



**Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Ketetapan Pajak**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Magister Hukum (M.H.)**

**ARI MANGIRING SIMORANGKIR**

**0906580672**

**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS HUKUM  
PROGRAM STUDI PASCASARJANA  
KEKHUSUSAN HUKUM EKONOMI  
SALEMBA  
JULI 2011**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk  
telah saya nyatakan dengan benar.**

**Nama : ARI MANGIRING SIMORANGKIR**

**NIM : 0906580672**

**Tanda Tangan :**



**Tanggal : 2 Juli 2011**

## HALAMAN PENGESAHAN

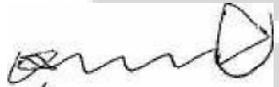
Tesis ini diajukan oleh

Nama : ARI MANGIRING SIMORANGKIR  
NPM : 0906580672  
Program Studi : Hukum Ekonomi  
Judul Tesis : Upaya Hukum Pajak Dalam Ketetapan Pajak

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

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : DR. Tjip Ismail, S.H., M.M.

  
(.....)

Ketua Sidang: Dian Puji Nugraha Simatupang.S.H.,MH

()

Penguji : Yuli Indrawati,S.H.,LL.M

()

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : ..... Juli 2011

## KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kepada kehadiran Allah SWT yang telah memberikan bimbingan, rahmat dan hidayah-Nya sehingga penulis dapat membuat dan menyelesaikan penulisan Tesis ini dengan sebaik-baiknya.

Penulis menyusun Tesis ini tidak lain adalah sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum di Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Di mana untuk itu penulis mencoba untuk membuat Tesis dengan judul “*Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Ketetapan Pajak.*”

Dengan segala kerendahan hati, penulis menyadari bahwa dalam penulisan Tesis ini tentunya tidak luput dari adanya kekeliruan-kekeliruan, kekurangan-kekurangan dan/atau ketidaksempurnaan baik dari segi materi maupun dari segi tata bahasa penulis. Namun dengan segala kemampuan yang ada serta dengan dorongan keinginan yang luhur, penulis berusaha semaksimal mungkin untuk dapat menyelesaikannya dengan baik. Penulis berharap penulisan Tesis ini dapat bermanfaat bagi seluruh kalangan.

Penulis menyadari bahwa Tesis ini dapat diselesaikan dengan baik karena adanya bantuan dari banyak pihak yang membantu Penulis, baik berupa bantuan moral maupun material. Oleh karena itu pada kesempatan ini Penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih yang sebesar-besarnya kepada yang terhormat:

1. Tuhan Yesus Kristus, karena tanpa karunia, rahmat dan hidayah-Nya niscaya penulis tidak akan dapat menyelesaikan penulisan ini;
2. Keluargaku, Ibunda tercinta Rita Erlina Marpaung dan Ayah tercinta Drs.Amir Simorangkir, S.E. yang selalu memberikan dukungan, doa dan semangat kepada penulis sampai dengan terselesaikannya penulisan tesis ini. Dari lubuk hati penulis yang paling dalam penulis sampaikan terima kasih;
3. Kepada Opung Ir.Serirama Butarbutar br Marpaung, S.E.,S.H.,Msi.,yang telah membantu dalam memberi masukan dan dukungan moril dan bahan-bahan terkait tentang Pengadilan Pajak. Dari lubuk hati penulis sampaikan terima kasih;

4. DR. Tjip Ismail, S.H., M.M., selaku dosen Hukum Pajak dan pembimbing tesis penulis yang telah menyediakan waktu bagi penulis dan tidak kenal lelah membimbing, mendorong dan memberikan semangat kepada penulis untuk menyelesaikan penulisan ini. Beliau juga telah menuntun penulis tentang bagaimana mencari bahan-bahan perpajakan dari buku, jurnal maupun tentang penulisan pengadilan mancanegara yang berkaitan dengan tesis ini. Yang pada akhirnya memicu penulis untuk segera menyelesaikan penulisan tesis ini. Untuk itu penulis ucapkan terima kasih dari lubuk hati yang paling dalam;
5. Prof. Safri Nugraha, S.H., LL.M., Ph.D., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Indonesia;
6. DR. Nurul Elmiyah, S.H., M.H., selaku Kepala Sub Program Magister Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu dan mempermudah penulis untuk menulis tesis yang tepat pada awal penulis mengajukan proposal tesis ini;
7. Prof. DR. Felix O. Soebagjo, S.H., LL.M., selaku Ketua Peminatan Hukum Ekonomi Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia;
8. Para dosen yang selama ini telah mengajar penulis selama penulis menjalankan kuliah di Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia Program Kekhususan Hukum Ekonomi yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang telah memberikan banyak ilmu kepada penulis;
9. Kepala dan seluruh staf dari: Perpustakaan Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia; Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Indonesia; Perpustakaan Pusat Universitas Indonesia; Perpustakaan Nasional; yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk memperoleh bahan-bahan yang diperlukan dalam rangka penulisan tesis ini;
10. Teman-teman kuliah Angkatan 2009 di Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, khususnya Program Kekhususan Hukum Ekonomi, Kelas B (Sore), terutama Ariani Nastya Mahanani, Rina Sartika Pamela, Anugerah Trinanto, Rinandy Pramudita, Monika Devina, M.

Johansyah Putra, Melvin Lisandy Saragih, Alvin Ridhano, Husin Wiwanto, Dion Hardika, Teguh Wicaksonosaputra, Herlina Rahmawani, Jugi Lyberto Reza, Toni Mulia, Riza Boris Sobari, G.P. Kosklara Hutabarat, Atiatul Huda, Juluis Tigor H. Hutapea, dan teman-teman lain yang penulis tidak dapat sebutkan satu persatu;

11. Kepada sahabat-sahabat tercinta yang terus memberi motivasi dan masukan terutama kepada Liya Luriana, Metty Puspawardhani, Asma Savitri, Ayu Novita, Aryani Nauli Hasibuan, Teng Laura, Amelia Barchia, Ade Sartomo Limbong, Radot Sihombing, Ikawati Deka, Niken Leonie, Alvin Trenggono, Zenly P, Filo Tazki Tajuskial, Adi Perdana, Ricky dan Ricko, penulis mengucapkan terima kasih kalian telah menjadi motivasi tersendiri bagi penulis sehingga tesis ini dapat terselesaikan tepat waktu, demi mimpi kita semua demi masa depan yang lebih baik.
12. Kepada Astrid Margaretha, penulis mengucapkan terima kasih karena telah memberikan semangat dan motivasi.
13. Pihak-pihak lain yang penulis tidak dapat sebut satu persatu pada kesempatan ini, tanpa mengurangi rasa hormat penulis kepada pihak-pihak tersebut, penulis ucapkan terima kasih.

Akhir kata Penulis berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 2 Juli 2011



**Ari Mangiring Simorangkir, S.Sos., M.H.**

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

---

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

Nama : Ari Mangiring Simorangkir  
NPM : 0906580672  
Program Studi : Hukum Ekonomi  
Departemen : Program Pascasarjana  
Fakultas : Hukum  
Jenis Karya : Tesis

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

### **“Upaya Hukum Pajak Dalam Ketentuan Pajak”**

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 : 2 Juli 2011  
Yang menyatakan,



**(Ari Mangiring Simorangkir)**

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	vii
ABSTRAK .....	viii
DAFTAR ISI .....	x
DAFTAR TABEL .....	xii

### **I PENDAHULUAN**

I.1. Latar Belakang Masalah .....	1
I.2. Pokok Permasalahan.....	12
I.3. Tujuan Penelitian.....	12
I.4. Manfaat Penelitian.....	12
I.5. Kerangka Teoritis .....	13
I.6. Kerangka Pemikiran .....	16
I.7. Metode Penelitian .....	18
I.7.1. Jenis Penelitian .....	18
I.7.2. Pendekatan Masalah .....	18
I.7.3. Sumber Data Penelitian.....	19
I.7.4. Teknik dan Alat Pengumpulan Data.....	19
I.8. Sistematika Penulisan .....	20

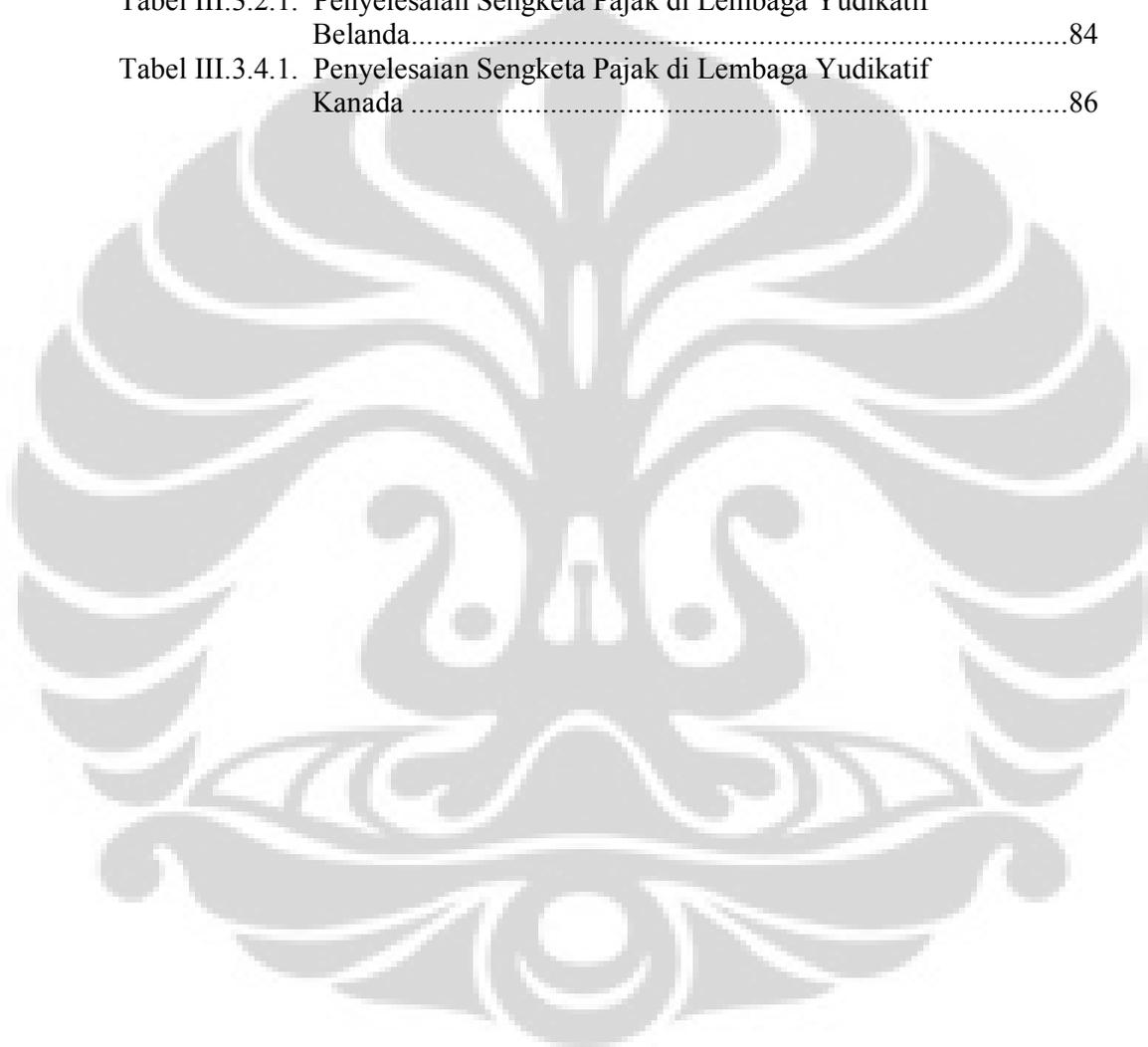
### **II SURAT KETETAPAN PAJAK SEBAGAI DASAR UPAYA HUKUM**

II.1. Surat Ketetapan Pajak.....	21
II.1.1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) .....	25
II.1.2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) .....	27
II.1.3. Surat Ketetapan Lebih Bayar .....	29
II.1.4. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) .....	31
II.1.5. Surat Tagihan Pajak (STP) .....	32
II.2. Upaya Hukum Atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan Surat Tagihan Pajak (STP).....	33
II.2.1. Upaya Hukum Keberatan .....	33
II.2.1.1. Keputusan Keberatan .....	37
II.2.2. Pengurangan dan Pembatalan Pajak.....	40
II.2.2.1. Pengurangan dan Pembatalan Sanksi Administrasi .....	41
II.2.3. Upaya Hukum Banding .....	42
II.2.3.1. Persyaratan Banding.....	44
II.2.4. Upaya Hukum Gugatan .....	46

<b>III</b>	<b>KEDUDUKAN DAN KEBERADAAN PENGADILAN PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA</b>	
III.1.	Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia.....	51
III.1.1.	Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) .....	51
III.1.2.	Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPS).....	58
III.1.3.	Pengadilan Pajak .....	62
	III.1.3.1. Kekuasaan Kehakiman di Indonesia .....	62
	III.1.3.2. Peradilan Dalam Hukum Pajak .....	65
III.2.	Kedudukan dan Keberadaan Pengadilan Pajak di Indonesia .....	68
III.2.1.	Kewenangan Pengadilan Pajak Menurut UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.....	76
III.2.2.	Upaya Hukum Dalam Peradilan Pajak .....	77
III.3.	Praktek Pengadilan Pajak di Mancanegara.....	80
III.3.1.	Amerika Serikat.....	80
III.3.2.	Belanda .....	83
III.3.3.	Perancis.....	85
III.3.4.	Kanada .....	85
<b>IV</b>	<b>PENUTUP</b>	
IV.1.	Kesimpulan.....	89
IV.2.	Saran.....	91
	<b>DAFTAR PUSTAKA.....</b>	<b>92</b>

## DAFTAR TABEL

Tabel I.1.1.	Peranan Penerimaan Pajak Terhadap APBN .....	2
Tabel I.1.2.	Perkembangan Pendapatan Negara dan Hibah, 2005-2010.....	4
Tabel II.2.4.1.	Perbedaan Upaya Hukum Banding dan Gugatan Pada Pengadilan Pajak.....	48
Tabel III.3.1.1.	Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif AS.....	82
Tabel III.3.2.1.	Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif Belanda.....	84
Tabel III.3.4.1.	Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif Kanada .....	86



## ABSTRAK

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional. Sehingga Pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu pewujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan Negara dalam Pembangunan Nasional guna tercapainya tujuan negara. Penting dan strategisnya peran serta sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Belanja Negara (APBN) dan Rancangan APBN setiap tahun yang disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan persentase sumbangan pajak dari tahun ke tahun. Agar pungutan pajak tidak menciderai rasa keadilan masyarakat maka perlu suatu upaya pemaksaan yang bersifat legal. Legalitas dalam hal ini adalah dengan menyandarkan pungutan pajak melalui Undang-Undang. Tanpa undang-undang, pemungutan pajak tidak mengikat masyarakat dan tidak sah. Oleh karena pemungutan pajak untuk kepentingan rakyat, maka pemungutan pajak haruslah terlebih dahulu disetujui oleh rakyatnya sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang telah diamandemenkan dalam Pasal 23A amandemen ke-III Undang-Undang Dasar 1945, yang berbunyi “ Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Telah terjadi perubahan besar dalam sistem perpajakan dari *Official Assesment* ke *Self Assesment* maka pada pelaksanaan pemungutan pajak, adakalanya terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus*. Perbedaan antara Wajib Pajak dan *Fiskus* terjadi karena tidak dapat titik temu dalam persepsi penafsiran peraturan perundang-undangan penghitungan serta penerapan peraturan perundang-undangan secara jelas. Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus* inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak. Sengketa pajak perlu diselesaikan perlu diselesaikan secara adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, sederhana, serta memberi kepastian hukum. Disinilah eksistensi Pengadilan Pajak sangat diperlukan agar keadilan dalam hal membayar pajak dapat ditegakkan.

Berkembangnya rasa tidak percaya masyarakat pada saat ini terhadap penegakan hukum sengketa pajak di pengadilan pajak serta masih adanya dualisme dalam kedudukan Pengadilan Pajak, mendorong Penulis untuk melakukan penelitian sampai sejauh mana upaya hukum Wajib Pajak dalam mencapai rasa keadilan dan untuk mengetahui eksistensi kedudukan Pengadilan Pajak apakah telah sesuai dengan konstitusi dasar UUD1945.

## ABSTRACT

Tax constitutes a very important source of income for the state for the administration of the government and for the implementation of national development. Therefore, the Government positions taxation obligation as one of the materializations of state obligation which constitutes a means in the financing of the State in the National Development for the achievement of state goals. The importance and strategic participating role of taxation sector in the administration of government can be observed from the State Revenue and Expenditure Budget (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara [APBN]) and the Draft APBN of every year presented by the government, which is, the increase of percentage of tax contribution from year to year. In order that tax collection does not violate the sense of justice of the society, then, it is necessary to have a legal coercive effort. Legality in this matter is to underlay tax collection on a Law. Without a law, tax collection will not bind the society and will be illegitimate. Since tax collection is carried out for the interest of the people, then, tax collection must firstly be approved by its people, as stated in Article 23 paragraph (2) of the 1945 Constitution which has been amended in Article 23A of the 3<sup>rd</sup> Amendment to the 1945 Constitution, which reads as follows “Tax and other coercive levies for the needs of the state will be stipulated by law”. There has been a major change in the taxation system, from *Official Assessment* system to *Self Assessment* system, consequently in the implementation of tax collection sometimes there are difference of opinions between the Taxpayer and the *Fiskus* [Tax Officials]. The difference between Taxpayer and *Fiskus* takes place because there is not any common perspective in the perception for the interpretation of statutory regulations with regard to the calculation as well as the implementation of statutory regulations in a clear manner. This difference of opinion between Taxpayer and *Fiskus* could cause the occurrence of tax dispute. Tax dispute needs to be settled fairly in a prompt, economical, simple procedure and process as well as providing legal certainty. At this point, the existence of Tax Court is greatly needed in order that justice in tax payment can be enforced.

The current developing sense of distrust of the society towards the law enforcement of tax dispute at tax court as well as the continuing presence of dualism with regard to the position of Tax Court encourage the Writer to carry out a research to discover to what extent the legal effort of Taxpayer in striving to achieve his sense of justice and in order to discover the existence of the position of Tax Court, whether it has already in conformity to the 1945 Constitution.

# BAB I

## PENDAHULUAN

### I.1. Latar Belakang

Negara Republik Indonesia adalah Negara Hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, dalam perkembangannya telah menghasilkan pembangunan yang pesat dalam kehidupan nasional yang perlu dilanjutkan dengan dukungan Pemerintah dan seluruh potensi masyarakat. Dalam menyelenggarakan pemerintahan, negara mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya.<sup>1</sup> Hal ini sesuai dengan tujuan negara yang dicantumkan di dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial”.<sup>2</sup>

Keberhasilan pelaksanaan pembangunan memerlukan dana yang tidak sedikit, kebutuhan untuk pembangunan sifatnya proporsional dan disesuaikan dengan kebutuhan pembangunan yang sedang dan akan berlangsung. Kebutuhan akan dana pembangunan dapat diperoleh melalui berbagai cara yang kesemuanya diharapkan dapat memperkuat sektor keuangan negara dalam hal ini adalah sektor pajak.

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional. Sehingga Pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu pewujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan Negara dalam Pembangunan Nasional guna tercapainya tujuan negara. Penting dan strategisnya peran serta sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Belanja Negara (APBN) dan Rancangan APBN setiap tahun yang

---

<sup>1</sup>[http://organisasi.org/tujuan\\_nasional\\_yang\\_termaktub\\_dalam\\_pembukaan\\_uud\\_45\\_alinea\\_ke\\_4\\_republik\\_indonesia\\_ilmu\\_pendidikan\\_pmp\\_dan\\_ppkn](http://organisasi.org/tujuan_nasional_yang_termaktub_dalam_pembukaan_uud_45_alinea_ke_4_republik_indonesia_ilmu_pendidikan_pmp_dan_ppkn)

<sup>2</sup> Alinea keempat Undang-Undang Dasar 1945.

disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan persentase sumbangan pajak dari tahun ke tahun.<sup>3</sup>

Peran sektor pajak sebagai penerimaan negara semakin meningkat dari tahun ke tahun, hal ini terlihat dari kenaikan penerimaan pajak yang signifikan seperti table berikut ini :

**Tabel I.1.1. Peranan Penerimaan Pajak Terhadap APBN.<sup>4</sup>**

TAHUN	PENERIMAAN DN	PENERIMAAN	
		PAJAK	PERSENTASE
2000	205.336	115.912	56,5
2001	300.559	185.540	61.7
2002	289.527	210.087	70.4
2003	340.928	242.048	71.0
2004	403.105	280.559	69.6
2005	493.919	347.031	70.3
2006	636.153	409.203	64.3
2007	681.760	489.892	71.9
2008	779.215	569.972	73.1
2009	871.000	652.000	74.9
2010	949.700	742.700	78.2

**Sumber : Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)**

Dari tabel di atas, penerimaan pajak mulai dari tahun 2000 sampai dengan tahun 2010 setiap tahunnya mengalami kenaikan. Pertumbuhan kenaikan penerimaan pajak setiap tahunnya di atas 10% (sepuluh persen), kenaikan tertinggi dalam lima tahun terakhir adalah 78,2% pada pada tahun anggaran 2010 dengan jumlah penerimaan pajak sebesar 742,700,000 miliar dan terendah kenaikannya adalah 64,3% pada tahun anggaran 2006 dengan jumlah penerimaan pajak sebesar 409,203,000 miliar.

<sup>3</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton, Hukum Pajak,(Jakarta: Salemba Empat,2008),hal.11.

<sup>4</sup> Dr.Tjip Ismail,Kumpulan Artikle Kuliah Hukum Pajak,hal.3.

Sumber Penerimaan Negara berdasarkan Undang-Undang APBN terdiri dari Penerimaan Pajak, Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan Hibah. Kebijakan Pemerintah di bidang pendapatan negara dan hibah diarahkan untuk mendukung kebijakan fiskal yang berkesinambungan melalui upaya optimalisasi pendapatan negara dan hibah, khususnya penerimaan dalam negeri. Hal ini sesuai dengan peran pendapatan dan hibah sebagai sumber pendanaan program-program pembangunan.<sup>5</sup> Sebagai kontributor utama bagi penerimaan dalam negeri dalam tahun 2010, kebijakan pendapatan negara dan hibah tetap diarahkan untuk optimalisasi penerimaan dalam negeri. Di bidang perpajakan, selain melakukan kebijakan yang bersifat reguler seperti reformasi di bidang administrasi, peraturan perundang-undangan dan pengawasan serta penggalan potensi, antara lain dilakukan melalui peningkatan efisiensi pemeriksaan dan penagihan pajak. Di bidang PNBP, kebijakan yang dilakukan Pemerintah untuk mengamankan target PNBP tahun 2010 adalah optimalisasi penerimaan SDA terutama dari migas, peningkatan kinerja BUMN, serta optimalisasi PNBP kementerian/lembaga (K/L).

Dalam rangka mencapai target penerimaan negara pada tahun 2011, Pemerintah akan menjalankan berbagai kebijakan di bidang perpajakan dan PNBP. Pokok-pokok kebijakan perpajakan secara umum adalah melanjutkan dan mempertajam kebijakan-kebijakan tahun sebelumnya. Di bidang perpajakan, kebijakan antara lain akan difokuskan pada (1) penggalan potensi perpajakan; (2) peningkatan kualitas pemeriksaan pajak; (3) penyempurnaan mekanisme atas keberatan dan banding dalam proses pengadilan pajak; (4) peningkatan pengawasan dan pelayanan di bidang kepabeanan dan cukai; (5) perbaikan sistem informasi; dan (6) konsistensi pelaksanaan cukai hasil tembakau. Di bidang PNBP, kebijakan yang dilakukan untuk mencapai target 2011 adalah (1) optimalisasi lifting/produksi minyak mentah dan gas bumi, serta komoditi tambang dan mineral guna mendukung pencapaian penerimaan SDA; (2) penyesuaian pay-out *ratio dividen* dari laba BUMN; (3) penyelesaian audit keuangan BUMN secara lebih awal guna memantau perkembangan rugi/laba BUMN; (4) penarikan dividen interim dengan tetap

---

<sup>5</sup> Dr. Tjip Ismail, op.cit., hal 4.

memperhatikan *cash flow* BUMN; (5) intensifikasi dan ekstensifikasi PNB K/L, antara lain dengan melakukan *review* jenis dan tarif PNB K/L; dan (6) perbaikan administrasi pelaporan keuangan Kementerian/Lembaga (K/L).<sup>6</sup>

Perkembangan pendapatan negara dan hibah dalam periode 2005–2010 dapat dilihat pada **Table I.1.2** berikut ini : <sup>7</sup>

**TABEL I.1.2**

**PERKEMBANGAN PENDAPATAN NEGARA DAN HIBAH, 2005 – 2010**

<b>URAIAN</b> (dalam triliunan rupiah)	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Pendapatan Negara &amp; Hibah</b>	<b>495,2</b>	<b>638</b>	<b>707,8</b>	<b>981,6</b>	<b>848,8</b>	<b>992,4</b>
<b>I. Penerimaan Dalam Negeri</b>	<b>493,9</b>	<b>636,2</b>	<b>706,1</b>	<b>979,3</b>	<b>847,1</b>	<b>990,5</b>
<b>I.1. Penerimaan Pajak</b>	<b>347</b>	<b>409,2</b>	<b>491</b>	<b>658,7</b>	<b>619,8</b>	<b>743,3</b>
<b>I.2. PNBK</b>	<b>146,9</b>	<b>227</b>	<b>215,1</b>	<b>328,6</b>	<b>227,2</b>	<b>247,2</b>
<b>II. Hibah</b>	<b>1,3</b>	<b>1,8</b>	<b>1,7</b>	<b>2,3</b>	<b>1,7</b>	<b>1,9</b>

Sumber: Kementerian Keuangan

Pendapatan negara dan hibah mengalami pertumbuhan yang cukup signifikan dalam periode 2005–2009. Pertumbuhan rata-rata yang terjadi dalam periode tersebut adalah 14,4 persen, yaitu dari Rp495,2 triliun pada tahun 2005, menjadi Rp848,8 triliun pada tahun 2009. Kondisi perekonomian yang cukup kondusif dalam periode 2005–2009 menjadi faktor utama yang mendorong meningkatnya pendapatan negara khususnya penerimaan dalam negeri, meskipun sempat terjadi krisis ekonomi di penghujung tahun 2008 sampai dengan 2009. Dalam periode 2005–2009 tersebut, penerimaan dalam negeri meningkat dari Rp493,9 triliun pada tahun 2005 menjadi Rp847,1 triliun pada tahun 2009. Selain faktor kestabilan ekonomi, penerapan berbagai kebijakan di bidang perpajakan dan PNBK juga menjadi salah satu faktor

<sup>6</sup> [www.bappenas.go.id/2Fget-file-server/2Fnode/2F10403%2F&rct=j&q=tabel%20perkembangan%20sumber%20pendapatan%20negara%20dari%20tahun%202000%20-%202010&ei=Z1R2Ta2uCsJRrQelwti-Cg&usg=AFQjCNFyo9f9IROZ6GZ93uV9t67IN2C-cA&cad=rja](http://www.bappenas.go.id/2Fget-file-server/2Fnode/2F10403%2F&rct=j&q=tabel%20perkembangan%20sumber%20pendapatan%20negara%20dari%20tahun%202000%20-%202010&ei=Z1R2Ta2uCsJRrQelwti-Cg&usg=AFQjCNFyo9f9IROZ6GZ93uV9t67IN2C-cA&cad=rja), diunduh pada tanggal 07 Maret 2011 pada pukul 21.00 wib.

<sup>7</sup> <http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/10-08-16, NK dan RUU APBN 2011>.diunduh pada tanggal 07 Maret 2011, pada pukul 22.00 wib.

pendukung tingginya realisasi penerimaan dalam negeri. Sementara itu, penerimaan hibah pada periode 2005–2009 mengalami pertumbuhan, yaitu dari Rp1,3 triliun pada tahun 2005 menjadi Rp1,7 triliun pada tahun 2009.

Membaiknya kondisi perekonomian pada tahun 2010 menyebabkan Pemerintah optimis dapat mencapai target pendapatan negara dan hibah. Dalam APBN tahun 2010, penerimaan dalam negeri ditargetkan mencapai Rp990,5 triliun. Sedangkan hibah diperkirakan mencapai Rp1,9 triliun lebih tinggi dari realisasi tahun sebelumnya. Dengan demikian, dalam APBN tahun 2010, pendapatan negara dan hibah ditargetkan mencapai Rp992,4 triliun, lebih tinggi bila dibandingkan dengan realisasi tahun 2009.

Berdasarkan uraian di atas, tampak bahwa pajak merupakan salah satu sumber penerimaan Negara yang sangat penting bagi bagi penyelenggaraan pemerintah dan pelaksanaan pembangunan nasional. Penting dan strategisnya peran sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Rancangan APBN setiap tahun yang disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan persentase sumbangan perolehan pajak bagi APBN dari tahun ke tahun.<sup>8</sup>

Agar pungutan pajak tidak menciderai rasa keadilan masyarakat maka perlu suatu upaya pemaksaan yang bersifat legal. Legalitas dalam hal ini adalah dengan menyandarkan pungutan pajak melalui Undang-Undang. Tanpa undang-undang, pemungutan pajak tidak mengikat masyarakat dan tidak sah. Oleh karena pemungutan pajak untuk kepentingan rakyat, maka pemungutan pajak haruslah terlebih dahulu disetujui oleh rakyatnya sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang telah diamandemenkan dalam Pasal 23A amandemen ke-III Undang-Undang Dasar 1945, yang berbunyi “ Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.<sup>9</sup>

Makna yang terdapat di dalam Pasal 23A amandemen ke-III Undang-Undang Dasar 1945 adalah pemungutan pajak harus berlandaskan undang-undang

---

<sup>8</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton, op.cit., hal.11

<sup>9</sup> Indonesia. Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar 1945, Pasal 23A.

dikarenakan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang tidak ada imbalannya secara langsung dapat ditunjuk.<sup>10</sup> Oleh karena itu pajak mempunyai unsur yang dapat dipaksakan yang mempunyai arti bahwa bila utang pajak tersebut tidak dibayar, maka utang pajak tersebut dapat ditagih dengan menggunakan Surat Paksa dan Sita maupun penyanderaan terhadap Wajib Pajak.<sup>11</sup> Berdasarkan hal tersebut, maka perlu adanya peningkatan dalam pelaksanaan pemungutan pajak sehingga penerimaan dari sektor pajak dapat menjadi lebih optimal.

Reformasi perpajakan itu sendiri dimulai pada awal tahun 1984. Reformasi ini dilakukan dengan melakukan perubahan sistem perpajakan dari konsep *Official Assessment* menjadi *Self Assesment System*. *Official assesment system* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah untuk menentukan besaran pajak yang terhutang oleh Wajib Pajak, sedangkan *Self assesment system* memberikan wewenang kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan besaran pajak yang terutang.

Perubahan besar ini terjadi ketika pemerintah mengundang tiga paket undang-undang di bidang perpajakan, yaitu Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan undang-undang No 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan undang-undang No 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan; dan Undang-Undang nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan undang-undang No 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Maka sejak itu, guna menumbuhkan kepercayaan masyarakat terlihat jelas dengan diubahnya sistem perpajakan lama *dari Official Assesment* menjadi *Self Assesment System*. Sehingga dengan *Self Assesment System*, pemerintah ingin memberikan kepercayaan secara penuh kepada Wajib Pajak untuk melakukan kewajiban pajaknya sendiri dengan cara menghitung, menyetor, serta mengisi dan

---

<sup>10</sup> Dr. Tjip Ismail, op.cit., hal 16.

<sup>11</sup> H.Bohari, Pengantar Hukum Pajak, cet.6, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2006)

melaporkan jumlah pajaknya sendiri sesuai dengan perhitungan dan data yang dimiliki sendiri oleh Wajib Pajak. Dengan sistem *Self Assesment System* ini diharapkan adanya kesadaran dan kepatuhan yang dimiliki oleh Wajib Pajak itu sendiri.

Selama ini pungutan pajak diatur dalam Hukum *Materiil* yang berisikan subjek – objek jenis Pajak dan pengecualiannya, tata cara dan tarif menghitung Pajak, sedangkan Hukum *Formal* mencakup hal-hal sebagai berikut :

- a. Pembinaan, pelayanan, pengawasan, dan penerapan sanksi sesuai dengan peraturan per UU perpajakan.
- b. Pengertian yang mendasar mengenai istilah umum Perpajakan; Wajib Pajak; SPT; NPWP; Keberatan; Gugatan;Banding.
- c. Mekanisme dan Prosedur;
  - Pengukuhan Wajib Pajak
  - Pemeriksaan
  - Pengenaan Sanksi Surat Ketetapan Pajak
  - Penagihan
  - Upaya Hukum Wajib Pajak
- d. Diatur dalam UU No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan UU No.28 Tahun 2007.

Oleh karena sejak tahun 1984 telah terjadi perubahan besar dalam sistem perpajakan dari *Official Assesment* ke *Self Assesment* maka pada pelaksanaan pemungutan pajak, adakalanya terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus*. Perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus terjadi karena tidak dapat titik temu dalam persepsi penafsiran peraturan perundang-undangan penghitungan serta penerapan peraturan perundang-undangan secara jelas.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Ruki Komariah dan Ali Purwito M, Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan, dan Cukai, ( Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006),hal.56.

Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus* inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak. Sengketa Pajak berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan 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 perpajakan yang berlaku. Sengketa Pajak terjadi akibat adanya perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus mengenai Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan.<sup>13</sup>

Sengketa pajak perlu diselesaikan secara adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, sederhana, serta member kepastian hukum. Dalam hal ini, peradilan administrasi dibutuhkan dalam hukum pajak. Unsur-unsur yang menentukan bahwa suatu perselisihan termasuk wewenang peradilan administrasi pajak adalah sifat dan pihak berselisih dan sifat perselisihannya. Disini yang menjadi pihak adalah pemerintah khusus dalam kualitasnya sebagai Fiskus dan pihak lain adalah rakyat selaku Wajib Pajak.<sup>14</sup> Fiskus sebagai pihak yang bersengketa sekaligus menjadi pihak yang mengambil keputusan dalam perselisihan pajak yang bersangkutan.<sup>15</sup> Hal ini mengakibatkan adanya suatu *dispute* yang dapat terjadi antara Fiskus dan Wajib Pajak itu sendiri hal ini dikarenakan dalam penerbitan atau pemberian Surat ketetapan pajak (Skp) Surat ketetapan pajak harus diterbitkan berdasarkan nota penghitungan. Penerbitan surat ketetapan pajak harus dilakukan paling lambat 3 (tiga) hari sejak tanggal pembuatan nota penghitungan. Nota penghitungan ini dibuat berdasarkan laporan atas hasil Penelitian, Pemeriksaan, Pemeriksaan Ulang, atau Pemeriksaan Bukti Permulaan. Nota penghitungan diterbitkan paling lambat 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal laporan penelitian, pemeriksaan, pemeriksaan ulang, atau pemeriksaan bukti permulaan. Dalam hal Pemeriksaan, Pemeriksaan Ulang, atau Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan oleh Unit Pelaksana Pemeriksaan selain Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak

---

<sup>13</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, Hukum Pajak, ( Jakarta: Salemba Empat, 2008), hal. 5.

<sup>14</sup> H. Bohari, op. cit. hal. 166.

<sup>15</sup> H. Bohari, op. cit., hal. 167.

terdaftar, surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 harus diterbitkan paling lambat 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal diterimanya nota penghitungan beserta laporan atas hasil Pemeriksaan, Pemeriksaan Ulang, atau Pemeriksaan Bukti Permulaan.<sup>16</sup>

Keberatan merupakan satu proses sengketa antara wajib pajak dengan kantor pajak. Sengketa ini timbul, biasanya karena adanya penetapan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak melalui proses pemeriksaan. Apabila wajib pajak merasa ketetapan hasil pemeriksaan tidak sesuai dengan kondisi wajib pajak, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas ketetapan tersebut. Permohonan keberatan diajukan melalui Kantor Pelayanan Pajak(KPP). Akan tetapi proses penyelesaian keberatan tidak dilakukan di Kantor Pelayanan Pajak melainkan di Kantor Wilayah atau di Kantor Pusat Direktorat Jendral Pajak. Penentuan unit yang akan menyelesaikan keberatan wajib pajak didasarkan pada areotasi besaran ketetapan yang diajukan keberatan. Kantor Pusat Direktorat Jendral Pajak akan memproses keberatan atas ketetapan yang lebih besar nilainya dibandingkan Kantor Wilayah. Hasil akhir dari proses keberatan adalah Keputusan Keberatan. Atas Keputusan Keberatan ini, apabila tidak puas,wajib pajak dapat mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak.

Pada penyelesaian sengketa atas keberatan sehingga Wajib Pajak dapat melakukan Banding atau Gugatan dapat dilakukan di Pengadilan Pajak. Dalam hal ini, yang dimaksudkan dengan Banding pada Pengadilan Pajak adalah berbeda dengan upaya hukum banding yang ada pada sistem peradilan pada umumnya. Banding di Pengadilan Pajak bukanlah upaya hukum yang dilanjutkan di tingkat II (Pengadilan Tinggi) pada umumnya untuk proses pemeriksaan lebih lanjut (baik secara *formal* maupun *materiil*) atas suatu sengketa yang telah diputuskan pada pengadilan di tingkat sebelumnya. Banding di Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutuskan sengketa pajak atas keputusan keberatan. Dihubungkan dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Tata Cara

---

<sup>16</sup> <http://wartawarga.gunadarma.ac.id/2010/05/ketetapan-pajak/diunduh> padatanggal 5 Januari 2011 pada pukul 21.00WIB.

Perpajakan, dalam Pasal 25 disebutkan bahwa keberatan hanya dapat diajukan kepada Direktur Jendral Pajak atas suatu:<sup>17</sup>

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar ;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- e. Surat Tagihan Pajak.

Apabila Wajib Pajak telah menerima surat keputusan atas keberatan tersebut tetapi merasa tidak puas dengan surat keputusan tersebut maka dia dapat mengajukan Banding kepada Pengadilan Pajak. Sementara itu, Gugatan dapat diajukan terhadap sengketa pajak dengan kondisi sebagai berikut :<sup>18</sup>

- a) Wajib Pajak berhak mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak kepada Pengadilan Pajak, yang meliputi pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan, pelaksanaan lelang atau keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
- b) Dalam keadaan di luar kekuasaan (*force majeure*), jangka waktu permohonan gugatan tidak mengikat. Namun permohonan Gugatan tidak boleh diajukan lebih dari 14 hari setelah berakhirnya keadaan diluar kekuasaan tersebut;
- c) Wajib Pajak berhak mengajukan surat pernyataan pencabutan Gugatan ke Pengadilan Pajak sepanjang belum ada putusan. Gugatan yang telah dicabut tidak dapat diajukan kembali;
- d) Penggugat berhak didampingi atau diwakili oleh satu atau lebih kuasa hukum dengan surat kuasa khusus;
- e) Gugatan tidak menunda atau menghalangi penagihan pajak. Wajib Pajak berhak mengajukan permohonan agar tindakan penagihan ditunda selama

<sup>17</sup> Sugirharti, Dewi Kania, Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2005), hal. 4.

<sup>18</sup> <http://pengadilanpajak.com/?tag=sengketa-pajak/diunduh> pada tanggal 5 Januari 2011 pada pukul 21.35 WIB.

pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan sampai ada putusan Pengadilan Pajak.

Dari uraian tentang proses administrasi pajak dan proses keberatan dan atau banding di atas, kita dapat membaca bahwa dalam setiap proses interaksi antara wajib pajak dengan pegawai pajak bisa jadi terdapat potensi untuk terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan wewenang. Risiko terjadinya penyelewengan tentunya berbeda-beda untuk setiap posisi pegawai pajak, sesuai dengan tingkat intensitas interaksi. Satu hal yang perlu digarisbawahi, keputusan Pengadilan Pajak sifatnya final dan mengikat. Upaya hukum yang bisa diajukan apabila terjadi ketidakpuasan pihak-pihak yang bersengketa adalah Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.

Dalam pengajuan permohonan Banding adalah salah satu hak yang diberikan oleh Undang-Undang Perpajakan kepada Wajib Pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak yang dialaminya dengan Fiskus di hadapan badan peradilan pajak. Langkah ini merupakan upaya lanjutan yang dapat ditempuh Wajib Pajak apabila upaya penyelesaian sengketa pajaknya dengan Fiskus di tahap keberatan tidak dapat terselesaikan sesuai keinginan Wajib Pajak. Namun untuk dapat mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak, ada beberapa ketentuan dan persyaratan formal yang telah ditetapkan oleh Undang-Undang yang harus dipenuhi Wajib Pajak. Dalam mengajukan permohonan banding, wajib pajak diharuskan membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak terutang.<sup>19</sup> Besaran kewajiban syarat formal dalam pengajuan banding membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak terutang berbeda penafsiran dengan diundangkannya Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan umum dan tatacara perpajakan.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, maka timbulah berita-berita yang berkembang di masyarakat yang mengakibatkan rasa tidak percaya masyarakat terhadap sengketa pajak di pengadilan pajak. Sehingga hal inilah yang mendorong penulis untuk mengadakan penelitian tentang **Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Ketetapan Pajak**. Hal inilah yang mendorong penulis tertarik untuk mengadakan

---

<sup>19</sup> Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak.

penelitian atas upaya hukum yang dapat dilakukan terhadap sengketa pajak yang sebenarnya tidak menguntungkan negara.

### **1.2. Pokok Permasalahan**

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan pada latar belakang penulis ini, peneliti akan mengangkat pokok permasalahan sebagai berikut :

1. Apakah pengaturan upaya hukum atas ketetapan pajak telah sesuai dengan rasa keadilan?
2. Bagaimana kedudukan Pengadilan Pajak sebagai institusi pengadilan dalam sengketa pajak di Indonesia?

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Adapun yang menjadi tujuan dalam pembahasan tesis penulis yang berjudul **“Upaya Hukum Wajib Pajak Atas Ketetapan Pajak.”**, selain untuk melengkapi tugas-tugas persyaratan guna memperoleh gelar Magister Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia, juga mempunyai tujuan pembahasan yang sesuai dengan permasalahan yang diajukan antara lain :

1. Untuk mengetahui upaya hukum Wajib Pajak dalam mencapai rasa keadilan;
2. Untuk mengetahui kedudukan Pengadilan Pajak apakah telah sesuai dengan konstitusi dasar UUD1945;

### **1.4. Manfaat Penelitian**

Berangkat dari permasalahan-permasalahan diatas, penulisan thesis ini diharapkan dapat memberi manfaat sebagai berikut :

1. Dari segi teoritis tesis ini sebagai bentuk peningkatan penulis di bidang hukum pajak, khususnya mengenai penerapan ketentuan pajak pada sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

2. Dari segi praktis sebagai suatu bentuk sumbangan pemikiran bagi masyarakat mengenai penetapan Skp sebagaimana yang berlaku dalam ketentuan peraturan perpajakan di Indonesia.

### 1.5. Kerangka Teoritis

Manfaat teori hukum dalam penelitian hukum disini adalah ilmu hukum tersebut membahas tentang perkembangan hukum yang berkaitan dengan perubahan-perubahan dalam masyarakatnya dan uraian ini barang tentu akan melibatkan pembicaraan mengenai struktur politiknya, pengelompokan sosialnya dan sebagainya.<sup>20</sup> Sementara itu, Peter Mahmud Marzuki berpendapat bahwa untuk menggali makna lebih jauh dari aturan hukum, tidak cukup dilakukan penelitian dalam ruang lingkup dogmatik hukum, melainkan lebih mendalam lagi memasuki teori hukum. Penelitian hukum dalam tataran teori diperlukan bagi mereka yang ingin mengembangkan suatu bidang kajian hukum tertentu.<sup>21</sup> Selain itu menurut Soerjono Soekanto, bagi suatu penelitian, teori memiliki kegunaan sebagai berikut:<sup>22</sup>

1. Teori tersebut berguna untuk lebih mempertajam atau lebih mengkhhususkan fakta yang hendak diselidiki atau diuji kebenarannya;
2. Teori sangat berguna didalam mengembangkan sistem klasifikasi fakta, membina struktur konsep-konsep serta memperkembangkan definisi-definisi;
3. Teori biasanya merupakan suatu ikhtisar daripada hal-hal yang telah diketahui serta diuji kebenarannya yang menyangkut objek yang diteliti;
4. Teori memberikan kemungkinan pada prediksi fakta mendatang, oleh karena telah diketahui sebab-sebab terjadinya fakta tersebut dan mungkin faktor-faktor tersebut akan timbul lagi pada masa-masa mendatang;

<sup>20</sup> Disadur dari Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1996), hlm. 9.

<sup>21</sup> Disadur dari Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cet. Ke-6, (Jakarta: Kencana, 2010), hlm. 72-73.

<sup>22</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Cet. Ke-3, (Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia (UI Press), 2006), hlm. 121.

5. Teori memberikan petunjuk-petunjuk terhadap kekurangan-kekurangan pada pengetahuan peneliti.

Dalam rangka penulisan tesis ini, arah dari penulisan ini akan dimulai dari pembahasan tentang asas keadilan (*fairness*) yang selalu didasarkan pada undang-undang. Dalam peraturan perundang-undangan tersebut terdapat berbagai hak dari kedua pihak yaitu otoritas pajak dan wajib pajak.

Rochmat Soemitro<sup>23</sup> memberikan pengertian pengadilan pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam hal sengketa pajak baik kepada wajib pajak maupun kepada pemungut pajak (pemerintah) sesuai dengan ketentuan undang-undang atau hukum positif. Proses ini merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak atau pemungut pajak di hadapan suatu instansi yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa tersebut.

Penelitian ini menggunakan teori *Demokrasi Deliberatif* dari Jurgen Habermas, Teori keadilan dari Adam Smith (*The Four Cannons Maxims Taxation*) dan Teori kedaulatan Hukum Krabbe.

Teori *demokrasi deliberative* menyatakan penyusunan suatu hukum atau peraturan yang demokratis menjamin semua kepentingan masyarakat, bila dalam proses penyusunannya memberi akses dan membuka komunikasi dengan semua masyarakat.<sup>24</sup> Teori ini digunakan untuk menganalisis permasalahan yang berkaitan dengan materi perundang-undangan perpajakan khususnya yang berkaitan dengan penyelesaian sengketa pajak. Pajak meskipun dijadikan sebagai sumber penerimaan utama negara tetapi dalam pemungutannya tidak boleh sewenang-wenang dan mengorbankan kepentingan yang lain.

Pengenaan sanksi administrasi yang tinggi dalam keberatan dan banding pada dasarnya dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak dijadikan alasan penundaan pembayaran pajak tetapi disisi lain bagi wajib pajak sanksi tersebut, dianggap

<sup>23</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung, Eresco, 1997, hal.143.

<sup>24</sup> Lili Rasjidi, *Dasar-dasar Filsafat Hukum*, PT.Citra Aditya Bakti, 1999, hlm.23.

sebagai suatu ancaman dan hambatan dalam proses pencarian keadilan. Teori ini dapat dijadikan sebagai pertimbangan untuk membuat suatu ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak yang tetap menyeimbangkan kepentingan wajib pajak dengan kepentingan *fiskus*. Memberi kesempatan kepada masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam penyusunan peraturan merupakan salah satu ciri dari teori ini sehingga tercipta suatu peraturan yang sesuai dengan aspirasi rakyat.

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari : *pertama*, keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan wajib pajak, *kedua*, keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Adam Smith dalam bukunya “ *Wealth Of Nations* “, mengemukakan empat asas pemungutan pajak yang lazim disebut “ *The Four Cannons Maxims Taxation* “ , lebih lanjut disebutkan, supaya peraturan pajak adil harus memenuhi syarat : Asas kesamaan ( *equality* ) dan keadilan ( *equity* ), asas kepastian hukum ( *certainty* ), asas tepat waktu ( *convenient of payment* ) dan asas *economic of collection* syarat yang mengharuskan biaya pemungutan pajak harus relatif kecil dibandingkan dengan pajak yang masuk.

Berdasarkan keempat asas tersebut asas kesamaan ( *equalit* ) dan keadilan ( *equity* ) yang sangat relevan dengan penelitian ini. Suatu kebijakan perpajakan dikatakan adil apabila terdapat keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan fiskus. Asas-asas pemungutan pajak di atas menjadi pedoman bagi pembuat undang-undang perpajakan agar undang-undang tersebut dapat mencerminkan rasa keadilan. Asas-asas tersebut dijadikan sebagai ukuran untuk menguji apakah suatu undang-undang perpajakan telah mencerminkan rasa keadilan atau tidak, sedangkan kriterianya terletak pada sejauhmana asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak tersebut diintrodusir dalam undang-undang yang bersangkutan.<sup>25</sup>

Teori Kedaulatan Hukum dari Krabbe dalam bukunya “ *Die Lehre der Rechtssouveranitat* ”, pada intinya teori ini berpendapat bahwa ditaatinya hukum bukan karena negara menghendaknya tetapi karena merupakan perumusan kesadaran hukum

---

<sup>25</sup> Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. raja Grafindo Persada, Jakarta. 2002., hlm 45

rakyat<sup>26</sup>. Sanksi bukanlah satu-satunya cara untuk menciptakan agar suatu peraturan dapat ditaati, tetapi bagaimana menumbuhkan kesadaran hukum merupakan hal yang sangat penting.

Penerapan sanksi yang tinggi dalam pengajuan keberatan dan banding pajak tentunya tidak sejalan dengan teori ini, upaya peningkatan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran pajak dapat ditempuh melalui penciptaan suatu peraturan yang adil. Undang-undang yang adil secara tidak langsung dapat mempengaruhi kepatuhan dan ketaatan wajib pajak. Ketaatan akan datang dengan sendirinya jika hukum dirasa adil dan sesuai hak asasi manusia.

### 1.6. Kerangka Pemikiran

Pajak adalah Perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat yang ditentukan dalam undang-undang untuk membayar sejumlah tertentu kepada negara yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.<sup>27</sup>

Sejak sektor migas tidak dapat dijadikan andalan utama dalam penerimaan negara dan beralih pada sektor pajak, hal ini disikapi pemerintah dengan melakukan berbagai upaya dalam rangka mengoptimalkan penerimaan negara yang berasal dari pajak, antara lain dengan cara membuat kebijaksanaan reformasi sistem perpajakan yang dimulai pada tahun 1984. Salah satu perubahan yang menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assessment* ke sistem *self assessment*. Berdasarkan sistem *self assessment* apabila masyarakat memenuhi kriteria sebagai wajib pajak, maka berdasarkan Pasal 2 ayat ( 1 ) UU No.16 tahun 2000 jo UU No.28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan diwajibkan untuk mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jendral Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Utang

<sup>26</sup> Lili Rasjidi, *Op.Cit.*, hlm.88

<sup>27</sup> Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Eresco, Bandung, 1990, hlm. 51

pajak menurut sistem *self assessment* timbul manakala telah terpenuhi syarat subyektif dan obyektif menurut ketentuan undang-undang, tanpa menunggu adanya campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak.

Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalah gunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya dan menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat ketetapan pajak ( Skp ).

Dalam praktek seringkali terjadi wajib pajak tidak menyetujui besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak sebagaimana yang tertuang dalam Skp. Perbedaan perhitungan antara *fiskus* dan wajib pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak. Definisi sengketa pajak itu sendiri adalah, sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, dalam kerangka negara hukum wajib pajak berhak diberi perlindungan hukum yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa. Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang berbeda yang tersebar dalam berbagai ketentuan baik dilihat dari prosedur, mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

### **1.7. Metode Penelitian**

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan. Penelitian hukum normatif adalah penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka. Pendekatan normatif digunakan dengan maksud untuk mengkaji dan

menganalisis bahan pustaka atau data sekunder yang berkaitan dengan materi penelitian yang berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.<sup>28</sup> Penelitian ini akan menekankan pada data sekunder yaitu dengan mempelajari dan mengkaji asas-asas hukum dan kaidah-kaidah hukum positif yang berasal dari bahan-bahan kepustakaan yang ada dalam peraturan perundang-undangan serta ketentuan-ketentuan hukum, asas-asas hukum dan/atau doktrin-doktrin hukum terutama yang berkaitan dengan kedudukan pengadilan pajak dan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

### **I.7.1. Jenis Penelitian**

Penelitian ini bersifat deskriptif analitis, yaitu suatu metode penelitian yang menjabarkan fakta-fakta, yang diperoleh sebagaimana adanya dan dianalisis dengan teori-teori yang relevan.<sup>29</sup> Deskriptis analitis berarti bahwa penelitian ini menggambarkan suatu peraturan hukum dalam konteks teori-teori hukum pajak dan pelaksanaannya, serta menganalisis fakta secara cermat tentang penggunaan peraturan perundang-undangan perpajakan dan upaya hukum yang terkait dengan penyelesaian sengketa pajak.

### **I.7.2. Pendekatan Masalah**

Pendekatan masalah yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conseptual approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan karena penulis akan melakukan penelitian dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang terkait dengan upaya penyelesaian sengketa pajak, serta asas keadilan dalam penyelesaian sengketa. Sedangkan pendekatan konseptual digunakan karena penulis juga akan melakukan pendekatan atas pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang

---

<sup>28</sup> Disadur dari Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2010), hlm. 13-14.

<sup>29</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 1986, hlm.10

berkembang di dalam ilmu hukum pajak, khususnya yang terkait dengan upaya hukum terkait penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

### **I.7.3. Sumber Data Penelitian**

Dalam menyusun tesis ini, data dan sumber data yang digunakan adalah bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.

1. *Bahan hukum primer*, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat dan terdiri dari Norma atau kaedah dasar, peraturan dasar, peraturan perundang-undangan, yurisprudensi, traktat, bahan hukum dari zaman penjajahan yang hingga kini masih berlaku.<sup>30</sup>
2. *Bahan hukum sekunder* yaitu bahan hukum yang terdiri dari semua publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi. Publikasi tentang hukum meliputi buku-buku teks, kamus-kamus hukum, jurnal-jurnal hukum, putusan pengadilan serta komentar-komentar atas putusan pengadilan.<sup>31</sup>
3. *Bahan hukum tersier* atau bahan penunjang yaitu yang terdiri dari bahan hukum penunjang yang memberi petunjuk dan penjelasan terhadap bahan hukum sekunder<sup>32</sup> seperti misalnya kamus umum, kamus hukum, majalah dan/atau jurnal-jurnal ilmiah.

### **I.7.4. Teknik Dan Alat Pengumpulan Data**

Adapun teknik dan alat pengumpulan data yang digunakan dalam menyusun penulisan ini diperoleh dengan cara studi dokumen atau studi kepustakaan. Studi kepustakaan ini akan dilakukan penulis dengan memanfaatkan berbagai literatur berupa peraturan perundang-undangan, buku-buku, karya-karya ilmiah, maupun bahan kuliah yang terkait dengan Perjanjian, asas kebebasan berkontrak dan asas keseimbangan, serta sumber data sekunder lain yang dibahas oleh penulis.

---

<sup>30</sup> Disadur dari Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2010), hlm. 13-14.  
hlm. 52.

<sup>31</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Op.Cit.*, hlm. 141.

<sup>32</sup> Soerjono Soekanto, *Op.Cit.*, hlm. 52.

## **1.8. Sistematika Penulisan**

Di dalam penulisan tesis ini terdiri dari empat bab, untuk mempermudah pembahasan dalam penelitian ini, kiranya perlu disusun secara sistematis dengan membaginya dalam beberapa bab sebagai berikut ini :

### **I       Pendahuluan**

Bab pendahuluan akan menguraikan tentang segala hal yang umum dalam sebuah karya tulis ilmiah yang berisikan latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan manfaat penulisan, keaslian penulisan, tinjauan kepustakaan, metode penulisan, dan sistematika penulisan.

### **II       Surat Ketetapan Pajak Sebagai Dasar Wajib Pajak Melakukan Upaya Hukum**

Pada bab kedua ini akan dibahas mengenai tinjauan umum mengenai sejarah penerbitan Skp kepada Wajib Pajak serta mekanisme penerapannya upaya hukumnya di lapangan.

### **III      Analisa kedudukan Pengadilan Pajak dalam penyelesaian sengketa pajak**

Dalam bab ini akan dibahas tentang tinjauan umum mengenai sejarah pengadilan pajak, kedudukan pengadilan pajak dalam upaya penyelesaian sengketa pajak di Indonesia, serta tinjauan kedudukan pengadilan pajak di mancanegara.

### **IV      Penutup**

Dalam bab ini akan diuraikan mengenai simpulan berdasarkan apa yang telah diuraikan oleh peneliti pada bab-bab sebelumnya dan sekaligus memberikan saran-saran dari permasalahan yang dikemukakan di dalam penelitian ini.

## BAB II

### Surat ketetapan pajak Sebagai Dasar Upaya Hukum

#### II.1. Surat ketetapan pajak

Seperti diuraikan terdahulu Sistem Perpajakan yang dianut oleh Indonesia dan telah diundangkan adalah *Self Assessment System*, artinya suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan demikian penentuan besarnya pajak yang terutang berada pada Wajib Pajak sendiri. Sedangkan tugas aparatur perpajakan adalah melaksanakan pengendalian tugas, pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penetapan sanksi.<sup>32</sup>

Sekalipun pejabat pajak hanya memberi bimbingan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya, kalau terjadi pelanggaran dalam pemenuhan kewajiban dan hak, pejabat pajak berwenang mengenakan sanksi hukum berdasarkan tingkat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh wajib pajak. Pejabat pajak tidak terlibat dalam penentuan jumlah pajak yang terutang sebagai beban yang dipikul oleh wajib pajak, melainkan hanya mengarahkan cara bagaimana wajib pajak memenuhi kewajiban dan menjalankan hak agar tidak terjadi pelanggaran hukum.<sup>33</sup>

Demikian halnya Y.Sri Pudyatmoko mengatakan bahwa sistem *Self Assesment* ini umumnya diterapkan pada jenis pajak yang memandang wajib pajaknya cukup mampu untuk disertai tanggung jawab untuk menghitung dan menetapkan utang pajaknya sendiri.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup>Djamiludin Gede, Hukum Pajak, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia, 2002), hal.32.

<sup>33</sup> Muhammad Djafar Saidi. Pembaruan Hukum Pajak. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 201.

<sup>34</sup> Y.Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak, Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta, 2009, hal 145.

Sistem pemungutan pajak yang selama ini dikenal dan diterapkan dalam pemungutan pajak sebagaimana yang telah melalui reformasi sistem perpajakan dan telah diundangkan tersebut adalah sebagai berikut.<sup>35</sup>

- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (KUP);
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh);
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM).

Dengan diberlakukannya Undang-Undang tersebut, semua lapisan masyarakat tentunya diharapkan turut berpartisipasi dan dapat mengerti akan kewajibannya untuk membayar pajak sesuai dengan sistem *self assesment* yang berlaku sejak tahun 1983 berdasarkan reformasi perpajakan tersebut.

Pada tahun 1994 mengalami perubahan dengan mengubah beberapa pasal yang dipandang perlu dengan Undang-Undang sebagai berikut.<sup>36</sup>

- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor.9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Tata Cara Perpajakan (KUP);
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Pajak Penghasilan (PPh);
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM).

Adanya perkembangan ekonomi dan masyarakat yang terus menerus dan dalam rangka memberikan rasa keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, maka pada tahun 2000 pemerintah kembali mengadakan perubahan

---

<sup>35</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.3.

<sup>36</sup> Ibid,hal.3

lengkap terhadap Undang-Undang Perpajakan yang dibuat pada tahun 1983, sebagai berikut.<sup>37</sup>

- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000;
- Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000;
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000

Selanjutnya, pada tahun 2007 sampai dengan 2009, pemerintah bersama DPR sepakat melakukan perubahan atas Undang-Undang Perpajakan. Perubahan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ditujukan dalam rangka lebih memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang teknologi informasi.

Perubahan ketiga Undang-Undang tersebut, yaitu:<sup>38</sup>

- Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 16 Tahun 2000 diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, mulai berlaku 1 Januari 2008.
- Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000 diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, mulai berlaku 1 Januari 2009.
- Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Nomor 18 Tahun 2000 diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, mulai berlaku 1 April 2010.

Dalam rangka penerimaan negara melalui pajak tentu saja *self assessment system* harus diawasi agar Wajib Pajak menghitung dan/atau melaporkan pajak yang terutang dengan benar dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>39</sup> Untuk itu ada *instrument* berupa berkas yang digunakan untuk

---

<sup>37</sup> Ibid,hal.4.

<sup>38</sup> Ibid,hal.4

<sup>39</sup>Y.Sri Pudyatmoko,Pengantar Hukum Pajak,Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta,2009,hal 133.

menghitung dan menetapkan pajak tersebut. *Instrumen* yang dimaksud adalah Surat Pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak dan/atau harta dan kewajiban, menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>40</sup>

Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jendral Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan. Sebagai salah satu bentuk diterapkannya *self assessment system*, di mana wajib pajak tidak lagi dilayani dan bersifat pasif, melainkan sudah harus bersikap aktif, yang dalam hal ini bahkan mengambil sendiri blanko SPT tersebut di tempat yang telah ditetapkan. Blanko SPT yang telah diambil oleh wajib pajak itu harus diisi dengan lengkap, jelas dan benar. *Lengkap* memiliki artian semua data dan keterangan yang diminta dipenuhi sesuai dengan permintaan di dalam kolom yang disediakan, sekaligus disertai atau dilampiri data dan keterangan yang diperlukan. Untuk wajib pajak yang melakukan pembukuan, harus menyertakan laporan keuangan berupa neraca dan laba/rugi. *Jelas* memiliki arti bahwa informasi yang dimuatkan di dalam SPT tersebut ditulis secara jelas dan mudah di pahami. Adapun *benar* memiliki arti sesuai dengan apa yang senyatanya dan sesuai dengan yang seharusnya.<sup>41</sup>

Setelah SPT diisi, wajib pajak, wajib menandatangani SPT tersebut untuk kemudian menyampaikannya kembali ke Kantor Direktorat Jendral Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan. SPT yang sudah diisi dapat dikembalikan secara langsung oleh wajib pajak atau disampaikan kembali melalui pos. Kebenaran isi SPT sangat penting karena merupakan dasar penetapan utang pajak wajib pajak yang bersangkutan. Oleh karena itu kesalahan dalam pengisian SPT yang menimbulkan kerugian negara di dalam undang-undang dianggap sebagai sebuah tindakan pidana.<sup>42</sup>

Untuk kepentingan *tax compliance* tersebut pemerintah melakukan evaluasi Surat Pemberitahuan (SPT), setidaknya dalam hal:

---

<sup>40</sup> Ibid.hal 133.

<sup>41</sup> Ibid.hal.134.

<sup>42</sup> Ibid.hal.136.

- Terdapat data dari pihak luar tentang ketidakbenaran SPT;
- *System score* pengisian SPT mengindikasikan SPT tidak benar;
- Berdasarkan bank data pemerintah (dalam hal ini Dirjen Pajak) menimbulkan pertanyaan bahwa SPT tidak benar;
- SPT menetapkan lebih bayar.

Terhadap Surat Pemberitahuan (SPT) yang akan dilakukan penetapan jumlah pajak yang terutang tersebut maka outputnya adalah surat ketetapan pajak yang terdiri dari :

- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
- Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- Surat Tagihan Pajak.

Penjelasan masing-masing atas berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jendral Pajak adalah berupa surat ketetapan pajak tersebut di atas adalah sebagai berikut ini:

#### **II.1.1. SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR (SKPKB)<sup>43</sup>**

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan besarnya jumlah pokok pajak yang terutang, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih harus dibayar.<sup>44</sup> SKPKB diatur dalam Pasal 13 Undang-Undang KUP yang dapat diterbitkan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutang pajak, berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak.

Pejabat pajak berwenang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam jangka waktu lima tahun sesudah saat terutangnya pajak, atau

---

<sup>43</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.66.

<sup>44</sup> Pasal 1 angka 16 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, dalam hal-hal sebagai berikut:

- Berdasarkan hasil pemeriksaan atau ada keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terutang tidak atau kurang di bayar;
- SPT tidak disampaikan dalam waktunya, dan setelah ditegur secara tertulis tidak juga disampaikan dalam waktu menurut surat teguran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3);
- Berdasarkan pemeriksaan mengenai PPN dan PPnBM ternyata tidak harus dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif nol persen;
- Kewajiban menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan tidak terpenuhi, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Tata cara penerbitan SKPKB menurut Pasal 13 Undang-Undang KUP diatur berdasarkan peraturan Menteri Keuangan. Hal ini berarti bahwa Menteri Keuangan memperoleh wewenang berdasarkan pendelegasian dari Undang-Undang KUP untuk mengatur tata cara penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar. Oleh karena itu, pejabat pajak tidak boleh melanggar atau menyimpang dari tata cara penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tersebut. Penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tersebut akan diikuti dengan sanksi administrasi yang bisa berupa denda maupun berupa kenaikan. Hal-hal yang merupakan diterbitkannya SKPKB adalah:

- a) Apabila SKPKB dikeluarkan karena alasan SPT tidak disampaikan dalam waktunya dan setelah ditegur secara tertulis tidak juga disampaikan dalam jangka waktu menurut surat teguran, maka jumlah kekurangan pajak terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan (maksimum 24 bulan), dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak.
- b) Sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar atas diterbitkannya SKPKB dapat berupa:

- 50% dari PPh yang tidak atau kurang dibayar dalam satu Tahun Pajak
- 100% dari PPh yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang setor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan.
- 100% dari PPN dan PPnBM yang tidak atau kurang dibayar.

Fungsi atas dikeluarkan atau diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tersebut adalah:

- Koreksi atas jumlah yang terutang menurut SPT nya.
- Sarana untuk mengenakan sanksi
- Alat untuk menagih pajak.

Berdasarkan sistem *self assessment* yang dianut Undang-Undang Perpajakan, bahwa seharusnya setiap Wajib Pajak, wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat ketetapan pajak. dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat terutang pajak, atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jendral Pajak dapat menerbitkan SKPKB. Dalam hal Wajib Pajak setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun tersebut dipidanakan karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Direktur Jendral Pajak tetap dapat menerbitkan SKPKB ditambah denda administratif berupa bunga sebesar 48% dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

### **II.1.2. SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR TAMBAHAN (SKPKBT)<sup>45</sup>**

Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.<sup>46</sup>SKPKBT diatur dalam Pasal 15 UU KUP yang diterbitkan untuk menampung kemungkinan yang terjadi seperti :

<sup>45</sup> Ibid,hal.67.

<sup>46</sup> Pasal 1 angka 17 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

- Adanya SKPKBT yang telah ditetapkan ternyata lebih rendah daripada perhitungan yang sebenarnya;
- Adanya proses pengembalian pajak yang telah ditetapkan dalam SKPLB yang seharusnya tidak dilakukan;
- Adanya pajak terutang dalam Surat Ketetapan Nihil (SKPN) yang ditetapkan ternyata lebih rendah.

Penerbitan SKPKBT dilakukan apabila ditemukannya data baru (novum) dan/atau data yang semula belum terungkap yang dapat menyebabkan penambahan pajak yang terutang. Penjelasan Pasal 15 Undang-Undang KUP menegaskan apa yang dimaksud dengan data baru dan data yang semula belum terungkap, yaitu bahwa data baru adalah data atau keterangan mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak terutang yang oleh Wajib Pajak belum diberitahukan pada waktu penetapan semula, baik dalam Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya maupun dalam pembukuan perusahaan yang diserahkan pada waktu pemeriksaan. Sementara itu, data yang semula belum terungkap adalah data atau keterangan lain mengenai segala sesuatu yang diperlukan untuk menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang, yang menyangkut sebagai berikut:

- Data yang tidak diungkapkan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan beserta lampirannya (termasuk laporan keuangan); dan/atau
- Pada waktu pemeriksaan untuk penetapan semula, Wajib Pajak tidak mengungkapkan data dan/atau memberikan keterangan lain secara benar, lengkap, terperinci sehingga tidak memungkinkan fiskus dapat menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan benar dalam menghitung pajak yang terutang.

Sanksi SKPKBT dapat berupa jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKBT, ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100 persen dari jumlah kekurangan pajak tersebut. Sanksi administrasi berupa kenaikan tidak dikenakan apabila SKPKBT diterbitkan berdasarkan keterangan tertulis dari Wajib Pajak atas kehendak sendiri, dengan syarat Direktur Jendral Pajak belum mulai melakukan tindakan pemeriksaan.

Penerbitan SKPKBT juga dapat dilakukan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun sesudah saat pajak terutang, berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, Direktur Jendral Pajak dapat menerbitkan SKPKBT. Dalam hal Wajib Pajak setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, Direktur Jendral Pajak tetap dapat menerbitkan SKPKBT ditambah denda administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

### **II.1.3. SURAT KETETAPAN LEBIH BAYAR<sup>47</sup>**

Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar yang terutang atau tidak seharusnya terutang.<sup>48</sup> SKPLB diatur dalam Pasal 17 Undang-Undang KUP.

Dalam penjelasan Undang-Undang Pasal 17 KUP Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dapat diterbitkan untuk hal-hal sebagai berikut:

- Untuk PPh, jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang;
- Untuk jumlah Pajak Pertambahan Nilai (PPN), jumlah kredit pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak terutang adalah jumlah pajak keluaran setelah dikurangi pajak yang dipungut oleh pemungut PPN tersebut;
- Untuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah, jumlah pajak yang dibayar lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang.

---

<sup>47</sup> Ibid,hal 68.

<sup>48</sup> Pasal 1 angka 19 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

Fungsi dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar jika ada permohonan tertulis dari Wajib Pajak kepada kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus sudah menerbitkan SKPLB paling lambat 12 bulan sejak permohonan diterima, kecuali untuk kegiatan tertentu akan ditetapkan lain oleh Direktur Jendral Pajak. Apabila jangka waktu 12 bulan telah lewat, maka permohonan WP dianggap diterima dan WP berhak memperoleh pengembalian atas kelebihan pajaknya. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan ternyata pajak yang lebih bayar jumlahnya lebih besar dari kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan, maka SKPLB masih dapat diterbitkan lagi.

Tata cara menerbitkan SKPLB, Perhitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak adalah sebagai berikut:

- Wajib Pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Direktur Jendral Pajak.
- KPP atas nama Direktur Jendral Pajak menerbitkan SKPLB dalam jangka waktu selambat-lambatnya 12 bulan sejak permohonannya diterima.
- Apabila SKPLB tidak diterbitkan dalam jangka waktu 12 bulan, maka Wajib Pajak memberitahukan kepada Direktur Jendral Pajak bahwa permohonannya (sudah dianggap) dikabulkan.
- Dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak surat pemberitahuan diterima, Ditjen Pajak menerbitkan SKPLB sesuai dengan permohonan Wajib Pajak. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ini dikirim kepada Wajib Pajak dengan tembusan kepada KPP yang bersangkutan.
- KPP (Kantor Pelayanan Pajak) menerbitkan Surat Perintah Mem-bayar Kembali Pajak (SMPKP) dalam waktu 1 (satu) bulan setelah menerbitkan SKPLB.
- Apabila Wajib Pajak mempunyai utang pajak lainnya, kelebihan pembayaran itu di perhitungkan lebih dahulu untuk melunasi pajak yang terutang. Disamping itu Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan agar kelebihan pembayaran tersebut diperhitungkan dengan utang pajak yang akan datang (dikompensasikan).

- Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan sejak SKPP diterbitkan, Pemerintah memberikan bunga sebesar 2 % ( dua persen ) sebulan atas keterlambatan pembayaran pajak tersebut.

#### **II.1.4. SURAT KETETAPAN PAJAK NIHIL (SKPN)<sup>49</sup>**

Surat Ketetapan Pajak Nihil adalah surat ketetapan pajak yang diterbitkan untuk menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.<sup>50</sup> SKPN diatur dalam Pasal 17A UU KUP.

Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Nihil dalam penjelasan Undang-Undang KUP Pasal 17A adalah sebagai berikut:

- Untuk PPh, jumlah kredit pajak sama dengan pajak yang terutang atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada kredit pajak;
- Untuk PPN, jumlah kredit pajak sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak. Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah pajak terutang adalah jumlah pajak keluaran setelah dikurangi dengan pajak yang dipungut oleh pemungut PPN tersebut;
- Untuk PPnBM, jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang atau pajak tidak terutang dan tidak ada pembayaran pajak.

#### **II.1.5. Surat Tagihan Pajak (STP)**

Selain hal tersebut terdapat sanksi atas bunga atau denda yang disebut dengan Surat Tagihan Pajak (STP). Surat Tagihan Pajak adalah surat yang diterbitkan untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa

---

<sup>49</sup> Ibid.

<sup>50</sup> Pasal 1 angka 18 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

bunga dan/atau denda.<sup>51</sup> Surat Tagihan Pajak diatur dalam Pasal 14 UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 selanjutnya disebut KUP.

Mengenai kapan saatnya pejabat pajak menerbitkan surat tagihan pajak yang terkait dengan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak atas Penjualan barang Mewah, tergantung dari Undang-Undang Pajak secara tegas mengatur kapan saat diterbitkannya sehingga diketahui dan dipahami kalau ada perbedaan yang ditimbulkannya. Surat Tagihan Pajak diterbitkan oleh pejabat pajak apabila:<sup>52</sup>

- Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang bayar;
- Dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung;
- Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga;
- Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan perubahannya tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi telah membuat Faktur Pajak;
- Pengusaha yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi tidak membuat atau tidak mengisi selengkapya Faktur Pajak.

Sanksi Administrasi STP berdasarkan penjelasan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 Ketentuan Umum Perpajakan adalah sebagai berikut:

- Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam STP ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sebulan (maksimum 24 bulan), dihitung sejak saat terutangnya pajak atau Bagian Tahun Pajak atau Tahun pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.
- Terhadap Pengusaha Kena Pajak, dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak.
- Dalam hal STP dikeluarkan terhadap Wajib Pajak yang dikenakan sanksi administrasi berupa denda administrasi berupa denda dan atau bunga tidak

<sup>51</sup> Pasal 1 angka 20 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

<sup>52</sup> Muhammad Djafar Saidi. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 201.

lagi dikenakan sanksi, karena dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak diatur bunga atas bunga dan denda.

Ketetapan pajak sebagai suatu penetapan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak selaku pejabat administrasi negara dapat menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dengan Aparatur Pajak.

## **II.2. Upaya Hukum Atas surat ketetapan pajak (skp) dan Surat Tagihan Pajak (STP)**

### **II.2.1. Upaya Hukum Keberatan**

Ketika Wajib Pajak memperoleh suatu surat ketetapan pajak dan merasa tidak puas atas ketetapan pajak dimaksud, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum dengan nama keberatan. Sesuai dengan ketentuan Pasal 25 Undang-Undang KUP, upaya hukum atas keberatan dapat diajukan ke Direktorat Jendral Pajak, yaitu ke Kantor Pelayanan Pajak tempat dimana wajib pajak terdaftar.<sup>53</sup> Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang diperuntukkan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak sebagaimana yang ditentukan dalam Undang-Undang KUP.<sup>54</sup>

Dalam memahami dan menginterpretasikan ketentuan yang berlaku, dapat terjadi suatu perbedaan antara satu pihak dengan pihak lain. Demikian pula dalam bidang pajak, bisa saja muncul perbedaan penafsiran, antara pihak pemerintah sebagai fiskus dengan pihak rakyat sebagai wajib pajak. Perbedaan pemahaman dan penafsiran tersebut dapat mengakibatkan adanya penghitungan pajak yang berbeda. Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jendral Pajak. Keberatan yang diajukan adalah terhadap materi atau isi ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya

---

<sup>53</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.109.

<sup>54</sup> Muhammad Djafar Saidi.Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak.Jakarta:PT.Raja Grafindo Persada,2007.Hal.167.

pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Keberatan tersebut harus diajukan terhadap satu jenis pajak dan satu tahun pajak sehingga apabila diajukan keberatan untuk jenis pajak yang sama, tetapi tahun pajaknya berbeda, maka masing-masing diajukan secara terpisah (dalam dua buah surat keberatan). Demikian pula halnya untuk dua jenis pajak berbeda dalam tahun pajak yang sama, juga diajukan secara terpisah.<sup>55</sup>

Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak tertuju pada materi atau isi dari bentuk perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak dan pemotong atau pemungut pajak berupa:<sup>56</sup>

- Jumlah kerugian;
- Jumlah besarnya pajak;
- Pemotongan atau pemungutan pajak;
- Penerapan tarif pajak;
- Penerapan persentase norma penghitungan penghasilan neto;
- Penerapan sanksi administrasi;
- Penghitungan pajak penghasilan tidak kena pajak;
- Penghitungan pajak penghasilan dalam tahun berjalan; dan
- Penghitungan kredit pajak.

Bentuk-bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dalam melakukan penagihan pajak yang dapat diajukan keberatan oleh wajib pajak adalah sebagai berikut :

- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB);
- Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
- Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
- Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN);

Untuk dapat mengajukan upaya hukum keberatan, maka wajib pajak harus memenuhi tata cara penyelesaian keberatan<sup>57</sup> yaitu sebagai berikut:

<sup>55</sup> Y.Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak, Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta, 2009, hal 160.

<sup>56</sup> Muhammad Djafar Saidi, Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 168.

Keberatan tersebut diajukan kepada Direktur Jendral Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak setempat, yang wilayah hukumnya meliputi tempat di mana wajib pajak berada atau berkedudukan. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau jumlah rugi menurut penghitungan. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya. Apabila wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Ketentuan tersebut perlu diperhatikan karena keberatan yang tidak memenuhi persyaratan seperti itu, tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan. Apabila diminta oleh wajib pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jendral Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak.<sup>58</sup>

Waktu pengajuan keberatan tersebut ditentukan berdasarkan Pasal 25 ayat (3) UU KUP dengan maksud antara lain agar 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 diluar kekuasaan wajib pajak, maka tenggang waktu selama 3 (tiga) bulan tersebut masih dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang oleh Direktur Jendral Pajak. Keleluasaan waktu tersebut memang bisa jadi sangat dibutuhkan oleh wajib pajak untuk mengumpulkan bahan, dokumen, catatan dan semua hal yang berkaitan dengan keberatan yang diajukannya.<sup>59</sup>

Apabila wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir pemeriksaan,

---

<sup>57</sup> Pasal 25 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

<sup>58</sup> Y.Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta, 2009, hal 161.

<sup>59</sup> Ibid.

sebelum surat keberatan disampaikan. Ketentuan tersebut berbeda dengan ketentuan sebelumnya yang menentukan bahwa pengajuan keberatan tidak menghalangi tindakan penagihan sampai dengan pelaksanaan lelang. Dalam ketentuan yang baru terlihat betapa wajib pajak diposisikan lebih kuat dibanding sebelumnya. Dalam ketentuan yang baru juga disebutkan bahwa “Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.” Dengan demikian jangka waktu pelunasan pajak yang ditetapkan dalam surat tagihan, SKPKB, SKPKBT, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, menjadi tangguh begitu ada keberatan.<sup>60</sup>

Terhadap Surat Keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, kewenangan penyelesaian dalam tingkat pertama diberikan kepada Direktur Jendral Pajak dengan ketentuan batasan waktu penyelesaian keputusan atas keberatan wajib pajak ditetapkan paling lama 12 bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Dengan ditentukannya batas waktu penyelesaian keputusan atas keberatan tersebut, berarti akan diperoleh suatu kepastian hukum bagi wajib pajak di samping terlaksananya administrasi perpajakan. Wajib Pajak tidak ditempatkan pada posisi tidak menentu, sampai kapan keputusan itu dianggap telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

Dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Dalam hal wajib pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) tidak dikenakan.<sup>61</sup>

Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud antara lain mengatur pemberian hak kepada

---

<sup>60</sup> Ibid.

<sup>61</sup> Ibid.

wajib pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Apabila wajib pajak tidak menggunakan hak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya, proses keberatan tetap dapat diselesaikan.<sup>62</sup>

Surat keberatan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut, maka surat keberatan tersebut tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga surat keberatan tersebut tidak dapat dipertimbangkan atau tidak dicatat dalam buku register penerimaan surat keberatan. Namun demikian, sekalipun surat keberatan tidak memenuhi persyaratan tersebut, akan tetapi surat permohonan keberatan masih dalam jangka waktu yang ditentukan oleh Undang-Undang, maka kantor pajak dapat meminta Wajib Pajak agar melengkapi persyaratan. Ini dilakukan tentunya dalam rangka memberikan pelayanan yang baik kepada Wajib Pajak, karena bisa saja Wajib Pajak tidak memahami betul Undang-Undang Pajak.

#### **II.2.1.1. KEPUTUSAN KEBERATAN**

Setelah kantor pajak melakukan proses pemeriksaan, sesuai Pasal 26 ayat (3) Undang-Undang KUP, ada 4 (empat) kemungkinan keputusan yang dapat diterbitkan atau dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima. Keputusan tersebut adalah sebagai berikut.<sup>63</sup>

Keputusan Direktorat Jenderal Pajak dapat berupa:

- Ditolak;
- Diterima sebagian;
- Diterima seluruhnya;
- Menambah besarnya jumlah pajak yang terutang.

Apabila dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak diketahui tidak terdapat cukup alasan dan bukti, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan keputusan menolak keberatan Wajib Pajak. Jika terjadi

---

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Pasal 26 ayat (3) Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

keputusan demikian, konsekuensinya hanya ada dua yaitu pertama, Wajib Pajak harus tetap melunasi utang pajak sebesar yang tercantum dalam keputusan keberatan. Kedua, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum lebih lanjut, yaitu banding ke pengadilan pajak.<sup>64</sup>

Selanjutnya, apabila surat keberatan Wajib Pajak setelah dilakukan pemeriksaan ternyata hanya sebagian alasan dan bukti yang mendukung untuk dikurangnya jumlah pajak yang tercantum dalam ketetapan pajak, maka Direktur Jendral Pajak akan mengeluarkan keputusan menerima sebagian. Sementara itu, apabila dalam proses pemeriksaan diketahui adanya alasan dan bukti yang mendukung untuk diterimanya seluruh keberatan Wajib Pajak sesuai perhitungan Wajib Pajak, maka Direktur Jendral Pajak akan menerbitkan keputusan keberatan yang menerima seluruh keberatan Wajib Pajak.

Kemungkinan keputusan yang terakhir adalah keputusan keberatan dengan menambah utang pajak. Artinya apabila Wajib Pajak telah ditetapkan mempunyai utang pajak yang telah ditetapkan kemudian mengajukan keberatan maka setelah dilakukan pemeriksaan Direktur Jendral Pajak ternyata berdasarkan bukti yang ada akan dikeluarkan keputusan keberatan yang akan menambah ketetapan pajak yang semula telah ditetapkan. Kemungkinan dikeluarkannya keputusan yang akan menambah ketetapan pajak tentunya menjadi persoalan tersendiri apakah adil atau tidak.

Dalam Undang-Undang KUP memang tidak dijelaskan secara tegas dalam hal apa saja keputusan keberatan yang menambah ketetapan pajak bisa dilakukan. Hal tersebut bisa saja dikarenakan adanya kesalahan hitung atau kesalahan penulisan yang dilakukan pemeriksa pajak. Apabila hal ini yang terjadi seharusnya pemeriksa pajak menganut prinsip hukum umum bahwa keputusan yang dikeluarkan berikutnya tidak boleh merugikan Wajib Pajak. Untuk kepastian hukum, Wajib Pajak harus mendapat mana yang lebih menguntungkan.<sup>65</sup>

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 tentang perubahan atas Undang-Undang KUP, aspek hukum atas upaya hukum keberatan yang diajukan Wajib Pajak mengalami perubahan khususnya mengenai utang

---

<sup>64</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.113.

<sup>65</sup> Ibid.

pajak yang timbul dalam ketentuan pajak. Dalam ketentuan sebelumnya Wajib Pajak tetap diperbolehkan mengajukan keberatan, tanpa perlu adanya persyaratan pembayaran terlebih dahulu. Namun, sejak 1 Januari 2008, dalam Pasal 25 ayat (3a) Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008, disyaratkan adanya pembayaran sejumlah yang disetujui Wajib Pajak yang tercantum dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Selanjutnya atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat mengajukan keberatan digolongkan sebagai bukan utang pajak (ayat 8). Sebagai konsekuensi hukumnya adalah apabila atas keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan hanya sebagian dan Wajib Pajak tidak mengajukan upaya hukum banding, maka Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.<sup>66</sup>

Catatan:

- Dalam mengajukan keberatan Wajib Pajak dapat meminta Direktur Jenderal Pajak untuk memberikan secara tertulis hal-hal mengenai dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak.
- Sebelum Surat Keputusan Keberatan diterbitkan Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

## **II.2.2. PENGURANGAN DAN PEMBATALAN PAJAK**

Dalam berbagai produk hukum yang dapat diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak, untuk mengetahui hak dan kewajiban Wajib Pajak maka diterbitkanlah Surat Tagihan Pajak (STP). Surat Tagihan Pajak ini diatur dalam Pasal 14 Undang-Undang KUP Nomor 28 Tahun 2007.

Penerbitan Surat Tagihan Pajak ini berdasarkan Pasal 14 UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 ayat 1(b) disebabkan dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung. Penghitungan dan penetapan pajak bisa jadi tidak benar. Hal tersebut bisa terjadi karena

---

<sup>66</sup> Ibid.

kesalahan pihak fiskus ataupun kekeliruan wajib pajak. Apabila terjadi ketidakbenaran dalam penetapan utang pajak maka terhadapnya dapat dilakukan pengurangan atau pembatalan ketetapan tersebut. Hal ini diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang tentang KUTAP, dan diatur lebih lanjut di dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 607/kmk04/1994 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak.<sup>67</sup>

Dirjen Pajak karena jabatannya atau atas permohonan permohonan wajib pajak dapat mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang tidak benar. Permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar tersebut harus menyebutkan jumlah pajak yang menurut penghitungan wajib pajak seharusnya terutang. Permohonan tersebut hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2(dua) kali. Dirjen Pajak, selambat-lambatnya enam bulan sejak surat permohonan wajib pajak diterima wajib memberikan keputusan atas permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar. Apabila setelah lewat waktu enam bulan sejak surat Dirjen Pajak tidak memberikan suatu keputusan maka permohonan pengurangan atau pembatalan dianggap diterima. Terhadap keputusan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak tidak dapat diajukan banding.<sup>68</sup>

Pengurangan atau pembatalan pajak secara jabatan yang dilakukan oleh Direktur Jendral Pajak berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa kesalahan penetapan utang pajak itu terjadi bukan karena kesalahan wajib pajak. Wajib Pajak yang bersangkutan bisa saja benar dan pihak fiskuslah yang kurang teliti di dalam penetapan utang pajak sehingga terjadi kesalahan. Dalam hal ini tidak harus ada permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak dari wajib pajak, melainkan Direktur Jendral Pajak diberi kewenangan untuk secara jabatan mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang dimaksud.<sup>69</sup>

Dalam kaitannya dengan kemungkinan kesalahan penetapan utang pajak, apabila petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai

---

<sup>67</sup> Y.Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta, 2009, hal 169.

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Ibid.

dengan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal tersebut dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dan meningkatkan kemampuan petugas pajak.<sup>70</sup>

Oleh karena itu terhadap petugas pajak yang menghitung atau menetapkan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga menimbulkan kerugian negara, dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga para fiskus dapat lebih berhati-hati dalam menjalankan tugasnya.

#### **II.2.2.1. PENGURANGAN DAN PEMBATALAN SANKSI ADMINISTRASI**

Kepada Wajib Pajak apabila dikenakan sanksi administrasi maka kepadanya dimungkinkan untuk diberikan pengurangan ataupun penghapusan sanksi administrasi. Demikian juga kepada wajib pajak yang telah ditetapkan utang pajaknya maka yang bersangkutan juga dimungkinkan untuk mendapatkan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajaknya.<sup>71</sup>

Dalam kaitannya dengan pengurangan dan penghapusan sanksi administrasi, wajib pajak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang ternyata dikenakan karena adanya kekhilafan dari wajib pajak atau bukan kesalahannya. Permohonan tersebut hanya dapat diajukan oleh wajib pajak paling banyak 2(dua) kali.<sup>72</sup>

Permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan tersebut harus disampaikan secara tertulis oleh wajib pajak kepada Dirjen Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak yang mengenakan sanksi administrasi, selambat-lambatnya tiga bulan sejak tanggal diterbitkannya

<sup>70</sup> Ibid.

<sup>71</sup> Pasal 36 Undang-Undang tentang KUTAP.

<sup>72</sup> Y.Sri Pudyatmoko, Pengantar Hukum Pajak Lembaga Penerbit Andi Yogyakarta, 2009, hal 171.

Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dengan memberikan alasan yang jelas dan meyakinkan untuk mendukung permohonannya.<sup>73</sup>

Keputusan atas permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tersebut dikeluarkan oleh Dirjen Pajak selambat-lambatnya enam bulan sejak surat permohonan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak. Apabila setelah lewat waktu enam bulan ternyata Direktur Jendral Pajak tidak memberikan keputusan maka permohonan pengurangan atau penghapusan ketetapan pajak dikabulkan.<sup>74</sup>

Apabila wajib pajak masih merasa tidak puas terhadap keputusan Direktur Jendral Pajak maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak dengan mengajukan permohonan upaya hukum Banding dan upaya hukum Gugatan.

### **II.2.3. Upaya Hukum Banding**

Upaya hukum banding merupakan kelanjutan dari upaya hukum keberatan. Dalam arti, apabila Wajib Pajak tetap merasa tidak puas atas keputusan keberatan yang telah dikeluarkan oleh Direktur Jendral Pajak dapat dimungkinkan adanya upaya hukum dengan nama banding.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terhadap surat keputusan keberatan yang diterbitkan akan menjadi dasar untuk diajukannya upaya hukum banding ke Pengadilan Pajak. Upaya hukum banding sebagai upaya hukum hanya bersifat upaya hukum biasa yang memberi peluang untuk mempersoalkan surat keputusan keberatan di tingkat Pengadilan Pajak.

Lembaga peradilan Pajak pada awalnya bernama Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagaimana diatur dalam *Staatsblaad* Nomor 29 Tahun 1927 tentang Peraturan Pertimbangan Urusan Pajak. Selanjutnya berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997, lembaga ini diubah menjadi lembaga bernama Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Lalu dengan diundangkannya

---

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Ibid.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, BPSP diubah menjadi Pengadilan Pajak.<sup>75</sup>

Digantikannya lembaga BPSP menjadi pengadilan pajak dilakukan karena dalam pelaksanaan penyelesaian sengketa pajak melalui BPSP masih terdapat ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan. Hal ini terkait dengan status BPSP yang masih dianggap kurang sejalan dengan sistem peradilan yang berlaku menurut UU No.14 Tahun 1970 tentang Pokok-Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan UU No.35 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan UU No.4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman. Selain itu, dengan adanya UU No.5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara yang mengkualifikasikan putusan MPP hanya sebagai keputusan banding administratif, memungkinkan Wajib Pajak yang tidak puas atas putusan MPP, dapat mengajukan gugatan ke PTUN dan selanjutnya mengajukan kasasi ke Mahkamah Agung.

Dengan diberlakukannya UU Pengadilan Pajak, maka kepastian hukum yang diharapkan Wajib Pajak menjadi jelas. Pasal 77 (1) UU No. 14 Tahun 2002 menegaskan bahwa putusan pengadilan pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap.<sup>76</sup> Penegasan lainnya juga disebutkan dalam Pasal 27 ayat (2) UU KUP bahwa putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara. Artinya, tidak dimungkinkan lagi Wajib Pajak mengajukan gugatan atas keputusan keberatan maupun putusan pengadilan pajak ke PTUN. Meskipun demikian, sistem peradilan yang berpuncak pada Mahkamah Agung tetap berjalan, yaitu sesuai dengan ketentuan Pasal 91 UU Pengadilan Pajak dengan dimungkinkannya Wajib Pajak mengajukan upaya hukum peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.<sup>77</sup>

Menurut Y.Sri Pudyatmoko<sup>78</sup>, banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak ini merupakan upaya hukum lanjutan yang diajukan wajib pajak atau penanggung pajak. Banding diajukan terhadap keputusan dari pejabat yang berwenang,

---

<sup>75</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.114.

<sup>76</sup> Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

<sup>77</sup> Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

<sup>78</sup> Y.Sri.Pudyatmoko.Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak.Cetakan pertama.2002.Jakarta: PT.Gramedia Pustaka Utama.

misalnya berkaitan dengan keputusan atas upaya hukum keberatan. Akan tetapi, harap dipahami di sini bahwa yang dinamakan upaya hukum banding tidak sama persis dengan upaya hukum banding pada Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara karena dalam Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara, yang dinamakan upaya hukum banding merupakan upaya hukum pada Peradilan Tingkat II. Artinya sengketa hukum itu telah diberi putusan oleh lembaga pengadilan pada tingkat sebelumnya. Sementara itu, banding yang ada dalam konteks Pengadilan Pajak adalah upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap keputusan yang menurut peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat diajukan banding.

### **II.2.3.1. PERSYARATAN BANDING**

Seperti halnya upaya hukum keberatan apabila Wajib Pajak akan mengajukan upaya hukum banding, harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:<sup>79</sup>

- Permohonan diajukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia;
- Diajukan dalam jangka waktu 3(tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan Direktur Jendral Pajak mengenai keberatan perpajakan yang diajukan banding, atau 60 (enam puluh) hari sejak tanggal diterimanya Keputusan yang dibanding kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;
- Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1(satu) Surat Banding;
- Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal diterimanya surat keputusan banding;
- Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding;
- Dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar 50% (lima puluh persen).

---

<sup>79</sup> Pasal 36 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mensyaratkan harus dilunasinya utang pajak sebesar 50% (lima puluh persen) agar banding dapat diproses sering kali menjadi pertanyaan Wajib Pajak. Dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan alasan disyaratkannya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak. Oleh karenanya, Wajib Pajak merasa diperlakukan tidak adil.

Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, kalau banding itu diperuntukkan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan pejabat pajak berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar, tidak menimbulkan persoalan hukum. Sebaliknya, apabila tidak benar penetapan mengenai pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan, pejabat tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pajak. Apabila hal itu diajukan banding berarti pembanding (wajib pajak) harus membayar lima puluh persen dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak. Hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak, karena hal tersebut merupakan kesalahan pejabat pajak, tetapi yang menanggung resiko adalah wajib pajak sehingga tidak benar konstruksi hukum yang terdapat pada Pasal 36 ayat (4) UU Pengadilan Pajak.<sup>80</sup>

#### **II.2.4. Upaya Hukum Gugatan**

Selain upaya banding yang dapat diajukan ke pengadilan pajak, Wajib Pajak juga dapat mengajukan upaya hukum gugatan. Yang dimaksud dengan gugatan adalah upaya hukum yang dilakukan Wajib Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.<sup>81</sup>

Berdasarkan pengertian tersebut, ternyata yang berhak untuk mengajukan gugatan hanya wajib pajak dan tidak termasuk penanggung pajak. Perlu diketahui

---

<sup>80</sup> Muhammad Djafar Saidi. Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 177.

<sup>81</sup> Pasal 1 angka (7) UU Pengadilan Pajak No. 14 Tahun 2002.

bahwa, wajib pajak berbeda dari aspek yuridis dengan penanggung pajak. Wajib pajak pada mulanya adalah pihak yang dibebani kewajiban perpajakan melunasi pajak yang terutang, tetapi kemampuannya tidak ada. Maka, kewajiban itu dilimpahkan kepada penanggung pajak untuk menyelesaikannya. Di sinilah, penanggung pajak terlibat secara langsung untuk bertanggung jawab terhadap kewajiban wajib pajak.<sup>82</sup>

Gugatan sebagai upaya hukum biasa berbeda dengan banding, karena banding dapat menaguhkan keputusan keberatan sehingga tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Sementara itu, gugatan tidak demikiannya halnya karena yang digugat bukan surat keputusan keberatan dari Lembaga Keberatan melainkan keputusan pejabat pajak yang terkait dengan penagihan pajak. Gugatan hanya diperuntukkan bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk melawan surat tagihan pajak maupun keputusan yang terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak secara paksa yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum pajak. Dalam arti, pejabat pajak dalam proses gugatan selalu dalam kedudukan sebagai pihak tergugat dan wajib pajak atau penanggung pajak selalu berada dalam kedudukan sebagai penggugat. Dalam arti, pejabat pajak tidak boleh mengajukan gugatan kepada Pengadilan Pajak sebagai penggugat melawan wajib pajak atau penanggung pajak.<sup>83</sup>

Gugatan tanpa suatu objek yang dapat digugat berarti bukan merupakan gugatan secara yuridis karena objek gugatan yang menjadi pokok perselisihan dalam sengketa pajak. Objek gugatan adalah pajak yang belum terbayar, penerapan sanksi administrasi, penerapan tarif pajak, dan penghitungan kredit pajak. Objek gugatan tersebut di atas dapat tercantum dalam surat tagihan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa, dan surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa, dan surat keputusan sebagai pelaksanaan surat paksa bukan merupakan objek gugatan, melainkan hanya memuat objek sengketa yang diperkenankan untuk diajukan gugatan.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Muhammad Djafar Saidi. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 184.

<sup>83</sup> *Ibid.* 185.

<sup>84</sup> *Ibid.* 185.

Untuk dapat mengajukan gugatan, harus dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Pajak adalah:<sup>85</sup>

- Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- Jangka waktu untuk gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan, sedangkan untuk gugatan terhadap Keputusan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat;  
Jangka waktu ini tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktu dapat dilakukan adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat.
- Terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan atau 1 (satu) keputusan diajukan 1 (satu) Surat Gugatan.

Gugatan diajukan oleh penggugat, ahli waris, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya dengan disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Apabila selama proses gugatan, penggugat meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya atau pengampunya dalam hal penggugat pailit.

Apabila diperhatikan, persyaratan dalam gugatan tidak diwajibkan adanya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak yang timbul. Sehingga surat gugatan atas keputusan Direktur Jendral Pajak atas Surat Tagihan Pajak (STP) berdasarkan Pasal 16 Undang-Undang KUP dan Pasal 36 UU KUP dapat diajukan Wajib Pajak meskipun pajak yang terutang belum dibayar. Ini berarti Wajib Pajak tetap dapat mengajukan gugatan tanpa harus membayar 50% terlebih dahulu dari pajak yang terutang sebagaimana tercantum dalam STP.<sup>86</sup>

Terhadap gugatan yang telah diajukan, pemohon dapat mengajukan surat pernyataan pencabutan gugatan kepada pengadilan pajak, dan selanjutnya gugatan yang dicabut, dihapus dari daftar sengketa melalui penetapan Ketua Pengadilan

<sup>85</sup> Pasal 40 UU Pengadilan Pajak No.14 Tahun 2002

<sup>86</sup> Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton,Hukum Pajak Edisi 5,Penerbit Salemba Empat,hal.119.

pajak dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang, atau melalui Putusan Majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan setelah sidang atas persetujuan tergugat. Atas gugatan yang telah dicabut baik melalui penetapan maupun putusan, pemohon gugatan tidak dapat mengajukan gugatan kembali.<sup>87</sup>

Sehubungan dengan itu, sebelum memasukkan surat gugatan kepada Pengadilan Pajak, pembuatan surat gugatan harus dilakukan secermat-cermatnya untuk menghindari pencabutan surat gugatan. Khususnya, mengenai alasan-alasan yang dijadikan dasar untuk mengajukan surat gugatan, sedapat mungkin terfokus kepada kelemahan pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan yang digugat sebab alasan-alasan yang menjadi dasar pengajuan surat gugatan merupakan pokok surat gugatan sehingga tidak boleh dibuat hanya sekadar pelengkap saja untuk pengajuan surat gugatan kepada Pengadilan Pajak.<sup>88</sup>

Berdasarkan uraian tentang upaya hukum banding dan gugatan pada Pengadilan Pajak diatas, dapat dijelaskan perbedaan antara upaya hukum banding dan gugatan pada Pengadilan Pajak sebagaimana dalam tabel dibawah ini:

**Tabel II.2.4.1. Perbedaan Upaya Hukum Banding dan Gugatan Pada Pengadilan Pajak.**

NO	BANDING	GUGATAN
1	Merupakan upaya hukum lanjutan dari upaya hukum keberatan kepada Dirjen Pajak yang sebelumnya diajukan oleh Wajib Pajak. Jadi banding merupakan upaya hukum tingkat II dalam penyelesaian sengketa pajak;	Merupakan upaya hukum tingkat pertama yang dilakukan oleh Wajib Pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak;
2	Obyek sengketa pajak yang diperiksa dalam hal banding berbentuk keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak dalam upaya hukum keberatan dan keputusan/ketetapan dari Pejabat yang	Obyek sengketa yang diperiksa dalam hal gugatan berbentuk keputusan yang dikeluarkan dalam rangka pelaksanaan penagihan pajak, keputusan pembetulan, keputusan yang berkaitan

<sup>87</sup> Ibid.

<sup>88</sup> Muhammad Djafar Saidi. Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007. Hal. 193.

	berwenang (sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait mengatur demikian);	dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain surat ketetapan pajak yang diatur dalam Pasal 25 Ayat (1) dan surat keputusan keberatan yang diatur dalam Pasal 26 UU no.28 Tahun 2007, dan surat ketetapan pajak atau surat keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur yang telah diatur dalam ketentuan perundang-undangan perpajakan;
3	Obyek sengketa yang diajukan banding adalah mengenai besarnya jumlah utang pajak yang telah ditetapkan oleh fiskus, yang mana jumlah tersebut tidak disetujui oleh Wajib Pajak; <sup>89</sup>	Obyek sengketa yang digugat adalah mengenai pelaksanaan undang-undang perpajakan yaitu terhadap pelaksanaan penagihan pajak; <sup>90</sup>
4	Jangka waktu mengajukan banding adalah 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perpajakan;	Jangka waktu mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal penagihan. Sedangkan jangka waktu mengajukan gugatan terhadap keputusan selain pelaksanaan penagihan pajak adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima keputusan yang digugat;
5	Jangka waktu yang dimaksud dalam point 4 diatas adalah tidak mengikat jika terjadi <i>force majeure</i> , sehingga dapat diperpanjang. Jangka waktu perpanjangan tersebut tidak ditentukan dalam UU Pengadilan Pajak.	Jangka waktu yang dimaksud dalam point 4 diatas, tidak mengikat jika terjadi <i>force majeure</i> , sehingga dapat diperpanjang. UU Pengadilan Pajak menentukan jangka waktu adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya <i>force majeure</i> yang dialami

<sup>89</sup>H.Bonari,Pengantar Hukum Pajak Edisi Revisi,cet 5,(Jakarta: Raja Grafindo Persada,2004),hal.172.

<sup>90</sup> Ibid.,hal 172.

		penggugat;
6.	Pengajuan banding mengakibatkan keputusan atau ketetapan yang diajukan banding menjadi tidak berkekuatan hukum atau tidak mengikat, sehingga isi keputusan atau ketetapan tersebut tidak dapat dilaksanakan terhadap pemohon banding;	Pengajuan gugatan tidak menunda atau menghalangi pelaksanaan penagihan pajak maupun pelaksanaan kewajiban perpajakan penggugat;
7	Dalam hal banding terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, pemohon banding wajib membayar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak yang dimaksud.	

**BAB III**  
**KEDUDUKAN DAN KEBERADAAN PENGADILAN PAJAK**  
**DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI**  
**INDONESIA**

**III.1. Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia**

Peradilan Pajak perkembangannya terjadi perubahan seiring dengan perkembangan dasar hukum Peradilan itu sendiri, yaitu Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP), dan terakhir yang saat ini berlaku adalah Pengadilan Pajak (PP). Selanjutnya reformasi Peradilan Pajak akan dijelaskan dari masing-masing fungsi dan perkembangannya sejak jaman sebelum kemerdekaan hingga saat ini di Indonesia, sebagai berikut:

**III.1.1. Majelis Pertimbangan Pajak (MPP)**

Dalam reformasi lembaga Peradilan Pajak, maka pertama-tama harus dilihat dari sejarah perpajakan itu sendiri. Lembaga peradilan pajak kita sudah ada sejak zaman Hindia Belanda dahulu dengan nama *Raad Van Beroep voor Belasting Zaken* (Majelis Pertimbangan Pajak/MPP) yang dimuat dalam *Regeling Van Het Beroep in Belastingzaken* Stbl.1915 No.707 dimana putusannya bersifat cepat dan inkraacht (tetap) yang diubah dan ditambah berturut-turut dengan STBI 1917 No.593, stbl 1919 No.598, stbl 1921 No.406, stbl 1922 No.69, dan 805, dan stbl 1925 No.146 dan No.171<sup>91</sup> yang mengatur perselisihan mengenai perkara pajak negeri yang penyelesaiannya pada tingkat terakhir diserahkan kepada satu majelis yang bernama *Raad van Beroep vor Belastingzaken* di Jakarta (Batavia). Penggantian tersebut mengungat ketua merangkap anggota Majelis *Raad van Beroep von Belastingzaken* adalah direktur keuangannya sendiri. Keadaan seperti itu menjadikan majelis hanya memutusi perkara pajak negeri itu secara pengadilan

---

<sup>91</sup> Hindia Belanda merupakan bagian dari Belanda. Tanggal 1 Maret 1957 Raad Van Beroep voor Belasting Zaken dibubarkan masalah pajak diserahkan ke gerechtshoven atas dasar Pasal 112 ayat (2) Grondwet. Lihat dari P.Meyjes, *Fiscal Procesrecht, "administratief Proces Recht..."* dalam TM.Syamsah, *kedudukan Pengadilan Pajak dihubungkan dengan Sistem Peradilan Di Indonesia*, Unida Press, 2010 Hal.114.

“semu” atau tak wajar, karena yang memutuskan perkaranya adalah instansi yang menetapkan pajak itu sendiri.<sup>92</sup>

Dengan ketentuan yang baru itu, maka Majelis Pertimbangan Pajak ditetapkan terdiri atas seorang ketua, yaitu wakil presiden *Hooggerechtshof* dan empat orang anggota yang diangkat oleh Gubernur Jendral dari pencalonan yang menghasilkan dua anggota dari *Hooggerechtshof* dan dua anggota dari *Kamer van Koophandel en Nijverheid* di Jakarta pada waktu itu.<sup>93</sup>

Pada masa itu apabila Wajib Pajak keberatan terhadap pungutan pajak, maka dapat mengajukan keberatan kepada *Direktur Van Financien*. Jika tidak puas juga dapat mengajukan banding kepada *Raad van Beroep Voor Belasting Zaken*. *Direktur van Financien* secara *ex-officio* menjadi Ketua sekaligus anggota dari *Raad van Beroep Voor Belasting Zaken* ditambah empat orang anggota biasa dan anggota pengganti yang diangkat oleh Gubernur Jendral untuk masa jabatan empat tahun. Dirangkapnya jabatan MPP secara *ex-officio* oleh *Direktur van Financien* mengindikasikan kuatnya campur tangan eksekutif terhadap yudikatif.<sup>94</sup> Pada masa itu di Hindia Belanda belum ada pemisahan kekuasaan antara lembaga eksekutif dan yudikatif. Bukan hanya di Majelis Pertimbangan Pajak akan tetapi hampir semua hakim di peradilan rendah terutama untuk golongan pribumi selalu dilaksanakan oleh pejabat pemerintah. Terhadap keputusan Majelis Pertimbangan Pajak ini tidak dapat dimintakan kasasi ke *Hooggerechtshof* (Mahkamah Agung).<sup>95</sup>

Pada zaman Jepang dengan *Osamu Seirei* (Undang-Undang) No.1 Tahun 1942 tanggal 8 Maret 1942 Jepang menerapkan azas konkordinasi yang menyatakan semua ketentuan yang masih ada (Hindia Belanda) dinyatakan masih berlaku dan disesuaikan dengan keadaan. Oleh karena Jepang lebih memperhatikan kepentingan perangnya, maka Majelis Pertimbangan Pajak Hindia Belanda masih tetap diberlakukan.<sup>96</sup>

<sup>92</sup>YW Sunindhia,SH.,dan Dra.Ninik Widiyanti,1990,Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi,Rineka Cipta,Jakarta,hlm.138.

<sup>93</sup> Prof.Mr.Kuntjoro Purbopranoto,1981,Perkembangan Hukum Administrasi Indonesia,Bina Cipta Bandung,hlm.192-193.

<sup>94</sup> Ibid.hal.79.

<sup>95</sup> Ibid. hal. 83

<sup>96</sup> Ibid.hal.83.

Masa setelah kemerdekaan, berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 aturan peralihan Pasal II, Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) Hindia Belanda masih tetap berlaku. Majelis Pertimbangan Pajak di Indonesia merupakan instansi peradilan administrasi, sehingga berada di luar peradilan sipil. Dengan kedudukannya di Jakarta, Majelis Pertimbangan Pajak ini memberi keputusan atas semua perselisihan di bidang pajak dalam tingkat tertinggi dan terakhir.

Susunan majelis ini terdiri atas ketua majelis yang diangkat oleh Presiden yang menunjuk pula seorang wakil ketua di antara para anggota. Anggota-anggota ini diangkat pula oleh Presiden atas usul-usul yang diajukan, dua orang anggota atas usul Mahkamah Agung dan dua orang lagi atas usul Kamar Dagang dan Industri (KADIN).<sup>97</sup>

Pada awal kemerdekaan terdapat tiga lembaga peradilan yang menyelesaikan masalah perpajakan yaitu pengadilan semu, peradilan umum, dan Majelis Pertimbangan Pajak. Pengadilan semu (*administrative Beroep, Oneigenlijke, atau Quast rechtspraak*) sebenarnya adalah peradilan administrasi tidak murni. *Administrative beroep* lebih tepat diterjemahkan sebagai keberatan, karena *Beroep* adalah permohonan yang ditujukan kepada penguasa yang mengeluarkan keputusan (*beschiking*) untuk mengubah atau meniadakan keputusan.<sup>98</sup> Direktur Jendral Pajak atau pejabat lain yang diberi wewenang atas namanya adalah pejabat yang diberi kewenangan mengeluarkan keputusan atas keberatan terhadap pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak kepadanya. Isi keputusan tersebut kemungkinannya ada tiga yaitu:

- surat keberatan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaren*) artinya surat keberatan tidak memenuhi syarat formal, misalnya diajukan setelah lewat waktu yang di tentukan;
- pejabat tersebut tidak berwenang memberikan keputusan, artinya keputusan keputusan yang akan dikeluarkan adalah bahwa dirinya tidak berwenang mengeluarkan keputusan terhadap keberatan yang diajukan. Ia tidak wajib meneruskan surat keberatan kepada pejabat yang berwenang,

<sup>97</sup>RDH.Koeseomahatmadja,SH.1975.Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia, Alumni,Bandung,.hlm.83.

<sup>98</sup> Ibid.hal.83

kewajibannya hanya memberikan keputusan bahwa dirinya tidak berwenang mengeluarkan keputusan;

- keberatan ditolak, artinya surat keberatan yang diajukan akan ditolak manakala si Wajib Pajak tidak dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak, atau tidak dapat memberikan alasan yang kuat tentang keberatan yang diajukan;
- keberatan dikabulkan, jika ini terjadi maka ketetapan pajak akan dikurangkan sesuai dengan keberatan yang diajukan.

Mengenai penyelesaian pajak melalui peradilan umum, hal ini hanya khusus menyangkut perkara yang berkaitan dengan pajak tidak langsung<sup>99</sup>. Sementara itu, terhadap pajak langsung, sengketa atau keberatannya diajukan kepada pejabat yang berwenang. Jika tidak puas atas keputusan pejabat yang berwenang dapat meneruskan perkaranya ke Majelis Pertimbangan Pajak.

Mengenai Majelis Pertimbangan Pajak, boleh dikatakan bahwa Majelis Pertimbangan Pajak sebagai peradilan umum, karena para pihak yakni yang bersengketa dan yang mengadili adalah pejabat atau lembaga terpisah. Hanya bedanya, peradilan administrasi umum biasa berwenang mengadili perkara pada tahap pertama, sementara Majelis Pertimbangan Pajak mengadili perkara banding terhadap ketetapan pajak melalui surat banding kepada Wajib Pajak. Dalam hal ini ada empat kemungkinan putusan banding yang diambil oleh Majelis Pertimbangan Pajak, yaitu:

- Surat banding tidak dapat diterima, hal ini terjadi jika syarat formal tidak terpenuhi, misalnya mengajukan banding setelah lewat waktu;
- Majelis tidak berwenang, hal ini diambil jika pokok sengketa yang diajukan permohonan banding bukan kewenangan Majelis Pertimbangan Pajak, misalnya ketetapan terhadap pajak-pajak tidak langsung.
- Majelis Pertimbangan Pajak menolak, jika surat banding yang diajukan tidak beralasan atau tidak mempunyai bukti cukup, dan

---

<sup>99</sup> Pajak langsung adalah pajak yang dipungut kepada Wajib Pajak secara periodik atau berkala menurut kohir (daftar piutang Pajak) misal pajak penghasilan. Sedangkan pajak tidak langsung adalah pajak yang dipungut jika terjadi suatu peristiwa atau perbuatan kena pajak, misalnya penyerahan barang (PPN).

- Majelis Pertimbangan Pajak menyatakan permohonan banding dapat diterima sebagian atau seluruhnya.

Putusan Majelis Pertimbangan Pajak merupakan putusan final dan tidak dapat diajukan kasasi ataupun Peninjauan Kembali (PK) dengan alasan Majelis Pertimbangan Pajak bukanlah lembaga peradilan administrasi di bawah Mahkamah Agung (MA). Namun hal ini bertentangan dengan Pasal 10 ayat (2),(3),dan(4) dari Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 dimana semua peradilan di Indonesia berpuncak dan berada dalam kontrol Mahkamah Agung dan atas putusannya dapat diajukan kasasi. Sedangkan dalam Pasal 10 ayat (1) dari Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 mengatakan bahwa mengenai adanya pengadilan dari empat lingkungan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman.Keempat lingkungan peradilan tersebut adalah:

1. Peradilan Umum;
2. Peradilan Militer;
3. Peradilan Agama;
4. Peradilan Tata Usaha Negara.

Semua peradilan tersebut berpuncak pada Mahkamah Agung sebagai pengadilan tertinggi. Dari ketentuan itu maka kemudian ditindaklanjuti dengan keluarnya beberapa undang-undang, yakni Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum, Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang Peradilan Agama.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, Majelis Pertimbangan Pajak diberlakukan sebagai Badan Peradilan Pajak yang sah dan tidak bertentangan dengan Kekuasaan Kehakiman sebagaimana tercantum dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengatur hal ini dalam Pasal 27 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut:

“Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktorat Jendral Pajak.”<sup>100</sup>

Selanjutnya, ayat (2) pasal yang sama menyebutkan sebagai berikut:

“Sebelum badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibentuk, permohonan banding diajukan kepada Majelis Pertimbangan Pajak, yang putusannya bukan merupakan keputusan Tata Usaha Negara.”<sup>101</sup>

Namun, semenjak keluarnya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, maka terjadi perubahan berkaitan dengan putusan Majelis Tata Usaha Negara, maka terjadi perubahan berkaitan dengan putusan Majelis Pertimbangan Pajak. Dengan adanya undang-undang tersebut putusan Majelis Pertimbangan Pajak tidak lagi bersifat final. Oleh penjelasan pasal 48 ayat (2) Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara ini, Majelis Pertimbangan Pajak ditempatkan sebagai instansi banding administratif, sehingga dimasukkan sebagai bagian dari pemerintah. Hal tersebut dilatarbelakangi oleh penilaian tertentu dari pembuat undang-undang dengan mendasarkan ketentuan Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970, sehingga diluar keempat lingkungan peradilan yang diatur dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 tersebut langsung begitu saja dikatakan sebagai instansi pemerintah yang seharusnya dimasukkan kedalam peradilan administrasi murni.<sup>102</sup>

Secara tegas penjelasan Pasal 48 dari Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 antara lain menyebutkan sebagai berikut:

“Upaya administrasi adalah suatu prosedur yang dapat ditempuh oleh seseorang atau badan hukum perdata apabila ia tidak puas terhadap suatu Keputusan Tata Usaha Negara. Prosedur tersebut dilaksanakan dilingkungan pemerintahan sendiri dan terdiri atas dia bentuk. Dalam hal penyelesaiannya itu harus dilakukan oleh instansi atasan atau instansi lain

<sup>100</sup> Undang-Undang tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, No.9 Tahun 1994.

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> Y.Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, PT.Gramedia Pustaka Utama, 2009, hal.19.

dari yang mengeluarkan keputusan yang bersangkutan, maka prosedur tersebut dinamakan banding administratif".<sup>103</sup>

Apabila upaya banding administratif tersebut belum memuaskan wajib pajak, maka atas upaya banding administratif tersebut masih dapat dilakukan gugatan dengan melakukan kasasi ke Mahkamah Agung (Pasal 51 ayat (4)). Ketentuan tersebut tentu membawa konsekuensi bahwa putusan Majelis Pertimbangan Pajak dapat dikoreksi oleh pengadilan, termasuk oleh Mahkamah Agung. Hal ini sangat berlainan dengan yang selama ini berlangsung, di mana putusan Majelis Pertimbangan Pajak bersifat final.<sup>104</sup>

Dengan hal tersebut penulis berpendapat bahwa dengan adanya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara terlihat bahwa penguasa dalam hal ini pemerintah Indonesia ingin memasukkan Majelis Pertimbangan Pajak dalam sistem peradilan nasional yang dibangun berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970, tetapi melupakan bahwa di dalam Majelis Pertimbangan Pajak Sendiri terdapat hakim yang berasal dari Mahkamah Agung itu sendiri.

Seiring berkembangnya aturan mengenai pajak dan semakin meningkatnya potensi sengketa pajak, Majelis Pertimbangan Pajak dianggap sudah tidak memadai dalam melakukan penyelesaian sengketa pajak. Oleh sebab itu, pemerintah merasa perlu membentuk lembaga peradilan di bidang perpajakan yang lebih komprehensif dan dibentuk melalui undang-undang. Tujuannya adalah menjamin hak dan kewajiban pembayar pajak sesuai dengan undang-undang bidang perpajakan serta memberikan putusan hukum atas sengketa pajak. Putusan lembaga peradilan pajak dapat dijadikan pedoman dalam melaksanakan undang-undang perpajakan sehingga ketentuan-ketentuan di dalamnya dapat memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi semua pihak.

---

<sup>103</sup>Penjelasan Pasal 48 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986.

<sup>104</sup> Y.Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, PT.Gramedia Pustaka Utama, 2009, hal.20.

### III.1.2. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP)

Oleh karena itu, sebagaimana telah diuraikan diatas berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 dibentuklah Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) karena Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dianggap sudah tidak dapat lagi memenuhi kebutuhan penyelesaian sengketa pajak akibat jumlah Wajib Pajak yang meningkat dan kesadaran serta pemahaman masyarakat yang semakin membaik pula dalam bidang perpajakan.

Pembentukan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) adalah untuk memenuhi perintah Pasal 27 Undang-Undang Tahun 1994 tentang perubahan Undang-Undang No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 1983, yang memerintahkan perlu dibentuk suatu Badan Peradilan Pajak.<sup>105</sup> Kelemahannya BPSP bukanlah badan yang berada di bawah sistem kekuasaan kehakiman, seperti dimaksud dalam Pasal 81 Undang-Undang No.17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.<sup>106</sup> Oleh karena itu, pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan berada dibawah pembinaan Departemen Keuangan, sedangkan pembinaan teknis peradilannya diserahkan kepada Ketua Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Dalam Pasal 2 dari Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut menegaskan bahwa “Badan Penyelesaian Sengketa Pajak adalah Badan peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994.” Namun pada kenyataannya masih banyak yang dipertanyakan mengenai status dan eksistensinya, hal tersebut mengingat beberapa hal diantaranya:<sup>107</sup>

1. Dalam Pasal 27 Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebut “Badan Peradilan Pajak”, sementara dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tidak tampak kontribusi istilah “peradilan”

<sup>105</sup> Penjelasan Pasal 27 Undang-Undang Tahun 1994 tentang perubahan Undang-Undang No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 1983,

<sup>106</sup> Undang-Undang No.17 Tahun 1997 Pasal 81 berbunyi “Putusan badan Peradilan Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara.”

<sup>107</sup> Y.Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, PT.Gramedia Pustaka Utama, 2009, hal.25.

2. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak itu sendiri tidak berada di bawah pembinaan Mahkamah Agung seperti layaknya peradilan yang ada di Indonesia.
3. Tugas dan wewenang Badan ini juga berada di luar tugas dan wewenang Peradilan Umum dan Peradilan Tata Usaha Negara sesuai apa yang tercantum dalam Pasal 28 ayat (2) UU No.17 Tahun 1997.
4. Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara, ini tampak untuk mempertegas bahwa BPSP berstatus sebagai badan peradilan.
5. Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dapat dilaksanakan langsung kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain
6. Sidang badan ini dilakukan secara tertutup dan tidak dilakukan atau dipimpin hakim melainkan Pejabat Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Hal-hal tersebut menimbulkan berbagai pertanyaan karena tidak seperti pada peradilan pada umumnya, khususnya yang diatur oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970.

Pengisian keanggotaannya pertama-tama anggota Badan Penyelesaian Sengketa Pajak diangkat oleh Presiden atas usul Menteri Keuangan. Ketua dan para anggota Badan Penyelesaian Sengketa Pajak diangkat oleh Presiden. Kemudian, Ketua dan Wakil Ketua diangkat oleh Presiden dari daftar anggota dan juga atas usul Menteri Keuangan.<sup>108</sup> Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak menggunakan istilah hakim, tetapi ketua dan anggota. Juga tidak menggunakan istilah kepaniteraan untuk organisasinya, tetapi digunakan istilah sekretariat. Karena memang bukan lembaga peradilan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman. Namun, demikian keberadaan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sudah lebih maju dari Majelis Pertimbangan Pajak. Hal-hal yang dijumpai dalam Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak dijumpai dalam Majelis Pertimbangan Pajak, seperti misalnya Ketua, Wakil Ketua, dan anggota BPSP dapat diambilkan dari luar Departemen Keuangan.

---

<sup>108</sup> Penjelasan Undang-Undang No.17 Tahun 1997, Pasal 6 dan 9 Ayat (1) dan (2).

Majelis kehormatan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak bertugas memeriksa dan memutus perkara sengketa pajak, baik dalam bentuk banding maupun gugatan. Banding adalah upaya hukum terhadap keputusan pejabat yang berwenang mengeluarkan ketetapan pajak, sedangkan gugatan adalah upaya hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak ini.

Oleh karenanya, berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 dibentuklah Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) yang arah dan tujuan pembentukannya adalah sebagai berikut:

- BPSP bertugas memeriksa dan memutus sengketa pajak berupa:
  - Banding terhadap pelaksanaan keputusan pejabat yang berwenang;
  - Gugatan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan di bidang penagihan;
- Putusan BPSP bersifat final dan mempunyai kekuatan eksekutorial dan berkedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
- Pengajuan banding atau gugatan ke BPSP merupakan upaya hukum terakhir bagi pembayar pajak dan putusannya tidak dapat digugat ke peradilan umum atau Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN).<sup>109</sup>

Dalam undang-undang tersebut juga menyebutkan bahwa untuk mendapatkan keadilan pengenaan pajak, wajib pajak dapat menempuh jalur-jalur sebagai berikut:

- Jalur keberatan pajak dan banding ke BPSP;
- Jalur melalui Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN);
- Jalur melalui peradilan umum.

Sejalan dengan tuntutan reformasi terutama dibidang hukum dan perpajakan, maka Undang-Undang No.17 Tahun 1997 yang mengatur tentang keberadaan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak juga dirasa tidak memenuhi

---

<sup>109</sup> Rukiah Handoko (b) , Eksistensi dan Kompetensi Pengadilan Pajak, ( Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia Bidang Kajian Hukum Pajak, 2003), hlm 5-6.

harapan dan rasa keadilan masyarakat Wajib Pajak lagi. Maka dikeluarkanlah Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tanggal 12 April 2002, LN Tahun 2002 Nomor 27, TLN No.4189, tentang Peradilan Pajak.

Ditentukan pula keberadaan BPSP sebagai badan peradilan pajak hanya untuk menyelesaikan sengketa administratif, yaitu dari segi perhitungan dan akuntansi, bukan mengenai pidana pajak.<sup>110</sup> Walaupun tidak bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970, BPSP pada kenyataannya belum merupakan badan peradilan yang berpuncak di Mahkamah Agung. Oleh karena itu, dibutuhkan suatu pengadilan pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman yang berlaku di Indonesia sekaligus mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Atas berbagai pertimbangan tersebut, Pemerintah Republik Indonesia mengesahkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Definisi pengadilan pajak dijelaskan dalam Pasal 2, yaitu Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.”<sup>111</sup> Dalam konteks dimensi relasi antara para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak, di mana di dalamnya melibatkan pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku wajib pajak atau penanggung pajak, maka Pengadilan Pajak ini menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang pajak. Hal tersebut didasarkan pada kenyataan bahwa dalam sengketa pajak, yang dijadikan objek sengketa adalah keputusan atau tindakan pemerintah yang tercermin dari keputusan atau tindakan dari Pejabat pada jajaran Direktorat Jendral Pajak, maupun pejabat yang berwenang lainnya, yang dipermasalahkan rakyat selaku wajib pajak atau penanggung pajak.<sup>112</sup>

Oleh karena dari itu, fungsi dan misi yang dijalankan oleh Pengadilan Pajak tentu terutama dan pertama-tama adalah untuk memberikan perlindungan bagi rakyat. Fungsi perlindungan bagi rakyat ini sangat penting mengingat pemerintah selaku penguasa memiliki kewenangan atas hukum publik yang

---

<sup>110</sup> Ibid.,hal.7.

<sup>111</sup> Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, Nomor 14 Tahun 2002, ps.2.

<sup>112</sup> Y.Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, PT.Gramedia Pustaka Utama, 2009, hal.50.

istimewa, yang dengan itu dapat menentukan secara sepihak.<sup>113</sup> Di sisi lain, agar rakyat tidak diperlakukan secara semena-mena maka rakyat harus mendapatkan sarana perlindungan hukum yang memadai, salah satu sarana khususnya di bidang pajak adalah Pengadilan Pajak.

Hal seperti itu kiranya memperkuat argumentasi untuk kemudian menempatkan Pengadilan Pajak dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara seperti yang diatur di dalam Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004. Kedudukan tersebut sekaligus membedakan antara kedudukan Pengadilan Pajak dengan Pengadilan dalam lingkup Peradilan Umum, karena misi yang diemban oleh Pengadilan dalam lingkup Peradilan Umum terutama adalah untuk penegakan hukum. Sementara dalam bidang pajak, penegakan hukum dapat dilakukan secara langsung, atau dengan kata lain tidak semuanya melalui pengadilan, misalnya melalui penerapan sanksi administratif berupa denda, bunga, dan sebagainya yang dilakukan oleh aparatur pemerintah. Penegakan hukum ketentuan perpajakan yang dijalankan melalui proses pengadilan dapat dilihat misalnya dalam hal tindak pidana di bidang pajak.

### **III.1.3. Pengadilan Pajak**

#### **III.1.3.1. Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia**

Sebagaimana telah diuraikan terlebih dahulu diatas maka sebelum membicarakan lebih lanjut mengenai Pengadilan Pajak maka pertama-tama akan diuraikan terlebih dahulu mengenai tentang Kekuasaan Kehakiman di Indonesia yang dimulai dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Perubahan Ketiga) menegaskan bahwa, "Negara Indonesia adalah negara hukum"<sup>114</sup> Negara hukum pada prinsipnya menghendaki segala tindakan atau perbuatan penguasa didasarkan pada ketentuan hukum pada prinsipnya menghendaki segala tindakan atau perbuatan penguasa disadarkan pada ketentuan hukum yang berlaku, baik berdasarkan hukum tertulis maupun hukum tidak tertulis. Oleh karena itu dalam suatu negara hukum, tata kehidupan berbangsa dan

<sup>113</sup> Philipus M. Hadjon et.al., 1994, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, hlm.28-29.

<sup>114</sup> Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Setelah Perubahan), Ps.1 Ayat 3.

bernegara harus berpedoman pada norma-norma hukum yang berlaku. Beberapa cirri khas dari suatu negara hukum, yaitu:<sup>115</sup>

- Pengakuan dan perlindungan hak-hak asasi manusia yang mengandung persamaan dalam bidang politik, hukum, sosial, ekonomi, dan kebudayaan.
- Peradilan yang bebas dan tidak memihak serta tidak dipengaruhi oleh suatu kekuasaan atau kekuatan apapun.
- Legalitas dalam arti hukum dalam segala bentuknya.

Dalam rangka menegakkan dan menjamin berjalannya aturan-aturan hukum seperti yang diharapkan, diperlukan adanya kekuasaan kehakiman yang mandiri, bebas dari campur tangan kekuasaan apapun. Kekuasaan Kehakiman ini bertugas untuk menegakkan hukum dan keadilan serta mengawasi berlakunya peraturan perundang-undangan yang ada. Sebelumnya, undang-undang yang secara undang khusus mengatur tentang kekuasaan kehakiman adalah Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 Tentang Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman dan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 Tentang ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman. Kedua undang-undang ini merupakan induk dari kerangka umum yang meletakkan asas dan pedoman bagi lingkungan peradilan di Indonesia. Dalam perkembangannya sampai sekarang, telah dikeluarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menggantikan Undang-Undang nomor 14 Tahun 1970 sebagaimana telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999.<sup>116</sup>

Penyelenggaraan kekuasaan kehakiman diserahkan kepada badan-badan peradilan yang ditetapkan dengan undang-undang, dengan tugas pokok untuk memeriksa dan memutus setiap perkara yang diajukan kepadanya. Sejalan dengan tugas pokok tersebut, maka pengadilan tidak boleh menolak untuk memeriksa dan memutus suatu perkara yang diajukan kepadanya dengan dalih bahwa hukumnya

---

<sup>115</sup> Bambang Sutyoso dan Sri Hastuti Puspitasari, *Aspek-Aspek Perkembangan Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia*, cet I, (Yogyakarta: UII Press, 2005), hlm. 1.

<sup>116</sup> H.TB.Eddy Mangkuprawira, S,H dan Bustamar Ayza, S,H., MM., dalam Modul Peradilan Administrasi Pajak, Universitas Indonesia, Departemen Ilmu Administrasi Pajak, 2007.

tidak atau kurang jelas. Dalam menjalankan fungsi dan wewenangnya, diperlukan kekuasaan kehakiman yang *independent*. Masalah tersebut telah diatur secara konsitusional dalam Pasal 24 Ayat (1) UUD 1945 (Perubahan Ketiga), yang menyatakan bahwa, “Kekuasaan Kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan.”<sup>117</sup> Sejalan dengan amanat UUD 1945 (Perubahan Ketiga) tersebut, dalam Penjelasan Pasal 1 UU No.4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman dijelaskan bahwa:

“Kekuasaan kehakiman yang merdeka dalam ketentuan ini mengandung pengertian bahwa kekuasaan kehakiman bebas dari segala campur tangan pihak kekuasaan ekstra yudisial, kecuali dalam hal sebagaimana disebut dalam Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945.”<sup>118</sup>

Dari uraian diatas, jelas bahwa baik secara konstitusional maupun berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, terdapat jaminan yang kuat terhadap kedudukan kekuasaan kehakiman yang mandiri dalam melaksanakan tugas dan wewenangnya.

Dalam Pasal 24 Ayat (2) UUD 1945 (Perubahan Ketiga) dinyatakan:

“kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada dibawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan sebuah Mahkamah Konstitusi.”<sup>119</sup>

Pembagian kekuasaan kehakiman diatas juga ditegaskan dalam Pasal 10 Ayat (1) dan Ayat (2) Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman. Berdasarkan ketentuan-ketentuan diatas, maka kekuasaan kehakiman di Indonesia saat ini dilakukan oleh dua institusi penyelenggara kekuasaan kehakiman, yaitu Mahkamah Agung serta badan peradilan dibawahnya dan oleh Mahkamah Konstitusi.

<sup>117</sup> Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Setelah Perubahan),Ps.24 Ayat (1).

<sup>118</sup> Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman, UU No.4 LN No.8 Tahun 2004,TLN No.4358, Penjelasan Ps.1

<sup>119</sup> Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Setelah Perubahan),Ps.24 Ayat (2).

Dalam penyelenggaraan kekuasaan kehakiman tersebut, Mahkamah Agung berkedudukan sebagai pengadilan negara tertinggi dari keempat lingkungan peradilan di bawahnya. Oleh karena itu, Mahkamah Agung melakukan pengawasan tertinggi terhadap penyelenggaraan peradilan di semua lingkungan peradilan di bawahnya dalam menjalankan kekuasaan kehakiman.<sup>120</sup>

### III.1.3.2. Peradilan Dalam Hukum Pajak

Salah satu perangkat hukum yang member jaminan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak adalah Badan Peradilan Pajak. Untuk memudahkan pemahaman tentang peradilan pajak, terlebih dahulu akan diberikan beberapa definisi tentang peradilan sebagaimana dibawah ini.

Dalam kutipan buku Sjahan Basan berpendapat bahwa penggunaan istilah pengadilan pengadilan ditujukan kepada badan atau wadah yang memberikan peradilan, sedangkan peradilan menunjuk kepada proses memberikan keadilan dalam rangka menegakkan hukum.<sup>121</sup> Kemudian menurut Apeldoorn:

Peradilan ialah keputusan perselisihan oleh suatu instansi yang tidak mempunyai kepentingan dalam perkara maupun tidak merupakan bagian dari pihak yang berselisih, tetapi berdiri sendiri di atas perkara, dan menyelesaikan pokok perselisihan dibawah suatu peraturan umum.<sup>122</sup>

Menurut Van Praag, “Peradilan ialah penentuan berlakunya suatu peraturan hukum pada suatu peristiwa yang konkret, bertalian dengan adanya suatu perselisihan.”<sup>123</sup> Dari beberapa pengertian yang diberikan oleh beberapa ahli di atas dapat diambil kesimpulan mengenai unsur-unsur dari suatu peradilan, yaitu:<sup>124</sup>

- a. Sebagai suatu organisasi yang dibentuk negara;
- b. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum dan dapat diterapkan pada suatu persoalan;

<sup>120</sup> Bambang Sutyoso dan Sri Hastuti Puspitasari, *Aspek-Aspek Perkembangan Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia*, cet I, (Yogyakarta: UII Press, 2005), hlm. 43-44.

<sup>121</sup> Sjahan Basan, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi Di Indonesia*, (Bandung: Alumni, 1989), hal. 23.

<sup>122</sup> Rochmat Soemitro, *Masalah Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, (Bandung: PT. Eresco, 1964), hal. 6.

<sup>123</sup> *Ibid.* hal. 6

<sup>124</sup> *Ibid.* hal. 7

- c. Adanya suatu perselisihan hukum yang nyata;
- d. Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan;
- e. Bertujuan untuk menyelesaikan perselisihan hukum.

Berdasarkan beberapa pengertian peradilan dari ahli hukum dan unsur-unsur dari suatu peradilan diatas dapat disimpulkan bahwa, pengertian peradilan pajak dalam arti luas adalah suatu proses penyelesaian semua bentuk sengketa pajak, baik oleh pejabat administrasi pajak maupun oleh badan peradilan pajak yang *independent*, yang mempunyai unsur-unsur sebagai berikut:

- a. Merupakan suatu organisasi yang dibentuk oleh negara dalam arti sistem dengan wadah atau tempat yang bernama pengadilan
- b. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum, seperti undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan daerah, dan sebagainya khususnya dibidang hukum pajak;
- c. Adanya suatu perselisihan hukum pajak yang nyata seperti keberatan terhadap Surat Ketetapan Kurang Bayar, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan atas pelaksanaan undang-undang penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;
- d. Ada sekurang-kurangnya dua pihak yang bersengketa, seperti wajib pajak melawan fiskus atau Direktorat Jendral Pajak.
- e. Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan, yaitu badan peradilan pajak yang mempunyai wewenang memutus perselisihan-perselisihan di bidang perpajakan.

Sedangkan dalam arti sempit, peradilan pajak adalah proses penyelesaian sengketa pajak oleh badan peradilan pajak yang independen yang dibentuk berdasarkan undang-undang. Selama ini badan peradilan pajak telah mengalami 3(tiga) kali perubahan bentuk dan kewenangan dalam menyelesaikan sengketa pajak, yaitu:

1. Majelis Pertimbangan Pajak (1915 s/d 1997), yang hanya mempunyai kewenangan dalam hal banding pajak.
2. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (1997 s/d 2001), yang mempunyai kewenangan banding pajak dan gugatan pelaksanaan penagihan pajak.
3. Pengadilan Pajak (2002), yang mempunyai kewenangan banding pajak, gugatan pelaksanaan penagihan pajak, dan gugatan pelaksanaan keputusan perpajakan.

Kemudian Rochmat Soemitro merumuskan bahwa, peradilan pajak sebagai suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud member keadilan dalam sengketa pajak baik kepada Wajib Pajak maupun kepada pemungut pajak (pemerintah) sesuai ketentuan undang-undang, dimana proses itu merupakan rangkaian perbuatan yang dilakukan Wajib Pajak atau pemungut pajak dihadapan suatu instansi (administrasi atau pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa.<sup>125</sup>

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa penyelesaian sengketa pajak di Indonesia meliputi, baik peradilan administrasi murni maupun peradilan administrasi tidak murni, yaitu:

1. Peradilan administrasi murni seperti penyelesaian sengketa pajak, dahulu oleh Majelis Pertimbangan Pajak dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, dan sekarang oleh Pengadilan Pajak.
2. Peradilan administrasi tidak murni, seperti pembentukan dan atau pembatalan ketetapan pajak oleh Direktur Jendral Pajak (Pasal 16 UU No.16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).

---

<sup>125</sup> Pengertian ini dikemukakan oleh Rochmat Soemitro (tanpa kutipan) yang dikutip dari buku Dewi Kania Sugiharti, Perkembangan Peradilan Pajak Di Indonesia, cet.1.(Bandung:Rafika Aditama,2005),hal.4.

### III.2. Kedudukan dan Keberadaan Pengadilan Pajak di Indonesia

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, Kekuasaan Kehakiman dalam ketentuan dalam Pasal 2 tersebut menegaskan bahwa Pengadilan Pajak sebagai badan peradilan melaksanakan fungsi dan wewenangnya guna menegakkan hukum dan keadilan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 24 Ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 (Perubahan ketiga), dan juga untuk menegaskan bahwa Pengadilan Pajak merupakan badan peradilan administrasi umum dimana lembaga ini independen, bukan merupakan bagian salah satu pihak yang bersengketa. Hal ini diperjelas lagi dalam penjelasan pasal yang sama yang mengatakan bahwa Pengadilan Pajak adalah Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2002, dan merupakan Badan Peradilan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999. Dengan demikian Pengadilan Pajak menurut Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 berkedudukan sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman khususnya dibidang perpajakan.

Di sisi lain menurut Y. Sri Pudyatmoko, Pasal 2 tersebut apabila dicermati juga mengandung arti bahwa Pengadilan Pajak merupakan instrument yang dapat digunakan sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk mendapatkan keadilan, yakni untuk melindungi kepentingan Wajib Pajak. Dalam konteks dimensi relasi antara para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak, di mana di dalamnya melibatkan pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku wajib pajak atau penanggung pajak, maka Pengadilan Pajak menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang pajak.<sup>126</sup>

Oleh karena itu, misi yang dijalankan oleh Pengadilan Pajak tentu terutama adalah untuk memberikan perlindungan bagi rakyat agar tidak diperlakukan semena-mena dan tetap mendapatkan perlindungan hukum yang

---

<sup>126</sup>Y.Sri.Pudyatmoko,.Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak.Cetakan pertama.2002.Jakarta: PT.Gramedia Pustaka Utama.hal.52.

memadai, mengingat pemerintah selaku penguasa memiliki kewenangan atas hukum publik yang istimewa, yang dapat menentukan secara sepihak, maka perlindungan hukum tersebut sarana khususnya di bidang pajak adalah Pengadilan Pajak.<sup>127</sup>

Pengadilan Pajak yang ada saat ini berkedudukan di Ibukota Negara, sebagaimana dituliskan dalam Pasal 3 UU No.14 Tahun 2002.<sup>128</sup> Dengan demikian, Pengadilan Pajak itu selalu berada di Jakarta, namun untuk memperlancar dan mempercepat penanganan sengketa pajak, tempat sidang dapat dilakukan di tempat lain yang ditetapkan oleh Ketua Pengadilan Pajak.<sup>129</sup> Dalam ketentuan Pasal 4 UU No.14 Tahun 2002 dikatakan bahwa Sidang Pengadilan Pajak dilakukan di tempat kedudukannya dan apabila dipandang perlu dapat dilakukan di tempat lain. Tempat sidang sebagaimana dimaksud di atas ditetapkan oleh Ketua. Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU No.14 Tahun 2002 mengatakan bahwa pada hakekatnya tempat sidang Pengadilan Pajak dilakukan di tempat kedudukannya.<sup>130</sup> Namun, dengan pertimbangan untuk memperlancar dan mempercepat penanganan Sengketa Pajak, tempat sidang dapat dilakukan di tempat lain. Hal ini sesuai dengan prinsip penyelesaian perkara yang dilakukan dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan<sup>131</sup>.

Secara normatif, Pengadilan Pajak sebagai pelaku kekuasaan kehakiman berada dalam salah satu lingkungan peradilan yang telah ada sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Ayat (2) UUD 1945 (Perubahan Ketiga) Jo. Pasal 10 UU No.4 Tahun 2004. Apabila ditinjau dari karakteristik dan substansi sengketa yang diselesaikan oleh Pengadilan Pajak yang mengandung unsur publik, maka lebih tepat jika Pengadilan Pajak ditempatkan sebagai bagian khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.<sup>132</sup> Dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 baik dalam pasal-pasal maupun penjelasannya, tidak ditemukan ketentuan yang mewajibkan atau menyatakan secara jelas keberadaan Pengadilan

<sup>127</sup> Dalam wawancara dengan Hakim Pajak Ibu Ir.Serirama Butarbutar,S.E.,S.H.,Msi.

<sup>128</sup> Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, Nomor 14 Tahun 2002, ps.3.

<sup>129</sup> Ibid.,Ps.4 Ayat (1) dan Ayat (2) Jo. Penjelasan Pasal 4 Ayat (1).

<sup>130</sup> Ibid.

<sup>131</sup> Y.Sri.Pudyatmoko,.Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak.Cetakan pertama.2002.Jakarta: PT.Gramedia Pustaka Utama.hal.52.

<sup>132</sup> Wiratni Ahmadi, Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU NO.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak) cet. 1,(Bandung: Refika Aditama, 2006), hal.46.

Pajak dalam lingkungan peradilan yang ada. Pasal 5 UU No.14 Tahun 2002 hanya menyebutkan tentang pembinaan teknis peradilan dalam Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan finansialnya dilakukan oleh Departemen Keuangan.<sup>133</sup>

Dalam rapat kerja Panitia Khusus (Pansus) yang dahulu membahas mengenai Rancangan Undang-Undang Pengadilan Pajak, diberikan tiga opsi mengenai kedudukan Pengadilan Pajak ini nantinya, yaitu:<sup>134</sup>

- Peradilan Pajak berada dalam lingkungan peradilan TUN dan setara kedudukannya dengan Pengadilan TUN. Jadi peradilan pajak tidak berdiri sendiri atau menambah peradilan lainnya disamping yang sudah ada;
- Peradilan Pajak berada di bawah lingkungan peradilan khusus, yang kedudukannya setara dengan Pengadilan Hak Asasi Manusia dan Pengadilan Korupsi. Peradilan khusus itu sendiri merupakan bagian dari lingkungan Peradilan Umum.
- Peradilan Pajak sebagai peradilan khusus yang berada di bawah lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Dari ketiga opsi ini, telah disetujui opsi yang pertama. Namun, sampai UU no.14 Tahun 2002 disahkan, tetap tidak ada kejelasan yuridisnya karena dalam UU No.14 Tahun 2002 tidak mengatur tentang hal ini. Kedudukan dari Pengadilan Pajak tersebut, kemudian dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 15 Ayat (1) UU No.4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menyebutkan:

“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 dalam lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak dilingkungan peradilan tata usaha negara.”<sup>135</sup>

<sup>133</sup> Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, Nomor 14 Tahun 2002, ps.5 Ayat (1) dan (2).

<sup>134</sup> “Peradilan Pajak Tidak Berdiri Sendiri,” <http://epaper.kompas.com/>, 3 Juli 2001.

<sup>135</sup> Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman, Penjelasan Pasal 15 Ayat (1).

Selain itu, ditegaskan dalam Pasal 27 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.”<sup>136</sup>

Selain itu, kedudukan Pengadilan Pajak tersebut ditegaskan kembali dalam Penjelasan Pasal 9A Undang-Undang Tahun 2004 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara, yang menyatakan bahwa “yang dimaksud dengan “pengkhususan” adalah diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, misalnya Pengadilan Pajak.”<sup>137</sup> Dan juga, ditegaskan kembali dalam pasal 27 Ayat (2) UU No.28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, yaitu “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.”<sup>138</sup> Dengan demikian berdasarkan ketentuan perundang-undangan diatas, secara normatif Pengadilan Pajak merupakan pengkhususan pengadilan dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Tetapi seperti itu sama sekali tidak diatur di dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 itu sendiri. Hal ini agak berbeda dengan apa yang ada dalam Pengadilan Niaga dan Pengadilan HAM. Pasal 280 ayat (1) Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1998 tentang Kepailitan mengatakan bahwa Pengadilan Niaga berada di lingkungan Peradilan Umum. Demikian pula setelah Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1998 tersebut dicabut, Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang, di dalam Pasal 1 angka 7 juga menentukan bahwa yang dimaksud pengadilan adalah pengadilan niaga dalam lingkungan peradilan umum. Karena itu hal ini perlu

---

<sup>136</sup> Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Ps.27 (2).

<sup>137</sup> Undang-Undang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara, Penjelasan UU No.9A, LN No.35 Tahun 2004, TLN No.4380.

<sup>138</sup> Undang-Undang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, UU No.28, LN No.85 Tahun 2007, TLN No.4740, Ps.27 Ayat (2).

mendapat perhatian terhadap Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak itu sendiri di masa yang akan datang.<sup>139</sup>

Perpajakan merupakan urusan pemerintahan dalam bidang keuangan negara. Dengan demikian keputusan-keputusan dalam bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang (pejabat administrasi negara) merupakan keputusan yang bersifat pelaksanaan pemerintahan. Karena keputusan tersebut mengenai bidang perpajakan dan dikeluarkan oleh pejabat administrasi negara, maka keputusan tersebut merupakan keputusan administrasi dibidang perpajakan. Pada dasarnya, sengketa pajak merupakan sengketa yang terjadi antara pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku Wajib Pajak, sebagai akibat dikeluarkannya keputusan administrasi dibidang perpajakan yang dirasa merugikan kepentingan Wajib Pajak. Dengan melihat spesifikasi sengketa pajak yang mempersoalkan mengenai keputusan administrasi dibidang perpajakan yang dianggap merugikan masyarakat, maka hal tersebut menjadi alasan yang cukup kuat untuk memasukkan sengketa pajak menjadi bagian dari sengketa administrasi pemerintahan yang oleh Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 dikenal sebagai “sengketa tata usaha negara”. Hal ini berarti, keputusan-keputusan yang menjadi obyek sengketa pajak tersebut juga termasuk dalam pengertian tata usaha negara yang dimaksud UU No.5 Tahun 1986, karena keputusan tersebut dikeluarkan dalam rangka pelaksanaan pemerintahan dibidang keuangan negara khususnya perpajakan. Oleh karenanya kedudukan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara adalah tepat.

Kedudukan Pengadilan Pajak sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman tidak dibarengi dengan keberadaan atau eksistensi Pengadilan Pajak itu sendiri. Hal ini karena keberlakuan Pengadilan Pajak tidak murni bedasar kepada UU No.14 Tahun 1970 Tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan UU No.4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman,<sup>140</sup> akan tetapi masih mengacu pada UU No.16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan

---

<sup>139</sup>Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak. Cetakan pertama. 2002. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama. hal. 54.

<sup>140</sup> Hal ini sebagaimana disebutkan dalam bagian Mengingat Angka 2 UU No.4 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Undang-Undang No.28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Setidaknya terdapat 3 (tiga) alasan mengapa Pengadilan Pajak tidak murni sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman sebagaimana dimaksud dalam UU No.4 Tahun 2004, yaitu:<sup>141</sup>

- a. Selain menyebutkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 sebagai dasar hukum, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 juga menyebutkan Pasal 23A UUD 1945 Perubahan ketiga sebagai dasar hukum.<sup>142</sup> Pasal 23A UUD 1945 Perubahan Ketiga terdapat dalam Bab VIII mengenai Hal Keuangan sebagai fungsi dibidang eksekutif, sedangkan kekuasaan kehakiman (fungsi Yudikatif) diatur dalam Bab IX. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa Pengadilan Pajak tersebut menjalankan dua fungsi sekaligus, yaitu pelaksanaan fungsi dibidang keuangan negara dalam lingkup fungsi pelaksanaan kekuasaan kehakiman dan sebaliknya yaitu pelaksanaan kekuasaan kehakiman dalam lingkup fungsi pelaksanaan keuangan negara.<sup>143</sup> Disisi lain, lembaga eksekutif dan lembaga yudikatif merupakan lembaga-lembaga penyelenggara negara yang berdiri sendiri dengan fungsi dan wewenangnya masing-masing.
- b. Pada dasarnya, putusan-putusan yang diberikan dalam sengketa pajak pada tingkat banding berdasar pada koreksi-koreksi oleh Pengadilan Pajak. Bahkan, Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan memperbaiki Surat Ketetapan Direktur Jendral Pajak jika terjadi kesalahan penghitungan, dimana hal ini seharusnya dilakukan oleh instansi atasan bukan oleh lembaga peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman (fungsi yudikatif).

<sup>141</sup> Ali Kadir, Ekstensi Peradilan Pajak Di Indonesia Perkembangan Dan Permasalahannya (Makalah disampaikan pada kuliah umum HUKUM Pajak FHUI Depok, 12 Nonember 2002) hal.21. dikutip dalam Akhmad Riski Rasyid, "Keberadaan Pengadilan Pajak Dalam Lingkungan Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia," (Skripsi Universitas Indonesia, Depok, 2003), hal.105.

<sup>142</sup> Lihat Bagian Mengingat Angka 1 UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

<sup>143</sup> Kadir, op.cit., hal.22 dikutip dalam Rasyid, op.cit., hal.107.

- c. Keharusan pembayaran sebesar 50% ( lima puluh persen ) dari jumlah pajak yang terutang terlebih dahulu dalam mengajukan banding,<sup>144</sup> memperjelas fungsi Pengadilan Pajak dalam hal penagihan pajak. Pada dasarnya masalah penagihan pajak sepenuhnya menjadi urusan eksekutif, sehingga tidak ada alasan untuk mengkaitkan dengan urusan yudikatif.<sup>145</sup>

Dengan demikian berdasarkan penjelasan diatas maka dilihat dari kedudukannya, Pengadilan Pajak tidak murni sebagai badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman, karena terdapat tugas-tugas eksekutif yang dilaksanakan oleh Pengadilan Pajak.

Dalam hal pembinaan di lingkungan Pengadilan Pajak, pembinaan dilakukan secara terpisah. Mengenai masalah pembinaan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 mengaturnya di Bagian Keempat, yakni dalam Pasal 5. Pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung, sementara pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan. Dengan demikian, pembinaan ini mengikuti pola mirip seperti dalam Pengadilan dalam empat lingkungan Peradilan yang ada di Indonesia sebelum ini, yakni pada waktu UU No.14 Tahun 1970 masih berlaku.<sup>146</sup>

Pembinaan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung terutama menyangkut teknis penanganan perkara yang dilakukan oleh Pengadilan Pajak, sementara pembinaan yang menyangkut organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan.<sup>147</sup> Hal ini mengakibatkan adanya suatu pemisahan dalam hal pembinaan dengan Pengadilan lainnya, bahwa Pengadilan Pajak masih ada di bawah Departemen Keuangan menyangkut organisasi, administrasi, dan keuangan, sedangkan Pengadilan lainnya di bawah Mahkamah Agung. Pembinaan sebagaimana dimaksud, menurut penjelasan Undang-Undang Dasar Pasal 24 ayat

---

<sup>144</sup> Pasal 36 Ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

<sup>145</sup> Malimar, 101 Putusan Majelis Pertimbangan Pajak (Bandung: PT Eresco, 1974), hal. 106.

<sup>146</sup> Sri.Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak. Cetakan pertama. 2002. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama. hal. 54.

<sup>147</sup> Ibid. hal. 55

(2) tidak boleh mengurangi kebebasan hakim untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.

Dalam hal ini, perlu diingat bahwa salah satu pihak dalam sengketa pajak adalah jajaran dari Departemen Keuangan. Sejak UU No.19 Tahun 1964 sebagaimana telah diubah berturut-turut menjadi UU No.14 Tahun 1970 dan yang terakhir adalah UU No.35 Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman adalah dengan tujuan kemandirian di bidang yudikatif. Perubahan yang demikian tentu saja didasarkan pada kesadaran bahwa setiap pengadilan harus melaksanakan tugas dan fungsinya secara bebas tanpa pengaruh siapa pun dan dari mana pun (*impartial*).

Perubahan tersebut menyatakan bahwa segala urusan mengenai peradilan baik baik yang menyangkut teknis yudisial maupun urusan organisasi, administrasi, dan finansial berada di bawah satu atap di bawah kekuasaan Mahkamah Agung. Kebijakan ini sudah harus dilaksanakan paling lambat 5 (lima) tahun sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 Tentang Ketentuan Pokok Kehakiman sebagaimana yang kemudian diganti dengan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman. Undang-Undang ini menjadi payung hukum bagi semua peradilan di Indonesia, sehingga seharusnya Pengadilan Pajak juga bernaung di bawahnya.<sup>148</sup>

Penulis berpendapat jika UU No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ini dikaitkan dengan UUD 1945 Pasal 24(2) dan UU No.4 Tahun 2004 Pasal 10 (2), Pasal 11 ayat (2), Pasal 13 ayat (1) dan Pasal (15) ayat (1) yang telah diubah terakhir dengan UU No.48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, dalam hal ini memang Pengadilan Pajak belum memenuhi syarat sebagai sebuah badan peradilan (termasuk peradilan khusus) yang dapat dikategorikan sebagai salah satu badan peradilan yang sesungguhnya dapat melaksanakan Kekuasaan Kehakiman harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- Eksistensinya diatur dengan undang-undang.
- Badan Peradilan yang dibentuk tersebut harus berada dalam salah satu lingkungan peradilan dari empat lingkungan peradilan yang ada.

---

<sup>148</sup> Ibid.56.

- Semua badan peradilan dalam empat lingkungan peradilan berpuncak pada MA.
- Organisasi, administrasi, dan finansial berada di bawah kekuasaan dan pengawasan MA.

Akan tetapi harus disadari bahwa UU No.14 Tahun 2002 telah terlebih dahulu lahir dari UU No.4 Tahun 2004 yang telah diubah dengan UU No.48 Tahun 2009 tersebut.

Oleh karena itu, langkah harmonisasi hukum yang diambil dalam jangka panjang adalah tidak hanya merevisi UU No.4 Tahun 2004 jo UU No.48 Tahun 2009 itu sendiri dengan cara menambah satu lingkungan peradilan baru yaitu lingkungan peradilan khusus dibawah MA. Tentu saja kebijakan ini terkait dengan keharusan amandemen UUD 1945 Pasal 24 ayat (2), dengan menambah kata “lingkungan peradilan khusus” setelah kata Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam jangka pendek dapat mengubah UU No.14 Tahun 2002 dengan menempatkan Pengadilan Pajak sebagai lembaga peradilan khusus dilingkungan peradilan administrasi negara yang berada di bawah kendali MA sepenuhnya termasuk masalah organisasi, administrasi, dan keuangan. Dengan kata lain kewenangan atas masalah organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak yang selama ini berada di bawah Kementerian Keuangan dialihkan ke MA.

### **III.2.1. Kewenangan Pengadilan Pajak Menurut UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak**

Kewenangan Pengadilan Pajak diatur dalam Pasal 31 dan Pasal 32 UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, yaitu.<sup>149</sup>

- 1) Dalam hal banding, Pengadilan Pajak hanya berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selain itu, Pengadilan Pajak dapat pula memeriksa dan memutus permohonan banding atas keputusan dan/atau

<sup>149</sup> Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002.,Pasal 31 Jo.Pasal 32 Jo.Penjelasan Pasal 31 Ayat (2).

ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait mengatur demikian, sebagaimana dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 31 Ayat (2) UU No.14 Tahun 2002;

- 2) Dalam hal gugatan, Pengadilan Pajak berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak, atau keputusan pembetulan, atau keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 Ayat (2) UU No.6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas UU No.6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; dan
- 3) Pengadilan Pajak berwenang mengawasi kuasa hukum yang memberikan bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa dalam sidang-sidang Pengadilan Pajak.

Berdasarkan ketentuan Pasal 31 dan Pasal 32 UU No.14 Tahun 2002 diatas dapat disimpulkan bahwa, kewenangan Pengadilan Pajak meliputi kewenangan dalam penyelesaian sengketa pajak (yaitu berwenang untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam hal banding dan gugatan) dan kewenangan dalam mengawasi kuasa hukum yang memberikan bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak.

### **III.2.2. Upaya Hukum Dalam Peradilan Pajak**

Ketentuan pasal 33 Ayat (1) UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak menyebutkan bahwa: “Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan Tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.”<sup>150</sup> Kemudian, dalam Pasal 77 Ayat (1) UU No.14 Tahun 2002 ditegaskan bahwa: “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.”<sup>151</sup> Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama, artinya Pengadilan Pajak akan memeriksa dan memutus sengketa pada tingkat

<sup>150</sup> Undang-Undang No.14 Tahun 2002 Pasal 33 Ayat (1) Tentang Pengadilan Pajak.

<sup>151</sup> Ibid.,Ps.77 Ayat (1)

pertama seperti halnya Pengadilan Tata Usaha Negara, Pengadilan Agama, Pengadilan Negeri yang berkedudukan sebagai pengadilan tingkat pertama dalam lingkungan peradilan masing-masing.

- 2) Pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat akhir, artinya Pengadilan Pajak akan memeriksa dan memutus sengketa pada tingkat terakhir. Dengan demikian, pemeriksaan atas sengketa pajak hanya dilakukan oleh Pengadilan Pajak dan tidak dapat dilakukan pemeriksaan kembali oleh badan peradilan lain, kecuali putusan tidak dapat diterima yang menyangkut kewenangan atau kompetensi. Oleh karena itu, putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir (final) dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

Mengenai kedudukan Pengadilan Pajak diatas dan sifat putusannya, Penjelasan Umum UU No.14 Tahun 2002 menguraikan alasan sebagai berikut:

Penyelesaian sengketa pajak harus dilakukan dengan adil melalui prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana. Oleh karena itu, dalam Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap. Meskipun demikian, masih dimungkinkan untuk mengajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung merupakan upaya hukum luar biasa, disamping akan mengurangi jenjang pemeriksaan ulang vertikal, juga penilaian terhadap kedua aspek pemeriksaan yang meliputi aspek penerapan hukum dan aspek fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa perpajakan, akan dilakukan sekaligus oleh Mahkamah Agung.<sup>152</sup>

Berdasarkan ketentuan Pasal 33 Ayat (1) Jo. Pasal 77 Ayat (1) Jo. Penjelasan Umum Alinea ke-2 UU No.14 Tahun 2002 tersebut dapat disimpulkan bahwa, setelah sengketa pajak diputus oleh Pengadilan Pajak baik dalam hal gugatan sengketa pajak tersebut maupun banding maka putusan atas sengketa pajak tersebut langsung berkekuatan hukum tetap, karena penyelesaian sengketa pajak pada Pengadilan Pajak merupakan penyelesaian sengketa pajak tingkat

---

<sup>152</sup> Ibid.,Penjelasan Umum alinea ke-2.

pertama dan terakhir melalui suatu wadah pengadilan dalam lingkungan di bawah Mahkamah Agung.

Oleh karena itu, putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak atas suatu sengketa pajak bersifat final. Dengan demikian, pada dasarnya putusan Pengadilan Pajak tersebut langsung dapat dilaksanakan tanpa memerlukan lagi keputusan dari pejabat yang berwenang,<sup>153</sup> kecuali putusan dimaksud menyebabkan kelebihan pembayaran pajak oleh Wajib Pajak. Dalam hal ini Kepala Kantor Pelayanan Pajak masih harus menerbitkan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak, agar Wajib Pajak dapat memperoleh kelebihan dimaksud, sebagaimana yang dimaksud dalam Penjelasan Pasal 86 UU No.14 Tahun 2002. Hal ini mengakibatkan terhadap Putusan Pengadilan Pajak tersebut, tertutup upaya hukum biasa yang dapat dilakukan oleh pihak-pihak yang bersengketa, seperti banding dan kasasi. Jika pihak-pihak yang bersengketa merasa tidak puas dengan putusan Pengadilan Pajak yang sudah berkekuatan hukum tetap tersebut, mereka dapat mengajukan upaya hukum Peninjauan Kembali atas putusan tersebut kepada Mahkamah Agung sebagai upaya hukum luar biasa, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 77 Ayat (3) UU No.14 Tahun 2002.

Terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang tidak dapat diajukan upaya hukum selain Peninjauan Kembali, juga ditegaskan dalam Pasal 80 Ayat (2) UU No.14 Tahun 2002 yang menyebutkan “Terhadap putusan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding, atau kasasi.”<sup>154</sup> Ketentuan diatas menunjukkan bahwa, dalam penyelesaian sengketa pajak tidak ada upaya hukum kasasi ke Mahkamah Agung karena banding dan kasasi atas putusan Pengadilan Pajak tidak diperkenankan oleh Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka sebelum putusan Pengadilan Pajak berkekuatan hukum tetap tidak terdapat pemeriksaan ulang atas fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa pajak (banding) dan tidak terdapat pemeriksaan atas penerapan hukum yang mendasari dikeluarkannya putusan Pengadilan Pajak tersebut (kasasi). Oleh karena itu pada tingkat Peninjauan Kembali, Mahkamah Agung diberikan

---

<sup>153</sup> Ali Purwito M. dan Rukiah Komariah., *Pengadilan Pajak Proses Keberatan Dan Banding Edisi Revisi* (Lembaga Kajian Hukum Fiskal Fakultas Hukum Universitas Indonesia,2007),hal.104.

<sup>154</sup> Undang-Undang No.14 Tahun 2002 Pasal.80 Ayat (2).

wewenang untuk sekaligus memeriksa aspek penerapan hukum dan aspek fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa pajak. Hal ini juga dilakukan untuk mengurangi jenjang pemeriksaan ulang vertikal atas penyelesaian sengketa pajak, sebagaimana dijelaskan dalam Penjelasan Umum UU No.14 Tahun 2002.

Dengan demikian, sama halnya dengan upaya hukum dalam sistem peradilan pada umumnya, upaya hukum dalam peradilan pajak juga dibagi dua yaitu, upaya hukum biasa dan upaya hukum luar biasa. Upaya hukum biasa terdiri dari keberatan, banding, dan gugatan. Sedangkan, upaya hukum luar biasa adalah melalui Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung.

### III.3. Praktek Pengadilan Pajak di Mancanegara

Sistem kekuasaan kehakiman berbeda-beda antara satu negara dan negara lainnya di dunia. Apabila diperhatikan model Pengadilan pada negara-negara maju, maka dapat dipahami, bahwa pengadilan khusus telah lama dikenal sebagaimana terdapat di negara-negara yang menganut paham *common law-aglo saxon* tidak ada perbedaannya antara warga masyarakat dan pejabat pemerintah yang berhadapan dengan hukum. Sementara itu, pada negara yang menganut paham *civil law-Eropa kontinental* terdapat dua macam peradilan, yaitu peradilan umum bagi masyarakat biasa dan peradilan administratif bagi pejabat pemerintah.

Peradilan yang mengadili sengketa pajak terdapat dalam lingkup peradilan umum atau peradilan administratif dapat diamati pada negara yang sama menganut sistem *civil law* pun berbeda satu dengan yang lainnya. Berikut ini akan diberikan gambaran singkat mengenai lembaga peradilan pajak yang ada di mancanegara.<sup>155</sup>

#### III.3.1. Amerika Serikat<sup>156</sup>

Suatu sengketa perpajakan yang tidak dapat diselesaikan di tingkat lembaga eksekutif (*administrative remedies*) dapat diajukan kepada “*Court of Original Jurisdiction*” atau dikenal dengan nama “*Trial Courts*”. *Trial Court*

<sup>155</sup> Tulisan ini dikutip dari DR. Tjip Ismail, S.H., M.M., Eksistensi Pengadilan Pajak Di Era Global, “Pajak Dan Pungutan Lain Yang Bersifat Memaksa Untuk Keperluan Negara Diatur Dengan Undang-Undang, Jurnal Hukum Ilmiah, Hukum Bisnis, Vol.27-No.3, Tahun 2008, hal.52.

<sup>156</sup> Darussalam, “Kedudukan Pengadilan Pajak di Berbagai Negara”, www.ortax.org, diunduh pada tanggal 14 Juni 2011 pukul 15.00 WIB.

merupakan lembaga yudikatif tingkat pertama yang mengadili sengketa antara wajib pajak dan otoritas pajak. *Trial Courts* terdiri atas tiga, yaitu:

- *US Tax Court,*
- *US District Court,*
- *US Court of Federal Claims.*

Wajib Pajak dapat memilih salah satu dari tiga jenis ini untuk menyidangkan kasus perpajakan yang disengketakan. Apabila atas hasil putusan pengadilan tersebut, wajib pajak atau otoritas pajak merasa tidak puas maka sengketa tersebut dapat diteruskan kepada *Court of Appeals* atau *US Court of Appeals for the Federal Circuit*. Jika hasil putusan tersebut belum memuaskan, maka pihak-pihak yang bersengketa dapat meneruskannya ke Mahkamah Agung (*Supreme Court*).

Apabila di Indonesia Pengadilan Pajak diatur melalui Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka Amerika Serikat, Pengadilan Pajak diatur melalui *Article I of the Constitution of the United State*, dimana disebutkan Pengadilan Pajak “*tries and adjudicates controversies involving the existence of deficiencies or overpayments income, estate, and gift taxes in cases where deficiencies have determined by the Commisioner of Internal Revenue.*” Di Amerika Serikat, Pengadilan Pajak tersebut termasuk dalam lingkup pengadilan khusus (*specialized courts*).<sup>157</sup>

Pengadilan Pajak di Amerika Serikat yang termasuk dalam lingkup pengadilan khusus, sebagaimana disebut di atas tidak memiliki sistem pemeriksaan pengadilan melalui *yuri*. Sementara itu dalam hal terjadi upaya banding, maka hal tersebut dilaksanakan sebagaimana sistem peradilan banding umumnya. Peradilan banding akan berpedoman kepada temuan-temuan fakta yang ada kebijakan peradilan dari peradilan khusus tersebut.<sup>158</sup>

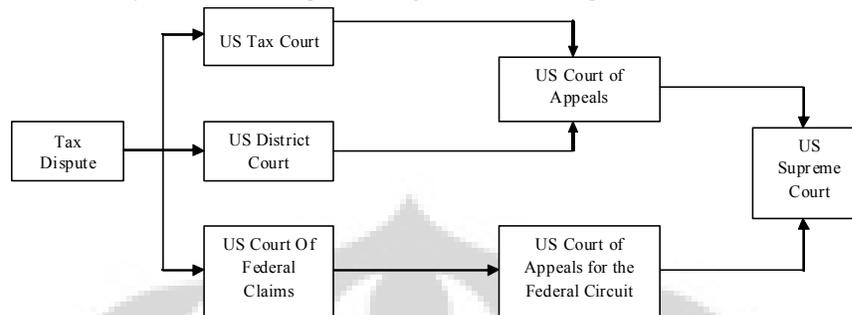
---

<sup>157</sup>Tulisan ini dikutip dari DR.Tjip Ismail, S.H.,M.M,Eksistensi Pengadilan Pajak Di Era Global, “Pajak Dan Pungutan Lain Yang Bersifat Memaksa Untuk Keperluan Negara Diatur Dengan Undang-Undang, Jurnal Hukum Ilmiah, Hukum Bisnis,Vol.27-No.3, Tahun 2008,hal.52.

<sup>158</sup> Ibid.

Tabel III.3.1.1.

## Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif AS



Berdasarkan tabel tersebut di atas, dapat diuraikan apabila terjadi sengketa pajak maka wajib pajak dapat menyelesaikannya di pengadilan tingkat pertama, seperti yang akan diuraikan di bawah ini adalah sebagai berikut:

*US Tax Court* adalah suatu pengadilan yang khusus hanya menangani sengketa perpajakan, dengan hakim yang sangat profesional. Hakim yang duduk dalam peradilan ini ditunjuk langsung oleh Presiden, terdiri atas 19 hakim anggota. Namun demikian, terhadap suatu kasus yang diajukan, hanya akan didengar oleh satu hakim yang kemudian menyampaikan pandangannya kepada hakim ketua untuk diputus. Berbeda dengan *US District Court* dan *US Court of Federal Claims* yang sama-sama dapat menyidangkan sengketa pajak, di *US Tax Court* ini tidak mengharuskan wajib pajak untuk membayar kekurangan pajak yang menjadi objek sengketa. *US Tax Court* tidak menyediakan juri dalam proses persidangan, dan hanya ada satu di seluruh Amerika Serikat. Akan tetapi, untuk melayani wajib pajak, para hakim yang ada di *US Tax Court* ini melakukan perjalanan ke seluruh negara bagian untuk mendengarkan kasus yang disengketakan.

*US District Courts* untuk kepentingan sistem peradilan Federal, negara Amerika Serikat dibagi kedalam 11 daerah yang disebut "*circuits*". *Circuits* dibagi lagi menjadi "*district*". Wajib Pajak dapat membawa sengketa pajaknya ke *US District Courts* berdasarkan wilayah tempat tinggalnya.

Apabila pada pengadilan tingkat pertama wajib pajak masih merasa kurang puas, maka dapat mengajukan banding ke *US Court of Federal Claims* adalah pengadilan yang menyidangkan kasus-kasus tertentu terhadap Pemerintah Federal, termasuk kasus restitusi. Pengadilan ini terdiri atas 16 hakim anggota dan tersebar

di seluruh negeri, akan tetapi biasanya bertemu di Washington. Dalam sengketa pajak yang disidangkan dalam *US Court of Federal Claims*, terhadap Wajib Pajak yang bersengketa diwajibkan terlebih dahulu untuk membayar pajak yang terutang, baru setelah itu mengajukan klaim atas pajak yang seharusnya tidak terutang tersebut. Dalam pengadilan ini tidak terdapat juri.

Putusan yang dikeluarkan oleh *US Trial Courts* (*US Tax Court, US District Court, US Court of Federal Claims*) dapat diajukan banding kepada pengadilan yang lebih tinggi yaitu *US Court of Appeals* dan *US Court of Appeals for the Federal Circuit*. Adapun *US Tax Court of Appeals* adalah pengadilan banding atas keputusan yang berasal dari *US Tax Court dan District Court*. Sedangkan untuk *US Court of Appeals for the Federal Circuit* adalah pengadilan banding atas putusan yang berasal dari *US Court of Federal Claims*. Terhadap putusan yang diterbitkan oleh *US Court of Appeals* dan *US Court of Appeal for the Federal Claims* dapat diajukan kasasi kepada *US Supreme Court*.

Dengan demikian pengadilan khusus termasuk pengadilan pajak, pertama, harus meningkatkan efisiensi, sebab perlunya keahlian dalam pengadilan khusus tersebut. Kedua, perlu adanya kemampuan untuk menyesuaikan peraturan-peraturan atau prosedur dengan situasi-situasi yang tertentu. Ketiga, perlu adanya pengembangan kualitas staff yang dapat menyediakan atau mengumpulkan data awal dan data yang telah diperiksa sesuai dengan sistem hukum dalam pengadilan khusus tersebut.<sup>159</sup>

### III.3.2. Belanda<sup>160</sup>

Apabila Wajib Pajak tidak puas atas putusan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur *Van Financien* (otoritas pajak), ia dapat mengajukan banding kepada salah satu dari lima Pengadilan Pajak (*Tax Court*) yang ada. Pada dasarnya, secara teknis, *Tax Court* ini merupakan cabang atau bagian dari lima regional *Courts of Appeal (Gerechtshoven)* yang menyidangkan sengketa banding yang berasal dari sembilan belas *District Courts (Rechtbanken)*. Terhadap putusan *Tax Court* dapat

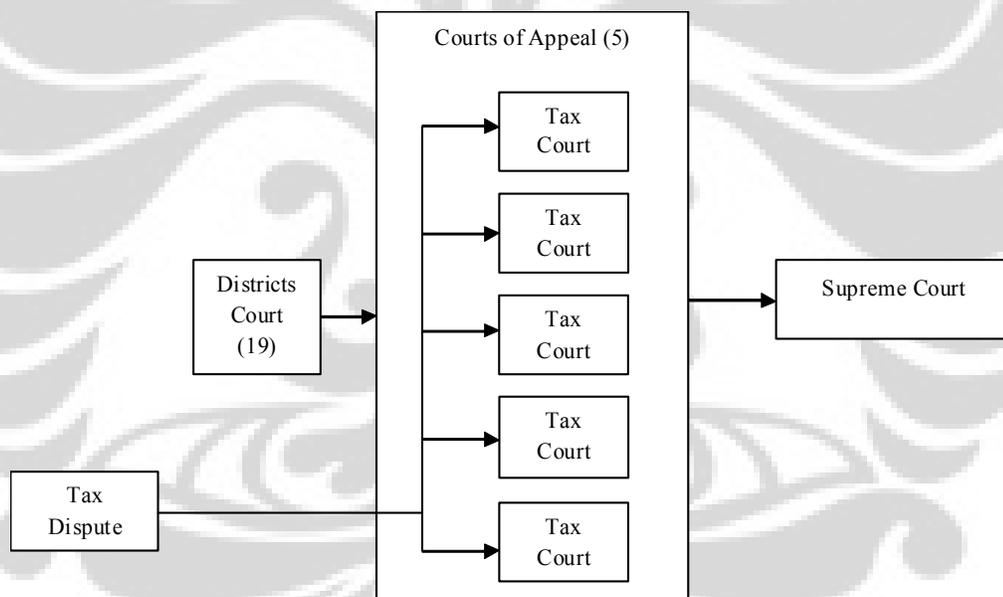
<sup>159</sup> Ibid

<sup>160</sup> Darussalam, "Kedudukan Pengadilan Pajak di Berbagai Negara", [www.ortax.org](http://www.ortax.org), diunduh pada tanggal 14 Juni 2011 pukul 15.00WIB.

diajukan banding kepada *Supreme Court* (dua dari empat divisi *Supreme Court* yang menangani kasus sengketa perpajakan). Dalam kasus penting, “*the advocates general*” (*official adviser*) dari *Supreme Court* akan memberikan opini sebelum diterbitkannya putusan.

Dalam hal apabila *Supreme Court* Belanda memenangkan wajib pajak dan otoritas pajak tidak setuju dengan putusan itu, maka Mahkamah Agung akan mengajukan kasus yang sama kepada *Supreme Court*. Jika *Supreme Court* tetap memenangkan wajib pajak maka otoritas pajak Belanda akan merubah ketentuan perpajakannya.

**Tabel III.3.2.1.**  
**Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif Belanda**



Berdasarkan tabel diatas, maka dapat dikatakan bahwa kedudukan Pengadilan Pajak di Belanda termasuk ke dalam lingkup Pengadilan Umum yang bernaung dalam payung Mahkamah Agung.

### III.3.3. Perancis<sup>161</sup>

Di Perancis menganut sistem peradilan kembar (*duality system, dualite de la juridiction*) yang tidak saling tergantung satu dengan yang lainnya dan menerapkan hukum yang berbeda. *Jurisdiction judiciaire* (peradilan umum) menerapkan hukum perdata, hukum perburuhan dan hukum dan hukum pidana berpuncak pada *Cour de Cassation* (Mahkamah Agung); Sedang *Tribunaux Administratifs* (Peradilan Administratif) menerapkan hukum administrasi dan berpuncak pada *Conceil d'Etat* (Dewan Pertimbangan Agung). Apabila terjadi sengketa kewenangan mengadili antara *jurisdiction judiciaire dan Tribunaux Administratifs* maka akan diselesaikan oleh *Tribunal des Conflits*, yang merupakan pengadilan kolegial yang komposisi anggotanya terdiri atas beberapa hakim Mahkamah Agung dan beberapa anggota Dewan Pertimbangan Agung dalam imbangan yang sama. Masalah sengketa pajak merupakan yuridiksi *Tribunaux Administratifs*. Hanya saja *Tribunaux Administratifs* di samping melaksanakan fungsi peradilan juga melaksanakan fungsi penasehat administrasi *prefet* (daerah).

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dikatakan bahwa Pengadilan Pajak di Perancis termasuk ke dalam Pengadilan Administrasi yang berada di dalam naungan Dewan Pertimbangan Agung, sehingga apabila terjadi sengketa pajak dan wajib pajak masih merasa kurang puas dapat mengajukan kasasi ke *Tribunal de Conflits* yang terdiri dari beberapa anggota hakim dari Mahkamah Agung dan Dewan Pertimbangan Agung dalam kedudukan yang sama.

### III.3.4. Kanada<sup>162</sup>

Atas suatu sengketa pajak yang telah diputus di tingkat otoritas pajak, wajib pajak dapat mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak (*Tax Court*). *Tax Court* di Canada merupakan lembaga peradilan yang independen dan terpisah dari Kanada *Customs and Revenue Agency (CRA)* dan departemen lainnya yang terdapat pada pemerintahan Kanada. Pengadilan Pajak di Kanada bermuara pada *Supreme Court*.

<sup>161</sup> Sjahrin Basah, Eksistensi dan Tolak Ukur badan Peradilan Administrasi di Indonesia, Rajawali, Jakarta, 1992, hal. 122-124.

<sup>162</sup> Darussalam, "Kedudukan Pengadilan Pajak di Berbagai Negara", www.ortax.org, diunduh pada tanggal 14 Juni 2011 pukul 17.00 WIB.

Pengadilan Pajak Kanada memiliki 24 Hakim dan 2 prosedur pengajuan banding atas suatu sengketa pajak. Adapun prosedur tersebut adalah sebagai berikut:

- Prosedur umum; dan
- Prosedur informal.

**Tabel III.3.4.1.**

**Penyelesaian Sengketa Pajak di Lembaga Yudikatif Kanada**



Pada dasarnya prosedur informal merupakan prosedur khusus, di mana hanya dapat digunakan apabila sebagai berikut:

- Jumlah keseluruhan sengketa pajak (tidak termasuk bunga) tidak lebih dari \$ 12000, atau
- Jumlah ketetapan sesuai dengan *Subsection 152 (1.1)*. Pajak Penghasilan tidak lebih dari \$ 24000, atau
- Subjek sengketa pajak yang akan dilakukan banding hanyalah jumlah bunga yang dikenakan sesuai dengan ketentuan Pajak Penghasilan.

Pada prosedur informal, wajib pajak tidak dapat mengajukan banding ke *Federal Court of Appeal*.

Berbeda dengan prosedur informal, dalam prosedur umum, apabila wajib pajak tidak merasa puas dengan Putusan *Tax Court* dapat mengajukan banding kepada *Federal Court of Appeal* ini dapat dilakukan kasasi kepada *Supreme Court*. Pengajuan kasasi kepada *Supreme Court* dibatasi hanya terhadap sengketa penerapan peraturan perundang-undangan atau atas gabungan antara penerapan peraturan perundang-undangan dan fakta pembuktian.

Berdasarkan uraian diatas pada akhirnya penulis berpendapat bahwa dari berbagai negara dan sistem perpajakannya masing-masing dalam penyelesaian sengketa perpajakan, diketahui bahwa badan peradilan yang menyidangkan sengketa pajak tersebut berada dalam ruang lingkup lembaga yudikatif, terdapat

dua tingkatan badan dalam hal yang menyidangkan sengketa perpajakan tersebut, yaitu pada pengadilan tingkat pertama dan yang kedua pada pengadilan tingkat banding, atas putusan baik ditingkat pertama maupun tingkat kedua dapat diajukan kasasi ke Mahkamah Agung.

Kata Independen, inilah yang dapat kita jadikan panutan dalam menegaskan posisi atau kedudukan dari Pengadilan Pajak yang ada di Indonesia. Pengadilan Pajak di Negara Kanada adalah Badan Peradilan yang Independen dalam penanganan Sengketa Pajak dan bermuara pada Mahkamah Agung, apabila sistem ini diterapkan di Indonesia akan menjadi barang baru dari sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia.

Apabila ingin dilihat pada kedudukan Pengadilan Pajak di Indonesia, meskipun tidak dikenal adanya kasasi, namun sesuai dengan UUD 1945 Pasal 24 ayat (2) bahwa Pengadilan Pajak berpuncak pada Mahkamah Agung dan termasuk kedalam lingkup peradilan dibawahnya. Hal ini dikarenakan pembinaan teknis peradilan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung, maka pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan Peninjauan Kembali.

Hal ini dapat diterapkan dengan menggunakan alternatif yang penulis kemukakan di atas yaitu mengamandemen UUD pasal 24 (2) dengan mencantumkan pengadilan pajak sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman yang kelima setelah pengadilan umum, pengadilan militer, pengadilan agama dan PTUN. Dan UU Pengadilan Pajak direvisi dengan mengganti kalimat pada pasal 5 (2) yang semula berbunyi “pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan” menjadi “pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Menteri Kehakiman ”. Sehingga jelas kedudukan Pengadilan Pajak berada dimana, yaitu termasuk 5 (lima) peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman dan dibawah MA. Dan seperti halnya Pengadilan Pajak di Negara Belanda yang merupakan cabang atau bagian dari lima regional *court of appeal (gerechtshoven)* yang menyidangkan sengketa banding yang berasal dari sembilan belas *district court (rechtbanken)*, kedudukan Pengadilan Pajak ini dapat diterapkan di Indonesia dengan menggunakan alternatif kedua yang di berikan oleh penulis. Tapi yang menjadi garis besar adalah muara dari proses peradilan ini

adalah MA (*supreme court*), dan apabila wajib pajak dan/atau otoritas pajak (pejabat pajak) tidak puas dengan putusan MA, maka dapat diajukan kasus yang sama.

Berdasarkan uraian paparan di atas DR.Tjip.Ismail mempunyai pendapat sebagai berikut:<sup>163</sup>

- a. Harapan masyarakat pembayar pajak dan pemerintah agar terdapat sebuah institusi yang menangani sengketa khusus perpajakan, dimana putusannya merupakan putusan akhir dan bersifat tetap telah dipenuhi diberlakukannya UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- b. Perlu adanya kajian mengenai eksistensi intusi pengadilan pajak sebagai peradilan khusus, dan dijabarkan secara komprehensif dalam Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman sebagai rujukan pengaturan pokok peradilan di Indonesia.
- c. Saatnya pula diatur perlakuan khusus hukum acara di pengadilan pajak mengingat pihak yang bersengketa disini adalah antara baik perseorangan maupun badan dalam rangka melaksanakan kewajiban memasukkan uang kepada negara yang dibutuhkan guna pembiayaan pembangunan, dan pemerintah yang mempunyai kewenangan menegakkan regulasi. Di sisi lain harus tetap dijaga tata aturan peradilan yang seragam dan berpuncak di Mahkamah Agung sebagaimana diamanatkan dalam konstitusi UUD 1945 sebagai hukum dasar di Indonesia.

---

<sup>163</sup> Tulisan ini dikutip dari DR.Tjip Ismail, S.H.,M.M,Eksistensi Pengadilan Pajak Di Era Global, "Pajak Dan Pungutan Lain Yang Bersifat Memaksa Untuk Keperluan Negara Diatur Dengan Undang-Undang. Jurnal Hukum Ilmiah, Hukum Bisnis,Vol.27-No.3, Tahun 2008,hal.52.

## BAB IV PENUTUP

### IV.1. KESIMPULAN

Dari pembahasan pada bab-bab terdahulu, hal-hal yang dapat disimpulkan dalam thesis ini adalah sebagai berikut:

1. Dasar hukum bidang perpajakan Indonesia yang utama adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, sebagaimana telah diubah terakhir kalinya dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Sedangkan dasar hukum pembentukan dan pelaksanaan Pengadilan Pajak adalah Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Reformasi perpajakan itu sendiri dimulai pada awal tahun 1984. Reformasi ini dilakukan dengan melakukan perubahan sistem perpajakan dari konsep *Official Assessment* menjadi *Self Assesment System*. *Official Assesment system* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah untuk menentukan besaran pajak yang terhutang oleh Wajib Pajak, sedangkan *Self assesment system* memberikan wewenang kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan besaran pajak yang terutang.

Oleh karena sejak tahun 1984 telah terjadi perubahan besar dalam sistem perpajakan dari *Official Assesment* ke *Self Assesment* maka pada pelaksanaan pemungutan pajak, adakalanya terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus*. Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan *Fiskus* inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak. Sengketa Pajak berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan 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

perpajakan yang berlaku. Satu hal yang perlu digarisbawahi, keputusan Pengadilan Pajak sifatnya final dan mengikat. Upaya hukum yang bisa diajukan apabila terjadi ketidakpuasan pihak-pihak yang bersengketa adalah Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.

2. Sejak Tahun 1959, Pemerintah telah memiliki badan peradilan pajak, yaitu Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) yang selanjutnya diganti dengan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) pada tahun 1997. Akan tetapi, lembaga-lembaga tersebut belum merupakan badan peradilan yang berpuncak di Mahkamah Agung. Oleh karena itu, dibutuhkan suatu badan peradilan pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman yang berlaku di Indonesia sekaligus mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, maka dari itu dibentuklah Pengadilan Pajak pada tahun 2002.

Pembentukan Pengadilan Pajak melalui Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menjamin adanya suatu badan peradilan yang murni dalam jajaran kekuasaan kehakiman yang merupakan organ yudikatif di bidang perpajakan. Mahkamah Agung sebagai puncak badan peradilan yang tertinggi dalam kekuasaan kehakiman mencakup dan menjangkau pula kedudukan Pengadilan Pajak melalui jalur upaya hukum luar biasa yaitu Peninjauan Kembali (PK) terhadap putusan-putusan Pengadilan Pajak.

Pelaksanaan Pengadilan Pajak sebagai sebuah badan peradilan sengketa pajak yang independen belum sepenuhnya terwujud. Kedudukan dan struktur organisasi yang diterapkan dalam badan peradilan di bidang perpajakan tersebut menunjukkan adanya kekhususan dibandingkan dengan aturan-aturan yang diterapkan pada badan peradilan lainnya, sehingga Pengadilan Pajak yang dibentuk dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 merupakan salah satu pengadilan khusus yang berada di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

## IV.2. SARAN

1. Sengketa pajak perlu diselesaikan secara adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, sederhana, serta memberi kepastian hukum. Dalam hal ini, peradilan administrasi dibutuhkan dalam hukum pajak.
2. Perlu adanya sosialisasi berkaitan dengan keberadaan Pengadilan Pajak, karena walaupun sudah berjalan selama 4 (empat) tahun namun masih ada saja wajib pajak yang belum paham betul mengenai Pengadilan Pajak.
3. Seiring dengan perubahan paradigma pemungutan pajak dari *Official Assessment* ke *Self Assessment System*, maka diharapkan dapat diikuti dengan perubahan istilah dalam perpajakan itu sendiri, seperti merubah Utang Pajak menjadi Kewajiban Pajak, Wajib Pajak menjadi Pembayar Pajak. Hal ini agar lebih menimbulkan kesadaran membayar pajak bukan lagi sebagai paksaan namun lebih kepada menumbuhkan kesadaran masyarakat akan pentingnya membayar pajak.
4. Langkah harmonisasi hukum yang diambil dalam jangka panjang adalah tidak hanya merevisi UU No.4 Tahun 2004 jo UU No.48 Tahun 2009 itu sendiri dengan cara menambah satu lingkungan peradilan baru yaitu lingkungan peradilan khusus dibawah MA. Tentu saja kebijakan ini terkait dengan keharusan amandemen UUD 1945 Pasal 24 ayat (2), dengan menambah kata “lingkungan peradilan khusus” setelah kata Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam jangka pendek dapat mengubah UU No.14 Tahun 2002 dengan menempatkan Pengadilan Pajak sebagai lembaga peradilan khusus dilingkungan peradilan administrasi negara yang berada di bawah kendali MA sepenuhnya termasuk masalah organisasi, administrasi, dan keuangan. Dengan kata lain kewenangan atas masalah organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak yang selama ini berada di bawah Kementerian Keuangan dialihkan ke MA.
5. Seperti halnya kedudukan Pengadilan Pajak di Mancanegara yang *independen* seperti halnya di Amerika Serikat, Perancis, Belanda, dan Kanada sehingga perlu adanya suatu pemikiran untuk menempatkan Pengadilan Pajak sebagai lembaga Peradilan Khusus di bawah kendali Mahkamah Agung atau di bawah Dewan Pertimbangan Agung.

## DAFTAR PUSTAKA

### I. Buku-Buku.

- Ahmadi, Wiratni. *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU NO.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak)*. Cet. 1. Bandung: PT. Rafika Aditama, 2006.
- Basan, Sjahran. *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi Di Indonesia*. Bandung: Alumni, 1989.
- Basah, Sjahran. *Eksistensi dan Tolak Ukur badan Peradilan Administrasi di Indonesia*. Jakarta: Rajawali, 1992.
- Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2002.
- Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*. Edisi Revisi. Cet. 5. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2004.
- Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*. Cet. 6. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2006.
- Gede, Djamaludidin. *Hukum Pajak*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia, 2002
- Hadjon, Philipus M, et. al. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 1994.
- Handoko (b), Rukiah. *Eksistensi dan Kompetensi Pengadilan Pajak*, Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia Bidang Kajian Hukum Pajak, 2003.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. edisi ke-5. Jakarta: Penerbit Salemba Empat tanpa tahun.
- Koeseomahatmadja, RDH, SH. *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*. Bandung: Alumni, 1975.
- Komariah, Ruki dan Ali Purwito M. *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan, dan Cukai*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006.

- M, Ali Purwito dan Rukiah Komariah. *Pengadilan Pajak Proses Keberatan Dan Banding*. Edisi Revisi. Jakarta: Lembaga Kajian Hukum Fiskal Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2007.
- Malimar. *101 Putusan Majelis Pertimbangan Pajak*. Bandung: PT. Eresco, 1974.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Cet. Ke-6. Jakarta: Kencana, 2010.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: Lembaga Penerbit Andi, 2009.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Cetakan Pertama. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2002.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2009.
- Purbopranoto, Prof. Mr. Kuntjoro. *Perkembangan Hukum Administrasi Indonesia*. Bandung: Bina Cipta, 1981.
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1996.
- Rasjidi, Lili. *Dasar-dasar Filsafat Hukum*. PT. Citra Aditya Bakti, 1999.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2007.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press, 1986.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Cet. Ke-3. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia (UI Press), 2006.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. Bandung: PT. Eresco, 1997.
- Soemitro, Rochmat. *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*. Bandung: PT. Eresco, 1990.
- Soemitro, Rochmat. *Masalah Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*. Bandung: PT. Eresco, 1964.
- Soemitro, Ronny Hanitijo. *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990.

Sugiharti, Dewi Kania. *Perkembangan Peradilan Pajak Di Indonesia*. Cet. 1. Bandung: PT. Rafika Aditama, 2005.

Sunindhia, YW, SH. dan Dra. Ninik Widiyanti. *Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi*. Jakarta: Rineka Cipta, 1990.

Sutiyoso, Bambang dan Sri Hastuti Puspitasari. *Aspek-Aspek Perkembangan Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia*. Cet. I. Yogyakarta: UII Press, 2005.

Syamsah, TM. *Kedudukan Pengadilan Pajak dihubungkan dengan Sistem Peradilan Di Indonesia*. Unida Press, 2010.

## II. Makalah

Kadir, Ali. *Ekstensi Peradilan Pajak Di Indonesia Perkembangan Dan Permasalahannya*, Makalah disampaikan pada kuliah umum *Hukum Pajak*. Depok: FHUI, 2002.

Mangkuprawira, H. TB. Eddy, S.H. dan Bustamar Ayza, S.H., MM., dalam Modul *Peradilan Administrasi Pajak*, Jakarta: Universitas Indonesia, Departemen Ilmu Administrasi Pajak, 2007.

Rasyid, Akhmad Riski. *Keberadaan Pengadilan Pajak Dalam Lingkungan Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia*. Depok: Skripsi Universitas Indonesia, 2003.

## III. Peraturan-Peraturan

Indonesia. *Undang-Undang Dasar* Alinea keempat Tahun 1945.

Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia (Setelah Perubahan)* Tahun 1945.

Indonesia. *Undang-Undang Dasar Perubahan Ketiga* Tahun 1945.

Indonesia. *Undang-Undang* Nomor 5 Penjelasan Pasal 48 ayat (2) Tahun 1986.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Penjelasan UU No.9A, LN No.35 Tahun 2004, TLN No.4380.

Indonesia, *Undang-Undang* Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan *Undang-Undang* Nomor 28 Pasal 25 Tahun 2007.

Indonesia. *Undang-Undang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, UU No.28, LN No.85 Tahun 2007, TLN No.4740, Ps.27 Ayat (2).

Indonesia. Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 28 Tahun 2007.

Indonesia. *Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman*, UU No.4 LN No.8, TLN No.4358 Penjelasan Ps.1 Tahun 2004.

Indonesia. Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman Penjelasan Nomor 4 Tahun 2004.

Indonesia. *Undang-Undang* Nomor 14 Pasal 31 Jo. Pasal 32 Jo. Penjelasan Pasal 31 Ayat (2) Tahun 2002.

Indonesia. *Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak* Nomor 14 Tahun 2002.

Indonesia, *Undang-Undang* No.17 Tahun 1997.

Indonesia. *Undang-Undang* No.17 Penjelasan Pasal 6 dan 9 Ayat (1) dan (2) Tahun 1997.

#### IV. Artikel

Ismail, Dr. Tjip. Judul. Kumpulan Artikel Kuliah Hukum Pajak tanpa tahun.

Ismail, DR. Tjip, S.H., M.M, *Eksistensi Pengadilan Pajak Di Era Global, "Pajak Dan Pungutan Lain Yang Bersifat Memaksa Untuk Keperluan Negara Diatur Dengan Undang-Undang. Jurnal Hukum Ilmiah, Hukum Bisnis, Vol.27-No.3.* Tahun 2008.

#### V. Internet

[http://organisasi.org/tujuan\\_nasional\\_yang\\_termaktub\\_dalam\\_pembukaan\\_uud\\_45\\_alinea\\_ke\\_4\\_republik\\_indonesia\\_ilmu\\_pendidikan\\_pmp\\_dan\\_ppkn](http://organisasi.org/tujuan_nasional_yang_termaktub_dalam_pembukaan_uud_45_alinea_ke_4_republik_indonesia_ilmu_pendidikan_pmp_dan_ppkn)

“Ketetapan Pajak”. <<http://wartawarga.gunadarma.ac.id/2010/05/ketetapan-pajak/>>. 5 Januari 2011.

“NK dan RUU APBN 2011”. <<http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/10-08-16>>. 7 Maret 2011.

“Peradilan Pajak Tidak Berdiri Sendiri”. <<http://epaper.kompas.com/>>, 3 Juli 2001.

“Sengketa Pajak”. <<http://pengadilanpajak.com/?tag=sengketa-pajak/>>. 5 Januari 2011.

“Tabel Perkembangan Sumber Pendapatan Negara Dari Tahun 2000 – 2010”.  
<[www.bappenas.go.id/%2Fget-file-server/%2Fnode/%2F10403%2F&rct=j&q=tabel%20perkembangan%20sumber%20pendapatan%20negara%20dari%20tahun%202000%20-%202010&ei=Z1R2Ta2uCsjRrQelwti-Cg&usg=AFQjCNFyo9f9lROZ6GZ93uV9t67lN2C-cA&cad=rja](http://www.bappenas.go.id/%2Fget-file-server/%2Fnode/%2F10403%2F&rct=j&q=tabel%20perkembangan%20sumber%20pendapatan%20negara%20dari%20tahun%202000%20-%202010&ei=Z1R2Ta2uCsjRrQelwti-Cg&usg=AFQjCNFyo9f9lROZ6GZ93uV9t67lN2C-cA&cad=rja)>. 7  
Maret 2011.

Darussalam. ”Kedudukan Pengadilan Pajak di Berbagai Negara”.  
<[www.ortax.org](http://www.ortax.org)>. 14 Juni 2011.

