatnya.⁷¹

⁶⁸ Wolfgang Friedmann, *op.cit.*, hlm. 121.

⁶⁹ *Ibid.*, hlm. 123.

⁷⁰ *Ibid.*, hlm. 125.

⁷¹ Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, (Jakarta: Yellow Printing, 2005), hlm.47.

Dalam pemungutan pajak pusat khususnya Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai, tujuan hukum kemanfaatan berkaitan dengan asas *the Revenue –Adequacy Principle* sebagaimana dikemukakan oleh R. Mansury. Menurutnya, *the Revenue –Adequacy Principle* sering dianggap oleh pemerintah yang bersangkutan sebagai asas yang terpenting. Untuk apa memungut pajak kalau penerimaan yang dihasilkan tidak memadai. Untuk apa susah payah memikirkan agar pajak yang dipungut berkeadilan dan pajak yang dipungut jangan menghambat kegiatan masyarakat di bidang perekonomian. Negara berkembang selalu menghadapi masalah tentang penerimaan pajak yang tidak memadai, jadi berbeda dengan masalah yang dihadapi negara maju yaitu bahwa pemungutan pajak hendaknya jangan sampai terlalu tinggi hingga menghambat pertumbuhan ekonomi.⁷²

Tujuan kemanfaatan dalam hukum juga bisa dihubungkan dengan asas-asas pembangunan dalam pemungutan pajak. H.L. Bhatia dalam buku *Public Finance, a Contemporary Application of Theory dan Policy* (Chicago: The Dryden Press, 1983) menyatakan bahwa pemungutan pajak seharusnya juga berpegang kepada asas- asas pembangunan yaitu untuk menghilangkan perbedaan-perbedaan kemajuan-kemajuan daerah-daerah, menghilangkan tekanan-tekanan inflasi, menghambat konsumsi barang-barang mewah dan mendorong kegiatan produktif.⁷³

Seorang ahli hukum pajak, R. Santoso Brotodihardjo menggunakan istilah lain dalam mengungkapkan tujuan pemungutan pajak dari asas penerimaan dan pembangunan tersebut. Beliau menyatakan bahwa suatu sistem pemungutan pajak yang sewajarnya harus tidak bertentangan dengan kebijaksanaan negara dalam laporan ekonomi dan sosial. Fungsi pajak dalam rangka pembangunan itu ada dua yaitu fungsi budgeter dan fungsi mengatur.⁷⁴

a. Fungsi Budgeter

Fungsi pajak yang paling utama adalah untuk mengisi kas negara (*to raise government's revenue*). Fungsi ini disebut dengan fungsi budgeter atau fungsi penerimaan (*revenue function*). Oleh karena itu, suatu pemungutan pajak yang

⁷² Mansury, *op.cit.*, hlm. 13.

⁷³ *Ibid.* hlm. 14-15.

⁷⁴ Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 212.

baik sudah seharusnya memenuhi asas *revenue productivity*. Oleh karena itu pulalah, dalam menentukan kebijakan pajak, berlaku *second best theory*. Jika suatu pajak sulit untuk dipungut, padahal potensinya sangat signifikan maka mungkin saja pemerintah lebih mengedepankan asas *simplicity/ease of administration* daripada *asas equality*, misalnya dengan menerapkan *Schedular taxation*.⁷⁵

b. Fungsi Reguler

Disamping mempunyai fungsi budgeter untuk memasukkan uang untuk APBN, pajak juga digunakan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan dan fungsi mengatur ini lebih banyak ditujukan terhadap sektor swasta. Fungsi yang semata-mata mengatur ini dapat dibagi ke dalam:⁷⁶

- 1) Tugas ekonomis, seperti mencegah *ups and downs* yang terlalu besar dalam konjungtur, atau membantu usaha pembangunan setelah perang.
- 2) Tugas berdasarkan pertimbangan-pertimbangan sosial seperti menciptakan jaminan sosial untuk golongan-golongan yang berpenghasilan kecil dan mengusahakan pembagian lebih merata dalam penghasilan dan kekayaan nasional.

Fungsi mengatur yang ada pada Fiskus biasanya diselenggarakan:

- 1) Dengan cara-cara umum, yaitu terutama dengan mengadakan perubahan-perubahan tarif yang bersifat umum.
- 2) Dengan cara memberi pengecualian-kecualian, keringanan-keringanan, atau sebaliknya pemberatan-pemberatan yang khusus ditujukan kepada suatu hal tersebut.
- 3) Dan pengecualian dapat diberikan misalnya dengan cara mengecualikan jumlah-jumlah uang yang diberikan sebagai derma kepada badan-badan sosial, gereja atau masjid dari pengenaan pajak pendapatan/perseroan.⁷⁷

⁷⁵ Rosdiana, *op.cit.*, hlm. 40.

⁷⁶ Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 221.

⁷⁷ *Ibid.*

F. PERTENTANGAN (ANTIMONI) DIANTARA TUJUAN HUKUM

Kalau dalam menegakkan hukum hanya diperhatikan kepastian hukum saja, maka unsur-unsur lainnya dikorbankan. Demikian pula, kalau yang diperhatikan hanyalah kemanfaatan, maka kepastian hukum dan keadilan dikorbankan dan sebaliknya. Dalam menegakkan hukum harus ada keselarasan antara ketiga unsur tersebut. Ketiga unsur itu harus mendapat perhatian secara proporsional seimbang. Tetapi dalam praktek tidak selalu mudah untuk mengusahakan keseimbangan antara ketiga unsur tersebut.⁷⁸ Kalau tidak dapat diusahakan kehadirannya secara proporsional maka paling tidak ketiga faktor itu seyogyanya ada dalam putusan.⁷⁹

Tidak jarang terjadi kepastian hukum bertentangan dengan keadilan."Hukumnya demikian bunyinya, maka harus dijalankan (kepastian hukum)", tetapi kalau dijalankan dalam keadaan tertentu akan dirasakan tidak adil (*lex dura sed tamen scripta*: hukum itu kejam, tetapi demikian bunyinya). Maka kalau dalam pilihan putusan sampai terjadi konflik antara keadilan dan kepastian hukum serta kemanfaatan, maka keadilannya yang harus didahulukan.⁸⁰

Menurut Radbruch, urutan prioritas pemenuhan tujuan hukum secara berurutan adalah keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan. Radbruch juga punya pandangan mengenai hubungan antara keadilan dan kepastian hukum yang perlu dipraktikkan. Menurutnya, kepastian hukum harus dijaga demi keamanan dalam negara. Oleh karena itu, hukum positif harus ditaati walaupun isinya kurang adil atau kurang sesuai dengan tujuan hukum. Tetapi terdapat pengecualian yakni bilamana pertentangan antara isi hukum dan keadilan menjadi begitu besar sehingga tata hukum nampak tidak adil maka pada saat itu tata hukum itu boleh dilepaskan.⁸¹

Dapat terjadi juga bahwa tata hukum kehilangan artinya sebagai hukum sama sekali. Hal itu terjadi kalau tata hukum tidak lagi mengakui adanya kesamaan hak di depan pengadilan. Hal ini tidak lagi dapat disebut tidak adil melainkan merupakan peniadaan hukum sebagai hukum, sebab disini tata hukum

⁷⁸ Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Suatu Pengantar*, *op.cit.* hlm. 161.

⁷⁹ *Ibid.*, hlm. 92.

⁸⁰ *Ibid.*, hlm. 92.

⁸¹ Theo Hujibers, *op.cit.* hlm.162-163.

kehilangan apa yang merupakan inti hukum, yakni menjadi perwujudan keadilan.⁸²

Tetapi teori tujuan hukum dewasa ini terus berkembang dan secara realistis dianut oleh sebagian sarjana hukum menjelang akhir abad ke-20 menganut “ asas prioritas yang kasuistis”, meskipun juga tetap setuju dengan asas prioritas yang dikemukakan oleh Gustav Radbruch. Asas prioritas yang kasuistis menyatakan bahwa ketiga tujuan hukum harus diprioritaskan sesuai kasus yang dihadapi. Misalnya, pada kasus A mungkin yang diprioritaskan adalah kepastian hukumnya, sedangkan pada kasus B yang diprioritaskan adalah kemanfaatannya, pada kasus C mungkin dengan keadilannya, begitu pula sebaliknya.⁸³

Jadi dalam hukum terdapat bentrokan yang tak dapat dihindarkan, pertikaian yang selalu berulang antara tuntutan-tuntutan keadilan dan tuntutan-tuntutan kepastian hukum. Makin banyak hukum memenuhi syarat “peraturan yang tetap” yang sebanyak mungkin meniadakan ketidakpastian jadi makin tepat dan tajam peraturan hukum itu, maka terdesaklah keadilan. Itulah arti *summum ius, summa injuria* (keadilan yang tertinggi adalah ketidakadilan yang tertinggi).⁸⁴

Dalam tujuan kemanfaatan, Apeldoorn berpendapat hukum terpaksa harus mengorbankan keadilan sekedarnya guna kepentingan daya guna, ia terpaksa mempunyai sifat kompromi. Bahkan ada terdapat sejumlah besar peraturan-peraturan hukum yang sama sekali tidak mewujudkan keadilan, melainkan semata-mata didasarkan pada kepentingan daya guna, misalnya yang mengenai bukti dan daluwarsa dan peraturan-peraturan yang malahan melindungi *bezitter* hingga batas yang tertentu terhadap *eigenaar* untuk kepentingan perdamaian dalam masyarakat. Itu patut kita sesalkan, akan tetapi tak dapat kita mengubahnya. Hukum adalah buatan manusia dan sebagai demikian tidak sempurna.⁸⁵

Menurut Radbruch, gagasan hukum sebagai gagasan kultural tidak bisa formal tetapi harus diarahkan kepada cita-cita hukum yakni keadilan. Tetapi keadilan sebagai suatu cita, seperti telah ditunjukkan oleh Aristoteles tidak dapat

⁸² *Ibid.*

⁸³ Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum: Suatu Tinjauan Filosofis dan Sosiologis*, (Jakarta: Chandra Pratama), 1996), hlm. 96.

⁸⁴ Apeldoorn, *op.cit.*, hlm. 13.

⁸⁵ *Ibid.* hlm. 15.

mengatakan lain kecuali yang sama harus diperlakukan sama, yang tidak sama diperlakukan tidak sama. Untuk mengisi cita keadilan ini dengan isi yang konkret, kita harus menoleh pada kegunaannya sebagai unsur kedua dari cita hukum. Pengertian kegunaan hanya dapat dijawab dengan menunjukkan pada konsepsi-konsepsi yang berbeda tentang negara dan hukum. Untuk melengkapi formalitas keadilan dan relativitas kegunaan, keamanan dimasukkan sebagai unsur ketiga dari cita hukum. Kegunaan menuntut kepastian hukum. Hukum harus pasti. Tuntutan akan keadilan dan kepastian merupakan bagian-bagian yang tetap dari cita hukum dan ada di luar pertentangan-pertentangan bagi pendapat politik. Kegunaan memberi unsur relativitas. Tetapi tidak hanya kegunaan sendiri yang relatif, hubungan antara tiga unsur dari cita hukum itu juga relatif. Seberapa jauh kegunaan lebih kuat dari keadilan, atau keamanan lebih penting dari kegunaan merupakan masalah yang harus diputuskan oleh sistem politik masing-masing.⁸⁶

⁸⁶ Wolfgang Friedmann, *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Legal Theory)*, Susunan II, Diterjemahkan oleh Muhamad Arifin (Jakarta: Rajawali, 1990), hlm. 43.

BAB III

PERMASALAHAN KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN DALAM SENGKETA KETETAPAN PAJAK

A. DASAR-DASAR FILOSOFIS DAN YURIDIS PEMUNGUTAN PAJAK

Peranan pajak bagi pembangunan Indonesia yang sangat penting memberikan konsekuensi bahwa pengaturannya harus dilakukan melalui konstitusi negara. Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 setelah Perubahan Ketiga menyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Pernyataan dalam konstitusi negara tersebut mengandung makna filosofis dan makna yuridis.

Makna filosofis artinya bahwa pernyataan dalam pasal tersebut sesuai dengan cita-cita hukum (*rechtsidee*) sebagai nilai positif yang tertinggi (*uberpositiven were*: Pancasila, masyarakat adil dan makmur).¹ Kata-kata “pajak untuk keperluan negara” menunjukkan cita-cita hukum pemerintah memungut pajak untuk mewujudkan masyarakat adil dan makmur. Makna yuridis mempunyai pengertian bahwa pernyataan dalam pasal tersebut memenuhi persyaratan formal sesuai hirarkhi norma hukum.² UUD 1945 sebagai konstitusi negara merupakan hukum positif tertinggi yang mempunyai wewenang untuk menjabarkan cita-cita hukum dari suatu bentuk norma hukum menjadi suatu ketentuan peraturan perundang-undangan yang positif dan real.

Seorang ahli hukum pajak, Rochmat Soemitro dalam bukunya “Pengantar Singkat Hukum Pajak” menyatakan bahwa walaupun ketentuan Pasal 23A tersebut merupakan dasar hukum pemungutan pajak, tetapi pada hakekatnya dalam ketentuan ini tersirat falsafah pajak.³

Selanjutnya, pajak harus berdasarkan undang-undang karena pajak menyayat daging tubuh kita sendiri. Rochmat Soemitro menjelaskan filosofisnya tersebut dengan pernyataannya sebagai berikut:

Pajak tidak memberikan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, atau secara ekstrim dapat dikatakan pajak tidak memberikan “imbalan”. Dan

¹ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2003), hlm. 95.

² *Ibid.* hlm. 94.

³ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak* (Bandung: Eresco, 1992), hlm. 13.

peralihan kekayaan yang tanpa imbalan hanya dapat berupa, perampokan, pencurian, perampasan atau pemberian secara sukarela. Dan pajak bukan bermaksud demikian, maka oleh sebab itu, semua pungutan pajak harus terlebih dahulu mendapatkan persetujuan dari rakyat, karena pajak menyayat daging sendiri. Persetujuan dari rakyat ini, diperoleh dari Dewan Perwakilan Rakyat, yang terdiri dari wakil-wakil rakyat, yang secara langsung dipilih sendiri oleh rakyat dalam pemilihan umum. Dan jika rancangan UU pajak sudah mendapat persetujuan dari DPR maka ini berarti sudah mendapat persetujuan dari rakyat. Dan apa yang sudah mendapat persetujuan dari rakyat (RUU Pajak) bersama presiden, sebagai ketua badan eksekutif dituangkan dalam bentuk undang-undang. Maka itulah alasannya mengapa pajak-pajak harus berdasarkan undang-undang.⁴

Apabila kita bandingkan dengan negara maju ternyata falsafah yang tersirat dalam Pasal 23A UUD 1945 Setelah Perubahan Ketiga tersebut juga dijadikan dasar falsafah pajak di negara maju dengan kata-kata “ *No Taxation without Representation*” di Inggris dan di Amerika dengan kata-kata “ *Taxation without Representation is Robbery.*”⁵

Di Indonesia, Pasal 23 UUD 1945 mempunyai arti yang sangat mendalam yaitu sangat menentukan nasib rakyat.⁶ Memori Penjelasannya mengatakan sebagai berikut:

Betapa caranya rakyat sebagai bangsa akan hidup dan dari mana didapatnya belanja buat hidup, harus ditetapkan oleh rakyatnya sendiri, dengan perantaraan dewan perwakilannya. Rakyat menentukan nasibnya sendiri, karena itu juga cara hidupnya....Oleh karena penetapan belanja mengenai hak rakyat untuk menentukan nasibnya sendiri maka segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, seperti pajak dan lain-lainnya, harus ditetapkan dengan undang-undang yaitu dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.⁷

Makna dan hakikat secara filosofis dari pajak dijabarkan secara eksplisit dalam pengertian tersendiri mengenai pajak dalam undang-undang terbaru yang mengatur ketentuan umum dan tata cara perpajakan. Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pengertian pajak telah didefinisikan secara jelas dalam Pasal 1 angka 1 sebagai berikut:

⁴ *Ibid.*, hlm. 14.

⁵ *Ibid.* hlm. 14.

⁶ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: Refika Aditama, 2003), hlm. 37.

⁷ Lihat Penjelasan Pasal 23 Ayat (2) UUD 1945 sebelum adanya amandemen.

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pengertian pajak menurut undang-undang tersebut ternyata sejalan dengan definisi yang diberikan oleh beberapa ahli hukum pajak. Salah satunya, Guru Besar Hukum Pajak Universitas Amsterdam Prof. Dr. P.J. A. Adriani menyatakan bahwa pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.⁸

Dalam hal definisi pajak tersebut di atas, Tjip Ismail mempunyai pendapat yang berbeda terutama yang berkaitan dengan unsur “kontra prestasi” dalam pajak daerah. Menurut Tjip Ismail, pajak di daerah di dalamnya harus pula terdapat unsur imbalan/kontraprestasi sebagaimana halnya retribusi daerah. Yang membedakan imbalan/kontraprestasi keduanya adalah bahwa pada pajak daerah kontraprestasi tersebut untuk masyarakat yang lebih luas atau setidaknya untuk sektor pajak yang bersangkutan, sedangkan pada retribusi daerah kontraprestasinya langsung kepada pembayar retribusi.⁹ Sehingga definisi pajak daerah harus diubah dengan dilakukan penambahan secara normatif dan tegas yaitu bahwa *pajak daerah harus pula digunakan untuk melayani kepentingan sektor pajak yang bersangkutan sebagai wujud kontraprestasi.*¹⁰ Hal ini karena idealnya dalam melaksanakan otonomi daerah harus bertumpu pada sumber-sumber pendapatan asli daerah sendiri atau lazim disebut PAD. Sementara itu, pendapatan asli daerah di Indonesia masih didominasi penerimaan dari pajak daerah. Apabila pajak daerah tidak memberikan kontra prestasi atau imbalan kepada sektor pajak yang bersangkutan akan berakibat tidak sejalan dengan maksud otonomi daerah yang bertujuan mengalihkan pelayanan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah terhadap masyarakat lokal.

⁸ *Ibid.* hlm.2 .

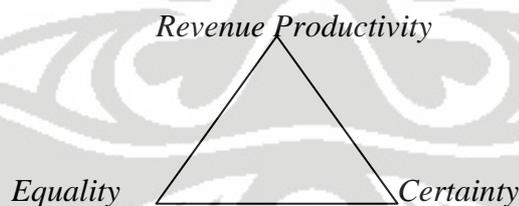
⁹ Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia* (Jakarta: Yellow Printing), hlm. 56.

¹⁰ *Ibid.* , hlm. 179.

Dalam *The Encyclopedia Americana*, asas-asas pemungutan pajak dinamakan asas *ease administration* yang terdiri dari *certainty, convenience, efficiency, simplicity* dan *neutrality*.¹¹

Dora Hancock dalam bukunya *Taxation: Policy and Practice*, mengutip pendapat Stiglitz Pemenang Nobel Ekonomi yang menyatakan bahwa 5 (lima) karakteristik yang diharapkan ada dalam sistem perpajakan, yaitu: (1) *ecomomically efficient: it should not have an impact on allocation of resources*; (2) *administratively simple: it should be easy and inexpensive to administer*; (3) *flexible: it should be easy for system to respond to changing ecocomic circumstances*; (4) *politically accountable: taxpayers should be able to determine what they are actually paying so that the political system can more accurately reflect the preferences of individuals*; (5) *fair: it should be seen to be fair in its impact on all individuals*.¹²

R. Mansury berpendapat bahwa asas-asas perpajakan yang harus dipegang teguh dan dijaga keseimbangannya agar tercapai sistem perpajakan yang baik sebagai berikut: (1) *The Revenue Adequacy Principle* untuk kepentingan pemerintah, (2) *The Equity Principle* untuk kepentingan masyarakat, (3) *Certainty Principle* untuk kepentingan pemerintah dan masyarakat.¹³ Dengan demikian, bila digambarkan secara sederhana sistem perpajakan yang baik dan ideal adalah seperti sebuah segitiga sama sisi.



Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan menyajikan bahwa asas *ease administration* secara keseluruhan sebagai berikut:¹⁴

Asas *Ease of Administration* terdiri dari:

¹¹ The Encyclopedia Americana, hlm. 291.

¹² Dora Hancock, *Taxation: Policy & Practice, 1997/1998 Edition*, (UK: Thomson Business Press, 1977), Hlm. 44.

¹³ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, (Jakarta: Ind. Hill-Co, 1996), hlm. 16.

¹⁴ Haulia Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan: Terori dan Aplikasi*, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2005), hlm. 133.

1. *Certainty*
 - a. Subjek
 - b. Objek
 - c. Dasar Pengenaan Pajak
 - d. Tarif
 - e. Prosedur
2. *Efficiency*
 - a. Dari segi fiskus: Administrative & Enforcement Cost relatif rendah
 - b. Dari segi Wajib pajak: Compliance Cost relatif rendah
3. *Convenience of Payment*
 - a. Pajak dipungut pada saat yang tepat (*Pay As You Earn*)
 - b. Penentuan Jatuh Tempo Pembayaran Pajak
 - c. Prosedur Pembayaran
4. *Simplicity*
 - a. Mudah Dilaksanakan
 - b. Tidak Berbelit-belit.

- Jelas
- Tegas
- Tidak Bermakna ganda dan tidak bisa ditafsirkan lain (*unambiguous*)
- Continuity

Menurut R. Santoso Brotodihardjo, ada berbagai teori untuk memberikan dasar menyatakan keadilan (*justification*) kepada hak negara untuk memungut pajak dari rakyatnya.¹⁵

1. Teori Asuransi

Termasuk dalam tugas negara adalah untuk melindungi orang dan segala kepentingannya, keselamatan dan keamanan jiwa, dan harta bendanya. Sebagaimana juga halnya dengan setiap perjanjian asuransi (pertanggungan) maka untuk perlindungan tersebut di atas diperlukan pembayaran premi. Dalam hal inilah, pajak dianggap sebagai pembayaran preminya yang pada waktu-waktu tertentu harus dibayar oleh masing-masing pihak.

2. Teori Kepentingan

Teori ini dalam ajarannya yang semula, hanya memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari penduduk seluruhnya. Pembagian beban ini harus didasarkan atas kepentingan orang masing-masing dalam tugas-tugas pemerintah yang bermanfaat baginya, termasuk juga perlindungan atas jiwa

¹⁵ Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 30.

orang-orang itu beserta harta bendanya. Maka sudah selayaknya bahwa biaya-biaya yang dikeluarkan oleh negara untuk menunaikan kewajibannya dibebankan kepada mereka.

3. Teori Gaya Pikul

Menurut teori ini, bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Untuk keperluan ini, diperlukan biaya-biaya yang dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan tersebut dalam bentuk pajak. Yang menjadi pokok pangkal teori inipun adalah asas keadilan yaitu tekanan bahwa pajak itu haruslah sama beratnya untuk setiap orang. Pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang dan untuk mengukur gaya pikul tersebut bisa digunakan besarnya kekayaan, penghasilan atau kemampuan pengeluaran/pembelanjaan seseorang.

4. Teori Kewajiban Pajak Mutlak atau Teori Bakti

Kebalikannya dengan ketiga teori sebelumnya yang tidak mengutamakan kepentingan-kepentingan negara di atas kepentingan warganya, maka teori ini berdasarkan atas paham *Organische Staatsleer* sehingga diajarkanlah olehnya bahwa justru karena sifat negara inilah maka timbullah hak mutlak untuk memungut pajak. Orang-orang tidak berdiri sendiri, dengan tidak adanya persekutuan. Oleh karenanya maka persekutuan itu yang menjelma dalam negara berhak atas satu dan lain. Semenjak berabad-abad hak ini telah diakui, dan orang-orang selalu menginsyafinya sebagai kewajiban asli untuk membuktikan tanda baktinya terhadap negara dalam bentuk pembayaran pajak.

5. Teori Asas Gaya Beli

Teori ini lebih modern karena tidak mempersoalkan asal mulanya negara memungut pajak, melainkan hanya melihat kepada efeknya dan memandang efek yang baik tersebut sebagai dasar keadilannya. Menurut teori ini, fungsi pemungutan pajak jika dipandang sebagai gejala dalam masyarakat dapat disamakan dengan pompa yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga-rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara dan kemudian menyalurkannya kembali ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara

hidup masyarakat dan membawanya ke arah tertentu. Teori ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan kepentingan individu, bukan pula kepentingan negara, melainkan kepentingan masyarakat yang meliputi keduanya. Teori ini menitikberatkan ajarannya kepada fungsi kedua dari pemungutan pajak yaitu fungsi mengatur.

B. PENGERTIAN DAN TIMBULNYA SENGGKETA KETETAPAN PAJAK

1. Pengertian Sengketa Pajak

Menurut kaidah hukum, sebenarnya ada dua jenis sengketa yang bisa timbul berkaitan dengan sengketa di bidang perpajakan yaitu sengketa regulasi atau peraturan pajak dan sengketa ketetapan pajak. Sengketa regulasi atau peraturan pajak harus diselesaikan melalui prosedur hak menguji (*toetsingsrecht*) atau *judicial review*.¹⁶ Hak menguji terdiri dari 2 (dua) yaitu (1) pengujian UU terhadap UUD 1945 yang dilakukan oleh Hakim Mahkamah Konstitusi sesuai UU Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman dan UU Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi, (2) pengujian peraturan perundang-undangan di bawah UU terhadap UU yang diatur dalam Pasal 11 ayat (2) huruf b UU Nomor 4 Tahun 2004. Sedangkan, sengketa ketetapan pajak harus diselesaikan melalui mekanisme yang diatur dalam UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Dalam tesis ini, yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang berkaitan dengan sengketa ketetapan pajak. Pengertian sengketa pajak menurut Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sebagai berikut:

¹⁶ Fatmawati, *Hak Menguji (toetsingsrecht) yang dimiliki hakim dalam sistem hukum Indonesia* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2006), hlm. 11 menyatakan ada perbedaan antara *toetsingsrecht* pada *civil law system* dan *judicial review* pada *common law system* yaitu:

1. Hak menguji (*toetsingsrecht*) merupakan kewenangan untuk menilai peraturan perundang-undangan terhadap UUD, sedangkan *judicial review* tidak hanya menilai peraturan perundang-undangan tetapi juga *administrative action* terhadap UUD.
2. Hak menguji (*toetsingsrecht*) terhadap peraturan perundang-undangan tidak hanya dimiliki oleh hakim, tetapi juga oleh lembaga negara lain yang diberi kewenangan tersebut berdasarkan peraturan perundang-undangan, sedangkan *judicial review* hanya merupakan kewenangan dari hakim pengadilan dalam kasus konkrit di pengadilan.

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.

Berdasarkan penjelasan tersebut, ternyata sengketa pajak mengandung unsur-unsur sebagai berikut:

- a. Adanya sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan;
- b. Adanya para pihak yang bersengketa;
- c. Adanya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan.

Masing-masing unsur sengketa pajak tersebut akan diuraikan dalam pembahasan di bawah ini.

2. Sebab-Sebab Timbulnya Sengketa Ketetapan Pajak

Pengertian sengketa menurut *Blacks Law Dictionary* adalah “*A Conflict or controversy especially one that has given rise to a particular lawsuit.*”¹⁷ Berdasarkan pengertian tersebut, sengketa merupakan suatu konflik, kontroversi atau perdebatan antara beberapa pihak yang akan menimbulkan suatu tuntutan hukum. Suatu konflik, kontroversi atau perdebatan yang tidak menimbulkan suatu tuntutan hukum oleh salah satu pihak maka tidak bisa disebut sengketa.

Dengan bahasa lain, sengketa, perselisihan atau dispute dalam *Advance Oxford Dictionary* diartikan sebagai berikut: “*Question the truth or validity of a statement (a claim) a decision, that it had not been made in correct legal form.*” Jika diterjemahkan secara bebas dapat diartikan sebagai pertanyaan atas kebenaran suatu klaim/tuntutan atau atas diberlakukannya keputusan yang dibuat tidak berdasarkan hukum atau perundang-undangan yang benar/tepat atau tidak proposional yang diterapkan oleh yang berwenang. Atau dengan kata lain pejabat yang bersangkutan melakukan tindakan/perbuatan “penyalahgunaan wewenang” (*misbruik van recht*).¹⁸

¹⁷ Lihat *Black's Law Dictionary*, hlm. 505.

¹⁸ Ali Purwito dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak: Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean dan Cukai, Edisi Revisi* (Jakarta: Lembaga Kajian Hukum Fiskal-Fakultas Hukum UI, 2007), hlm. 55.

Tuntutan hukum dalam bidang perpajakan berawal dalam bentuk permohonan keberatan, pembetulan, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dan pembatalan ketetapan pajak. Pada akhirnya, jika tidak dapat diselesaikan secara administrasi di Direktorat Jenderal Pajak maka tuntutan tersebut akan masuk ke lembaga peradilan dalam bentuk Banding atau Gugatan ke Pengadilan Pajak.

Untuk mengajukan sengketa perpajakan, pokok sengketa yang dikemukakan harus jelas apakah formal, yuridis atau material. Dengan demikian sengketa pajak dapat dikategorikan atas:¹⁹

- a. Sengketa karena kesalahan atau pelanggaran formal, yaitu sengketa ini terjadi jika perundang-undangan atau peraturan-peraturan pelaksanaan mengenai perpajakan tidak dipatuhi, misalnya tidak membuat faktur pajak, atau nota retur, tidak membuat pembukuan, pemblokiran ijin operasional dan sebagainya. Pelanggaran peraturan formal ini dapat menjadi sengketa jika pihak pejabat perpajakan menetapkan koreksi dan atau sanksi administrasi berupa denda berdasarkan peraturan yang berlaku. Sengketa formal biasanya disebabkan karena terdapat perbedaan persepsi, penafsiran ketentuan perundang-undangan ataupun penerapan peraturan antara fiskus dan wajib pajak. Atau dapat juga disebabkan oleh pelaksanaan penagihan utang, sita atau lelang.
- b. Sengketa yang bersifat yuridis yaitu mengenai kebenaran penerapan undang-undang.
- c. Sengketa karena kesalahan atau pelanggaran material, kemungkinan lebih disebabkan kesalahan bersifat kuantitatif misalnya dalam perhitungan, kesalahan pemberitahuan mengenai pajak-pajak terutang, tidak jelasnya norma penghitungan, tidak terdapat data pembanding untuk nilai pabean atau nilai transaksi, perbedaan dalam penafsiran dan penerapan klasifikasi barang atau perhitungan besarnya denda administrasi yang diterapkan dan lainnya.

Rochmat Soemitro menyebutkan sebab-sebab timbulnya sengketa pajak dalam pernyataannya sebagai berikut:

¹⁹ *Ibid.*, hlm. 57-58.

Dipertengkarkannya ketetapan itu dapat terjadi karena berbagai-bagai sebab sebagai berikut:

- I. Sebab-sebab yang sudah nyata dan jelas yang tidak lagi disangsikan oleh pihak lain, seperti:
 - a. kesalahan tulis atau hitung, baik yang merugikan maupun menguntungkan wajib pajak.
 - b. kekhilafan dalam peristiwa.
 - c. ditambahkannya denda pada ketetapan.
 - d. terjadinya perubahan dalam subyek/obyek pajak.
- II. Sebab-sebab yang belum jelas dan nyata yang masih dipertengkarkan oleh kedua pihak, seperti:
 - a. administrasi menyimpang dari surat pemberitahuan.
 - b. Wajib pajak tidak memberitahukan obyek yang kena pajak, hal mana kemudian diketahui oleh administrasi, sehingga mengakibatkan tagihan susulan.²⁰

Menurut Atep Adya Barata, sebab-sebab timbulnya sengketa pajak sebagai berikut:²¹

- a. Perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib pajak
- c. Keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penamaan akun/rekening pembukuan karena Wajib pajak tidak mengkomunikasikan secara benar.
- d. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- e. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib pajak dalam membedakan Laporan Keuangan Komersial dengan Laporan Keuangan Fiskal
- f. Perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung /dokumen transaksi.

Sedangkan, Ali Purwito dan Rukiah Komariah menyatakan bahwa sengketa perpajakan dalam praktek dapat timbul karena alasan-alasan sebagai berikut:²²

²⁰ Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia* (Bandung: Eresco,1991), hlm. 54.

²¹ Atep Adya Barata, *Memahami Pengadilan Pajak: Meminimaliasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*. (Jakarta: Elex Media Komputindo, 2003), hlm. 103.

²² Ali Purwito, *op.cit.*, hlm. 63.

- a. Pelaksanaan kewenangan perpajakan yang diberikan oleh undang-undang, dapat cenderung menjadi kebijakan melalui penerbitan surat ketetapan pajak, yang dapat menimbulkan ketidaksetujuan WP.
- b. Ketidapkahaman wajib pajak atas ketentuan perundang-undangan perpajakan yang bersifat dinamis mengikuti perkembangan dan perubahan di bidang bisnis dan perdagangan, mengakibatkan ketidaktahuan wajib pajak mengenai peraturan dan tata laksana yang harus diikuti.
- c. Wajib pajak menganggap bahwa apa yang diberitahukan selama ini ternyata dari hasil penelitian masih belum benar, lengkap atau jelas atau salah dalam penghitungan pajak, bea masuk yang harus dibayar dapat dianggap sebagai pelanggaran, kesengajaan atau kealpaan atau penyimpangan berakibat akan terkena koreksi dan sanksi.
- d. Masih rendahnya kesadaran untuk membayar pajak belum menyentuh "akar rumput" dan masih terbatas kepada perorangan atau pengusaha yang mempunyai iktikad baik atau mengetahui kewajiban membayar atau kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan perpajakan. Rendahnya kesadaran ini bukan hanya terjadi di kalangan bawah, tetapi justru lebih banyak di kalangan atas masyarakat.
- e. Bagaimanapun pembayaran pajak adalah kewajiban semua warga negara maupun orang asing penduduk Indonesia (domisili sesuai time test). Untuk mematuhi, pemerintah diberi kewenangan untuk memaksakan pelaksanaan undang-undang yang bersifat *coersive/imperative* (berbentuk perintah yang harus dilaksanakan) terhadap pembayaran pajak terutang yang timbul sejak peristiwa-peristiwa atau hal-hal yang ditentukan oleh hukum pajak terjadi.
- f. Wajib pajak khawatir akan sifat memaksa yang kelihatan baik dalam peraturan perundang-undangan, tetapi berbeda dalam pelaksanaannya sehingga menjadi tidak jelas.

3. Adanya Para Pihak Yang Bersengketa

Para pihak yang terlibat dalam sengketa pajak adalah Wajib pajak atau Penanggung Pajak dan Pejabat yang berwenang mengeluarkan keputusan.

a. Wajib pajak atau Penanggung Pajak

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 UU No. 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pengertian Wajib pajak sebagai berikut:

Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Istilah Penanggung Pajak yang ditemukan dalam Pasal 1 angka 28 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan sebagai berikut:

Penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

b. Pejabat yang Berwenang

Sesuai Pasal 1 angka 1 UU Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan batasan pejabat yang berwenang sebagai berikut:

Pejabat yang berwenang adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Bea dan Cukai, Gubernur, Bupati/Walikota atau pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

4. Adanya Keputusan Yang Dapat Diajukan Banding atau Gugatan

Yang dimaksud dengan keputusan sesuai Pasal 1 angka 1 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Pengertian "penetapan tertulis" tidak dijelaskan lagi dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak dan undang-undang perpajakan lainnya.

Jika dipakai pendekatan penafsiran hukum sistematis, maka pengertian "penetapan tertulis" dapat ditemukan dalam Penjelasan Pasal 1 angka 3 UU Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN). Menurut penjelasan UU PTUN, istilah "penetapan tertulis" terutama menunjuk

kepada isi dan bukan pada bentuk keputusan yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara. Keputusan ini memang diharuskan tertulis, namun yang disyaratkan tertulis bukanlah bentuk formalnya seperti surat keputusan pengangkatan dan sebagainya. Persyaratan tertulis itu harus untuk kemudian segi pembuktian. Oleh sebab itu, sebuah memo atau nota dapat memenuhi syarat tertulis tersebut.

Ruang lingkup keputusan pejabat administrasi negara juga mencakup dalam hal-hal sebagai berikut: (a) apabila Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara tidak mengeluarkan keputusan, sedangkan hal itu menjadi kewajibannya, maka hal tersebut disamakan dengan Keputusan Tata Usaha Negara; (b) jika suatu Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara tidak mengeluarkan keputusan yang dimohon, sedangkan jangka waktu sebagaimana ditentukan data peraturan perundang-undangan dimaksud telah lewat, maka Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara tersebut dianggap telah menolak mengeluarkan keputusan yang dimaksud; (c) dalam hal peraturan perundang-undangan yang bersangkutan tidak menentukan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2), maka setelah lewat jangka waktu empat bulan sejak diterimanya permohonan, Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang bersangkutan dianggap telah mengeluarkan keputusan penolakan.²³

Ketentuan dalam UU PTUN tersebut berbeda dengan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai *lex specialis* administrasi negara dalam bidang pajak. Dalam ketentuan peraturan perpajakan pada umumnya mengatur bahwa jika pejabat pajak belum memberikan keputusan sedangkan jangka waktu yang ditentukan telah lewat maka keputusan dianggap diterima. Misalnya dalam hal keberatan, dalam Pasal 26 ayat (5) UU KUP menyebutkan bahwa apabila jangka waktu 12 bulan telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima. Contoh lain lagi adalah masalah restitusi dalam Pasal 17 ayat (2) UU KUP yang menyatakan bahwa apabila setelah lewat jangka waktu Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan kelebihan pembayaran pajak tersebut dianggap dikabulkan.

²³ Pasal 3 UU Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Sebagai *lex specialis*, maka jika peraturan perundang-undangan perpajakan tidak mengaturnya maka mengacu kepada UU Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN) sebagai *lex generalis*. Misalnya terhadap perlakuan terhadap prosedur tertentu yang tidak ditentukan jangka waktunya dalam UU perpajakan berlakulah ketentuan dalam Pasal 3 ayat (3) UU PTUN yang menyatakan bahwa jika jangka waktu tidak ditentukan dalam peraturan maka setelah lewat 4 (empat) bulan sejak permohonan diterima, Direktorat Jenderal Pajak sebagai pejabat administrasi negara atau tata usaha negara dianggap telah mengeluarkan keputusan penolakan.

Penggunaan istilah "keputusan" yang dikeluarkan oleh pejabat administrasi sama artinya dengan ketetapan (*beschikking*) yang diperkenalkan oleh Prof. Mr. W.F. Prins. Dengan mengikuti definisi dari Prins, Rochmat Soemitro mendefinisikan "ketetapan (*beschikking*) adalah suatu perbuatan hukum sepihak yang dilakukan dalam lapangan "bestuur" oleh suatu badan penguasa berdasarkan wewenangnya yang khusus."²⁴

Dalam definisi tersebut mengandung unsur-unsur yang akan dijelaskan sebagai berikut: (1) perbuatan sepihak (*eenzijdig*), artinya bahwa ketetapan itu bukan merupakan hasil dari satu persetujuan untuk mana lazimnya diperlukan paling sedikit dua pihak. Ketetapan didasarkan semata-mata pada kehendaknya sendiri tanpa dipengaruhi oleh pihak lainnya; (2) perbuatan itu merupakan perbuatan hukum (*rechshandelling*), artinya bahwa perbuatan itu menimbulkan suatu akibat hukum, yaitu terjadinya atau hilangnya suatu ikatan, hak atau kewajiban; (3) perbuatan itu dilakukan dalam lapangan "bestuur" dan tidak dalam lapangan "judikatif" atau "legislatif" (*bestuursgebied*). Yang melakukan perbuatan itu dapat suatu badan yang termasuk dalam administrasi, tetapi dapat juga badan yang tergolong dalam kekuasaan judikatif; (4) perbuatan dilakukan oleh suatu badan penguasa (*overheidsorgan*), artinya bahwa perbuatan administrasi itu dapat juga dilakukan oleh suatu badan yang tidak termasuk dalam "bestuur" atau "administrasi", misalnya seorang hakim yang menunjuk seorang wali atau dalam hal pengampunan (*curatele stelling*); (5) perbuatan itu merupakan suatu perbuatan yang bersifat hukum publik, artinya bahwa keputusan itu

²⁴ Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, (Bandung: Eresco, 1991), hlm. 52.

didasarkan pada suatu wewenang yang istimewa yang hanya dapat dimiliki oleh suatu badan publik.²⁵

a. Keputusan Yang Dapat Diajukan Banding

Keputusan yang dapat diajukan Banding adalah Surat Keputusan Keberatan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP yang berbunyi sebagai berikut:”*Wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).*”

Kalau ditarik ke belakang, maka keputusan-keputusan yang dapat diajukan keberatan sebagai sumber awal terjadinya sengketa sesuai dengan Pasal 25 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP mencakup: Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB); Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT); Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN); Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB); atau Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

b. Keputusan yang Dapat Diajukan Gugatan

Keputusan yang dapat diajukan gugatan sesuai Pasal 23 UU Nomor 28 Tahun 2007 sebagai berikut:

- (1) Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan atau Pengumuman Lelang;
- (2) Keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
- (3) Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau
- (4) 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.

²⁵ *Ibid.*, hlm. 52.

C. PENYELESAIAN SENGKETA KETETAPAN PAJAK

Rochmat Soemitro menggunakan istilah "peradilan administrasi pajak" untuk menyebutkan proses penyelesaian yang berhubungan dengan sengketa bidang perpajakan melalui pernyataan sebagai berikut:

Kami memberikan arti luas, kepada istilah "peradilan administrasi pajak" yaitu penyelesaian semua macam dan semua bentuk perselisihan mengenai pajak-pajak. Oleh karena itu, penyelesaian perselisihan pajak oleh pejabat yang termasuk dalam administrasi tercakup dalam pengertian itu juga.²⁶

Sedangkan syarat-syarat adanya peradilan administrasi dapat dilihat dari syarat umum dan syarat khusus. Syarat Umum meliputi: (a) adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum yang dapat diterapkan pada suatu persoalan, (b) adanya suatu perselisihan hukum yang konkret, (c) adanya sekurang-kurangnya dua pihak (yang berlawanan), (d) adanya suatu aparat peradilan yang berwenang dalam memutuskan perselisihan. Sedangkan syarat khusus meliputi: (a) salah satu pihak harus "administrasi" yang menjadi terikat karena perbuatan salah seorang pejabat dalam batas wewenangnya, (b) hukum yang diterapkan harus bersifat "hukum publik" (termasuk hukum administrasi negara).²⁷

Selanjutnya, peradilan administrasi mengenai pajak secara luas mencakup sebagai berikut:²⁸

- 1) **Peradilan Administrasi Tak Murni** ialah semua peradilan yang tidak sepenuhnya memiliki syarat-syarat peradilan administrasi, umpamanya karena tidak nyata ada suatu perselisihan atau badan (cq. Pejabat) yang mengadili termasuk dalam atau merupakan bagian dari salah satu pihak. Dalam golongan peradilan administrasi tak murni, dapat dibedakan lagi:
 - a) **Ketetapan Administrasi Murni**²⁹, dengan syarat-syarat: (1) tidak nyata benar adanya perselisihan antara dua pihak, (2) pejabat yang memutuskan tergolong dalam atau merupakan bagian dari

²⁶ *Ibid.*, hlm. 49.

²⁷ *Ibid.*, hlm. 10-15.

²⁸ *Ibid.*, hal. 118.

²⁹ Menurut UU No. 28 Tahun 2007 tentang KUP yang baru, ketentuan yang sama diatur dalam Pasal 16 bahwa pada intinya menyatakan atas permohonan WP atau karena jabatannya dapat membetulkan ketetapan pajak (*beschikking*) yang penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam perundang-undangan perpajakan.

administrasi,(3) keputusan yang diambil semata-mata tergantung pada pertimbangan dan kebijaksanaan pejabat,(4) tidak ada kemungkinan naik banding.

- b) **Quasi peradilan**³⁰, mengandung unsur-unsur sebagai berikut: (1) nyata ada perselisihan antara fiskus dan wajib pajak, (2) yang memutuskan perkara ialah pejabat yang termasuk atau merupakan bagian dari administrasi, (3) ada kewajiban administrasi untuk memberi keputusan (4)merupakan penyelesaian perselisihan dalam mana dapat dipertimbangkan lagi segala kesalahan, kekurangan, kekhilafan yang terjadi pada perhitungan pajak dan dapat diteruskan pada "tingkat lebih atas".
 - c) **Ketetapan Semi Administrasi** adalah ketetapan yang diambil oleh suatu pejabat atau badan yang sama sekali berada di luar administrasi.³¹
 - d) **Semi Peradilan** adalah suatu peradilan, artinya bahwa disini benar terdapat suatu perselisihan antara dua pihak yang harus diputuskan oleh suatu pejabat atau dewan . Yang memberikan corak khas bahwa suatu peradilan itu disebut semi-peradilan ialah bahwa pejabat atau dewan yang memutuskan perkara itu berada di luar administrasi.³²
- 2) **Peradilan Administrasi Murni** ialah peradilan yang sepenuhnya memenuhi syarat-syarat peradilan administrasi. Ditekankan bahwa aparatur yang mengadakan peradilan tersebut adalah suatu aparatur yang berdiri sendiri, yang tidak merupakan bagian dari salah satu pihak atau di bawah pengaruh para pihak yang berselisih. Sekarang ini peradilan administrasi murni untuk sengketa pajak dilaksanakan oleh Pengadilan Pajak berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

³⁰ Menurut UU No. 28 Tahun 2008 tentang KUP yang baru, ketentuan yang sama diatur dalam Pasal 26 tentang Keberatan dan Pasal 36 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak, Pembatalan STP dan pembatalan pemeriksaan atau SKP yang dilaksanakan tanpa SPHP atau Pembahasan Akhir.

³¹ Dalam UU No. 28 Tahun 2007 tentang KUP yang baru, tidak ada ketentuan yang mengatur kasus tersebut.

³² Dalam UU No. 28 Tahun 2007 tentang KUP yang baru, tidak ada ketentuan yang mengatur kasus tersebut

Menurut penulis, konsep penyelesaian sengketa pajak menurut Rochmat Soemitro dapat diadaptasi dengan mengelompokkan menjadi dua saja yaitu upaya peradilan administrasi tak murni dan upaya peradilan administrasi murni.

1. Penyelesaian Secara Peradilan Administratif Tak Murni

Semua produk hasil penetapan pejabat administrasi merupakan ketetapan administrasi murni (*beschikking*). Menurut Prof. Prins dalam bukunya "*inleiding in het Admin. Recht van Indonsia*", ketetapan administrasi murni (*beschikking*) adalah perbuatan hukum sepihak yang dilakukan dalam lapangan *bestuur* (praja) oleh suatu badan penguasa berdasarkan wewenangnya yang khusus.³³

Ketetapan pajak yang tidak benar dapat dikurangi/dibatalkan dengan dua macam cara yaitu: karena Jabatan (*ex-officio*) atau atas permintaan Wajib pajak. Dalam berbagai literatur mengenai hukum pajak, penyelesaian sengketa secara administrasi disebut juga penyelesaian sengketa dengan ***Lembaga Keberatan atau Hakim Doleansi***.

Sesuai dengan UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka penyelesaian secara administrasi dapat ditempuh sebagai berikut:

a. Pembetulan Menurut Pasal 16 UU KUP

Atas permohonan Wajib pajak atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Atas permohonan pembetulan tersebut, Direktur Jenderal Pajak harus memberikan keputusan dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permohonan pembetulan diterima. Apabila jangka waktu 6 (enam)

³³ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Jakarta: Refika Adhitama, 2003), hlm. 70.

bulan telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak belum memberikan keputusan maka permohonan pembetulan Wajib pajak dianggap dikabulkan.

b. Keberatan Menurut Pasal 26 UU KUP

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- 1) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
- 2) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
- 3) Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
- 4) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB); atau
- 5) Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pengajuan keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak dengan tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.

c. Pengurangan atau Penghapusan atau Pembatalan Menurut Pasal 36 UU KUP

Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib pajak dapat:

- 1) Mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.
- 2) Mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar.
- 3) Mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar atau
- 4) Membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:

- a. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan, atau
- b. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib pajak.

2. Penyelesaian Secara Peradilan Administrasi Murni

Penyelesaian sengketa pajak secara peradilan administrasi murni dilakukan hanya dengan cara mengajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan sebagai berikut: "Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak."

Pengadilan Pajak memenuhi syarat sebagai badan peradilan administrasi dengan alasan-alasan sebagai berikut:

- a) Syarat Umum (Sebagai Suatu Instansi Peradilan)
 - 1) Adanya suatu peraturan hukum yang abstrak yang mengikat umum dan merupakan peraturan umum yang harus ditaati. Peraturan itu dapat tertulis ataupun tidak. Dalam hal ini adalah UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
 - 2) Adanya suatu perselisihan hukum yang konkret.
 - 3) Adanya sekurang-kurangnya dua pihak (yang berlawanan).
 - 4) Adanya suatu aparatur peradilan yang berwenang dalam memutuskan perselisihan. Aparatur tersebut dapat berbentuk; peradilan tingkat pertama (pengadilan negeri), peradilan tingkat banding (pengadilan tinggi) dan peradilan tertinggi (Mahkamah Agung). Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Upaya hukum luar biasa dapat ditempuh dengan mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
- b) Syarat Khusus (Sebagai Suatu Instansi Peradilan Administrasi dalam bidang Pajak)
 - 1) Salah satu pihak merupakan bagian dari administrasi negara, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak.

- 2) Hukum yang diterapkan harus bersifat "hukum publik" (termasuk hukum administrasi negara).

Keberadaan dan pengakuan Pengadilan Pajak sebagai pengadilan administrasi dalam bidang pajak diperkuat dalam Pasal 27 Ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 yang menyatakan bahwa "Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara."³⁴ Ketentuan tersebut sebenarnya untuk menyesuaikan eksistensi Pengadilan Pajak yang telah diakui dalam Pasal 9A UU No. 9 Tahun 2004 tentang Perubahan UU No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara. Pasal 9A menyatakan "Di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dapat diadakan pengkhususan yang diatur dengan undang-undang." Dalam memori penjelasan Pasal 9A UU No. 9 Tahun 2004 dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan "pengkhususan" adalah deferensiasi atau spesialisasi di lingkungan peradilan tata usaha negara, misalnya Pengadilan Pajak.

D. TINJAUAN KASUS-KASUS SENGKETA KETETAPAN PAJAK YANG MEMUAT PERMASALAHAN KEADILAN, KEPASTIAN DAN KEMANFAATAN

Berdasarkan penelitian atas putusan Pengadilan Pajak selama tahun 2007 ditemukan kasus-kasus yang bersifat yurisprudensi yang dapat dijadikan bahan pembahasan karena mengandung permasalahan yang berhubungan dengan keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Di bawah ini akan diuraikan secara singkat latar belakang sengketa ketetapan pajak atas 8 (delapan) kasus yang diambil dari putusan Pengadilan Pajak yang berhubungan dengan keadilan, kepastian dan kemanfaatan tersebut.

³⁴ Bandingkan dengan ketentuan dalam Pasal 27 Ayat (2) UU No. 16 Tahun 2000 tentang KUP yang lama menyatakan " Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara." Hal ini karena pada saat UU KUP yang lama diundangkan, sengketa pajak dalam banding dan gugatan masih ditangani Badan Peradilan dan Sengketa Pajak (BPSP). Pengadilan Pajak baru dibentuk tahun 2000 berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

1. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Pengenaan PPN Jasa Maklon Internasional

Dalam masalah sengketa pengenaan PPN atas jasa maklon internasional³⁵, melalui putusan No. Put.11969/PP/M.III/16/2007 tanggal 28 September 2007, Pengadilan Pajak memutuskan mengabulkan permohonan pemohon banding (wajib pajak). Dengan demikian, atas penyerahan jasa maklon di dalam daerah pabean Republik Indonesia (dalam negeri) tetapi di manfaatkan di luar daerah pabean Republik Indonesia tidak terutang PPN. Putusan Pengadilan Pajak yang memuat sengketa ketetapan pajak yang sama dan diputus sama dalam tahun 2007 adalah Put.11631/PP/M.VI/16/2007 tanggal 31 Agustus 2007 dan Put.11632/PP/M.VI/99/2007 tanggal 31 Agustus 2007.

Perkara ini bermula ketika wajib pajak/Pengusaha Kena Pajak sebagai Pemohon banding mengajukan banding ke Pengadilan Pajak atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor:KEP-1239/WPJ.07/BD.05/2006 tanggal 20 Juli 2006 yang menolak keberatan Wajib pajak atas pengenaan PPN atas jasa maklon internasional.

Pemohon banding adalah Pengusaha Kena Pajak yang melaksanakan jasa maklon dan juga menerima pekerjaan subkontraktor dari Pengusaha Kena Pajak yang berada di Kawasan Berikat. Atas hasil pekerjaan yang dilakukan, pemohon banding mengirimkan kembali hasil pekerjaan tersebut kepada pemilik barang semula yang berada di luar negeri (di luar Daerah Pabean) dan pemberi kerja subkontrak yang berkedudukan di Kawasan Berikat.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai terbanding berpendapat bahwa jasa maklon internasional terutang PPN karena penyerahan jasa dilakukan di dalam daerah pabean Republik Indonesia, walaupun dimanfaatkan di luar daerah pabean. Dasar hukumnya adalah Pasal 4 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang

³⁵ Pengertian Jasa Maklon menurut pajak mengacu pada KEP-170/PJ/2002 tanggal 1 Mei 2002 yang menyatakan bahwa jasa maklon adalah semua pemberian jasa dalam rangka proses penyelesaian suatu barang tertentu yang proses pengerjaannya dilakukan oleh pihak pemberi jasa (disubkontrakkan), sedangkan spesifikasi, bahan baku dan atau barang setengah jadi dan atau bahan penolong/ pembantu yang akan diproses sebahagian atau seluruhnya disediakan oleh pengguna jasa, dan kepemilikan atas barang jadi berada pada pengguna jasa.

Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 menyebutkan sebagai berikut:

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a) penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- b) impor Barang Kena Pajak;
- c) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- d) pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e) pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau
- f) ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.”

Penjelasan UU:

Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak meliputi baik Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi belum dikukuhkan. Penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a) jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak
- b) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan
- c) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Wajib pajak sebagai pemohon banding tidak setuju dengan pendapat Terbanding. Pemohon banding menyatakan bahwa oleh karena imbalan jasa CMT atas pembuatan pakaian jadi yang dilakukan oleh pemohon banding berdasarkan order dari buyer luar negeri dan hasil pekerjaan berupa pakaian jadi tersebut diserahkan Pemohon banding di luar negeri (bukan di dalam daerah pabean) maka menurut Pemohon banding atas penyerahan jasa tersebut tidak memenuhi ke-3 syarat tersebut dan karenanya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

2. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Pengenaan PPN atas Jasa Kepelabuhan Internasional

Dalam kasus sengketa pajak mengenai pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional, aspek keadilan juga menjadi bahan pertimbangan dalam memutuskan perkara. Melalui putusan Nomor: Put-11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007, Majelis Hakim memutuskan bahwa atas jasa kepelabuhan internasional tidak terutang PPN. Putusan Pengadilan Pajak yang memuat sengketa ketetapan pajak yang sama dan

diputuskan sama dalam tahun 2007 adalah Put.10177/PP/M.VI/16/2007 tanggal 12 Maret 2007 dan Put.1078/PP/M.VI/99/2007 tanggal 12 Maret 2007.

Sengketa pokok dalam kasus ini adalah masalah pengenaan PPN atas jasa pelabuhan yang diberikan oleh pemohon banding (wajib pajak) sebagai operator pelabuhan kepada kapal-kapal yang melayari jalur internasional. Terbanding (Direktorat Jenderal Pajak) melakukan koreksi dan mengenakan PPN atas penyerahan jasa kepelabuhan kepada kapal yang melayari jalur internasional. Dasar hukum yang dipakai oleh terbanding adalah Pasal 4A ayat (3) UU PPN dan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2002 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN menyatakan bahwa kelompok-kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN namun jasa kepelabuhan tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenakan PPN. Surat Menteri Keuangan Nomor S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1999 dan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999 tentang PPN atas Jasa Kepelabuhan untuk Kapal Jalur Internasional bertentangan dengan peraturan perundang-undangan di atasnya maka dengan sendirinya surat Menkeu dan Dirjen Pajak tersebut tidak berlaku. Dengan demikian, atas jasa kepelabuhan kepada kapal yang melayari jalur internasional dikenakan dan terutang PPN.

Pemohon banding berpendapat bahwa atas jasa kepelabuhan yang meliputi jasa tunda, pandu, tambat dan labuh yang diterima oleh Perusahaan Angkutan Laut Nasional atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, baik untuk kapal pelayaran jalur internasional maupun dalam negeri.

3. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Pembatalan Secara Formal Keputusan Terbanding

Masalah keadilan juga perlu kita kaji dan diskusikan dalam kasus pembatalan produk hukum terbanding (fiskus) secara formal oleh Majelis Hakim tanpa adanya gugatan/tuntutan dari pemohon banding (wajib pajak). Dalam setiap melakukan pemeriksaan dalam persidangan, Majelis Hakim selalu melakukan penelitian kembali produk hukum dan keputusan terbanding apakah memenuhi syarat formal atau tidak. Jika memenuhi syarat formal maka pemeriksaan bisa dilanjutkan ke sengketa materi. Tetapi jika berdasarkan pemeriksaan formal,

produk hukum terbanding ternyata tidak memenuhi syarat formal maka dapat dibatalkan oleh Majelis Hakim. Pemeriksaan formal oleh Majelis Hakim meliputi:

- a. Pemenuhan formal penerbitan Surat Ketetapan Pajak.
- b. Pemenuhan formal pengajuan surat keberatan, pembetulan, pengurangan, penghapusan atau pembatalan ketetapan pajak.
- c. Pemenuhan formal penerbitan Keputusan Terbanding.
- d. Pemenuhan formal pengajuan surat banding.

Dalam kaitannya dengan kaidah hukum, pertanyaannya adalah apakah pembatalan produk hukum oleh Majelis Hakim termasuk *Ultra Petita* karena Wajib pajak biasanya tidak keberatan dengan prosedur dan tata cara secara formal tetapi Wajib pajak keberatan dengan materi sehingga sengketa bersifat materi. Kalau Wajib pajak hanya mengajukan sengketa materi, kenapa Majelis Hakim memutuskan secara formal.

Semua berkas sengketa ketetapan pajak yang masuk ke Pengadilan Pajak selalu dilakukan pengujian dan penelitian kembali secara formal atas produk hukum dan keputusan Terbanding. Sebagai contoh dalam Putusan Nomor: Put.10288/PP/M.V/15/2007, Majelis Hakim membatalkan Keputusan Terbanding Nomor: KEP-269/WPJ.06/BD.06/2006 tanggal 12 April 2006 tentang Keberatan atas SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2002 Nomor 00089/206/02/028/05 tanggal 17 Januari 2005.

4. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Jawaban Konfirmasi atas Kredit Pajak

Pengadilan Pajak mempertimbangkan aspek keadilan dalam kasus sengketa pajak mengenai jawaban konfirmasi kredit pajak berupa Bukti Potong PPh, Faktur Pajak Masukan PPN dan pembayaran pajak melalui SSP (Surat Setoran Pajak). Dalam beberapa kasus, terbanding (fiskus) sering melakukan koreksi dan menagih tambahan pajak melalui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan karena berdasarkan jawaban konfirmasi dari pihak ketiga misalnya bank menyatakan “Tidak Ada” atau jawaban konfirmasi belum diterima. Pengadilan Pajak bersikap bahwa sepanjang pemohon banding (wajib pajak) dapat membuktikan adanya pembayaran maka kredit pajak

berupa Bukti Potong PPh, Faktur Pajak Masukan PPN dan pembayaran SSP tersebut maka bisa diterima dan diakui.

Pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut terdapat dalam banyak putusan-putusan yang di dalamnya mengandung sengketa mengenai jawaban konfirmasi atas kredit pajak. Contoh dalam kasus ini adalah putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10606/PP/M.IV/15/2007 tanggal 4 Mei 2007 yang didalamnya terdapat sengketa mengenai kredit pajak. Sengketa bermula ketika terbanding (fiskus) melakukan koreksi kredit pajak PPh Pasal 23 yang dikreditkan dalam SPT Tahunan PPh Badan Tahun 2002 dengan alasan dua alasan yaitu

- a. Surat konfirmasi yang dikirimkan ke KPP Tanah Abang Satu telah dijawab dengan surat Nomor: S-487/WPJ.05/KP.1006/2005 tanggal 28 Juni 2005 yang menyatakan bahwa Pemohon banding tersebut tidak ada di Master File.
- b. Surat konfirmasi yang dikirimkan ke KPP Wajib pajak Besar Satu dan KPP Balikpapan ternyata belum diterima jawabannya sampai dengan diterbitkannya produk hukum.

Pemohon banding (wajib pajak) tidak setuju dengan koreksi Terbanding atas jawaban konfirmasi yang menyatakan “Tidak Ada” dengan alasan bahwa bukti potong PPh Pasal 23 tersebut merupakan kredit pajak yang sah dan menunjukkan adanya pemotongan PPh Pasal 23 oleh pelanggan Pemohon banding, sehingga apabila ada masalah administrasi yang menyebutkan tidak ada pemotongan, semestinya merupakan tanggung jawab pelanggan dan KPP terkait. Disamping itu, Pemohon banding tidak setuju atas koreksi atas jawaban konfirmasi yang belum diterima dengan alasan bahwa Pemohon banding mendapat informasi bahwa KPP terkait yang dimintakan konfirmasi belum bisa memberikan jawaban konfirmasi dimaksud karena sebagian dokumen yang diperlukan untuk memberikan konfirmasi dimaksud hilang saat terjadi pemindahan dokumen akibat reorganisasi internal . Pemohon banding merasa diperlakukan tidak adil karena menanggung kerugian akibat masalah administrasi di pihak Terbanding.

5. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Kewajiban Pembayaran 50% dari Pajak yang Terutang

Aspek keadilan dan kepastian menjadi pertimbangan Pengadilan Pajak dalam masalah adanya persyaratan formal pengajuan banding yang mewajibkan pemohon banding untuk membayar lebih dahulu 50% dari jumlah pajak yang terutang. Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).

Selama ini, terjadi perbedaan pendapat antara terbanding (fiskus) dan pemohon banding (wajib pajak) mengenai batasan jumlah pajak terutang yang menjadi dasar pembayaran 50%. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada tidak mengatur secara tegas dan jelas sehingga masing-masing pihak mempunyai penafsiran sendiri. Dalam suatu produk hukum yang mewajibkan wajib pajak melakukan pembayaran yaitu SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) dan SKPKBT (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan), unsur-unsurnya dapat dirinci sebagai berikut:

| SKPKB/SKPKBT PPh | | SKPKB/SKPKBT PPN/PTLL | |
|--|-----------------------------|---|-----------------------------|
| Dasar Pengenaan Pajak/ Penghasilan Kena Pajak | A | Dasar Pengenaan Pajak | A |
| Pajak Terutang | $B = \text{Tarif} \times A$ | Pajak Keluaran | $B = \text{Tarif} \times A$ |
| Kredit Pajak | C | Pajak Masukan | C |
| Jumlah yang Kurang/Lebih Bayar | $D = B - C$ | Jumlah yang Kurang/Lebih Bayar | $D = B - C$ |
| Sanksi Administrasi | E | Sanksi Administrasi | E |
| Jumlah Pajak yang Masih Kurang/Lebih Dibayar | $F = D + E$ | Jumlah Pajak yang Masih Kurang/Lebih Dibayar | $F = D + E$ |

Terbanding (fiskus) berpendapat bahwa yang dimaksud dengan jumlah pajak yang terutang adalah jumlah pajak yang masih harus dibayar (nilai yang tertulis dalam huruf F). Dasar hukum yang dipakai oleh terbanding (fiskus) adalah Pasal 20 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 yang menyatakan bahwa:

Jumlah pajak yang terutang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, yang tidak dibayar oleh Penanggung Pajak sesuai dengan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ditagih dengan Surat Paksa.

Berdasarkan pasal 20 tersebut terlihat jelas bahwa yang dimaksud dengan pajak yang terutang adalah pajak yang tercantum dalam produk hukum seperti SKPKB atau SKPKBT sebagai dasar untuk penagihan pajak. Artinya bahwa pajak yang terutang merupakan pajak yang harus dibayar yang tercantum di dalam SKPKB/SKPKBT sebagai satu kesatuan dasar pembayaran utang pajak termasuk di dalamnya kredit pajak dan sanksi administrasi. Adanya hubungan langsung antara persyaratan banding yang mewajibkan Wajib pajak harus membayar 50% dari jumlah pajak yang terutang dengan penagihan pajak dapat ditunjukkan dari bunyi pasal 27 ayat (5) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 yang menyatakan bahwa “Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.”

Pengadilan Pajak melalui putusan-putusannya berpendapat bahwa yang dimaksud dengan jumlah pajak yang terutang adalah pajak terutang hasil perkalian antara Dasar Pengenaan Pajak atau Penghasilan Kena Pajak dengan tarif pajak (nilai yang tertulis dalam huruf B). Semua sengketa ketetapan pajak atas SKPKB atau SKPKBT yang mengharuskan pembayaran, pada waktu mengajukan banding diharuskan membayar dengan perhitungan seperti di atas, sebagai contoh adalah putusan banding Nomor Put.10612/PP/M.X/15/2007 tanggal 4 Mei 2007.

6. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Tanggal Penerbitan dan Tanggal Pengiriman Surat Ketetapan Pajak

Putusan Pengadilan Pajak yang menekankan pentingnya aspek kepastian hukum dapat ditemukan dalam sengketa mengenai tanggal yang dipakai sebagai dasar penghitungan jangka waktu 3 (tiga bulan) pengajuan keberatan apakah tanggal pada saat produk hukum diterbitkan atau tanggal pada saat produk hukum dikirimkan kepada wajib pajak. Dalam putusan Pengadilan Pajak No. Put-10632/PP/M.I/15/2007 tanggal 10 Mei 2007, Majelis Hakim memutuskan bahwa untuk menjamin kepastian hukum maka jangka waktu 3 (tiga) bulan pengajuan keberatan dihitung sejak diterbitkan produk hukum surat ketetapan pajak yang berupa SKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN dan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga.

Sengketa pajak dalam putusan ini berawal dari surat Terbanding (fiskus) Nomor S-022/WPJ.07/KP.0406/2006 tanggal 26 Januari 2006 yang isinya menyatakan bahwa permohonan keberatan Pemohon banding menolak permohonan keberatan pemohon banding (wajib pajak) karena telah melampaui jangka waktu 3 (tiga) bulan, maka permohonan pemohon banding tidak dianggap sebagai Surat Keberatan, sehingga tidak dapat dipertimbangkan.

Menurut pemohon banding, batas waktu pengajuan keberatan adalah 3 (tiga) bulan dihitung dari sejak diterimanya SKPLB yaitu tanggal 20 September 2005 sesuai cap pos, sehingga batas waktu pengajuan adalah tanggal 20 Desember 2005. Dengan demikian, apabila pemohon banding mengajukan surat keberatan pada tanggal 14 Desember 2005 seharusnya masih memenuhi jangka waktu pengajuan keberatan.

7. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai UU Perpajakan yang Berlaku Bagi Kontrak Karya

Dalam sengketa mengenai penafsiran isi dari suatu kontrak karya jelas-jelas aspek kepastian hukum sangat penting dalam penegakkan hukum. Melalui Putusan Nomor: Put.11482/PP/M.III/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007, Majelis Hakim menafsirkan dan memutuskan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan bagi suatu kontrak karya adalah ketentuan peraturan

perpajakan yang berlaku pada waktu ditandatangani kontrak karya. Semua sengketa ketetapan pajak dalam kasus yang sama atas nama Pemohon banding tersebut selalu diputus dengan putusan yang sama.

Pokok sengketa pada intinya adalah bahwa terbanding menyatakan bahwa Pajak Masukan yang dikreditkan oleh pemohon banding tidak dapat dikreditkan karena penyerahan yang dilakukan oleh pemohon banding adalah penyerahan yang tidak terutang PPN sesuai dengan pasal 9 ayat (5) UU Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 18 Tahun 2000. Surat Dirjen Pajak kepada pemohon banding Nomor S-1090/PJ.51/2002 tanggal 24 Oktober 2002 menjelaskan bahwa emas batangan sekarang bukan BKP maka Pasal 13 butir 7 huruf 1.a. Kontrak Karya tersebut dianggap tidak berlaku sehingga pemohon banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan/ekspor emas batangan.

Pemohon banding berpendapat bahwa ketentuan yang diatur dalam Kontrak Karya bersifat *lex specialis* dan kedudukannya dipersamakan dengan undang-undang. Pada Pasal 13 ayat (7) huruf i.a. dari Kontrak Karya menyatakan bahwa penjualan emas batangan merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang terutang PPN sehingga Pajak Masukan atas yang berhubungan langsung kegiatan usahanya dapat dikreditkan dan dimintakan restitusi atau pengembalian pajak.

8. Sengketa Ketetapan Pajak Mengenai Pengenaan PPN atas Jasa Angkutan

Ketaatan asas pada hirarkhi hukum sebagai salah satu ciri kepastian hukum dapat ditemukan pada sengketa mengenai pengenaan PPN atas jasa angkutan umum. Dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.11264/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007, Majelis Hakim memutuskan untuk membatalkan pengenaan PPN atas jasa angkutan tahun pajak 2001 karena Keputusan Dirjen Pajak yang mengaturnya tidak mendapatkan delegasi wewenang dari peraturan di atasnya sehingga hirarkhi hukum tidak diterapkan secara konsisten. Putusan Pengadilan Pajak dalam sengketa ketetapan pajak yang sama dan diputus sama adalah Put. Put.11263/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007.

Pokok sengketa dalam kasus ini adalah terbanding mengenakan PPN 10% atas penyerahan jasa angkutan laut yang dilakukan oleh Pemohon banding. Alasan terbanding karena perusahaan pemohon banding bukan sebagai perusahaan jasa angkutan umum karena tidak memenuhi syarat-syarat sebagaimana dimaksud dalam KEP-370/PJ/2002 tanggal 8 Juli 2002.

Menurut pemohon banding, pada dasarnya perusahaan telah memenuhi kriteria jasa angkutan umum karena jasa yang pemohon banding serahkan kepada pihak pelanggan/penumpang adalah jasa angkutan umum di laut dengan menggunakan kapal yang diselenggarakan oleh pengusaha angkutan laut untuk mengangkut barang dalam satu perjalanan/lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain dengan dipungut bayaran dengan cara:

- a. Tidak ada perjanjian antar perusahaan Pemohon banding dengan pihak penumpang.
- b. Waktu dan tempat pada dasarnya tidak ditentukan oleh pihak penumpang/pengguna jasa Pemohon banding.
- c. Orang dan/atau barang yang diangkut tidak khusus/tertentu, karena pada dasarnya semua pihak dapat menjadi penumpang/pengguna kapal Pemohon banding.
- d. Kapal dapat dipergunakan untuk keperluan lain (oleh penumpang/pengguna jasa lain).

BAB IV
DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK
TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEADILAN, KEPASTIAN DAN
KEMANFAATAN

Pajak merupakan bidang ilmu multi dimensi yang dapat dikaji dari berbagai pendekatan disiplin ilmu. Menurut Rochmat Soemitro, pendekatan dalam memahami pajak bisa dilakukan pendekatan dari segi hukum, segi ekonomi, segi sosiologi, segi keuangan, segi pembangunan, segi administratif dan sebagainya. Dengan cara pendekatan ini, akan memberikan corak tertentu pada pengertian pajak.¹

Pendekatan dari segi hukum mencakup juga dasar falsafah hukum pajak dan pembenaran (*rechvaardiging*) pemungutan pajak. Pajak dilihat dari segi hukum dapat didefinisikan sebagai perikatan yang timbul karena undang-undang (bukan perjanjian) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*Tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran (fungsi budgeter).² Dari pengertian pajak secara hukum tersebut mengandung makna tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Pajak harus memberi rasa keadilan dalam bentuk jumlah pembayaran kepada negara yang disesuaikan dengan kemampuan tiap-tiap orang. Kewajiban pembayaran pajak harus ditentukan oleh undang-undang menunjukkan adanya kepastian hukum. Sedangkan fungsi pajak untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara menunjukkan perlunya tujuan hukum kemanfaatan dalam setiap pemungutan pajak.

Pendekatan pajak dari segi hukum juga berarti bahwa segala pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang sebagaimana tercantum dalam Pasal 23A UUD 1945 Perubahan Ketiga yang menyatakan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Di dalam pertimbangan dan penjelasan umum undang-undang yang mengatur

¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I* (Bandung: Refika Aditama, 1996), hlm. 50.

² *Ibid.*, hlm. 51

masalah perpajakan misalnya UU KUP, UU PPh dan UU PPN dapat ditemukan bahwa keadilan dan kepastian menjadi tujuan dari perubahan undang-undang disamping prinsip kesederhanaan, peningkatan pelayanan dan pemanfaatan teknologi informasi. Pada akhirnya, tujuan dari pembentukan hukum pajak melalui perubahan undang-undang tersebut adalah penerimaan negara untuk membiayai pembangunan sebagai tujuan kemanfaatan dalam hukum. Tujuan hukum keadilan dan kepastian juga tercantum di dalam pertimbangan dan penjelasan umum undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Prinsip-prinsip keadilan dan kepastian tercantum dalam pertimbangan undang-undang huruf e yang menyatakan sebagai berikut "Bahwa karenanya diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan *keadilan* dan *kepastian hukum* dalam penyelesaian Sengketa Pajak".

Pengadilan Pajak sebagai salah satu unsur peradilan negara mempunyai kewajiban menetapkan dan menegakkan hukum dan keadilan bagi masyarakat terutama yang berkaitan dengan sengketa ketetapan pajak.³ Oleh karena itu, hakim Pengadilan Pajak berkewajiban untuk menerapkan dan menegakkan hukum dan keadilan yang terkandung di dalam undang-undang perpajakan baik UU KUP, UU PPh maupun UU PPN. Disamping itu, hakim dimungkinkan juga untuk melakukan pembentukan hukum kalau hasil penemuan hukumnya menjadi yurisprudensi tetap yang diikuti oleh para hakim dan merupakan pedoman bagi masyarakat.⁴ Walaupun Indonesia sebagai negara penganut *civil law* yang tidak menggunakan doktrin *stare decisis*⁵, tetapi penggunaan doktrin tersebut dalam praktek sangat dimungkinkan dan sering terjadi.

Putusan Pengadilan Pajak sebagai hasil proses penerapan, penegakkan, pembentukan dan penemuan hukum dalam sengketa ketetapan pajak seharusnya bertitik tolak dari dasar pemikiran pemungutan pajak yang memenuhi tujuan hukum yang mengandung keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Sudikno

³ Pasal 3 ayat (2) UU Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa "Peradilan Negara menetapkan dan menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila."

⁴ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2007), hlm. 36.

⁵ Doktrin *stare decisis* dipakai oleh negara penganut sistem hukum *common law* yang artinya putusan-putusan pengadilan sekarang harus diputuskan dengan cara yang sama seperti yang telah pernah diputuskan di masa lalu. Munir Fuady dalam buku "Dinamika Teori Hukum" hlm. 143.

Mertokusumo berpendapat bahwa ketiga unsur itu sedapat mungkin harus ada dalam putusan secara proposional, yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan keadilan (*gerechtigkeits*). Itu adalah idealnya, akan tetapi dalam prakteknya jarang terdapat putusan yang mengandung tiga unsur itu secara proposional. Kalau tidak dapat diusahakan kehadirannya secara proposional maka paling tidak ketiga faktor itu seyogyanya ada dalam putusan.⁶

Permasalahan yang sering terjadi adalah peraturan perundang-undangan yang mengatur perpajakan tidak jelas dan tidak lengkap sehingga Majelis Hakim harus menggali sendiri nilai-nilai keadilan, kepastian dan kemanfaatan dalam setiap putusan. Hal itu sejalan dengan pendapat Bismar Siregar, seorang mantan hakim agung yang mengatakan bahwa kedudukan hakim dalam lembaga peradilan di Indonesia ditempatkan sebagai penggali, penemu dan pencipta hukum dan keadilan, bukan sekedar penerap hukum dan pemutus perkara saja, seperti yang dianut oleh kaum positivisme yuridis. Ia dalam tugasnya wajib merumuskan galian dan temuan nilai-nilai hukum yang hidup di kalangan rakyat menjadi hukum positif. Ini yang harus dikembangkan. Putusan seperti itu diharapkan dapat mendekati yang disebut sesuai perasaan hukum dan keadilan.⁷

Berdasarkan uraian tersebut maka di bawah ini akan diuraikan analisis dan pembahasan putusan Pengadilan Pajak sesuai dengan tujuan hukum dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

A. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEADILAN

Berdasarkan penelitian atas putusan Pengadilan Pajak selama tahun 2007 maka dibawah ini akan diuraikan contoh-contoh putusan Pengadilan Pajak sesuai dengan tujuan hukum dari aspek keadilan yang terdiri dari 5 (lima) kasus.

1. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pengenaan PPN Atas Jasa Maklon Internasional

Berdasarkan pemeriksaan Majelis Hakim atas data dan keterangan yang ada di dalam berkas banding, pemeriksaan dalam persidangan serta ketentuan-

⁶ Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar, op.cit.*, hlm. 92.

⁷ Antonius Sudirman, *Hati Nurani Hakim dan Putusannya* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2007), hlm. 167.

ketentuan yuridis, Majelis berpendapat bahwa Putusan Pengadilan Mengenai Kasus Pengenaan PPN atas Jasa Maklon Internasional didasarkan atas pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:⁸

Bahwa syarat-syarat penyerahan jasa yang tentang pajak diatur dalam Penjelasan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 yaitu:

- a) jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,
- b) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan
- c) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Bahwa sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tanggal 22 Desember 2000 tersebut diatur tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai yang diserahkan di dalam Daerah Pabean, namun tidak mengatur penyerahan jenis barang dan jasa ke luar Daerah Pabean.

Bahwa karenanya dengan memperhatikan bahwa karakteristik Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah adalah *berdasarkan prinsip tujuan (destination principle)* yakni pajak atas konsumsi barang atau jasa di dalam Daerah Pabean, maka ekspor tersebut dinyatakan sebagai penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa terdapat pemberian jasa maklon yang dilakukan oleh Pemohon Banding yang menimbulkan ongkos kerja dalam bentuk imbalan atas pekerjaan yang dilakukan Pemohon Banding dalam rangka menghasilkan barang yang merupakan Barang Kena Pajak, atas pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan yang berada di luar negeri (Luar Daerah Pabean), sehingga jasa maklon tersebut melekat pada Barang Kena Pajak.

Bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 11 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, yang dimaksud dengan ekspor hanyalah atas kegiatan mengeluarkan barang, sedangkan atas ekspor jasa tidak diatur.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

⁸ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11969/PP/M.III/16/2007 tanggal 28 September 2007, hlm. 30.

Permasalahan utama dari kasus pengenaan PPN atas jasa maklon internasional yang perlu dikaji lebih lanjut dari sudut disiplin ilmu hukum adalah (a) bagaimanakah ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur jasa maklon internasional?; (b) jika pengaturan jasa maklon internasional belum jelas dan belum lengkap, bagaimana kita melakukan penafsiran untuk menerapkan hukum yang berlaku atas kasus tersebut?

a. Peraturan Jasa Maklon Internasional Tidak Jelas dan Tidak Lengkap

Permasalahan dalam kasus ini timbul karena ketentuan yang mengatur mengenai pengenaan PPN atas penyerahan jasa maklon yang dimanfaatkan di luar negeri (jasa maklon internasional) tidak jelas dan tidak lengkap. Dalam bahasa bisnis sehari-hari, jasa maklon internasional ini merupakan salah satu bentuk ekspor jasa. Dalam bahasa resmi bisnis dan perdagangan jasa maklon sering disebut dengan *contract manufacturing* yang baru muncul selama 10 tahun terakhir ini. *Contract manufacturing* adalah perusahaan multinasional menandatangani kontrak dengan perusahaan lokal untuk memproduksi produk sesuai dengan spesifikasi yang diberikan oleh perusahaan multinasional tersebut. Perusahaan multinasional menyediakan bahan bakunya dan untuk jasa produksi ini perusahaan lokal memperoleh imbalan. Imbalan yang dibayar kepada perusahaan manufaktur dihitung berdasar jumlah biaya ditambah dengan fee (*cost plus fee*).⁹

Sekarang ini, perusahaan multinasional tersebut memilih alternatif dengan mendirikan sendiri perusahaan lokal yang tugasnya hanya memproduksi produk sesuai dengan keinginan perusahaan induknya. Modus operandinya juga sama, yaitu induk perusahaan menyediakan bahan bakunya dan setelah diproduksi produk tersebut diekspor ke negara dimana perusahaan induknya berdomisili. Metode tersebut ditempuh oleh perusahaan multinasional sesuai dengan strategi usahanya dan dalam upaya membagi resiko usaha diantara perusahaan-perusahaan dalam grupnya yang tersebar di beberapa negara.¹⁰

Metode *contract manufacturing* adalah cara tersebut memang efektif untuk mencapai tujuannya tetapi mengandung resiko terperangkap dalam permasalahan

⁹ Rachmanto Surahmat, *Bunga Rampai Perpajakan* (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hlm. 84.

¹⁰ *Ibid.*

perpajakan yang rumit. Dari sisi perpajakan, hal ini berpotensi menimbulkan perbedaan implikasi yang cukup rumit karena besar kemungkinan timbulnya perbedaan interpretasi antara fiskus dengan Wajib Pajak. Perbedaan interpretasi tersebut terjadi di bidang PPh yang menyangkut interpretasi keberadaan Bentuk Usaha Tetap dan *Transfer Pricing* dan dibidang PPN menyangkut perdebatan obyek atau non obyek PPN.

Perbedaan interpretasi antara fiskus dan wajib pajak tersebut karena ketentuan perpajakan yang mengatur masalah jasa maklon atau *contract manufacturing* belum lengkap dan belum jelas. Kelemahan dari Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPn BM adalah:

- 1) Tidak mengenal dan mengatur mengenai ekspor jasa.
- 2) Tidak mengatur secara jelas pengenaan PPN dalam hal atas jasa kena pajak yang sama tetapi tempat dan waktu penyerahan dan pemanfaatannya berbeda.

b. Penggunaan Penafsiran Hukum

Karena ketentuan perundang-undangan perpajakan yang mengatur jasa maklon internasional tidak jelas dan tidak lengkap maka perlu dilakukan penafsiran atas ketentuan yang ada. Ada 2 (dua) pendekatan penafsiran yang dapat dipakai dalam kasus ini yaitu: penafsiran bahasa/gramatikal dan penafsiran teleologis/sosiologis.

1) Penafsiran Gramatikal

Penafsiran gramatikal merupakan cara penafsiran atau penjelasan yang paling sederhana untuk mengetahui makna ketentuan undang-undang dengan menguraikannya menurut bahasa, susun kata atau bunyinya. Interpretasi menurut bahasa ini selangkah lebih jauh sedikit dari hanya sekedar “membuat undang-undang”. Disini arti atau makna ketentuan undang-undang dijelaskan menurut bahasa sehari-hari yang umum. Ini tidak berarti bahwa hakim terikat erat pada bunyi kata-kata dari undang-undang.¹¹

¹¹ Sudikno Mertokusumo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum* (Bandung, Citra Aditya Bakti, 1993), hlm. 14-15.

Dalam kaitannya dengan kasus pengenaan PPN atas jasa maklon internasional tersebut, penafsiran gramatikal dapat diterapkan sebagai berikut:

- a) Sebagai pajak obyektif maka pengenaan PPN dilihat dari obyeknya dulu. Obyek pajak yang dapat dikenakan PPN diatur dalam Pasal 4 UU PPN yang menyebutkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas: (1) penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; (2) impor Barang Kena Pajak; (3) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; (4) pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; (5) pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau (6) ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.
- b) Dalam penjelasan pasal 4 huruf c disebutkan bahwa agar penyerahan jasa dapat dikenakan PPN harus memenuhi syarat-syarat: (1) jasa yang diserahkan merupakan jasa kena pajak; (2) penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean; dan (3) penyerahan dilakukan di dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.
- c) Yang dimaksud dengan jasa menurut pasal 1 angka 5 adalah Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.
- d) Sesuai Pasal 4A ayat (3) menyatakan jenis jasa yang tidak dikenakan PPN ada 14 kelompok jasa sehingga jasa yang tidak termasuk dalam daftar tersebut merupakan jasa kena pajak. Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 menjelaskan lebih lanjut secara rinci pasal 4A UU PPN tersebut.
- e) Karena jasa maklon internasional tidak termasuk jasa yang dikecualikan dalam Pasal 4A ayat (3) dan PP Nomor 144 Tahun 2000 maka seharusnya dikenakan PPN.
- f) Berdasarkan Pasal 11 ayat (1) huruf c UU PPN menyatakan bahwa “saat terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan jasa kena pajak.” Dalam kegiatan jasa maklon internasional dimaksud, kegiatan penyelesaian pekerjaan yang menyebabkan barang, kemudahan, fasilitas atau hak tersedia dipakai

telah terjadi di Indonesia sehingga penyerahan jasa kena pajak jelas-jelas terjadi di Indonesia.

- g) Kesimpulannya adalah bahwa jasa maklon internasional merupakan jasa kena pajak yang seharusnya dikenakan PPN dan terutang pada saat adanya penyerahan jasa di Indonesia.

1) Penafsiran Teleologis atau Sosiologis

Penafsiran teleologis yaitu apabila makna undang-undang itu ditetapkan berdasarkan tujuan kemasyarakatan. Dengan interpretasi teleologis ini, undang-undang yang masih berlaku tetapi sudah usang atau sudah tidak sesuai lagi, diterapkan terhadap peristiwa, hubungan, kebutuhan dan kepentingan masa kini, tidak peduli apakah hal ini semuanya pada waktu diundangkannya undang-undang tersebut dikenal atau tidak.¹²

Disini hakim menafsirkan undang-undang sesuai dengan tujuan pembentuk undang-undang. Lebih diperhatikan tujuan dari undang-undang dari pada bunyi kata-kata saja. Hakim mencari tujuan peraturan perundang-undangan. Tujuan ini ditentukan secara obyektif, berbeda dengan penafsiran historis menurut undang-undang yang bersifat subyektif.¹³ Penafsiran teleologis dalam kasus ini dapat diuraikan sebagai berikut:

- a) Pajak Pertambahan Nilai atau PPN pada dasarnya merupakan pajak penjualan yang dipungut atas dasar nilai tambah yang timbul pada semua jalur produksi dan distribusi. Sebagai bagian dari pajak penjualan, PPN juga mempunyai *legal character* sebagai berikut:¹⁴
- b) *General* artinya pajak atas konsumsi yang bersifat umum yang dikenakan terhadap semua barang. Kata *general* dipakai untuk membedakan dengan *excise* (cukai) yang hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu saja.
- c) *Indirect* artinya pajak tidak langsung sehingga beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*.

¹² *Ibid.*, hlm. 15.

¹³ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2007), hlm. 61.

¹⁴ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2005), hlm. 204-207.

Dalam hal ini, PPN dialihkan dengan *forward shifting* dengan beban pajak terakhir di pihak konsumen.

- d) *On Consumption* artinya Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan/habis sekaligus ataupun digunakan/habis secara bertahap/berangsur-angsur.
- e) Dalam filosofi PPN, apabila arus barang dan jasa sudah melintasi batas wilayah negara lain, maka tempat penyerahan bukan faktor yang menentukan lagi. Ada dua prinsip dalam mekanisme pengenaan PPN sehubungan dengan arus barang dan jasa yang melintasi wilayah batas kedaulatan negara lain, yaitu:¹⁵
 - e.1. *Origin principle* (prinsip tempat asal) mengandung pengertian bahwa PPN dikenakan ditempat asal barang atau jasa yang akan dikonsumsi atau dimanfaatkan. Prinsip ini menyebabkan diskriminasi antara komoditi impor dengan komoditi domestik karena harga barang domestik lebih mahal dari pada produk impor yang tidak dikenakan PPN.
 - e.2 *Destination principle* (prinsip tempat tujuan) mengandung pengertian bahwa PPN dikenakan di tempat tujuan barang atau jasa akan dikonsumsi atau dimanfaatkan. Berdasarkan prinsip ini, PPN tidak bersifat diskriminasi sehingga memiliki peranan yang netral, tidak mempengaruhi kompetisi di dunia bisnis.
- f) Sekarang ini, hampir banyak negara menggunakan *destination principle* (prinsip tempat tujuan) karena lebih netral untuk perdagangan internasional. Hal ini dilakukan dalam rangka harmonisasi perpajakan demi terciptanya iklim perdagangan internasional yang *fair* dan *netral*.¹⁶
- g) Indonesia menganut *destination principle* karena penjelasan umum paragraf 6 UU Nomor 8 Tahun 1983 menyatakan bahwa PPN dan PPn BM merupakan pajak konsumsi dalam negeri dalam kalimat sebagai berikut:

Dengan mengingat pada sistemnya, undang-undang ini dapat disebut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Dan Pajak

¹⁵ Untung Sukardji, *Sebuah Analisis Konstruktif Perubahan UU PPN 1984 dengan UU Nomor 18 Tahun 2000* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2003), hlm. 31-32.

¹⁶ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *op.cit.*, halm. 225.

Penjualan Atas Barang Mewah untuk memperlihatkan bahwa dua macam pajak yang diatur disini merupakan satu kesatuan sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri.

- h) Jasa maklon internasional merupakan jasa yang melekat pada barang yang dilakukan di Indonesia tetapi dimanfaatkan di luar negeri. Pengenaan PPN atas jasa tersebut di Indonesia akan menambah harga jasa pada waktu dimanfaatkan di luar negeri. Pengaruh pengenaan PPN tersebut menjadikan kompetisi perdagangan tidak *fair* dan *netral* karena harga jasa dari Indonesia yang dimanfaatkan di luar negeri menjadi lebih mahal dari pada jasa yang dilakukan sendiri di negara mereka. Pada akhirnya, Indonesia akan kehilangan daya saing di perdagangan internasional.
- i) Bahwa berdasarkan prinsip PPN merupakan pajak konsumsi dalam negeri dan memperhatikan globalisasi perdagangan dunia yang menuntut iklim usaha yang *fair* dan *netral* seharusnya jasa maklon internasional tidak dikenakan PPN di Indonesia.
- j) Kesimpulan berdasarkan penafsiran teleologis adalah bahwa jasa maklon internasional seharusnya tidak dikenakan PPN sesuai dengan filosofi PPN sebagai pajak konsumsi dalam negeri dan nilai-nilai baru globalisasi yang harus diikuti dalam pergaulan di dunia internasional.

Dari kedua penafsiran tersebut ternyata menghasilkan kesimpulan yang berbeda. Penafsiran mana yang harus dipilih oleh seorang hakim Pengadilan Pajak dalam mengambil putusan? Para ahli hukum berbeda pendapat mengenai penafsiran mana yang harus dipakai dan didahulukan dalam memutus perkara.

Mengenai prioritas penafsiran, Rochmat Soemitro, seorang ahli hukum pajak dalam bukunya “Asas dan Dasar Perpajakan I” berpendapat sebagai berikut:¹⁷

Pada hemat saya, sesuai dengan bobotnya, urutan prioritas itu adalah sebagai berikut:

- a. tafsiran otentik,
- b. tafsiran sistematis,
- c. tafsiran historis, sejarah hukum (*rechthistorisch*),
- d. tafsiran teleologis atau sosiologis,
- e. tafsiran gramatikal/tata bahasa,

¹⁷ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I* (Bandung: Refika Aditama, 1998), hlm. 60.

- f. tafsiran *a contrario*,
- g. tafsiran analogis.

Saya berpendapat bahwa dua tafsiran yang kami sebutkan terakhir (*a contrario* dan analogis) tidak dapat diterapkan dalam hukum pajak karena sangat berbahaya, yaitu obyek yang dikenakan pajak yang ditentukan dalam undang-undang dengan interpretasi analogis dapat diperluas, sehingga obyek yang tidak disebut dalam undang-undang akhirnya dapat dikenakan pajak. Demikian juga dengan tafsiran *a contrario*.

Sudikno Mertokusumo mengatakan pemilihan mengenai metode interpretasi merupakan otonomi hakim dalam penemuan hukum. Motivasi pemilihan metode interpretasi itu tidak pernah kita jumpai dalam yurisprudensi, mengapa hakim memilih metode interpretasi yang ini dan bukan yang itu tidak pernah disebut dalam putusan hakim. Di dalam putusan-putusannya hakim tidak pernah menegaskan argumen atau alasan apakah yang menentukan untuk memilih metode tertentu. Metode-metode interpretasi itu sering digunakan bersama-sama atau campur aduk. Dapatlah dikatakan bahwa dalam tiap interpretasi atau penjelasan undang-undang terdapat unsur-unsur gramatikal, historis, sistematis dan teleologis.¹⁸

Prof. Scholten menyatakan tiadalah mungkin untuk memberikan kepada cara yang satu tempat yang lebih utama dari pada cara lainnya, tiadalah pula mungkin untuk menentukan dengan pasti, apakah nilai dari cara-cara itu masing-masing untuk suatu perkara tertentu. Sebabnya adalah oleh karena dalam menentukan apakah maksud suatu kaidah hukum, selalulah harus dihubungkan dengan paham, apakah yang pada suatu ketika dianggap sebagai keadilan.¹⁹

c. **Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan**

Penulis sangat setuju dengan pendapat Prof. Scholten bahwa dalam memilih metode penafsiran yang mana harus dikaitkan tujuan hukum untuk memenuhi rasa keadilan. Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak jasa maklon internasional telah menggunakan landasan filosofis dan penafsiran

¹⁸ Sudikno Mertokusumo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum, op.cit.*, hlm. 20-21.

¹⁹ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung, Refika Aditama, 2003), hlm. 159-160.

teleologis yang mencerminkan rasa keadilan. Dalam hukum dikenal adigium *summum ius, summa injuria* yang artinya keadilan yang tertinggi adalah ketidakadilan yang tertinggi.²⁰ Undang-undang PPN menentukan bahwa semua penyerahan jasa di dalam daerah pabean dikenakan PPN dengan maksud secara umum untuk memberikan keadilan karena barang juga dikenakan PPN. Dalam perkembangan bisnis ternyata timbul suatu jasa yang penyerahannya terjadi di dalam negeri tetapi dimanfaatkan di luar negeri, salah satunya jasa maklon internasional. Pembuat undang-undang pada waktu itu belum memikirkan akan lahirnya jenis jasa dengan karakteristik demikian. Sehingga jika ketentuan umum dalam undang-undang diterapkan dalam kasus jasa maklon internasional akan menimbulkan ketidakadilan yang besar.

Sir Paul Vinogradow dalam bukunya *Common Sense of Law* menjelaskan ada tiga fungsi *equity* atau keadilan yaitu:

- (1) *jus adjuvandi*, untuk menyesuaikan hukum;
- (2) *jus supplendi*, untuk menambah hukum;
- (3) *jus corrigendi*, untuk mengoreksi hukum.

Mungkin suatu ketentuan hukum dalam undang-undang secara umum sudah dirasa adil karena sudah memenuhi syarat yang sama, diperlakukan secara sama (*equality*). Tetapi ada kalanya bahwa apa yang adil secara umum, belum tentu adil dalam kasus tertentu. (Radbruch).²¹

Tugas menegakkan keadilan tersebut menjadi kewajiban hakim dalam pelaksanaan tugasnya sehari-hari. Yang dimaksud dengan keadilan adalah bukan keadilan menurut bunyi perkataan undang-undang semata (*let'erknechten der wet*), menurut versi penguasa atau berdasarkan selera kaum powerfull, melainkan keadilan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.²²

Dalam kasus jasa maklon internasional telah terjadi pertentangan antara tujuan hukum keadilan dengan kepastian dan kemanfaatan. Hakim sebagai

²⁰ Mr. L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Pradnya Paramita, 2005), hlm. 13.

²¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, op.cit. hlm. 18.

²² Antonius Sudirman, op.cit., hlm. 51.

penegak hukum dan keadilan dibenarkan untuk memilih tujuan keadilan. Kepastian hukum yang terdapat dalam UU PPN sebagaimana dijelaskan dalam penafsiran gramatikal akan menimbulkan ketidakadilan bagi perusahaan multinasional yang menggunakan jasa maklon dari Indonesia. Tujuan kemanfaatan dipinggirkan karena kemanfaatan berkaitan dengan tugas pemerintah untuk mengumpulkan penerimaan sebanyak-sebanyaknya untuk membiayai pembangunan yang bermanfaat bagi seluruh masyarakat.

2. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pengenaan PPN atas Jasa Kepelabuhan Internasional

Pertimbangan-pertimbangan pokok majelis hakim dalam putusan kasus sengketa ketetapan pajak mengenai pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional adalah sebagai berikut.²³

Bahwa menurut Pasal 4 ayat (2) huruf b Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983, jenis-jenis yang dikenakan PPN akan diatur dengan Peraturan Pemerintah;

Bahwa dengan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 diatur 13 jenis jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN, namun demikian untuk mencegah timbulnya keragu-raguan di kalangan masyarakat tentang jasa yang dikenakan PPN, maka telah dikeluarkan pengumuman Direktur Jenderal Pajak Nomor: Peng. 139/PJ.631/1989 tanggal 27 Maret 1989 yang menegaskan bahwa di luar 13 kelompok jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN, untuk sementara sebanyak 31 kelompok jasa dinyatakan kena PPN;

Bahwa menurut pengumuman tersebut, jasa pelabuhan laut termasuk yang dikenakan PPN. Oleh karena itu, timbul pertanyaan/.keraguan dari kalangan pengusaha tentang jasa pelabuhan yang memberikan pelayanan kepada kapal-kapal untuk jalur pelayaran internasional, mengingat jasa tersebut ada hubungannya dengan ekspor BKP yang terutang PPN 0% dan dengan jasa angkutan laut yang tidak dikenakan PPN;

Bahwa sehubungan dengan itu, Menteri Keuangan dengan Surat Menteri Keuangan Nomor: S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 yang ditujukan kepada *The Director of The Commission of the European Communities* , tentang PPN atas Jasa Pelabuhan yang memberikan pengecualian PPN terhadap semua jasa pelabuhan yang digunakan bagi jalur pelayaran internasional kecuali jasa persewaan tanah dan bangunan dalam lingkup pelabuhan. Dengan demikian, jasa pelabuhan yang dikecualikan dari pengenaan PPN terhadap kapal-kapal yang melakukan pelayaran dalam jalur internasional adalah semua jasa pelabuhan yang disediakan oleh Perum

²³ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007, hlm. 27-33.

Pelabuhan tanpa membedakan negara asal dari kapal yang melakukan pelayaran tersebut, antara lain:

- jasa pelayanan kapal
- jasa pelayanan barang
- jasa pelayanan alat-alat
- jasa pelayanan terminal
- jasa pelayanan terminal peti kemas
- jasa pelayanan rupa-rupa

sebagaimana selama ini disediakan oleh Perum Pelabuhan.

Bahwa berdasarkan Surat Menteri Keuangan Nomor: S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 kepada *The Director of The Commission of the European Communities* diketahui bahwa jasa pelabuhan terhadap kapal-kapal yang melakukan pelayaran dalam jalur internasional dikecualikan dari pengenaan PPN tanpa membedakan negara asal dari kapal yang melakukan pelayaran tersebut.

Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ.51/1990 tanggal 1 September 1990 tentang PPN atas Jasa Pelabuhan Jalur Internasional menyatakan bahwa jasa pelabuhan dan jasa pelabuhan udara merupakan Jasa Kena Pajak. Namun demikian, karena mempertimbangkan hal-hal antara lain seperti:

- adanya hubungan integral antara jasa pelabuhan dan jasa angkutan laut yang dibebaskan dari PPN.
- Adanya suatu kelaziman dunia internasional bahwa jasa pelabuhan pelayaran internasional dikecualikan dari pengenaan PPN,

Mulai tanggal 1 September 1990, jasa pelabuhan yang digunakan oleh kapal-kapal dalam jalur pelayaran internasional tidak dikenakan PPN.

Pengecualian ini hanya berlaku sepanjang perusahaan pelayaran tersebut tidak mengangkut orang dan/atau barang dari satu pelabuhan ke pelabuhan di dalam wilayah Indonesia.

Bahwa kelaziman di dunia internasional tentang dikecualikannya jasa pelabuhan yang melayari jalur internasional dari pengenaan PPN dan asas timbal balik di dalam perjanjian bilateral ditegaskan dalam Konferensi Jenewa tahun 1948. Melalui konferensi Jenewa Tahun 1948, suatu organisasi internasional telah didirikan dengan nama Inter-Governmental Maritime Consultative Organization yang kemudian pada tahun 1982 berubah namanya menjadi International Maritime Organization (IMO). Tujuan dari organisasi ini salah satunya adalah:

Article 1 (b): “ *to encourage the removal of discriminatory action and unnecessary restrictions by Governments affecting shipping engaged in international trade so as to promote the availability of shipping services to the commerce of the world without discrimination; assistance and encouragement given by a Government for the development of its national shipping and for purposes of security does not itself constitute discrimination, provided that such assistance and encouragement is not based on measures designed to restrict the freedom of shipping of all flags to take part in international trade,*”

dengan terjemahan sebagai berikut:

Untuk mendorong penghilangan tindakan diskriminasi dan pembatasan-pembatasan yang tidak perlu oleh Pemerintah yang mempengaruhi perkapalan yang berhubungan dengan perdagangan internasional, sekaligus untuk mendorong ketersediaan jasa perkapalan dalam perdagangan dunia tanpa adanya diskriminasi, bantuan dan dorongan yang diberikan oleh Pemerintah untuk pengembangan perkapalan nasional dan kepentingan keamanan tidak dengan sendirinya menimbulkan diskriminasi; pemberian bantuan dan dorongan tidak berdasarkan suatu ukuran yang membatasi kebebasan perkapalan yang menggunakan bendera dari seluruh negara yang mengambil bagian dalam perdagangan internasional;

Bahwa Indonesia telah ikut meratifikasi hasil konferensi tersebut sejak tanggal 18 Januari 1961, dengan menanda tangani “*instrument of acceptance*” dan menjadi salah satu anggota dari IMO;

Bahwa sejalan dengan itu, Direktur Jenderal Pajak melalui Surat Edaran Nomor: SE-02/PJ.32/1990 tanggal 11 Januari 1990 telah memberitahukan adanya negara-negara yang tidak mengenakan PPN terhadap perusahaan pelayaran Indonesia atas penggunaan/pemberian jasa pelayanan kapal di pelabuhan negara-negara tersebut (ada 27 negara termasuk 5 negara anggota ASEAN yaitu Malaysia, Singapura, Thailand, Brunai Darussalam dan Philipina);

Bahwa meskipun berdasarkan Pasal 4 ayat (2) huruf b Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 dan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 jasa pelabuhan terutang PPN, tetapi khusus jasa pelabuhan untuk jalur pelayaran internasional dikecualikan dari PPN sejak 1 September 1990 berdasarkan Surat Menteri Keuangan Nomor: S-995/KMK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 jo Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-17/PJ.51/1990 tanggal 1 September 1990 dan Surat Edaran Nomor: SE-02/PJ.32/1990 tanggal 11 Januari 1990 sebagaimana dimaksud diatas.

Bahwa dikecualikannya jasa pelabuhan untuk jalur pelayaran internasional dengan ketentuan dimaksud diatas, merupakan suplemen/pelengkap dari Undang-undang yang tidak dapat dipisahkan dari Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 karena sudah dilaksanakan secara de facto dan diterima oleh pemerintah maupun masyarakat pengusaha sehingga sudah dapat dianggap sebagai suatu ***konvensi/kebiasaan hukum***.

Bahwa dalam rezim hukum Undang-undang PPN Nomor 11 Tahun 1994, sebagai perubahan dari Undang-undang PPN Nomor 8 Tahun 1983 dalam Pasal 4A, diatur bahwa jenis-jenis jasa yang tidak dikenakan PPN akan diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Bahwa dalam Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 sebagai pelaksanaan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994, jasa pelabuhan tergolong jasa yang dikenakan PPN, hal ini juga ditegaskan dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: 05/PJ/1994 tanggal 20 Januari 1994 yang mengatur 28 Jasa Kena Pajak yang terutang PPN termasuk di dalamnya jasa pelabuhan.

Bahwa sejalan dengan itu, untuk menjawab keraguan masyarakat pengusaha, Direktur Jenderal Pajak melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak

Nomor SE-08/PJ.532/1999 tentang PPN atas Jasa Kepelabuhan Untuk Kapal Jalur Pelayaran Internasional menyatakan:

Angka 2:

Namun demikian terdapat hal-hal antara lain seperti:

- a. *Adanya kelaziman di dunia internasional bahwa jasa pelabuhan bagi pelayaran Internasional dikecualikan dari Pengenaan Pertambahan Nilai (PPN).*
- b. *Adanya hubungan integral antara jasa pelabuhan dengan jasa angkutan laut yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai (PPN).*
- c. *Azas timbal balik terhadap perusahaan pelayaran Indonesia oleh negara yang mempunyai perjanjian bilateral.*

Angka 3:

Berdasarkan hal-hal tersebut dengan ini ditegaskan bahwa atas penyerahan jasa kepelabuhanan antara lain:

- a. *Jasa pelayanan kapal yang terdiri dari jasa labuh, jasa tambat, jasa pandu, jasa tunda dan jasa telepon kapal;*
- b. *Jasa pelayanan barang yang terdiri dari jasa penumpukan dan jasa dermaga;*
- c. *Jasa pelayanan alat-alat yang terdiri dari jasa kran darat, jasa kran apung, jasa forklift, jasa head truck, jasa chasis, jasa tongkang, jasa BKMP (Kaapal Motor Penggandeng Tipe B), jasa towing tractor, jasa timbangan dan jasa pemadam kebakaran;*
- d. *Jasa pelayanan terminal yang terdiri dari stevedoring, cargodoring, receiving, delivery dan overbrengen;*
- e. *Jasa pelayanan peti kemas yang terdiri dari jasa bongkar muat, jasa gerakan container, jasa penumpukan dan jasa mekanis;*
- f. *Jasa pelayanan rupa-rupa yang terdiri dari pas pelabuhan, retribusi kendaraan dan telepon ekstension;*

yang digunakan oleh perusahaan asing maupun perusahaan pelayaran Indonesia dalam jalur pelayaran internasional tidak dikenakan PPN. Pengecualian ini hanya berlaku sepanjang perusahaan pelayaran tersebut tidak mengangkut orang dan/atau barang dari satu pelabuhan ke pelabuhan lainnya di wilayah Indonesia dan negara tempat kedudukan perusahaan pelayaran asing tersebut juga memberikan perlakuan yang sama kepada perusahaan pelayaran Indonesia (Azas timbal-balik).

Bahwa dengan demikian dikecualikannya jasa pelabuhan yang melayari jalur pelayaran internasional kembali telah ditegaskan eksistensinya di luar Undang-undang PPN Nomor 11 Tahun 1994 yang secara umum pada prinsipnya mengenakan PPN atas jasa pelabuhan;

Bahwa ketentuan hukum dimaksud yang seharusnya sesuai kebutuhan tercantum dalam materi Undang-undang kembali didasarkan pada konvensi yang secara de facto telah dilaksanakan yaitu dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999;

Bahwa menurut rezim Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, sebagai perubahan terakhir Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983, sesuai Pasal 4A,

yang dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, maka jasa pelabuhan tidak termasuk jasa yang dikecualikan dari PPN;

Bahwa pengaturan terhadap jenis jasa yang dikenakan dan yang dikecualikan dari PPN dimaksud pada prinsipnya tidak berbeda dengan rezim Undang-undang PPN Nomor 8 Tahun 1983 dan Undang-undang PPN Nomor 11 Tahun 1994;

Bahwa dengan demikian, khusus jasa pelabuhan untuk kapal yang melayari jalur internasional kemudian menimbulkan permasalahan hukum karena tidak/belum adanya kejelasan tentang konvensi hukum yang selama ini dianut yaitu mengecualikan jasa pelabuhan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999.

Bahwa Majelis dalam mempertimbangkan masalah hukum dimaksud perlu merujuk Pasal 2 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang mengatur bahwa “ *Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.*”

Bahwa Majelis juga perlu merujuk pada azas-azas pemerintahan yang baik yang menjiwai Undang-undang tentang PTUN sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang PTUN dimana Pengadilan Pajak digolongkan sebagai peradilan khusus di lingkungan PTUN;

Bahwa sehubungan dengan itu, Majelis bisa memahami alasan Terbanding bahwa jasa pelabuhan tergolong pada jasa yang dikenakan PPN, termasuk jasa pelabuhan untuk kapal dalam jalur internasional, mengingat Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tidak mengatur pengecualian pengenaan PPN terhadap jasa pelabuhan untuk kapal jalur internasional dimaksud;

Bahwa Majelis juga bisa memahami alasan Terbanding bahwa sejak diundangkan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 maka masyarakat dianggap mengetahui adanya ketentuan dimaksud;

Bahwa namun demikian alasan Terbanding dimaksud tidak menyebabkan Majelis serta merta mengesampingkan alasan-alasan Pemohon Banding yang tetap menganggap bahwa dalam tahun 2003 berdasarkan Surat Menteri Keuangan Nomor : S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999, jasa pelabuhan dalam jalur pelayaran internasional tidak dikenakan PPN;

Bahwa Majelis melihat/mempertimbangkan yang mengecualikan jasa pelabuhan untuk jalur pelayaran internasional sebagaimana ditegaskan melalui surat-surat tersebut, adalah merupakan ketentuan khusus yang berada di luar Undang-undang PPN yang telah berlaku dalam rezim-rezim hukum sebelumnya yaitu Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 dan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 sehingga merupakan konvensi/kebiasaan hukum yang sudah berlaku sejak 1 September 1990;

Bahwa konvensi hukum yang dimaksud yang bersumber dari kebiasaan internasional didasarkan pada konvensi bilateral/multilateral yang berawal dari Konvensi Jenewa Tahun 1948 yang selama ini masih berlaku dan sampai sekarang Indonesia menjadi anggota organisasi IMO, termasuk

dalam Perjanjian Pajak Berganda antara Korea Selatan dan Indonesia sebagaimana tersebut dalam Pasal 7;

Bahwa sesuai dengan azas-azas umum Pemerintahan Umum yang baik, maka berdasarkan azas kepastian hukum (*Principle of Legal Security*), pengecualian pengenaan PPN terhadap jasa pelabuhan yang selama ini diatur di luar Undang-undang PPN yang berlaku, harus dianggap tetap berlaku sebelum dinyatakan secara tegas dicabut/tidak berlaku;

Bahwa Majelis berpendapat alasan Terbanding mengenai pernyataan tidak diberlakukannya lagi ketentuan pengecualian PPN terhadap jasa pelabuhan untuk kapal-kapal yang melayari jalur internasional karena ketentuan tersebut bertentangan dengan Undang-undang PPN Nomor 18 Tahun 2000, telah dinyatakan dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-328/PJ.53/2006 tanggal 6 Juni 2006 kepada Pemohon Banding, *tidak sesuai dengan azas kepastian hukum* dimaksud karena bukan dituangkan dalam produk hukum yang sama dengan ketentuan-ketentuan yang mengecualikannya dan karena pernyataan tersebut hanya kepada pihak-pihak tertentu dan tidak kepada umum.

Bahwa Majelis juga menerima dan mencatat bukti yang disampaikan Pemohon Banding tentang adanya Surat Direktorat Jenderal Pajak Pusat Penyuluhan Perpajakan kepada PT. Jakarta International Container Terminal Nomor: S-591/PJ.8/2000 tanggal 22 Desember 2000 dan Surat Direktur PPN Nomor: S-195/PJ.53/2002 tanggal 1 Maret 2002 kepada Presiden Direktur PT. NKK yang justru menegaskan masih berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999 yang menegaskan pengenaan PPN atas jasa pelabuhan bagi kapal-kapal yang melayari jalur internasional tidak dikenakan PPN;

Bahwa kondisi ketentuan publik seperti dimaksud telah menyebabkan keraguan yang mendalam bagi Pemohon Banding, apalagi pada pemeriksaan pajak tahun 2002 dan 2004, kepada Pemohon Banding telah diterbitkan ketetapan PPN yang ternyata Terbanding tidak mengenakan PPN atas jasa pelabuhan bagi kapal yang melayari jalur internasional dimaksud;

Bahwa dengan demikian, Majelis dapat menerima keyakinan Pemohon Banding bahwa dalam tahun 2000, jasa pelabuhan bagi kapal yang melayari jalur internasional tidak dikenakan PPN berdasarkan konvensi hukum yang dituangkan dalam beberapa Surat Edaran dimaksud dan yang terakhir dituangkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999.

Bahwa pengenaan PPN terhadap Pemohon Banding dalam tahun 2003 dilihat dari *aspek keadilan* perlu mendapat pertimbangan khusus, mengingat:

- a. bahwa sekiranya argumentasi Terbanding yang menyatakan bahwa dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-328/PJ.53/2006 tanggal 6 Juni 2006 maka Surat Menteri Keuangan Nomor: S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999 itu tidak berlaku lagi, maka disamping produk yang menyatakan hanya berupa surat, juga dengan demikian menjadi *dinyatakan berlaku surat yang tidak sesuai*

dengan prinsip-prinsip hukum publik sehingga dapat menyebabkan ketidak-adilan;

- b. bahwa sekiranya argumentasi Terbanding dimaksud di atas dapat dipertimbangkan, di sisi lain Terbanding yang juga dengan hanya dengan produk berupa Surat Direktorat Jenderal Pajak Pusat Penyuluhan Perpajakan kepada PT. Jakarta Internasional Container Terminal Nomor:S-591/PJ.8/2000 tanggal 22 Desember 2000 dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-195/PJ.53/2002 tanggal 1 Maret 2002 kepada PT. NKK, menegaskan bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor:SE-08/PJ.432/1999 tanggal 24 Mei 1999, masih dinyatakan berlaku sehingga timbul ketidakpastian hukum yang dapat menyebabkan ketidakadilan.
- c. Bahwa dengan memperlakukan Surat Terbanding Nomor:S-328/PJ.53/2006 tanggal 26 Juni 2006 (yang menyatakan Surat Menteri Keuangan Nomor:S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999 tidak berlaku lagi) *berlaku surut sejak* berlakunya Undang-undang PPN Nomor 18 Tahun 2000, adalah bertentangan dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-591/PJ.8/2000 tanggal 22 Desember 2000 dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-195/PJ.53/2002 tanggal 1 Maret 2002;
- d. Bahwa pajak yang ditetapkan adalah PPN yang seharusnya dibebankan kepada destinataris (yang dituju Undang-undang) yaitu kepada pihak konsumen, bahwa dengan demikian PPN yang dibayar oleh Pemohon Banding ke Kas Negara sebetulnya berasal dari pajak yang dikenakan kepada konsumen, karena PPN adalah tergolong Pajak Tidak Langsung;
- e. Bahwa dengan mengacu pada penegasan Direktur Jenderal Pajak dengan surat Nomor: S-591/PJ.53/2002 tanggal 1 Maret 2002, Wajib Pajak terkait termasuk Pemohon Banding tidak memotong/memungut PPN dan oleh karenanya tidak memperhitungkan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran atas transaksi yang bersangkutan;
- f. Bahwa dengan demikian, Pemohon banding tidak mungkin lagi membebaskan PPN Tahun 2003 dimaksud kepada konsumennya, sehingga ketetapan Terbanding tersebut telah menimbulkan ketidakadilan bagi Pemohon Banding.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Permasalahan utama dari kasus penerapan PPN atas jasa kepelabuhan internasional yang perlu dikaji lebih lanjut dari sudut disiplin ilmu hukum adalah

(a) bagaimana kekuatan hukum dari suatu Surat Edaran Dirjen Pajak dalam suatu sistem hukum? Apakah suatu Surat Edaran Dirjen Pajak isinya bertentangan bisa menggantikan undang-undang yang masih berlaku?; (b) apakah yang menjadi sumber hukum internasional dalam kasus jasa kepelabuhan internasional?; (c) apakah hukum internasional dapat dijadikan sumber hukum yang dapat mengalahkan hukum nasional berupa undang-undang yang masih berlaku?

Untuk menemukan apakah putusan yang diambil Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan atau belum maka pertanyaan di atas perlu dibahas dalam uraian di bawah ini.

a. Kekuatan Hukum Berlakunya Surat Menteri Keuangan dan Surat Edaran Dirjen Pajak

Sejak sistem self assessment diberlakukan tahun 1983 sudah 3 (tiga) kali terjadi perubahan UU PPN. Selama periode waktu dari tahun 1983 sampai sekarang, ketentuan yang mengatur pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional secara substansial tidak berubah. Secara prinsip undang-undang, jasa kepelabuhan internasional merupakan jasa kena pajak yang seharusnya dikenakan PPN. Dalam prakteknya, melalui sebuah Surat atau Surat Edaran ketentuan umum suatu undang-undang dapat dilanggar untuk menyesuaikan kebiasaan internasional sehingga pada akhirnya jasa kepelabuhan internasional tidak terutang PPN. Di bawah ini akan diuraikan bagaimana Surat Menteri Keuangan dan Surat Edaran Dirjen Pajak digunakan sebagai dasar hukum pengecualian atau pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional dalam masing-masing periode berlakunya UU PPN.

1) Pengaturan Menurut UU No. 8 Tahun 1983 tentang UU PPN

Berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 dan peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 dan Pengumuman Dirjen Pajak Nomor Peng-139/PJ.631/1989 pada pokoknya mengatur bahwa jasa pelabuhan laut termasuk jasa yang dikenakan PPN. Pengecualian pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional dilakukan melalui:

- a) Surat Menteri Keuangan Nomor: S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 tentang PPN atas Jasa Pelabuhan memberikan pengecualian PPN terhadap semua jasa pelabuhan yang digunakan bagi jalur pelayaran internasional kecuali jasa persewaan tanah dan bangunan dalam lingkup pelabuhan. Alasan surat Menteri Keuangan memberikan fasilitas tersebut adalah akan memberi kontribusi bagi peningkatan ekspor barang-barang Indonesia yang pada akhirnya juga bagi perekonomian nasional Indonesia. Jadi, alasan pengecualian yang diberikan melalui surat Menteri Keuangan bukan dalam rangka asas timbal balik.
- b) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ.51/1990 tanggal 1 September 1990 pada intinya menyatakan bahwa mengecualikan pengenaan PPN terhadap seluruh jasa pelabuhan yang digunakan oleh perusahaan pelayaran asing maupun perusahaan pelayaran Indonesia yang melayari jalur pelayaran internasional. Pertimbangan utama atas Surat Edaran tersebut adalah adanya hubungan integral antara jasa pelabuhan dengan jasa angkutan laut yang dibebaskan dari PPN dan adanya suatu kelaziman di dunia internasional bahwa jasa pelabuhan bagi pelayaran internasional dikecualikan dari pengenaan PPN.

2) Pengaturan Menurut UU No. 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama UU PPN

Berdasarkan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 pada pokoknya mengatur bahwa jasa pelabuhan laut termasuk jasa yang dikenakan PPN. Melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 tentang PPN atas Jasa Kepelabuhan Untuk Kapal Jalur Pelayaran Internasional menyatakan bahwa penyerahan jasa kepelabuhanan yang digunakan oleh perusahaan asing maupun perusahaan pelayaran Indonesia dalam jalur pelayaran internasional tidak dikenakan PPN. Alasan pengecualian tersebut adalah

- a) Adanya kelaziman di dunia internasional bahwa jasa pelabuhan bagi pelayaran Internasional dikecualikan dari Pengenaan Pertambahan Nilai (PPN).

- b) Adanya hubungan integral antara jasa pelabuhan dengan jasa angkutan laut yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai (PPN).
- c) Azas timbal balik terhadap perusahaan pelayaran Indonesia oleh negara yang mempunyai perjanjian bilateral.

3) Pengaturan Menurut UU No. 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua UU PPN

Berdasarkan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 dan peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 pada pokoknya mengatur bahwa jasa pelabuhan laut termasuk jasa yang dikenakan PPN. Direktur Jenderal Pajak melalui Nomor S-328/PJ.53/2006 tanggal 6 Juni 2006 menyatakan bahwa:

- a) Atas penyerahan jasa kepelabuhan kepada kapal-kapal yang melakukan pelayaran dalam jalur internasional maupun tidak, dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
- b) Surat Menteri Keuangan Nomor S-995/MK.04/1990 tanggal 20 Agustus 1990 tentang PPN Atas Jasa Pelabuhan dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 tanggal 24 Mei 1999 tentang PPN atas Jasa Kepelabuhan Untuk Kapal Jalur Pelayaran Internasional, bertentangan dengan peraturan perundang-undangan di atasnya (Undang-undang, Peraturan Pemerintah dan Keputusan Menteri Keuangan Tahun 2000), maka dengan sendirinya ketetapan/penegasan tersebut tidak berlaku lagi.

Suatu peraturan perundang-undangan harus mempunyai persyaratan untuk dapat berlaku atau mempunyai kekuatan berlaku yaitu kekuatan berlaku yuridis (*juristische geltung*), kekuatan berlaku sosiologis (*soziologische geltung*) dan kekuatan berlaku filosofis (*filosofische geltung*).²⁴ Undang-undang mempunyai kekuatan berlaku yuridis apabila persyaratan formal terbentuknya undang-undang ini telah terpenuhi. Menurut Hans Kelsen, kaedah hukum mempunyai kekuatan berlaku apabila penetapannya didasarkan atas kaedah yang lebih tinggi tingkatannya. Suatu kaedah hukum merupakan sistem kaedah secara hirarkhis. Di

²⁴ Sudikno Merokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2003), hlm. 94.

dalam *Grundnorm* (norma dasar) terdapat dasar berlakunya semua kaedah yang berasal dari satu tata hukum.²⁵

Keberadaan suatu surat atau surat edaran yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan atau Dirjen Pajak yang mengatur pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional *tidak mempunyai kekuatan berlaku secara yuridis (juristische geltung)* karena tidak mendapatkan delegasi wewenang dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Surat atau surat edaran yang dimaksudkan sebagai peraturan pelaksanaan seharusnya bersumber dari kewenangan delegasi. Menurut pengertiannya, delegasi kewenangan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan (*delegatie van wetgevingsbevoegdheid*) ialah pelimpahan kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan yang dilakukan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah, baik pelimpahan dinyatakan dengan tegas maupun tidak.²⁶

Menurut Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, tata urutan peraturan perundang-undangan adalah UU/Perpu, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Peraturan Menteri, dan Peraturan Direktur Jenderal. Sedangkan, Definisi Surat Edaran menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 80/PMK.01/2005 tanggal 6 September 2005 tentang Pedoman Tata Naskah Dinas adalah surat yang ditujukan secara terbatas kepada pejabat/pegawai tertentu, isinya mengandung pedoman tentang pelaksanaan lebih lanjut mengenai kebijakan pokok/peraturan yang menjelaskan atau menunjukkan jalan mengenai cara pelaksanaannya untuk segera diaksanakan.

Dengan demikian, maka surat dan surat edaran tidak dapat dijadikan dasar hukum dalam pertimbangan apakah jasa kepelabuhan internasional dikenakan PPN atau tidak. Sehingga argumentasi Wajib Pajak yang menggunakan Surat Menteri Keuangan Nomor S-995/MK.04/1990 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.532/1999 sebagai dasar hukum seharusnya tidak dapat diterima. Dasar hukum pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional kembali kepada Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah

²⁵ *Ibid.*, hlm. 95.

²⁶ Maris Farida Indrati, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi dan Materi Muatan* (Yogyakarta: Kanisius, 2007), hlm. 56.

Nomor 144 Tahun 2000 yang mengatur bahwa jasa kepelabuhan internasional dikenakan PPN.

b. Sumber Hukum Internasional dalam Pengenaan PPN atas Jasa Kepelabuhan Internasional

Berdasarkan Pasal 38 ayat (1) Piagam Mahkamah Internasional, ada 4 (empat) sumber hukum internasional yaitu:²⁷

- 1) Perjanjian internasional, baik yang bersifat umum maupun khusus, yang mengandung ketentuan hukum yang diakui secara tegas oleh negara-negara yang bersengketa.
- 2) Kebiasaan internasional, sebagai bukti dari suatu kebiasaan umum yang telah diterima sebagai hukum.
- 3) Prinsip hukum umum yang diakui oleh bangsa-bangsa yang beradab.
- 4) Keputusan pengadilan dan ajaran para sarjana yang paling terkemuka dari berbagai negara sebagai sumber tambahan untuk menetapkan kaidah hukum.

Analisis adanya sumber hukum internasional dalam kasus pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional berdasarkan informasi dalam putusan dapat diuraikan sebagai berikut:

1) Perjanjian Internasional

Terbanding (Wajib Pajak) berargumentasi bahwa Indonesia telah meratifikasi *International Maritime Organization (IMO) Conventions* pada tahun 1961 dan menjadi salah satu anggota IMO. Walaupun Indonesia telah meratifikasi dan menjadi salah satu anggotanya ternyata dalam *IMO Conventions* tidak ada ketentuan yang mengatur adanya pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional. Klausal dalam article 1 (b) yang berbunyi “*..the removal of discriminatory action and unnecessary restrictions by Governments..*” tidak dapat ditafsirkan sebagai suatu tindakan mengecualikan pengenaan PPN oleh negara anggota. Dengan demikian, perjanjian internasional dalam *IMO Convention* tidak dapat dijadikan sumber hukum internasional dalam pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional.

²⁷ Mochtar Kusumaatmadja dan Ety R. Agoes, *Pengantar Hukum Internasional* (Bandung: Alumni, 2003), hlm. 114-115.

2) Kebiasaan Internasional

Untuk dapat dikatakan bahwa kebiasaan internasional itu merupakan sumber hukum perlu adanya unsur-unsur sebagai berikut:

- a) harus terdapat suatu kebiasaan yang bersifat umum, dan
- b) kebiasaan itu harus diterima sebagai hukum.²⁸

Berdasarkan informasi dalam putusan yang bersumber dari pembuktian ternyata bahwa sudah menjadi kelaziman di dunia internasional bahwa jasa pelabuhan bagi pelayaran Internasional dikecualikan dari Pengenaan Pertambahan Nilai (PPN). Informasi ini berasal dari pertimbangan yang terdapat dalam SE-08/PJ.532/1999 dan pembuktian adanya perlakuan asas timbal balik yang tidak disangkal oleh Terbanding. Oleh karena itu, kebiasaan internasional yang mengecualikan PPN atas jasa kepelabuhan internasional dapat di jadikan sumber hukum internasional.

3) Prinsip Hukum Umum

Yang dimaksudkan dengan prinsip hukum umum adalah asas hukum yang mendasari sistem hukum modern yaitu sistem hukum positif yang didasarkan atas asas dan lembaga hukum negara barat yang untuk sebagian besar didasarkan atas asas dan lembaga hukum romawi.²⁹ Asas timbal balik merupakan salah prinsip hukum umum yang terdapat dalam sistem hukum modern yang dapat dijadikan sumber hukum internasional dalam pengecualian pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional.

²⁸ *Ibid.*, hlm. 143-144.

Suatu kebiasaan internasional dapat menjadi kebiasaan umum jika memenuhi 2 (dua) syarat. *Pertama*, perlu adanya satu kebiasaan yaitu suatu pola tindak yang berlangsung lama, yang merupakan serangkaian tindakan yang serupa mengenai hal dan keadaan yang serupa pula. *kedua*, kebiasaan atau pola tindak yang merupakan serangkaian tindakan yang serupa mengenai hal dan kebiasaan yang serupa di atas harus bersifat umum dan bertalian dengan hubungan internasional. Hanya apabila unsur-unsur tersebut di atas dipenuhi dapat dikatakan telah ada kebiasaan internasional yang bersifat umum.

Unsur kedua yaitu unsur psikologis menghendaki bahwa kebiasaan internasional dirasakan memenuhi kaidah atau kewajiban hukum atau seperti dikatakan dalam Bahasa Latin "*opinio juris sive necessitatis*." Dilihat secara praktis suatu kebiasaan internasional dapat dikatakan diterima sebagai hukum apabila negara-negara itu tidak menyatakan keberatan terhadapnya. Keberatan ini dapat dinyatakan dengan berbagai cara misalnya dengan jalan diplomatik (protes) atau dengan jalan hukum dengan mengajukan keberatan di hadapan suatu mahkamah.

²⁹ *Ibid.*, hlm. 148.

c. Pertentangan antara Hukum Internasional dan Hukum Nasional

Berdasarkan penjelasan-penjelasan diatas ternyata yang menjadi masalah dalam kasus ini adalah pertentangan antara hukum nasional dan hukum internasional. Hukum nasional yang diatur dalam UU Nomor 18 Tahun 2000 dan PP Nomor 144 Tahun 2000 menyatakan bahwa jasa kepelabuhan internasional termasuk jasa kena pajak yang dikenakan PPN. Sedangkan hukum internasional yang bersumber dari hukum kebiasaan internasional dan prinsip hukum umum mengecualikan jasa kepelabuhan internasional dari penerapan PPN.

Pertanyaannya adalah manakah yang didahulukan antara hukum internasional dengan hukum nasional jika terjadi pertentangan diantara keduanya. Hubungan antara hukum internasional dan hukum nasional secara teori ada 2 (dua) yaitu:³⁰

1) Aliran Dualisme

Aliran ini menganggap bahwa hukum nasional (*state law*) dan hukum internasional adalah dua sistem yang berbeda. Menurut aliran ini, tidak akan pernah ada konflik diantara kedua sistem hukum tersebut, yang mungkin ada hanyalah penunjukan (*renvoi*) diantara keduanya.

2) Aliran Monisme

Penganut aliran ini berpendapat bahwa hukum nasional dan hukum internasional adalah satu kesatuan ilmu hukum. Akibat dari pandangan ini adalah dimungkinkannya suatu hubungan “hirarkhi” antara kedua sistem hukum tersebut. Hal ini menyebabkan timbulnya dua pendapat yang berbeda mengenai manakah sistem hukum yang utama diantara keduanya jika terjadi suatu pertentangan/konflik.

2.a Paham Monisme dengan Primat Hukum Nasional

Paham ini menganggap bahwa hukum nasional lebih utama kedudukannya dari pada hukum internasional dan pada hakekatnya hukum nasional adalah sumber dari hukum internasional.

2.b Paham Monisme dengan Primat Hukum Internasional

³⁰ Melda Kamil Ariadno, *Hukum Internasional: Hukum yang Hidup* (Jakarta: Diadit Media, 2007), hlm. 61-62.

Paham ini beranggapan bahwa hukum nasional itu bersumber pada hukum internasional yang pada dasarnya mempunyai hirarkhis yang lebih tinggi.

Dewasa ini, kedudukan hukum internasional dalam sistem hukum nasional cukup berwibawa. Hukum nasional tidak begitu saja mengesampingkan hukum internasional, bahkan pada dasarnya hukum nasional itu tunduk kepada hukum internasional (monisme dengan primat hukum internasional). Contohnya adalah dihormatinya hukum internasional tentang perbatasan negara-negara dan penyesuaian-penyesuaian sistem hukum nasional dengan ketentuan-ketentuan dalam WTO.³¹

Di dalam praktek, masing-masing negara memperlakukan dengan cara tersendiri terhadap hubungan hukum internasional dan hukum nasional. Inggris membedakan perlakuan terhadap (i) hukum kebiasaan internasional dan (ii) ketentuan-ketentuan yang disepakati dalam perjanjian. Praktek di Inggris menganggap hukum kebiasaan internasional sebagai bagian dari hukum nasional sehingga dapat diberlakukan di Pengadilan Inggris dengan syarat (a) tidak bertentangan dengan peraturan-peraturan Inggris dan (b) hukum kebiasaan yang telah diterima dalam putusan pengadilan akan mengikat putusan berikutnya, walaupun ketentuan-ketentuan hukum internasional telah berubah. Praktek di Amerika Serikat hampir menyerupai praktek di Inggris.³²

Dalam konstitusi masa kini atau modern ada kecenderungan mencantumkan secara tegas bahwa hukum internasional merupakan bagian dari hukum nasional yang akan mengatasi atau mengalahkan hukum nasional dalam hal ada pertentangan. Suatu contoh yang jelas adalah Undang-undang Dasar (*Grund Gesetz*) German yang dalam Pasal 25 menyatakan bahwa ketentuan-ketentuan hukum internasional merupakan bagian dari hukum nasional Jerman yang kedudukannya lebih tinggi dari undang-undang nasional. Contoh lain adalah Undang-undang Dasar Perancis Tahun 1958 yang menyatakan bahwa traktat atau perjanjian internasional lainnya yang telah disahkan atau diterima menurut undang-undang mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dari undang-undang

³¹ *Ibid.*, hlm. 64.

³² Mochtar Kusumatmadja dan Ety R. Agoes, *op.cit.*, hlm. 81-84.

nasional mulai sejak berlakunya perjanjian itu dengan ketentuan bahwa pihak (peserta) lain juga melakukannya.³³

Yang menjadi permasalahan utama adalah bahwa konstitusi kita Undang-undang Dasar 1945 tidak memuat ketentuan yang jelas dan tegas hubungan antara hubungan antara hukum internasional dan hukum nasional dalam hal terjadi pertentangan. Karena tidak adanya ketentuan yang mengatur secara jelas dan tegas atas pertentangan tersebut maka seharusnya keadilan, kepastian dan kemanfaatan menjadi pertimbangan hakim dalam memutus sengketa pajak atas perlakuan PPN atas jasa kepelabuhan internasional.

d. Pertentangan (antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Dalam putusannya, hakim menyatakan secara eksplisit 2 (dua) tujuan hukum yaitu keadilan dan kepastian hukum sebagai salah satu pertimbangan hukumnya. Tujuan kemanfaatan tidak menjadi pertimbangan, justru dikorbankan dalam mengambil putusan. Dalam menggunakan asas kepastian hukum, Majelis Hakim berpendapat pada intinya bahwa pengecualian pengenaan PPN terhadap jasa pelabuhan yang selama ini diatur di luar Undang-undang PPN yang berlaku, harus dianggap tetap berlaku sebelum dinyatakan secara tegas dicabut/tidak berlaku. Kemudian Majelis Hakim berpendapat lagi bahwa Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-328/PJ.53/2006 tanggal 6 Juni 2006 tidak sesuai dengan azas kepastian hukum dimaksud karena bukan dituangkan dalam produk hukum yang sama dengan ketentuan-ketentuan yang mengecualikannya. Ketentuan-ketentuan sebelumnya yang mengecualn pengenaan PPN dituangkan dalam bentuk surat Menteri Keuangan dan surat edaran Dirjen Pajak. Menurut penulis, walaupun asas kepastian hukum yang digunakan tepat tetapi argumentasi Majelis Hakim tidak memperhatikan unsur kepastian hukum sendiri yaitu kaidah hirarkhi norma hukum. Walaupun pencabutan pengecualian pengenaan PPN dituangkan dalam bentuk surat Menteri Keuangan atau surat edaran Dirjen Pajak tetap tidak dapat dijadikan dasar hukum yang dipakai dalam penyelesaian sengketa ketetapan pajak di Pengadilan Pajak.

³³ *Ibid.*, hlm. 87-88.

Adanya ketidakpastian hukum dalam perlakuan PPN atas jasa kepelabuhan internasional dalam praktek selama ini karena dasar hukum yang dipakai adalah surat Menteri Keuangan dan surat edaran Dirjen Pajak. Dilihat dari kaidah hukum, penerbitan surat dan surat edaran tersebut tidak memenuhi hirarkhi norma hukum sehingga secara tidak langsung tidak mendapat delegasi wewenang dari undang-undang. Padahal secara filosofis, pajak adalah sama dengan menyayat daging sendiri sehingga pemungutan pajak tanpa undang-undang sama dengan mengambil harta tidak sah dari orang lain atau perampokan. Dalam kasus ini, karena undang-undangnya mengatur bahwa jasa maklon internasional seharusnya dikenakan PPN tetapi ternyata Menteri Keuangan dan Dirjen Pajak mengecualikannya maka sebenarnya terjadi penyalahgunaan wewenang.³⁴

Unsur keadilan yang dinyatakan secara eksplisit oleh Majelis Hakim sudah benar tetapi menggunakan argumentasi yang kurang tepat juga. Majelis Hakim berpendapat bahwa pada intinya timbulnya ketidakadilan pada Pemohon Banding karena konsumen tidak melakukan pembayaran atas PPN sehingga sebagai pajak tidak langsung seharusnya menjadi beban konsumen. Karena konsumen tidak membayar maka Pemohon Banding tidak memperhitungkan adanya Pajak Masukan dan Pajak Keluaran atas transaksi tersebut.

Alasan Pemohon Banding tersebut bukan merupakan alasan yang menyebabkan ketidakadilan. Pasal 3A Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPn Bm jelas-jelas menyatakan sebagai berikut:

Pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a, huruf c, atau huruf f, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dan wajib ***memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang terutang.***

Dengan bunyi pasal tersebut jelas bahwa walaupun PPN sebagai pajak tidak langsung bebannya pada konsumen tetapi kewajiban pemungutan, penyetoran dan

³⁴ Dalam buku “ Hukum Administrasi Negara “ oleh Safri Nugraha, Tri Hayati dkk, hal. 45 menyatakan bahwa menurut Prayudi Atmosudirdjo, yang dimaksud dengan penyalahgunaan wewenang (*detournement de pouvoir*) adalah bilamana suatu wewenang oleh pejabat administrasi negara digunakan untuk tujuan yang bertentangan dengan atau menyimpang dari apa yang dimaksud atau dituju oleh wewenang sebagaimana ditetapkan oleh undang-undang yang bersangkutan.

pelaporan berada pada pengusaha kena pajak sebagai penjual jasa kena pajak. Dengan tidak memungut, menyetor dan melaporkan PPN maka Pemohon Banding tidak memenuhi kewajiban mentaati undang-undang. Dengan demikian, Pemohon Banding melakukan tindakan yang menimbulkan ketidakadilan juga dilihat dari keadilan hukum (*legal justice*).³⁵

Menurut penulis, tujuan hukum keadilan dipilih dalam putusan Pengadilan Pajak atas kasus ini seharusnya dengan pertimbangan sosiologis.³⁶ Menurut teori pengakuan (*anererkennungstheorie*), suatu ketentuan hukum dapat diberlakukan apabila diterima dan diakui oleh warga masyarakat. Pengguna jasa kepelabuhan yang melintasi jalur internasional adalah sebagian besar perusahaan perkapalan internasional sehingga yang dimaksud dengan masyarakat mengacu pada masyarakat perdagangan dan bisnis internasional.

Organisasi perdagangan dunia atau WTO (*World Trade Organization*) sebagai organisasi resmi yang mewakili masyarakat perdagangan internasional mencantumkan salah satu asas *national treatment* dalam *WTO Agreements*. Asas *national treatment* pada intinya melarang perbedaan perlakuan antara barang asing dan barang domestik yang berarti bahwa pada saat suatu barang impor telah masuk ke pasaran dalam negeri maka akan mendapat perlakuan yang sama.³⁷ Semangat tersebut juga melandasi lalu lintas jasa secara internasional.

Dalam kaitannya dengan perlakuan pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional adalah terjadinya diskriminasi pengenaan PPN jasa kepelabuhan antara perusahaan pelayaran nasional dengan perusahaan pelayaran internasional.

³⁵ Dalam buku “Dinamika Teori Hukum” hlm. 119, Munir Fuady menyatakan bahwa keadilan menurut hukum adalah keadilan yang dilaksanakan mengikuti aturan hukum yang berlaku dan sesuai dengan prosedur hukum yang berlaku pula. Keadilan menurut hukum dapat dibagi ke dalam tiga kategori, yaitu:

- a. keadilan di pengadilan (*judicial justice*);
- b. keadilan di parlemen (*legislative justice*);
- c. keadilan administrasi (*administrative justice*).

³⁶ Sudikno Mertokusumo dalam bukunya “ Mengenal Hukum: Suatu Pengantar” hlm. 95 menyatakan bahwa kekuatan berlakunya hukum dimasyarakat ini ada dua macam yaitu:

1. Menurut Teori Kekuatan (*Machtstheorie*), hukum mempunyai kekuatan berlaku sosiologis apabila dipaksakan berlakunya oleh penguasa, terlepas dari diterima ataupun tidak oleh warga masyarakat.
2. Menurut Teori Pengakuan (*Anererkennungstheorie*), hukum mempunyai kekuatan berlaku sosiologis apabila diterima dan diakui oleh warga masyarakat.

³⁷ H.S. Kartadjoemena, GATT dan WTO: Sistem, Forum dan Lembaga Internasional di Bidang Perdagangan, (Jakarta: UI-Press, 1996), hlm. 109.

Pemerintah melalui Peraturan Pemerintah Nomor 146 Tahun 2000 yang telah diubah dengan PP Nomor 38 Tahun 2003 mengatur bahwa jasa kepelabuhan yang mencakup jasa tunda, jasa pandu, jasa tambat, dan jasa labuh dibebaskan PPN jika yang menerima jasa adalah perusahaan pelayaran niaga nasional atau perusahaan penangkapan ikan nasional. Dalam PP tersebut tidak dijelaskan apakah yang dimaksud dengan jasa kepelabuhan tersebut jasa untuk jalur nasional atau jalur internasional. Dari ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa perusahaan pelayaran nasional dibebaskan PPN atas penggunaan jasa kepelabuhan baik untuk jalur nasional dan jalur internasional.

Ternyata diskriminasi terjadi bukan atas jasanya tetapi perusahaan pelayaran sebagai pengguna jasa kepelabuhan. Jika pengguna jasa kepelabuhan merupakan perusahaan pelayaran nasional maka PPN dibebaskan, sedangkan jika pengguna jasa kepelabuhan merupakan perusahaan pelayaran internasional maka PPN dikenakan. Hal ini selain bertentangan dengan asas-asas perdagangan internasional juga *menyalahi filosofi PPN sebagai pajak obyektif atas konsumsi dalam negeri*. Pengenaan PPN seharusnya jangan melihat subyeknya siapa yang memanfaatkan tetapi harus dilihat obyeknya yaitu barang atau jasa yang dimanfaatkan di dalam negeri. Kesimpulan yang dapat diambil dari pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional adalah ketentuan pengenaan PPN tidak ditaati oleh masyarakat perdagangan karena bertentangan dengan asas-asas perdagangan internasional dan tidak adanya harmonisasi antara UU PPN dengan peraturan perundang-undangan di bawahnya.

Tujuan keadilan dalam putusan Pengadilan Pajak juga secara tidak langsung berdampak pada kepastian hukum. Hal ini karena peraturan perundang-undangan yang ada tidak diterima masyarakat perdagangan internasional dan tidak adanya harmoni antara undang-undang dengan peraturan pelaksanaannya. Dilihat dari sosiologis, ketentuan pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional tidak memiliki kekuatan hukum.

Majelis Hakim sebagai penegak hukum dan keadilan berwenang mengeluarkan putusan yang bertentangan dengan fiskus demi keadilan dan kepastian hukum. Wewenang hakim tersebut tercantum dalam Pasal 22 *Algemene Bepalingen van wetgeving voor indonesia* atau disingkat A.B. (Ketentuan-

ketentuan Umum tentang Peraturan Perundangan untuk Indonesia) yang masih berlaku sampai sekarang.³⁸ Tetapi putusan Pengadilan Pajak hanya mengikat pihak-pihak yang bersengketa yaitu Pemohon Banding yang bersangkutan dan terbanding (fiskus) dalam kasus yang diputuskan oleh Pengadilan Pajak tersebut. Walaupun tujuan putusan Pengadilan Pajak memberikan kepastian hukum tetapi tidak dapat dijadikan Fiskus atau Direktorat Jenderal Pajak sebagai sumber hukum untuk kasus yang sama di kemudian hari. Indonesia adalah negara penganut *civil law* yang tidak menganut teori *stare decisis*.³⁹

3. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pembatalan Secara Formal Keputusan Terbanding

Pertimbangan Majelis Hakim dalam membatalkan secara formal keputusan terbanding dapat diringkaskan sebagai berikut:⁴⁰

Majelis berpendapat bahwa apabila Surat Teguran belum dikirim, Terbanding belum dapat melakukan pemeriksaan karena sesuai Pasal 29 ayat (1) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2000, disebutkan bahwa tujuan pemeriksaan antara lain untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, sedangkan dalam hal Surat Teguran belum dikirim, batas waktu pemenuhan kewajiban pemasukan Surat Pemberitahuan belum berakhir.

Bahwa Majelis berpendapat perhitungan yang dilampirkan dalam permohonan perpajakan pemasukan Surat Pemberitahuan, bukan Surat Pemberitahuan, oleh karenanya perhitungan tersebut tidak dapat digunakan untuk menguji kepatuhan Pemohon Banding.

Bahwa atas ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf c Keputusan Menteri Keuangan R.I Nomor: 545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000, Majelis berpendapat bahwa hal ini tidak dapat diterapkan terhadap Pemohon Banding karena kepadanya belum dikirim Surat Teguran yang berarti batas waktu pemasukan Surat Pemberitahuan bagi Wajib Pajak ini belum ditentukan.

Bahwa menyangkut pendirian Terbanding melalui Suratnya Nomor : S-116/WPJ.06/BD.0602/2001 tanggal 07 Maret 2007 yang menyatakan

³⁸ Akhmad Kamil dan M. Fauzan. *Kaidah- Kaidah Hukum Yurisprudensi*. (Jakarta: Prenada Media, 2004), hlm. 8.

³⁹ Menurut Teori *Stare Decisis*, putusan-putusan pengadilan sekarang harus diputuskan dengan cara yang sama seperti yang telah pernah diputuskan di masa lalu. Teori ini dianut oleh negara-negara yang menggunakan sistem hukum Anglo-Saxon atau *Common Law* (Munir Fuady dalam buku "Dinamika Teori Hukum" hlm. 143) .

⁴⁰ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10288/PP/M.V/15/2007 tanggal 29 Maret 2007, hlm. 19-20.

konsekuensi tidak disampaikannya Surat Teguran tidak diatur lebih lanjut dalam KUP, Majelis berpendapat bahwa secara umum akibat hukum tidak dilakukannya sesuatu yang diatur dalam Undang-undang tidak harus secara jelas ditegaskan dalam peraturan itu namun dapat juga ditentukan berdasarkan hubungan dengan ketentuan yang berkaitan atas berdasarkan logika hukum.

Bahwa selanjutnya Majelis berpendapat pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Terbanding terhadap Pemohon Banding tidak sah.

Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, Majelis berkesimpulan, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2002 Nomor : 00089/206/02/028/05 tanggal 17 January 2005 sebagaimana yang didasarkan pada pemeriksaan yang tidak sah, juga menjadi tidak sah, oleh karenanya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tersebut harus dibatalkan.

Bahwa oleh karena Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2002 Nomor : 00089/206/02/028/05 tanggal 17 Januari 2005 harus dibatalkan, maka penerbitan Keputusan Terbanding Nomor : KEP-269/WPJ.06/BD.06/2006 tanggal 12 April 2006, sebagai jawaban keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2002 Nomor : 00089/206/02/028/05 tanggal 17 Januari 2005, juga harus dibatalkan.

Kasus yang dimunculkan dalam putusan Pengadilan Pajak ini hanyalah salah satu contoh dimana Pengadilan Pajak menguji dan melakukan penelitian kembali hasil penetapan oleh fiskus yang tidak disengketakan oleh Wajib Pajak.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Menurut penulis, ada 2 (dua) permasalahan utama yang timbul dalam hukum terkait penelitian dan pengujian produk hukum keputusan Terbanding oleh hakim yaitu: (a) apakah pengujian keputusan Terbanding yang dilakukan oleh hakim tanpa adanya tuntutan dari Pemohon Banding (Wajib Pajak) mempunyai dasar hukum?; (b) apakah putusan yang dihasilkan dari perkara yang tidak dituntut oleh pihak-pihak yang bersengketa termasuk jenis putusan yang bersifat *ultra-petita* sehingga cacat hukum?.

a. Pengujian Keputusan Terbanding Tidak diatur dalam UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

Dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tidak diatur satupun ketentuan yang memberikan wewenang kepada Majelis Hakim untuk melakukan pengujian dan penelitian secara formal terhadap keputusan Terbanding. Hukum acara dalam undang-undang hanya mengatur bahwa Majelis Hakim berwenang meneliti kelengkapan dan/atau kejelasan banding atau gugatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 50 ayat (2) dan (3) yang berbunyi:

- (2) Sebelum pemeriksaan pokok sengketa dimulai, Majelis melakukan pemeriksaan mengenai kelengkapan dan/atau kejelasan Banding atau Gugatan.
- (3) Apabila Banding atau Gugatan tidak lengkap dan/atau tidak jelas sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) sepanjang bukan merupakan persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), dan Pasal 40 ayat (1) dan/atau ayat (6), kelengkapan dan/atau kejelasan dimaksud dapat diberikan dalam persidangan.

Hal ini berarti seharusnya Majelis Hakim hanya melakukan pengujian dan penelitian formal yang berkaitan dengan kelengkapan persyaratan pengajuan banding atau gugatan saja.

b. Putusan Bersifat Ultra Petita

Bahwa pengajuan banding oleh Wajib Pajak hanya terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh fiskus sebagaimana disebutkan dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP yang menyatakan bahwa: “Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.” Kata-kata “keputusan mengenai keberatannya” mengandung arti bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak hanya atas materi-materi yang terdapat dalam keputusan keberatan.

Selanjutnya, putusan banding Pengadilan Pajak seharusnya memutuskan hanya atas materi-materi sengketa penetapan pajak yang sebelumnya sudah disengketakan dan dikemukakan oleh Pemohon Banding (Wajib Pajak) di

lembaga keberatan. Hal ini dijelaskan dalam Pasal 31 ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2000 tentang Pengadilan Pajak yang berbunyi:

- (1) Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.
- (2) Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Penjelasan:

Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Selain itu Pengadilan Pajak dapat pula memeriksa dan memutus permohonan Banding atas keputusan/ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait yang mengatur sedemikian.

Dalam hal Pengadilan Pajak memeriksa dan memutus obyek yang tidak disengketakan dan tidak dikemukakan oleh Pemohon Banding maka berarti Pengadilan Pajak mengabdikan melebihi tuntutan Pemohon Banding atau bisa disebut dengan putusan yang bersifat *ultra petita*.

Dalam hukum berlaku prinsip bahwa putusan tidak boleh mengabdikan melebihi tuntutan yang dikemukakan dalam gugatan. Larangan ini disebut *ultra petitum partium* yang tercantum pada Pasal 178 ayat (3) HIR, Pasal 189 ayat (3) RBG dan Pasal 50 Rv. Hakim yang mengabdikan melebihi posita maupun petitum gugat, dianggap telah melampaui batas wewenang atau *ultra vires* yakni bertindak melampaui wewenangnya (*beyond the powers of his authority*). Apabila putusan mengandung *ultra petitum*, harus dinyatakan cacat (*invalid*) meskipun hal itu dilakukauk hakim dengan iktikad baik (*good faith*) aupun sesuai dengan kepentingan umum (*public interest*). Mengadili dengan cara mengabdikan melebihi dari apa yang digugat, dapat dipersamakan dengan tindakan yang tidak sah (ilegal) meskipun dilakukan dengan iktikad baik.⁴¹

⁴¹ M. Yahya Harahap, *Hukum Acara Perdata tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian dan Putusan Pengadilan* (Jakarta: Sinar Grafika, 2007), hlm. 801-802.

c. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Dalam kasus ini muncul pertentangan (antimoni) antara keadilan dan kepastian hukum. Tindakan Majelis Hakim yang menguji dan meneliti kembali secara formal keputusan Terbanding menunjukkan keinginan atau maksud untuk memberikan keadilan bagi Pemohon Banding (Wajib Pajak). Di sisi lain, tindakan Majelis Hakim tersebut dapat menimbulkan ketidakpastian hukum.

Pertanyaannya adalah apakah hakim dibenarkan untuk membuat putusan yang jelas-jelas melanggar asas-asas dan kaidah hukum yang menimbulkan ketidakpastian? Untuk menjawab pertanyaan tersebut, penulis tertarik untuk mengutip pernyataan Bismar Siregar, mantan Hakim Agung sebagai berikut:⁴²

Bila untuk menegakkan keadilan saya korbankan kepastian hukum, akan saya korbankan hukum itu. Hukum hanya sarana, sedangkan tujuannya adalah keadilan. Mengapa tujuan dikorbankan karena sarana?

Tetapi bagi Bismar Siregar, rasa keadilan yang dimaksud adalah bukan rasa keadilan yang subyektif dan egoistis, melainkan rasa keadilan yang didasari iman dan hati nurani yang jujur.⁴³ Dari pendapat Bismar Siregar tersebut jelas bagi kita bahwa hakim memegang peranan dalam pembentukan hukum dan keadilan di pengadilan.

Pendapat bahwa hakim sangat memegang peranan sangat penting dalam proses peradilan juga diungkapkan oleh Prof. Satjipto Rahardjo. Dalam tulisan-tulisannya, beliau sering mengutip seorang sarjana hukum Belanda, Taverne dengan pernyataannya sebagai berikut “Berikan kepada saya hakim dan jaksa yang baik, maka dengan peraturan yang burukpun saya bisa membuat putusan yang baik”.⁴⁴

⁴² Darji Darmodiharjo, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995), hlm. 156.

⁴³ Sudirman, *op.cit.*, hlm. 166.

⁴⁴ Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum* (Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2007), hlm. 103.

4. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Jawaban Konfirmasi atas Kredit Pajak

Majelis Hakim dalam salah satu pertimbangannya yang berkaitan dengan sengketa kredit pajak menyatakan sebagai berikut:⁴⁵

Bahwa koreksi kredit pajak yang dilakukan Terbanding merupakan kredit pajak atas pemotongan PPh Pasal 23 yang jawaban konfirmasinya belum diterima Terbanding dan sebagian dijawab “Tidak Ada”

Bahwa dalam persidangan Pemohon Banding dapat membuktikan bahwa Pemohon Banding benar-benar telah dipotong PPh Pasal 23 sesuai dengan bukti potong yang dimiliki Pemohon Banding dan karenanya apabila sampai dengan saat ini jawaban konfirmasi belum diterima oleh Terbanding dan adanya jawaban konfirmasi yang menyatakan “Tidak Ada” adalah bukan merupakan tanggung jawab Pemohon Banding dan karenanya Majelis berketetapan untuk membatalkan koreksi Terbanding atas kredit pajak.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Kasus-kasus seperti di atas sangat sering terjadi dari tahun- ke tahun. Di dalam undang-undang baik UU KUP, UU PPN dan UU PPh tidak diatur secara jelas dan tegas bagaimana prosedur untuk mengakui keabsahan kredit pajak. Prosedur keabsahan kredit pajak hanya diatur melalui peraturan pelaksanaan undang-undang dan surat edaran Dirjen Pajak.

a. Jawaban Konfirmasi atas PPN Pajak Masukan

Prosedur untuk mengakui keabsahan Faktur Pajak yang dikreditkan sebagai Pajak Masukan dalam SPT Masa PPN adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 754/PJ./2001 tanggal 1 Januari 2002 tentang Tata Cara Pelaksanaan Konfirmasi Faktur Pajak dengan Aplikasi Sistem Informasi Perpajakan.

Berdasarkan peraturan tersebut atas jawaban konfirmasi yang menyatakan ‘Tidak Ada’ ada 2 (dua) perlakuan sebagai berikut:

⁴⁵ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10606/PP/M.IV/15/2007 tanggal 4 Mei 2007, hlm. 51.

- 1) Jawaban "Tidak Ada" dengan penjelasan bahwa Faktur Pajak tersebut belum dilaporkan oleh PKP Penjual dan KPP domisili PKP Penjual telah menerbitkan SKPKB/SKPKBT atas Faktur Pajak yang belum dilaporkan PKP Penjual tersebut maka Faktur Pajak tersebut dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.
- 2) Jawaban "Tidak Ada" dengan penjelasan bahwa Faktur Pajak tersebut tidak sah karena: Pengusaha yang menerbitkan Faktur Pajak tersebut belum dikukuhkan sebagai PKP atau PKP Penjual tidak pernah melakukan penyerahan BKP/JKP kepada PKP Pembeli yang bersangkutan maka Faktur Pajak tersebut tidak dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal pengiriman permintaan klarifikasi dikirimkan melalui faksimile jawaban klarifikasi belum/tidak diterima dan apabila berdasarkan hasil pengujian arus barang dan atau arus uang dapat dibuktikan bahwa Faktur Pajak tersebut sah adanya maka Faktur Pajak yang dimintakan klarifikasi tersebut dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Faktur Pajak yang dianggap absah berdasarkan pengujian arus uang dan arus barang tersebut harus dibuatkan berita acara dan ditanda tangani oleh petugas pemeriksa dan pejabat yang berwenang.

b. Jawaban Konfirmasi atas SSP dan Bukti Potong/Pungut

Berdasarkan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-13/PJ.7/1997, maka untuk mengakui SSP sebagai kredit pajak harus membandingkan SSP lembar ke-1, ke-2 dan SSP lembar ke-3 yaitu masing-masing dari Wajib Pajak untuk SSP lembar ke-1 dan dari kantor Pelayanan Pajak untuk SSP lembar ke-2 dan ke-3. Dalam hal SSP lembar ke-2 tidak ada, maka harus dilakukan konfirmasi ke Bank Persepsi/Bank Devisa Persepsi/Sentral Giro. Apabila dalam jangka waktu yang telah ditentukan ternyata Surat Konfirmasi tersebut tidak dijawab, maka dalam rangka upaya untuk meyakini adanya/kebenaran jumlah setoran pajak yang dilaporkan Wajib Pajak, Pemeriksa harus melakukan prosedur alternatif misalnya melalui pengujian arus uang atau memeriksa kebenaran pengeluaran kas/bank pada saat penyetoran pajak tersebut dilakukan Wajib Pajak. Dalam surat edaran

tersebut juga dijelaskan bahwa atas bukti pemotongan/pemungutan pajak agar dilakukan konfirmasi kepada KPP tempat Pemotong/Pemungut pajak. Selama ini, perlakuan jawaban konfirmasi atas bukti pemotongan/pemungutan sama dengan jawaban konfirmasi SSP.

Dalam praktek ternyata ada beberapa permasalahan sehubungan konfirmasi kredit pajak yang menimbulkan kerugian bagi Wajib Pajak. *Pertama*, jawaban konfirmasi sering tidak kembali karena adanya hambatan teknis dalam pengiriman. *Kedua*, jawaban belum diterima karena yang berwenang memberikan jawaban mengalami kesulitan administrasi dalam menjawab. *Ketiga*, jawaban konfirmasi yang diterima tidak akurat karena masalah kelemahan administrasi instansi pemberi jawaban. Jawaban konfirmasi menyatakan "Tidak Ada" padahal seharusnya "Ada". *Keempat*, atas konfirmasi yang belum dijawab sampai dengan batas waktu yang ditentukan, pemeriksa pajak jarang melakukan pengujian arus uang dan arus barang.

c. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Atas jawaban konfirmasi yang tidak akurat dan belum dijawab, pemeriksa akan melakukan koreksi dan menerbitkan ketetapan pajak. Dalam sebagian besar kasus ternyata Wajib Pajak benar-benar melakukan pembayaran. Sehingga dengan terbitnya ketetapan pajak tersebut berarti atas kewajiban pajak yang sama dilakukan pembayaran dua kali. Keadaan ini benar-benar menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian bagi Wajib Pajak. Ketidakadilan karena Wajib Pajak membayar sesuatu yang sebenarnya sudah bukan kewajibannya lagi. Ketidakpastian karena pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak belum pasti akan diakui dan diterima oleh Fiskus pada waktu dilakukan pemeriksaan.

Ketidakpastian terjadi juga karena ketentuan yang mengatur masalah konfirmasi kredit pajak hanya Peraturan Dirjen Pajak dan Surat Edaran Dirjen Pajak yang kurang mempunyai kekuatan hukum. Dalam peraturan tersebut tidak ada sanksi bagi pemeriksa atau petugas pajak yang tidak melakukan prosedur sebagaimana mestinya. Sehingga dalam praktek sehari-hari, pemeriksa pajak lebih

memilih tidak menggunakan prosedur secara lengkap misalnya tidak melakukan pengujian arus uang dan/atau arus barang asalkan "menguntungkan negara".

Hal ini terkait hal yang lebih luas lagi yaitu paradigma pajak yang masih hanya dipandang dari sisi ekonomisnya saja untuk memasukkan penerimaan negara. Paradigma pajak dari pendekatan hukum masih kurang sehingga tujuan hukum keadilan dan kepastian selalu dikesampingkan. Kebijakan dan pelaksanaan kebijakan lebih sering bertumpu hanya pada tujuan hukum kemanfaatan saja yaitu fungsi pajak sebagai budgeter dan reguler.

Hakim Pengadilan Pajak sebagai penegak hukum dan keadilan dalam sengketa ketetapan pajak sudah seharusnya memilih unsur keadilan dan kepastian hukum dalam putusannya. Dalam putusan Nomor Put.10606/PP/M.IV/15/2007 tanggal 4 Mei 2007, Majelis Hakim telah membuat putusan yang mencerminkan keadilan dan kepastian hukum. Unsur keadilan terpenuhi karena hak-hak Wajib Pajak dipulihkan yaitu dengan membatalkan koreksi sehingga ketetapan pajak akan berkurang. Sedangkan unsur kepastian hukum terpenuhi karena Wajib Pajak telah mendapatkan penetapan yang akhir dan bersifat final yang mengakui bahwa apa yang dilakukan Wajib Pajak sudah sesuai ketentuan yang berlaku.

5. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Kewajiban Pembayaran 50% dari Pajak yang Terutang

Dalam putusan ini, Majelis Hakim menyatakan pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:⁴⁶

Bahwa Surat Banding Nomor 02/PIP/PJ/V/2006 tanggal 4 Mei 2006 diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak Penghasilan Badan yang terutang sebesar Rp 382.664.300,- untuk memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pemohon Banding harus membayar sebesar 50% dengan rincian sebagai berikut:

| | |
|---------------------------------|-----------------------|
| - 50% x Rp 382.664.300 | Rp 191.332.150,- |
| - Kredit Pajak | <u>Rp 2.625.000,-</u> |
| Kewajiban pemenuhan Pasal 36(4) | Rp 188.707.150,- |

Bahwa dalam persidangan Pemohon Banding memperlihatkan bukti pembayaran berupa asli Surat Setoran Pajak sebesar Rp 188.707.150,- tertanggal 11 Mei 2006, sehingga pengajuan banding Pemohon Banding memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

⁴⁶ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10612/PP/M.X/15/2007 tanggal 4 Mei 2007, hlm. 9.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

Permasalahan hukum yang perlu dilakukan kajian dan analisis dalam kasus ini adalah (a) adanya perbedaan penafsiran “jumlah pajak yang terutang” dalam Pasal 36 ayat (4) UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak antara Terbanding dan Pemohon Banding; (b) mengapa Pemohon Banding (Wajib Pajak) harus membayar dahulu untuk sesuatu yang belum dibuktikan kebenarannya?.

a. Perbedaan Penafsiran “Jumlah Pajak yang Terutang”

Berdasarkan data-data dalam putusan tersebut, sengketa berawal dari penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh Badan Tahun Pajak 2001 dengan Nomor 00102/206/01/113/04 tanggal 13 Agustus 2004 dengan rincian sebagai berikut:

| Uraian | Jumlah (Rp) |
|--|--------------------|
| Penghasilan Kena Pajak | 1.333.881.612 |
| Pajak Terutang | 382.664.300 |
| Kredit Pajak | 2.625.000 |
| Jumlah yang Kurang/Lebih Bayar | 380.039.300 |
| Sanksi Administrasi | 182.418.864 |
| Jumlah Pajak yang Masih Kurang/Lebih Dibayar | 562.458.164 |

Menurut Fiskus (Terbanding), seharusnya nilai yang dipakai sebagai dasar penghitungan kewajiban pembayaran 50% adalah jumlah pajak yang masih kurang dibayar sebesar Rp 562.458.164. Berdasarkan pendapat tersebut maka

kewajiban pembayaran yang memenuhi syarat formal pengajuan 50% dari jumlah pajak yang terutang seharusnya $50\% \times \text{Rp } 562.458.164$ atau sama dengan Rp 281.229.082. Hasil penghitungan menurut fiskus tersebut menghasilkan angka pembayaran pajak yang seharusnya lebih besar dari pada dasar penghitungan yang selama ini dilakukan Pengadilan Pajak melalui putusan-putusannya.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan yang ada, pengaturan mengenai definisi “jumlah pajak yang terutang” tidak jelas. Pasal 36 ayat (4) dan penjelasan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan apa yang dimaksud dengan “jumlah pajak yang terutang”.

Definisi pajak yang terutang menurut Pasal 1 angka 9 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan sebagai berikut: “Pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak atau dalam Bagian Tahun Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”. Definisi tersebut berbeda pengertian yang dimaksud dengan pajak yang terutang menurut Pasal 20 UU KUP. Dalam pasal tersebut, jumlah pajak yang terutang dikaitkan dengan jumlah yang masih harus dibayar menurut STP, SKPKB, SKPKBT, SK Pembetulan, SK Keberatan dan Putusan Banding. Jadi persyaratan kewajiban membayar duluan 50% berkaitan dengan tindakan penagihan untuk mengamankan penerimaan.

b. Pelanggaran Asas Hukum Praduga Tidak Bersalah

Sebenarnya, permasalahan yang lebih mendasar yang berkaitan dengan kewajiban pembayaran 50% dari jumlah pajak yang terutang menurut Pasal 36 ayat (4) UU Pengadilan Pajak adalah mengapa Pemohon Banding (Wajib Pajak) harus membayar dahulu untuk sesuatu yang belum dibuktikan kebenarannya. Kewajiban membayar tersebut sama dengan memvonis Pemohon Banding bersalah sehingga melanggar asas pokok dalam hukum “praduga tidak bersalah” (*presumption of innocent*) dan persamaan di depan hukum (*equality before law*).

Masalah kewajiban membayar tersebut pernah diajukan permohonan pengujian (*Judicial Review*) Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terhadap UUD 1945 ke Mahkamah Konstitusi sebanyak 2 (dua)

kali oleh masyarakat. Pertama, pada tahun 2004 diajukan oleh PT. Apota Wibawa Pratama yang beralamat di Gedung AKA Lt. 2, Jalan Bangka Raya No. 2, Jakarta Selatan dan kedua, pada tahun 2006 diajukan oleh CV. Cipta Optima Abadi yang beralamat di Jl. Pleburan Barat No. 36, Semarang.

Dalam putusan perkara Nomor:004/PUU-II/2004 Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat bahwa pendapat Pemohon yang menyatakan kewajiban membayar pajak 50% lebih dahulu sebelum mengajukan banding sebagaimana diharuskan oleh Pasal 36 ayat (4) adalah sebagai vonis sehingga bertentangan dengan asas praduga tidak bersalah (*presumption of innocence*) adalah tidak benar dengan alasan sebagai berikut:

- 1) Peradilan pajak bukan peradilan pidana yang memutuskan salah tidaknya seseorang menurut hukum pidana, tetapi menentukan pelaksanaan aturan hukum pajak yang benar. Oleh karena itu, asas praduga tidak bersalah dalam pengertian pidana tidaklah relevan dalam peradilan pajak. Kewajiban membayar 50% bukan didasarkan atas vonis kesalahan pidana atau hukuman denda, tetapi sebagai pembayaran sebagian utang pajak wajib pajak dan sekaligus merupakan syarat untuk mengajukan hak banding.
- 2) Apabila kemudian ternyata putusan Pengadilan Pajak menetapkan jumlah utang pajak wajib pajak yang disengketakan lebih kecil, maka kewajiban negara untuk mengembalikan selisihnya, demikian juga jika ternyata lebih besar maka wajib pajak hanya menambahkan kekurangannya. Apabila negara harus mengembalikan selisih pembayaran bahkan diwajibkan oleh hukum untuk juga membayar bunga 2% tiap bulan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 87 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.

Sedangkan 3 (tiga) hakim yang menyatakan *dissenting opinion* berpendapat bahwa ketentuan yang tercantum dalam Pasal 36 ayat (4) UU Pengadilan Pajak yang mensyaratkan upaya banding ke Pengadilan Pajak harus terlebih dahulu membayar 50% pajak terhutang adalah merupakan pelanggaran terhadap hak atas jaminan hukum yang adil yang merupakan salah satu HAM yang dilindungi oleh UUD 1945. Ketentuan tersebut telah menutup akses bagi *justisiabelen* yang tidak mampu membayar 50% untuk memperoleh *second opinion* dalam bentuk upaya banding atas keputusan yang tidak adil yang dideritanya yang merupakan suatu

hak yang dijamin dan dilindungi oleh UUD 1945, yaitu hak untuk didengar dan dipertimbangkan, baik argumen maupun alat bukti yang diajukan di depan suatu badan peradilan yang mandiri dan imparial sebagai perwujudan asas *audi et alteram partem*.

Pendapat pertama yang dikemukakan oleh 6 (enam) hakim, pertimbangannya lebih menekankan keadilan formal (*formal justice*)⁴⁷ dengan alasan sebagai berikut:⁴⁸

- 1) Hakim Mahkamah Konstitusi hanya melihat timbulnya ketetapan pajak seakan diasumsikan terlebih dahulu sudah benar, sehingga kewajiban bayar 50% adalah hal benar sebagai syarat banding.
- 2) Hakim lebih melihat pada sisi keadilan administrasi pembayaran dan pengembalian pajak yang sudah dibayar. Bila Wajib Pajak sudah membayar, pembayaran akan dikembalikan ditambah bunga bila banding dikabulkan. Sebaliknya jika permohonan banding ditolak maka Wajib Pajak harus menambah jumlah yang kurang dibayar.

Sedangkan, pendapat *dissenting opinion* yang dikemukakan oleh 3 (tiga) hakim lebih menekankan keadilan material atau substansial (*substantial justice*) dengan alasan sebagai berikut:⁴⁹

- 1) Dengan memandang pada segi kemampuan, ternyata tidak semua Wajib Pajak mampu melunasi syarat 50% dari utang pajak.
- 2) Substansi timbulnya utang pajak yang perlu mendapatkan *second opinion* dari lembaga independen seperti Pengadilan Pajak.
- 3) Keadilan dengan mengacu pada sumber konstitusional yaitu UUD 1945 yang harus menjadi acuan semua pihak sebagai tolak ukur melihat persoalan keadilan yang lebih baik.

⁴⁷ Munir Fuady dalam bukunya “Dinamika Teori Hukum” hlm. 112 menyatakan bahwa keadilan dapat dibagi 2 yaitu:

1. Keadilan formal (*formal justice*) adalah keadilan yang terbentuk karena memperlakukan kasus yang sama dengan cara yang sama, sedangkan untuk kasus yang berbeda diberlakukan secara berbeda pula.
2. Keadilan substansial (*substantial justice*) adalah bukan sekedar penerapan hukum yang sama bagi orang dalam kualifikasi yang sama dan berbeda bagi orang dalam kualifikasi berbeda, tetapi mempersoalkan apakah hukum yang diterapkan tersebut memang benar-benar adil.

⁴⁸ Richard Burton, “Debat Keadilan Syarat Banding 50%”, *Majalah Berita Pajak*, (1 September 2007): 45-46.

⁴⁹ *Ibid.*

c. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Dengan demikian, isu dalam kasus persyaratan formal berupa kewajiban untuk membayar 50% dari jumlah pajak yang terutang melibatkan 3 (tiga) tujuan hukum sekaligus yaitu keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Unsur keadilan perlu mendapat perhatian karena Wajib Pajak telah dikondisikan dalam keadaan bersalah. Bagaimana jika seandainya ada Wajib Pajak yang sebenarnya tidak mampu tetapi karena tindakan kesewenang-wenangan pemeriksa akhirnya diterbitkan ketetapan pajak yang jauh lebih besar dari pada assetnya. Wajib Pajak pada akhirnya tidak dapat mencari keadilan ke Pengadilan Pajak karena terbentur dengan persyaratan formal harus membayar 50% dari jumlah pajak yang terutang.

Masalah kepastian hukum muncul karena ketidakjelasan undang-undang yang bersangkutan dalam mendefinisikan apakah yang dimaksud dengan “pajak yang terutang”. Dari waktu-waktu selalu timbul perbedaan pendapat berapa yang harus dibayar oleh Wajib Pajak pada waktu mengajukan banding. Fiskus atau Terbanding selalu berpendapat bahwa Wajib Pajak seharusnya membayar 50% dari jumlah pajak yang tertera di surat ketetapan pajak (di dalamnya termasuk sanksi administrasi). Sehingga jika tidak memenuhi jumlah yang disyaratkan harus ditolak formal pengajuan bandingnya. Sedangkan Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding selalu berpendapat bahwa mereka hanya diwajibkan membayar 50% dari pokok pajak saja (tidak termasuk sanksi administrasi).

Dari kemanfaatan, persyaratan formal dalam Pasal 36 ayat (4) UU Pengadilan Pajak tersebut merupakan intervensi dari kemauan negara yang direpresentasikan oleh pemerintah dan DPR pada waktu membuat undang-undang untuk mengamankan penerimaan. Pendekatan pajak dari segi ekonomis memegang peranan penting dalam penyusunan ketentuan undang-undang yang berkaitan dengan perpajakan termasuk Undang-Undang Pengadilan Pajak. Menurut pendapat penulis, pendekatan penerimaan pula yang menjadi pertimbangan oleh pembuat undang-undang mengapa putusan pengadilan pajak bersifat akhir dan final walaupun menyalahi kelaziman dalam sistem peradilan.

Hal itu dimaksudkan sebagai upaya untuk mempercepat kepastian negara dalam mendapatkan penerimaan.

Kesepakatan Majelis Hakim melalui putusan-putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan pajak yang terutang sebagai pokok pajak sebelum sanksi administrasi merupakan solusi “jalan tengah” sementara untuk menyelaraskan unsur unsur keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Dari sisi keadilan, Wajib Pajak mendapatkan keringanan pembayaran karena 50% dihitung dari pokok tidak termasuk sanksi administrasi. Dari sisi kepastian, adanya kesamaan perlakuan dan penafsiran antara semua Hakim memberikan kepastian hukum dalam kasus yang sama diperlakukan sama. Sedangkan dari sisi kemanfaatan, masih adanya kewajiban yang mensyaratkan pembayaran 50% dari jumlah pajak yang terutang bagi Pemohon Banding merupakan sumber penerimaan pajak.

Sekarang, setelah dikeluarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan maka Wajib Pajak tidak mempunyai kewajiban membayar hutang pajak pada waktu mengajukan banding. Pasal 5C UU Nomor 28 Tahun 2007 menyatakan sebagai berikut: “Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.” Tetapi ketentuan dalam Pasal 5C UU KUP yang baru belum selaras dengan UU Pengadilan Pajak karena UU tersebut belum dilakukan perubahan.

B. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEPASTIAN HUKUM

Berdasarkan penelitian atas putusan Pengadilan Pajak selama tahun 2007 maka dibawah ini akan diuraikan contoh-contoh putusan Pengadilan Pajak sesuai dengan tujuan hukum dari aspek kepastian yang terdiri dari 3 (tiga) kasus.

1. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Tanggal Penerbitan dan Tanggal Pengiriman Surat Ketetapan Pajak

Pertimbangan-pertimbangan Majelis Hakim dalam putusan mengenai kasus tersebut pada pokoknya sebagai berikut.⁵⁰

⁵⁰ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-10632/PP/M.I/15/2007 tanggal 10 Mei 2007, hlm. 13.

Bahwa Surat Terbanding Nomor: S-022/WPJ.07/KP.0406/2006 tanggal 26 Januari 2006 merupakan surat atau jawaban atas Surat Keberatan Pemohon Banding Nomor: PTMI/SK-13/XII/2005 tanggal 13 Desember 2005.

Bahwa Surat Keberatan Nomor: PTMI/SK-13/XII/2005 tanggal 13 Desember 2005 ditujukan terhadap Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2003 Nomor: 00052/406/03/056/05 tanggal 13 September 2005 yang telah dibetulkan dengan Keputusan Terbanding Nomor: KEP-00130/WPJ.07/KP.0403/2005 tanggal 17 Oktober 2005.

Bahwa Surat Terbanding Nomor: S-022/WPJ.07/KP.0406/2006 tanggal 26 Januari 2006 atas Keberatan Pemohon Banding tersebut memenuhi asas satu keputusan atau satu balasan.

Bahwa tanggal penerbitan Surat Terbanding atas keberatan Pemohon Banding adalah tanggal 26 Januari 2006, sedang tanggal Surat Keberatan Pemohon Banding adalah 13 Desember 2005.

Bahwa dalam butir 4 Surat Nomor: S-022/WPJ.07/KP.0406/2006 tanggal 26 Januari 2006 Terbanding menyatakan bahwa karena jangka waktu permohonan telah melewati 3 (tiga) bulan sejak tanggal Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, maka permohonan Pemohon Banding tidak dianggap sebagai Surat Keberatan sehingga tidak dapat dipertimbangkan. Terbanding berpendapat bahwa jangka waktu 3 (tiga) bulan dihitung sejak tanggal surat yaitu sejak diterbitkan Surat Ketetapan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000.

Bahwa Majelis dapat memahami ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (3) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 bahwa jangka waktu 3 (tiga) bulan itu dihitung sejak diterbitkan surat ketetapan pajak dan *demi kepastian hukum* haruslah dijabarkan bahwa pada tanggal yang sama dengan tanggal diterbitkan, surat ketetapan pajak itu dikirimkan melalui sarana resmi. Menurut pendapat Majelis, jika semata-mata hanya berpedoman pada tanggal penerbitan Surat Ketetapan Pajak tidak dapat menjamin kepastian sebelum Surat Ketetapan Pajak itu dikirimkan melalui sarana resmi dalam hal ini adalah Kantor Pos.

Bahwa Majelis berpedoman pada ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 butir 12 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang berbunyi sebagai berikut: "*Tanggal diterima adalah tanggal stempel pos pengiriman, tanggal faksimile, atau dalam hal diterima secara langsung adalah tanggal saat surat, keputusan atau putusan diterima secara langsung.*"

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan dalam persidangan sebagaimana diuraikan mengenai pemeriksaan atas Pemenuhan Ketentuan Formal Pengajuan Keberatan, nyata bahwa Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2003 Nomor: 00052/406/03/056/05 tanggal 13 Desember 2005 dikirimkan melalui pos tanggal 16 September 2005, sehingga pengajuan keberatan tidak melampaui jangka waktu 3 (tiga) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 Ayat (3) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000.

Bahwa dalam Pasal 26 ayat (1) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 disebutkan bahwa: *“Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama dua belas bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima, harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.”*

Bahwa dalam Pasal 26 ayat (5) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 disebutkan bahwa: *“Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak membeikan suatu keputusan, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima.”*

Bahwa karena sampai dengan tanggal jatuh tempo tersebut, Terbanding tidak menerbitkan Keputusan, oleh karena itu sesuai dengan Pasal 26 ayat (5) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, maka keberatan yang diajukan Pemohon Banding dianggap diterima.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

a. Ketentuan yang Diatur Dalam Undang-Undang

Permasalahan utama dalam kasus ini adalah tanggal yang dijadikan dasar awal penghitungan pengajuan surat keberatan apakah tanggal penerbitan surat ketetapan pajak atau tanggal pengiriman surat ketetapan pajak. Berdasarkan Pasal 25 ayat (3) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP menyatakan sebagai berikut:

Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

Dalam penjelasan Pasal 25 ayat (3) berbunyi sebagai berikut:

Batas waktu pengajuan surat keberatan ditentukan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak diterbitkan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), dengan maksud agar supaya Wajib Pajak mempunyai waktu yang cukup memadai untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya.

Apabila ternyata bahwa batas waktu 3 (tiga) bulan tersebut tidak dapat dipenuhi oleh Wajib Pajak karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak (*force majeure*), maka tenggang waktu selama 3 (tiga) bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang oleh Direktur Jenderal Pajak.

Berdasarkan penjelasan tersebut tampak jelas bahwa batas waktu pengajuan surat keberatan dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak.

b. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Dilihat dari ketentuan peraturan perpajakan, yang dimaksud dengan tanggal surat ketetapan pajak sebagai dasar penghitungan pengajuan keberatan adalah tanggal penerbitan surat ketetapan pajak. Permasalahannya adalah mengapa Majelis Hakim masih menafsirkan lain demi kepastian hukum. Apakah dengan ketentuan yang sudah jelas tetapi ditafsirkan secara berbeda justru akan menimbulkan ketidakpastian?

Majelis Hakim berpendapat bahwa demi kepastian hukum haruslah dijabarkan bahwa pada tanggal yang sama dengan tanggal diterbitkan, surat ketetapan pajak itu dikirimkan melalui sarana resmi. Jika semata-mata hanya berpedoman pada tanggal penerbitan Surat Ketetapan Pajak tidak dapat menjamin kepastian sebelum Surat Ketetapan Pajak itu dikirimkan melalui sarana resmi dalam hal ini adalah Kantor Pos.

Menurut penulis, pendapat Majelis Hakim tidaklah salah karena kepastian hukum dalam kenyataan ada dua yaitu kepastian peraturan dan kepastian pelaksanaan. Majelis Hakim tampaknya melihat fakta-fakta di persidangan bahwa walaupun ketentuan peraturan perundang-undangan cukup jelas tetapi kalau dilaksanakan secara tidak baik maka akan menimbulkan ketidakpastian hukum juga. Misalnya surat ketetapan pajak yang sudah diterbitkan baru dikirimkan pada

saat-saat terakhir batas waktu pengajuan surat keberatan. Hal ini jelas-jelas suatu ketidakpastian hukum yang akan merugikan Wajib Pajak.

Adanya ketentuan peraturan perundang-undangan yang tidak menjamin kepastian hukum juga diungkapkan Prof. Satjipto Rahardjo, Guru Besar Hukum Universitas Diponegoro. Dalam tulisannya dengan judul “Mempertanyakan Kembali Kepastian Hukum”, beliau menyatakan sebagai berikut:⁵¹

...Hubungan antara hukum dan kepastian hukum tidaklah bersifat mutlak. Hukum tidak serta merta menciptakan kepastian hukum. Yang mutlak adalah bahwa hukum menciptakan kepastian peraturan, dalam arti adanya peraturan seperti undang-undang.

Begitu suatu undang-undang X dikeluarkan, maka pada saat yang sama muncul kepastian peraturan. Tidak ada keraguan-raguan mengenai hal tersebut, oleh karena siapapun segera dapat menyimak kepastian kehadiran undang-undang X tersebut. Sebaiknya dipisahkan antara kepastian peraturan dan kepastian hukum, agar kita dapat lebih seksama masalah kepastian hukum itu.

Dengan demikian, jelaslah bagi kita bahwa untuk mencapai kepastian hukum tidak hanya mengacu kepada ketentuan undang-undang saja. Hukum bukan hanya buku telepon yang hanya memuat daftar peraturan dan pasal saja, tetapi sesuatu yang sarat dengan makna dan nilai. Oleh karena itu, untuk mencapai kepastian hukum suatu ketentuan undang-undang juga harus dilaksanakan dengan ikhtikad baik dengan mengambil makna dan nilainya. Dengan adanya kepastian hukum tersebut maka ketidakadilan bagi Wajib Pajak tidak terjadi.

2. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai UU Perpajakan yang Berlaku Bagi Kontrak Karya

Majelis Hakim dalam memutuskan kasus tersebut menggunakan pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:⁵²

Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis atas data yang ada dalam berkas banding berupa Laporan Pemeriksaan Pajak diperoleh petunjuk bahwa pemeriksa melakukan koreksi positif atas pajak yang dapat diperhitungkan sebesar Rp 1.697.449.873 karena tidak sesuai dengan Pasal 9 ayat (5)

⁵¹ Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum* (Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2007), hlm. 78.

⁵² Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11482/PP/M.III/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007, hlm. 20-23.

Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 yang antara lain mengatur bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak sehingga atas seluruh Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

Bahwa menurut Pemohon Banding emas batangan adalah Barang Kena Pajak berdasarkan Kontrak Karya, maka jumlah seluruh Pajak Masukan masa Maret 2005 sebesar Rp 1.697.449873 seharusnya boleh dikreditkan mengingat bahwa seluruh Pajak Masukan tersebut berhubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding dalam memproduksi, mendistribusi, memasarkan dan manajemen perusahaan sebagaimana dimaksud Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000.

Bahwa ketentuan Pasal 4A ayat (2) huruf d Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 menyebutkan "*Penetapan jenis barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok barang sebagai berikut:d. Uang, emas batangan dan surat-surat berharga.*"

Bahwa selanjutnya berdasarkan pemeriksaan Majelis atas Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan PT. Newmont Minahasa Raya tanggal 2 Desember 1986, diperoleh petunjuk bahwa Pasal 13 ayat 7 (i)(a) menyatakan sebagai berikut:

"Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas pembelian dan penjualan barang kena pajak.

(i) *Perusahaan harus didaftarkan sebagai Pengusaha Kena Pajak untuk Pajak Pertambahan Nilai dan dengan demikian Pajak Pertambahan Nilai harus dikenakan pada:*

(a) *Penjualan produk-produk di dalam negeri termasuk tetapi tidak terbatas kepada *dore bullion* dengan tarif 10% (sepuluh persen) dari harga jual atau tarif lain sesuai dengan Undang-undang pajak dan peraturan-peraturan yang berlaku, dan untuk penjualan ekspor atas hasil produksi dengan tarif 0% (nol persen) dari harga jual."*

Bahwa ketentuan Pasal II huruf b Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (Ketentuan Pasal II huruf b tidak ada perubahan sehingga tetap memakai teks Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994) menyebutkan:

"Dengan berlakunya Undang-undang ini:

b. *Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha dibidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum, dan Pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada saat berlakunya Undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai*

dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan berakhir.”

Bahwa selanjutnya berdasarkan pemeriksaan Majelis atas peraturan pelaksanaan sebagai berikut:

- 1) Surat Menteri Keuangan RI Nomor: S-1032/MK.4/1988 tanggal 15 September 1988 menjelaskan sebagai berikut:
“bahwa Kontrak Karya Pertambangan hendaknya diberlakukan/dipersamakan dengan Undang-undang, oleh karena itu ketentuan perpajakan yang diatur dalam Kontrak Karya diberlakukan secara khusus (special treatment/lex specialist). Dengan perkataan lain, Undang-undang Perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam Kontrak Karya.”
- 2) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-34/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 menjelaskan sebagai berikut:
“bahwa sesuai dengan Surat Menteri Keuangan RI Nomor: S-1032/MK.4/1988 tanggal 15 September 1988, maka ketentuan perpajakan yang diatur dalam Kontrak Karya Pertambangan yang telah disetujui oleh Pemerintah diberlakukan secara khusus (special treatment/lex specialist). Dengan perkataan lain, Undang-undang Perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam Kontrak Karya yang telah disetujui oleh Pemerintah tersebut.”
- 3) Surat Menteri Keuangan RI Nomor: S-1427/MK.01/1992 tanggal 25 November 1992 tanggal 25 November 1992 menjelaskan sebagai berikut:
“bahwa sehubungan dengan Perjanjian Kerjasama Perusahaan Pertambangan Batubara antara PN Tambang Batubara dengan PT Prima Coal, dengan ini diberitahukan bahwa Perjanjian Kerjasama Perusahaan Pertambangan Batubara yang telah mendapat persetujuan DPR dan Presiden, berlaku sama/dipersamakan dengan Undang-undang. Oleh karena itu, ketentuan perpajakan yang diatur dalam perjanjian di bidang pertambangan Batubara diberlakukan secara khusus (special treatment/lex specialis). Dengan demikian, Undang-undang Perpajakan berlaku umum, kecuali diatur secara khusus dalam Perjanjian Kerja Perusahaan Pertambangan Batubara.”
- 4) Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 menjelaskan sebagai berikut:
“bahwa Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus (lex specialist), oleh karena itu apabila dalam perjanjian Kontrak Karya diatur secara khusus mengenai perlakuan PPN dan PPn BM maka yang berlaku adalah ketentuan yang diatur dalam Kontrak Karya. Untuk hal-hal yang tidak diatur dalam Kontrak Karya, berlaku Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta peraturan pelaksanaannya.”

Bahwa berdasarkan Surat Menteri Keuangan RI Nomor: S-1032/MK.4/1988 tanggal 15 September 1988, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor:

SE-34/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988, Surat Menteri Keuangan RI No: S-1427/MK.01/1992 tanggal 25 November 1992 dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tersebut Majelis berpendapat bahwa Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan PT. Newmont Minahasa Raya tanggal 2 Desember 1986, bersifat khusus (*lex specialist*), sehingga ketentuan perpajakannya harus mengacu kepada Kontrak Karya tersebut.

Bahwa berdasarkan ketentuan-ketentuan di atas Majelis berpendapat bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas usaha di bidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum dan pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada saat berlakunya Undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan berakhir, sehingga Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemohon Banding tanggal 2 Desember 1986 masih berlaku yaitu ekspor emas murni batangtuangan (*dore bullion*) sebagai Barang Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif sebesar 0%.

Bahwa berdasarkan data dan keterangan yang ada di dalam berkas banding serta pemeriksaan dalam persidangan, terdapat cukup bukti yang dapat meyakinkan Majelis bahwa emas murni batangtuangan (*dore bullion*) yang diproduksi oleh Pemohon Banding dalam hal ini adalah merupakan Barang Kena Pajak sesuai dengan ketentuan dalam Kontrak Karya sehingga penjualan atau penyerahan emas murni batangtuangan (*dore dullion*) sebagai Barang Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif sebesar 0%.

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

a. Penafsiran Isi Kontrak Karya

Dalam kasus ini, masalah utamanya adalah masalah penafsiran isi dari suatu kontrak karya. Ketentuan pengenaan PPN mengacu pada UU PPN pada saat perjanjian kontrak karya ditandatangani atau UU PPN yang berlaku dari waktu ke waktu. Jika mengacu pada UU PPN pada saat Perjanjian Kontrak Karya

ditandatangani maka emas batangan merupakan barang kena pajak sehingga terutang PPN dan pajak masukan yang telah dikreditkan dapat direstitusikan atau dikembalikan. Sebaliknya, jika mengacu pada UU PPN yang berlaku dari waktu ke waktu artinya berdasarkan UU PPN yang berlaku sekarang emas batangan merupakan bukan barang kena pajak sehingga tidak terutang PPN dan pajak masukan yang telah dikreditkan tidak dapat direstitusikan atau dikembalikan. Perbedaan pendapat antara Terbanding (Fiskus) dengan Pemohon Banding yang berlangsung terus menerus tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum.

Menurut penulis, penafsiran secara hukum yang dapat dilakukan terhadap kontrak karya atas nama Wajib Pajak dimaksud dikaitkan dengan peraturan perundangan-undangan perpajakan sebagai berikut:

- 1) Dalam dalam hukum keuangan publik ada suatu teori yang dinamakan *sui generis*. Prof. Arifin P Soeria Atmadja menyatakan bahwa negara dan daerah sebagai badan hukum publik sering disebut sebagai badan hukum *sui generis* artinya negara atau daerah sebagai badan hukum publik secara bersamaan tidak hanya dapat berstatus badan hukum publik, tetapi pada saat yang sama sekaligus dapat berperan sebagai badan hukum privat. Dengan demikian, keduanya tidak hanya dapat melaksanakan fungsi publiknya semata, tetapi dapat bertindak sebagai layaknya subyek hukum perdata biasa.⁵³ Dalam hal pemerintah sebagai representasi negara menandatangani Kontrak Karya Pertambangan maka negara sudah berstatus badan hukum privat sehingga berlakulah hukum privat seperti hukum perdata.
- 2) Dalam Kitab Undang-undang Hukum Perdata (BW) Pasal 1320 menyatakan bahwa untuk sahnya suatu perjanjian diperlukan empat syarat:
 - a) sepakat mereka yang mengikatkan dirinya;
 - b) kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
 - c) suatu hal tertentu;
 - d) suatu sebab yang halal.

Dalam Pasal 1337 menyatakan bahwa pada dasarnya suatu sebab yang halal adalah apabila tidak bertentangan dengan undang-undang, kesusilaan dan

⁵³ Arifin P. Soeria Atmadja, *Keuangan Publik Dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktek dan Kritik* (Jakarta: Badan Penerbit FHUI), hlm. 86.

ketertiban umum. Sedangkan Pasal 1338 menyatakan semua perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya. Pertanyaan selanjutnya adalah apakah isi Perjanjian Kontrak Karya Pertambangan antara Wajib Pajak dengan pemerintah sebagai tidak bertentangan dengan undang-undang.

- 3) Pasal II huruf b Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Undan-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah menyatakan bahwa:⁵⁴

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha dibidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum, dan Pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada pada saat berlakunya Undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan berakhir.

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal II tersebut tampak jelas bahwa perlakuan pengenaan PPN dan PPn BM yang berlaku adalah ketentuan yang diatur dalam Perjanjian kontrak Karya antara wajib pajak dan Pemerintah Republik Indonesia.

- 4) Dengan demikian maka Perjanjian Kontrak Karya merupakan suatu *lex specialis* terhadap *lex generalis* UU PPN yang berlaku. Dalam hukum dikenal asas *lex specialis derogat legi generalis* yang artinya hukum yang khusus lebih diutamakan dari pada hukum yang umum.
- 5) Surat Dirjen Pajak Nomor S-1090/PJ.51/2002 tentang Perlakuan PPN Kontrak Karya tidak dapat dijadikan dasar hukum dalam sengketa penetapan pajak karena surat tidak termasuk dalam hirarkhi hukum menurut Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.
- 6) Pasal 13 butir 7 menyatakan kata-kata sebagai berikut:
- Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas pembelian dan penjualan barang-barang kena pajak.

⁵⁴ Perubahan terakhir Undan-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah adalah Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000. Dalam perubahan terakhir tersebut ketentuan dalam Pasal II ini tidak diubah sehingga masih berlaku.

- i) Perusahaan harus didaftarkan sebagai Pengusaha Kena Pajak untuk Pajak Pertambahan Nilai dan dengan demikian Pajak Pertambahan Nilai harus dikenakan pada...

Kata-kata “ Pajak Pertambahan Nilai”, “Pengusaha Kena Pajak”, dan “Barang-Barang Kena Pajak” seharusnya ditafsirkan apa adanya.

Jika kata-kata tersebut ditafsirkan secara kontekstual maka karena UU pada saat emas batangan bukan barang kena pajak sehingga dikenakan PPN. Sedangkan keadaan sekarang dalam UU PPN emas batangan bukan barang kena pajak sehingga dikenakan PPN.

- 7) Pasal 1342 BW menyatakan bahwa jika kata-kata suatu perjanjian jelas, tidaklah diperkenankan untuk menyimpang dari padanya dengan jalan penafsiran. Asas ini sering disebut juga asas “*sens-clair*”⁵⁵ Sedangkan Pasal 1344 menyatakan bahwa jika suatu janji dapat diberikan dua macam pengertian maka harus dipilihnya pengertian yang sedemikian yang memungkinkan janji itu dilaksanakan, daripada memberikan pengertian yang tidak memungkinkan suatu pelaksanaan.
- 8) Maka kata-kata “Pajak Pertambahan Nilai”, “Pengusaha Kena Pajak” dan “Barang Kena Pajak” merupakan suatu makna kata yang memang sengaja diperjanjikan pada saat dibuatnya Perjanjian Kontrak Karya. Dalam hal UU PPN telah berubah sehingga emas batangan bukan lagi barang kena pajak maka antara Wajib Pajak dan Pemerintah RI sudah terikat janji untuk menganggap bahwa emas batangan merupakan barang kena pajak sehingga harus dikenakan PPN.
- 9) Sesuai dengan asas hukum “*pacta sun servanda*” yang berarti bahwa apa yang sudah diperjanjikan harus ditepati. Jika Pemerintah Republik Indonesia menganggap bahwa ketentuan PPN yang baru diberlakukan terhadap Wajib Pajak tersebut maka Pemerintah Republik Indonesia bersama Wajib Pajak yang bersangkutan seharusnya secara bersama-sama mengubah Perjanjian Kontrak Karya yang sudah ada atau membuat Perjanjian Kontrak Karya baru untuk mengakomodasi keinginan pemerintah tersebut.

⁵⁵ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum; Suatu Pengantar, op.cit.*, hlm.170.

b. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Berdasarkan penafsiran yang penulis lakukan ternyata dalam kasus penafsiran isi Perjanjian Kontrak Karya tersebut melibatkan tujuan hukum lain yaitu keadilan. Kasus ini sebenarnya berdasar pada adanya hukum perjanjian yang berlaku antara Wajib Pajak dan Pemerintah Republik Indonesia dalam statusnya sebagai badan hukum privat. Oleh karena itu, amatlah tepat apa yang dikatakan oleh Prof. Subekti untuk menggambarkan hubungan antara kepastian dan keadilan dalam hukum perjanjian dengan kutipannya sebagai berikut:⁵⁶

Kalau ayat kesatu Pasal 1338 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata dapat kita pandang sebagai suatu syarat atau tuntutan kepastian hukum (janji itu melekat), maka ayat ketiga ini harus dipandang sebagai tujuan keadilan. Memang, hukum itu selalu mengejar dua tujuan: Menjamin kepastian (ketertiban) dan memenuhi tuntutan keadilan. Kepastian hukum menghendaki upaya apa yang diperjanjikan harus dipenuhi (ditepati). Namun, dalam menuntuh dipenuhinya janji itu, janganlah orang meninggalkan norma-norma keadilan atau kepatutan. “ Berlakulah adil dalam menuntuh pemenuhan janji itu”! Demikian maksudnya Pasal 1338 (3) itu.

Dengan demikian jika Majelis Hakim berpendapat bahwa dasar yang dipakai adalah Perjanjian Kontrak Karya maka berarti putusan Majelis Hakim telah memenuhi tujuan hukum kepastian dan keadilan.

3. Putusan Pengadilan Pajak Mengenai Pengenaan PPN atas Jasa Angkutan

Majelis Hakim dalam memutuskan sengketa pajak tersebut menggunakan pertimbangan-pertimbangan yang pada pokoknya sebagai berikut:⁵⁷

Bahwa menurut Terbanding, Pemohon Banding bukan sebagai perusahaan jasa angkutan umum di laut sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan PPN, karena dipungut bayaran dengan cara-cara seperti yang ada di KEP-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002, dengan demikian

⁵⁶ Subekti, *Hukum Perjanjian* (Jakarta: Intermasa, 2004), hlm. 41.

⁵⁷ Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11264/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007, hlm. 31-32.

Pemohon Banding wajib memungut PPN sebesar 10% atas penyerahan jasa yang dilakukannya;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi Terbanding karena dasar hukum berupa Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor :KEP-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 cacat hukum dan penyerahan jasa dari perusahaan Pemohon Banding kepada pihak pelanggan dapat diklasifikasikan ke dalam jasa angkutan umum di laut yang tidak dikenakan PPN;

Bahwa Terbanding tidak menanggapi keabsahan KEP-307/PJ./002 tanggal 7 Agustus 2002 yang dipersoalkan Pemohon Banding;

Bahwa Pasal 4A ayat (1) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 mengatur "*Jenis barang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 dan jenis jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 yang tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.*"

Bahwa Pasal 4A ayat (3) huruf i Undang-undnag Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 mengatur: "*Penetapan jenis jasa yang tidak dikenakan PPN sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut:*

- (ii) *s/d h jasa dibidangdst*
 - i. *jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air.*
 - j. *jasa di bidang.....dst.*

Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan PPN antara lain mengatur:

Pasal 5 "*Jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah Kelompok Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah*

- a. *s/d h jasa dibidangdst*
- ii. *jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air.*
- j. *jasa di bidang.....dst.*

Pasal 13 "*Jasa dibidang angkutan umum di darat dan di air sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf i adalah jasa angkutan umum di darat, di laut, di danau dan di sungai yang dilakukan oleh Pemerintah maupun swasta.*"

Pasal 17 "*Ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan Pemerintah ini diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.*"

Pasal 18 "*Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2001.*"

Bahwa yang dimaksud Keputusan Menteri Keuangan tersebut pada Pasal 17 dari PP No. 144 Tahun 2000 adalah Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 527/KMK.03/2003 tanggal 4 Desember 2003 tentang Jasa di Bidang Angkutan Umum di Darat dan Air yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, yang berlaku efektif mulai tanggal 1 Januari 2004;

Bahwa dengan demikian Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-370/PJ/2002 tanggal 7 Agustus 2002 tentang Jasa di bidang Angkutan Umum di Darat dan di Air yang Tidak Dikenakan PPN tidak dapat diberlakukan mengingat Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 *tidak memberikan kuasa kepada Direktur Jenderal Pajak untuk mengatur pelaksanaannya atau dengan lain perkataan ketentuan pelaksanaan dari PP Nomor 144 Tahun 2000 yang sah adalah KMK Nomor 527/KMK.03/2003 tanggal 4 Desember 2003 yang berlaku efektif mulai tanggal 1 Januari 2004;*

Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut di atas Majelis berpendapat bahwa sebelum 1 Januari 2004 berlaku sepenuhnya Pasal 5 huruf i dan Pasal 13 PP Nomor 144 tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan PPN sebagaimana dimaksud Pasal 4A ayat (1) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undnag Nomor 18 Tahun 2000.

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat berdasarkan Pasal 5 huruf i dan Pasal 13 PP No. 144 Tahun 2000, *usaha Pemohon Banding berupa jasa angkutan umum di laut tidak terutang PPN.*

Analisis dan pembahasan atas kasus tersebut secara mendalam dan menyeluruh menurut Penulis, akan diuraikan di bawah ini. Penulis membahas kasus tersebut dari ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berdasarkan perspektif Penulis sendiri. Kemudian dilanjutkan dengan kajian putusan atas kasus tersebut dari aspek pemenuhan keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

a. Pelanggaran Hirarkhi Norma Hukum

Permasalahan secara hukum dalam kasus ini adalah bahwa dasar hukum yang dipakai untuk pengenaan PPN atas jasa angkutan tidak memenuhi kaidah hukum. Penerbitan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 tentang Jasa di bidang Angkutan Umum di Darat dan di Air yang tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai tidak mempunyai kekuatan hukum. Ada 3 (tiga) macam kekuatan berlakunya suatu peraturan perundang-undangan yaitu kekuatan berlaku yuridis (*juristische geltung*), kekuatan berlaku sosiologis (*soziologische geltung*) dan kekuatan berlaku filosofis (*filosofische geltung*).⁵⁸

⁵⁸ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, op.cit. hlm. 94.

Dilihat dari kekuatan hukum yuridis (*yuristische geltung*), menurut Hans Kelsen, kaedah hukum mempunyai kekuatan berlaku apabila penetapannya didasarkan atas kaedah yang lebih tinggi tingkatannya.⁵⁹ Dalam kaitannya dengan hirarkhi norma hukum, Hans Kelsen mengemukakan Teori Jenjang Norma Hukum (*Stufentheori*). Hans Kelsen berpendapat bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarkhi (tata susunan), dalam arti suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif yaitu norma dasar (*Grundnorm*).⁶⁰

Dalam hal ini, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 370/PJ./2002 tidak mempunyai kekuatan hukum karena peraturan perundang-undangan di atasnya tidak mendelegasikan wewenang kepada Keputusan Dirjen Pajak tersebut. Hirarkhi Norma Hukum dalam ketentuan yang berkaitan dengan pengenaan PPN Jasa Angkutan Umum sebagai berikut:

- 1) Pasal 4A ayat (1) Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPN BM mendelegasikan wewenang mengenai jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan PPN kepada Peraturan Pemerintah di bawahnya dengan bunyi sebagai berikut: “Jenis barang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 dan jenis jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 yang tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.” Ketentuan dalam UU PPN tersebut masih mengatur secara umum bahwa jasa di bidang angkutan umum di darat dan air termasuk jasa yang tidak dikenakan pajak. Dalam UU tersebut belum diatur apa yang dimaksud dengan Jasa di bidang angkutan umum di darat dan air.
- 2) Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN mendelegasikan wewenangnya kepada Keputusan Menteri Keuangan dalam Pasal 17 yang menyatakan sebagai berikut: “Ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan

⁵⁹ *Ibid.*, hlm. 95.

⁶⁰ Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi dan Materi Muatan* (Yogyakarta: Kanisius, 2007), hlm. 41.

Pemerintah ini diatur dengan Keputusan. “ Dalam Peraturan Pemerintah ini juga belum diatur apa yang dimaksud dengan jasa di bidang angkutan umum di darat dan air yang tidak dikenakan PPN.

- 3) Diluar kelaziman kaidah hukum, pemerintah justru mengeluarkan Keputusan Dirjen Pajak Nomor : KEP- 370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 untuk menjelaskan apa yang dimaksud dengan jasa di bidang angkutan umum di darat dan air. Dalam peraturan tersebut diatur bahwa jasa di bidang angkutan umum di laut yang tidak dikenakan PPN adalah jasa yang tidak memenuhi syarat:
 - a) ada perjanjian lisan atau tulisan;
 - b) waktu dan atau tempat pengangkutan telah ditentukan;
 - c) orang dan atau barang dan atau hewan yang diangkut khusus/tertentu;
 - d) kapal tidak dipergunakan untuk keperluan lain.
- 4) Pada tanggal 4 Desember 2003, pemerintah baru menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 527/KMK.03/2003 tentang Jasa di bidang Angkutan Umum di Darat dan Air yang Tidak Dikenakan PPN dan berlaku mulai 1 Januari 2004. Dalam keputusan menteri keuangan tersebut diatur bahwa jasa Angkutan Umum di Laut dikenakan PPN kecuali dilakukan dengan cara;
 - a) ada perjanjian lisan atau tulisan; dan
 - b) kapal dipergunakan hanya untuk mengangkut muatan milik 1 (satu) pihak dan atau untuk mengangkut orang, yang terikat perjanjian dengan Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan (trip).
- 5) Pemerintah sebenarnya mengakui kesalahan hirarkhi hukum dalam penerbitan Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP- 370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002. Hal ini terbukti dengan langkah pemerintah untuk mencabut peraturan tersebut dengan Keputusan Dirjen Pajak Nomor 395/PJ/2003 tanggal 31 Desember 2003.

b. Pertentangan (Antimoni) atau Harmoni Antara Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan

Walaupun secara eksplisit tidak dikatakan oleh Majelis Hakim dalam pertimbangan hukumnya, putusan Pengadilan Pajak dalam kasus ini lebih menekankan asas kepastian hukum dengan mengorbankan tujuan hukum keadilan dan kemanfaatan. Penerbitan KEP- 370/PJ./2002 menimbulkan ketidakpastian hukum karena dua alasan. *Pertama*, seperti dijelaskan sebelumnya tidak mempunyai kekuatan hukum karena penerbitannya menyalahi hirarkhi norma hukum. *Kedua*, berlaku surut mendahului keputusan menteri keuangan yang seharusnya memberikan delegasi wewenang.

Pembuatan KEP- 370/PJ./2002 mempunyai maksud dan tujuan dalam rangka kemanfaatan dan keadilan. Pengenaan PPN atas jasa angkutan umum di laut secara komersial sesuai KEP-370/PJ/2002 tidak dapat disangkal lagi mempunyai tujuan utama dalam rangka meningkatkan penerimaan negara. Hal ini berarti bahwa pengenaan PPN atas jasa angkutan di laut secara komersial mempunyai tujuan hukum kemanfaatan. Tetapi perbedaan perlakuan pengenaan PPN antara jasa angkutan laut umum dan jasa angkutan laut komersial juga mengandung unsur keadilan juga. Konsumen yang memakai jasa angkutan secara komersial harus menanggung PPN karena dilakukan oleh perusahaan baik perorangan atau badan hukum yang bertujuan mencari keuntungan. Sedangkan konsumen yang memakai jasa angkutan umum dilaut tidak layak dikenakan PPN karena pada umumnya tidak digunakan secara langsung untuk tujuan mencari keuntungan. Bahkan, sebagian besar penumpang jasa angkutan umum di laut adalah masyarakat golongan ekonomi menengah ke bawah.

Putusan Majelis Hakim yang membatalkan pengenaan PPN atas Wajib Pajak dimaksud dengan alasan Keputusan Dirjen Pajak yang dijadikan dasar hukum tidak berlaku dan mempunyai kekuatan hukum jelas-jelas hanya mempertimbangkan unsur kepastian hukum. Majelis Hakim sama sekali tidak mempertimbangkan sama sekali maksud dan tujuan keadilan dan kemanfaatan dalam kebijakan penerbitan Keputusan Dirjen Pajak tersebut.

Menurut penulis, apa yang telah menjadi pertimbangan dan putusan Majelis sudah sesuai dengan prinsip negara hukum.⁶¹ Dalam negara hukum, penegak hukum harus menegakkan hukum dan menggunakan hukum secara seimbang dan bersama-sama. Menarik apa yang dikatakan Prof. TB Rony R Nitibaskara dalam suatu media masa mengenai penegakkan dan penggunaan hukum dalam kalimat sebagai berikut:⁶²

Perilaku menegakkan hukum dan sikap menggunakan hukum dalam praktek sulit dibedakan karena kedua pendekatan itu saling berimpitan (*coincided*). Menegakkan hukum tanpa menggunakan hukum dapat melahirkan tindakan sewenang-wenang. Sebaliknya, menggunakan hukum tanpa niat menegakkan hukum dapat menimbulkan ketidakadilan, bahkan dapat membawa keadaan seperti tanpa hukum.

Penerbitan Keputusan Dirjen Pajak untuk meningkatkan penerimaan pajak tanpa memperhatikan hirarki norma hukum dapat diartikan sama dengan niat menegakkan hukum tanpa menggunakan hukum. Hal itu menimbulkan kesewenang-wenangan terhadap Wajib pajak. Padahal dalam negara hukum, prinsip *equality before law* menuntut kesamaan perlakuan di depan hukum antara warga negara dan pemerintah.

C. ANALISIS DAMPAK PUTUSAN PENGADILAN PAJAK TERHADAP ASPEK PEMENUHAN KEMANFAATAN

Dalam tesis ini, tujuan hukum kemanfaatan lebih menekankan pada pendekatan pajak dari ekonomi dan pembangunan. Dari segi ekonomi pajak didefinisikan peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintah berdasarkan peraturan-peraturan yang dapat dipaksakan dan mengurangi income masyarakat, tanpa memperoleh imbalan yang secara langsung tetapi sebaliknya pajak merupakan income bagi masyarakat yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran masyarakat atau negara.⁶³ Tujuan pajak pada akhirnya untuk memberikan kemakmuran, kesejahteraan kepada rakyat yang merata atau

⁶¹ Dalam bukunya "*The Law of the Constitution*", Dicey mengemukakan paham "*Rule of Law*" yang memuat tiga unsur yaitu *Supremacy of Law*, *Equality Before of Law* dan konstitusi yang bersandarkan hak-hak asasi. Dikutip dari Kumpulan Kuliah Ilmu Negara oleh Prof. Mr. Djokosoetono yang dihimpun oleh Prof. Dr. Harun Alrasid, hlm. 106.

⁶² TB Ronny R Nitibaskara, "Hukum sebagai Alat Kejahatan", *Harian Kompas* (19 Juni 2008): 5.

⁶³ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, *op.cit.*, hlm. 53.

masyarakat yang adil dan makmur, spiritual maupun material.⁶⁴ Dalam kegiatan administrasi perpajakan, tujuan kemanfaatan tersebut oleh Direktorat Jenderal Pajak dimanifestasikan sebagai tujuan penerimaan pajak yang targetnya selalu naik dari tahun ke tahun.

Berdasarkan penelitian putusan Pengadilan Pajak yang bersifat yurisprudensi selama tahun 2007 tidak ditemukan adanya tujuan hukum kemanfaatan digunakan sebagai dasar pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak. Hal itu bisa dimaklumi karena dasar yang digunakan Pengadilan Pajak yaitu Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak tidak ada satupun ketentuan yang memuat mengenai tujuan kemanfaatan dengan membantu penerimaan negara. Hal itu dikemukakan sendiri oleh A. Anshari Ritonga, Ketua Pengadilan Pajak kepada media masa “**Hukumonline.com**” yang menyatakan sebagai berikut:⁶⁵

Tujuan pengadilan adalah memberikan pelayanan seadil-adilnya. Kita hendak menegakkan aturan perpajakan, bagaimana wajib pajak membayar pajaknya sesuai ketentuan. Serta sebaliknya, bagaimana Direktorat Jenderal Pajak memungut pajaknya sesuai ketentuan. Makanya, hal ini berlaku juga, jika Ditjen Pajak kami kalah dalam putusan, itu pun tak ada pengaruh bagi berkurangnya penerimaan negara. Jika ada wajib pajak yang kurang bayar yah harus melunasi utang pajaknya. Jika ada yang lebih bayar yah harus diberikan restitusi.

Jadi, kami juga mengemban semangat reformasi. Yakni untuk memberikan jaminan kepastian hukum. Kami bukan bagian dari pemerintah yang mengejar target penerimaan pajak. Itu tugas Ditjen Pajak. Saya yakin organisasi ini memungut pajak dengan sebenarnya.

Menurut Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 menyatakan bahwa:

Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi **Wajib Pajak atau penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa pajak.**

Maksud diadakannya Pengadilan Pajak bagi Wajib Pajak dapat dilihat dari Penjelasan Umum Undang-Undang No. 14 tahun 2002 terutama paragraf 1 yang di dapat dikutip sebagai berikut:

⁶⁴ Ibid., hlm. 56-57.

⁶⁵ ”Ketua Pengadilan Pajak: Kami Bukan Penguber Target Setoran Pajak”. <<http://hukumonline.com>>. 16 Mei 2008.

Pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan akan menimbulkan *ketidakadilan* bagi masyarakat Wajib Pajak, sehingga dapat mengakibatkan timbulnya Sengketa Pajak antara Wajib Pajak dan pejabat yang berwenang.... Penyelesaian sengketa Pajak selama ini, dilakukan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) berdasarkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Namun, dalam pelaksanaan penyelesaian Sengketa Pajak melalui BPSP masih terdapat *ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan*.

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa dalam proses di Pengadilan Pajak, tujuan hukum yang lebih diutamakan berturut-turut adalah keadilan, dan kepastian hukum. Tujuan hukum kemanfaatan tidak dibahas secara eksplisit dalam undang-undang Pengadilan Pajak karena tentunya bahwa produk hukum berupa penetapan jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak ditetapkan oleh aparat pajak dengan dasar pertimbangan kemanfaatan. Dalam hal ini, Pengadilan Pajak berfungsi untuk menjalankan kedua tujuan hukum yang lain yaitu keadilan dan kepastian hukum.

Hal ini berbeda dengan tujuan hukum yang tercantum dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang lain. Dalam Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan dalam Penjelasan Umum Point 4 menyatakan sebagai berikut:

Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan dan kesederhanaan, arah dan tujuan perubahan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini mengacu pada kebijakan pokok sebagai berikut:

- a. meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara;
- b. meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal, dengan tetap mendukung usaha pengembangan usaha kecil dan menengah;
- c. menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan di bidang teknologi informasi;
- d. meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban;
- e. menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan;
- f. meningkatkan penerapan prinsip self assessment secara akuntabel dan konsisten;
- g. mendukung iklim usaha ke arah yang lebih kondusif dan kompetitif.

Dengan dilaksanakannya kebijakan pokok tersebut diharapkan dapat *meningkatkan penerimaan negara dalam jangka menengah dan panjang*

seiring dengan meningkatnya kepatuhan sukarela dan membaiknya iklim usaha.

Dari penjelasan umum tersebut terlihat bahwa dalam penyusunan undang-undang pajak tersebut tujuan utamanya adalah kemanfaatan yaitu meningkatkan penerimaan negara. Untuk mencapai tujuan penerimaan negara tersebut baru didukung tujuan kepastian hukum dan keadilan. Untuk mencapai tujuan-tujuan hukum tersebut, pemerintah menempuh berbagai cara misalnya dengan pelayanan, efisiensi, penggunaan teknologi informasi, penyederhanaan prosedur administrasi perpajakan dan penerapan sistem self assessment.

Tujuan hukum kemanfaatan juga bisa diterjemahkan dalam pengertian lain misalnya efektifitas pelaksanaan putusan dan manfaatnya bagi pihak-pihak yang bersengketa. Putusan harus mempunyai kepastian hukum berarti putusan harus jelas, tegas dan pasti sehingga putusan tersebut dapat dilaksanakan. Dengan dapat dilaksanakannya suatu putusan tersebut, berarti putusan tersebut bermanfaat bagi para pihak terutama pihak yang telah dirugikan haknya atau berarti pula bermanfaat bagi masyarakat. Suatu putusan yang tidak dapat dilaksanakan, berarti sia-sia karena tidak tercapai penegakkan hukum dan keadilan atas adanya pelanggaran hukum atau hak. Dengan dapat ditegakkannya atau dikembalikannya hak kepada yang berhak, berarti Putusan Majelis Hakim telah memenuhi suatu asas kemanfaatan.⁶⁶ Tetapi masalah pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak tidak menjadi obyek penelitian dalam tesis ini sehingga tidak bahas.

⁶⁶ Taufiq Hamami, *Kedudukan dan Eksistensi Peradilan Agama dalam Sistem Tata Hukum di Indonesia* (Bandung: Alumni, 2003), hlm. 170.

BAB V

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

A. KESIMPULAN

Dari hasil penelitian yang telah diuraikan dalam bab-bab terdahulu, maka dapat dikemukakan kesimpulan-kesimpulan sebagai berikut:

1. Pertimbangan hukum dalam putusan Pengadilan Pajak dalam perkara banding dan gugatan tidak selalu menyebutkan secara eksplisit tujuan hukum yang mencakup keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Putusan Pengadilan Pajak yang menyebutkan secara eksplisit tujuan hukum keadilan terdapat dalam putusan sengketa ketetapan pajak nomor 11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007 mengenai pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional. Sedangkan putusan yang menyebutkan secara eksplisit tujuan hukum kepastian terdapat dalam putusan sengketa ketetapan pajak nomor 11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007 mengenai pengenaan PPN atas jasa kepelabuhan internasional dan nomor Put-10632/PP/M.I/15/2007 tanggal 10 Mei 2007 mengenai tanggal penerbitan dan tanggal pengiriman surat ketetapan pajak. Walaupun tidak menyebutkan secara eksplisit, putusan Pengadilan Pajak secara tidak langsung telah menyebutkan dan membahas adanya unsur-unsur keadilan, kepastian atau kemanfaatan dalam pertimbangan hukum untuk memutus perkara. Misalnya, dalam sengketa ketetapan pajak nomor Put.10606/PP/M.IV/15/2007 tanggal 4 Mei 2007 mengenai jawaban konfirmasi kredit pajak, hakim mempertimbangkan adanya kerugian bagi wajib pajak yang seharusnya bukan menjadi tanggung jawabnya akibat koreksi kredit pajak yang menjadi pertimbangan dikabulkannya permohonan pemohon banding merupakan pertimbangan keadilan. Dalam kasus sengketa ketetapan pajak nomor Put.11482/PP/M.III/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007 mengenai UU perpajakan yang berlaku bagi kontrak karya, hakim berpendapat bahwa kontrak karya sebagai *lex specialis* merupakan asas-asas yang terdapat dalam kepastian hukum. Kemudian, dalam kasus sengketa ketetapan pajak nomor

Put.11264/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007 mengenai pengenaan PPN atas jasa angkutan, pertimbangan hukum hakim yang menyatakan dasar hukum yang dipakai terbanding (fiskus) tidak mendapatkan kuasa atau delegasi wewenang dari peraturan di atasnya merupakan prinsip-prinsip hirarkhi norma hukum sesuai dengan asas kepastian hukum. Dari 8 (delapan) kasus yang dibahas dalam tesis ini, tidak ada satupun kasus dalam putusan Pengadilan Pajak yang mempertimbangkan tujuan kemanfaatan dalam arti tujuan penerimaan negara sebagai salah satu tujuan hukum dalam semua putusannya. Hal ini dikarenakan sesuai dengan tugas hakim sebagai penegak hukum dan keadilan menurut UU Kekuasaan Kehakiman dan UU Pengadilan Pajak. Dalam penjelasan UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa maksud pendirian Pengadilan Pajak adalah untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi wajib pajak.

2. Dalam putusan Pengadilan Pajak selalu terdapat pertimbangan hukum yang menjelaskan alasan-alasan mengapa hakim mengambil keputusan tertentu dalam setiap putusan. Tetapi dalam putusan mengenai sengketa tertentu ternyata ditemukan bahwa argumentasi yang diajukan dalam mendukung tujuan hukum justru tidak mengikuti kaidah hukum dan tidak jelas. Misalnya dalam kasus sengketa ketetapan pajak nomor 11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007 mengenai PPN atas jasa kepelabuhan internasional, penggunaan surat atau surat edaran sebagai dasar hukum dalam pertimbangan hukum tidak memenuhi kaidah hirarkhi norma hukum. Pada umumnya, pertimbangan yang terdapat dalam putusan Pengadilan Pajak masih sangat bersifat teknis fiskal saja. Sebagian besar pertimbangan dalam putusan Pengadilan Pajak mengikuti alur pemikiran dan argumentasi dari pihak-pihak yang bersengketa baik terbanding atau pemohon banding. Dalam pertimbangan, hanya sebagian kecil putusan yang mendasarkan pada perdebatan dan kajian yang bersifat yuridis dan filosofis hakim sendiri. Seharusnya dalam setiap putusan Pengadilan Pajak, hakim membangun argumentasi dan konstruksi hukum sendiri secara yuridis-filosofis. Salah satu contoh argumentasi hukum secara yuridis-filosofis adalah dengan mengacu kepada tujuan hukum keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Dalam beberapa

contoh kasus yang disajikan dan dibahas ternyata argumentasi dalam pertimbangan putusan belum mengarah ke tujuan hukum keadilan, kepastian dan kemanfaatan.

3. Dalam hal terjadi pertentangan antara keadilan, kepastian dan kemanfaatan ternyata putusan Pengadilan Pajak dalam pertimbangan hukum secara implisit lebih memilih keadilan. Hanya dalam sengketa pengenaan PPN atas jasa angkutan, putusan secara implisit lebih memilih kepastian hukum. Karena tujuan kemanfaatan tidak menjadi pertimbangan hakim maka pertentangan yang terjadi dalam kasus-kasus yang menjadi obyek pembahasan adalah antara keadilan dan kepastian hukum saja.

B. REKOMENDASI PENELITIAN

Berdasarkan pembahasan-pembahasan sebelumnya dan kesimpulan yang telah diambil maka penulis memberikan rekomendasi yang ditujukan untuk Pengadilan Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak sebagai berikut:

1. Bagi Pengadilan Pajak

- a. Agar putusan Pengadilan Pajak memenuhi kaidah hukum sehingga dapat dipertanggungjawabkan secara hukum dan keadilan maka pertimbangan keadilan, kepastian dan kemanfaatan perlu diungkapkan secara eksplisit dalam setiap putusan Pengadilan Pajak.
- b. Dalam dalam beberapa putusan ditemukan ternyata argumentasi yang menggunakan asas-asas hukum dan kaidah hukum kurang memadai. Sebagian besar pertimbangan hukum lebih bersifat teknis fiskal dan mengikuti argumentasi pihak-pihak yang bersengketa baik terbanding maupun pemohon banding. Seharusnya, pertimbangan hukum dalam putusan Pengadilan Pajak lebih menekankan pertimbangan yuridis-filosofis seorang hakim. Hal ini terjadi karena sebagian besar hakim Pengadilan Pajak tidak mempunyai latar belakang hukum. Oleh karena itu, untuk mengatasi masalah ini disarankan hal-hal sebagai berikut: (1) peningkatan pengetahuan hukum bagi para hakim dengan pendidikan khusus bidang hukum; (2) penambahan hakim-hakim yang mempunyai

latar belakang hukum dan menguasai bidang yuridis fiskal juga; (3) membuat komposisi yang seimbang dalam suatu majelis hakim antara hakim yang mempunyai pengetahuan hukum dengan hakim lainnya.

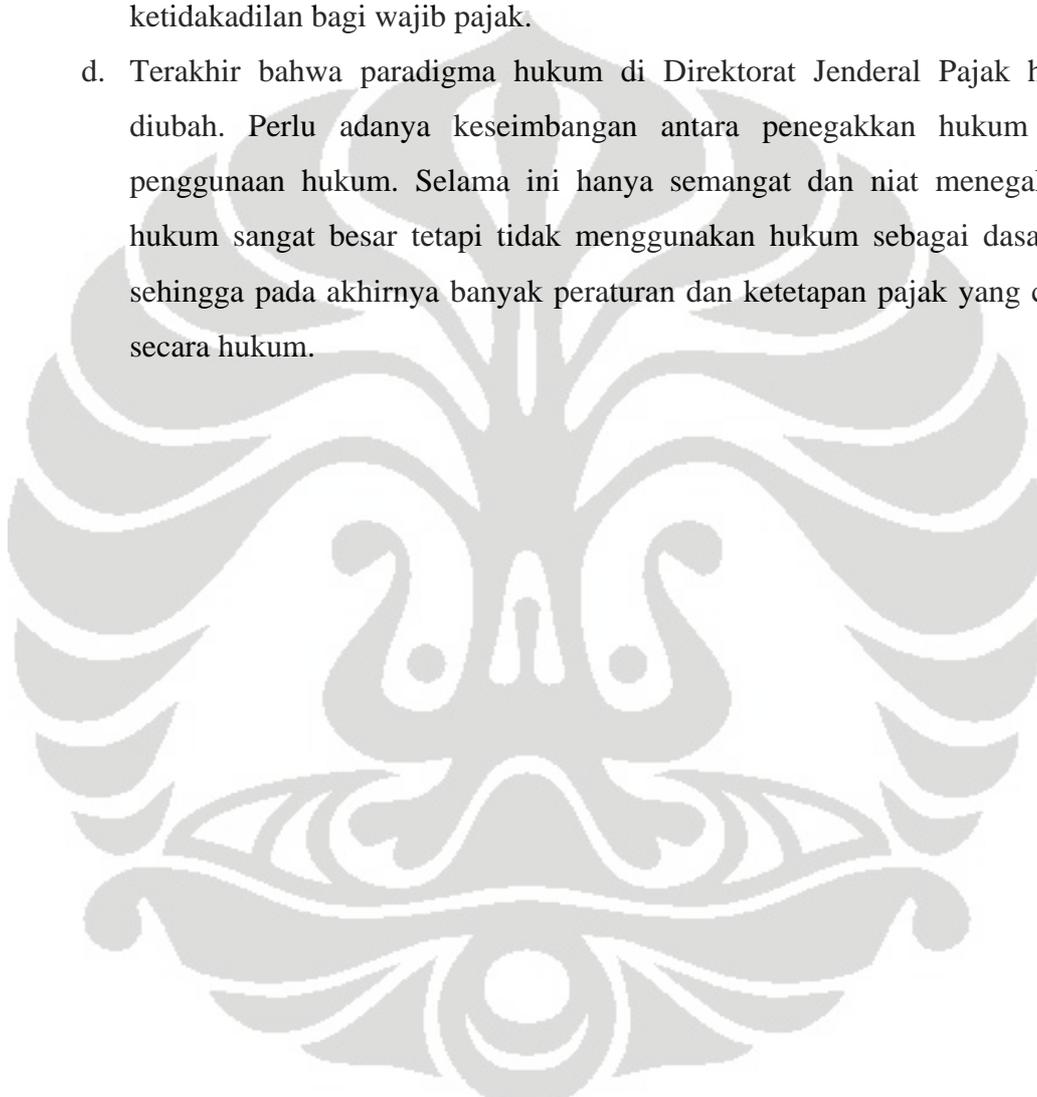
- c. Pajak merupakan sumber penerimaan bagi negara untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat sehingga dalam pajak terkandung asas kemanfaatan. Walaupun dalam undang-undang kekuasaan kehakiman menyatakan bahwa hakim sebagai penegak hukum dan keadilan, sebaiknya hakim juga mempertimbangkan tujuan kemanfaatan dalam putusan-putusannya. Oleh karena itu, dalam perubahan Undang-Undang Pengadilan Pajak yang akan datang selain keadilan dan kepastian maka asas kemanfaatan yang dimanifestasikan sebagai penerimaan negara juga perlu dinyatakan secara eksplisit sebagai tujuan hukum dalam undang-undang tersebut.
- d. Dalam mengambil putusan Pengadilan Pajak ternyata masalah keadilan menjadi pertimbangan utama padahal keadilan sangat subyektif bagi masyarakat. Karena sekarang ini, masyarakat sedang dalam krisis kepercayaan terhadap sistem peradilan maka alangkah baiknya dalam sistem rekrutmen hakim Pengadilan Pajak lebih menitikberatkan pada transparansi sistem dan *track-record* hakim. Dengan demikian, masyarakat sangat yakin dengan kredibilitas dan integritas hakim sehingga keadilan apapun yang menjadi pertimbangan dalam putusan akan mudah diterima dengan baik oleh masyarakat.

2. Bagi Direktorat Jenderal Pajak

- a. Bahwa sebagian besar sengketa yuridis timbul karena peraturan perpajakan saling bertentangan dan tidak jelas kaidah hukumnya. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak dalam membuat peraturan perpajakan harus memenuhi prinsip-prinsip hukum misalnya mentaati hirarkhi norma hukum.
- b. Sebagian besar sengketa pajak yang dimenangkan oleh wajib pajak berasal dari kesalahan kebijakan dan kesalahan pelaksanaan Direktorat Jenderal Pajak. Dari kebijakan, Direktorat Jenderal Pajak sudah saatnya untuk

mengubah paradigma dari paradigma yang memandang pajak hanya dari pendekatan ekonomi menjadi paradigma yang seimbang antara ekonomi dan hukum. Karena secara prinsip dan filosofi, pajak harus berdasarkan undang-undang.

- c. Dari segi pelaksanaan, perlu adanya perbaikan administrasi perpajakan untuk mengurangi kesalahan administrasi yang berakibat menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak.
- d. Terakhir bahwa paradigma hukum di Direktorat Jenderal Pajak harus diubah. Perlu adanya keseimbangan antara penegakkan hukum dan penggunaan hukum. Selama ini hanya semangat dan niat menegakkan hukum sangat besar tetapi tidak menggunakan hukum sebagai dasarnya sehingga pada akhirnya banyak peraturan dan ketetapan pajak yang cacat secara hukum.



DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU-BUKU

- Ali, Achmad. *Menguak Tabir Hukum: Suatu Tinjauan Filosofis dan Sosiologis*. Jakarta: Chandra Pratama. 2000.
- Apeldoorn, L.J. van. Pengantar Ilmu Hukum (*Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht*). Diterjemahkan oleh Oetarid Sadino. Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 2005.
- Ariadno, Melda Kamil. *Hukum Internasional: Hukum yang Hidup*. Jakarta: Diadit Media, 2007.
- Atmadja, Arifin P. Soeria. *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktik dan Kritik*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2005.
- Barata, Atep Adya. *Memahami Pengadilan Pajak: Meminimaliasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*. Jakarta: Elex Media Komputindo, 2003.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Hukum Pajak*. Bandung: Eresco, 1993.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Hukum Pajak*. Bandung: Refika Adhitama, 2003.
- Darmodiharjo, Darji dan Shidarta. *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995.
- Djokosoetono. *Kuliah Ilmu Negara*. Dihimpun oleh Harusn Alrasid. Jakarta: In-Hill-Co, 2006.
- Fatmawati. *Hak Menguji (toetsingsrecht) yang dimiliki hakim dalam system hukum Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2006.
- Feibleman, James K. *Justice, Law and Culture*. Dordrecht Netherlands: Martinus Nijhoff Publishers, 1995.
- Friedmann, Wolfgang. *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Legal Theory)*, Susunan I. Diterjemahan oleh Muhamad Arifin. Jakarta: Rajawali, 1990.
- Friedmann, Wolfgang. *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Legal Theory)*, Susunan II. Diterjemahan oleh Muhamad Arifin. Jakarta: Rajawali, 1990.

- Friedmann, Wolfgang. *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Legal Theory)*, Susunan III. Diterjemahan oleh Muhamad Arifin. Jakarta: Rajawali, 1990.
- Fuady, Munir. *Dinamika Teri Hukum*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 2007.
- Garner, Bryan A. *Black's Law Dicktionary*. St. Paul: Thomson West, 2004.
- Hadikusuma, H. Hilman, *Bahasa Hukum Indonesia*. Bandung: Alumni, 2005).
- Hamami, Taufiq. *Kedudukan dan Eksistensi Peradilan Agama dalam Sistem Tata Hukum di Indonesia*. Bandung: Alumni, 2003.
- Harahap, M Yahya. *Hukum Acara Perdata tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian dan Putusan Pengadilan*. Jakarta: Sinar Grafika, 2007.
- Hancock, Dora. *Taxation: Policy & Practice, 1997/1998 Edition*. UK: Thomson Business Press, 1977.
- Huijbers, Theo. *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*. Yoyakarta: Kanisius, 1982.
- Indrati S, Maria Farida. *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*. Jakarta: Kanisius, 2007.
- Ismail, Tjip. *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*. Jakarta: Yellow Printing, 2005.
- Kamil, Ahmad dan M. Fauzan. *Kaidah- Kaidah Hukum Yurisprudensi*. Jakarta: Prenada Media, 2004.
- Kartadjoemena, H.S. *GATT dan WTO: Sistem, Forum dan Lembaga Internasional di Bidang Perdagangan*. Jakarta: UI-Press, 1996.
- Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. New York: Russel & Russel, 1945.
- Khairandy, Ridwan, *Ikhtikad Baik dalam Kebebasan Berkonrak*. Jakarta: Program Pascasarjana FHUI, 2003.
- Komariah, Rukiah dan Ali Purwito. *Pengadilan Pajak, Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean dan Cukai*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2006.
- Kusumaatmadja, Mochtar dan Ety R. Agoes. *Pengantar Hukum Internasional*. Bandung: Alumni, 2003.

- Mansury, R. *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind-Hill Co, 1996.
- Mas, Marwan. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 2004.
- Mertokusumo, Sudikno. *Hukum Acara Perdata Indonesia: Edisi Ketujuh*. Yogyakarta: Liberty, 2006.
- Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2003.
- Mertokusumo, Sudikno. *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2007.
- Mertokusumo, Sudikno. *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993.
- Musgrave, Richard dan Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: Mc Graw Hill Company, 2005.
- Nugraha, Safri Nugraha, et al. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI, 2005.
- Otto, Jan Michiel Otto. *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristram Moeliono. Jakarta: Komisi Hukum Nasional, 2003.
- Purwito, Ali dan Rukiah Komariah. *Pengadilan Pajak: Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean dan Cukai, Edisi Revisi*. Jakarta: Lembaga Kajian Hukum Fiskal-Fakultas Hukum UI, 2007.
- Prins, W.F. dan R. Kosim Adisapoetra, *Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: Pradjna Paramita, 1978).
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*, Cetakan ke VI. Jakarta: Citra Aditya Bakti, 2006.
- Rahardjo, Satjipto. *Hukum dalam Jagat Ketertiban*. Jakarta: UKI Press, 2006.
- Rahardjo, Satjipto. *Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*. Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2007.
- Rasuanto, Bur. *Keadilan Sosial: Pandangan Deontologis Rawls dan Habermas Dua Teori Filsafat Politik Modern*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005.
- Rawls, John. *Teori Keadilan (A Theory of Justice)*, Diterjemahkan oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2006.

- Rosdiana, Haulia dan Rasin Tarigan. *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2005.
- Shidarta, *Moralitas Profesi Hukum. Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*. Jakarta: Refika Aditama, 2006.
- Siong, Gouw Giok. *Pengertian tentang Negara Hukum*. Jakarta: Penerbitan Keng Po, 1955.
- Soekanto, Soerjono, *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia, 1986.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2006.
- Soemitro, Rochmat. *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*. Bandung, PT. Eresco, 1991.
- Soemitro, Rochmat. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: Eresco, 1992.
- Soemitro, Rochmat. *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Bandung: Eresco, 1991.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan I*. Bandung: Refika Aditama, 1996.
- Subekti. *Hukum Perjanjian*. Jakarta: Intermasa, 2004.
- Subkhi, Muhammad Sukri dan Djumadi. *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*. Jakarta: Elex Media Komutindo, 2007.
- Sudirman, Antonius. *Hati Nurani Hakim dan Putusannya*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 2007.
- Sukardji, Untung. *Sebuah Analisis Konstruktif Perubahan UU PPN 1984 dengan UU Nomor 18 Tahun 2000*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2003.
- Surahmat, Rachmanto. *Bunga Rampai Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Tiro, Muhammad Arif. *Mencari Kebenaran: Suatu Tinjauan Filosofis*. Makassar: Andira Publisher, 2002.
- Zee, Howell, *Taxation and Equity dalam Tax Policy Handbook*, Edited By Partasarathi Shome. New York: IMF, 1995.

B. ARTIKEL MAJALAH DAN KORAN

Burton, Richard. "Debat Keadilan Syarat Banding 50%", *Majalah Berita Pajak* (1 September 2007): 45-46.

Nitibaskara, TB Ronny R Nitibaskara. "Hukum sebagai Alat Kejahatan". *Harian Kompas* (19 Juni 2008):6

C. INTERNET

Ritonga, A. Anshary. "Ketua Pengadilan Pajak: Kami Bukan Penguber Target Setoran Pajak". <<http://hukumonline.com>>. 16 Mei 2008

D. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Indonesia. *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. UU Nomor 6 Tahun 1983. LN Nomor 49 Tahun 1983, TLN Nomor 3262.

Indonesia. *Undang-Undang Pajak Penghasilan*. UU Nomor 7 Tahun 1983. LN Nomor 50 Tahun 1983, TLN Nomor 3263.

Indonesia. *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*. UU Nomor 8 Tahun 1983. LN Nomor 51 Tahun 1983, TLN Nomor 3264.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 9 Tahun 1994. LN Nomor 59 Tahun 1994, TLN Nomor 3566.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983*. UU Nomor 10 Tahun 1994. LN Nomor 60 Tahun 1994, TLN Nomor 3567

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983*. UU Nomor 11 Tahun 1994. LN Nomor 61 Tahun 1994, TLN Nomor 3568.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 16 Tahun 2000. LN Nomor 126 Tahun 2000, TLN Nomor 3984.

- Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983*. UU Nomor 17 Tahun 1994. LN Nomor 127 Tahun 1983, TLN Nomor 3985.
- Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983*. UU Nomor 18 Tahun 1994. LN Nomor 128 Tahun 1983, TLN Nomor 3986.
- Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983*. UU Nomor 28 Tahun 2007. LN Nomor 85 Tahun 2007, TLN Nomor 4740.
- Indonesia. *Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*. UU Nomor 19 Tahun 1997. LN Nomor 42 Tahun 1997, TLN Nomor 3686.
- Indonesia. *Undang-Undang Perubahan atas Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997*. UU Nomor 19 Tahun 2000. LN Nomor 129 Tahun 2000, TLN Nomor 3987.
- Indonesia. *Undang-Undang Pengadilan Pajak*. UU Nomor 14 Tahun 2002. LN Nomor 27 Tahun 2002, TLN Nomor 4189.
- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata [Burgerlijk Wetboek]*. Diterjemahkan oleh R.Subekti dan R.Tjitrosudibio. Cet.8. Jakarta: Pradnya Paramita, 1976.
- Indonesia. *Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman*. UU Nomor 4 Tahun 2004. LN Nomor 8 Tahun 2004, TLN Nomor 4358.
- Indonesia. *Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara*. UU Nomor 5 Tahun 1986. LN Nomor 77 Tahun 1986, TLN Nomor 3344.
- Indonesia. *Undang-Undang Perubahan UU Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara*. UU Nomor 9 Tahun 2004. LN Nomor 35 Tahun 2004, TLN Nomor 43680.
- Indonesia. *Undang-Undang Mahkamah Agung*. UU Nomor 14 Tahun 1985. LN Nomor 73 Tahun 1985, TLN Nomor 3316.
- Indonesia. *Undang-Undang tentang Perubahan UU Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung*. UU Nomor 5 Tahun 2004. LN Nomor 9 Tahun 2004, TLN Nomor 4359.
- Indonesia. *Undang-Undang Mahkamah Konstitusi*. UU Nomor 24 Tahun 2003. LN Nomor 98 Tahun 2003, TLN Nomor 4316.

E. PUTUSAN PENGADILAN

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11969/PP/M.III/16/2007 tanggal 28 September 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-11479/PP/M.VIII/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10288/PP/M.V/15/2007 tanggal 29 Maret 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10606/PP/M.IV/15/2007 tanggal 4 Mei 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10612/PP/M.X/15/2007 tanggal 4 Mei 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-10632/PP/M.I/15/2007 tanggal 10 Mei 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11482/PP/M.III/16/2007 tanggal 21 Agustus 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11264/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11631/PP/M.VI/16/2007 tanggal 31 Agustus 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11632/PP/M.VI/99/2007 tanggal 31 Agustus 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.10177/PP/M.VI/16/2007 tanggal 12 Maret 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.1078/PP/M.VI/99/2007 tanggal 12 Maret 2007.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.11263/PP/M.V/16/2007 tanggal 20 Juli 2007.