



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**KAJIAN PENYEBAB PERMOHONAN BANDING WAJIB PAJAK  
DIMENANGKAN DI PENGADILAN PAJAK DAN UPAYA-  
UPAYA DJP UNTUK MEMINIMALISIRNYA**

**TESIS**

**RONY RICARDO PARLINDUNGAN SIAHAAN  
0906500955**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN  
JAKARTA  
2012**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**KAJIAN PENYEBAB PERMOHONAN BANDING WAJIB PAJAK  
DIMENANGKAN DI PENGADILAN PAJAK DAN UPAYA-  
UPAYA DJP UNTUK MEMINIMALISIRNYA**

**TESIS**

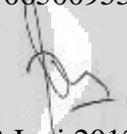
**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Magister Administrasi (M.A.)**

**RONY RICARDO PARLINDUNGAN SIAHAAN  
0906500955**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN  
JAKARTA  
2012**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
NPM : 0906500955  
Tanda Tangan :   
Tanggal : 28 Juni 2012

## HALAMAN PENGESAHAN

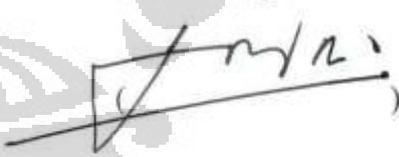
Tesis ini diajukan oleh:

Nama : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
NPM : 0906500955  
Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan  
Judul Tesis : Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak dan Upaya-Upaya DJP Untuk Meminimalisirnya

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Administrasi (M.A.) pada Program Studi Administrasi dan Kebijakan Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Haula Rosdiana M.Si. 

Pembimbing : Dr. Ning Rahayu M.Si. 

Penguji Ahli : Dr. Tafsir Nurchamid Ak., M.Si. 

Sekretaris Sidang : Milla S. Setyowati, S.Sos., M.Ak. 

Ditetapkan di : Jakarta  
Tanggal : 28 Juni 2012

## KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa atas berkat dan karunianya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini.

Tesis yang berjudul Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak dan Upaya-Upaya DJP Untuk Meminimalisirnya ini membahas mengenai faktor-faktor apa saja yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak.

Penulis memilih topik tersebut karena selama periode Tahun 2008 s.d. 2011 jumlah Putusan Pengadilan Pajak untuk sengketa banding pajak yang memenangkan Wajib Pajak lebih banyak daripada yang memenangkan DJP dimana banyak pihak eksternal DJP yang menyoroti fakta ini seiring terungkapnya kasus yang melibatkan “Gayus Tambunan” yaitu salah satu pegawai DJP yang diberikan tugas untuk mewakili DJP di Pengadilan Pajak. Tesis ini diharapkan dapat sekaligus memberikan gambaran dan jawaban baik kepada pihak internal DJP maupun eksternal DJP mengenai mengapa permohonan banding Wajib Pajak banyak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak.

Pembuatan tesis ini juga dimaksudkan untuk memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Administrasi (M.A.) pada Program Studi Administrasi dan Kebijakan Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.

Pada kesempatan ini penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu mewujudkan tesis ini, terutama kepada:

1. Dr. Ning Rahayu, M.Si selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan penulis dalam penyusunan tesis ini;
2. Dr. Haula Rosdiana, M.Si selaku Ketua Sidang Tesis yang banyak memberikan arahan kepada penulis;

3. Dr. Tafsir Nurchamid Ak., M.Si selaku Penguji Ahli yang memberikan masukan dalam penyelesaian penelitian ini;
4. Milla S. Setyowati, S.Sos, M.Ak selaku Sekretaris Sidang Tesis yang memberikan masukan kepada penulis;
5. Para nara sumber, Wanseptra Nirwanda, S.E., M.M, Prasetyo, S.H., M.H, Ir. Serirama Butar Butar, S.E., S.H., M.Si, Ali Kadir, S.H., M.Sc, Drs. Nuryadi Mulyodiwarno, M.A., M.PA, Darussalam, S.E., Ak., M.Si, LL.M, Drs. Iman Santoso, M.Si, serta rekan-rekan Penelaah Keberatan dan jajaran pimpinan di Direktorat Keberatan dan Banding yang telah banyak memberikan masukan dalam penyusunan tesis ini;
6. Istri, putri tercinta, dan orang tua yang telah banyak memberikan dorongan semangat dalam penyusunan tesis ini;
7. Rekan-rekan seperjuangan kelas pajak angkatan XIII yang telah banyak membantu penulis dalam menyelesaikan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa dalam tesis ini masih terdapat kelemahan dan kekurangan, oleh karena itu kritik dan saran yang bersifat membangun akan penulis terima dengan senang hati.

Akhir kata, kiranya Tuhan Yang Maha Esa berkenan memberikan balasan atas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Penulis berharap semoga tesis ini dapat membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 28 Juni 2012

Penulis

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

---

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

Nama : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
NPM : 0906500955  
Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan  
Departemen : Ilmu Administrasi  
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik  
Jenis Karya : Tesis

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

“Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak dan Upaya-Upaya DJP Untuk Meminimalisirnya”

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 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 : 28 Juni 2012  
Yang menyatakan

  
(Rony Ricardo Parlindungan Siahaan)

## ABSTRAK

Nama : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan  
Judul : Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak  
Dimenangkan di Pengadilan Pajak dan Upaya-Upaya DJP Untuk  
Meminimalisirnya

Dalam pelaksanaannya, proses pemungutan pajak oleh Fiskus tidak selamanya berlangsung mulus, adakalanya proses pemungutan tersebut bergejolak sehingga menimbulkan sengketa antara Fiskus dengan Wajib Pajak. Keberadaan dan kedudukan Pengadilan Pajak dalam Undang-undang adalah untuk melaksanakan kekuasaan kehakiman, melakukan pemeriksaan, dan memutus sengketa pajak bagi Wajib Pajak yang mencari keadilan. Pengadilan Pajak berfungsi sebagai peredam gejolak sekaligus sebagai pengawal proses pemungutan pajak sehingga jumlah penerimaan pajak yang masuk ke kas negara merupakan jumlah yang neto atau jumlah yang bersih dari sengketa. Berdasarkan data yang ada diketahui bahwa Wajib Pajak lebih banyak memenangkan persengketaan pajak di Pengadilan Pajak dibandingkan Fiskus.

Penelitian ini mengkaji tentang penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak yang artinya Wajib Pajak memenangkan persengketaan di Pengadilan pajak dan upaya-upaya DJP untuk meminimalisir hal tersebut.

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif. Hasil penelitian menyarankan agar DJP meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan dan penelitian keberatannya dengan mengimplementasikan prinsip *reward and punishment* dimana DJP tidak perlu lagi menggunakan realisasi penerimaan dari hasil pemeriksaan sebagai alat ukur kinerja, DJP melakukan pertemuan rutin secara periodik dengan Pengadilan Pajak sehingga terbentuk kesepahaman yang sama tentang suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, DJP langsung menggunakan hasil evaluasi Putusan Pengadilan Pajak untuk merevisi suatu peraturan yang dianggap tidak adil dan membuat peraturan terhadap suatu proses bisnis yang belum diatur, dan DJP melakukan pembahasan dengan Pengadilan pajak untuk menciptakan sinergi mengenai penilaian pembuktian.

Kata kunci:

Sengketa Pajak, Banding, Pengadilan Pajak

## ***ABSTRACT***

Name : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
Study Program : Administration and Tax Policy  
Title : Studies About The Causes of Taxpayers Appeals Won in Tax Court and DJP Efforts to Minimize it

In practice, the process of tax collection by the tax authorities do not always go smoothly, sometimes the process of collecting is volatile, giving rise to disputes between tax authorities and taxpayers. The existence and position of the Tax Court in the Law is to implement the judicial authorities, conduct, and decide tax disputes for taxpayers who seek justice. Tax court serves as a dampening volatility as well as the guardian of the tax collection process so that the amount of tax revenue coming into the state treasury is the net amount or the amount exclude the dispute. Based on existing data, more taxpayers wins tax dispute in the Tax Court than the tax authorities.

This research examine the causes of Taxpayers appeals won in Tax Court which means taxpayers won the dispute in Tax Court and DJP efforts to minimize that.

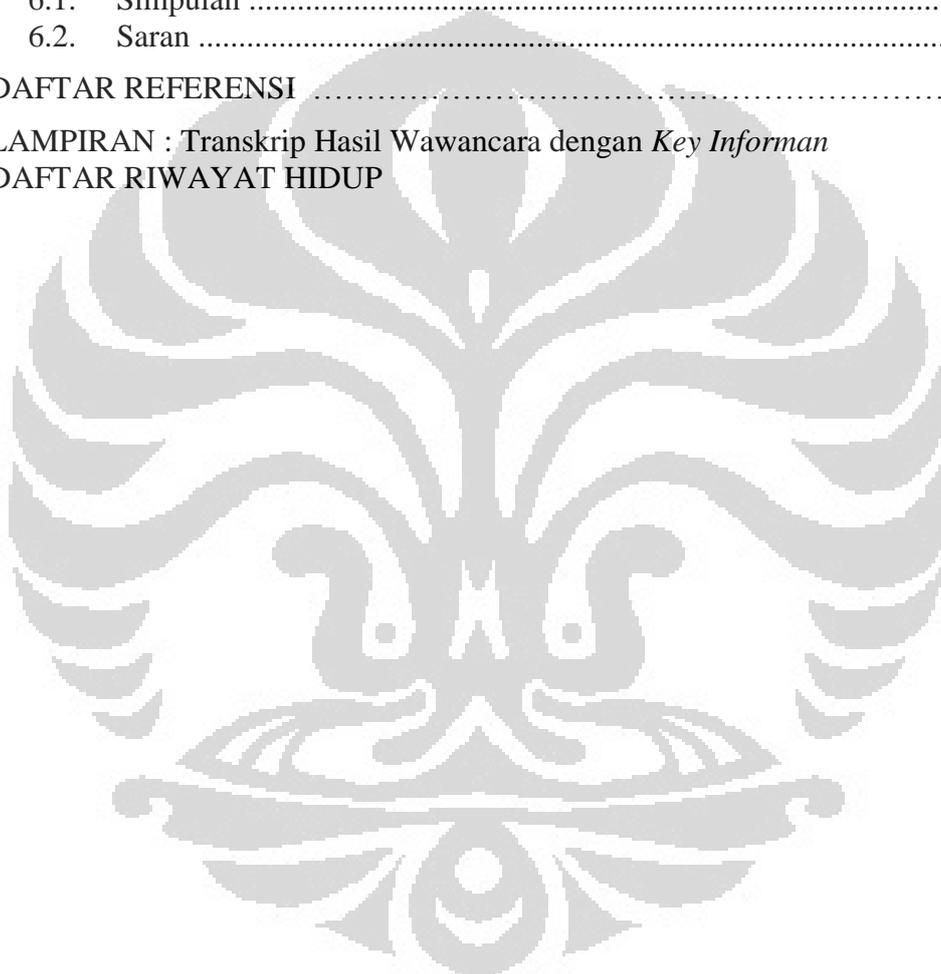
This research is a qualitative research with descriptive design. Result of the research suggest DJP improve the quality of the tax audit or verification result and objection settlement by implementing the rewards and punishment principle where DJP no longer necessity to use actual revenues from the tax audit or verification results as a performance measurement tool, DJP periodically conduct regular meetings with the Tax Court to form a same understanding of tax regulations, DJP immediately tap the evaluation result of Tax Court Decision to revise a regulation that are considered not fair and make new regulation against a business process which not yet regulated, and DJP make a discussion with Tax Court to create synergy about assessment of the evidence.

Key word:  
Tax Disputes, Appeals, Tax Court

## DAFTAR ISI

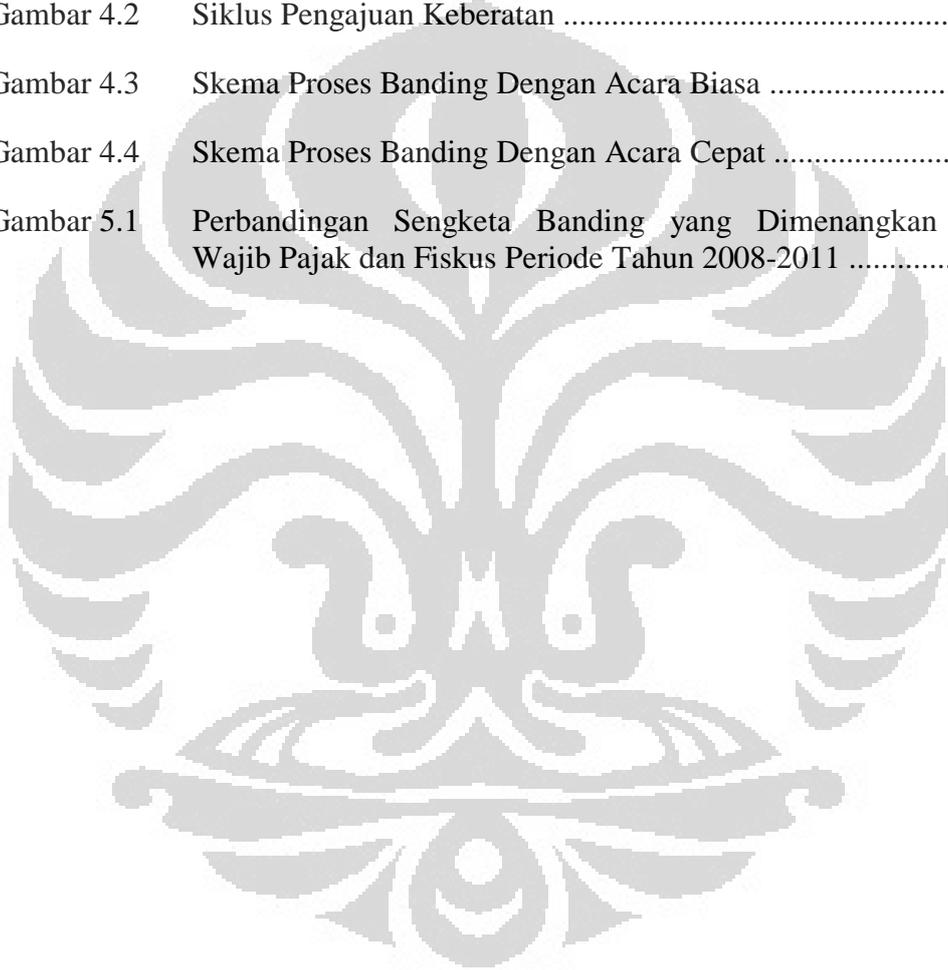
HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
LEMBAR PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
LEMBAR PENGESAHAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	vi
ABSTRAK .....	vii
<i>ABSTRACT</i> .....	viii
DAFTAR ISI .....	ix
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR TABEL .....	xii
<b>BAB 1 PENDAHULUAN</b> .....	1
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	14
1.3. Tujuan Penelitian .....	15
1.4. Signifikansi Penelitian .....	16
1.5. Sistematika Penulisan .....	16
<b>BAB 2 TINJAUAN LITERATUR</b> .....	19
2.1. Penelitian Sebelumnya .....	19
2.2. Teori-Teori Terkait .....	21
2.2.1. Pajak .....	21
2.2.2. Administrasi Perpajakan .....	25
2.2.3. <i>Self Assessment Sistem</i> dan Pemeriksaan Pajak .....	28
2.2.4. Ketentuan Pajak dan Surat Ketetapan Pajak .....	31
2.2.5. Sengketa Pajak .....	32
2.2.6. Peradilan Pajak dan Pengadilan Pajak .....	34
<b>BAB 3 METODE PENELITIAN</b> .....	40
3.1. Pendekatan Penelitian .....	41
3.2. Jenis Penelitian .....	40
3.3. Metode Pengumpulan Data .....	42
3.4. Metode Analisis Data .....	45
3.5. <i>Site</i> Penelitian .....	46
3.6. Batasan Penelitian .....	46
<b>BAB 4 GAMBARAN UMUM PROSES PEMERIKSAAN, KEBERATAN, DAN BANDING</b> .....	48
4.1. Ketentuan dan Mekanisme Pemeriksaan .....	48
4.2. Ketentuan dan Mekanisme Keberatan .....	55
4.3. Ketentuan dan Mekanisme Banding .....	61
<b>BAB 5 KAJIAN PENYEBAB PERMOHONAN BANDING WAJIB PAJAK DIMENANGKAN DI PENGADILAN PAJAK DAN UPAYA-UPAYA DJP UNTUK MEMINIMALISIRNYA</b> .....	69
5.1. Kajian penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak .....	69
5.1.1. Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat	

	diselesaikan di tingkat penelitian keberatan atau pemeriksaan, namun berlanjut ke Pengadilan Pajak .....	72
5.1.2.	Adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak .....	94
5.1.3.	Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim .....	117
5.2.	Upaya-Upaya DJP untuk Meminimalisir Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak .....	128
BAB 6	SIMPULAN DAN SARAN .....	147
6.1.	Simpulan .....	147
6.2.	Saran .....	149
	DAFTAR REFERENSI .....	152
	LAMPIRAN : Transkrip Hasil Wawancara dengan <i>Key Informan</i>	
	DAFTAR RIWAYAT HIDUP	



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus .....	14
Gambar 2.1	Kerangka Pemikiran Penelitian .....	39
Gambar 4.1	Siklus Pemeriksaan .....	54
Gambar 4.2	Siklus Pengajuan Keberatan .....	59
Gambar 4.3	Skema Proses Banding Dengan Acara Biasa .....	67
Gambar 4.4	Skema Proses Banding Dengan Acara Cepat .....	68
Gambar 5.1	Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus Periode Tahun 2008-2011 .....	71



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Penyelesaian Pembetulan, Keberatan, Pengurangan, Penghapusan, dan Pembatalan per Jenis Pajak Tahun 2008 dan 2009 .....	7
Tabel 1.2	Jumlah Penerimaan dan Penyelesaian Berkas Perkara Periode Tahun 2002 s.d. 2011 .....	10
Tabel 1.3	Penerimaan Berkas Perkara Baru per Jenis Sengketa Periode Tahun 2002 s.d. 2011.....	11
Tabel 1.4	Total Putusan Pengadilan Pajak Periode Tahun 2002 s.d. 2011	11
Tabel 1.5	Distribusi Putusan Banding dan Gugatan Berdasarkan Amar Putusan yang Diterima DJP selama Tahun 2008 s.d. 2011 .....	12
Tabel 1.6	Klasifikasi Jenis Putusan Banding Berdasarkan Pihak Bersengketa yang Dimenangkan .....	13
Tabel 1.7	Jumlah Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus Periode Tahun 2008 s.d.2011 .....	13
Tabel 2.1	Resume Penelitian-Penelitian Sebelumnya .....	19
Tabel 5.1	Distribusi Putusan Banding dan Gugatan Berdasarkan Amar Putusan yang Diterima DJP selama Tahun 2010 dan 2011 .....	70
Tabel 5.2	Jumlah Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus .....	71
Tabel 5.3	Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus .....	71
Tabel 5.4	Penyelesaian Keberatan Tahun 2008 dan 2009 .....	75
Tabel 5.5	Perbandingan Penyelesaian Keputusan Keberatan, Penerimaan Berkas Banding, dan Putusan Pengadilan Pajak Periode Tahun 2008 dan 2009 .....	78
Tabel 5.6	Peranan Penerimaan Pajak terhadap Penerimaan Dalam Negeri Tahun 2001 s.d. 2009 .....	84
Tabel 5.7	Perkembangan Realisasi Penyelesaian Pemeriksaan .....	86
Tabel 5.8	Realisasi Hasil Pemeriksaan Tahun 2009 .....	86
Tabel 5.9	Contoh Sengketa Pajak akibat Perbedaan Penafsiran Aturan .....	101
Tabel 5.10	Kompetensi Akademik Hakim Pengadilan Pajak .....	106
Tabel 5.11	Jumlah Pengajuan Peninjauan Kembali oleh Fiskus .....	115

# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Masalah

Dalam dua tahun terakhir ini institusi Pengadilan Pajak sedang menjadi sorotan. Terungkapnya makelar kasus yang melibatkan Gayus Tambunan, pegawai di Direktorat Jenderal Pajak menyebabkan satu-satunya institusi peradilan pajak di Indonesia ini yang tadinya tidak begitu dikenal oleh sebagian besar masyarakat Indonesia tiba-tiba menjadi sedemikian populernya. Dalam pemberitaan di beberapa media *online*, *Indonesian Corruption Watch* (ICW) merilis hasil penelitiannya yang menyebutkan persentase kekalahan yang dialami oleh negara di Pengadilan Pajak selama periode tahun 2002 sampai dengan 2009 mencapai 70-80%.<sup>1</sup> Direktorat Jenderal Pajak juga pernah menyampaikan data bahwa dari 51 kasus yang ditangani oleh Gayus Tambunan, Direktorat Jenderal Pajak mengalami kekalahan sebanyak 40 kasus.<sup>2</sup> Dengan banyaknya kekalahan yang dialami oleh negara di Pengadilan Pajak menyebabkan banyak pihak menuding bahwa Pengadilan Pajak rentan dengan praktik makelar kasus. Terjadi kolusi yang bersifat transaksional antara petugas Pengadilan Pajak dengan Wajib Pajak dengan tujuan untuk memenangkan Wajib Pajak sehingga negara dirugikan. Tudingan juga diarahkan kepada aparat pajak (Fiskus) yang juga diposisikan rentan melakukan kolusi yang bersifat transaksional dengan Wajib Pajak sehingga pada akhirnya sengketa pajaknya dapat dimenangkan oleh Wajib Pajak di Pengadilan Pajak.

Sebagai satu-satunya badan peradilan di Indonesia yang menyelenggarakan peradilan pajak, Pengadilan Pajak mempunyai fungsi penting dalam memberikan keadilan kepada Wajib Pajak atau penanggung pajak dalam rangka mengakhiri sengketa pajak. Hal ini sesuai dengan definisi Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadillaan Pajak (UU Pengadilan Pajak) yaitu:

---

<sup>1</sup> <http://www.ortax.org/ortax/?mod=berita&page=show&id=8993&q=ditjen&hlm=74>

<sup>2</sup> <http://www.detikfinance.com/read/2010/03/26/192750/1326437/4/gayusbanyaktanganikassus-pajak-perusahaan-besar>

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.”

Dengan berlakunya UU Pengadilan Pajak maka sistem peradilan pajak dalam proses penyelesaian sengketa hanya dapat dilakukan melalui Pengadilan Pajak. Peradilan Pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam sengketa pajak, baik kepada Wajib Pajak maupun kepada pemungut pajak (pemerintah), sesuai dengan ketentuan undang-undang/hukum positif. Proses ini merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan Wajib Pajak atau pemungut pajak di hadapan suatu instansi (administrasi atau pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa tersebut.<sup>3</sup> Pengadilan Pajak dibentuk berdasarkan Pasal 24 dan 25 Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen Ketiga jo. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman jo. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Mahkamah Agung.<sup>4</sup>

Sebagai perbandingan, fungsi Pengadilan Pajak untuk mengakhiri sengketa pajak juga terjadi di negara lain. Di Amerika Serikat, apabila terdapat suatu sengketa perpajakan akibat penetapan yang dilakukan oleh otoritas pajak setempat yaitu *Internal Revenue Service (IRS)* maka Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak (*Tax Court*) dimana lembaga tersebut bersifat independen, tidak dikontrol, dan terpisah dengan IRS.<sup>5</sup> Demikian juga di Kanada, atas suatu sengketa pajak yang timbul akibat penetapan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak setempat yaitu *Custom and Revenue Agency (CRA)*, Wajib Pajak juga dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak (*Tax Court*) dimana lembaga tersebut juga independen dan terpisah dengan CRA.<sup>6</sup>

Y Sri Pudyatmoko yang pendapatnya dikutip oleh Muhammad Sukri Subkhi dan Djumadi menyatakan bahwa dalam konteks dimensi relasi antara para pihak

<sup>3</sup> Soemitro Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung, Eresco, 1997, hal. 143.

<sup>4</sup> Ahmadi Wiratni, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung, Refika Aditama, 2006, hal. 45.

<sup>5</sup> <http://www.ustaxcourt.gov/>

<sup>6</sup> <http://www.tcc-cci.gc.ca>

yang bersengketa di Pengadilan Pajak, dimana di dalamnya melibatkan pemerintah selaku Fiskus dan rakyat selaku Wajib Pajak, maka misi yang dijalankan oleh Pengadilan Pajak tentu terutama adalah untuk memberikan perlindungan bagi rakyat (Wajib Pajak). Fungsi perlindungan bagi rakyat (Wajib Pajak) ini sangat penting mengingat pemerintah selaku penguasa memiliki kewenangan atas hukum publik yang istimewa yang dengan itu dapat menentukan secara sepihak.<sup>7</sup> Dengan demikian Pengadilan Pajak berperan untuk mengimbangi kewenangan negara yang sangat besar dalam memungut pajak sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 hasil amandemen ketiga yaitu bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang”. Berdasarkan dasar hukum tersebut maka kewenangan negara untuk memungut pajak bersifat memaksa.

Berdasarkan pendapat P.J.A. Adriani dalam buku “*Het Belastingrecht*” sebagaimana dikutip oleh Santoso Brotodihardjo<sup>8</sup>, definisi pengertian pajak adalah:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang secara langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan negara.”

Dari definisi tersebut dapat diketahui bahwa salah satu ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah bahwa pemungutan pajak dapat dipaksakan namun harus berdasarkan Undang-undang dan peraturan pelaksanaannya. Upaya pemaksaan yang bersifat legal diperlukan karena pada prinsipnya tidak ada orang atau badan hukum yang mau membayar pajak secara sukarela. Pada hakekatnya membayar pajak berarti memotong dan mengurangi kekayaan seseorang atau badan hukum. Legalitas dalam hal ini adalah dengan menyandarkan pemungutan pajak melalui Undang-undang sehingga tanpa Undang-undang pemungutan pajak menjadi tidak mengikat warga negara dan tidak sah. Di Indonesia, legalitas ini telah terdapat dalam Pasal 23A Perubahan Undang-Undang Dasar 1945.

---

<sup>7</sup> Sukri Subki, Muhammad dan Djumadi, *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*, Jakarta, Elex Media Komputindo, 2007, hal. 40.

<sup>8</sup> Brotodihardjo R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Eresco, 1981, hal. 2.

Berdasarkan Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sengketa pajak adalah:

“Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”

Sengketa perpajakan merupakan hal yang biasa dan bisa terjadi kapan saja dan dimana saja karena dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, terdapat dua pihak yang berada dalam posisi yang berseberangan yaitu Wajib Pajak yang diberi beban untuk membayar pajak dan Aparat Pajak (Fiskus) yang merupakan pihak yang berwenang dalam mengawasi pemenuhan kewajiban pajak serta diberi target untuk mengumpulkan pajak untuk membiayai pengeluaran negara.

Dalam melakukan pembayaran pajak, Wajib Pajak diberi wewenang untuk aktif melakukan kewajiban perpajakan dengan menghitung sendiri pajak yang terutang, membayar/menyetor, dan melaporkannya kepada administrasi pajak (Fiskus). Wewenang ini diberikan seiring dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan awal terjadinya *tax reform*. Perubahan terpenting *tax reform* tersebut adalah adanya perubahan sistem pemungutan pajak yang semula *official assessment system* menjadi *self assessment system*. *Official assessment system* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak untuk menentukan besarnya pajak yang terutang yang harus dibayar oleh Wajib Pajak, sebaliknya *self assessment system* memberi wewenang kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak terutang. *Self assessment system* menempatkan Wajib Pajak untuk aktif melakukan kewajiban perpajakan dengan menghitung sendiri pajak yang terutang, membayar/menyetor, dan melaporkannya kepada administrasi pajak (Fiskus). Fiskus sendiri hanya berfungsi melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Kartasmita Hussein, *Reformasi UU Perpajakan*, Jakarta, tanpa nama penerbit, 1998, hal. 1.

Salah satu kewenangan yang diberikan oleh Undang-Undang perpajakan kepada Fiskus dalam menjalankan fungsi melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak adalah melakukan pemeriksaan. Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang untuk melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan tersebut maka Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan/menetapkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan Surat Tagihan Pajak (STP). Penetapan SKP dan STP berdasarkan hasil pemeriksaan harus dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan. Objektifitas hasil pemeriksaan sangat penting karena terdapat dua sisi yang saling berlawanan dan tarik menarik antara Wajib Pajak dengan Fiskus terkait beban pajak. Wajib Pajak menganggap bahwa pajak merupakan beban karena mengurangi kekayaannya sehingga harus diminimalisir sedangkan Fiskus dalam tugas dan wewenangnya untuk melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak akan berupaya semaksimal mungkin untuk memasukkan dana ke kas negara dengan menarik pajak sebanyak-banyaknya (*budgetair*).

Menurut Subkhi dan Djumadi<sup>10</sup>, dari sisi ekonomi Wajib Pajak menginginkan agar beban pajak yang dipikulnya betul-betul didasarkan pada kebenaran yang objektif sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku. Sebaliknya Fiskus sebagai otoritas perpajakan di Indonesia pada dasarnya menginginkan agar Wajib Pajak dapat memenuhi kewajiban pajaknya dengan baik yaitu melunasi pajak yang terutang yang seharusnya dengan benar. Dengan demikian pada hakikatnya, kebenaran objektif yang mengarah pada keadilan beban pajak itu akan terwujud dengan baik manakala peraturan perundang-undangan ditafsirkan dan diimplementasikan kedua belah pihak secara benar.

---

<sup>10</sup> Sukri Subki, Muhammad dan Djumadi, *Op. Cit.*, hal. 40.

Selanjutnya menurut Subkhi dan Djumadi<sup>11</sup>, perbedaan pendapat diantara Wajib Pajak dengan Fiskus atas penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan biasanya menimbulkan perbedaan hasil penghitungan besarnya pajak yang terutang, atau pelaksanaan penagihan yang dianggap Wajib Pajak tidak benar atau tidak memenuhi prosedur sehingga Wajib Pajak merasa keberatan atas ketetapan pajak yang dibuat oleh Fiskus. Inilah awal sengketa antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Menurut Barata, perbedaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus atas penetapan pajak diakibatkan oleh<sup>12</sup>:

1. perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam perundang-undangan perpajakan;
2. keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib Pajak;
3. keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penanaman akun/rekening pembukuan karena Wajib Pajak tidak mengomunikasikan dengan benar;
4. ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku;
5. ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam membedakan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal;
6. perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung/dokumen transaksi.

Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dan Fiskus dapat diselesaikan dalam proses pemeriksaan yaitu melalui penyampaian surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisi tentang persetujuan atas seluruh hasil pemeriksaan dan hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan. Apabila perbedaan tersebut tidak dapat diselesaikan dalam proses pemeriksaan maka upaya hukum yang dapat ditempuh Wajib Pajak apabila tidak menyetujui penetapan pajak adalah:

1. Pembetulan SKP, STP, dan surat keputusan karena adanya kesalahan tulis, kesalahan hitung dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;

<sup>11</sup> Sukri Subki, Muhammad dan Djumadi, *Op.Cit.*, hal. 29.

<sup>12</sup> Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak-Memimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*, Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 1998, hal. 4.

2. Keberatan atas suatu SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB, SPPT, SKP PBB, SKBKB, SKBKBT, SKBLB, SKBN, dan pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga;
3. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;
4. Pengurangan atau pembatalan SKP yang tidak benar;
5. Pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar;
6. Pengurangan denda administrasi PBB;
7. Pengurangan atas pokok PBB dan BPHTB yang terutang; dan
8. Pembatalan hasil pemeriksaan pajak yang SKP dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa adanya penyampaian SPHP atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.

Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak periode Tahun 2008 dan 2009, kinerja penyelesaian pembedulan, keberatan, pengurangan, penghapusan, dan pembatalan ketetapan pajak nasional tahun 2008 dan 2009 baik karena permohonan maupun secara jabatan adalah sebagaimana tercantum dalam tabel dibawah ini.

Tabel 1.1. Penyelesaian Pembedulan, Keberatan, Pengurangan, Penghapusan, dan Pembatalan per Jenis Pajak Tahun 2008 dan 2009

Jenis Layanan	2008			2009		
	PPh	PPN	Total	PPh	PPN	Total
Jenis Pajak PPh dan PPN						
Pembedulan	1.424	327	1.751	1.089	361	1.450
Keberatan	2.177	2.857	5.034	2.802	2.444	5.246
Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi	3.363	2.674	6.037	3.308	2.901	6.209
Pengurangan atau Pembatalan SKP	8.181	682	8.863	1.284	827	2.111
Pengurangan atau Pembatalan STP	-	-	-	235	123	358
Pembatalan Hasil Pemeriksaan Pajak/ SKP Hasil Pemeriksaan	-	-	-	2	4	6
Total	15.145	6.540	21.685	8.720	6.660	15.380
Jenis Pajak PBB dan BPHTB	PBB	BPHTB	Total	PBB	BHTPB	Total
Pembedulan	7.889	72	7.961	8.832	109	8.941
Keberatan	14.955	304	15.259	8.503	91	8.594
Pengurangan Pokok	39.736	2.059	41.795	28.731	1.460	30.191
Pengurangan Sanksi	3.795	24	3.819	2.123	19	2.142
Pengurangan atau Pembatalan SKP	405	13	418	3.225	11	3.236
Pengurangan atau Pembatalan STP	-	-	-	9	6	15
Total	66.780	2.472	69.252	51.423	1.696	53.119

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 dan 2009

Dari rekapitulasi di atas diketahui bahwa jumlah penyelesaian keberatan, pembedulan, pengurangan, penghapusan, dan pembatalan ketetapan pajak

mengalami penurunan yaitu sebesar 29% untuk jenis pajak PPh dan PPN dan sebesar 23% untuk jenis pajak PPB dan BPHTB. Hal ini dapat disebabkan karena semakin meningkatnya jumlah perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dan Fiskus yang dapat diselesaikan dalam proses pemeriksaan.

Atas ketidaksetujuan hasil pemeriksaan berupa STP, proses penyelesaiannya dapat dilakukan dengan mengajukan permohonan pengurangan/penghapusan sanksi administrasi, mengajukan permohonan pembetulan, dan mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat Wajib Pajak terdaftar atau Kantor Wilayah Pajak di mana KPP tempat Wajib Pajak berada. Sedangkan ketidaksetujuan hasil pemeriksaan berupa SKP, penyelesaiannya dapat dilakukan dengan mengajukan permohonan Keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat Wajib Pajak terdaftar atau Kantor Wilayah Pajak di mana KPP tempat Wajib Pajak berada. Dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, Fiskus harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Keputusan Fiskus atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Apabila Wajib Pajak tidak setuju dan tidak puas atas keputusan pembetulan, pengurangan, penghapusan dan pembatalan yang diterbitkan oleh Fiskus maka Wajib Pajak dapat menggunakan haknya untuk mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Berdasarkan Pasal 23 ayat (2) UU KUP, gugatan ke Pengadilan Pajak dapat diajukan terhadap semua keputusan yang diterbitkan Fiskus selain keputusan keberatan. Sedangkan apabila Wajib Pajak tidak setuju dan tidak puas atas keputusan keberatan yang telah diterbitkan oleh DJP maka Wajib Pajak dapat menggunakan haknya untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak sesuai dengan Pasal 27 UU KUP.

Dalam kaitannya dengan perlindungan hukum, Wajib Pajak mengharapkan bahwa dengan dibawanya sengketa pajak ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak akan memperoleh suatu putusan Pengadilan Pajak yang memberikan kepastian hukum dan memenuhi rasa keadilan. Kepastian hukum dalam hal ini bahwa putusan

tersebut dapat dijadikan sebagai pegangan yang pasti dalam menerjemahkan suatu peraturan perpajakan.

Berdasarkan Pasal 27 ayat (1) UU KUP, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1). Penyebutan “hanya” menempatkan Wajib Pajak tidak dapat mengajukan banding kepada instansi lain selain Pengadilan Pajak dan tidak dapat mengajukan banding selain atas Surat Keputusan Keberatan.

Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem Peradilan di Indonesia adalah sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara. Menurut Drs. Winarto Suhendro, Ak, MM (Wakil Sekretaris Pengadilan Pajak), faktor-faktor yang merupakan kekhususan Pengadilan Pajak diantaranya adalah bahwa Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak dimana putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan penyelesaian sengketa perpajakan memerlukan tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau sarjana lain dimana pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedang pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Kementerian Keuangan.

Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima. Dasar pengambilan Putusan Pengadilan Pajak adalah penilaian pembuktian, peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila majelis didalam mengambil putusan dengan musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak. Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa:

- a. menolak;
- b. mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
- c. menambah Pajak yang harus dibayar;
- d. tidak dapat diterima;

- e. membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau
- f. membatalkan<sup>13</sup>

Para pihak yang bersengketa yaitu Wajib Pajak dan Fiskus tentu mengharapkan bahwa dengan independensi dan kompetensinya Pengadilan Pajak dapat memberikan solusi yang terbaik dalam memberikan kepastian hukum dan rasa keadilan dalam menyelesaikan sengketa pajak. Putusan harus adil berarti Pengadilan Pajak dalam menentukan sengketa yang diadilinya semata-mata berdasarkan hukum, kebenaran, dan keadilan dengan tiada membeda-bedakan. Putusan harus mempunyai kepastian hukum berarti putusan harus jelas, tegas, dan pasti sehingga putusan tersebut dapat dilaksanakan. Namun demikian terkait hal ini, publik banyak menyorot Pengadilan Pajak atas eksistensinya yang dinilai tidak independen karena berada dibawah dua atap. Sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung, namun pembinaan organisasi, administrasi dan keuangannya masih dilakukan oleh Kementerian Keuangan. Kondisi ini dapat menghambat independensi para hakim untuk dapat memutus sengketa pajak dengan adil.

Jumlah sengketa pajak yang diterima dan diselesaikan oleh Pengadilan Pajak terus meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini terlihat dari statistik jumlah penerimaan dan penyelesaian berkas perkara tahun 2002 s.d. 2011 sebagai berikut:

Tabel 1.2. Jumlah Penerimaan dan Penyelesaian Berkas Perkara  
Periode Tahun 2002 s.d. 2011

Uraian	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Jumlah Berkas	2.120	3.083	4.423	4.821	5.162	7.594	10.781	14.473	16.520	16.531
Jumlah Putusan										
Gugatan	98	143	189	381	341	478	426	487	757	908
Banding	1.190	1.442	2.026	2.595	2.069	2.763	3.344	4.163	6.297	6.816
Jumlah	1.288	1.585	2.215	2.976	2.410	3.241	3.770	4.650	7.054	7.724
Sisa Berkas	832	1.498	2.208	1.845	2.752	4.353	7.011	9.823	9.466	8.807

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan

Dari rekapitulasi tersebut maka dapat dilihat bahwa jumlah berkas yang diterima dan harus diselesaikan oleh Pengadilan Pajak pada tahun 2011 telah meningkat

<sup>13</sup> Pasal 78 sampai dengan 81 Undang-Undang Pengadilan Pajak.

680% sejak tahun 2002 dimana berdasarkan statistik penerimaan berkas perkara baru per jenis sengketa sebagai berikut:

Tabel 1.3. Penerimaan Berkas Perkara Baru per Jenis Sengketa  
Periode Tahun 2002 s.d. 2011

Jenis Sengketa	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Jumlah
Pajak	1.560	2.047	2.088	2.456	3.340	3.151	2.993	3.307	4.960	25.902
Bea Cukai	572	353	524	852	1.490	3.220	4.461	3.354	1.941	16.767
Pajak Daerah	119	525	1	9	12	57	8	36	164	931
Jumlah	2.251	2.925	2.613	3.317	4.842	6.428	7.462	6.697	7.065	43.600
Gugatan	180	313	342	410	526	551	622	942	1.114	5.000
Banding	2.071	2.612	2.271	2.907	4.316	5.877	6.840	5.755	5.951	38.600
Jumlah	2.251	2.925	2.613	3.317	4.842	6.428	7.462	6.697	7.065	43.600

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan

dapat diketahui bahwa jenis sengketa banding Pajak lebih besar daripada jenis sengketa banding lainnya yaitu Bea Cukai dan Pajak Daerah.

Berdasarkan statistik detail total Putusan Pengadilan Pajak periode tahun 2002 s.d. 2011 sebagai berikut:

Tabel 1.4. Total Putusan Pengadilan Pajak  
Periode Tahun 2002 s.d. 2011

Amar Putusan	Kode	Jumlah
Mengabulkan Seluruhnya	KSL	15.629
Membatalkan	BATAL	1.456
Jumlah		17.085
Menolak	TOLAK	6.314
Tidak Dapat Diterima	TDD	7.514
Menambah	TAMBAH	18
Jumlah		13.846
Mengabulkan Sebagian	KSB	5.767
Membetulkan Salah Tulis/Hitung	PBTL	210
Dihapus dari Daftar Sengketa	HAPUS	119
Jumlah Seluruhnya		37.027

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan

dapat diketahui bahwa sudah terdapat sejumlah 37.027 sengketa (untuk seluruh banding dan gugatan dan untuk seluruh jenis sengketa baik Pajak, Bea Cukai, dan Pajak Daerah) yang telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak.

Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak periode tahun 2008 & 2009 dan Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan Banding KPDJP, pengajuan banding dan gugatan jenis sengketa pajak ke Pengadilan Pajak yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim dan telah diterima putusannya oleh Direktorat Jenderal Pajak selama tahun 2008 berjumlah 2.289

putusan, tahun 2009 berjumlah 2.852 putusan, tahun 2010 berjumlah 2.806 putusan, dan tahun 2011 (s.d. 15 September 2011) berjumlah 2.178 putusan dengan rincian sebagaimana tercantum dalam tabel berikut:

Tabel 1.5. Distribusi Putusan Banding dan Gugatan Berdasarkan Amar Putusan yang Diterima DJP selama Tahun 2008 s.d. 2011

Amar Putusan	Tahun 2008			Tahun 2009			Tahun 2010			Tahun 2011		
	Banding	Gugatan	Jumlah									
Menolak	157	116	273	336	167	503	267	214	481	324	169	493
Mengabulkan Sebagian	661	10	671	973	16	989	730	11	741	495	12	507
Mengabulkan Seluruhnya	668	32	700	797	103	900	791	164	955	509	73	582
Membatalkan	58	34	92	30	9	39	40	52	92	9	15	24
Membetulkan Salah Tulis/Hitung	49	3	52	48	3	51	65	10	75	60	5	65
Tidak Dapat Diterima	296	200	496	248	111	359	226	225	451	261	245	506
Menambah	3	1	4	-	-	-	2	-	2	1	-	1
Dihapus dari Daftar Sengketa	1	0	1	8	3	11	3	6	9	-	-	-
Total	1.893	396	2.289	2.440	412	2.852	2.124	682	2.806	1.659	519	2.178

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 & 2009 dan Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Klasifikasi dan kriteria jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut:<sup>14</sup>

- a. Putusan Menolak diberikan apabila setelah pemeriksaan ditemukan bahwa keputusan yang dibanding telah benar dan sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan sehingga dipertahankan seluruhnya.
- b. Putusan Mengabulkan Sebagian diberikan apabila setelah pemeriksaan ditemukan bahwa pajak sesungguhnya yang harus dibayar lebih kecil dari yang dicantumkan di keputusan yang dibanding namun masih lebih besar dari jumlah yang diajukan dalam permohonan Wajib Pajak.
- c. Putusan Mengabulkan Seluruhnya diberikan apabila setelah pemeriksaan ditemukan bahwa pajak sesungguhnya yang harus dibayar sesuai dengan jumlah yang diajukan dalam permohonan Wajib Pajak.
- d. Putusan Menambah diberikan apabila setelah pemeriksaan ditemukan bahwa pajak sesungguhnya yang harus dibayar lebih besar dari yang dicantumkan di keputusan yang dibanding.
- e. Putusan Tidak Dapat Diterima diberikan apabila permohonan banding Wajib Pajak tidak memenuhi syarat formal sehingga keputusan yang dibanding tetap dipertahankan seluruhnya.

<sup>14</sup> Keputusan Ketua Pengadilan Pajak Nomor KEP-002/PP/2002 tanggal 15 Oktober 2002.

- f. Putusan membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung diperuntukkan untuk membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung yang terdapat dalam Putusan Pengadilan Pajak.
- g. Putusan Membatalkan diberikan jika keputusan yang dibanding terbukti cacat hukum sehingga Surat Keputusan Keberatan Fiskus dibatalkan.
- h. Putusan Dihapus dari Daftar Sengketa diberikan apabila Wajib Pajak mencabut permohonan bandingnya.

Berdasarkan klasifikasi dan kriteria jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak tersebut maka pengklasifikasian jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak berdasarkan kriteria pihak bersengketa yang dimenangkan adalah sebagai berikut:

Tabel 1.6. Klasifikasi Jenis Putusan Banding Berdasarkan Pihak Bersengketa yang Dimenangkan

Amar Putusan	Pihak yang Dimenangkan
Mengabulkan Seluruhnya	Wajib Pajak
Membatalkan	Wajib Pajak
Menolak	Fiskus
Tidak Dapat Diterima	Fiskus
Menambah	Fiskus
Mengabulkan Sebagian	Fiskus/Wajib Pajak
Dihapus dari Daftar Sengketa	Tidak ada
Membetulkan kesalahan tulis/hitung	Tidak ada

Berdasarkan klasifikasi jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak sesuai kriteria pihak bersengketa yang dimenangkan di atas maka dapat diketahui posisi jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus yaitu:

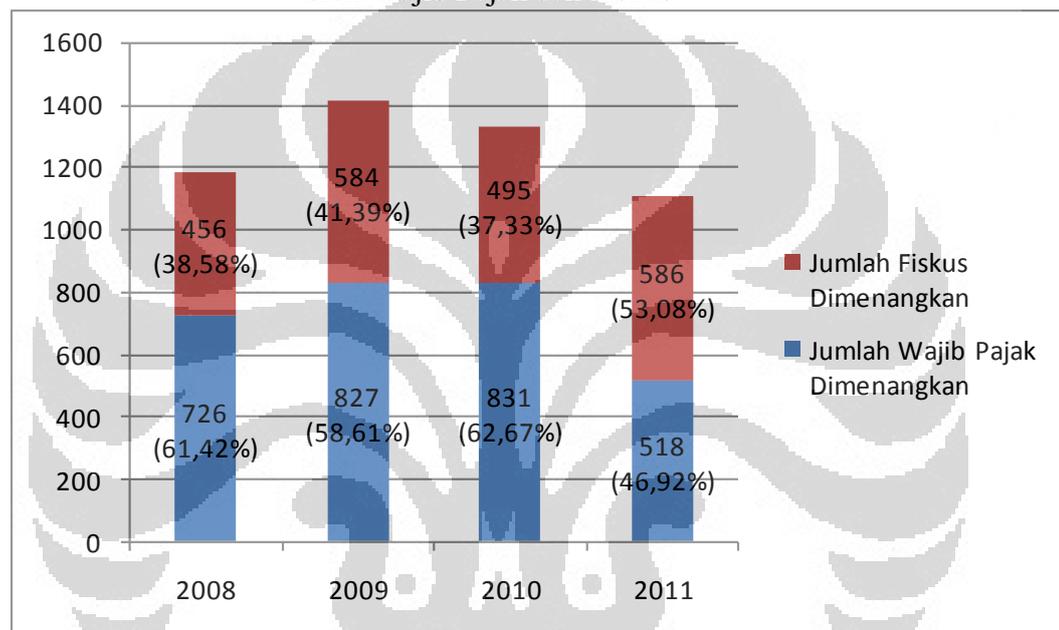
Tabel 1.7. Jumlah Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus Periode Tahun 2008 s.d.2011

Amar Putusan	Tahun 2008	Tahun 2009	Tahun 2010	Tahun 2011
Mengabulkan Seluruhnya	668	797	791	509
Membatalkan	58	30	40	9
<b>Jumlah Wajib Pajak Dimenangkan</b>	<b>726</b>	<b>827</b>	<b>831</b>	<b>518</b>
Menolak	157	336	267	324
Tidak Dapat Diterima	296	248	226	261
Menambah	3	-	2	1
<b>Jumlah Fiskus Dimenangkan</b>	<b>456</b>	<b>584</b>	<b>495</b>	<b>586</b>
Mengabulkan Sebagian	661	973	730	495
Dihapus dari daftar sengketa	1	8	3	-
Membetulkan Salah Tulis/Hitung	49	48	65	60
<b>Jumlah Tidak ada yang Dimenangkan</b>	<b>711</b>	<b>1.029</b>	<b>798</b>	<b>555</b>

Sumber: Pengolahan Data Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 & 2009 dan Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Berdasarkan data pada Tabel Jumlah Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus dapat disimpulkan bahwa untuk periode tahun 2008 s.d. 2010 jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak lebih besar daripada jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Fiskus, namun sebaliknya untuk periode tahun 2011 (s.d. 15 September 2011) jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Fiskus lebih besar daripada jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak.

Gambar 1.1. Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus



## 1.2. Rumusan Masalah

Mengingat bahwa sebagai satu-satunya badan peradilan di Indonesia yang menyelenggarakan peradilan pajak, maka Pengadilan Pajak mempunyai fungsi penting dalam memberikan keadilan kepada Wajib Pajak atau penanggung pajak dalam rangka mengakhiri sengketa pajak. Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak sehingga suatu putusan Pengadilan Pajak harus dapat memberikan kepastian hukum dan memenuhi rasa keadilan bagi masing-masing pihak yang bersengketa. Hal ini menjadi sangat penting karena satu ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah bahwa pemungutan pajak dapat dipaksakan namun harus berdasarkan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya. Pemaksaan yang bersifat legal sangat diperlukan karena pada prinsipnya tidak ada orang atau badan

hukum yang mau membayar pajak secara sukarela. Pada hakekatnya membayar pajak berarti memotong dan mengurangi kekayaan seseorang atau badan hukum.

Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan penilaian pembuktian, peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Selama periode tahun 2002 s.d. 2011 diketahui bahwa jumlah Putusan Pengadilan Pajak untuk seluruh sengketa (banding dan gugatan, baik untuk jenis pajak, bea cukai, dan pajak daerah) yang memenangkan Wajib Pajak adalah sejumlah 17.085. Jumlah ini lebih besar daripada jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Fiskus yaitu sejumlah 13.846. Sementara untuk sengketa banding jenis pajak, selama periode tahun 2008 s.d. 2011 (s.d. 15 September 2011) diketahui bahwa jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Wajib Pajak adalah sejumlah 2.902. Jumlah ini lebih besar daripada jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Fiskus yaitu sejumlah 2.121. Jika melihat perbandingannya maka 57,77% jumlah Putusan Pengadilan Pajak untuk sengketa banding jenis pajak memenangkan Wajib Pajak sedangkan sisanya yaitu 42,23% memenangkan Fiskus.

Berdasarkan perbandingan tersebut maka dapat disimpulkan bahwa Wajib Pajak lebih banyak memenangkan sengketa banding pajak daripada Fiskus.

Dengan demikian dapat dirumuskan masalah yang akan diteliti yaitu:

1. Apa penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?
2. Apa upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan rumusan masalah tersebut di atas maka penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Mengkaji penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.
2. Mengkaji upaya-upaya DJP untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.

#### 1.4. Signifikansi Penulisan

Signifikansi penelitian yang diharapkan dapat dicapai ada dua macam, yaitu:

##### 1. Signifikansi Akademis

Dari penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan bagi para akademisi yang mendalami bidang perpajakan mengenai penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak dan upaya-upaya DJP untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak sehingga dapat memahami secara jelas mengenai apakah suatu putusan Pengadilan Pajak sudah dapat memberikan kepastian hukum dan memenuhi rasa keadilan bagi masing-masing pihak yang bersengketa.

##### 2. Signifikansi Praktis

Penelitian ini juga diharapkan dapat digunakan sebagai masukan bagi DJP dalam mengevaluasi hasil pemeriksaan, hasil proses penelitian keberatan, dan hasil proses banding di Pengadilan Pajak sehingga dapat meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.

#### 1.5. Sistematika Penulisan

##### BAB 1 PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang latar belakang masalah yang menguraikan tentang peristiwa keadaan atau data yang menjadi dasar pemikiran munculnya masalah penelitian. Selanjutnya berdasarkan latar belakang masalah dirumuskan masalah penelitian dalam sub bab rumusan masalah. Setelah masalah dapat dirumuskan, maka dapat ditetapkan tujuan penelitian dan selanjutnya dapat diidentifikasi signifikansi penelitian. Pada bagian akhir bab ini diisi dengan sistematika penulisan.

##### BAB 2 TINJAUAN LITERATUR

Bab ini akan membahas tinjauan pustaka berupa penelitian-penelitian sejenis terdahulu dan tinjauan pustaka yang berisi teori-teori yang terkait dengan tema penelitian ini. Bab ini akan dibagi menjadi dua sub bab, yaitu:

2.1. Penelitian Sebelumnya

2.2. Teori-Teori Terkait

### BAB 3 METODE PENELITIAN

Bab ini akan membahas perumusan metode penelitian yang digunakan setelah mencermati kerangka pemikiran yang telah dibangun yaitu mengenai pendekatan penelitian, jenis penelitian, metode pengumpulan data, dan metode analisis data, penentuan site penelitian, dan batasan penelitian.

### BAB 4 GAMBARAN UMUM PROSES PEMERIKSAAN, KEBERATAN, DAN BANDING

Pada bab ini penulis akan menguraikan mengenai proses dan mekanisme pemeriksaan, keberatan, dan banding. Bab ini akan terbagi dalam tiga sub bab, yaitu:

4.1. Ketentuan dan Mekanisme Pemeriksaan

4.2. Ketentuan dan Mekanisme Keberatan

4.3. Ketentuan dan Mekanisme Banding

### BAB 5 KAJIAN PENYEBAB PERMOHONAN BANDING WAJIB PAJAK DIMENANGKAN DI PENGADILAN PAJAK DAN UPAYA-UPAYA DJP UNTUK MEMINIMALISIRNYA

Pada bab ini penulis akan mengkaji penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak dan upaya-upaya DJP untuk meminimalisirnya Bab ini akan terbagi dalam dua sub bab, yaitu:

5.1. Kajian penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, yang terdiri dari:

5.1.1. Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan atau pemeriksaan, namun berlanjut ke Pengadilan Pajak.

5.1.2. Adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

5.1.3. Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim.

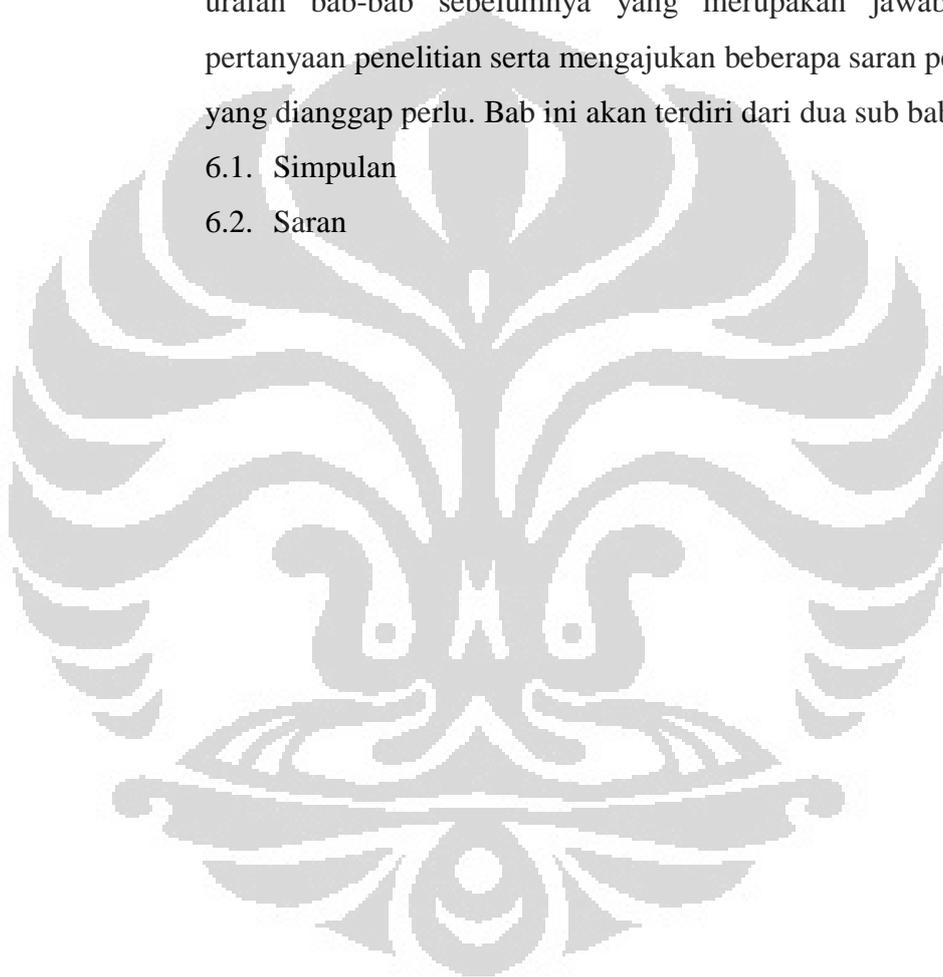
5.2. Kajian upaya-upaya DJP untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.

## BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

Pada bab ini penulis akan mengambil simpulan yang didapat dari uraian bab-bab sebelumnya yang merupakan jawaban atas pertanyaan penelitian serta mengajukan beberapa saran perbaikan yang dianggap perlu. Bab ini akan terdiri dari dua sub bab, yaitu:

6.1. Simpulan

6.2. Saran



## BAB 2

### TINJAUAN LITERATUR

#### 2.1 Penelitian Sebelumnya

Penelitian yang membahas tentang Pengadilan Pajak relatif belum banyak. Dari penelitian-penelitian yang penulis ketahui khususnya penelitian yang dilakukan oleh beberapa mahasiswa pascasarjana baik dari Departemen Ilmu Administrasi dan Departemen Ilmu Hukum dalam rangka pembuatan tesis, adalah membahas mengenai perspektif aspek keadilan dan asas peradilan murah dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak serta pengaruh kualitas pemeriksaan terhadap Putusan Pengadilan Pajak. Berikut disampaikan resume penelitian-penelitian tersebut.

Tabel 2.1. Resume Penelitian-Penelitian Sebelumnya

Penulis	Suwarda	Pramono Hadi Soeparlan
Judul	Analisis Penyelesaian Sengketa dari Perspektif Aspek Keadilan dan Asas Peradilan Murah	Pengaruh Kualitas Pemeriksaan pada Karikpa Jakarta Khusus Satu terhadap Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.
Tujuan	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mengungkapkan fakta hukum yang terjadi dalam kaitan untuk meneliti aspek keadilan dan peradilan pajak murah.</li> <li>2. Menganalisis dan mendeskripsikan permasalahan penyelesaian sengketa pajak.</li> <li>3. Menghasilkan solusi.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mendeskripsikan profil SDM pemeriksa pada sampel penelitian.</li> <li>2. Mendeskripsikan pelaksanaan pemeriksaan pajak yang dilaksanakan oleh Karikpa Jakarta Khusus Satu.</li> <li>3. Menganalisis pelaksanaan pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Karikpa Jakarta Khusus Satu apakah mempunyai korelasi dengan keputusan BPSP.</li> </ol>

Metode Penelitian	<p>1. Pendekatan penelitian hukum normatif dan sosiologis.</p> <p>2. Metode pengumpulan data melalui penelitian kepustakaan dan wawancara dengan analisis data menggunakan <i>descriptive analysis</i> dan <i>quality and quantity analysis</i>.</p>	<p>1. Metode korelasional antara dua variabel yaitu kualitas pemeriksaan dan putusan BPSP dengan penekatan survey.</p> <p>2. Metode pengumpulan data melalui kuesioner, observasi, dan studi kepustakaan dengan analisis data menggunakan pengujian hipotesis statistik nonparametrik.</p>
Hasil Penelitian	<p>Penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi aspek keadilan dan asas peradilan murah karena:</p> <p>1. Terdapat penetapan pajak berupa Surat Tagihan Pajak yang tidak bisa diajukan banding sehingga menimbulkan kesenjangan ditinjau dari aspek keadilan.</p> <p>2. Persyaratan melakukan pembayaran sebesar 50% dari pajak terutang sebagai salah satu syarat pengajuan banding menyebabkan banyak Wajib Pajak yang mencari keadilan tidak dapat melakukan upaya tersebut karena kendala keuangan.</p>	<p>1. Profil SDM pemeriksa pajak menunjukkan mutu yang baik dengan indikator tingkat pendidikan Sarjana dan Pascasarjana ditambah dengan spesialisasi pendidikan mayoritas akuntansi.</p> <p>2. Pelaksanaan pemeriksaaan pajak menunjukkan hasil yang baik mengikuti norma, prosedur, dan standar pemeriksaan.</p> <p>3. Pengaruh signifikan antara kualitas pemeriksaan dengan putusan BPSP.</p>

Penelitian-penelitian di atas pada umumnya hanya menguraikan dan menganalisis aspek keadilan dan asas peradilan murah dalam penyelesaian

sengketa pajak dan signifikansi hubungan antara kualitas pemeriksaan dengan Putusan Pengadilan Pajak (dahulu BPSP) yang dapat dimungkinkan sebagai salah satu jenis faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak. Sementara penelitian pada tesis ini akan menguraikan dan mengkaji beberapa faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak dalam meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.

## 2.2 Teori-teori Terkait

### 2.2.1 Pajak

Terdapat bermacam-macam definisi dan batasan tentang pajak yang dikemukakan oleh para ahli di bidang keuangan negara, ekonomi, maupun hukum.

Seligman dalam *Essays in Taxation* (New York, 1925) merumuskan pajak sebagai “...a compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefits conferred.” Sedangkan Smeets dalam bukunya *De Economische betekenis der Belastingen* (1951), pajak merupakan prestasi kepada Pemerintah yang terhutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontra-prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individu dengan maksud untuk membiayai pengeluaran Pemerintah.

Adriani seperti yang dikutip oleh Brotodihardjo dalam bukunya “Pengantar Ilmu Hukum Pajak” (1981, 2) menyatakan bahwa:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang secara langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”

Sementara Soemitro dalam bukunya “Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan (1965, 5) menyatakan bahwa:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan Undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra-

prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Dapat dipaksakan artinya bahwa bila hutang pajak tidak dibayar, hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan terhadap pembayar pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu, seperti halnya retribusi.

Sementara definisi pajak yang membuka ide baru adalah menurut Soemahamidjaja dalam disertasinya yang berjudul “Pajak berdasarkan azas Gotong Royong” (1964), yaitu:

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh Penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”

Dengan mencantumkan Iuran Wajib, ia mengharapkan terpenuhinya ciri bahwa pajak dipungut dan bantuan dan kerjasama dengan Wajib Pajak sehingga perlu pula dihindari penggunaan istilah “paksaan”.<sup>1</sup>

Berdasarkan definisi dan batasan yang ditafsirkan oleh para ahli tersebut maka dapat dirumuskan bahwa pengertian pajak memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

1. Pemungutan pajak (dapat dipaksakan) berdasarkan Undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi secara individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara (pemerintah pusat ataupun pemerintah daerah).
4. Pajak dipergunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah dan apabila pemasukannya masih surplus dipergunakan untuk membiayai “*public investment*”.

Dengan adanya ketentuan pajak harus berdasarkan Undang-undang maka pajak dipungut dengan persetujuan dari rakyat melalui wakilnya yaitu Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Artinya pajak bukan pemaksaan yang dibebankan kepada rakyat melainkan kehendak dari rakyat. Sehubungan dengan itu,

---

<sup>1</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Eresco, 1981, hal. 4.

dicantumkanlah dasar hukum pajak dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang telah diamandemen.<sup>2</sup>

Menurut Brotodihardjo (1981, 1), Hukum Pajak yang juga disebut Hukum Fiskal adalah:

“Keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui Kas Negara, sehingga ia merupakan bagian dari Hukum Publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara Negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut Wajib Pajak).”

Agar pemungutan pajak yang bersifat dapat dipaksakan tersebut dapat berjalan dengan baik maka dalam pemungutannya harus memperhatikan azas-azas pemungutan pajak yang baik. Menurut Smith, pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas empat azas, yaitu:<sup>3</sup>

- a. *Equality*. Pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya.
- b. *Certainty*. Pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat: berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak ada kepastian bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya maka pajak yang terhutang bergantung kepada “kebijaksanaan” petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya sendiri.
- c. *Convenience*. Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak.
- d. *Economy*. Biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula halnya dengan beban yang dipikul oleh Wajib

---

<sup>2</sup> Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung, Refika Aditama, 2006, hal. 7.

<sup>3</sup> Mansury R., *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, mengutip Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002, hal. 11.

Pajak hendaknya juga sekecil mungkin. Pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan-kegiatan ekonomisnya.

Menurut Musgrave<sup>4</sup>, terdapat dua cara dalam menganalisis kriteria keadilan pajak yaitu pendekatan prinsip manfaat (*benefit principle*) dan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Menurut prinsip manfaat, suatu sistem pajak dikatakan adil bila kontribusi yang diberikan setiap Wajib Pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah. Sementara prinsip kemampuan membayar, sistem pajak dikatakan adil bila distribusi beban pajak sesuai dengan keadilan vertikal dan horisontal. Untuk memperoleh keadilan horisontal, setiap Wajib Pajak dengan kemampuan membayar yang sama harus membayar dengan jumlah yang sama. Untuk menjamin adanya keadilan vertikal, setiap Wajib Pajak dengan kemampuan berbeda harus menyumbangkan jumlah yang berbeda sesuai dengan perbedaan kemampuan tersebut.

Menurut Mansury<sup>5</sup>, kepastian itu menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak dan kepastian dihubungkan dengan empat pertanyaan pokok yaitu harus pasti siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, harus pasti apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subjek pajak, harus pasti berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak, dan harus pasti bagaimana harus dibayar jumlah pajak yang terutang tersebut.

Sementara bagi Smith kepastian adalah lebih penting dari keadilan. Jadi suatu sistem yang telah dirancang menganut azas keadilan, apabila tanpa kepastian hukum maka pemungutan pajak bisa menjadi tidak adil. Tanpa kepastian hukum, pelaksanaannya bisa menjadi tidak adil atau lebih tepat pelaksanaannya tidak selalu adil.<sup>6</sup> *Tax laws and regulations must be comprehensible to the tax payer, they must be unambiguous and certain, both to the taxpayer and the tax administrator* yaitu kepastian harus terdapat baik bagi Fiskus, semua Wajib Pajak, dan seluruh lapisan masyarakat.<sup>7</sup> Sommerfeld menyatakan bahwa perlu disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci,

---

<sup>4</sup> Musgrave A Richard, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, Mc. Graw-Hill Book Company, 1989, hal. 247.

<sup>5</sup> Mansury R., *Op. Cit.*, hal. 12.

<sup>6</sup> *Ibid*, hal. 12

<sup>7</sup> *The New Encyclopedia Britannica*, "Taxation", London, Encyclopedia Britannica Inc, 1988, hal. 411.

*advanced ruling* maupun intepretasi hukum yang lainnya agar dapat meningkatkan kepastian hukum.<sup>8</sup> Menurut Soemitro, kepastian hukum berarti bahwa ketentuan Undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberi peluang kepada siapapun untuk memberikan intepretasi yang lain daripada yang dikehendaki undang-undang.<sup>9</sup>

### 2.2.2 Administrasi Perpajakan

Administrasi perpajakan merupakan bagian dari administrasi publik karena pengelolaannya dilakukan oleh suatu institusi publik untuk kepentingan publik. Menurut Lumbantoruan, administrasi perpajakan adalah cara-cara atau prosedur pengenaan dan pemungutan pajak.<sup>10</sup> Sementara menurut Mansury, administrasi perpajakan mempunyai 3 (tiga) pengertian, yaitu:

1. Suatu instansi atau badan yang diberi wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak.
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pungutan pajak.
3. Kegiatan penyelenggara pungutan pajak oleh suatu instansi atau badan yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijakan perpajakan, berdasarkan sarana hukum yang ditentukan oleh Undang-undang.<sup>11</sup>

Menurut Nowak seperti yang dikutip oleh Gunadi, istilah administrasi perpajakan dapat diartikan secara sempit (*narrower sense*) dan secara luas (*wider sense*). Dalam arti sempit dimaksudkan bahwa administrasi perpajakan merupakan penatausahaan dan pelayanan atas hak-hak dan kewajiban-kewajiban membayar pajak, baik penatausahaan dan pelayanan yang dilakukan di kantor pajak maupun

---

<sup>8</sup> Sommerfeld M Ray, *An Introduction of Taxation*, London, Harcourt Brace Javanovich, 1982, hal. 1/17.

<sup>9</sup> Soemitro Rochmat, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Bandung, Eresco, 1991, hal. 9.

<sup>10</sup> Lumbantoruan Sophar, *Ensklopedi Perpajakan*, Jakarta, Penerbit Erlangga, 1997, hal. 582.

<sup>11</sup> Mansury R., *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jilid I, Jakarta, PT Bina Rena Pariwara, 1994, hal. 43-44.

di tempat pembayar pajak (Wajib Pajak). Dalam pengertian luas, administrasi perpajakan dapat dipandang sebagai:

1. Fungsi

Administrasi perpajakan meliputi fungsi perencanaan, pengorganisasian, penggerakan, dan pengendalian perpajakan.

2. Sistem

Administrasi perpajakan merupakan seperangkat unsur (subsistem) yaitu peraturan-peraturan, sarana, dan prasarana, dan Wajib Pajak yang saling berkaitan bersama-sama menjalankan fungsi dan tugasnya untuk mencapai tujuan tertentu.

3. Lembaga

Administrasi perpajakan merupakan institusi yang mengelola sistem dan melaksanakan proses perpajakan.<sup>12</sup>

Menurut Bird dan Casanegra, subjek dari administrasi perpajakan sangat penting bagi peningkatan sumber penerimaan pajak dalam menciptakan keseimbangan makroekonomi dan efektivitas pelaksanaan kebijakan pajak, yang memberikan pengaruh terhadap perekonomian secara umum. Perubahan kebijakan pajak tanpa perubahan administrasi tidak akan berhasil. Perubahan dalam kebijakan pajak harus sesuai dengan kapasitas administrasinya.<sup>13</sup> Peran administrasi perpajakan menurut Pandiangan adalah bahwa administrasi perpajakan diupayakan untuk merealisasikan peraturan perpajakan dan penerimaan negara sebagaimana amanat APBN.<sup>14</sup>

Menurut Mansury, dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik meliputi:

1. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan Undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberi kejelasan bagi Wajib Pajak.

<sup>12</sup> Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan dalam rangka Kontribusi Menuju Good Governance*, Pidato Pengukuhan yang diucapkan pada Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar Luar Biasa dalam Bidang Perpajakan pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, Jakarta 13 Maret 2004.

<sup>13</sup> Richard M Bird and Milka Casanegra, *Improving Tax Administration in Developing Countries : Reform of Tax Administration*, Washington DC, International Monetary Fund, 1992, hal. 275.

<sup>14</sup> Pandiangan Liberty, Reformasi Perpajakan di Mata Seorang Profesor (<http://www.pb-co.com/news>), 15 Maret 2004.

2. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan dimaksud baik perumusan yuridis, yang memberikan kemudahan untuk dipahami maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan pemenuhan kewajiban oleh Wajib Pajak.
3. Reformasi dalam bidang perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan, semenjak dirumuskannya kebijakan perpajakan.
4. Administrasi perpajakan yang efisien dan efektif perlu disusun dengan memperhatikan pengaturan pengumpulan, pengolahan, dan pemanfaatan informasi tentang subjek dan objek pajak, dimana kegiatan administrasi perpajakan mencakup kegiatan-kegiatan:
  - a. Penelitian, pemeriksaan, dan penyidikan.
  - b. Penerbitan surat ketetapan pajak dan surat tagihan pajak.<sup>15</sup>

Administrasi perpajakan dituntut bersifat dinamik sebagai upaya peningkatan penerapan kebijakan perpajakan yang efektif. Perry dan Walley mengatakan bahwa di negara-negara berkembang dimana sistem pajaknya kuat dan struktur pajak telah ditetapkan, reformasi perpajakan mengacu pada usaha peningkatan administrasi perpajakan.<sup>16</sup>

Salah satu tolak ukur untuk menunjukkan baik buruknya administrasi pajak adalah dengan mengukur tinggi atau rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak (*taxpayer's compliance*). Kepatuhan pajak merupakan tingkat di mana Wajib Pajak memberikan respon yang baik terhadap kewajiban perpajakannya. Sandford (Nurmantu, 2005, 161) menyebutkan tiga macam biaya pajak (*cost of taxation*) yang terdiri dari *sacrifice of income*, *distortion cost*, dan *running cost* dimana *running cost* adalah biaya-biaya yang tidak akan ada jika sistem perpajakan tidak ada yang terdiri dari *administrative cost* (yaitu biaya-biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah sehubungan dengan penyelenggaraan sistem perpajakan nasional) dan *compliance cost* (yaitu biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam rangka melakukan pemenuhan kewajiban pajak). Selanjutnya Sandford membagi

---

<sup>15</sup> Mansury R, *Perpajakan atas Penghasilan dari Transaksi-Transaksi Khusus*, Jakarta, YP4, 2003.

<sup>16</sup> Perry, Guillermo, and John Walley, *Fiscal Reform and Structural Change in Developing Countries Vol. 1*, London, MacMillan Press, 2000, hal. 1-8.

*compliance cost* dalam tiga jenis biaya yakni *direct money cost* (yaitu biaya-biaya *cash money* yang dikeluarkan Wajib Pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban pajak seperti pembayaran kepada konsultan pajak dan biaya perjalanan ke bank untuk melakukan penyetoran pajak, *time cost* (yaitu waktu yang terpakai oleh Wajib Pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban pajak antara lain waktu yang digunakan untuk membaca formulir SPT dan buku petunjuknya, waktu yang dipakai untuk berkonsultasi dengan akuntan atau konsultan pajak dalam mengisi SPT, dan waktu yang digunakan untuk pergi dan pulang ke Kantor Pajak, dan *psychological cost* (yaitu rasa stres dan berbagai rasa takut atau cemas karena melakukan *tax evasion*). Menurut Chattopadhyay dan Gupta (2002, 23) pengukuran *psychological cost* yang merupakan salah satu komponen *cost of compliance* merupakan hal yang sulit. Hal ini disebabkan *psychological cost* tidak seperti *cost* lainnya yang lebih mudah dicari parameternya. Estimasi yang dapat digunakan untuk menghitung *psychological cost* adalah dengan menggunakan komponen *tax simplification* (kemudahan dalam pemahaman aturan perpajakan), *tax instability* (seringnya perubahan terhadap aturan perpajakan), *tax ambiguity* (kerancuan dalam penerapan aturan perpajakan).

### 2.2.3 *Self Assessment Sistem* dan Pemeriksaan Pajak

Hakikat sistem *self assessment* adalah penetapan sendiri besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. *International Bureau of Fiscal Documentation* (1996, 266) mendefinisikan “*self assessment sistem*” sebagai berikut:

“*Sistem under which the taxpayer is required to declare the basis of his assessment (e.g. taxable income), to submit a calculation of the tax due and, usually, to accompany his calculation with payment of the amount he regards as due.*”

Berdasarkan definisi tersebut dapat diartikan bahwa Wajib Pajak diberi wewenang untuk menghitung sendiri besarnya penghasilan kena pajak dan jumlah pajak yang terutang yang menjadi bebannya, serta membayar jumlah tersebut. Menurut Adriani, dalam tata cara *self assessment* kegiatan pemungutan pajak diletakkan kepada aktivitas dari masyarakat sendiri dimana Wajib Pajak diberi kewajiban untuk menghitung sendiri besarnya pajak yang terutang serta membayar/menyetor dan melaporkannya kepada administrasi pajak (Fiskus).

Fiskus sendiri hanya berfungsi melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak.<sup>17</sup> Tata cara ini hanya dapat berhasil bilamana masyarakat pembayar pajak sendiri memiliki pengetahuan dan disiplin pajak yang tinggi (*tax consciousness*).<sup>18</sup>

Dalam sistem *self assessment*, aparat pajak berperan aktif untuk melakukan tugas pembinaan, pelayanan dan pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan. Fungsi pengawasan menjadi sangat penting karena sistem tidak akan berjalan dengan baik apabila Wajib Pajak melaksanakan kewajiban pajaknya dengan tidak benar. Tanpa pengawasan dalam kondisi tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang masih rendah dapat mengakibatkan sistem *self assessment* tidak akan berjalan dengan baik. Akibatnya Wajib Pajak akan melaksanakan kewajiban pajaknya dengan tidak benar dan akhirnya penerimaan dari sektor pajak tidak akan tercapai. Diperlukan suatu usaha agar Wajib Pajak dapat secara sadar melakukan pemenuhan kewajiban perpajakannya secara sukarela. Hal ini didasari oleh pendapat yang dikemukakan oleh Brotodiharjo (1981, 13), yaitu bahwa:

“Lepas dari kesadaran kewarganegaraan dan solidaritas nasional, lepas pula dari pengertiannya tentang kewajibannya terhadap negara, pada sebagian besar terbesar diantara rakyat tidak akan pernah meresap kewajibannya membayar pajak sedemikian rupa, sehingga memenuhinya tanpa menggerutu. Bahkan bila ada sedikit kemungkinan saja, maka pada umumnya mereka cenderung untuk meloloskan diri dari setiap pajak. Hal ini telah ternyata disegenap negara dan sepanjang masa.”

Dalam rangka melaksanakan kewajiban penelitian dan pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, administrasi pajak diberikan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan. Terdapat beberapa pengertian pemeriksaan (*auditing*) yang telah dikemukakan oleh para ahli di bidang akuntansi, antara lain:

Menurut Arens dan Loebbecke:<sup>19</sup>

“*Auditing is the process of accumulating and evaluating by a competent independent person about quantifiable information of a specific entity for*

<sup>17</sup> Hussein Kartasasmita, *Reformasi UU Perpajakan*, Jakarta, 1996, hal. 1.

<sup>18</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 60.

<sup>19</sup> Arens, Alvin A, and James K. Loebbecke, *Auditing: an Integrated Approach*, Prentice Hall Inc., 1997, hal. 2.

*the purpose of determining and reporting upon degree of correspondence between the quantifiable information and established criteria.”*

Menurut Woolf:<sup>20</sup>

*“Auditing is a process (carried out by suitably qualified auditors) whereby the accounts of business entities, including limited companies, charities, trusts, and professional firms, are subjected to scrutiny in such detail as will enable the auditors to perform an opinion as to their truth and fairness.”*

Definisi senada dikemukakan oleh Mulyadi<sup>21</sup> yaitu bahwa auditing adalah:

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Sementara itu berdasarkan tujuannya, Mulyadi membedakan audit menjadi tidak kelompok yaitu sebagai berikut:<sup>22</sup>

- a. *Compliance Audit*, adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria, audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.
- b. *Financial Statement Audit*, adalah audit yang dilakukan auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan untuk menyatakan pendapatnya tentang kewajaran laporan keuangan tersebut.
- c. *Operational Audit*, merupakan review secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu, yaitu:
  - Mengevaluasi kinerja
  - Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan
  - Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut

Berdasarkan pendapat para ahli tersebut maka pemeriksaan di bidang perpajakan termasuk dalam *compliance audit* karena tujuannya adalah menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak yaitu apakah Wajib Pajak sudah melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Sementara Lumbantoruan<sup>23</sup> menyatakan bahwa ruang lingkup pemeriksaan pajak lebih luas dari pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik karena pemeriksaan pajak dimaksudkan untuk menguji

<sup>20</sup> Woolf Emile, *Auditing Today, Sixth Edition*, London, Prentice Hall, 1997, hal. 1.

<sup>21</sup> Mulyadi, *Auditing*, Jakarta, Salemba Empat, 1998, hal. 7.

<sup>22</sup> Ibid, hal. 28.

<sup>23</sup> Lumbantoruan Sophar, *Akuntansi Pajak*, Jakarta, Grasindo, 1996, hal. 380.

kebenaran transaksi bisnis berdasarkan data keuangan angka yang sebenarnya untuk menghitung pajak yang terutang, sedangkan pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik berdasarkan *sample* untuk menentukan pendapat atas kewajaran penyusunan laporan keuangan dengan berpedoman pada konsep materialitas dan konservatisme.

#### 2.2.4 Ketetapan Pajak dan Surat Ketetapan Pajak

Pelaporan Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan (SPT) harus dianggap benar kecuali dapat dibuktikan bahwa SPT-nya adalah tidak benar. Apabila dapat dibuktikan bahwa SPT Wajib Pajak tidak benar maka Fiskus dapat menetapkan besarnya pajak yang terutang. Menurut Soemitro dalam disertasinya yang berjudul “Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia” (1964), ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh Fiskus adalah merupakan “Ketetapan Administrasi Murni” yaitu suatu perbuatan hukum sepihak yang dilakukan dalam lapangan “bestuur” (praja) oleh suatu Badan Pengusaha berdasarkan wewenangnya yang khusus. Sementara menurut Manan, syarat-syarat dari sebuah ketetapan adalah merupakan keputusan sepihak (*eenzijdig besluit*), keputusan tersebut adalah tindakan hukum publik (*publiekrechtelijk*), keputusan dibuat oleh badan atau pejabat tata usaha negara (*overheidsorgaan*), keputusan mengenai masalah atau keadaan konkrit dan individual (*individueel concreet geval*), dan keputusan dimaksudkan untuk mempunyai akibat hukum tertentu, yaitu menciptakan, mengubah, menghentikan, atau membatalkan suatu hubungan hukum.<sup>24</sup>

Fiskus menetapkan besarnya pajak yang terutang melalui surat ketetapan pajak. Menurut Brotodihardjo (1981, 63), surat ketetapan pajak adalah suatu keputusan dari administrasi di mana ditetapkan hubungan hukum antara pihak administrasi dan Wajib Pajak. Hubungan ini menimbulkan hak dan kewajiban dari Wajib Pajak untuk membayar pajak, dan Fiskus memperoleh hak untuk menagihnya. Apabila salah satu pihak menyatakan bahwa ketetapan itu salah

---

<sup>24</sup> Manan Bagir, *Fungsi dan Peraturan Perundang-Undangan*, Bandung, Penerbit Alumni, 1994, hal. 13.

maka timbul suatu perselisihan yang dapat terjadi karena sebab yang belum jelas (jadi masih menjadi sengketa).<sup>25</sup>

### 2.2.5 Sengketa Pajak

Penetapan pajak yang dilakukan oleh Fiskus merupakan awal dari timbulnya sengketa pajak yaitu terjadinya perbedaan hasil penghitungan besarnya pajak yang terutang. Hal ini sejalan dengan pendapat Mulyadiwarno tentang sengketa pajak yaitu sengketa pajak dapat terjadi dari pendaftaran hingga pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak, dapat terjadi pada saat pembayaran ataupun penyampaian Surat Pemberitahuan, sengketa pajak adalah perbedaan pendapat antara dua pihak, yaitu Wajib Pajak (termasuk pemungut pajak) dan Direktur Jenderal Pajak atau Fiskus sebagai pelaksana Undang-Undang perpajakan. Berbagai sengketa pajak dimaksud dapat timbul dalam rangka pelaksanaan hak dan kewajiban dari kedua belah pihak.<sup>26</sup>

Menurut Barata, perbedaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus atas penetapan pajak diakibatkan oleh:<sup>27</sup>

1. perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam perundang-undangan perpajakan;
2. keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib Pajak;
3. keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penanaman akun/rekening pembukuan karena Wajib Pajak tidak mengomunikasikan dengan benar;
4. ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku;
5. ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam membedakan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal;
6. perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung/dokumen transaksi.

<sup>25</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 63.

<sup>26</sup> Mulyodiwarno Nuryadi, *Hak dan Kewajiban Para Pihak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*, Makalah pada Kongres IX Ikatan Akuntan Indonesia tanggal 25 September 2002, hal. 1.

<sup>27</sup> Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak-Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*, Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 1998, hal. 4.

Sementara menurut Purwito dan Komariah bahwa perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus yang menimbulkan sengketa perpajakan adalah:<sup>28</sup>

1. Perbedaan persepsi.
2. Perbedaan pemahaman.
3. Perbedaan penghitungan pajak yang seharusnya dibayar.
4. Perbedaan pendapat terhadap tanggal surat pemberitahuan.

Proses penyelesaian sengketa perpajakan (*dispute settlement*) dapat dilakukan melalui berbagai cara. Menurut Thuronyi<sup>29</sup>, sengketa pajak dapat diselesaikan dengan cara:

1. *Compromises*, yaitu Fiskus diberikan diskresi untuk menyelesaikan permasalahan dengan Wajib Pajak, misalnya Fiskus diberikan kewenangan untuk mengurangi sanksi administrasi.
2. *Disputes Within the Taxation Authority*, yaitu proses penyelesaian masih dilakukan oleh Fiskus, dimana pertama kali dilakukan oleh pihak yang mengeluarkan ketetapan, dan apabila selanjutnya pihak Wajib Pajak masih tidak dapat menerima, maka Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada pihak yang merupakan divisi yang berbeda dari pihak yang mengeluarkan ketetapan.
3. *Tax Adjudications*, yaitu proses penyelesaian yang dilakukan di Pengadilan Pajak yaitu pihak yang independen dan terpisah Fiskus.

Sebagai konsekuensi dari negara hukum, maka peraturan pajak termasuk di dalamnya pengaturan penyelesaian sengketa pajak haruslah dirasakan adil baik oleh masyarakat, khususnya Wajib Pajak, maupun pemungut pajak (pemerintah). Untuk itu diperlukan perangkat hukum yang memberikan jaminan yang seimbang antara wewenang negara/pemerintah dalam melaksanakan pemungutan pajak, termasuk penerapan sanksi, dengan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Purwito M, Ali, Rikiah Komariah, *Pengadilan Pajak, Proses Keberatan, dan Banding*, Depok, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hal. 46.

<sup>29</sup> Thuronyi Victor, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, International Monetary Fund, 1996.

<sup>30</sup> Nasution Abroni, *Peradilan Pajak di Indonesia*, dalam: Mencari Jalan Keluar Dualisme Penyelesaian Konflik Perpajakan, Pusat Kajian Fiskal dan Moneter, Nomor 14/I/1996, hal. 25.

Dalam kaitannya dengan perlindungan hukum, Saidi<sup>31</sup> menyatakan bahwa untuk mendapatkan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak, terdapat upaya hukum yang telah disediakan oleh undang-undang baik di luar maupun melalui peradilan pajak. Perlindungan hukum Wajib Pajak di luar peradilan pajak dilakukan dalam bentuk penggunaan hak-hak Wajib Pajak yang tidak terkait dengan peradilan pajak. Sementara itu perlindungan hukum Wajib Pajak melalui peradilan pajak dilakukan dalam bentuk penggunaan hak-hak Wajib Pajak yang terkait dengan peradilan pajak, seperti banding, gugatan, dan peninjauan kembali sebagai upaya hukum dalam hukum pajak. Upaya hukum tersebut bertujuan untuk menempatkan Wajib Pajak selaku rakyat dalam kedudukannya sebagai subjek hukum pajak.

Apabila Wajib Pajak menyatakan bahwa ketetapan pajak yang dikeluarkan itu salah maka Wajib Pajak diberikan hak untuk memasukkan surat keberatan dalam waktu tertentu setelah ia menerima surat ketetapan pajak. Surat keberatan pada hakikatnya ditujukan terhadap jumlah pendapatan, jumlah penghasilan, jumlah kekayaan, jumlah laba, yang akhirnya terjelma dalam jumlah pajak yang tercantum pada SKP yang harus dibayar oleh Wajib Pajak.<sup>32</sup> Dengan dimasukkannya surat keberatan (atau: Doleansi) itu sudah barang tentu karena adanya perselisihan berdasarkan atas tidak adanya persetujuan Wajib Pajak terhadap besarnya jumlah yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak.<sup>33</sup>

### **2.2.6 Peradilan Pajak dan Pengadilan Pajak**

Dari pandangan beberapa pakar hukum, terdapat beberapa pendapat tentang perbedaan arti “peradilan” dan “pengadilan”.

Menurut Basah, penggunaan istilah pengadilan ditujukan pada badan atau wadah yang memberikan pengadilan, sedangkan peradilan ditujukan terhadap proses untuk memberikan keadilan dalam rangka penegakan hukum atau “*het rechtspreken*”. Jadi pengadilan bukan merupakan satu-satunya wadah yang

---

<sup>31</sup> Djafar Saidi, Muhammad, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta, Rajagrafindo Persada, 2007, hal. 14.

<sup>32</sup> Soemitro Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung, Eresco, 1987, hal. 144.

<sup>33</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Op.Cit.*, hal. 121.

menyelenggarakan peradilan.<sup>34</sup> Pandangan yang hampir sama dikemukakan oleh Subekti dan Tjitrosoedibio yang menyatakan bahwa Pengadilan (*rechtban* atau *cort*) pada pokoknya menunjuk kepada badan, sedangkan peradilan (*rechpraak* atau *judicary*) menunjuk kepada fungsinya.<sup>35</sup> Peradilan merupakan salah satu unsur penting dari negara hukum yang menunjuk kepada proses untuk memberikan keadilan dalam rangka menegakkan hukum.<sup>36</sup>

Soemitro dalam bukunya “Asas dan Dasar Perpajakan 2, merumuskan Peradilan Pajak sebagai:

“Peradilan Pajak adalah suatu proses dalam hukum pajak yang bermaksud memberikan keadilan dalam sengketa pajak, baik kepada Wajib Pajak maupun kepada pemungut pajak (pemerintah), sesuai dengan ketentuan Undang-Undang/hukum positif. Proses ini merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan Wajib Pajak atau pemungut pajak di hadapan suatu instansi (administrasi atau pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri sengketa tersebut.”

Menurut Marbun<sup>37</sup>, terdapat dua model penyelesaian sengketa pajak yaitu penyelesaian melalui upaya administratif dan melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak. Penyelesaian melalui upaya administratif merupakan penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu Fiskus (proses keberatan) dan penyelesaian sengketa dan dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga. Namun demikian terdapat kekhawatiran terhadap keobjektifan lembaga keberatan manakala dikaitkan dengan azas “Tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (*Nemo iudex indoneus in propia causa*).<sup>38</sup>

Sementara menurut Soemitro dalam disertasinya yang berjudul “Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia” (1964), penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan dengan dua cara yaitu yang dilakukan oleh suatu

<sup>34</sup> Basah Sjachran, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Bandung Alumni, 1978, hal. 23-24.

<sup>35</sup> Subekti, R dan Tjitrosoedibio, R, *Kamus Hukum*, Jakarta, Pradya Paramita, 1971, hal. 82-83.

<sup>36</sup> Basah Sjachran, *Op.Cit.*, hal. 26.

<sup>37</sup> Marbun. SF, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 1997, hal. 107.

<sup>38</sup> Mertokusumo Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 2006, hal. 18-19.

instansi administrasi yang masih termasuk dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak, yang lazimnya disebut Peradilan Administrasi Tidak Murni, seperti peradilan yang dilakukan oleh Hakim Doleansi pada Kantor Pajak yang memutuskan surat keberatan. Sedangkan peradilan mengenai sengketa pajak yang dilakukan oleh suatu instansi yang ada di luar struktur organisasi Direktorat Jenderal Pajak, jadi oleh suatu instansi pengadilan yang berdiri sendiri (seperti yang dilakukan oleh Majelis Pertimbangan Pajak) disebut Peradilan Administrasi Murni.

Peradilan Administrasi Murni adalah peradilan yang memenuhi syarat-syarat sebagai berikut, yaitu: a). Aturan hukum yang diterapkan merupakan hukum publik, b). Adanya sengketa hukum yang konkret, c). Terdapat sekurang-kurangnya dua belah pihak yang bersengketa, d). Adanya aparatur peradilan (khusus) yang mandiri yang berwenang memutus perkara. Sementara Peradilan Administrasi Tidak Murni yaitu peradilan administrasi yang tidak memenuhi syarat-syarat sebagaimana Peradilan Administrasi Murni, misalnya jika “hakim” yang memutuskan bukan merupakan hakim yang mandiri melainkan merupakan bagian dari administrasi seperti terjadi dalam doleansi/surat keberatan pajak/peradilan semu atau peradilan yang dilakukan oleh suatu panitia.<sup>39</sup>

Ciri khas suatu peradilan murni adalah adanya hubungan segitiga antara pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. Badan atau pejabat yang mengadili sengketa merupakan badan pejabat tertentu yang terpisah. Tertentu berarti bahwa badan atau pejabat tersebut ditentukan oleh Undang-undang atau peraturan lain yang mempunyai tingkatan sama dengan suatu Undang-undang dan diberi wewenang untuk mengadili suatu sengketa administrasi. Terpisah artinya bahwa badan atau pejabat yang melakukan pengadilan itu, tidak merupakan salah satu pihak atau termasuk dalam salah satu pihak, maupun di bawah pengaruh salah satu pihak, sehingga badan atau pejawab yang mengadili perkara berada di atas para pihak.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Soemitro Rochmat, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Bandung, Eresco, 1991, hal.7.

<sup>40</sup> Suniadhia Y.W., *Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi*, Jakarta, Rineka Cipta, 1992, hal. 140.

Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem Peradilan di Indonesia adalah sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara.<sup>41</sup> Menurut Suhendro (Wakil Sekretaris Pengadilan Pajak), faktor-faktor yang merupakan kekhususan Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut:<sup>42</sup>

1. Penyelesaian sengketa perpajakan memerlukan tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau sarjana lain.
2. Sengketa yang diproses dalam Pengadilan Pajak khusus menyangkut sengketa perpajakan.
3. Putusan Pengadilan Pajak memuat penetapan besarnya Pajak Terutang dari Wajib Pajak, berupa hitungan secara teknis perpajakan, sehingga Wajib Pajak langsung memperoleh kepastian hukum tentang besarnya Pajak Terutang yang dikenakan kepadanya. Sebagai akibatnya jenis putusan Pengadilan Pajak, di samping jenis-jenis putusan yang umum diterapkan pada peradilan umum, juga berupa mengabulkan sebagian, mengabulkan seluruhnya, atau menambah jumlah Pajak yang masih harus dibayar.
4. Pengadilan Pajak berkedudukan di ibukota Negara.
5. Pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedang pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan.
6. Proses penyelesaian Sengketa Pajak melalui Pengadilan Pajak dalam acara pemeriksaannya hanya mewajibkan kehadiran Terbanding atau Tergugat, sedangkan Pemohon Banding atau Penggugat dapat menghadiri persidangan atas kehendaknya sendiri, kecuali apabila dipanggil oleh Hakim atas dasar alasan yang cukup jelas.
7. Proses seleksi penerimaan Hakim dilaksanakan oleh Departemen Keuangan dengan melibatkan Mahkamah Agung.
8. Pengadilan Pajak selain menjadi bagian integral dari kekuasaan kehakiman juga merupakan bagian integral dari proses penerimaan Negara yang bermuara di APBN.

<sup>41</sup> Istiani Nisa, *Menelaah Keberadaan Pengadilan Pajak*, Jakarta, MaPPI-FHUI.

<sup>42</sup> Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara*, ([www.setpp.depkeu.go.id/DataFile/.../Berita%20Pajak%20REVISI.doc](http://www.setpp.depkeu.go.id/DataFile/.../Berita%20Pajak%20REVISI.doc)).

9. Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.
10. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

Keputusan yang dapat disengketakan di Pengadilan Pajak adalah keputusan di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang. Jadi terbatas bahwa keputusan di bidang pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan termasuk dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Isi keputusan bukanlah kumulatif, dalam arti menyangkut perundang-undangan perpajakan dan penagihan pajak dengan surat paksa, melainkan salah satu saja yang mungkin hanya menyangkut keputusan pejabat yang berwenang berkaitan dengan pajak yang tidak terkait masalah penagihan pajak dengan surat paksa, atau juga menyangkut keputusan sehubungan dengan penagihan pajak dengan surat paksa.<sup>43</sup>

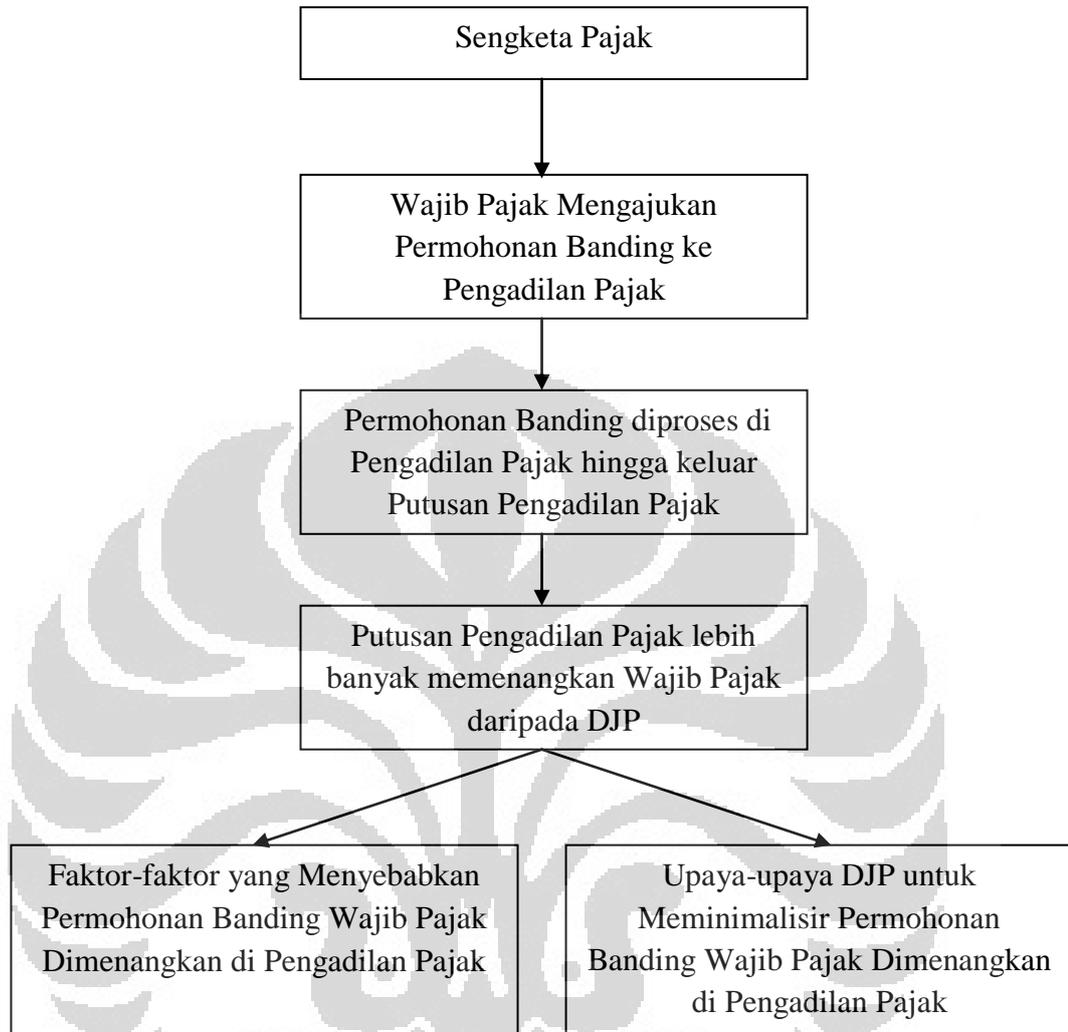
Menurut Sadhani<sup>44</sup>, dengan dibentuknya Pengadilan Pajak diharapkan tidak lagi terjadi dualisme dalam penyelesaian sengketa perpajakan yang dapat mengganggu kepastian hukum. Sebagai suatu institusi yang mempunyai aspek khusus yang ditinjau dari aspek peradilan (*judex juris*) dan aspek teknis penanganan kasus yang ditangani yaitu sengketa pajak yang sifatnya hitung-hitungan (*judex factie*). Disamping itu Pengadilan Pajak sebagai institusi peradilan harus memiliki kemampuan untuk bersikap independen dan impartial, hakim yang kompeten dan berintegritas tinggi, memberikan keadilan bagi mereka yang mencari keadilan, sistem terbuka untuk umum, dan bersedia untuk diawasi dalam pelaksanaan tugas.

---

<sup>43</sup> Pudyatmoko Y. Sri, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Jakarta, Gramedia Pustaka, 2005, hal. 67.

<sup>44</sup> Sadhani Djazoeli, Anwar Syahrifur, Subroto K, *Mencari Keadilan di Pengadilan Pajak*, Jakarta, Gemilang Gagasindo Handal, 2008, hal. 125.

Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran Penelitian



## BAB 3

### METODE PENELITIAN

Metode penelitian merupakan suatu cara atau jalan memperoleh kembali pemecahan terhadap segala permasalahan.<sup>1</sup> Metode penelitian mencakup prosedur dan teknik-teknik yang dilakukan dalam penelitian yang meliputi pendekatan penelitian, jenis penelitian, serta teknik pengumpulan data yang dilakukan.

#### 3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Bogdan dan Taylor mendefinisikan pendekatan kualitatif sebagai prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang yang diamati.<sup>2</sup> Dalam penelitian kualitatif, peneliti mengumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu dan dari data tersebut ia mencari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip, dan akhirnya peneliti menarik simpulan dari analisisnya tersebut.<sup>3</sup> Cresswell mendefinisikan pendekatan kualitatif sebagai, *“An inquiry process of understanding a social or human problem, based on building a complex, holistic picture, formed with words, reporting detailed views of informants and conducted in natural setting”*<sup>4</sup>

Permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini diteliti dengan menggunakan pendekatan kualitatif karena peneliti ingin memusatkan pada konteks yang dapat menggambarkan dan membentuk pemahaman dari hal-hal yang sedang diteliti serta mengembangkan teori yang digunakan dalam penelitian ini. Untuk dapat menggambarkan dan membentuk pemahaman yang mendalam dari objek yang diteliti maka peneliti akan menjadi instrumen utama dalam pengumpulan data yaitu dengan cara melakukan observasi terhadap proses

---

<sup>1</sup> P. Joko Subagyo, *Metode Penelitian: Dalam Teori dan Praktek*, Jakarta, PT Rineka Cipta, 1999, hal. 2.

<sup>2</sup> Moleong Lexy, *Metodologi Penelitian Keualitatif*, Edisi 28, Bandung, PT Remaja Rosdakarya, 2010, hal.4.

<sup>3</sup> Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif dan Penelitian Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, Jakarta, Departemen Ilmu Administrasi, 2006, hal. 10.

<sup>4</sup> John W. Cresswell, *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*, London: Sage Publication Inc, 1994, hal. 1-2.

persidangan banding sengketa pajak di Pengadilan Pajak serta melakukan wawancara mendalam dengan kepada pihak-pihak yang dalam tugas/jabatannya berhubungan dengan proses persidangan banding sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

Melalui pendekatan kualitatif, peneliti akan menguraikan dan menganalisis secara mendalam mengenai faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak. Di samping itu peneliti juga akan menguraikan mengenai upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak. Selanjutnya berdasarkan hasil analisis tersebut, peneliti akan mencoba memberikan saran-saran guna mengatasi permasalahan-permasalahan yang ada.

### **3.2 Jenis Penelitian**

Berdasarkan tujuan penelitian, jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian deskriptif. Menurut Sugiyono (2007, 6), penelitian deskriptif dapat diartikan sebagai suatu metode dalam meneliti status kelompok manusia, atau suatu objek dari kondisi, dan suatu sistem pemikiran atau suatu peristiwa pada masa sekarang. Nazir menyatakan bahwa yang dimaksud dengan metode analisis deskriptif adalah suatu metode yang dapat digunakan untuk meneliti sekelompok manusia, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun untuk membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta, sifat-sifat serta hubungan antara fenomena yang diselidiki.<sup>5</sup> Tujuan penelitian deskriptif adalah menyajikan gambaran yang lengkap mengenai setting sosial dan hubungan-hubungan yang terdapat dalam penelitian. Penelitian deskriptif bertujuan untuk memperoleh informasi-informasi mengenai keadaan saat ini, dan melihat kaitan antara variabel-variabel yang ada<sup>6</sup>.

Melalui penelitian deskriptif, peneliti akan menggambarkan faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak.

---

<sup>5</sup> Nazir Moh., *Metode Penelitian*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1985, hal. 63.

<sup>6</sup> Mardalis, *Metode Penelitian Suatu Pendekatan Proposal*, Jakarta, Bumi Aksara, 2003, hal.14.

Berdasarkan manfaat penelitian, penelitian ini termasuk dalam penelitian kualitatif yang dimanfaatkan untuk keperluan meneliti secara mendalam tentang hal-hal yang berkaitan dengan latar belakang subjek penelitian yaitu permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak.

### 3.3 Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh melalui teknik atau metode tertentu. Adapun metode pengumpulan data yang digunakan adalah:

a. Studi kepustakaan (*Library Research*)

Studi dilakukan dengan mengumpulkan dan mempelajari data dan informasi dari buku-buku, tesis, artikel, jurnal dari internet, dan peraturan perpajakan domestik. Penelitian menggunakan data sekunder yang sumbernya berasal dari berbagai instansi/lembaga yang terkait dengan permasalahan yang diteliti yaitu Pengadilan Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Adapun tujuan studi kepustakaan ini adalah untuk mendapatkan landasan teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian serta mencari data/bahan yang sesuai dengan konteks permasalahan tesis ini.

b. Wawancara

Studi lapangan (*field research*) dilakukan dengan mengumpulkan data dan informasi melalui wawancara mendalam (*in-depth interview*) dengan menggunakan pedoman wawancara untuk memperoleh data primer. Data berupa teks hasil wawancara merupakan data primer karena merupakan data yang diperoleh langsung dari objek yang diteliti. Wawancara adalah percakapan dengan maksud tertentu yang dilakukan oleh dua pihak yaitu pewawancara (*interviewer*) yang mengajukan pertanyaan dan terwawancara (*interviewee*) yang memberikan jawaban atas pertanyaan itu dengan maksud antara lain memverifikasi, mengubah, dan memperluas informasi yang diperoleh dari orang lain baik manusia maupun bukan manusia (triangulasi).<sup>7</sup> Pedoman wawancara berupa daftar pertanyaan terbuka yang tidak membatasi jawaban dari informan sehingga benar-benar dapat memberikan jawaban sesuai dengan persepsi dan pengetahuan yang

---

<sup>7</sup> Moleong Lexy, *Op.Cit.*, hal. 186.

dimilikinya. Wawancara dengan pedoman wawancara akan dilakukan kepada *key informan* yang relevan dengan kapasitasnya yaitu pihak-pihak yang dalam tugas atau jabatannya berhubungan dengan masalah-masalah yang berkaitan dengan penelitian ini, antara lain:

1) Aparat Direktorat Jenderal Pajak

a. Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai proses penerbitan Keputusan atas permohonan keberatan serta aspek pemenuhan unsur keadilan dan kepastian hukum dari Keputusan atas permohonan keberatan.

b. Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir hal tersebut.

b. Petugas Penelaah Keberatan di KPDJP

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai tingkat “kematangan” keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak dan kesesuaiannya dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dikaitkan dengan keputusan hasil penelitian keberatan yang dikalahkan di Pengadilan Pajak (permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak).

2) Pihak Pengadilan Pajak

Salah satu Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak yaitu Serirama Butar Butar.

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai faktor-faktor yang digunakan Majelis Hakim dalam memutus sengketa banding perpajakan khususnya putusan yang mengabulkan/memenangkan permohonan banding Wajib Pajak.

- 3) Pihak Konsultan Pajak, yang diwakili oleh Ali Kadir, S.H., M.Sc dari *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra) dan Drs. Nuryadi, M.A., M.PA dari *Precious Nine Consulting*.

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai dasar dan alasan klien mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak serta upaya-upaya yang dilakukan agar permohonan banding klien dapat dimenangkan di Pengadilan Pajak.

- 4) Pihak Akademisi

- a. Iman Santosa (Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI)

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai tinjauan secara akademis tentang faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya apa yang dapat dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir hal tersebut.

- b. Darussalam (Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan)

Dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai tinjauan secara akademis tentang faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya apa yang dapat dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir hal tersebut.

- c. Observasi

Observasi berfungsi untuk mengoptimalkan kemampuan peneliti dari segi motif, kepercayaan, perhatian, perilaku tak sadar, kebiasaan, dan sebagainya. Observasi memungkinkan peneliti untuk melihat dunia sebagaimana dilihat oleh subjek penelitian, menangkap fenomena dari segi pengertian subjek, dan memungkinkan peneliti merasakan apa yang dirasakan dan dihayati oleh subjek sehingga memungkinkan pula peneliti menjadi sumber data.<sup>8</sup> Berdasarkan jenis observasi menurut Moleong<sup>9</sup> maka jenis observasi dilakukan dalam penelitian ini adalah melalui cara berpartisipatif (terlibat langsung) karena peneliti berperan sekaligus sebagai *observer* dan bagian

<sup>8</sup> Moleong Lexy, *Op. Cit.*, hal. 175.

<sup>9</sup> *Ibid*, hal. 176.

dari subjek yang diamati yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan Pengadilan Pajak. Peneliti merupakan petugas Penelaah Keberatan di Kantor Pusat DJP (Petugas Banding) sehingga tugasnya adalah mewakili pihak Direktorat Jenderal Pajak untuk menghadiri sidang banding/gugatan di Pengadilan Pajak. Observasi dilakukan mulai dari proses persiapan menghadapi sengketa banding di Direktorat Jenderal Pajak hingga proses persidangan banding sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Observasi akan dilakukan secara tertutup karena peneliti beroperasi dan mengadakan pengamatan tanpa diketahui oleh subjeknya yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan Pengadilan Pajak. Observasi dilakukan untuk mendapatkan data guna melengkapi pembahasan atas masalah pokok penelitian sehingga dapat dijawab dengan analisis yang lebih komprehensif mengenai faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir hal tersebut.

### **3.4 Metode Analisis Data**

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif dan teknik analisis data menekankan pada makna dan deskripsi sehingga proporsi analisis terhadap data banyak menggunakan kata-kata. Selain itu, data angka juga digunakan dalam analisis ini tetapi hanya sebagai *supporting data* untuk melengkapi analisis kualitatif. Dengan demikian, penggunaan kedua jenis data ini diharapkan saling melengkapi. Peneliti melakukan analisis atas temuan yang didapat dalam proses penelitian baik dari hasil studi kepustakaan, hasil wawancara dengan aparat Direktorat Jenderal Pajak, pihak Pengadilan Pajak, Konsultan, dan Akademisi, serta hasil observasi yang dilakukan mulai dari proses persiapan menghadapi sengketa banding di Direktorat Jenderal Pajak hingga proses persidangan banding sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Selanjutnya peneliti menganalisis temuan tersebut dengan bantuan kerangka pemikiran dan teori-teori terkait yang telah disusun sebelumnya. Berdasarkan analisis metode deskriptif, peneliti membuat gambaran secara mendalam atas permasalahan

penelitian. Dari analisis tersebut masalah penelitian dapat dijawab sehingga dapat digambarkan dan diuraikan secara mendalam mengenai faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.

### **3.5 Site Penelitian**

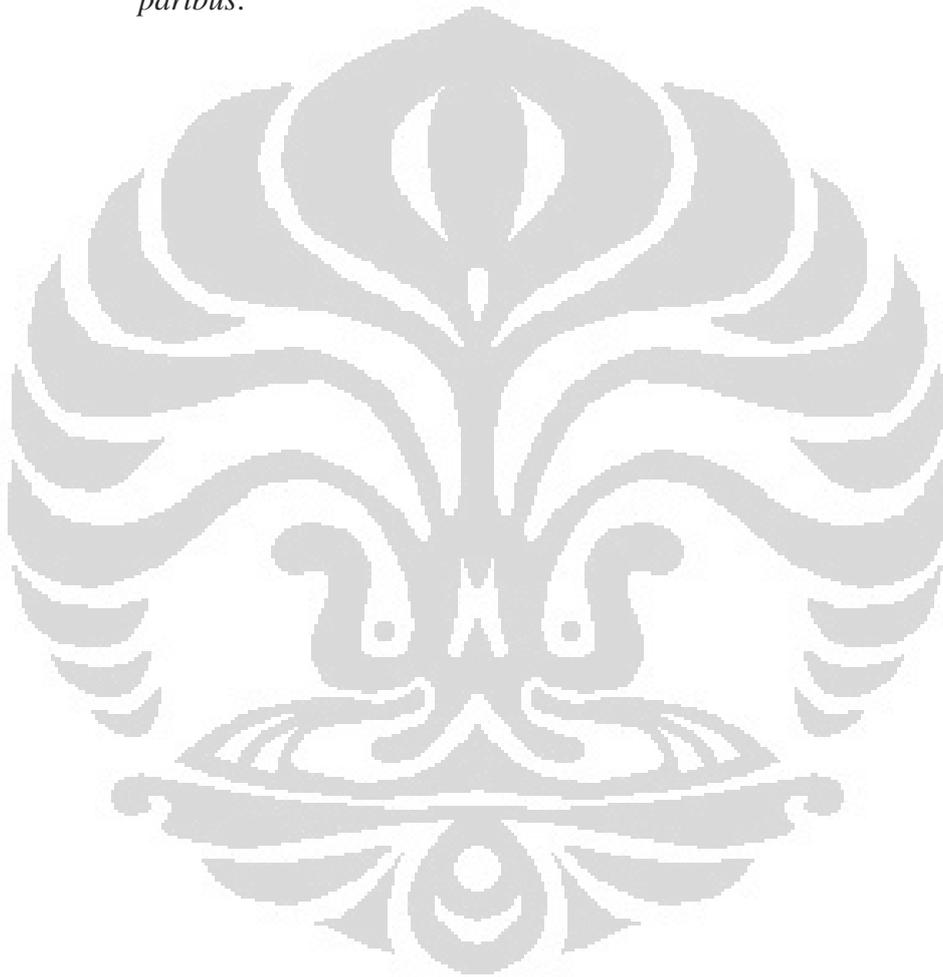
Site penelitian dalam penelitian ini dipilih yang dapat mendukung penelitian dan juga relevan dengan permasalahan yang diangkat dalam penelitian, yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan Pengadilan Pajak. Peneliti melakukan observasi secara mendalam terhadap kedua tempat tersebut mulai dari proses persiapan menghadapi sengketa banding di Direktorat Jenderal Pajak hingga proses persidangan banding sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

### **3.6 Batasan Penelitian**

Tujuan penelitian ini adalah menganalisis faktor faktor-faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak serta upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak sehingga dengan demikian batasan penelitian ini adalah:

1. Penelitian hanya dilakukan pada permohonan banding saja (tidak termasuk gugatan) dan hanya untuk sengketa banding jenis pajak saja (tidak termasuk jenis bea cukai dan pajak daerah).
2. Penelitian yang dilakukan di tingkat Peninjauan Kembali di Mahkamah Agung tidak dilakukan secara mendalam, terbatas hanya yang berkesesuaian dengan penelitian ini.
3. Periode penelitian adalah Tahun 2008 s.d. September 2011 yaitu terhadap Putusan Pengadilan Pajak atas permohonan banding yang dikeluarkan pada tahun-tahun tersebut.

4. Sengketa Banding yang diteliti adalah yang Putusannya memenangkan Wajib Pajak secara mutlak yaitu “Mengabulkan Seluruhnya” dan “Membatalkan”.
5. Faktor-faktor lainnya (selain yang ditemukan dan dikaji dalam penelitian ini) yang mungkin dapat menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, seperti adanya tindakan penyimpangan-penyimpangan, dianggap *ceteris paribus*.



## **BAB 4**

### **GAMBARAN UMUM PROSES PEMERIKSAAN, KEBERATAN, DAN BANDING**

#### **4.1. Ketentuan dan Mekanisme Pemeriksaan**

Salah satu kewenangan yang diberikan oleh Undang-undang perpajakan kepada Fiskus dalam menjalankan fungsi melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak adalah melakukan pemeriksaan. Berdasarkan Pasal 1 angka 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pemeriksaan adalah:

Serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan Pasal 29 ayat (1) UU KUP, pemeriksaan dilakukan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan dalam menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan dalam hal Wajib Pajak:<sup>1</sup>

- a. mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B Undang-Undang KUP;
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak;
- c. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan rugi;
- d. tidak menyampaikan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan tetapi melampaui jangka waktu yang telah ditetapkan dalam Surat Teguran;

---

<sup>1</sup> Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 199/PMK.03/2007 Tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan, Pasal 3 ayat (2) dan (3).

- e. melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya; atau
- f. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang memenuhi kriteria seleksi berdasarkan hasil analisis risiko (*risk based selection*) mengindikasikan adanya kewajiban perpajakan Wajib Pajak yang tidak dipenuhi sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menguji kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan/atau pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan kegiatan usaha, pekerjaan bebas, dan/atau keadaan, yang sebenarnya dari Wajib Pajak. Pelaksanaan dan hasil pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dituangkan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan yang diikuti dengan penerbitan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak.<sup>2</sup>

Sementara pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dilakukan dengan kriteria antara lain sebagai berikut:<sup>3</sup>

- a. pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan;
- b. penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak;
- c. pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- d. Wajib Pajak mengajukan keberatan;
- e. pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto;
- f. pencocokan data dan/ atau alat keterangan;
- g. penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil;
- h. penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- i. Pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak;

---

<sup>2</sup> Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.04/2008 Tanggal 31 Desember 2008 tentang Kebijakan Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, Romawi I Kebijakan Umum.

<sup>3</sup> Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 199/PMK.03/2007, *Op.Cit.*, Pasal 30 ayat (2).

- j. penentuan saat produksi dimulai atau memperpanjang jangka waktu kompensasi kerugian sehubungan dengan pemberian fasilitas perpajakan; dan/ atau
- k. memenuhi permintaan informasi dari negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

Pemeriksaan untuk tujuan lain merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk melaksanakan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan bukan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak serta tidak dimaksudkan untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak.<sup>4</sup>

Untuk mencapai tujuannya, pelaksanaan pemeriksaan dapat dilakukan melalui dua jenis yaitu pemeriksaan lapangan dan pemeriksaan kantor. Pemeriksaan Lapangan adalah Pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal Wajib Pajak, atau tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak.<sup>5</sup> Sementara Pemeriksaan Kantor adalah pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.<sup>6</sup>

Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.04/2008 Tanggal 31 Desember 2008 tentang Kebijakan Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, proses pelaksanaan tindakan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

1. Tata cara pelaksanaan pemeriksaan harus dilakukan sesuai dengan :
  - a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan;
  - b. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 19/PJ/2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Lapangan; dan
  - c. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 20/PJ/2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kantor.

---

<sup>4</sup> Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-116/PJ/2009 Tanggal 21 Desember 2009 tentang Kebijakan Pemeriksaan Untuk Tujuan Lain, Romawi I Kebijakan Umum.

<sup>5</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-19/PJ/2008 Tanggal 2 Mei 2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Lapangan, Pasal 1 angka 3.

<sup>6</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2008 Tanggal 2 Mei 2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kantor, Pasal 1 angka 3.

2. Pemeriksaan harus dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan yang meliputi standar umum, standar pelaksanaan pemeriksaan, dan standar pelaporan pemeriksaan.
3. Tim Pemeriksa Pajak harus mencantumkan dasar hukum berupa ketentuan perundang-undangan perpajakan dan ketentuan pelaksanaannya serta bukti-bukti pendukungnya, atas setiap temuan pemeriksaan.
4. Temuan pemeriksaan harus diberitahukan kepada Wajib Pajak melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang penyampaiannya hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali.
5. Wajib Pajak harus diberi kesempatan hadir untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Pembahasan akhir harus dilakukan sesuai dengan jangka waktu yang ditentukan, yaitu 1 (satu) bulan untuk Pemeriksaan Lapangan dan 3 (tiga) minggu untuk Pemeriksaan Kantor.
6. Dalam hal dilakukan pembahasan oleh Tim Pembahas, baik Tim Pembahas Tingkat Unit Pelaksana Pemeriksaan maupun Tingkat Kantor Wilayah, harus diperhatikan hal-hal sebagai berikut:
  - a. Tim Pembahas dibentuk oleh Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan atau Kepala Kantor Wilayah DJP atas nama Direktur Jenderal Pajak yang bertugas untuk membahas perbedaan antara pendapat Wajib Pajak dan Pemeriksa Pajak pada saat dilakukan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dengan susunan sebagaimana dimaksud pada Lampiran 2.
  - b. Tim Pembahas akan melaksanakan tugasnya dalam hal terdapat permohonan dari Wajib Pajak.
  - c. Pembahasan oleh Tim Pembahas hanya dilakukan antara tim Pemeriksa Pajak dengan Tim Pembahas tanpa dihadiri oleh Wajib Pajak.
7. Apabila hasil pemeriksaan ternyata berbeda dengan profil Wajib Pajak, tim Pemeriksa Pajak harus menjelaskan perbedaan tersebut dalam Kertas Kerja Pemeriksaan dan Laporan Hasil Pemeriksaan serta mengirimkan data perbedaan tersebut ke Seksi Pengawasan dan Konsultasi terkait.
8. Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan berdasarkan 1 (satu) Surat Perintah Pemeriksaan yang meliputi satu atau beberapa jenis pajak dan satu atau

beberapa Masa Pajak, maka Nota Penghitungan dan surat ketetapan pajak harus diterbitkan untuk setiap Masa Pajak dan setiap Jenis Pajak.

Berdasarkan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan maka Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan/menetapkan:

1. Surat Ketetapan Pajak (SKP)

Berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), SKP diterbitkan dalam hal-hal sebagai berikut:

- a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
- b. apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
- c. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0% (nol persen);
- d. apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau
- e. apabila kepada Wajib Pajak diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a).

Surat ketetapan pajak terdiri dari:<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 angka 15 sampai 19.

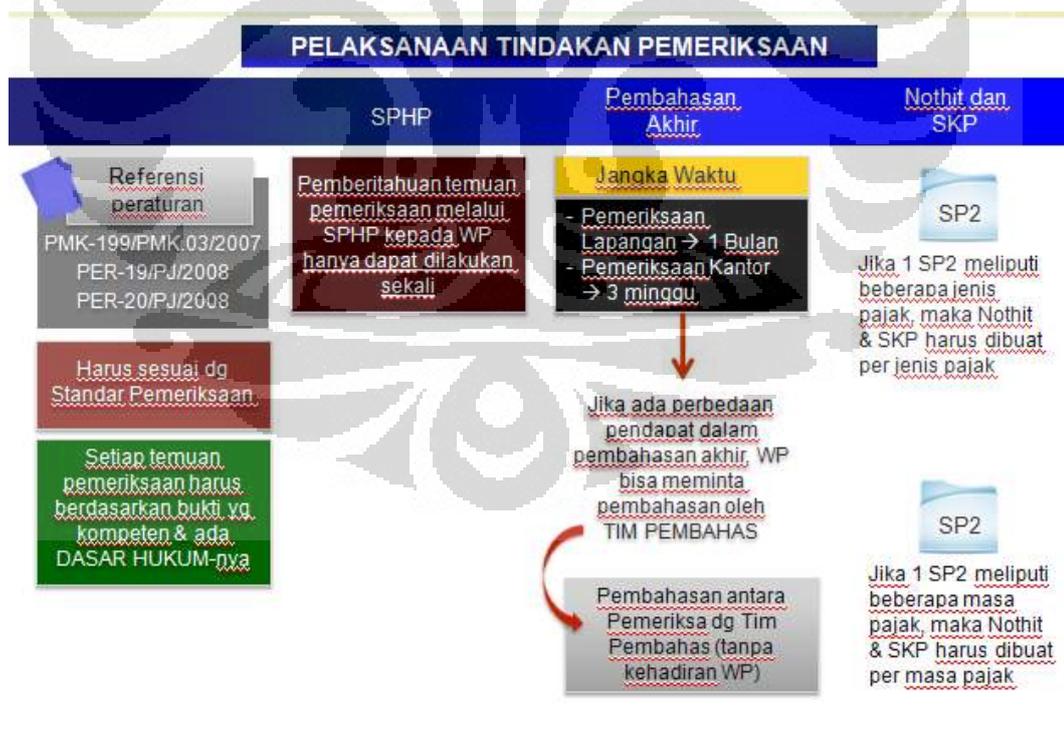
- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
  - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.
  - c. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.
  - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.
2. Surat Tagihan Pajak (STP)
- STP adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda.<sup>8</sup> Berdasarkan Pasal 14 UU KUP, STP diterbitkan dalam hal-hal sebagai berikut:
- a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
  - b. dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung;
  - c. Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga;
  - d. pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu;
  - e. pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, selain:

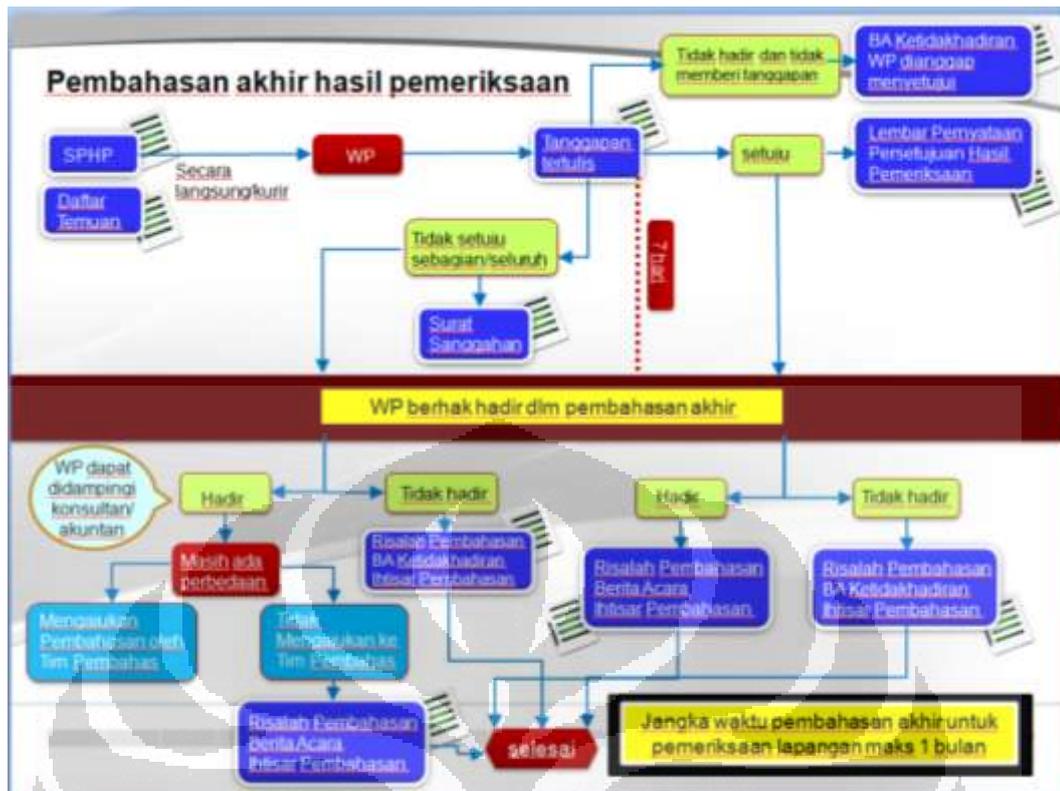
---

<sup>8</sup> Ibid, Pasal 1 angka 20.

1. identitas pembeli sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya; atau
  2. identitas pembeli serta nama dan tandatangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) huruf b dan huruf g Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, dalam hal penyerahan dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran;
- f. Pengusaha Kena Pajak melaporkan faktor pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak; atau
- g. Pengusaha Kena Pajak yang gagal berproduksi dan telah diberikan pengembalian Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (6a) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya.

Gambar 4.1 Siklus Pemeriksaan





#### 4.2. Ketentuan dan Mekanisme Keberatan

Ketidaksetujuan Wajib Pajak atas hasil pemeriksaan sebagaimana telah dituangkan dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) merupakan cikal bakal terjadinya keberatan walaupun tidak ada larangan atas hasil pemeriksaan yang sudah disetujui oleh Wajib Pajak diajukan keberatan. Penyelesaian atas keberatan atas SKP sepenuhnya ditangani oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam hal ini adalah oleh unit Kantor Wilayah dan Kantor Pusat.

Pelaksanaan proses keberatan dilakukan dengan mengajukan surat permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat Wajib Pajak terdaftar atau Kantor Wilayah Pajak di mana KPP tempat Wajib Pajak berada secara langsung, melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau dengan cara lain dengan syarat sebagai berikut:<sup>9</sup>

- a. diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;

<sup>9</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/PMK.03/2007 Tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan, Pasal 3 ayat (1) dan Pasal 4 ayat (1).

- b. mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan;
- c. 1 (satu) surat keberatan diajukan hanya untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak, untuk 1 (satu) pemotongan pajak, atau untuk 1 (satu) pemungutan pajak;
- d. Wajib Pajak telah melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan;
- e. diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau tanggal pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga, kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak (*force majeure*); dan
- f. surat keberatan ditandatangani oleh Wajib Pajak, dalam hal ini surat keberatan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, surat keberatan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus.

Dengan demikian surat keberatan paling sedikit memuat tujuh hal, yaitu menyatakan keberatan, ditunjukan kepada ketetapan jenis pajak tertentu dan tahun tertentu, tertulis atas nama Wajib Pajak, menyebut NPWP, nomor SKP dan kodenya, ditandatangani, dan diberi alasan yang tepat, serta dilampiri bukti pelunasan atas jumlah pajak yang telah disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan.

Surat keberatan disampaikan oleh Wajib Pajak ke KPP tempat Wajib Pajak terdaftar dan/atau tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan melalau penyampaian secara langsung, pos dengan bukti pengiriman surat, dan cara lain yaitu melalui perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat atau *e-filing* melalui ASP.<sup>10</sup> Kepala KPP atas nama Direktur Jenderal Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak bahwa surat keberatannya memenuhi persyaratan. Surat keberatan yang tidak memenuhi persyaratan bukan merupakan surat keberatan dan tidak dipertimbangkan, sehingga Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan Surat Keputusan Keberatan.

---

<sup>10</sup> Ibid, Pasal 3.

Kepala KPP atas nama Direktur Jenderal Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak bahwa surat keberatannya tidak memenuhi persyaratan.<sup>11</sup> Dalam rangka memberikan pelayanan yang lebih baik kepada Wajib Pajak dalam penyelesaian Keberatan, dalam hal Wajib Pajak menyampaikan keberatan melampaui jangka waktu dan/atau surat keberatannya tidak memenuhi syarat, maka:

- a. KPP memberitahukan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak masih dapat mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar sesuai ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP.
- b. KPP segera memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tanpa harus menunggu berakhirnya jangka waktu 5 (lima) hari kerja.
- c. Dalam hal Wajib Pajak mencabut pengajuan keberatan, KPP memberitahukan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak tidak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana dimaksud dalam pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP.<sup>12</sup>

Dalam proses penyelesaian keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 10 dan 11 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010 Tanggal 26 Nopember 2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Kepala Unit Pelaksana Penelitian Keberatan atas nama Direktur Jenderal Pajak dapat:

- a. meminjam buku, catatan, data, dan informasi dalam bentuk hardcopy dan/atau softcopy kepada Wajib Pajak;
- b. meminta Wajib Pajak untuk memberikan keterangan;
- c. meminta pihak lain diluar Direktorat Jenderal Pajak untuk memberikan data dan atau keterangan;
- d. meninjau ke tempat Wajib Pajak jika diperlukan.

---

<sup>11</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010 Tanggal 26 Nopember 2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pasal 8.

<sup>12</sup> Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-122/PJ./2010 Tanggal 26 Nopember 2010 tentang Pengantar Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Ketentuan Pelaksanaannya, Angka 8.

- e. melakukan pembahasan sengketa perpajakan yang diajukan keberatan dengan Wajib Pajak dan/atau pihak lain yang terkait.

Pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, kecuali pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain tersebut berada di pihak ketiga dan belum diperoleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan. Dalam hal terdapat pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang belum diminta pada saat proses pemeriksaan tetapi diperlukan dan diminta oleh Direktur Jenderal Pajak serta diserahkan oleh Wajib Pajak dalam proses keberatan, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang diserahkan oleh Wajib Pajak tersebut dapat dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, sepanjang memiliki kaitan dengan koreksi yang disengketakan. Dalam hal terdapat pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang belum diminta pada saat proses pemeriksaan dan keberatan tetapi diserahkan oleh Wajib Pajak dalam proses keberatan, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang diserahkan oleh Wajib Pajak tersebut dapat dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, sepanjang memiliki kaitan dengan koreksi yang disengketakan.<sup>13</sup>

Sebelum menerbitkan Surat Keputusan Keberatan, Direktur Jenderal Pajak harus menyampaikan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir kepada Wajib Pajak guna memberi keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Surat Pemberitahuan Untuk Hadir harus dilampiri dengan Pemberitahuan Hasil Penelitian Keberatan dan Formulir Surat Tanggapan Hasil Penelitian Keberatan. Pemberian keterangan dan penjelasan oleh Wajib Pajak dalam rangka memenuhi Surat Pemberitahuan Untuk Hadir dituangkan dalam Berita Acara dan apabila Wajib Pajak tidak memanfaatkan kesempatan untuk hadir tersebut maka dibuatkan Berita Acara juga dan proses keberatan tetap dapat diselesaikan.<sup>14</sup>

Sesuai dengan Pasal 11 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/PMK.03/2007 Tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan, Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama

---

<sup>13</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010, *Op.Cit.*, Pasal 12.

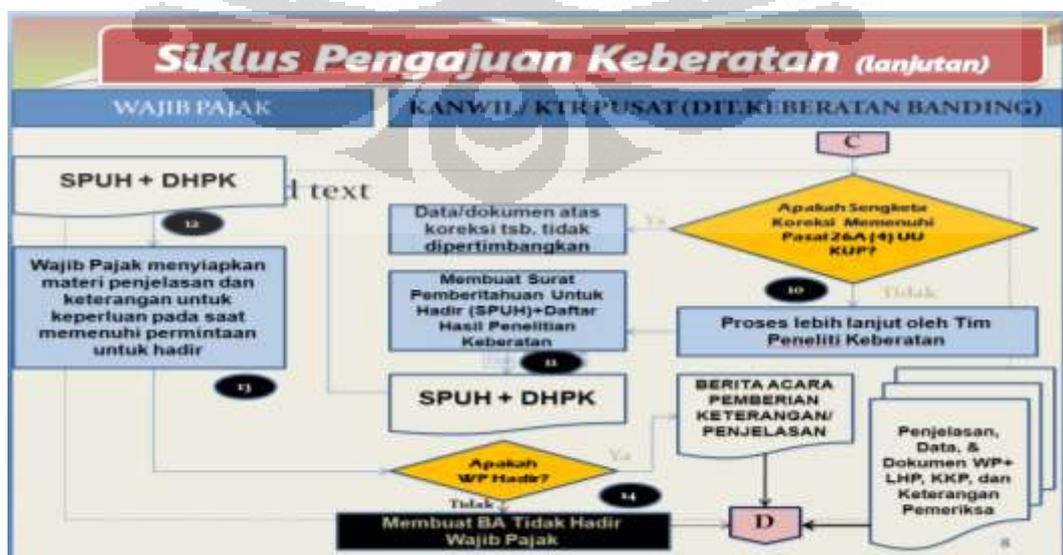
<sup>14</sup> *Ibid*, Pasal 13.

12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak, atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan Surat Keputusan Keberatan, keberatan yang diajukan Wajib Pajak dianggap dikabulkan dan Direktur Jenderal Pajak wajib menerbitkan Surat Keputusan Keberatan sesuai dengan keberatan Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak jangka waktu tersebut berakhir. Keputusan Keberatan harus disampaikan kepada Wajib Pajak melalui pos atau perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir, dengan tanda bukti pengiriman surat.

Sebelum mengajukan banding, Wajib Pajak dapat meminta keterangan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala KPP mengenai alasan yang menjadi dasar untuk mengabulkan sebagian atau menolak, atau menambah besarnya pajak yang terutang dalam surat keberatan Wajib Pajak. Atas permintaan Wajib Pajak tersebut, Direktur Jenderal Pajak harus memberikan keterangan secara tertulis kepada Wajib Pajak paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak surat permintaan Wajib Pajak diterima. Jangka waktu pemberian keterangan tersebut tidak menunda jangka waktu pengajuan banding.

Gambar 4.2 Siklus Pengajuan Keberatan







#### 4.3. Ketentuan dan Mekanisme Banding

Apabila permohonan keberatan telah mendapatkan keputusan dari Direktur Jenderal Pajak maka Wajib Pajak mempunyai kemungkinan setuju dengan keputusan tersebut atau tidak setuju dengan keputusan tersebut. Apabila Wajib Pajak tidak setuju maka Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum yang lebih tinggi yaitu mengajukan banding kepada badan peradilan pajak sesuai dengan pasal 27 UU KUP. Berdasarkan Pasal 27 ayat (1) UU KUP, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1). Sesuai dengan Pasal 18 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010 Tanggal 26 Nopember 2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah, sebelum mengajukan banding, Wajib Pajak dapat meminta keterangan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala KPP mengenai alasan yang menjadi dasar untuk mengabulkan sebagian atau menolak, atau menambah besarnya pajak yang terutang dalam surat keberatan Wajib Pajak. Atas permintaan Wajib Pajak tersebut, Direktur Jenderal Pajak harus memberikan keterangan secara tertulis kepada Wajib Pajak paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak surat permintaan Wajib Pajak diterima.

Berdasarkan Pasal 37 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), permohonan banding dapat diajukan oleh:

- a. Wajib Pajak, ahli waris, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya.
- b. Apabila selama proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon Banding pailit.
- c. Apabila selama proses Banding pemohon Banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

Persyaratan pengajuan banding atas Surat Keputusan Keberatan ke Pengadilan Pajak diatur berdasarkan Pasal 35 dan Pasal 36 UU Pengadilan Pajak, sebagai berikut:

- a. Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
- b. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>15</sup>
- c. Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding.
- d. Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding.
- e. Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.
- f. Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding.
- g. Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya

---

<sup>15</sup> Yang dimaksud dengan jangka waktu 3 (tiga) bulan dihitung dari tanggal Keputusan diterima sampai dengan tanggal Surat Banding dikirim oleh pemohon Banding. Contoh: Keputusan yang dibanding diterima tanggal 10 Mei 2002, maka batas terakhir pengiriman Surat Banding adalah tanggal 9 Agustus 2002.

jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).

Dalam hal terdapat pengajuan banding yang belum memenuhi syarat-syarat tersebut maka Pemohon Banding dapat melengkapi permohonan bandingnya paling lama tiga bulan sejak tanggal diterimanya keputusan keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU Pengadilan Pajak.

Tahap-tahapan persidangan Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut:

1. Tahap Persiapan Persidangan
  - a. Setelah Pengadilan Pajak menerima permohonan banding maka dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari Pengadilan Pajak meminta kepada Direktur Jenderal Pajak (DJP) selaku Terbanding untuk memberikan jawaban atas banding yang diajukan Wajib Pajak selaku Pemohon Banding berupa Surat Uraian Banding. Dalam hal Pemohon Banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Pengadilan Pajak maka jangka waktu 14 (empat belas) hari tersebut dihitung sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud. Terbanding harus menyerahkan Surat Uraian Banding dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirimkan permintaan Surat Uraian Banding. Jika dalam jangka waktu tersebut Terbanding tidak mengirimkan Surat Uraian Banding maka hal tersebut tidak akan menghalangi jalannya persidangan karena Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan Banding. Pengadilan Pajak akan mengirimkan salinan Surat Uraian Banding kepada Pemohon Banding dalam jangka waktu empat belas hari sejak tanggal diterima.<sup>16</sup>
  - b. Dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal salinan Surat Banding diterima, Pemohon Banding dapat menyampaikan Surat Bantahan atas Surat Uraian Banding dari Terbanding. Jika dalam jangka waktu tersebut Pemohon Banding tidak mengirimkan Surat Bantahan maka hal tersebut tidak akan menghalangi jalannya persidangan karena Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan Banding. Salinan Surat Bantahan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dikirimkan

---

<sup>16</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pasal 44 dan 45.

kepada Terbanding dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Bantahan.<sup>17</sup>

## 2. Tahap Pemeriksaan Persidangan

Dalam setiap pelaksanaan persidangan, Terbanding wajib hadir. Atas perintah Hakim Ketua, Panitera memanggil Terbanding untuk menghadiri sidang dan dapat memanggil Pemohon Banding untuk memberikan keterangan secara lisan. Panggilan disampaikan Panitera kepada para pihak yang bersangkutan sekurang-kurangnya 3 (tiga) hari sebelum pelaksanaan sidang.<sup>18</sup> Jangka waktu pemanggilan tidak mengikat apabila jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaan Panitera. Kehadiran Pemohon Banding dalam persidangan dapat didampingi atau diwakili oleh kuasa hukum yang telah terdaftar atau mendapat izin dari Ketua Pengadilan Pajak. Pemeriksaan dalam persidangan dibagi menjadi dua, yaitu pemeriksaan dengan acara biasa dan pemeriksaan dengan acara cepat.

### a. Pemeriksaan dengan Acara Biasa

Dalam Pasal 47 dan 49 UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa pemeriksaan dengan acara biasa dilakukan oleh Majelis yang terdiri dari Hakim Ketua, Hakim Anggota, Panitera dan dihadiri oleh Terbanding serta apabila perlu dihadiri oleh Pemohon Banding atau kuasa hukumnya. Pemeriksaan dengan acara biasa terhadap permohonan banding dilakukan apabila sudah memenuhi syarat-syarat pengajuan permohonan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 dan 36 UU Pengadilan Pajak.

### b. Pemeriksaan dengan Acara Cepat

Dalam Pasal 65 UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan oleh Majelis atau Hakim Tunggal. Pemeriksaan dengan acara cepat dilakukan terhadap sengketa pajak yang bandingnya tidak memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) dan ayat

---

<sup>17</sup> Ibid, Pasal 45.

<sup>18</sup> Peraturan Ketua Pengadilan Pajak Nomor PER-001/PP/2010 tentang Tata Tertib Persidangan Pengadilan Pajak, Pasal 24.

(2), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), Pasal 37 ayat (1) UU Pengadilan Pajak dan dilakukan tanpa Surat Uraian Banding dan Surat Bantahan.

### 3. Pembuktian

Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain.<sup>19</sup> Berdasarkan Pasal 69 s.d. Pasal 75 UU Pengadilan Pajak, alat bukti dapat berupa:

#### a. Surat atau tulisan, terdiri dari:

- 1) akta autentik, yaitu surat yang dibuat oleh atau dihadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang - undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum di dalamnya;
- 2) akta di bawah tangan yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum didalamnya;
- 3) surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang;
- 4) surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk huruf a, huruf b, dan huruf c yang ada kaitannya dengan banding.

#### b. Keterangan ahli, yaitu pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya.

#### c. Keterangan para saksi dan pengakuan para pihak

Keterangan saksi dianggap sebagai alat atau bukti apabila keterangan itu berkenaan dengan hal yang dialami, dilihat, atau didengar sendiri oleh saksi. Pengakuan para pihak tidak dapat ditarik kembali, kecuali berdasarkan alasan yang kuat dan dapat diterima oleh Majelis atau Hakim Tunggal.

---

<sup>19</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, *Op. Cit.*, Penjelasan Pasal 69 ayat (1).

d. Pengetahuan Hakim, yaitu hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya.

Untuk sahnya pembuktian maka dalam Pasal 76 UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa paling sedikit dibutuhkan 2 (dua) alat bukti. Hal ini ditentukan dalam rangka menentukan kebenaran materiil sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan. Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak. Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam banding, Surat Uraian Banding, atau Surat Bantahan, belum diungkapkan.<sup>20</sup>

#### 4. Putusan

Berdasarkan Pasal 77 dan 78 UU Pengadilan Pajak, Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dimana diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Ketentuan mengenai tata cara pengambilan putusan oleh Majelis Hakim diatur dalam Pasal 79 UU Pengadilan Pajak. Putusan diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak. Pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak dengan maksud agar pihak-pihak yang bersengketa dapat mengetahui keadaan dan pertimbangan Hakim Anggota dalam Majelis. Putusan Pengadilan Pajak sebagaimana disebutkan dalam Pasal 80 UU Pengadilan Pajak dapat berupa:

- a. menolak;
- b. mengabulkan sebagaian atau seluruhnya;
- c. menambah Pajak yang harus dibayar;
- d. tidak dapat diterima;

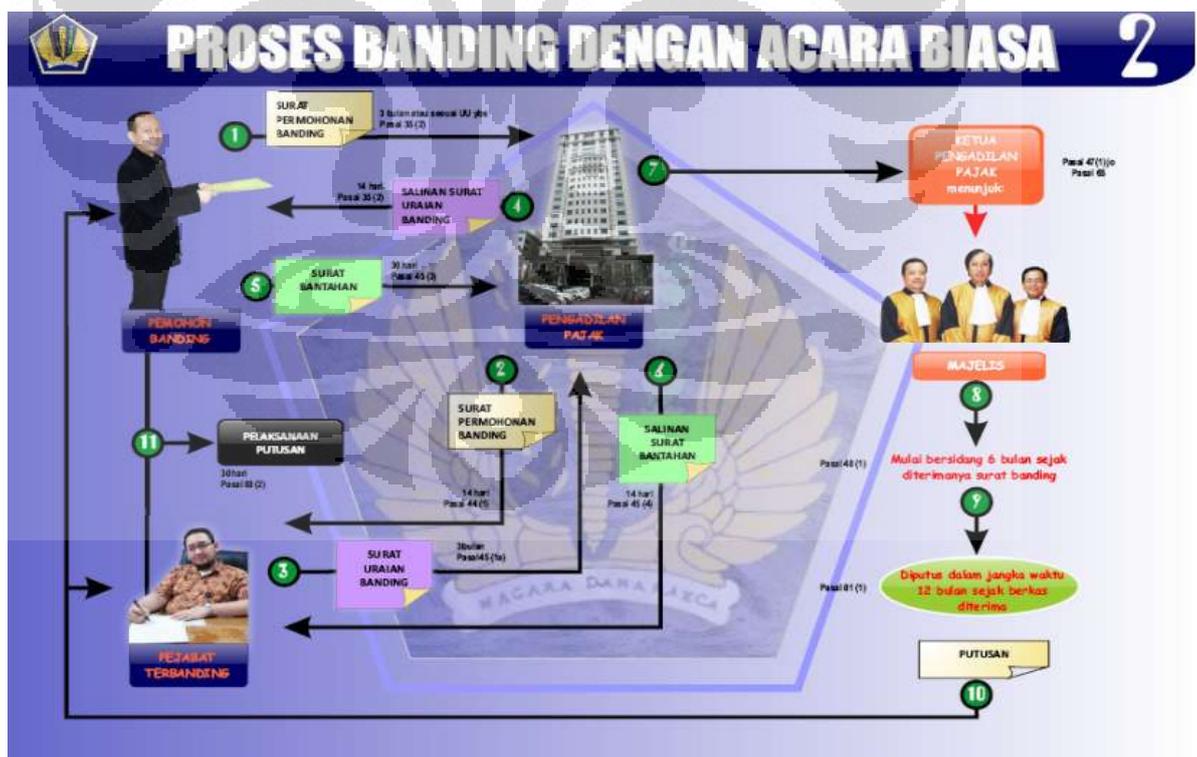
<sup>20</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, *Op. Cit.*, Penjelasan Pasal 76.

- e. membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau
- f. membatalkan.

#### 5. Pelaksanaan Putusan

Sebagaimana diatur dalam Pasal 86 UU Pengadilan Pajak maka dalam hal putusan Pengadilan Pajak telah diucapkan dan surat putusan pengadilan telah ditandatangani oleh Majelis Hakim atau Hakim Tunggal maka putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dan tidak lagi memerlukan keputusan pejabat yang berwenang, kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain. Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh permohonan banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 87 UU Pengadilan Pajak.

Gambar 4.3 Skema Proses Banding Dengan Acara Biasa



Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan

Gambar 4.4 Skema Proses Banding Dengan Acara Cepat



Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan

**BAB 5**

**KAJIAN PENYEBAB PERMOHONAN BANDING WAJIB PAJAK  
DIMENANGKAN DI PENGADILAN PAJAK DAN UPAYA-UPAYA DJP  
UNTUK MEMINIMALISIRNYA**

**5.1. Kajian penyebab permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak**

Hubungan hukum antara Fiskus dan Wajib Pajak sifatnya paksa dan sebalah, bukan timbal balik. Hal ini sesuai dengan pengertian pajak berdasarkan teori-teori yang ada seperti menurut Adriani (Brotodihardjo, 1981, 2), Soemitro (1965, 5), Smeets (1951), dan Selingman (1925) yang menyebutkan adanya unsur paksaan tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjuk langsung. Namun demikian tata cara pemungutan pajak tetap harus mempertimbangkan keadilan berdasarkan hak asasi manusia dan harus ada kesetaraan. Menurut Smith<sup>1</sup>, pemungutan pajak hendaknya dilakukan secara adil merata (*equality*) dan tidak sewenang-wenang (*certainty*). Dalam pelaksanaannya, proses pemungutan pajak oleh Fiskus tidak selamanya berlangsung mulus, adakalanya proses pemungutan tersebut bergejolak sehingga menimbulkan sengketa antara Fiskus dengan Wajib Pajak. Sebagaimana diatur dalam Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak. Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Apabila salah satu pihak dapat memberikan keterangan dan bukti-bukti yang lengkap sesuai dengan yang diatur dalam Undang-undang perpajakan maka Majelis Hakim Pengadilan Pajak tentu akan menerima dan memenangkan perkaranya, begitupun sebaliknya apabila keterangan dan bukti-bukti yang disampaikan oleh salah satu pihak lemah atau tidak sesuai dengan Undang-undang perpajakan, maka perkaranya akan kalah.

---

<sup>1</sup> Mansury R., *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, mengutip Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002, hal. 11.

Selama periode tahun 2002 s.d. 2011, berdasarkan klasifikasi jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak sesuai kriteria pihak bersengketa yang dimenangkan, diketahui bahwa jumlah Putusan Pengadilan Pajak untuk seluruh sengketa (banding dan gugatan, baik untuk jenis pajak, bea cukai, dan pajak daerah) yang memenangkan Wajib Pajak adalah sejumlah 17.085. Jumlah ini lebih besar daripada jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Fiskus yaitu sejumlah 13.846. Sementara untuk sengketa banding jenis pajak, selama periode tahun 2008 s.d. 2011 (s.d. 15 September 2011) diketahui bahwa jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Wajib Pajak adalah sejumlah 2.902. Jumlah ini lebih besar daripada jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Fiskus yaitu sejumlah 2.121. Jika melihat perbandingannya maka 57,77% jumlah Putusan Pengadilan Pajak untuk sengketa banding jenis pajak memenangkan Wajib Pajak sedangkan sisanya yaitu 42,23% memenangkan Fiskus.

Berdasarkan data terakhir yang penulis terima dari Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan Banding KPDJP, distribusi Putusan Banding dan Gugatan berdasarkan Amar Putusan yang diterima DJP selama Tahun 2010 dan 2011 (s.d. 15 September 2011) adalah sebagai berikut:

Tabel 5.1. Distribusi Putusan Banding dan Gugatan Berdasarkan Amar Putusan yang Diterima DJP selama Tahun 2010 dan 2011

Amar Putusan	Tahun 2010			Tahun 2011*)		
	Banding	Gugatan	Jumlah	Banding	Gugatan	Jumlah
Menolak	267	214	481	324	169	493
Mengabulkan Sebagian	730	11	741	495	12	507
Mengabulkan Seluruhnya	791	164	955	509	73	582
Membatalkan	40	52	92	9	15	24
Membetulkan Salah Tulis/Hitung	65	10	75	60	5	65
Tidak Dapat Diterima	226	225	451	261	245	506
Menambah	2	0	2	1	-	1
Dihapus dari Daftar Sengketa	3	6	9	-	-	-
Total	2.124	682	2.806	1.659	519	2.178

Keterangan:

\*) : Terhitung sejak tanggal 1 Januari 2011 sampai dengan tanggal 15 September 2011

Sumber: Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan&Banding KPDJP

Berdasarkan klasifikasi jenis Putusan Banding Pengadilan Pajak sesuai kriteria pihak bersengketa yang dimenangkan maka posisi jumlah sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus adalah sebagai berikut:

Tabel 5.2. Jumlah Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus

Amar Putusan	Tahun 2010	Tahun 2011
Mengabulkan Seluruhnya	791	509
Membatalkan	40	9
<b>Jumlah Wajib Pajak Dimenangkan</b>	<b>831</b>	<b>518</b>
Menolak	267	324
Tidak Dapat Diterima	226	261
Menambah	2	1
<b>Jumlah Fiskus Dimenangkan</b>	<b>495</b>	<b>586</b>
Mengabulkan Sebagian	730	495
Dihapus dari daftar sengketa	3	-
Membetulkan Salah Tulis/Hitung	65	60
<b>Jumlah Tidak ada yang Dimenangkan</b>	<b>798</b>	<b>555</b>

Sumber: Pengolahan Data Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

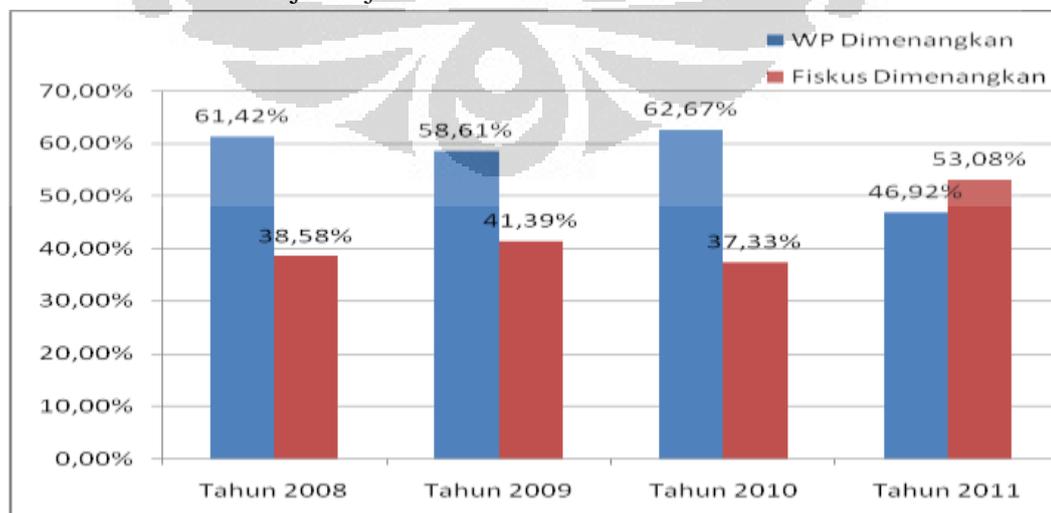
Dengan demikian perbandingan (persentase) sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus untuk periode Tahun 2008 s.d. 2011 (s.d. 15 September 2011) adalah sebagai berikut:

Tabel 5.3. Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus

Keterangan	Tahun 2008	Tahun 2009	Tahun 2010	Tahun 2011
Jumlah Wajib Pajak Dimenangkan	61,42%	58,61%	62,67%	46,92%
Jumlah Fiskus Dimenangkan	38,58%	41,39%	37,33%	53,08%

Sumber: Pengolahan Data Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 & 2009 dan Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Gambar 5.1. Perbandingan Sengketa Banding yang Dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus Periode Tahun 2008-2011



Sumber: Pengolahan Data Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 & 2009 dan Laporan Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP

Berdasarkan tabel perbandingan dan gambar di atas maka dapat dinyatakan bahwa selama periode Tahun 2008 s.d. 2010, Wajib Pajak lebih banyak memenangkan sengketa banding dibandingkan Fiskus. Namun pada periode Tahun 2011, perbandingannya sudah berbalik yaitu Fiskus lebih banyak memenangkan sengketa banding dibandingkan Wajib Pajak.

Bahwa Wajib Pajak lebih banyak memenangkan sengketa banding dibandingkan fiskus tentu ada faktor-faktor penyebabnya. Faktor-faktor penyebab ini adalah seperti dikemukakan oleh Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam hasil wawancara berikut:

“Terdapat beberapa faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, diantaranya adalah:

1. Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan atau pemeriksaan, namun berlanjut ke Pengadilan Pajak.
2. Adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak.
3. Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim.”<sup>2</sup>

#### **5.1.1 Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan atau pemeriksaan, namun berlanjut ke Pengadilan Pajak**

Sengketa pajak adalah perbedaan pendapat antara dua pihak, yaitu Wajib Pajak (termasuk pemungut pajak) dan Direktur Jenderal Pajak atau Fiskus sebagai pelaksana Undang-Undang perpajakan yang dapat timbul dalam rangka pelaksanaan hak dan kewajiban dari kedua belah pihak.<sup>3</sup> Sebagai konsekuensi dari negara hukum, maka peraturan pajak termasuk di dalamnya pengaturan penyelesaian sengketa pajak haruslah dirasakan adil baik oleh masyarakat, khususnya Wajib Pajak, maupun pemungut pajak (Fiskus). Untuk itu diperlukan

<sup>2</sup> Hasil wawancara dengan Prasetijo, Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 19 September 2011.

<sup>3</sup> Mulyodiwarno Nuryadi, *Hak dan Kewajiban Para Pihak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*, Makalah pada Kongres IX Ikatan Akuntan Indonesia tanggal 25 September 2002, hal. 1.

perangkat hukum yang memberikan jaminan yang seimbang antara wewenang negara/pemerintah dalam melaksanakan pemungutan pajak, termasuk penerapan sanksi, dengan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak.<sup>4</sup> Banding ke Pengadilan Pajak adalah merupakan upaya hukum yang lebih tinggi yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak apabila Wajib Pajak merasa tidak setuju atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak terhadap permohonan keberatannya. Dengan demikian sesuai Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak) maka Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam memori penjelasannya diatur juga bahwa Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan Pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Dengan demikian dalam hal banding, keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP memegang peranan yang sangat penting karena Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan.

Berdasarkan memori penjelasan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP 2007), apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak dimana keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi dari ketentuan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan atau pemungutan pajak. Pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak merupakan proses penyelesaian sengketa pajak yang masih dilakukan oleh Fiskus selaku pihak yang mengeluarkan ketentuan (*disputes within the taxation authority*).<sup>5</sup> Dengan

---

<sup>4</sup> Nasution Abroni, *Peradilan Pajak di Indonesia*, dalam: Mencari Jalan Keluar Dualisme Penyelesaian Konflik Perpajakan, Pusat Kajian Fiskal dan Moneter, Nomor 14/I/1996, hal. 25.

<sup>5</sup> Thuronyi Victor, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, International Monetary Fund, 1996.

demikian dalam hal keberatan, ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh DJP memegang peranan yang sangat penting karena objek pengajuan keberatan adalah mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak. Proses penyelesaian keberatan telah didelegasikan kewenangannya oleh Direktur Jenderal Pajak kepada Kepala Unit Pelaksana Penelitian Keberatan yang dalam hal ini adalah Kepala Kantor Wilayah DJP dan Direktur Keberatan dan Banding KPDJP. Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-122/PJ.2010 tanggal 26 Nopember 2010 tentang Pengantar Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-52/PJ/2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Ketentuan Pelaksanaannya, Kepala Unit Pelaksana Penelitian Keberatan menugaskan Peneliti yaitu tim yang ditugaskan oleh untuk melakukan penelitian keberatan yang terdiri dari sekurang-kurangnya 1 (satu) orang pejabat eselon III di Subdit Pengurangan dan Keberatan/Bidang Keberatan dan Banding/Bidang Pengurangan, Keberatan dan Banding, 1 (satu) orang Kepala Seksi Pengurangan dan Keberatan/Seksi Keberatan dan Banding/Seksi Pengurangan, Keberatan dan Banding serta 1 (satu) orang Penelaah Keberatan.

Dalam melaksanakan tugasnya, Peneliti bekerja berdasarkan prosedur yang telah ditetapkan sebagai acuan. Hal ini seperti dikemukakan oleh Penelaah Keberatan dalam wawancara sebagai berikut:

“Dalam proses penelitian keberatan, Peneliti akan melakukan hal-hal sebagai berikut:

1. Dalam rangka memperoleh gambaran mengenai koreksi Pemeriksa, Peneliti akan mempelajari ketetapan pajak (SKP), laporan hasil pemeriksaan (LHP), dan kertas kerja pemeriksaan (KKP).
2. Dalam rangka memastikan sengketa yang diajukan keberatan, Peneliti akan mempelajari isi surat keberatan Wajib Pajak sehingga dapat menentukan titik kritis pokok sengketa keberatan apakah sengketa yuridis atau sengketa pembuktian.
3. Dalam rangka pembuktian, Peneliti akan meminta penjelasan dan pembuktian kepada Wajib Pajak, Pemeriksa, pihak ketiga dengan memperhatikan keterkaitan data yang diminta dengan pokok sengketa.
4. Dalam rangka penyelesaian, Peneliti akan meneliti dan membuktikan keberatan Wajib Pajak baik masalah yuridis dan pembuktiannya untuk selanjutnya membuat dan menyampaikan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir (SPUH) dan memberikan penjelasan hasil penelitian

keberatan, serta pada akhirnya membuat Laporan Penelitian Keberatan dan Surat Keputusan.”<sup>6</sup>

Hal yang sama juga dikemukakan oleh Kepala Subdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Peneliti yang menyelesaikan proses keberatan harus melakukan seluruh prosedur yang telah ditentukan sehingga Keputusan yang dihasilkan dapat sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.”<sup>7</sup>

Layanan penyelesaian permohonan keberatan penetapan pajak merupakan hal penting yang menjadi perhatian DJP untuk memberikan keadilan dan kepastian terhadap Wajib Pajak. Hal ini tercermin dari ditempatkannya layanan penyelesaian permohonan keberatan penetapan pajak sebagai salah satu layanan unggulan DJP yang merupakan suatu komitmen DJP terhadap masyarakat Wajib Pajak. Selama periode tahun 2008 dan 2009, DJP telah menyelesaikan proses keberatan atas ketetapan pajak dengan perincian sebagai berikut:

Tabel 5.4. Penyelesaian Keberatan Tahun 2008 dan 2009

Tahun	PPh	PPN	PBB	BPHTB	Total
2008	2.177	2.857	14.955	304	20.293
2009	2.802	2.444	8.503	91	13.840

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 dan 2009

Sesuai dengan tujuan pelayanannya, penyelesaian permohonan keberatan penetapan pajak yang dilakukan oleh DJP ditujukan untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum terhadap Wajib Pajak. Namun demikian tujuan ini belum sepenuhnya dapat dirasakan oleh Wajib Pajak. Wajib Pajak masih belum merasa mendapatkan rasa keadilan dan kepastian hukum dari keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP. Banyak keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP yang dirasakan tidak adil oleh Wajib Pajak. Hal ini seperti dikemukakan oleh Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP belum dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

<sup>6</sup> Hasil wawancara dengan PS, Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 29 September 2011.

<sup>7</sup> Hasil wawancara dengan Wanseptra Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

Indikasinya adalah banyak keputusan keberatan yang diajukan banding ke Pengadilan Pajak dan dari jumlah keputusan keberatan yang diajukan banding ke Pengadilan Pajak, Hakim Pengadilan Pajak masih lebih banyak memenangkan pihak Wajib Pajak.”<sup>8</sup>

Hal yang sama juga diungkapkan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“Rasa-rasanya sih kalau Wajib Pajaknya masuk ke banding ke Pengadilan Pajak itu pastinya Keputusan Keberatannya masih ada yang menggantal lah. Jadi mereka merasa bahwa lembaga keberatan itu belum sepenuhnya menyelesaikan isu keadilan makanya mereka *go a head* untuk ke Pengadilan Pajak.”<sup>9</sup>

Sesuai dengan Pasal 26 ayat (3) UU KUP 2007, Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Keputusan keberatan dapat dirasa tidak adil bagi Wajib Pajak apabila keputusan keberatan tersebut tidak mengabulkan/menolak apa yang Wajib Pajak mohonkan dalam surat keberatannya. Wajib Pajak tetap merasa bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan ditetapkan oleh Fiskus dengan tidak sebagaimana mestinya.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Rosita Saleh dengan judul Analisis Proses Keberatan Dalam Upaya Pemenuhan Hak Wajib Pajak: Studi Kasus pada Kanwil DJP Jakarta Selatan, diperoleh hasil bahwa keputusan penolakan keberatan masih mendominasi daripada jenis keputusan yang lain baik menerima atau menerima sebagian dimana untuk periode tahun 2006 persentase penolakan adalah 65,1% dan periode tahun 2007 persentase penolakan adalah 96,3%.

Peneliti akan menolak permohonan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak apabila memang secara material bukti yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak dapat mendukung atau memperkuat apa yang Wajib Pajak dalilkan dalam surat keberatannya serta apabila menyangkut sengketa yuridis, berdasarkan kajian yang dilakukan, Peneliti berpendapat bahwa koreksi yang dilakukan oleh

<sup>8</sup> Hasil wawancara dengan Nuryadi Mulyodiwarno, Partner pada Kantor Konsultan Pajak *Precious Nine Consulting*, pada tanggal 26 September 2011.

<sup>9</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

Pemeriksa sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Penelaah Keberatan dalam wawancara sebagai berikut:

“Apabila bukti-bukti berupa dokumen yang disampaikan oleh Wajib Pajak dalam proses penelitian keberatan tidak dapat memperkuat atau mendukung apa yang Wajib Pajak sampaikan dalam alasan permohonan keberatan dalam rangka menyanggah koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa maka Peneliti akan menolak permohonan keberatan serta mempertahankan koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa. Dalam hal sengketa yuridis, Peneliti akan melakukan penelaahan dan pengkajian terkait ketentuan perpajakan yang disengketakan, apabila berdasarkan hasil penelaahan dan pengkajian tersebut Peneliti merasa bahwa koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa telah sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku maka permohonan keberatan Wajib Pajak akan ditolak.”<sup>10</sup>

Jika memang benar bahwa dalam proses penelitian keberatan Peneliti telah melakukan penelitian terhadap seluruh bukti-bukti yang diberikan oleh Wajib Pajak serta telah melakukan penelaahan dan pengkajian terhadap seluruh aspek yuridis fiskal yang berkaitan dengan sengketa maka seharusnya keputusan keberatan yang dikeluarkan sudah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Menurut Musgrave<sup>11</sup>, Wajib Pajak akan merasa “adil” apabila Wajib Pajak membayar pajak sesuai dengan kemampuan dan kondisi mereka untuk membayar (*ability to pay*) serta bila kontribusi yang diberikan setiap Wajib Pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah (*benefit principle*). Sementara menurut Mansury<sup>12</sup>, Wajib Pajak akan merasa “pasti” apabila jumlah yang harus dibayar adalah berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak. Faktanya adalah bahwa memang keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP memang belum dapat memberikan memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Indikasinya dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

---

<sup>10</sup> Hasil wawancara dengan PS, Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 29 September 2011.

<sup>11</sup> Musgrave A Richard, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, Mc. Graw-Hill Book Company, 1989, hal. 247.

<sup>12</sup> Mansury R., *Op. Cit.*, hal. 12.

Tabel 5.5. Perbandingan Penyelesaian Keputusan Keberatan, Penerimaan Berkas Banding, dan Putusan Pengadilan Pajak Periode Tahun 2008 dan 2009

Tahun	Penerimaan Berkas Perkara Baru			Jenis Sengketa			Penerimaan Berkas Banding Baru Jenis Sengketa Pajak
	Banding	Gugatan	Jumlah	Pajak	Lainnya	Jumlah	
2008	5877	551	6428	3151	3277	6428	2881
2009	6840	622	7462	2993	4469	7462	2744

Tahun	Keputusan Keberatan PPh dan PPN	Penerimaan Berkas Banding Baru di Pengadilan Pajak untuk Jenis Sengketa Pajak	Putusan Pengadilan Pajak yang Mengoreksi Keputusan Keberatan*)
2008	5.054	2.881	1.397
2009	5.246	2.744	1.800

\*) : Mengabulkan Sebagian, Mengabulkan Seluruhnya, Membatalkan

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan & Laporan Tahunan DJP

Berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa banyak keputusan keberatan yang diterbitkan oleh DJP yang diajukan banding oleh Wajib Pajak dan dalam proses banding banyak Putusan Pengadilan Pajak yang mengoreksi keputusan keberatan yang diterbitkan oleh DJP.

Terdapat faktor-faktor lain di luar masalah pembuktian material dan penelaahan yuridis fiskal yang menyebabkan banyaknya keputusan penolakan keberatan yang diterbitkan oleh DJP belum dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Faktor-faktor inilah yang menyebabkan adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan namun masih berlanjut ke Pengadilan Pajak dimana di Pengadilan Pajak keputusan keberatan tersebut dikoreksi sehingga permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan.

#### a. **Netralitas Peneliti dalam proses penelitian keberatan dan Pemeriksa dalam proses pemeriksaan**

Faktor pertama yang menjadi penyebab adalah mengenai netralitas Peneliti dalam proses penelitian keberatan. Model penyelesaian sengketa pajak melalui proses keberatan merupakan penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu Fiskus (proses keberatan) dalam penyelesaian sengketa dan dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga.<sup>13</sup> Peneliti

<sup>13</sup> Marbun. SF, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 1997, hal. 107.

bertindak selaku hakim yang memutuskan dimana posisi Peneliti bukan merupakan hakim yang mandiri melainkan merupakan bagian dari administrasi sehingga dikategorikan sebagai Peradilan Administrasi Tidak Murni.<sup>14</sup> Hal yang senada juga disampaikan oleh Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Dalam proses penyelesaian keberatan, posisi dan peran Peneliti dalam menyelesaikan proses keberatan adalah sebagai hakim administratif atau hakim doleansi sehingga dalam rangka memutuskan harus sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan fakta.”<sup>15</sup>

Dalam proses penelitian keberatan, posisi Peneliti masih berada di dalam lingkup pihak yang berperkara yaitu Fiskus. Kondisi ini tentu dapat membuat Peneliti menjadi tidak objektif karena tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (*nemo judex indoneus in propia causa*).<sup>16</sup> Peneliti melakukan penelitian terhadap ketetapan pajak yang diterbitkan berdasarkan hasil pemeriksaan Tim Pemeriksa Pajak. Peneliti tetap merupakan pegawai yang berada di bawah naungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), demikian juga dengan Pemeriksa. Meskipun dalam tugasnya, Peneliti berperan sebagai hakim administratif, namun adanya “tekanan” dan rasa solidaritas antara sesama Fiskus untuk turut mengamankan penerimaan negara sebagai tugas utama DJP menyebabkan netralitas dan profesionalisme Peneliti menjadi bias. Walaupun dalam praktiknya, Bidang Pengurangan, Keberatan, dan Banding di Kanwil dan Direktorat Keberatan dan Banding di KPDJP tidak diberikan beban target penerimaan pajak, namun rasa kebersamaan sesama Fiskus menyebabkan para pegawai di lingkungan tersebut tetap mempunyai keinginan untuk mengamankan penerimaan pajak dengan cara cenderung untuk menolak permohonan keberatan Wajib Pajak. Peneliti akan sebisa mungkin untuk mempertahankan koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa walaupun Peneliti sudah merasa dasar koreksi yang dilakukan Pemeriksa cukup lemah, apalagi jika jumlah koreksinya cukup besar

<sup>14</sup> Soemitro Rochmat, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Bandung, Eresco, 1991, hal.7.

<sup>15</sup> Hasil wawancara dengan Wanseptra Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

<sup>16</sup> Mertokusumo Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 2006, hal. 18-19.

jumlahnya. Jika bukti-bukti yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak dapat meyakinkan Peneliti maka keberatan Wajib Pajak cenderung akan ditolak.

Berdasarkan Pasal 25 ayat (7) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP 2000), pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan. Maksud dari ketentuan ini adalah mencegah Wajib Pajak dengan dalih mengajukan keberatan, tidak melakukan kewajiban membayar pajak yang telah ditetapkan, sehingga dapat mengganggu penerimaan negara. Dengan demikian ketika Wajib Pajak mengajukan keberatan, Wajib Pajak tetap berkewajiban untuk membayar sejumlah pajak yang masih harus dibayar yang ditetapkan oleh Pemeriksa dalam surat ketetapan pajak. Maksud utama dari Pasal 25 ayat (7) UU KUP 2000 sebagaimana diuraikan dalam memori penjelasan adalah proses pengajuan keberatan diupayakan agar tidak mengganggu penerimaan negara. Tujuan ini menjadi sesuai dengan kecenderungan menolak permohonan keberatan pajak yang dilakukan oleh Peneliti karena dengan menolak permohonan keberatan Wajib Pajak maka otomatis potensi penerimaan pajak yang terdapat dalam surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Pemeriksa tetap terjaga.

Jumlah koreksi yang cukup besar juga sangat mempengaruhi kemauan dan keberanian Peneliti untuk mengabulkan permohonan keberatan Wajib Pajak walupun bukti-bukti yang disampaikan sudah memadai. Peneliti merasa seolah-olah merasa mendapat stigma negatif apabila mengabulkan permohonan keberatan Wajib Pajak atas koreksi dalam jumlah yang cukup besar. Ada kesan seolah-olah telah terjadi kolusi yang bersifat transaksional antara Peneliti dengan Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Penelaah Keberatan dalam wawancara sebagai berikut:

“Adalah hal yang lebih sulit untuk membatalkan suatu produk ketetapan pajak yang didalamnya sudah terdapat sejumlah pajak yang masih harus dibayar, dibandingkan dengan menetapkan sejumlah pajak yang masih harus dibayar di dalam suatu produk ketetapan pajak. Beban untuk membatalkan suatu produk ketetapan pajak menjadi bertambah besar dengan adanya suatu kesan yang timbul apabila hal tersebut dilakukan. Masih banyak pihak yang cenderung berpikiran bahwa telah terjadi

“sesuatu” di balik pembatalan surat ketetapan pajak tersebut, apalagi jika jumlah surat ketetapan pajak tersebut sangat besar.”<sup>17</sup>

Untuk dapat mengetahui secara lebih mendalam mengenai “tekanan” penerimaan pajak dalam proses penerbitan keputusan keberatan maka harus melihat kepada objek pengajuan keberatan itu sendiri yaitu mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak. Berdasarkan Pasal 25 ayat (1) UU KUP 2007, ketetapan pajak yang dapat menjadi objek pengajuan keberatan adalah Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, atau Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Terbitnya surat ketetapan pajak akan menimbulkan hak dan kewajiban dari Wajib Pajak untuk membayar pajak, dan Fiskus memperoleh hak untuk menagihnya.<sup>18</sup> Bahwa untuk dapat menerbitkan surat ketetapan pajak, Fiskus harus terlebih dahulu melakukan proses pemeriksaan atau penelitian.

Bahwa sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menganut tata cara *self assessment* yaitu meletakkan kegiatan pemungutan pajak kepada aktivitas dari masyarakat sendiri dimana Wajib Pajak diberi kewajiban untuk menghitung sendiri besarnya pajak yang terutang serta membayar/menyetor dan melaporkannya kepada administrasi pajak (Fiskus) sehingga Fiskus sendiri hanya berfungsi melayani, membina, dan mengawasi pelaksanaan perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak.<sup>19</sup> Pemeriksaan pajak merupakan salah satu pelaksanaan dari fungsi pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dengan tujuan agar sistem *self assessment* berjalan dengan baik.

Berdasarkan Pasal 1 angka 25 UU KUP 2007, pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dimana berdasarkan Pasal 29 ayat (1) UU KUP 2007,

---

<sup>17</sup> Hasil wawancara dengan PS, Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 29 September 2011.

<sup>18</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Eresco, 1981, hal. 63.

<sup>19</sup> Hussein Kartasasmita, *Reformasi UU Perpajakan*, Jakarta, 1996, hal. 1.

pemeriksaan dilakukan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan demikian pemeriksaan pajak dapat dikategorikan sebagai *compliance audit* yaitu audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu<sup>20</sup>.

Dalam Pasal 13 ayat (1) huruf a UU KUP 2007, DJP telah diberi wewenang untuk dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar. Namun demikian di dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP 2007 diatur juga bahwa apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Artinya adalah dalam hal melakukan pemeriksaan dalam rangka menetapkan jumlah pajak yang terutang, DJP harus terlebih dahulu mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang. Kebutuhan untuk mendapatkan bukti dimaksudkan karena menurut Lumbantoruan<sup>21</sup>, ruang lingkup pemeriksaan pajak lebih luas dari pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik karena pemeriksaan pajak dimaksudkan untuk menguji kebenaran transaksi bisnis berdasarkan data keuangan angka yang sebenarnya untuk menghitung pajak yang terutang, sedangkan pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik berdasarkan *sample* untuk menentukan pendapat atas kewajaran penyusunan laporan keuangan dengan berpedoman pada konsep materialitas dan konservatisme.

Namun demikian dalam praktiknya, Pemeriksa sering melakukan Pemeriksaan dengan menggunakan model pendekatan-pendekatan yang sebenarnya tidak didukung bukti yang memadai. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

---

<sup>20</sup> Mulyadi, *Auditing*, Jakarta, Salemba Empat, 1998, hal. 28.

<sup>21</sup> Lumbantoruan Sophar, *Akuntansi Pajak*, Jakarta, Grasindo, 1996, hal. 380.

“DJP sering melakukan pemeriksaan berdasarkan pendekatan-pendekatan yang tidak ada buktinya, seperti indikasi arus barang dan arus piutang. Koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa sering tidak didasari oleh yuridis formal yang mengikat, seperti menggunakan dasar hukum Surat Edaran yang sesuai dengan kedudukannya tidak mengikat kepada Wajib Pajak.”<sup>22</sup>

Hal tersebut dilakukan Pemeriksa karena ingin mengamankan penerimaan pajak, terutama atas target penerimaan pajak yang dibebankan kepada unit kantornya masing-masing. Dengan demikian tujuan utama melakukan pemeriksaan adalah dalam rangka untuk mencari penerimaan pajak, bukan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sebagaimana telah diamanatkan oleh undang-undang. Pemeriksa akan semaksimal mungkin berusaha untuk dapat menghasilkan ketetapan pajak yang sebesar-besarnya sehingga menimbulkan potensi penerimaan pajak sekaligus menahan permohonan restitusi pajak yang diminta Wajib Pajak. Bahwa tercapainya target penerimaan pajak bagi sebuah unit kantor merupakan sebuah pencapaian dari tugas utamanya dalam melayani Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Tindakan pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP sering lebih mengutamakan aspek penerimaan pajak. Panglimanya adalah penerimaan pajak.”<sup>23</sup>

“Kalau dilihat Undang-undangnya tidak satupun ada mengatakan kewenangan untuk mencapai target. Saya tidak pernah lihat satu pasal pun dalam Undang-undang pajak untuk mencari target. Target itu datangnya dari luar Undang-undang pajak yaitu dari DPR dan Departemen Keuangan.”<sup>24</sup>

Dalam rangka pencapaian pembiayaan pembangunan yang mandiri, DPR dengan Pemerintah terus berusaha meningkatkan penerimaan negara yang berasal dari dalam negeri. Hal ini juga bertujuan untuk mengurangi ketergantungan pembiayaan negara yang berasal dari pinjaman luar negeri. Berdasarkan tujuan

---

<sup>22</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

<sup>23</sup> Hasil wawancara dengan Nuryadi Mulyodiwarno, Partner pada Kantor Konsultan Pajak *Precious Nine Consulting*, pada tanggal 26 September 2011.

<sup>24</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

tersebut maka negara terus berusaha untuk meningkatkan potensi penerimaan negara dari dalam negeri, terutama pajak yang merupakan sumber terbesar bagi penerimaan negara. Proporsi penerimaan pajak sebagai sumber penerimaan negara yang utama terus meningkat sehingga diharapkan ketergantungan negara dari sumber dana yang berasal dari pinjaman luar negeri dapat semakin dikurangi. Selain itu, sesuai dengan fungsinya maka penerimaan pajak berguna untuk menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.<sup>25</sup> Secara nominal, tiap tahun jumlah penerimaan negara dari pajak selalu mengalami peningkatan, demikian juga dengan persentasenya terhadap total penerimaan dalam negeri.

Tabel 5.6. Peranan Penerimaan Pajak terhadap Penerimaan Dalam Negeri  
Tahun 2001 s.d. 2009

(dalam triliun rupiah)

Tahun	PPh	PPN	PBB	BPHTB	Pajak Lainnya	Jumlah	Total Penerimaan Dalam Negeri	Peranan
2001	94,58	55,96	5,25	1,42	1,38	158,59	300,60	52,76%
2002	101,87	65,15	6,23	1,60	1,47	176,32	298,53	59,06%
2003	115,02	77,08	8,76	2,14	1,65	204,65	340,93	60,03%
2004	134,90	87,57	11,77	2,91	1,83	238,98	403,10	59,29%
2005	175,38	101,30	16,18	3,43	2,05	298,34	493,92	60,40%
2006	208,83	123,03	20,72	3,18	2,29	358,05	636,15	56,28%
2007	238,74	155,19	23,62	5,94	2,74	426,23	704,84	60,47%
2008	327,50	209,64	25,36	5,57	3,03	571,10	979,52	58,30%
2009	317,61	193,07	24,27	6,46	3,11	544,52	845,34	64,41%

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2009

Pemeriksaan merupakan salah satu cara penegakan hukum (*law enforcement*) di bidang perpajakan selain penyidikan dan penagihan. Sistem pemeriksaan harus dapat mendorong kebenaran dan kelengkapan pelaporan penghasilan, penyerahan, pemotongan, pemungutan, serta penyetoran pajak oleh Wajib Pajak.<sup>26</sup> Sementara Norman menekankan bahwa pemeriksaan pajak memberikan pengaruh positif terhadap kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan yaitu mencegah terjadinya penyelundupan pajak oleh Wajib Pajak yang diperiksa.<sup>27</sup> Tujuan pemeriksaan adalah menguji kebenaran pajak terutang yang dilaporkan Wajib Pajak berdasarkan data, informasi, dan bukti pendukung. Berdasarkan Pasal

<sup>25</sup> Soeparman Soemahamidjaja, *Disertasi : Pajak Berdasarkan Azas Gotong Royong*, Bandung, Universitas Padjajaran, 1964.

<sup>26</sup> Sadhani, Djazoeli, *Lokakarya Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak*, Jakarta : Sasono Mulyo Ballroom, Le Meredien Hotel, 1995.

<sup>27</sup> Norman D Nowak, *Tax Administration in Theory and Practice*, USA, Preager Publishers, 1973, hal. 68.

29 ayat (1) UU KUP 2007, pemeriksaan dilakukan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menguji kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan/atau pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan kegiatan usaha, pekerjaan bebas, dan/atau keadaan, yang sebenarnya dari Wajib Pajak. Pelaksanaan dan hasil pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dituangkan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan yang diikuti dengan penerbitan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak.<sup>28</sup> Sementara pemeriksaan untuk tujuan lain merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk melaksanakan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan bukan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak serta tidak dimaksudkan untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak.<sup>29</sup> Dengan demikian, berdasarkan tujuannya, pemeriksaan tidak ditujukan untuk mencapai suatu target penerimaan pajak atau mengamankan suatu target penerimaan pajak yang telah ditentukan sebelumnya.

Kinerja pemeriksaan diukur dari dua pendekatan yaitu dari kuantitas penyelesaian pemeriksaan dan kualitas hasil pemeriksaan. Kinerja pemeriksaan dengan pendekatan kuantitas dapat diukur berdasarkan realisasi jumlah penyelesaian pemeriksaan terhadap target/rencana penyelesaian pemeriksaan, sedangkan kinerja pemeriksaan dengan pendekatan kualitas dapat diukur dengan menghitung nilai *refund discrepancy* dan realisasi penerimaan dari hasil pemeriksaan.<sup>30</sup> Jumlah penyelesaian pemeriksaan berdasarkan jumlah laporan dan penerimaan dari hasil pemeriksaan adalah sebagai berikut:

---

<sup>28</sup> Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.04/2008 Tanggal 31 Desember 2008 tentang Kebijakan Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, Romawi I Kebijakan Umum.

<sup>29</sup> Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-116/PJ/2009 Tanggal 21 Desember 2009 tentang Kebijakan Pemeriksaan Untuk Tujuan Lain, Romawi I Kebijakan Umum.

<sup>30</sup> Laporan Tahunan DJP Tahun 2009

Tabel 5.7. Perkembangan Realisasi Penyelesaian Pemeriksaan

Keterangan	Tahun 2007	Tahun 2008	Tahun 2009
Jumlah Laporan Hasil Pemeriksaan	68.017	21.178	69.195
Jumlah Pemeriksa	2.226	3.098	3.031
Jumlah Hasil Pemeriksaan	Tidak diketahui	Tidak diketahui	Rp 7,27 triliun
Jumlah Hasil Pemeriksaan per Pemeriksa	Tidak diketahui	Tidak diketahui	Rp 2,40 miliar

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2009

Sementara jumlah realisasi hasil pemeriksaan Tahun 2009 adalah sebagai berikut:

Tabel 5.8. Realisasi Hasil Pemeriksaan Tahun 2009

Realisasi Penerimaan Pajak Nasional (tanpa PPh Migas)	Rp 494,49 triliun
Total Hasil Pemeriksaan	Rp 7,27 triliun
Persentase Kontribusi Pemeriksaan thd Pemeriksaan Nasional	1,47%

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2009

Berdasarkan penilaian kinerja pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP, realisasi penerimaan dari hasil pemeriksaan merupakan salah satu alat ukur. Dengan demikian DJP masih menitikberatkan hasil pemeriksaan yaitu berupa penerimaan pajak dalam melakukan tindakan pemeriksaan walaupun sebenarnya kontribusi hasil pemeriksaan terhadap jumlah penerimaan pajak nasional sangat kecil yaitu hanya 1,47% (untuk tahun 2009). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Dr. Salip, MSc, Ak dan Tedy Wanto, SE mengenai Pengaruh Pemeriksaan Pajak terhadap Penerimaan Pajak Studi Kasus : di KPP Jakarta Kebon Jeruk, diperoleh hasil bahwa hasil pemeriksaan pajak secara nominal telah meningkatkan penerimaan pajak namun penerimaan pajak penghasilan badan secara nominal diperoleh dari peningkatan tambahan atas penjualan yang diikuti oleh pelaporan penjualan yang meningkat pada tahun-tahun sebelumnya.

Dengan menjadikan penerimaan pajak sebagai tujuan utama dalam pemeriksaan pajak maka secara langsung akan dapat mengurangi kualitas hasil pemeriksaan. Kualitas hasil pemeriksaan yang rendah menyebabkan kualitas ketetapan pajak yang diterbitkan menjadi rendah juga. Kondisi ini menyebabkan timbulnya permasalahan-permasalahan yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat pemeriksaan namun berlanjut ke jenjang penelitian keberatan dan Pengadilan Pajak. Apabila Wajib Pajak menyatakan bahwa ketetapan itu salah maka timbul suatu perselisihan yang dapat terjadi karena sebab yang belum jelas

(jadi masih menjadi sengketa).<sup>31</sup> Dalam menyingkapi kualitas hasil pemeriksaan yang tidak didukung bukti dan tidak didasari oleh yuridis formal yang mengikat, peran seorang Peneliti dalam proses penelitian keberatan menjadi penting karena Peneliti akan bertindak sebagai “hakim semu” untuk menentukan apakah hasil pemeriksaan tersebut sebaiknya dibatalkan atau tetap dipertahankan. Apabila diputuskan bahwa hasil pemeriksaan tersebut tetap dipertahankan, Peneliti juga harus meyakini bahwa hasil pemeriksaan tersebut cukup kuat untuk diuji di Pengadilan Pajak apabila Wajib Pajak mengajukan banding. Hal ini menjadi sangat penting karena di dalam penelitian yang dilakukan oleh Pramono Hadi Soeparlan dengan judul Pengaruh Kualitas Pemeriksaan pada Karikpa Jakarta Khusus Satu terhadap Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, diperoleh hasil bahwa terdapat pengaruh signifikan antara kualitas pemeriksaan dengan putusan BPSP (saat ini Pengadilan Pajak). Artinya adalah putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak sangat dipengaruhi oleh kualitas hasil pemeriksaan yang tercermin dari keputusan keberatan yang menjadi objek sengketa banding.

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, terdapat faktor lain di luar “tekanan” dan rasa solidaritas antara sesama Fiskus untuk turut mengamankan penerimaan negara sebagai tugas utama DJP yang dapat menyebabkan netralitas dan profesionalisme Peneliti menjadi bias. Faktor ini berasal dari eksternal DJP dan baru muncul sejak terungkapnya kasus yang melibatkan Gayus Tambunan, pegawai DJP. Terdapat satu rangkaian kasus “Gayus Tambunan” yang berkaitan erat dengan proses penelitian keberatan dimana salah satu pegawai DJP yang menjabat sebagai Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding telah divonis penjara oleh Pengadilan karena dianggap telah merugikan keuangan negara atas proses penyelesaian keberatan yang dilakukannya yang memutuskan untuk memenangkan PT SAT dengan menerima Keberatan PT SAT. Hal ini menimbulkan pro kontra karena banyak pihak khususnya internal DJP beranggapan bahwa telah terjadi kriminalisasi kepada petugas pajak. Banyak kalangan menilai bahwa keputusan Peneliti Keberatan untuk menerima keberatan PT SAT sudah benar dan jikapun terdapat ketidakbenaran maka seharusnya tidak

---

<sup>31</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 63.

dapat dituntut, baik secara perdata maupun pidana, karena dalam melaksanakan tugasnya didasarkan pada iktikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Peristiwa tersebut telah menimbulkan dampak psikologis yang negatif pada Peneliti Keberatan lainnya. Muncul keresahan dalam memroses permohonan keberatan dari Wajib Pajak sehingga netralitas dan profesionalisme menjadi bias. Konsekuensinya adalah banyak permohonan keberatan ditolak oleh Peneliti Keberatan. Peneliti Keberatan cenderung akan menolak permohonan keberatan Wajib Pajak walaupun mungkin berdasarkan pembuktian material dan penelaahan yuridis fiskal yang dilakukannya sebenarnya dapat diterima. Peneliti Keberatan akan merasa lebih aman dan nyaman untuk menolak permohonan keberatan Wajib Pajak dengan mencari dasar hukum dan argumentasi yang dapat mendukung penolakannya yang walaupun mungkin lemah dan dipaksakan daripada menerima permohonan keberatan Wajib Pajak namun dihantui kekhawatiran akan dapat dikriminalisasi karena dianggap telah merugikan negara. Kondisi ini menyebabkan Keputusan Keberatan yang diterbitkan menjadi lemah sehingga tidak cukup kuat untuk diuji di Pengadilan Pajak apabila Wajib Pajak mengajukan banding. Di Pengadilan Pajak Keputusan Keberatan tersebut akan mudah untuk dikoreksi sehingga permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan. Bahwa terdapat faktor dari eksternal DJP yang dapat mempengaruhi psikologis Peneliti Keberatan adalah sesuai dengan apa yang disampaikan Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Menurut saya selama keberatan itu masih diintervensi orang dari luar maka unsur kepastian dan keadilan itu akan kurang. Orang dari luar, BPKP, Itjen, gitu lo yah, itu yang ga ngerti seluk beluk permasalahannya yang ada di dalam. Jadi kalau saya lihat ini kan pekerjaan profesional, orang dididik terus mengikuti pendidikan-pendidikan terus lagi bermacam-macam penataran 10 tahun, 15 tahun, datang orang dari Itjen atau dari BPKP atau BPK, langsung melakukan analisis terhadap keberatan. Yang ini salah yang itu salah, menurut pikiran mereka. Jadi ada perbedaan antara profesionalisme di keberatan dan profesionalisme di mereka.”<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

## b. Perbedaan perlakuan terhadap batasan keadilan

Seorang hakim yang baik, walaupun peradilan bersifat semu karena lembaga keberatan hanya bersifat administratif sebaiknya tidak memihak, dan memiliki kemampuan untuk memutuskan secara adil serta mengedepankan konsistensi antara hukum positif dan faktanya.<sup>33</sup> Menurut Saroyo Atmosudarmo, Ketua Pengadilan Pajak, dalam penelitian yang dilakukan oleh Rosita Saleh dengan judul Analisis Proses Keberatan Dalam Upaya Pemenuhan Hak Wajib Pajak: Studi Kasus pada Kanwil DJP Jakarta Selatan:

“Sikap netral yang dituntut oleh masyarakat dalam hal ini adalah Wajib Pajak dapat diterjemahkan dalam bentuk kemampuan untuk men-*judge* secara baik dan konsisten antara yuridis dan faktanya. Hal yang menyebabkan kurang netralnya fiskus adalah fiskus tidak independen untuk memutuskan mengingat masih berstatus sebagai Pegawai Negeri Sipil.”

Sementara masih dalam penelitian yang sama, Eddy Mangkuprawira, mantan Hakim Pengadilan Pajak menyatakan bahwa:

“Lembaga keberatan sangat sulit untuk menjaga netralitasnya selama masih dalam bentuk upaya administrasi, dalam arti pengaruh tidak dapat terhindarkan apabila keputusan yang diberikan berkaitan dengan ketetapan yang diterbitkan oleh lembaga yang sama, secara administrasi, dan selama Indonesia belum mengamalkan azas-azas Pemerintahan yang baik atau *Good Governance*.”

Setiap keputusan keberatan yang diterbitkan harus selalu berdasarkan fakta dan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku baik dari dari jenjang tertinggi yaitu undang-undang sampai dengan jenjang terendah yaitu Surat Edaran. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Dalam proses penelitian keberatan hanya terdapat dua hal yang diuji, yaitu fakta dan peraturan. Peraturan yang digunakan adalah dari yang tertinggi sampai dengan yang terendah.”<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Willem Konijnbelt, “*Hoofdijnen van administratiefrecht*” dalam Irfan Fachrudin, Pengawasan Peradilan Administrasi Terhadap Tindakan Pemerintah, Bandung, PT Alumni, 2004, hal. 273.

<sup>34</sup> Hasil wawancara dengan Wansepta Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

Peneliti sebagai hakim administrasi harus selalu memutus berdasarkan administrasi yaitu peraturan. Dengan demikian bagi Peneliti, keadilan adalah sebagaimana termaktub dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku baik dari dari jenjang tertinggi yaitu Undang-undang sampai dengan jenjang terendah yaitu Surat Edaran. Batasan keadilan ini menjadi berbeda dengan batasan keadilan di Pengadilan Pajak. Keadilan di Pengadilan Pajak merupakan keadilan yang berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa sebagaimana termuat dalam kepala putusan Pengadilan Pajak.

Faktor kedua yang menyebabkan adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan namun masih berlanjut ke Pengadilan Pajak dimana di Pengadilan Pajak keputusan keberatan tersebut dikoreksi sehingga permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan adalah menyangkut perbedaan perlakuan terhadap batasan keadilan ini. Menurut Smith, pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas azas *equality* yaitu pajak itu harus adil dan merata dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya serta azas *certainty* yaitu pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang.<sup>35</sup> Agar bisa adil dan tidak sewenang-wenang maka pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan Undang-undang dan peraturan pelaksanaannya. Sommerfeld menyatakan bahwa perlu disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced ruling* maupun intepretasi hukum yang lainnya agar dapat meningkatkan kepastian hukum.<sup>36</sup> Di dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, banyak terdapat ketentuan-ketentuan di jenjang yang lebih rendah yang sifatnya mengatur lebih lanjut dari ketentuan di jenjang yang lebih tinggi. Fiskus selaku eksekutor atau pelaksana ketentuan peraturan harus melaksanakan ketentuan peraturan sebagaimana dimaksud tanpa terkecuali. Berbeda dengan perlakuan di Pengadilan Pajak. Berdasarkan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak, putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim. Di

---

<sup>35</sup> Mansury R., *Op. Cit.*, hal. 11.

<sup>36</sup> Sommerfeld M Ray, *An Introduction of Taxation*, London, Harcourt Brace Javanovich, 1982, hal. 1/17.

atas itu semua, Majelis Hakim Pengadilan Pajak akan memutuskan perkara demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa. Batasan keadilan yang digunakan oleh Peneliti dalam proses penelitian keberatan adalah lebih sempit dan lebih kaku daripada yang digunakan oleh Pengadilan Pajak karena Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa merupakan keadilan yang paling luas dan hakiki.

Peneliti akan mempertimbangkan permohonan keberatan Wajib Pajak sepanjang memenuhi seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada. Peneliti tidak akan berani mengambil suatu keputusan yang tidak sesuai dengan seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada. Dengan demikian ruang gerak Peneliti dalam proses penelitian keberatan sangat dibatasi oleh seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada tanpa terkecuali. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Kalau Peneliti menerima (suatu permohonan keberatan) yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada maka hal itu dapat menjadi persoalan tersendiri karena Peneliti melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang dibuatnya sendiri.”<sup>37</sup>

Mengingat bahwa batasan keadilan yang digunakan oleh Peneliti dalam proses penelitian keberatan adalah lebih sempit dan lebih kaku daripada yang digunakan oleh Pengadilan Pajak maka dapat dimungkinkan bila apa yang diputuskan dalam proses penelitian keberatan sudah dianggap adil dan benar oleh Peneliti namun tidak dianggap adil dan tidak benar oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak sehingga keputusan keberatan dikoreksi yang artinya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak. Majelis Hakim Pengadilan Pajak bisa saja memutuskan suatu sengketa hanya dengan pertimbangan “demi keadilan” walaupun secara ketentuan perundang-undangan perpajakan sebenarnya koreksi Fiskus sudah tepat dan sesuai sehingga pada akhirnya Wajib Pajak dimenangkan dan Fiskus dikalahkan. Hal ini sesuai dengan

---

<sup>37</sup> Hasil wawancara dengan Wanseptra Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

apa yang disampaikan oleh Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam hasil wawancara berikut:

“Dalam beberapa putusan bisa saja kita temukan adanya Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Wajib Pajak (Pemohon Banding) hanya dengan pertimbangan “demi keadilan”, padahal secara aturan atas sengketa tersebut hukum pajak telah secara tegas mengatur sehingga kalau yang kita kejar adalah “kepastian hukum” maka berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku seharusnya Fiskus dimenangkan.”<sup>38</sup>

Contoh konkritnya adalah dalam kasus sengketa pajak berikut ini. Pemeriksa melakukan pemeriksaan jenis pajak PPN. Berdasarkan hasil pemeriksaan, Pemeriksa melakukan koreksi terhadap pajak masukan karena Pemeriksa menemukan Faktur Pajak yang digunakan sebagai pajak masukan tidak dilengkapi nama dan jabatan yang berhak menandatangani Faktur Pajak sehingga sesuai dengan Pasal 9 ayat (8) huruf f tidak dapat dikreditkan. Dalam proses penelitian, Peneliti tetap tidak dapat menerima permohonan keberatan Wajib Pajak atas koreksi Pemeriksa tersebut karena memang sesuai ketentuan perundang-undangan sudah menyatakan seperti itu, walaupun secara material Wajib Pajak dapat membuktikan bahwa Wajib Pajak memang benar melakukan pembelian ke PKP Penjual dan sudah membayar/dipungut PPN-nya. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Peneliti tidak akan bisa mengabulkan permohonan keberatan Wajib Pajak atas kasus tersebut karena secara administratif sesuai Pasal 13 ayat (5) UU PPN Faktur Pajak tersebut dianggap cacat sehingga tidak dapat dikreditkan. Peneliti sebagai hakim administrasi harus benar-benar bertindak berdasarkan administrasi. Jika dilihat dari sisi keadilan, bisa saja dikatakan bahwa Keputusan yang dikeluarkan oleh DJP atas kasus tersebut tidak adil, namun Peneliti mempunyai keterbatasan untuk harus selalu mengikuti ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.”<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Hasil wawancara dengan Prasetijo, Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 19 September 2011.

<sup>39</sup> Hasil wawancara dengan Wanseptra Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, ada kecenderungan Hakim Pengadilan Pajak akan mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak atas sengketa sebagaimana dicontohkan di atas. Majelis Hakim akan lebih melihat aspek keadilan yaitu bahwa Wajib Pajak memang telah benar melakukan pembelian ke PKP Penjual dan sudah membayar/dipungut PPN-nya sehingga secara arus uang dan barang sudah benar-benar terjadi pembelian walaupun memang secara formal terdapat ketidakbenaran dalam faktur pajaknya yaitu tidak dilengkapi nama dan jabatan yang berhak menandatangani faktur pajak. Wajib Pajak telah secara benar melakukan kewajiban PPN sebagai pembeli dengan membayar PPN melalui mekanisme pemungutan oleh PKP Penjual sehingga dengan demikian tidak terdapat unsur kerugian bagi pendapatan negara.

Berdasarkan contoh sengketa di atas, hal-hal yang berkaitan dengan “demi keadilan” sepertinya dapat mengesampingkan kepastian hukum pajak. Bahwa dalam Pasal 13 ayat (5) UU PPN telah secara jelas diatur bahwa dalam Faktur Pajak harus dicantumkan keterangan tentang penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang paling sedikit memuat diantaranya adalah nama, jabatan dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak. Selanjutnya dalam Pasal 9 ayat (8) huruf f UU PPN juga telah diatur bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara sebagaimana diatur dalam ayat (2) bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5). Dengan demikian maka seharusnya demi kepastian hukum, Faktur Pajak yang tidak memuat nama, jabatan dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak tidak dapat dikreditkan sehingga koreksi yang Fiskus lakukan atas pengkreditan pajak masukan yang Faktur Pajaknya tidak dilengkapi nama dan jabatan yang berhak menandatangani Faktur Pajak sudah benar karena telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Kepastian hukum itu menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak.<sup>40</sup> Sementara bagi Smith kepastian adalah lebih penting dari keadilan. Jadi suatu sistem yang telah dirancang menganut azas keadilan, apabila tanpa

---

<sup>40</sup> Mansury R., *Op. Cit.*, hal. 12.

kepastian hukum maka pemungutan pajak bisa menjadi tidak adil. Tanpa kepastian hukum, pelaksanaannya bisa menjadi tidak adil atau lebih tepat pelaksanaannya tidak selalu adil.<sup>41</sup> Salah satu azas yang harus dipegang teguh dalam membuat ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah “Keadilan” baik secara horisontal maupun vertikal. Dengan demikian apabila Majelis Hakim Pengadilan Pajak memutuskan suatu sengketa sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku maka akan tercipta keadilan di dalam kepastian hukum sebagaimana telah dipertimbangkan dalam proses pembuatan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### **5.1.2 Adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak**

Berdasarkan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak, putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim. Keyakinan hakim terbentuk berdasarkan bukti-bukti yang diajukan para pihak yang bersengketa dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang digunakan dan dijadikan sebagai dasar oleh para pihak yang bersengketa. Hal ini sesuai dengan apa yang dikutip oleh Penulis dari perkataan salah satu Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak di dalam persidangan sebagai berikut:

“Majelis Hakim memutus suatu sengketa berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim dimana keyakinan Hakim terbentuk berdasarkan bukti-bukti dan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kedua tangan hakim terikat dengan kedua hal itu dalam memutus suatu perkara.”<sup>42</sup>

Hal yang sama juga disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak lainnya dalam wawancara sebagai berikut:

“Keyakinan Hakim terbentuk dari keyakinan Hakim terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan dan hasil penilaian pembuktian.”<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Ibid, hal. 12

<sup>42</sup> Hasil kutipan dari perkataan IGN Mayun Winagun, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada persidangan tanggal 12 dan 15 Desember 2011.

<sup>43</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

Dengan demikian, salah satu faktor yang paling menentukan yang digunakan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutuskan suatu sengketa perpajakan adalah keyakinan Hakim terhadap suatu peraturan perundang-undangan perpajakan yang mendasari suatu sengketa pajak. Koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa yang selanjutnya dipertahankan dalam Keputusan Keberatan tentu didasari oleh suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini sesuai dengan Pasal 10 dan 11 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pemeriksaan Pajak. Pasal 10 huruf c menyatakan bahwa salah satu pedoman pelaksanaan pemeriksaan adalah pendapat dan kesimpulan Pemeriksa Pajak harus didasarkan pada temuan yang kuat dan berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sementara Pasal 11 huruf a menyatakan bahwa salah satu pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak adalah Laporan Pemeriksaan Pajak disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait.

Sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 hasil amandemen ketiga, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang. Dengan demikian, Pasal 23A UUD 1945 merupakan dasar bagi hukum pajak yang menyebabkan kesetaraan. Pemungutan pajak telah menjadi kehendak dari rakyat karena pajak dipungut dengan persetujuan dari rakyat melalui wakilnya yaitu Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Menurut Brotodihardjo<sup>44</sup>, Hukum Pajak yang juga disebut Hukum Fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui Kas Negara, sehingga ia merupakan bagian dari Hukum Publik. Oleh karena itu, kewenangan negara dalam memungut pajak dibatasi dan harus selalu berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Di dalam hierarki susunan peraturan perundang-undangan

---

<sup>44</sup> Brotodihardjo R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, PT Eresco, 1981, hal. 1.

perpajakan, mencakup keseluruhan peraturan mulai dari yang paling tinggi yaitu Undang-undang sampai dengan yang paling rendah yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Dalam pelaksanaannya, setiap jenis ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang sudah ditempatkan dalam Lembaran/Berita Negara Republik wajib dilaksanakan dan dipatuhi baik itu oleh Fiskus maupun Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan azas perundang-undangan yaitu *ignorantia legis neminem excusat neminem* yaitu ketidaktahuan akan Undang-undang tidak merupakan pemaaf sehingga setiap orang dianggap tahu hukum apabila sudah diberlakukan secara sah.

Dalam memahami suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan agar dapat menjadi jelas diperlukan suatu penafsiran. Penafsiran atau interpretasi peraturan perundang-undangan adalah mencari dan menetapkan pengertian atas dalil-dalil yang tercantum dalam Undang-undang sesuai dengan yang dikehendaki serta yang dimaksud oleh pembuat Undang-undang.<sup>45</sup> Di bawah ini dijelaskan berbagai penafsiran (interpretasi) yang sering digunakan dalam lapangan hukum perdata, namun juga dapat digunakan dalam lapangan hukum publik, termasuk dalam hukum pajak sebagai alat untuk mencoba memahami ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan:<sup>46</sup>

- a. Penafsiran historis, adalah penafsiran atas suatu Undang-undang dengan melihat pada sejarah dibuatnya suatu undang-undang.
- b. Penafsiran sosiologis, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang yang disesuaikan dengan perkembangan kehidupan masyarakat.
- c. Penafsiran sistematik, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang dengan mengaitkannya dengan ketentuan (pasal-pasal) lain dari Undang-undang dimaksud (dalam suatu Undang-undang) atau dengan mengaitkannya dengan ketentuan (pasal-pasal) lain dari Undang-undang yang lainnya.
- d. Penafsiran otentik, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang dengan melihat pada apa yang telah dijelaskan dalam Undang-undang tersebut.

---

<sup>45</sup> Soeroso R, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Sinar Grafika, 2009, hal. 97.

<sup>46</sup> B Ilyas Wiryawan, Burton Richard, *Hukum Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2010, hal. 61.

- e. Penafsiran tata bahasa, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang berdasarkan bunyi kata-kata secara keseluruhan dalam kalimat-kalimat yang disusun oleh pembuat Undang-undang.
- f. Penafsiran analogis, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang dengan cara memberi kiasan (ibarat analog) pada kata-kata yang tercantum dalam Undang-undang sehingga suatu peristiwa yang sebenarnya tidak termasuk dalam suatu ketentuan jadi termasuk berdasarkan analog yang dibuat.
- g. Penafsiran a contrario, adalah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-undang yang didasarkan pada perlawanan pengertian antara soal yang dihadapi dan soal yang diatur dalam suatu pasal Undang-undang.

Pembuat Undang-undang tidak menetapkan suatu sistem tertentu yang harus dijadikan pedoman bagi hakim dalam menafsirkan Undang-undang. Oleh karenanya hakim bebas dalam melakukan penafsiran. Dalam melakukan penafsiran peraturan perundang-undangan pertama-tama selalu dilakukan tata bahasa/gramatikal karena pada hakikatnya untuk memahami teks peraturan perundang-undangan harus dimengerti dahulu arti kata-katanya. Apabila perlu dilanjutkan dengan penafsiran otentik atau penafsiran resmi yang ditafsirkan oleh pembuat undang-undang itu sendiri, kemudian dilanjutkan dengan penafsiran historis dan sosiologis. Sedapat mungkin semua metode penafsiran supaya dilakukan agar mendapat makna-makna yang tepat. Apabila semua metode tersebut tidak menghasilkan makna yang sama, maka wajib diambil metode penafsiran yang membawa keadilan setinggi-tingginya karena keadilan itulah yang dijadikan sasaran pembuat Undang-undang pada waktu mewujudkan Undang-undang yang bersangkutan.<sup>47</sup>

Adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak merupakan salah satu faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan pendapat Barata bahwa perbedaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus atas penetapan pajak diakibatkan salah satunya oleh perbedaan persepsi

---

<sup>47</sup> Soeroso R., *Op. Cit.*, hal. 99.

dalam memahami ketentuan dalam perundang-undangan perpajakan.<sup>48</sup> Sementara Purwito dan Komariah menyatakan bahwa perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus yang menimbulkan sengketa perpajakan salah satunya adalah perbedaan persepsi.<sup>49</sup> Perbedaan penafsiran dapat terjadi karena tidak adanya kepastian hukum dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (multi tafsir), adanya ketidaksamaan ataupun pertentangan antara ketentuan yang satu dengan yang lainnya, serta belum adanya suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Sering terdapat transaksi-transaksi yang belum mempunyai kepastian hukum perpajakan. Artinya ada Undang-undang yang tidak mengatur secara tegas dan ada yang sama sekali Undang-undang tidak mengaturnya.”<sup>50</sup>

Bahwa sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 hasil amandemen ketiga, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang. Artinya adalah bahwa segala sesuatu yang berkaitan dengan pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan Undang-undang. Dalam pelaksanaannya, beberapa ketentuan di dalam Undang-undang perpajakan diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan di bawahnya yaitu mulai dari Peraturan Pemerintah sampai dengan Surat Edaran.

Pemungutan pajak dilakukan atas suatu dasar peristiwa, keadaan, transaksi yang kesemuanya diatur dengan Undang-undang dan peraturan perundang-undangan di bawahnya. Artinya suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan harus dinamis mengikuti perubahan proses bisnis yang ada. Oleh karena itu setiap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan seharusnya terus diperbaharui dan diubah mengikuti dinamika proses bisnis. Apabila proses pembaharuan dan perubahan tidak dilakukan maka akan menimbulkan permasalahan dalam pelaksanaannya yaitu akan terdapat suatu proses bisnis yang

<sup>48</sup> Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak-Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*, Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 1998, hal. 4.

<sup>49</sup> Purwito M, Ali, Rikiah Komariah, *Pengadilan Pajak, Proses Keberatan, dan Banding*, Depok, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hal. 46.

<sup>50</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

belum mempunyai aturan perpajakannya ataupun akan terdapat suatu proses bisnis yang aturan perpajakannya tidak relevan lagi.

Patut diakui bahwa masih terdapat beberapa ketentuan perpajakan yang antara satu dengan lainnya baik yang berkedudukan lebih tinggi dengan yang berkedudukan lebih rendah ataupun yang berkedudukan sejajar yang isinya bertentangan. Masih terdapat suatu ketentuan perpajakan yang kurang mengatur secara tegas (multi tafsir). Demikian juga masih terdapat suatu jenis transaksi ataupun peristiwa yang sama sekali belum terdapat aturan perpajakannya. Keseluruhan hal ini akan mengakibatkan kerancuan dan multi tafsir dalam pelaksanaannya. Keadaan ini tentu akan mengakibatkan ketidakpastian hukum karena menurut Soemitro<sup>51</sup>, kepastian hukum berarti bahwa ketentuan Undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberi peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki undang-undang. Namun demikian, di satu sisi pihak Fiskus selaku pelaksana ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mendapat amanat untuk mengumpulkan penerimaan perpajakan semaksimal mungkin mempunyai kewajiban untuk melaksanakan seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dari yang tertinggi sampai yang terendah. Di sisi lainnya pihak Wajib Pajak selaku pihak yang diberi amanat untuk membayar pajak juga mempunyai kewajiban untuk melaksanakan seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dari yang tertinggi sampai yang terendah.

Bahwa seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bentuknya adalah Undang-undang, peraturan, dan keputusan sudah ditempatkan dalam Lembaran/Berita Negara Republik sehingga wajib dilaksanakan dan dipatuhi baik itu oleh Fiskus maupun Wajib Pajak. Namun demikian dalam pelaksanaannya dimana masih terdapat beberapa ketentuan perpajakan yang rancu dan multi tafsir mengakibatkan perbedaan pendapat dalam menafsirkan ketentuan perpajakan tersebut. Masing-masing pihak baik fiskus maupun Wajib

---

<sup>51</sup> Soemitro Rochmat, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Bandung, Eresco, 1991, hal. 9.

Pajak sama-sama mempunyai kepentingan dalam menafsirkan ketentuan perpajakan yang rancu dan multi tafsir tersebut.

Pihak fiskus dengan kepentingannya untuk mengamankan penerimaan pajak tentu berupaya untuk menafsirkan ketentuan perpajakan yang rancu dan multi tafsir tersebut sesuai dengan keadaan dan kondisi yang menguntungkannya (*in dubio pro fisco*). Sementara di sisi sebaliknya, pihak Wajib Pajak yang mempunyai kepentingan untuk meminimalisir pembayaran pajaknya tentu juga berupaya untuk menafsirkan ketentuan perpajakan yang rancu dan multi tafsir tersebut sesuai dengan keadaan dan kondisi yang menguntungkannya (*in dubio contra fisco*). Kondisi inilah yang mengakibatkan timbulnya sengketa perpajakan. Ada pihak yang menyatakan bahwa seharusnya dalam situasi kondisi seperti ini pihak fiskus mengambil sikap dan posisi yang menguntungkannya Wajib Pajak (*in dubio contra fisco*). Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Seharusnya dalam situasi dimana ada Undang-undang yang tidak mengatur secara tegas ataupun tidak ada aturannya maka interpretasi yang digunakan adalah yang menguntungkannya Wajib Pajak (*in dubio contra fisco*) karena DJP sudah diberi wewenang untuk membuat peraturan sehingga ketika tidak membuat peraturan yang mengatur suatu transaksi maka itu adalah kesalahan DJP.”<sup>52</sup>

Namun sebaliknya di pihak Fiskus tentu tetap akan pendiriannya untuk mengambil suatu interpretasi yang menguntungkannya (*in dubio pro fisco*). Sikap ini berkaitan dengan kehati-hatian fiskus sebagai pelaksana seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Bahkan terkait ketentuan-ketentuan yang tidak ditempatkan dalam Lembaran/Berita Negara Republik seperti Surat Edaran dan surat-surat biasa sehingga tidak mengikat Wajib Pajak, pihak Fiskus tetap harus melaksanakannya karena sifat dari Surat Edaran dan surat-surat biasa tersebut adalah untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Penelaah Keberatan dalam wawancara sebagai berikut:

“Dalam melakukan proses penelitian, saya akan mengikuti seluruh ketentuan yuridis perpajakan dari yang tertinggi sampai yang terendah

<sup>52</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

termasuk Surat Edaran dan Surat Penegasan. Kalau tidak melaksanakannya maka saya akan dianggap lalai dan tidak cakap sehingga bisa mendapatkan hukuman. Bahwa di dalam situasi yang terdapat ketentuan yang multi tafsir maka saya akan mengambil sikap yang mana yang menguatkan koreksi Pemeriksa.”<sup>53</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, beberapa contoh sengketa perpajakan yang timbul akibat adanya perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah sebagai berikut:

Tabel 5.9. Contoh Sengketa Pajak akibat Perbedaan Penafsiran Aturan

No	Sengketa	Interpretasi Fiskus	Interpretasi Wajib Pajak
1	Pengenaan PPN atas transaksi ekspor jasa sebelum berlakunya UU PPN Nomor 42 Tahun 2009	Transaksi ekspor jasa dikenakan PPN sebesar 10% karena memenuhi syarat sebagaimana diatur dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf c UU PPN yaitu: <ul style="list-style-type: none"> <li>- jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,</li> <li>- penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan</li> <li>- penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya</li> </ul>	Ekspor jasa belum diatur dalam UU PPN sehingga perlakuannya sama dengan ekspor barang yaitu dikenakan PPN sebesar 0%. Hal ini juga sesuai dengan prinsip destinasi dalam pengenaan PPN lintas batas ( <i>cross border</i> )
2	Pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN	Sesuai KMK Nomor 575/KMK.04/2000, bagi PKP yang Melakukan kegiatan usaha terpadu ( <i>integrated</i> ) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN maka Pajak Masukan yang dibayar	Berdasarkan UU PPN, penyerahan antar unit usaha tidak termasuk dalam jenis penyerahan BKP/JKP yang terutang PPN sehingga seluruh Pajak Masukan yang diperoleh masing-masing unit usaha dapat dikreditkan tanpa terkecuali

<sup>53</sup> Hasil wawancara dengan PS, Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 29 September 2011.

		atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan	
3	Pengenaan PPh Pasal 26 sebesar 20% atas pembayaran bunga kepada perusahaan di Belanda	Perusahaan di Belanda adalah bukan <i>beneficial owner</i> sehingga Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia-Belanda tidak dapat diberlakukan	Perusahaan di Belanda adalah <i>beneficial owner</i> sehingga karena telah memiliki SKD sehingga Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia-Belanda dapat diberlakukan

Perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan biasanya juga terjadi terhadap suatu hal yang berkaitan dengan ketentuan / syarat formal. Bahwa suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan akan mengatur hal-hal yang berkaitan dengan materi / substansi peristiwa, keadaan, transaksi dan persyaratan formal yang berkaitan dengan peristiwa, keadaan, transaksi tersebut. Contohnya adalah bahwa secara substansi, Pasal 6 ayat (1) huruf h UU PPh telah mengatur bahwa besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, dengan syarat:

- 1) telah dibebaskan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
- 2) telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau Badan Urusan Piutang dan Lelang Negara (BUPLN) atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan;
- 3) telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; dan
- 4) Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak,

yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Dalam ketentuan Pasal 1, Pasal 5 Ayat (1) dan Ayat (2), serta Ayat (6) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-238/PJ/2001 tanggal 28 Maret 2001 telah secara jelas disebutkan bahwa dokumen-dokumen sebagaimana dipersyaratkan dalam ketentuan-ketentuan tersebut wajib/harus diserahkan bersamaan dengan penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan (sebagai lampiran). Artinya secara persyaratan formal, piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dapat dikurangi dari penghasilan bruto apabila keseluruhan dokumen yang mendasari penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih sebagaimana diatur dalam Pasal 6 ayat (1) huruf h UU PPh diserahkan bersamaan dengan penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan (sebagai lampiran).

Terhadap situasi seperti ini, Fiskus akan melaksanakan seluruh ketentuan mulai dari Undang-undang sampai dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak yaitu apabila memang pihak Wajib Pajak sudah melengkapi seluruh dokumen yang mendasari penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, namun Wajib Pajak tidak menyerahkannya sebagai lampiran SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan, maka Fiskus tidak akan mengakui / melakukan koreksi terhadap transaksi penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih tersebut. Sementara pihak Wajib Pajak akan berpendapat bahwa karena seluruh dokumen yang mendasari penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih sudah diserahkan pada saat proses pemeriksaan atau penelitian keberatan, walaupun memang tidak diserahkan sebagai lampiran SPT Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan, maka secara substansi transaksi penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih tersebut sudah dapat dibenarkan sehingga tidak seharusnya dikoreksi oleh Fiskus.

Fiskus tetap tidak akan mengakui dan melakukan koreksi terhadap transaksi penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih tersebut karena memang ketentuan yang ada mengharuskan Fiskus untuk melakukan hal itu. Fiskus tidak bisa memilah-milah bahwa transaksi tersebut secara substansi sudah benar walaupun secara persyaratan formal belum benar. Fiskus akan selalu

melihat dan melaksanakan seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan baik itu yang sifatnya substansial / material maupun formal. Sebaliknya Wajib Pajak akan berpendapat bahwa seharusnya Fiskus lebih melihat ke sisi substansi peraturan dibandingkan ketentuan formalnya. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Ketentuan formal tidak boleh menghapus ketentuan substansi. Ketentuan formal sifatnya melengkapi / membuktikan ketentuan substansi.”<sup>54</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, ada kecenderungan Hakim Pengadilan Pajak akan mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak atas sengketa sebagaimana dicontohkan di atas.

Ada pihak yang menyatakan bahwa seharusnya sengketa perpajakan yang masuk ke Pengadilan Pajak adalah memang hanya sengketa yang berkaitan dengan perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (yuridis) dan bukan sengketa yang berkaitan dengan angka (jumlah).

“Harusnya yang sudah masuk ke Pengadilan Pajak adalah sengketa yuridis, bukan sengketa angka atau bukti. Sebetulnya sengketa angka dan bukti sudah harus selesai pada saat proses penetian keberatan.”<sup>55</sup>

Hal yang sama juga sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Untuk masalah sengketa jumlah tidak sepantasnya lagi sampai ke Pengadilan Pajak, itu harus selesai di tingkat pemeriksaan atau penelitian keberatan. Seharusnya sengketa di Pengadilan Pajak adalah sengketa interpretasi.”<sup>56</sup>

Bahwa terkait dengan sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak, pihak Wajib Pajak menyadari

<sup>54</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

<sup>55</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

<sup>56</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

bahwa peluang untuk memenangkan sengketa tersebut di Pengadilan Pajak adalah sama besarnya dengan Fiskus.

“Kalau sengketanya adalah mengenai penafsiran maka itu peluangnya *fifty-fifty*, tergantung korelasinya kepada materi sengketa. Hal pertama yang dilihat adalah mengenai formalnya terlebih dahulu apakah memenuhi atau tidak baru ke materinya.”<sup>57</sup>

Hakim Pengadilan Pajak dalam mengambil suatu Putusan harus berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim. Dengan demikian untuk mengambil suatu Putusan yang seadil-adilnya terhadap sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak, tentunya diperlukan Hakim Pengadilan Pajak yang kompeten dan independen. Sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) huruf f Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, seorang Hakim di Pengadilan Pajak harus mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah sarjana hukum atau sarjana lain. Salah satu kekhususan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara adalah bahwa penyelesaian sengketa perpajakan memerlukan tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau sarjana lain.<sup>58</sup> Dengan keahlian dan kompetensinya, Hakim harus dapat memperoleh keyakinan terhadap suatu atau beberapa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang menyebabkan perbedaan penafsiran antara Fiskus dan Wajib Pajak.

Berdasarkan daftar nama Hakim Pengadilan Pajak yang terdapat di situs <http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Board/Hakim.asp>, dapat diketahui kompetensi/keahlian akademik para Hakim sebagai berikut:

Tabel 5.10. Kompetensi Akademik Hakim Pengadilan Pajak

Strata 1	13 orang
Strata 2	34 orang
Strata 3	3 orang

<sup>57</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

<sup>58</sup> Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara*, ([www.setpp.depkeu.go.id/DataFile/.../Berita%20Pajak%20REVISI.doc](http://www.setpp.depkeu.go.id/DataFile/.../Berita%20Pajak%20REVISI.doc)).

Jumlah	50 orang
--------	----------

Sumber: <http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Board/Hakim.asp>

Bahwa berdasarkan tabel di atas dapat disimpulkan bahwa seluruh Hakim Pengadilan Pajak sudah memenuhi persyaratan keahlian sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) huruf f Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yaitu minimal berijazah sarjana (strata 1). Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Hakim Pengadilan Pajak sangat kompeten dalam melakukan kewenangan dan kekuasaannya sesuai Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.”<sup>59</sup>

Dalam melakukan kewenangan dan kekuasaannya sesuai dengan kompetensi yang dimilikinya, Pengadilan Pajak mendapatkan pembinaan teknis dan pengawasan dari Mahkamah Agung sementara pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Kementerian Keuangan. Kondisi ini termasuk dalam kekhususan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara yaitu pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedang pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Kementerian Keuangan.<sup>60</sup> Dalam pelaksanaan kesehariannya, Ketua Pengadilan Pajak juga melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas dan perilaku para Hakim sebagaimana diatur dalam Pasal 11 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Adanya keterlibatan Kementerian Keuangan yang merupakan induk dari DJP dalam melakukan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak tentu dapat menciptakan keraguan bagi berbagai pihak terhadap independensi Pengadilan Pajak. Ditambah lagi bahwa hampir seluruh Hakim di Pengadilan Pajak adalah mantan pejabat karir di Kementerian Keuangan khususnya DJP. Para Hakim Pengadilan Pajak dinilai akan memiliki kecenderungan untuk lebih memihak kepada DJP dalam

<sup>59</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

<sup>60</sup> Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara*, (www.setpp.depkeu.go.id/DataFile/.../Berita%20Pajak%20REVISI.doc).

melakukan pemeriksaan sengketa dan memutuskan suatu sengketa. Namun hal ini dibantah oleh salah satu Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Hakim Pengadilan Pajak sangat independen dalam melakukan kewenangan dan kekuasaannya sesuai Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.”<sup>61</sup>

Bahwa dalam Pasal 5 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak juga telah diatur bahwa pembinaan teknis oleh Mahkamah Agung dan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan oleh Kementerian Keuangan tidak boleh mengurangi kebebasan Hakim dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Fakta bahwa sampai dengan saat ini permohonan banding Wajib Pajak lebih banyak dimenangkan di Pengadilan Pajak sebenarnya sudah dapat mengeliminasi keraguan berbagai pihak akan independensi Hakim Pengadilan Pajak.

Bahwa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dan Wajib Pajak akan menimbulkan sengketa perpajakan di Pengadilan Pajak. Pembuat undang-undang tidak menetapkan suatu sistem tertentu yang harus dijadikan pedoman bagi hakim dalam menafsirkan undang-undang. Menurut Soeroso<sup>62</sup>, hakim bebas dalam melakukan penafsiran dimana Hakim wajib mengambil metode penafsiran yang membawa keadilan setinggi-tingginya karena keadilan itulah yang dijadikan sasaran pembuat undang-undang pada waktu mewujudkan undang-undang yang bersangkutan.

Dengan demikian berdasarkan kompetensinya serta ditopang dengan pembinaan dan pengawasan dari Mahkamah Agung dan Ketua Pengadilan Pajak maka Hakim akan dapat mengambil suatu Putusan yang seadil-adilnya terhadap sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak. Masing-masing Hakim akan mengambil suatu penafsiran yang menurut mereka akan membawa keadilan setinggi-tingginya. Namun demikian mengingat adanya kebebasan bagi Hakim dalam mengambil metode penafsiran yang

---

<sup>61</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

<sup>62</sup> Soeroso R., *Op. Cit.*, hal. 99.

nantinya akan memberi keyakinan kepada mereka maka akan sangat dapat dimungkinkan terdapat perbedaan antara masing-masing Hakim dalam memperoleh keyakinannya dalam memutus sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran antara Wajib Pajak dan Fiskus. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Bisa terjadi bahwa setiap Hakim itu tidak mempunyai keyakinan yang sama sehingga dapat dimungkinkan Putusan Hakim itu dilakukan dengan suara terbanyak.”<sup>63</sup>

Sesuai dengan Pasal 79 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak maka putusan Pengadilan Pajak sebagaimana diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak dimana pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak. Berdasarkan Pasal 47 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, berdasarkan penunjukkan dari Ketua Pengadilan Pajak, Majelis Hakim Pengadilan Pajak terdiri dari masing-masing 3 orang Hakim yang terdiri dari 1 Hakim Ketua dan 2 Hakim Anggota. Dengan demikian dalam hal proses pengambilan Putusan diambil berdasarkan suara terbanyak maka 2 suara yang sama akan mengalahkan 1 suara yang berbeda.

Bahwa terkait dengan sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak, akan terdapat sedikit kemungkinan terjadinya ketidaksepakatan antara Hakim-Hakim dalam satu Majelis ataupun antara Majelis Hakim satu dengan Majelis Hakim lainnya. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Kalau sengketa masalah yuridis maka pendapat Hakim akan agak seragam yaitu bagaimana para Hakim menyepakati maksud dari suatu peraturan. Bahwa aplikasi dari peraturan itu yang sering berbeda di

---

<sup>63</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

lapangan antara Fiskus dan Wajib Pajak sehingga menimbulkan sengketa.”<sup>64</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, masih terdapat adanya ketidaksepakatan antara Hakim-Hakim dalam satu Majelis ataupun antara Majelis Hakim satu dengan Majelis Hakim lainnya dalam memutuskan sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak. Jika ketidaksepakatan terjadi antara Hakim-Hakim dalam satu Majelis maka memang pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak sehingga dapat dimungkinkan untuk digunakan oleh pihak bersengketa yang dikalahkan dalam mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Masih terdapat juga adanya ketidaksepakatan antara Majelis Hakim satu dengan Majelis Hakim lainnya sehingga dapat dimungkinkan Putusan di suatu Majelis Hakim yang memenangkan digunakan oleh pihak bersengketa yang dikalahkan di suatu Majelis Hakim lainnya dalam mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Perbedaan Putusan antara Majelis Hakim satu dengan Majelis Hakim lainnya dapat terjadi karena jarang ada suatu sengketa perpajakan yang sama dan sebangun. Bisa saja ada suatu sengketa perpajakan yang sama ataupun hampir sama namun di dalam pembuktiannya tidak sama. Bisa saja pihak Wajib Pajak maupun Fiskus memberikan argumen yang berbeda antara suatu sengketa perpajakan yang sama ataupun hampir sama. Dengan demikian tidak dapat Putusan Majelis Hakim yang satu digunakan sebagai dasar (yurisprudensi) dalam memutuskan suatu sengketa di Majelis Hakim yang lainnya. Bahwa azas yurisprudensi juga tidak bisa diterapkan dalam sistem hukum di Indonesia. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Tidak ada atau jarang ada suatu *case* yang sama dan sebangun. Bisa saja *case*-nya itu hampir sama tetapi dalam pembuktiannya tidak sama. Pemohon Banding atau Terbanding bisa saja memberikan argumentasi yang berbeda antara *case* yang hampir sama itu. Makanya tidak boleh

---

<sup>64</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

langsung dikatakan tidak ada yurisprudensinya karena memangpun di Indonesia tidak berlaku azas yurisprudensi. Hal ini menyebabkan simpulan Hakim terhadap suatu *case* yang hampir sama menjadi berbeda. Bahkan untuk suatu *case* yang sama di Majelis yang sama dapat juga terjadi perbedaan karena pembuktiannya yang tidak sama.<sup>65</sup>

Bahwa fakta adanya perbedaan dan ketidaksepakatan ini tidak bisa diartikan bahwa ada Hakim yang benar ataupun salah dalam mengambil suatu Putusan. Seorang Hakim tidak dapat dinilai salah atau benar dari Putusan yang dikeluarkannya karena keyakinan masing-masing Hakim itu dapat berbeda-beda sesuai dengan kemandirian dan independensi Hakim. Hal ini sesuai dengan apa yang apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Hakim tidak dapat dinilai dari Putusannya karena berdasarkan keyakinan Hakim sudah memutuskan seperti itu. Itulah kemandirian dan independensi seorang Hakim.”<sup>66</sup>

Dalam mengikuti persidangan di Pengadilan Pajak, Direktur Jenderal Pajak menunjuk dan menugaskan pegawai-pegawai (Petugas Banding) yang dianggap cakap dan mampu untuk mewakili Direktur Jenderal Pajak guna memberikan keterangan yang diperlukan dalam penyelesaian Sengketa Pajak. Sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-01/PJ.07/2007 tanggal 8 Oktober 2007 tentang Penegasan Unit Kerja Direktorat Jenderal Pajak yang Wajib Menghadiri Sidang Banding dan Gugatan di Pengadilan Pajak, semua sidang banding dan gugatan terhadap Direktur Jenderal Pajak di Pengadilan Pajak dihadiri oleh pegawai Direktorat Keberatan dan Banding yang ditugaskan dimana Direktorat Keberatan dan Banding dapat meminta Bidang Keberatan dan Banding Kantor Wilayah, Peneliti Keberatan atau Pemeriksa yang terkait untuk memberikan penjelasan pada pegawai Direktorat Keberatan dan Banding yang ditugaskan, maupun untuk hadir dan memberikan keterangan dalam persidangan.

Dalam hal memberikan argumentasi terkait sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan

---

<sup>65</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

<sup>66</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak, performa Petugas Banding adalah penting untuk dapat memberikan penjelasan kepada Majelis Hakim mengenai posisi Fiskus dalam menafsirkan suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang disengketakan. Petugas Banding seharusnya telah dapat memahami terlebih dahulu mengenai sengketa secara komprehensif untuk selanjutnya dapat menjelaskan dengan baik kepada Majelis Hakim. Untuk dapat memahami suatu sengketa secara komprehensif maka diperlukan tingkat kompetensi serta waktu yang cukup dalam mempelajari suatu berkas sengketa.

Menurut observasi yang dilakukan oleh penulis yang juga merupakan salah satu Petugas Banding, Direktur Jenderal Pajak telah melakukan upaya-upaya yang baik dalam meningkatkan keahlian dan kompetensi para Petugas Banding melalui pendidikan berkelanjutan berupa diklat-diklat, kursus singkat, maupun seminar, baik yang diselenggarakan oleh Direktorat Jenderal Pajak, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, maupun oleh instansi lainnya, di dalam maupun di luar negeri. Direktur Jenderal Pajak juga terus melakukan upaya untuk memberikan ruang kepada Petugas Banding agar dapat mempelajari suatu berkas sengketa dengan baik melalui penambahan Petugas Banding sehingga beban penyelesaian berkas sengketa per masing-masing Petugas Banding dapat terus menurun. Waktu yang cukup untuk mempelajari suatu berkas sengketa adalah sangat penting bagi Petugas Banding untuk dapat memberi penjelasan yang baik kepada Majelis Hakim serta beradu argumentasi dengan Pemohon Banding. Hal ini sesuai dengan apa yang diungkapkan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“Harusnya Direktorat Jenderal Pajak melakukan *case assessment* terhadap suatu sengketa, apalagi yang menyangkut masalah yuridis. Pihak Wajib Pajak akan jauh-jauh hari untuk melakukan persiapan dalam menghadapi persidangan. Untuk dapat memperoleh keyakinan Hakim, pihak Fiskus seharusnya dapat melakukan simulasi terlebih dahulu terhadap suatu sengketa. Kadang-kadang Petugas Banding datang ke Pengadilan Pajak untuk banyak sengketa sehingga dapat dimungkinkan kurang mendapatkan persiapan.”<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

Namun demikian, performa Petugas Banding dalam memberikan penjelasan kepada Majelis Hakim berkaitan dengan sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak bukanlah faktor yang menentukan bagi Majelis Hakim dalam memutuskan suatu sengketa. Hal ini sesuai dengan apa yang apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Kemampuan Petugas Banding dalam menyampaikan argumentasinya tidak terlalu mempengaruhi keyakinan Hakim karena bisa saja Petugas Banding tidak pandai menyampaikan namun bukti di LHP, KKP, Uraian Penelitian Keberatan, Surat Uraian Banding sudah jelas. Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak melakukan penilaian sikap seperti Pengadilan Pidana dimana sikap Tersangka bisa mempengaruhi Hakim.”<sup>68</sup>

Apabila Majelis Hakim memutuskan untuk mengoreksi keputusan keberatan atas sengketa perpajakan yang timbul karena adanya perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan antara Fiskus dengan Wajib Pajak sehingga permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan maka artinya adalah bahwa sesuai dengan bukti-bukti yang diserahkan di persidangan dan penafsiran Hakim terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan maka Majelis Hakim mempunyai keyakinan bahwa Fiskus telah salah / tidak benar dalam menafsirkan suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Atau dapat juga terjadi bahwa Fiskus sudah benar dalam menafsirkan suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan namun salah / tidak benar dalam mengaplikasikannya. Contohnya adalah sengketa mengenai koreksi harga dalam transaksi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Fiskus sudah benar dalam menerapkan dasar koreksi yaitu menggunakan Pasal 18 ayat (3) UU PPh namun Fiskus salah dalam melakukan analisis kesebandingan sehingga harga pembanding yang digunakan tidak tepat. Dalam hal ini, aplikasi Pasal 18 ayat (3) UU PPh yang digunakan oleh Fiskus menjadi salah / tidak benar.

---

<sup>68</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

Terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak yang berkaitan dengan sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, akan dilakukan evaluasi oleh Fiskus mengenai apakah Putusan tersebut sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi Fiskus. Apabila Fiskus masih tetap merasa bahwa Putusan Pengadilan Pajak belum dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi dirinya maka Fiskus akan melakukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak yang sudah berkekuatan hukum tetap tersebut ke Mahkamah Agung. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam hasil wawancara berikut:

“Tolak ukur apakah Putusan Pengadilan Pajak sudah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi Direktorat Jenderal Pajak adalah apakah pihak Direktorat Jenderal Pajak mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak yang sudah berkekuatan hukum tetap tersebut ke Mahkamah Agung atau tidak?”<sup>69</sup>

Berkaitan dengan sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Fiskus akan melakukan upaya Peninjauan Kembali apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam salah satu alasan mengajukan permohonan Peninjauan Kembali dalam Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Putusan Pengadilan Pajak seharusnya sudah dapat memberikan rasa keadilan bagi para pihak yang bersengketa karena Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Namun demikian Undang-undang memang memberikan ruang kepada para pihak yang bersengketa untuk melakukan upaya hukum luar biasa terhadap Putusan Pengadilan Pajak dengan mengajukan permohonan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung walaupun Permohonan Peninjauan Kembali tersebut tidak

---

<sup>69</sup> Hasil wawancara dengan Prasetijo, Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 19 September 2011.

menanggihkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Putusan Pengadilan Pajak sudah dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi para pihak yang bersengketa. Putusan tersebut akan menjadi adil dan pasti yang sebenarnya jika tidak diajukan Peninjauan Kembali. Apabila Mahkamah Agung berdasarkan permohonan Peninjauan Kembali menyatakan Putusan Pengadilan Pajak itu tidak benar maka hal akan diteliti kemudian. Namun demikian jika ditanyakan kepada Hakim Pengadilan Pajak maka tidak mungkin Hakim Pengadilan Pajak akan mengeluarkan Putusan yang tidak benar.”<sup>70</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, atas beberapa kasus sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dimana Hakim Pengadilan Pajak memutuskan bahwa penafsiran yang dilakukan oleh Fiskus adalah tidak benar sehingga permohonan banding Pemohon Banding dikabulkan, pihak Fiskus sudah dapat menerima sehingga tidak mengajukan permohonan Peninjauan Kembali. Selanjutnya berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak tersebut, Fiskus tidak akan melakukan koreksi yang sama terhadap materi yang sama untuk Tahun Pajak lainnya ataupun Wajib Pajak lainnya sehingga tidak akan menimbulkan sengketa sama yang berulang-ulang. Sebaliknya, apabila Fiskus menyatakan bahwa Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan secara nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku maka Fiskus berada dalam posisi yang menyatakan bahwa penafsiran mereka terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah benar dan tidak boleh disalahkan. Posisi ini akan mengakibatkan konsistensi dalam melakukan koreksi yang sama terhadap materi yang sama untuk Tahun Pajak lainnya ataupun Wajib Pajak lainnya. Proses selanjutnya dalam penelitian keberatan juga akan menghasilkan Keputusan Penolakan yang sama dengan penggunaan argumentasi yang sama. Sengketa ini tentu akan kembali bermuara di Pengadilan Pajak dengan Putusan yang juga sama yaitu mengabulkan permohonan banding Pemohon Banding. Keseluruhan proses

---

<sup>70</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

ini mulai dari pemeriksaan hingga keluarnya Putusan Pengadilan Pajak akan menjadi proses yang berulang secara terus menerus yang akan mengakibatkan banyaknya jumlah permohonan banding Pemohon Banding yang dikabulkan di Pengadilan Pajak.

Berdasarkan data yang ada dapat dilihat bahwa Fiskus banyak mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung, dalam arti lain Fiskus masih tetap merasa bahwa Putusan Pengadilan Pajak belum dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi dirinya.

Tabel 5.11. Jumlah Pengajuan Peninjauan Kembali oleh Fiskus

	Tahun 2008	Tahun 2009
Pengajuan PK	114	255
Putusan PK		
Mengabulkan	18	0
Menolak	1	21

Sumber: Laporan Tahunan DJP periode Tahun 2008 & 2009

Berdasarkan tabel di atas, jumlah Putusan Peninjauan Kembali yang diterima dari Mahkamah Agung jauh lebih kecil dari jumlah pengajuan Peninjauan Kembali oleh Fiskus. Artinya tujuan Fiskus dalam mengajukan Peninjauan Kembali yaitu untuk menguji apakah Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak yang berkaitan dengan sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sudah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, menjadi belum dapat terlaksana sepenuhnya. Sampai dengan Putusan Mahkamah Agung diterima, Fiskus masih akan tetap merasa bahwa Putusan Pengadilan Pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga belum dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi dirinya. Hal inilah yang dapat menyebabkan proses berulang secara terus menerus mulai dari pemeriksaan hingga keluarnya Putusan Pengadilan Pajak yang akan mengakibatkan banyaknya jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dikabulkan di Pengadilan Pajak.

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, terdapat Putusan Peninjauan Kembali dari Mahkamah Agung atas sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang sama namun diputuskan oleh Mahkamah Agung berbeda. Kronologisnya adalah seperti ini. Majelis Hakim

Pengadilan Pajak A memutus suatu sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan “mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak” sehingga Wajib Pajak dimenangkan. Sebaliknya Majelis Hakim B Pengadilan Pajak memutus suatu sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang sama dengan “menolak permohonan banding Wajib Pajak” sehingga Fiskus dimenangkan. Atas Putusan yang berbeda tersebut, baik Fiskus dan Wajib Pajak sama-sama mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Kedua permohonan Peninjauan Kembali tersebut kemudian diputus oleh Mahkamah Agung dengan tetap mempertahankan masing-masing Putusan Pengadilan Pajak. Artinya adalah Mahkamah Agung pun memutus berbeda atas suatu sengketa perbedaan penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang sama. Kondisi ini tentu akan menyulitkan bagi Fiskus dalam menyusun suatu kebijakan terkait penafsiran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang dipersengketakan. Hal ini juga dapat menyebabkan proses berulang secara terus menerus mulai dari pemeriksaan hingga keluarnya Putusan Pengadilan Pajak yang akan mengakibatkan banyaknya jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dikabulkan di Pengadilan Pajak.

Proses berulang ini akan menimbulkan *cost of taxation* baik *administrative cost* bagi Fiskus dan *compliance cost* bagi Wajib Pajak. Menurut Sandford<sup>71</sup>, *administrative cost* adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah sehubungan dengan penyelenggaraan sistem perpajakan nasional sementara *compliance cost* adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam rangka melakukan pemenuhan kewajiban pajak. Setiap Putusan Pengadilan Pajak yang diajukan oleh Fiskus, maka Fiskus diharuskan membayar biaya perkara sejumlah Rp 2.500.000. Selain itu Fiskus juga harus membuat memori Peninjauan Kembali yang berisi pokok-pokok tuntutan berupa deskripsi yang jelas pokok-pokok yang dituntut. Dengan demikian, beban *administrative cost* bagi Fiskus selain membayar biaya perkara sejumlah Rp 2.500.000, Fiskus juga harus menanggung dari beban yang timbul dari proses pembuatan dan pengiriman

---

<sup>71</sup> Nurmantu, Safri, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta, Granit, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005, hal. 161.

memori Peninjauan Kembali tersebut. Sementara bagi Wajib Pajak akan dapat menimbulkan tambahan *compliance cost* seperti biaya pembayaran konsultan pajak guna pembuatan kontra memori PK serta waktu yang tersita untuk berkonsultasi dengan konsultan pajak serta membuat dan mengirimkan kontra memori PK. Selain itu, bagi Wajib Pajak juga akan menimbulkan *psychological cost* yaitu rasa takut dan cemas karena proses penyelesaian sengketa yang berkepanjangan serta tidak adanya kepastian dalam penerapan aturan perpajakan. Menurut Chattopadhyay dan Gupta<sup>72</sup> *psychological cost* merupakan salah satu komponen *cost of compliance* yang sulit diukur karena tidak seperti *cost* lainnya yang lebih mudah dicari parameternya namun dapat dihitung dengan menggunakan estimasi, salah satunya adalah *tax ambiguity* (kerancuan dalam penerapan aturan perpajakan).

### **5.1.3 Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim**

Faktor lainnya yang juga sangat menentukan yang digunakan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus suatu sengketa perpajakan adalah penilaian pembuktian. Sesuai dengan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, alat bukti dapat berupa:

- a. surat atau tulisan;
- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi, pengakuan para pihak; dan/atau
- d. pengetahuan Hakim

dimana dalam Pasal 76 diatur bahwa Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

Surat Ketetapan Pajak diterbitkan oleh DJP berdasarkan hasil pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib

---

<sup>72</sup> Chattopadhyay, S & Gupta, A.D. (2002), *The Compliance Cost of the Personal Income Tax and its Determinants*, New Delhi: National Institute of Public Finance and Polic, hal. 23.

Pajak. Dalam proses pemeriksaan, Pemeriksa menguji apakah SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak sudah sesuai dengan keadaan dan kondisi yang sebenarnya. Proses pengujian dilakukan dengan melihat bukti-bukti yang mendasari transaksi-transaksi yang dilaporkan dalam SPT. Sebagaimana diatur dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP 2007, apabila DJP mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar maka DJP menetapkan jumlah pajak yang terutang. Proses pengumpulan dan pengujian bukti dalam proses pemeriksaan dilakukan melalui peminjaman buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar serta permintaan keterangan apabila diperlukan. Dalam proses ini Pemeriksa akan membuat:

1. Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, Dokumen, Data, Informasi, atau Keterangan Lain kepada Wajib Pajak secara jelas dan rinci;
2. Bukti Peminjaman Buku, Catatan, Dokumen, Data, Informasi, atau Keterangan Lain kepada Wajib Pajak secara jelas dan rinci;
3. Bukti Pengembalian Buku, Catatan, Dokumen, Data, Informasi, atau Keterangan Lain kepada Wajib Pajak secara jelas dan rinci;

yang kesemuanya akan dijelaskan secara rinci dalam Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) dan dilampirkan sebagai satu kesatuan dengan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP). Demikian juga dalam proses penelitian keberatan, Peneliti dapat meminta penjelasan dan atau pembuktian tentang dasar penghitungan yang disertai dengan dokumen/bukti dan buku-buku pendukung baik dalam bentuk hardcopy maupun softcopy kepada Wajib Pajak mengenai surat keberatan yang diajukan dengan menggunakan surat permintaan penjelasan dan/atau pembuktian.

Sesuai Pasal 29 ayat (3) UU KUP Tahun 2007, dalam proses pemeriksaan Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;

- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.

Artinya adalah bahwa Undang-undang sudah mewajibkan Wajib Pajak untuk memperlihatkan dan meminjamkan dokumen-dokumen yang mendasari transaksi-transaksi yang dilaporkan dalam SPT. Dokumen-dokumen tersebut beserta keterangan atau bukti dari pihak ketiga apabila diperlukan yang kemudian digunakan Pemeriksa dalam menguji apakah SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak sudah sesuai dengan keadaan dan kondisi yang sebenarnya. Apabila berdasarkan dokumen-dokumen tersebut Pemeriksa mendapatkan bukti bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar artinya SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak tidak sesuai dengan keadaan dan kondisi yang sebenarnya maka Pemeriksa akan menetapkan jumlah pajak yang terutang dengan menerbitkan surat ketetapan pajak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa jumlah pajak terutang dalam surat ketetapan pajak sangat tergantung dari dokumen-dokumen yang diperlihatkan atau dipinjamkan oleh Wajib Pajak pada saat proses pemeriksaan.

Ketika Wajib Pajak tidak menyetujui jumlah pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak maka Wajib Pajak akan mengajukan keberatan. Menurut Brotodihardjo<sup>73</sup>, apabila salah satu pihak menyatakan bahwa ketetapan itu salah maka timbul suatu perselisihan yang dapat terjadi karena sebab yang belum jelas (jadi masih menjadi sengketa). Dalam proses keberatan, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk memberi penjelasan dan atau pembuktian tentang dasar penghitungan yang disertai dengan dokumen/bukti pendukung. Dalam UU KUP Tahun 2000 tidak ada batasan mengenai dokumen/bukti yang diberikan pada saat proses penelitian keberatan, artinya seluruh dokumen/bukti yang diberikan pada saat proses penelitian keberatan baik yang sebelumnya sudah pernah diserahkan pada saat proses pemeriksaan maupun tidak tetap dipertimbangkan dalam proses penelitian keberatan. Dengan demikian, terkait pembuktian, apabila dokumen/bukti yang diberikan oleh Wajib Pajak adalah tetap sama antara yang

---

<sup>73</sup> Santoso R. Brotodihardjo, *Op. Cit.*, hal. 63.

diberikan pada saat proses pemeriksaan dengan penelitian keberatan maka Keputusan Keberatan akan menolak permohonan keberatan Wajib Pajak dan mempertahankan surat ketetapan pajak. Sebaliknya jika terdapat dokumen/bukti yang tidak diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan namun baru diberikan pada saat proses penelitian keberatan dimana dokumen/bukti tersebut mendukung dasar permohonan keberatannya maka Keputusan Keberatan akan mengabulkan permohonan keberatan Wajib Pajak dan membatalkan surat ketetapan pajak.

Ketika Wajib Pajak tidak menyetujui Keputusan Keberatan yang mempertahankan surat ketetapan pajak maka Wajib Pajak akan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Dalam proses pemeriksaan sengketa banding, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk memperlihatkan dan menyerahkan seluruh dokumen/bukti yang mendukung dasar permohonan bandingnya. Hakim akan menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dimana untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti. Sebagaimana diatur dalam memori penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas dimana Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain. Kemudian berdasarkan Pasal 33 Peraturan Ketua Pengadilan Pajak Nomor PER-001/PP/2010 tentang Tata Tertib Persidangan Pengadilan Pajak, apabila dianggap perlu, Majelis dapat memerintahkan para pihak untuk melakukan uji bukti yang disaksikan oleh Panitera dan hasilnya dituangkan dalam Berita Acara Uji Bukti yang ditandatangani oleh para pihak dan Panitera. Prinsip pembuktian bebas tidak menghendaki adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat Hakim sehingga penilaian pembuktian seberapa dapat diserahkan kepadanya.<sup>74</sup>

Pertimbangan dan penilaian setiap bukti yang diajukan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa akan menjadi salah satu faktor yang digunakan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus suatu sengketa perpajakan.

---

<sup>74</sup> Mertokusumo Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 1998, hal. 113.

Seluruh dokumen/bukti yang diserahkan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa baik yang sudah maupun belum pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan akan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim sesuai dengan kewenangannya berdasarkan prinsip pembuktian bebas. Pertimbangan ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Terkait dengan pembuktian, bisa saja buktinya itu dulu tidak diberikan dan baru sekarang diberikan. Hal ini tergantung bagaimana Hakim menyingkapi bukti itu. Bisa saja bukti itu dulu sudah ada cuma tidak sempat diberikan karena kadang-kadang permintaan dari Terbanding itu tidak wajar. Bisa saja bukti itu dulu sudah ada cuma tidak sempat dilihat oleh Terbanding karena keterbatasan jangka waktu 12 bulan penyelesaian keberatan. Bukti-bukti itu akan dilihat oleh Majelis Hakim. Hakimlah yang akan meyakini bukti-bukti tersebut, bukan Terbanding. Bisa saja Pemohon Banding silap memberikan bukti. Misalnya bukti yang diberikan adalah dokumen lama tetapi materainya baru atau fisik dokumennya masih sangat bagus. Itu semua dinilai berdasarkan keyakinan Hakim.”<sup>75</sup>

Jika melihat kronologis pembuktian maka akan dapat terjadi bahwa surat ketetapan pajak sudah benar diterbitkan oleh Fiskus sesuai dokumen/bukti yang diperlihatkan atau dipinjamkan oleh Wajib Pajak pada saat proses pemeriksaan, kemudian Keputusan Keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak dan mempertahankan surat ketetapan pajak sudah benar sesuai dengan dokumen/bukti yang diperlihatkan atau dipinjamkan oleh Wajib Pajak pada saat proses penelitian keberatan, namun dalam proses banding Majelis Hakim Pengadilan Pajak akan mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak dan membatalkan/mengoreksi Keputusan Keberatan karena dokumen/bukti yang tidak diserahkan oleh Wajib Pajak pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan ternyata diserahkan oleh Wajib Pajak dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa. Kondisi inilah yang dapat mengakibatkan banyaknya jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dikabulkan di Pengadilan Pajak yaitu dokumen/bukti yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim.

---

<sup>75</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, salah satu Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

Pihak Wajib Pajak tentu mempunyai pertimbangan dan alasan untuk baru memberikan dokumen/bukti di Pengadilan Pajak. Hal ini seperti dikemukakan oleh Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Data yang diminta itu apa saja. Kadang-kadang data yang tidak diberikan itu adalah data yang tidak ada. Data yang memang tidak ada tidak akan diberikan. Misalnya data laporan harian. Data mengenai laporan harian memang tidak ada, jadi jika diminta melalui peringatan ke-1 dan ke-2 juga akan tetap tidak ada. Namun di Pengadilan Pajak, jika memang laporan hariannya sudah ada maka akan diberikan.”<sup>76</sup>

“Wajib Pajak tidak mau memberikan data yang bisa ditafsirkan lain. Wajib Pajak tidak mau memberikan data itu karena takut dibacanya lain karena orang Fiskus sering membacanya lain. Makanya terdapat keengganan dari Wajib Pajak. Kalau di Pengadilan Pajak Wajib Pajak mau memberikan karena Pengadilan itu tidak akan menetapkan pajak lagi. Menambah pajak sangat jarang kemungkinannya di Pengadilan Pajak.”<sup>77</sup>

Hal lainnya juga diungkapkan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“Waktu dalam pemeriksaan pajak bukti dianggap tidak cukup. Pertanyaannya bukti yang dianggap cukup itu seperti apa? Karena buat Wajib Pajak timbul pernyataan bahwa saya cuma mencatat seperti ini, buktinya seperti ini, tetapi Fiskus menganggap itu tidak cukup, harus ada ini harus ada itu. Dari segi Wajib Pajak, dokumen-dokumen yang diminta Fiskus itu apakah ada dan diharuskan dari sisi peraturan perpajakan. Kalau menurut Wajib Pajak dokumen/bukti itu tidak ada aturannya maka bukan merupakan sesuatu yang bisa dipermasalahkan. Fiskus sering berpendapat tidak dapat meyakini bukti-bukti dimana pendapat itu merupakan suatu hal yang sangat kualitatif. Kalau isunya masalah kualitas dokumentasi, biasanya Wajib Pajak akan tetap maju berdasarkan bukti yang ada.”<sup>78</sup>

Berdasarkan pertimbangan dan alasan Wajib Pajak sebagaimana disampaikan dalam wawancara di atas maka dapat disimpulkan bahwa Wajib Pajak memilih untuk tidak memperlihatkan dan meminjamkan dokumen/bukti pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan namun baru menyerahkan

<sup>76</sup> Hasil wawancara dengan Nuryadi Mulyodiwarno, Partner pada Kantor Konsultan Pajak *Precious Nine Consulting*, pada tanggal 26 September 2011.

<sup>77</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

<sup>78</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

dalam persidangan Pengadilan Pajak karena dokumen/bukti memang belum ada pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan dan baru ada pada saat proses persidangan Pengadilan Pajak, dokumen/bukti sebenarnya sudah ada pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan namun Wajib Pajak khawatir kalau Fiskus menginterpretasikan lain dokumen/bukti tersebut, data/dokumen yang diminta oleh Fiskus pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan tidak ada aturan perpajakannya (kualitas dokumentasi).

Bahwa dalam Pasal 27A UU KUP Tahun 2000 diatur bahwa apabila pengajuan keberatan atau permohonan banding diterima sebagian atau seluruhnya, sepanjang utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan telah dibayar yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, maka kelebihan pembayaran dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Keputusan Keberatan atau Putusan Banding. Ketentuan ini dapat memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk mendapatkan imbalan bunga sebesar 2% sebulan dari kelebihan pembayaran pajak melalui cara dengan sengaja tidak memperlihatkan atau meminjamkan dokumen/bukti pada saat proses pemeriksaan namun baru memperlihatkan atau meminjamkannya pada saat proses penelitian keberatan dan proses banding di Pengadilan Pajak. Kondisi ini menyebabkan jumlah pajak terutang dalam surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Fiskus sebenarnya sudah benar sesuai dokumen/bukti yang diberikan pada saat proses pemeriksaan, namun menjadi tidak benar karena ketiadaan dokumen/bukti lainnya yang dijadikan dasar koreksi oleh Pemeriksa baru diserahkan pada saat proses penelitian keberatan dan proses banding di Pengadilan Pajak.

Untuk mencegah kesempatan bagi Wajib Pajak dalam mendapatkan imbalan bunga sebesar 2% sebulan dari kelebihan pembayaran pajak melalui cara dengan sengaja tidak memperlihatkan atau meminjamkan dokumen/bukti pada saat proses pemeriksaan maka UU KUP Tahun 2007 yang merupakan amandemen dari UU KUP Tahun 2000 telah mengatur dalam Pasal 26A ayat (4) yaitu bahwa Wajib

Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya. Dengan ketentuan ini maka Penelaah Keberatan dalam proses penelitian keberatan tidak akan mempertimbangkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang tidak diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 26A ayat (4) UU KUP Tahun 2007 tersebut maka sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ.07/2009 Tanggal 1 Juli 2009 tentang Penegasan sehubungan dengan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir (SPUH), dan Pembukuan, Catatan, Data, Informasi atau Keterangan Lain Dalam Proses Keberatan, harus dipastikan bahwa buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak dapat dipertimbangkan dalam proses keberatan, dengan melakukan hal-hal sebagai berikut:

1. Penelaah Keberatan melakukan pencocokan antara buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan dengan buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak pada saat proses keberatan.
2. Dalam hal ditemukan adanya ketidaksesuaian dari kegiatan sebagaimana dimaksud pada angka 1, Penelaah keberatan meminta penjelasan secara tertulis kepada Wajib Pajak atas ketidaksesuaian tersebut yang disertai dengan bukti pendukung termasuk bahwa buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak pada saat proses keberatan berada di pihak ketiga pada saat dilakukan pemeriksaan.
3. Melampirkan fotokopi buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak atau salinan softcopy atas data yang dikelola secara elektronik yang belum diadministrasikan dalam berkas Kertas Kerja Pemeriksaan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari berkas keberatan.

4. Penelaah Keberatan harus membuat tanda terima/bukti penerimaan buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain Wajib Pajak secara jelas dan rinci.
5. Penelaah Keberatan harus membuat tanda terima/bukti pengembalian buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain Wajib Pajak secara jelas dan rinci.
6. Penelaah Keberatan harus mengadministrasikan berkas dan surat-surat yang berkaitan dengan kegiatan keberatan dengan baik.

Artinya adalah bawah pelaksanaan Pasal 26A ayat (4) UU KUP Tahun 2007 tidak boleh semena-mena dilakukan oleh Fiskus. Menurut Smith<sup>79</sup>, pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Fiskus harus terlebih dahulu melakukan penelitian mendalam dan pengadministrasian yang baik terhadap buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan dengan buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang diberikan oleh Wajib Pajak pada saat proses keberatan. Hal ini seperti dikemukakan oleh Kepala Subdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam wawancara sebagai berikut:

“Pelaksanaan Pasal 26A ayat (4) itu akan diuji dalam proses penelitian keberatan, yang paling sempurna kalau surat permintaan data dan tanda terima peminjaman data itu detail. Kalau ada data yang sudah diminta dalam proses pemeriksaan tetapi tidak diberikan, lalu Penelaah Keberatan tetap menguji data tersebut maka dapat dikatakan Penelaah Keberatan telah melanggar undang-undang. Dasar dibuatnya aturan Pasal 26A ayat (4) adalah agar pada saat pemeriksaan Wajib Pajak membuka semua data-data sehingga hasil pemeriksaaan dapat lebih adil sejak awal. Semakin banyak data yang dilihat dan diuji maka hasil pemeriksaaan akan semakin adil.”<sup>80</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, Fiskus tidak akan mempertimbangkan dokumen/data yang baru diberikan oleh Wajib Pajak pada saat proses penelitian keberatan dimana dokumen/data tersebut tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan sehingga Keputusan Keberatan akan menolak

<sup>79</sup> Mansury R., *Op. Cit.*, hal. 11.

<sup>80</sup> Hasil wawancara dengan Wanseptra Nirwanda, Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 4 Oktober 2011.

permohonan keberatan Wajib Pajak dan tetap mempertahankan surat ketetapan pajak. Namun demikian ketika Wajib Pajak mengajukan banding atas Keputusan Keberatan tersebut, Majelis Hakim tetap akan mempertimbangkan bukti-bukti berupa dokumen/data yang diperlihatkan dan disampaikan oleh Wajib Pajak dalam persidangan Pengadilan Pajak walaupun bukti berupa dokumen/data tersebut tidak pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan baru diberikan pada saat proses penelitian keberatan. Artinya adalah bahwa terdapat perbedaan penilaian pembuktian antara proses penelitian keberatan yang pada hakikatnya adalah merupakan pengadilan pada tingkat pertama dengan proses persidangan Pengadilan Pajak yang merupakan pengadilan pada tingkat akhir. Jika dalam proses penelitian keberatan, atas bukti-bukti yang disampaikan yaitu berupa buku, catatan, dokumen, data, informasi, atau keterangan lain yang tidak disampaikan pada saat proses pemeriksaan maka akan tidak dipertimbangkan atau tidak dinilai. Hal ini sesuai dengan prinsip pembuktian yang diikat oleh Undang-undang dengan teori pembuktian negatif yaitu membatasi pada larangan kepada Hakim untuk melakukan sesuatu yang berhubungan dengan pembuktian.<sup>81</sup> Sebaliknya dalam proses persidangan Pengadilan Pajak, seluruh dokumen/bukti yang diserahkan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa baik yang sudah maupun belum pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan akan dipertimbangkan atau dinilai oleh Majelis Hakim sesuai dengan kewenangannya. Hal ini sesuai dengan teori pembuktian bebas yaitu tidak menghendaki adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat Hakim sehingga penilaian pembuktian seberapa dapat diserahkan kepadanya.<sup>82</sup> Di Pengadilan Pajak, Hakim mempunyai kewenangan untuk menentukan apa yang harus dibuktikan atau beban pembuktian dimana Hakim menganut prinsip pembuktian bebas yaitu Majelis atau Hakim Tunggal akan sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lainnya. Hakimlah yang mempunyai kewenangan untuk meyakini bukti-bukti yang diberikan Wajib Pajak dalam persidangan berdasarkan pengetahuan yang dimilikinya.

---

<sup>81</sup> Mertokusumo Sudikno, *Op. Cit.*, hal. 114.

<sup>82</sup> *Ibid*, hal. 113.

Kriteria penilaian pembuktian oleh Majelis Hakim di Pengadilan Pajak yang mempertimbangkan seluruh dokumen/bukti yang diserahkan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa baik yang sudah maupun belum pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan juga disetujui oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Saya tidak setuju kalau bukti-bukti yang tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan tidak dapat dipertimbangkan dalam proses penelitian keberatan karena faktanya yang jelas sampai itu disidangkan seperti apa. Hal itulah yang harus menjadi dasar Putusan Hakim. Hakim akan memutuskan berdasarkan fakta di persidangan. Tuduhan bahwa Wajib Pajak sengaja tidak memberikan bukti pada saat pemeriksaan guna mendapatkan keuntungan boleh-boleh saja, tetapi syarat administrasi itu tidak bisa membatalkan substansinya. Pembatasan-pembatasan dengan tuduhan *negative thinking* kepada Wajib Pajak tidak bisa diberlakukan di Pengadilan Pajak.”<sup>83</sup>

Penilaian pembuktian Hakim Pengadilan Pajak berdasarkan prinsip pembuktian bebas didasari oleh Undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Sementara penilaian pembuktian oleh Fiskus sebagai pengadilan tingkat pertama berdasarkan prinsip pembuktian yang diikat oleh Undang-undang dengan teori pembuktian negatif karena dibatasi hanya atas bukti yang telah diserahkan pada saat proses pemeriksaan juga didasari oleh undang-undang yaitu UU KUP Tahun 2007. Dengan demikian, atas suatu proses rangkaian penyelesaian sengketa perpajakan, terdapat dua ketentuan setingkat Undang-undang yang mengatur prinsip penilaian pembuktian yang berbeda.

Jikapun Hakim Pengadilan Pajak memutuskan untuk mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak sesuai kewenangannya dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dimana Hakim tetap mempertimbangkan dan menilai setiap bukti yang diajukan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa dimana hal itu secara jelas tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 26A ayat (4) UU KUP Tahun 2007, maka yang terjadi sebenarnya adalah adanya pertentangan antara dua Undang-undang. Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, jika Fiskus mengajukan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Hakim Pengadilan Pajak tersebut maka Mahkamah Agung cenderung

---

<sup>83</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

akan menolak permohonan Peninjauan Kembali tersebut karena pada prinsipnya Mahkamah Agung tidak akan sampai memeriksa mengenai masalah pembuktian. Pada umumnya, sepanjang Undang-undang tidak mengatur sebaliknya, Hakim bebas untuk menilai pembuktian, jadi yang berwenang menilai pembuktian yang tidak lain merupakan penilaian suatu kenyataan adalah Hakim dan hanyalah *judex facti* saja sehingga Mahkamah Agung tidak dapat mempertimbangkan dalam pemeriksaan tingkat kasasi.<sup>84</sup> Dengan demikian perbedaan prinsip pembuktian dimana Majelis Hakim tetap menilai dan mempertimbangkan dokumen/data berkaitan dengan materi sengketa yang baru diberikan Wajib Pajak di persidangan akan mengakibatkan banyaknya jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dikabulkan di Pengadilan Pajak.

## **5.2. Upaya-Upaya DJP untuk Meminimalisir Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak**

Jumlah sengketa banding di Pengadilan Pajak sangat tergantung dari jumlah pajak yang terutang yang ditetapkan oleh Fiskus dalam surat ketetapan pajak sesuai hasil pemeriksaan. Berdasarkan Tabel 5.8 dapat diketahui bahwa sebenarnya kontribusi hasil pemeriksaan terhadap jumlah penerimaan pajak nasional sangat kecil yaitu hanya 1,47% (untuk tahun 2009). Dengan demikian fakta bahwa banyaknya jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dikabulkan di Pengadilan Pajak tidak akan berpengaruh signifikan terhadap jumlah penerimaan pajak nasional. Namun demikian hal tersebut tidaklah bisa dijadikan dasar dan alasan untuk memaklumi dan membiarkan adanya fakta bahwa permohonan banding Wajib Pajak banyak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak. DJP harus menciptakan dan melaksanakan upaya-upaya untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak. Upaya-upaya tersebut adalah seperti dikemukakan oleh Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP dalam hasil wawancara berikut:

“Untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak diantaranya adalah pengiriman hasil

---

<sup>84</sup> Mertokusumo Sudikno, *Op. Cit.*, hal. 113.

evaluasi ke Direktorat terkait misalnya Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan yang didukung oleh bukti yang kuat, ke Direktorat Peraturan Perpajakan untuk memberikan masukan guna perbaikan berkaitan dengan ketentuan yang sering menimbulkan sengketa di lapangan, ke Direktorat Kepatuhan Internal & Transformasi Sumber Daya Aparatur untuk pembinaan sumber daya manusia, dan ke Direktorat Transformasi Proses Bisnis yang berkaitan dengan perbaikan organisasi dan proses bisnis. Selain itu juga dikirimkan beberapa tindak lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak ke KPP atau Kanwil untuk ditindaklanjuti sesuai ketentuan yang berlaku.”<sup>85</sup>

Pengertian evaluasi menurut manajemen adalah suatu proses untuk menyediakan informasi tentang sejauh mana suatu kegiatan tertentu telah didapat, bagaimana perbedaan pencapaian itu dengan suatu standar tertentu untuk mengetahui apakah ada selisih di antara keduanya, serta bagaimana manfaat yang telah dikerjakan itu bila dibandingkan dengan harapan-harapan yang ingin diperoleh.<sup>86</sup> Evaluasi merupakan salah satu bagian dari fungsi manajemen oleh karena itu hasil evaluasi hendaknya dimanfaatkan oleh manajemen untuk mengambil keputusan dalam rangka mengatasi masalah baik di tingkat strategi maupun implementasi strategi.

Evaluasi Putusan Pengadilan Pajak dilakukan secara khusus oleh Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP sebagai bagian akhir dari suatu permasalahan sengketa perpajakan yang diharapkan dapat memberikan informasi bukan hanya di lingkungan internal Direktorat Keberatan dan Banding tetapi juga untuk bagian-bagian lain di DJP pada umumnya. Terhadap seluruh Putusan Pengadilan Pajak kecuali untuk amar putusan “Tidak Dapat Diterima” dilakukan evaluasi sebagai bahan masukan pengajuan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung serta untuk perbaikan dan pengembangan kebijakan pemeriksaan, regulasi, dan proses bisnis yang lebih efektif dan efisien. Bahwa evaluasi Putusan Pengadilan Pajak merupakan rangkaian dari fungsi administrasi perpajakan yang menurut Nowak meliputi

---

<sup>85</sup> Hasil wawancara dengan Prasetijo, Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP, pada tanggal 19 September 2011.

<sup>86</sup> Husein Umar, *Evaluasi Kinerja Perusahaan*, Jakarta, PT Gramedia Pustaka Utama, 2002, hal. 36.

fungsi perencanaan, pengorganisasian, penggerakan, dan pengendalian perpajakan.<sup>87</sup>

Evaluasi terhadap putusan banding dilakukan terhadap input data yang meliputi Putusan Pengadilan Pajak, data Wajib Pajak, data keputusan yang diajukan banding, wakil Fiskus di Pengadilan Pajak, Majelis Hakim yang memutus sengketa, dan tanggal jatuh tempo pengajuan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Evaluasi dilakukan terhadap seluruh pemenuhan ketentuan formal penerbitan ketetapan, pengajuan surat keberatan, dan pengajuan banding serta terhadap materi sengketa yang berupa alasan dan dasar hukum dilakukannya koreksi oleh Pemeriksa, pertimbangan Peneliti Keberatan dalam memutus sengketa di tingkat keberatan, alasan Wajib Pajak mengajukan banding ke Pengadilan Pajak, pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa telah sesuai dengan pembuktian Wajib Pajak dan telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan evaluasi putusan banding dapat dilakukan tindak lanjut antara lain:<sup>88</sup>

1. Diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung apabila putusan pengadilan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
2. Memberikan bahan masukan kebijakan teknis untuk internal Direktorat Keberatan dan Banding.
3. Mengirimkan alat keterangan ke KPP dan Kanwil apabila terdapat data atau alat keterangan yang perlu ditidaklanjuti.
4. Memberikan masukan ke Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan apabila terdapat unsur kelemahan Pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan.
5. Memberikan bahan masukan kebijakan teknis intelijen, bukti permulaan dan penyidikan untuk Direktorat Intelijen dan Penyidikan.
6. Memberikan masukan ke Direktorat Peraturan Perpajakan apabila diperlukan aturan yang tegas terhadap suatu kasus tertentu, terdapat aturan

---

<sup>87</sup> Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan dalam rangka Kontribusi Menuju Good Governance*, Pidato Pengukuhan yang diucapkan pada Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar Luar Biasa dalam Bidang Perpajakan pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, Jakarta 13 Maret 2004.

<sup>88</sup> Modul Pembimbingan OJT Penelaah Keberatan Direktorat Jederal Pajak.

yang masih memerlukan penegasan lebih lanjut atau terdapat aturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan UU atau peraturan di atasnya.

7. Memberikan masukan kebijakan pembinaan dan pengembangan SDM untuk Direktorat Kepatuhan Internal & Transformasi Sumber Daya Aparatur.
8. Memberikan masukan kebijakan perbaikan dan pengembangan proses bisnis untuk Direktorat Transformasi Proses Bisnis.
9. Mengirimkan surat ke Sekretariat Pengadilan Pajak apabila terdapat salah tulis/salah hitung yang terdapat dalam Putusan Pengadilan Pajak.

Dengan melakukan evaluasi terhadap putusan banding maka DJP dapat melakukan inventarisasi terhadap sengketa mana yang selama ini dikalahkan di Pengadilan Pajak dan sengketa mana yang dimenangkan di Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“DJP harus menginventarisasi mana kasus-kasus yang selama ini kalah dan mana kasus-kasus yang menang. Terhadap kasus-kasus yang faktanya sudah kalah kenapa harus maju terus ke Pengadilan Pajak sehingga menimbulkan *cost of compliance* yang tinggi bagi siapapun juga termasuk DJP. Selama ini sepertinya DJP masih mendiamkan hal-hal seperti ini. DJP masih tetap nekat untuk mengoreksi hal yang sama walaupun nantinya di Pengadilan Pajak akan kalah kembali. DJP menghabiskan waktu dan tenaga untuk sesuatu yang sudah pasti kalah.”<sup>89</sup>”

Jika berdasarkan hasil evaluasi dapat diinventarisir mengenai sengketa mana yang selama ini DJP dikalahkan di Pengadilan Pajak namun berdasarkan hasil evaluasi ditindaklanjuti dengan pengajuan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung maka sampai dengan Putusan Mahkamah Agung diterima, DJP masih akan tetap merasa bahwa Putusan Pengadilan Pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian DJP menggunakan garis batas kekalahan sampai dengan Putusan Mahkamah Agung diterima. Berdasarkan observasi yang dilakukan penulis, untuk periode Tahun 2011 terjadi peningkatan yang sangat signifikan terhadap jumlah pengajuan Peninjauan Kembali yang dilakukan oleh DJP. Apabila garis batas kekalahan DJP adalah sampai dengan Putusan Mahkamah Agung diterima maka dengan demikian hal ini sangat

---

<sup>89</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

bergantung dari kecepatan Mahkamah Agung dalam memutuskan permohonan Peninjauan Kembali yang dilakukan oleh DJP. Adalah hal yang mustahil bagi DJP untuk mengintervensi Mahkamah Agung dalam hal kecepatan memutuskan karena memang Mahkamah Agung merupakan Lembaga Tinggi Negara yang sangat independen dan memang tidak aturan yang memberikan batasan waktu bagi Mahkamah Agung untuk memutuskan suatu permohonan Peninjauan Kembali. Dengan demikian hasil evaluasi terhadap putusan banding akan terhambat apabila DJP masih harus menunggu hasil Peninjauan Kembali terhadap putusan banding tersebut. Output hasil evaluasi berupa masukan-masukan kepada Direktorat teknis terkait juga akan terhambat sehingga menyebabkan pola kebijakan yang diambil tetap akan sama sampai dengan Putusan Mahkamah Agung diterima oleh DJP. Oleh karena itu DJP seharusnya dapat mengambil langkah yang berani dan tegas dalam menindaklanjuti hasil evaluasi putusan banding Pengadilan Pajak mengingat Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan Peninjauan Kembali adalah merupakan upaya hukum luar biasa. Langkah ini sekaligus dapat menghindari timbulnya tambahan *cost of taxation*, baik *administrative cost* untuk Fiskus dan *compliance cost* untuk Wajib Pajak terutama *psychological cost* akibat penyelesaian sengketa yang berkepanjangan.

Memberikan masukan ke Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan apabila terdapat unsur kelemahan Pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan adalah upaya untuk mencegah adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat pemeriksaan namun berlanjut ke Pengadilan Pajak. Direktorat Pemeriksaaan dan Penagihan sebagai induk dari seluruh Pemeriksa Pajak diharapkan dapat mengambil suatu kebijakan yang dapat memaksimalkan kualitas hasil pemeriksaan. Kualitas hasil pemeriksaan akan sangat mempengaruhi kualitas sengketa pajak yang terjadi di Pengadilan Pajak karena sengketa pajak timbul berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan Fiskus. Ketika Pengadilan Pajak memutuskan untuk mengabulkan permohonan Wajib Pajak maka dapat diartikan bahwa hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Pemeriksa adalah tidak sesuai dengan bukti dan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Ketidaksesuaian ini dapat diakibatkan karena ketidakcakapan Pemeriksa dalam

meneliti bukti dan menginterpretasi ketentuan perpajakan ataupun adanya tekanan untuk mengamankan penerimaan pajak. DJP harus terus melakukan upaya-upaya yang baik dalam meningkatkan keahlian dan kompetensi para Pemeriksa melalui pendidikan berkelanjutan berupa diklat-diklat, kursus singkat, maupun seminar. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Profesionalisme Pemeriksa Pajak harus lebih ditingkatkan terutama tentang perundang-undangan yang berlaku sehingga dapat meminimalisir sengketa pajak yang timbul akibat kurang profesional atau kompetennya Pemeriksa.”<sup>90</sup>

Guna meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan DJP dapat juga menerapkan prinsip *reward and punishment* sebagaimana diatur dalam Pasal 36A ayat (1) UU KUP Tahun 2007 yaitu pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan Pasal 36D ayat (1) UU KUP Tahun 2007 yaitu Direktorat Jenderal Pajak dapat diberi insentif atas dasar pencapaian kinerja tertentu. Hal ini seperti dikemukakan oleh Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“DJP harus melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan baik. Yang melakukan kesalahan dikenakan sanksi, yang melakukan kebenaran diberikan apresiasi. Jangan hanya yang salah dihukum tetapi yang benar tidak diapresiasi. Contohnya mengenai sengketa *tax treaty* Indonesia-Belanda, kenapa sih selalu dilakukan koreksi. Kalau saja pimpinan mengatakan hal yang seperti itu tidak dikoreksi maka permasalahan akan selesai. Undang-undang pajak akan berjalan dengan apa adanya.”<sup>91</sup>

Berkaitan dengan adanya tekanan untuk mengamankan penerimaan pajak, seharusnya Pemeriksa dibebaskan dari tekanan tersebut. Realisasi penerimaan dari hasil pemeriksaan seharusnya tidak menjadi salah satu alat ukur untuk menilai kinerja pemeriksaan. Dengan tidak menjadikan penerimaan pajak sebagai tujuan

---

<sup>90</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

<sup>91</sup> Hasil wawancara dengan Nuryadi Mulyodiwarno, Partner pada Kantor Konsultan Pajak *Precious Nine Consulting*, pada tanggal 26 September 2011.

utama dalam pemeriksaan pajak maka diharapkan akan dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan karena Pemeriksa menjadi tidak terbebani untuk melakukan koreksi-koreksi yang tidak didukung bukti yang kuat. Fakta bahwa sebenarnya kontribusi hasil pemeriksaan terhadap jumlah penerimaan pajak nasional adalah sangat kecil yaitu hanya 1,47% (untuk tahun 2009) sebenarnya dapat digunakan untuk menghilangkan faktor penerimaan dari hasil pemeriksaan sebagai salah satu alat ukur untuk menilai kinerja pemeriksaan.

Secara keseluruhan, seharusnya penerimaan pajak adalah bukan tujuan melainkan akibat. Kepatuhan Wajib Pajak merupakan tingkat di mana Wajib Pajak memberikan respon yang baik terhadap kewajiban perpajakannya sehingga tingginya tingkat kepatuhan akan menunjukkan baiknya administrasi pajak.<sup>92</sup> Administrasi pajak yang baik akan mengakibatkan maksimalnya penerimaan pajak. Dengan demikian tujuan untuk meningkatkan kepatuhan pajaklah yang dapat mengakibatkan maksimalnya penerimaan pajak. Jika penerimaan pajak adalah tujuan maka DJP akan berupaya semaksimal mungkin untuk dapat menghasilkan ketetapan pajak yang sebesar-besarnya sehingga menimbulkan potensi penerimaan pajak sekaligus menahan permohonan restitusi pajak yang diminta Wajib Pajak. Pencapaian sebuah unit kantor dari tugas utamanya dalam melayani Wajib Pajak adalah tercapainya target penerimaan pajak. Seharusnya penerimaan pajak itu adalah akibat dari suatu sistem perpajakan yang dijalankan secara baik dan benar oleh DJP, mulai dari aturannya, sumber daya manusianya, dan organisasinya. Hal ini seperti dikemukakan oleh Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“*Tax revenue* itu adalah akibat bukan tujuan. DJP akan mendapatkan penerimaan pajak sekian maka DJP harus tidak mengeluarkan *refund*, DJP harus tidak menyetujui keberatan, DJP harus tidak menyetujui pembatalan STP, dan DJP harus tidak mengakui kesalahannya. DJP akan melakukan kesalahan yang sama yang tidak DJP akui walupun sudah diputuskan Pengadilan Pajak. Kalo *law*-nya benar dan dilaksanakan, *man*-nya benar dan berdedikasi, organisasinya benar dan tidak berliku-liku maka penerimaan pajak yang maksimal adalah akibatnya.”<sup>93</sup>

<sup>92</sup> Nurmantu, Safri, *Op. Cit.*, hal. 161.

<sup>93</sup> Hasil wawancara dengan Nuryadi Mulyodiwarno, Partner pada Kantor Konsultan Pajak *Precious Nine Consulting*, pada tanggal 26 September 2011.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak sangat dipengaruhi oleh kualitas hasil pemeriksaan yang tercermin dari keputusan keberatan yang menjadi objek sengketa banding. Dengan demikian peran Peneliti dalam proses penelitian keberatan menjadi penting karena Peneliti akan menentukan apakah hasil pemeriksaan yang tidak didukung bukti dan tidak didasari oleh yuridis formal yang mengikat sebaiknya dibatalkan atau tetap dipertahankan. Untuk mencegah adanya hasil pemeriksaan yang tidak didukung bukti dan tidak didasari oleh yuridis formal yang mengikat berlanjut ke Pengadilan Pajak, seorang Peneliti harus dapat bersikap netral dan profesional untuk *men-judge* secara baik dan konsisten walaupun Peneliti masih berstatus sebagai Pegawai Negeri Sipil di lingkungan DJP. Salah satu usul untuk dapat memberikan netralitas dan independensi bagi para petugasnya adalah mengeluarkan/memisahkan fungsi penelitian keberatan dari DJP. Hal ini seperti dikemukakan oleh oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“DJP adalah lembaga *superbody* karena memiliki sekaligus fungsi, legislatif, eksekutif, dan yudikatif. Berkaitan dengan fungsi yudikatif yang dimilikinya, kalau bisa memang fungsi penelaahan keberatan dipisahkan dari DJP. Menjadi susah kalau masih digabungkan karena pemahaman umum adalah *power tend to corrupt, absolut power absolutly corrupt*. Kalau ada lembaga lain yang bisa menginterpretasikan regulasi maka akan dapat mencegah timbulnya sengketa.”<sup>94</sup>

Ada juga pihak yang tidak menyetujui usulan untuk mengeluarkan/memisahkan fungsi Penelitian Keberatan dari DJP. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Saya termasuk yang tidak menyetujui usulan untuk mengeluarkan/memisahkan fungsi Penelitian Keberatan dari DJP. Di hukum administrasi, siapapun yang menetapkan, apakah pajak, apakah bangunan, apakah izin, dia harus bertanggung jawab atas apa yang ditetapkannya. Orang diberikan hak secara hukum untuk melakukan komplain terhadap penetapan yang dibuat. Oleh karena itu, orang yang menetapkannyalah yang harus bertanggung jawab.”<sup>95</sup>

<sup>94</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

<sup>95</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

Oleh karena itu, hal ini tentu masih memerlukan pengkajian yang lebih mendalam karena masih terdapat pro kontra di dalamnya. Untuk dapat mengimplementasikannya pun harus dilakukan perubahan terlebih dahulu terhadap Undang-undang yang mengaturnya.

Direktorat Keberatan dan Banding sebagai induk dari seluruh Penelaah Keberatan diharapkan dapat mengambil suatu kebijakan yang dapat meningkatkan netralitas, independensi, dan kompetensi Penelaah Keberatan berdasarkan hasil evaluasi putusan banding yang dilakukannya. DJP harus terus melakukan upaya-upaya yang baik dalam meningkatkan keahlian dan kompetensi para Penelaah Keberatan melalui pendidikan berkelanjutan berupa diklat-diklat, kursus singkat, maupun seminar. Netralitas dan independensi dapat ditingkatkan dengan memberikan garis pembatas yang tegas antara Pemeriksa dan Penelaah Keberatan tanpa diberikan beban target penerimaan pajak. Pembatasan ini sudah dilakukan dengan menempatkan unit Penelaahan Keberatan di tingkat Kanwil dan Kantor Pusat, bukan di KPP yang merupakan ujung tombak fungsi pemeriksaan. Prinsip *reward and punishment* juga dapat diterapkan guna meningkatkan hasil penelaahan keberatan yang dilakukan. Khusus bagi Petugas Banding yang merupakan ujung tombak DJP dalam menghadiri persidangan di Pengadilan Pajak, Direktorat Keberatan dan Banding perlu juga melakukan kegiatan yang dapat meningkatkan keahlian dan kompetensinya. Walaupun menurut salah satu Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak performa Petugas Banding dalam memberikan penjelasan kepada Majelis Hakim berkaitan dengan sengketa perpajakan bukanlah faktor yang menentukan bagi Majelis Hakim dalam memutuskan suatu sengketa namun demikian tentunya kompetensi Petugas Banding dalam mewakili DJP akan sangat berguna dalam membangun keyakinan Hakim. Dalam mewakili DJP di persidangan Pengadilan Pajak, Petugas Banding harus mendapat dukungan penuh dari seluruh lini di internal DJP. Dalam menghadapi sengketa yang nilainya sangat material ataupun interpretasi yuridis yang sangat substansial, sedapat mungkin Petugas Banding didampingi oleh pejabat level atas DJP sehingga dapat lebih memberikan tekanan keseriusan bagi keyakinan Majelis Hakim. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Kenapa ketika menghadapi kasus-kasus yang membawa perhatian publik dan mempunyai nilai tersendiri petugas yang dikirim untuk menghadiri sidang Pengadilan Pajak adalah bukan petugas yang level atas? Kalau memang DJP menganggap ini adalah pertarungan seharusnya petugas yang level atas yang diturunkan di persidangan Pengadilan Pajak. Kehadiran petugas level atas dapat menunjukkan bahwa DJP serius dalam menghadapi persidangan.”<sup>96</sup>

Namun demikian, terlepas dari masalah netralitas, independensi, dan kompetensi, dalam melakukan proses penelitian keberatan, ruang gerak Penelaah Keberatan sangat dibatasi oleh seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada tanpa terkecuali. Batasan keadilan yang digunakan oleh Penelaah Keberatan dalam memroses penelitian keberatan adalah sempit dan kaku karena terikat seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dari yang tertinggi sampai yang terendah. Dengan demikian efektivitas pelaksanaan kerja Penelaah Keberatan juga sangat bergantung dari keharmonisan seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada.

Peran evaluasi Putusan Banding sebagai salah satu fungsi administrasi perpajakan menurut Liberty Pandiangan<sup>97</sup> adalah bahwa administrasi perpajakan diupayakan untuk merealisasikan peraturan perpajakan dan penerimaan negara sebagaimana amanat APBN. Hasil evaluasi putusan banding juga diberikan kepada Direktorat Peraturan Perpajakan adalah dalam rangka pembuatan aturan yang tegas terhadap suatu kasus tertentu, terdapat aturan yang masih memerlukan penegasan lebih lanjut atau terdapat aturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan undang-undang atau peraturan di atasnya apabila diperlukan. Hal ini akan sangat bermanfaat terhadap sengketa perpajakan yang timbul akibat adanya perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hasil evaluasi diharapkan dapat membuat terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik yang salah satunya meliputi kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan Undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberi kejelasan bagi Wajib Pajak.<sup>98</sup> Ketika Pengadilan Pajak telah memutuskan bahwa

<sup>96</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

<sup>97</sup> Pandiangan Liberty, Reformasi Perpajakan di Mata Seorang Profesor (<http://www.pb-co.com/news>), 15 Maret 2004.

<sup>98</sup> Mansury R, *Perpajakan atas Penghasilan dari Transaksi-Transaksi Khusus*, Jakarta, YP4, 2003.

permohonan banding Pemohon Banding dikabulkan berkaitan dengan sengketa perpajakan yang timbul akibat adanya perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dimana Putusan Pengadilan Pajak tersebut sudah berulang-ulang kali terjadi maka seharusnya DJP sudah harus dapat berbesar hati mengambil posisi untuk mengubah aturan-aturan yang menyebabkan perbedaan penafsiran tersebut ataupun membuat penegasan terhadap suatu aturan yang multitafsir dimana kesemuanya mengacu kepada Putusan Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan Konsultan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“Kalau perbedaan penafsiran dengan Hakim maka dalam hal ini Hakim lah yang berkuasa. Hal tersebut tidak dapat dihindari. Seharusnya agar tidak berkelanjutan hal-hal yang sudah berkali-kali diputuskan oleh Hakim dibuatkan Surat Edarannya, dicabut aturannya.”<sup>99</sup>

DJP harus segera melakukan review terhadap segala ketentuan perundang-undangan perpajakan yang mengakibatkan perbedaan penafsiran sehingga menimbulkan sengketa pajak dimana Hakim Pengadilan Pajak sudah beberapa kali memutuskan bahwa penafsiran yang dilakukan oleh DJP adalah tidak benar. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“DJP harus mempunyai tim *reviewer* regulasi karena undang-undang pajak adalah sederhana namun *implementing regulation*-nya sangat banyak. Kadang-kadang dalam regulasi menimbulkan suatu keadaan yang *grey* dan multitafsir. Hal inilah yang harus dimonitor oleh DJP. DJP harus menginventarisir regulasi-regulasi yang akan mengakibatkan banyak multi tafsir yang akan berpotensi menimbulkan *dispute*. Regulasi yang seperti itu harus direvisi sehingga dapat lebih menimbulkan kepastian.”<sup>100</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, Menteri Keuangan Agus Martowardojo sempat mengusulkan untuk memisahkan fungsi pembuatan peraturan dari DJP dan menyerahkannya kepada Badan Kebijakan Fiskal (BKF) dengan tujuan untuk melaksanakan sistem *best practices* sehingga tidak ada

<sup>99</sup> Hasil wawancara dengan Ali Kadir, Konsultan Pajak Kantor Konsultan Pajak *Prime Consulting* (PT Prima Wahana Citra), pada tanggal 2 Nopember 2011.

<sup>100</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

konflik kepentingan. Menurut Agus Martowardojo, “Kalau DJP yang membuat aturan dan juga melaksanakan, itu kan bisa terjadi conflict of interest. DJP bisa buat apa yang DJP mau, karena di lapangan DJP mau begini.”<sup>101</sup> Usulan kebijakan ini menimbulkan pro dan kontra. Pihak yang menyetujui mengatakan bahwa pengurangan fungsi pembuatan peraturan dari DJP dapat mengurangi beban berat DJP dalam pelaksanaan tugasnya serta agar membuat DJP tidak menjadi lembaga yang *superbody*. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“Saya sangat setuju kalau fungsi pembuatan peraturan DJP diberikan kepada BKF karena beban DJP akan berat apabila menjalankan fungsi eksekutif, legislatif, dan yudikatif secara sekaligus. Jika DJP yang membuat aturan maka orang akan berpandangan bahwa aturan itu pasti akan pro Fiskus.”<sup>102</sup>

Namun demikian, penyerahan fungsi pembuat peraturan dari DJP ke BKF adalah bukan hal yang mudah karena akan terhambat masalah perundang-undangan. Jika tetap akan dilakukan, maka Menteri Keuangan harus melakukan amandemen Undang-undang pajak. Ada pihak yang berpandangan bahwa penyerahan fungsi pembuat peraturan dari DJP ke BKF adalah belum diperlukan. Menurut Anggito Abimanyu, “Pemisahan regulasi yang dipegang Badan Kebijakan Fiskal (BKF) dan administrasi pajak yang dipegang Dirjen Pajak oleh Menteri Keuangan dinyatakan kurang menjadi prioritas. Menurut saya prioritasnya sekarang lebih pada administrasi, Pengadilan Pajak, bagaimana mekanisme banding kemudian pengawasan. Untuk menangani kebijakan pajak itu sebenarnya tidak perlu harus diprioritaskan, apabila policy itu tidak begitu besar, maka policy di Undang-undang (UU) juga sudah ada.”<sup>103</sup>

Faktanya, sampai dengan saat ini fungsi kebijakan pembuatan peraturan masih berada dalam institusi DJP dan belum diserahkan ke BKF. Dengan demikian, dalam rangka untuk meminimalisir jumlah sengketa pajak yang timbul akibat adanya perbedaan penafsiran terhadap suatu ketentuan peraturan

<sup>101</sup> <http://bisnis.vivanews.com/news/read/177520-pemisahan-fungsi-regulasi-juga-di-bea-cukai>.

<sup>102</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

<sup>103</sup> <http://autos.okezone.com/read/2010/09/20/20/373855/anggito-pemisahan-regulasi-bkf-pajak-tak-penting>.

perundang-undangan perpajakan dimana dalam proses banding di Pengadilan Pajak Hakim memutuskan bahwa penafsiran yang dilakukan oleh DJP tidak benar sehingga permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan maka sudah seharusnya DJP mengevaluasi dan mengubah aturan-aturan yang menyebabkan perbedaan penafsiran tersebut ataupun membuat penegasan terhadap suatu aturan yang multitafsir dimana kesemuanya mengacu kepada Putusan Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan oleh Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam wawancara sebagai berikut:

“DJP harus dapat membuat peraturan yang jelas dan mudah diketahui serta dipahami semua orang sehingga tidak terdapat multitafsir. Apabila suatu peraturan tidak jelas maka dapat diartikan atau dipandang lain oleh orang lain. Peraturan juga harus dapat berubah dan berkembang semakin maju secara progresif mengikuti keadaan sehingga dapat mengurangi *loop hole* dan *grey area*.”<sup>104</sup>

Hal ini tentu dapat sekaligus menjawab keraguan banyak pihak mengenai efektivitas fungsi kebijakan pembuatan peraturan yang ada dalam DJP yaitu bahwa DJP mengedepankan keadilan dan kepastian dalam membuat suatu peraturan. Dalam hal pembuatan aturan ternyata DJP mengalami *conflict of interest* sehingga peraturan itu menjadi cenderung pro Fiskus, dengan adanya Putusan Pengadilan Pajak, DJP harus dapat segera merevisi peraturan tersebut sehingga dapat tercipta sistem perpajakan yang lebih baik. Menurut Perry dan Walley, administrasi perpajakan dituntut bersifat dinamik sebagai upaya peningkatan penerapan kebijakan perpajakan yang efektif.<sup>105</sup>

Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, mekanisme review dan revisi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan berdasarkan hasil Putusan Pengadilan Pajak belum berjalan dengan baik. Bahwa memang hasil evaluasi putusan banding sudah diberikan kepada Direktorat Peraturan Perpajakan guna pembuatan aturan yang tegas terhadap suatu kasus tertentu dan merevisi aturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan Undang-undang atau peraturan di atasnya, namun demikian DJP masih tetap belum melakukan revisi terhadap suatu

<sup>104</sup> Hasil wawancara dengan Serirama Butar-Butar, Hakim Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak, pada tanggal 28 Nopember 2011.

<sup>105</sup> Perry, Guillermo, and John Walley, *Fiscal Reform and Structural Change in Developing Countries Vol. 1*, London, MacMillan Press, 2000, hal. 1-8.

peraturan yang menimbulkan perbedaan penafsiran dengan mengacu kepada Putusan Pengadilan Pajak. Hal ini dapat terjadi karena DJP masih banyak mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung sehingga DJP masih tetap merasa bahwa Putusan Pengadilan Pajak belum dapat memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum bagi dirinya. Untuk mengatasi dan memfasilitasi perbedaan pendapat terkait penafsiran ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, DJP seharusnya dapat melakukan pembahasan dan koordinasi dengan Pengadilan Pajak sehingga dapat terbentuk persepsi yang sama tentang suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Akademisi dan dan Pengamat Perpajakan dalam wawancara sebagai berikut:

“Seharusnya pihak DJP dan Pengadilan Pajak dapat duduk bersama untuk melakukan pembahasan sehingga meminimalisasi (jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak).”<sup>106</sup>

Pembahasan dan koordinasi ini tentu bukan dalam rangka untuk mengintervensi Pengadilan Pajak dalam mengambil suatu putusan, namun dalam rangka untuk mencapai kesepakatan dalam menafsirkan suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Jika pemahaman terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan bisa sama antara DJP dengan Pengadilan Pajak maka tentu masing-masing pihak sudah dapat mengambil posisi dan sikap terhadap suatu sengketa pajak yang timbul akibat adanya perbedaan penafsiran. Jika berdasarkan hasil pembahasan pihak DJP dapat menyadari bahwa ternyata penafsiran yang dilakukannya terhadap suatu peraturan adalah tidak benar maka DJP harus mengambil langkah konkret ke depan untuk tidak melakukan koreksi pemeriksaan yang sama. Jika berdasarkan hasil pembahasan pihak DJP dapat menyadari bahwa peraturan yang dibuatnya mengakibatkan multi tafsir maka DJP harus mengambil langkah konkret ke depan dengan membuat suatu peraturan penegasan yang mengacu kepada Putusan Pengadilan Pajak. Jika berdasarkan hasil pembahasan pihak DJP dapat menyadari bahwa terdapat peraturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan undang-undang

---

<sup>106</sup> Hasil wawancara dengan Darussalam, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI dan Pengamat Perpajakan, pada tanggal 11 Oktober 2011.

atau peraturan di atasnya maka DJP harus mengambil langkah konkret ke depan untuk mencabut peraturan tersebut. Jika berdasarkan hasil pembahasan ternyata masih terdapat ketidaksepahaman antara DJP dengan Pengadilan Pajak maka DJP dapat mengujinya ke Mahkamah Agung melalui mekanisme pengajuan Peninjauan Kembali. Proses pembahasan dan koordinasi ini akan dapat mengurangi jumlah pengajuan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh DJP ke Mahkamah Agung sehingga akan mengurangi pula sengketa-sengketa yang berulang karena DJP masih menunggu putusan Mahkamah Agung atas Putusan Pengadilan Pajak yang menurut DJP tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Menurut Saroyo Atmosudarmo, Ketua Pengadilan Pajak, dalam kutipan wawancara di TC Media Edisi 31 – Februari 2011:

“Putusan Pengadilan Pajak dapat dijadikan acuan dalam merubah ketentuan perpajakan yang dianggap tidak adil karena salah satu peran Pengadilan Pajak adalah mengawal pemungutan pajak sebagaimana diamanatkan konstitusi dan undang-undang. Output konkritnya ada daftar pasal-pasal yang sering menjadi pertanyaan pemeriksaan, paling banyak orang berarti di situ paling banyak interpretasi berbeda. Alangkah baiknya apabila Pengadilan Pajak mempunyai data statistik, misalnya pasal-pasal mana saja dari UU PPh yang paling sulit dilaksanakan di lapangan. Daftar ketentuan-ketentuan tersebut nantinya akan sangat berguna bagi legislatif dan eksekutif sebagai pembuat undang-undang. Bagi pembuat undang-undang, daftar ini berguna sebagai bahan penyempurnaan undang-undang. Walaupun tidak dibuat secara sistematis, mereka selalu memonitor. Ini bisa dilihat dari perubahan undang-undang yang mempunyai banyak relevansi dengan putusan yang ada di Pengadilan Pajak.”

Dalam melakukan pembahasan dan koordinasi dengan Pengadilan Pajak, DJP harus mengambil sikap terbuka dan bijaksana sehingga tidak menimbulkan keengganan dari pihak Pengadilan Pajak karena seolah-olah merasa sedang diintervensi oleh DJP. Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, langkah koordinasi dengan Pengadilan Pajak sebenarnya sudah dilakukan oleh DJP namun hal itu masih terbatas mengenai masalah administratif belum mengenai substansi sengketa perpajakan.

Berdasarkan Pasal 36 ayat (2) huruf f Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, proses penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 dan Pasal 26A Undang-undang untuk pengajuan keberatan yang diterima setelah tanggal 31 Desember 2007. Dengan demikian terkait dengan pelaksanaan Pasal 26A ayat (4) UU KUP Tahun 2007, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang tidak diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga sehingga tidak akan dipertimbangkan dalam proses penelitian keberatan adalah untuk proses penelitian keberatan yang pengajuan keberatannya diterima setelah tanggal 31 Desember 2007. Aturan peralihan inipun sesungguhnya sudah menimbulkan perbedaan persepsi di Pengadilan Pajak karena berdasarkan Pasal II angka 1 UU KUP Tahun 2007 telah diatur bahwa terhadap semua hak dan kewajiban perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan 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 2000. Artinya adalah menurut UU KUP Tahun 2007, seharusnya pelaksanaan Pasal 26A ayat (4) baru bisa dilaksanakan untuk proses penelitian keberatan Tahun Pajak 2008 dan selanjutnya bukan untuk proses penelitian keberatan yang pengajuan keberatannya diterima setelah tanggal 31 Desember 2007 yang mana artinya dapat dimungkinkan untuk Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya.

Dalam pelaksanaannya pun masalah pembuktian atas dokumen/bukti yang diserahkan oleh Wajib Pajak di dalam persidangan Pengadilan Pajak masih menimbulkan perbedaan persepsi antara Wajib Pajak, DJP, dan Hakim Pengadilan Pajak. Hal ini menyangkut apakah dokumen/bukti yang tidak diserahkan oleh Wajib Pajak pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan tetap dipertimbangkan oleh Majelis Hakim dalam persidangan Pengadilan Pajak. Bahwa hubungan menyangkut sengketa pajak antara proses penelitian keberatan dengan persidangan Pengadilan Pajak telah diatur dalam Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak beserta memori

penjelasannya yang mengatur bahwa Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dimana Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Faktanya berdasarkan observasi yang penulis lakukan, Majelis Hakim tetap akan mempertimbangkan bukti-bukti berupa dokumen/data yang diperlihatkan dan disampaikan oleh Wajib Pajak dalam persidangan Pengadilan Pajak walaupun bukti berupa dokumen/data tersebut tidak pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan baru diberikan pada saat proses penelitian keberatan ataupun tidak pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan pada saat proses penelitian keberatan.

Bahwa DJP dapat menetapkan jumlah pajak yang terutang apabila mendapatkan bukti bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar dimana adalah kewajiban bagi Wajib Pajak untuk memperlihatkan dan/atau meminjamkan bukti-bukti tersebut. Dengan demikian DJP seharusnya memiliki suatu ketentuan yang mengatur secara spesifik mengenai dokumen/bukti yang diperlukan oleh DJP dalam suatu proses pemeriksaan untuk suatu jenis transaksi tertentu. Menurut Mansury<sup>107</sup>, salah satu dasar terselenggaranya administrasi perpajakan adalah efisiensi dan efektivitas pelaksanaannya dimana perlu disusun dengan memperhatikan pengaturan pengumpulan, pengolahan, dan pemanfaatan informasi tentang subjek dan objek pajak. Hal ini dapat memberikan perlindungan dan kepastian bagi Wajib Pajak dalam hal penyediaan dokumen/bukti pendukung suatu transaksi. Wajib Pajak juga tidak akan merasa bahwa DJP dalam hal ini Pemeriksa meminta suatu dokumen/bukti yang sebenarnya tidak perlu atau tidak terkait dengan transaksi yang sedang diuji dalam proses pemeriksaan. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Akademisi dalam wawancara sebagai berikut:

“Kadang-kadang kelengkapan bukti adalah sesuatu yang bisa diperdebatkan karena muaranya dari Pemeriksaan Pajak. Waktu di Pemeriksaan dianggap buktinya tidak cukup. Pertanyaannya, bukti yang cukup itu seperti apa? Karena buat Wajib Pajak akan merasa bahwa

---

<sup>107</sup> Mansury R, *Perpajakan atas Penghasilan dari Transaksi-Transaksi Khusus*, Jakarta, YP4, 2003.

sebenarnya Wajib Pajak memang hanya mencatat seperti ini, buktinya seperti ini, dan hanya bukti itulah yang ada pada Wajib Pajak. Tetapi Fiskus tetap menyatakan belum cukup, harus ada bukti ini dan itu. Dari segi Wajib Pajak bukti yang ini dan itu apakah ada aturannya? Kalau menurut Wajib Pajak hal itu tidak terdapat di aturan maka seharusnya bukan merupakan sesuatu yang dapat dipermasalahkan. Seharusnya bikin dulu aturannya.”<sup>108</sup>

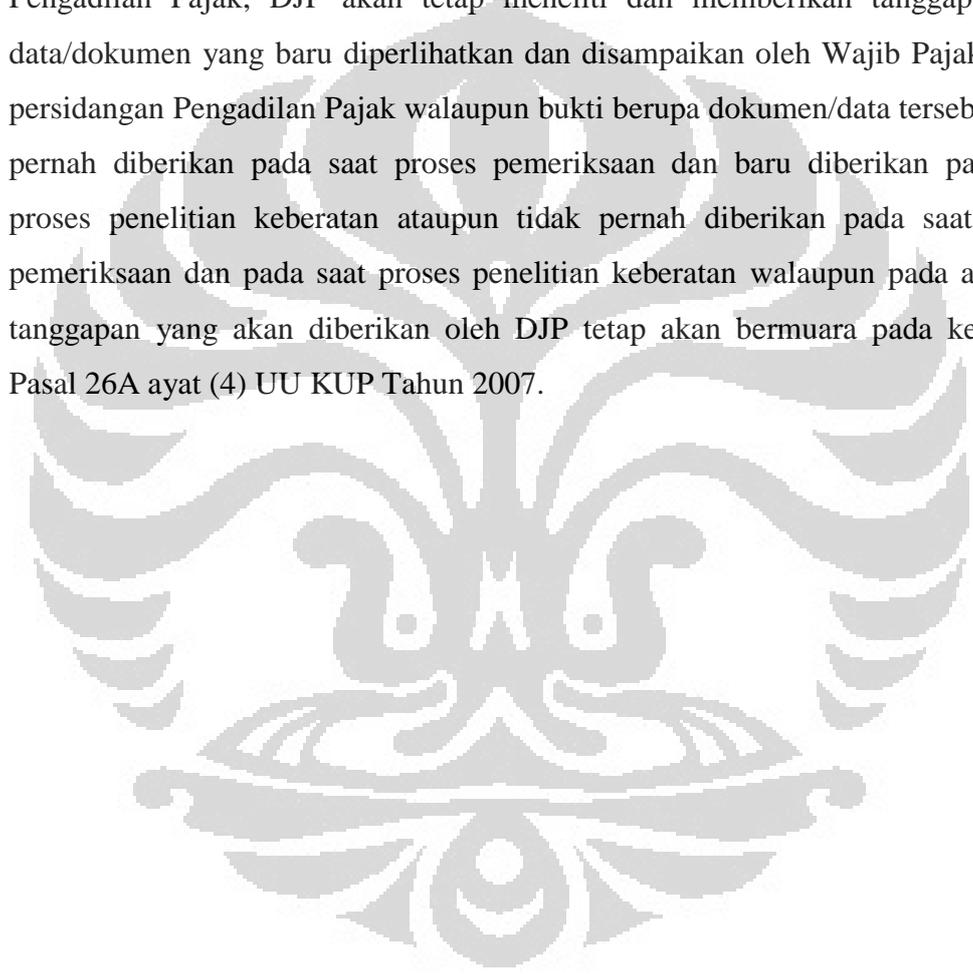
Patut disadari bahwa memang terdapat banyak sekali jenis transaksi yang berkaitan dengan perpajakan sehingga tentunya akan menyulitkan membuat spesifikasi kebutuhan data/dokumen pendukungnya. Namun demikian berdasarkan hasil observasi yang penulis lakukan, DJP sudah pernah melakukannya. Dalam Pasal 4 ayat (2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2000 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, DJP telah membuat aturan bahwa Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian dalam melakukan Analisis Kesebandingan dan penentuan pembandingan, penggunaan Data Pembandingan Internal dan/atau Data Pembandingan Eksternal serta menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dengan demikian, dalam transaksi yang berkaitan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa DJP sudah mewajibkan Wajib Pajak untuk mendokumentasikan dan menyimpan data/dokumen tertentu sebagaimana dipersyaratkan dalam peraturan tersebut.

Bahwa terkait dengan adanya perbedaan penilaian pembuktian antara Hakim Pengadilan Pajak yang menggunakan prinsip pembuktian bebas dengan penilaian pembuktian oleh Fiskus sebagai pengadilan tingkat pertama yang menggunakan prinsip pembuktian yang diikat oleh undang-undang dengan teori pembuktian negatif dimana keduanya diatur dengan ketentuan setingkat Undang-undang maka DJP harus segera mengambil langkah konkret untuk untuk menyelesaikan dan menjembatani perbedaan ini. DJP seharusnya dapat melakukan pembahasan dan koordinasi dengan Pengadilan Pajak sehingga dapat tercipta sinergi mengenai penilaian pembuktian ini. Kalau hal ini tidak dilakukan maka akan tercipta suatu

---

<sup>108</sup> Hasil wawancara dengan Iman Santosa, Dosen Pengajar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 5 Oktober 2011.

mekanisme yang terputus antara penilaian pembuktian dalam proses penelitian keberatan yang pada hakikatnya adalah merupakan pengadilan pada tingkat pertama dengan proses persidangan Pengadilan Pajak yang merupakan pengadilan pada tingkat akhir dimana kondisi ini dapat memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk melakukan penyimpangan guna mendapatkan imbalan bunga. Berdasarkan observasi yang penulis lakukan, terhadap perbedaan penilaian pembuktian ini, DJP mengambil sikap dan posisi mengalah. Di dalam persidangan Pengadilan Pajak, DJP akan tetap meneliti dan memberikan tanggapan atas data/dokumen yang baru diperlihatkan dan disampaikan oleh Wajib Pajak dalam persidangan Pengadilan Pajak walaupun bukti berupa dokumen/data tersebut tidak pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan baru diberikan pada saat proses penelitian keberatan ataupun tidak pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan pada saat proses penelitian keberatan walaupun pada akhirnya tanggapan yang akan diberikan oleh DJP tetap akan bermuara pada ketentuan Pasal 26A ayat (4) UU KUP Tahun 2007.



## **BAB 6**

### **SIMPULAN DAN SARAN**

#### **6.1. Simpulan**

Dari pembahasan yang telah dilakukan dalam bab-bab terdahulu dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Terdapat beberapa faktor yang menyebabkan permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, yaitu:

a. Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat peneltiagan keberatan atau pemeriksaan namun berlanjut ke Pengadilan Pajak, yang disebabkan oleh:

1) Netralitas Peneliti Keberatan dalam proses penelitian keberatan dan Pemeriksa dalam proses pemeriksaan.

Peneliti Keberatan dan Pemeriksa menjadi tidak netral dalam proses penelitian keberatan dan pemeriksaan karena adanya tekanan dan rasa solidaritas antara sesama Fiskus untuk turut mengamankan penerimaan negara sebagai tugas utama DJP.

2) Perbedaan perlakuan terhadap batasan keadilan.

Batasan keadilan yang digunakan oleh Peneliti Keberatan dalam proses penelitian keberatan adalah lebih sempit dan lebih kaku daripada yang digunakan oleh Pengadilan Pajak sehingga dapat dimungkinkan bila apa yang diputuskan dalam proses penelitian keberatan sudah dianggap adil dan benar oleh Peneliti namun tidak dianggap adil dan tidak benar oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

b. Adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

DJP tetap berada dalam posisi yang menyatakan bahwa penafsiran mereka terhadap suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah sudah benar dan tidak boleh disalahkan walaupun Majelis Hakim Pengadilan Pajak sudah memutuskan sebaliknya. Hal ini

akan mengakibatkan konsistensi dalam melakukan koreksi yang sama terhadap materi yang sama untuk Tahun Pajak lainnya ataupun Wajib Pajak lainnya, penolakan dalam Keputusan Keberatan yang sama dengan penggunaan argumentasi yang sama, Putusan Pengadilan Pajak yang juga sama yaitu mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak.

- c. Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan Wajib Pajak di persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim.

Majelis Hakim Pengadilan Pajak akan mempertimbangkan dan menilai seluruh dokumen/bukti yang diserahkan dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa baik yang sudah maupun belum pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan sementara Peneliti Keberatan tidak akan mempertimbangkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain yang tidak diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pemeriksaan selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga.

2. Untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, Direktorat Jenderal Pajak melakukan upaya-upaya sebagai berikut:
  - a. Mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung apabila putusan pengadilan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
  - b. Melakukan evaluasi Putusan Pengadilan Pajak sebagai bagian akhir dari suatu permasalahan sengketa perpajakan dengan tujuan untuk dapat mengetahui secara menyeluruh dan komprehensif mengenai dasar dan alasan baik formal maupun material permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak.
  - c. Memberikan bahan masukan kebijakan teknis untuk internal Direktorat Keberatan dan Banding, berdasarkan hasil evaluasi putusan banding.
  - d. Memberikan masukan ke Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan apabila terdapat unsur kelemahan Pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan, berdasarkan hasil evaluasi putusan banding.

- e. Memberikan masukan ke Direktorat Peraturan Perpajakan apabila diperlukan aturan yang tegas terhadap suatu kasus tertentu, terdapat aturan yang masih memerlukan penegasan lebih lanjut atau terdapat aturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan undang-undang atau peraturan di atasnya, berdasarkan hasil evaluasi putusan banding.
- f. Memberikan masukan kebijakan pembinaan dan pengembangan SDM untuk Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur, berdasarkan hasil evaluasi putusan banding.
- g. Memberikan masukan kebijakan perbaikan dan pengembangan proses bisnis untuk Direktorat Transformasi Proses Bisnis, berdasarkan hasil evaluasi putusan banding.

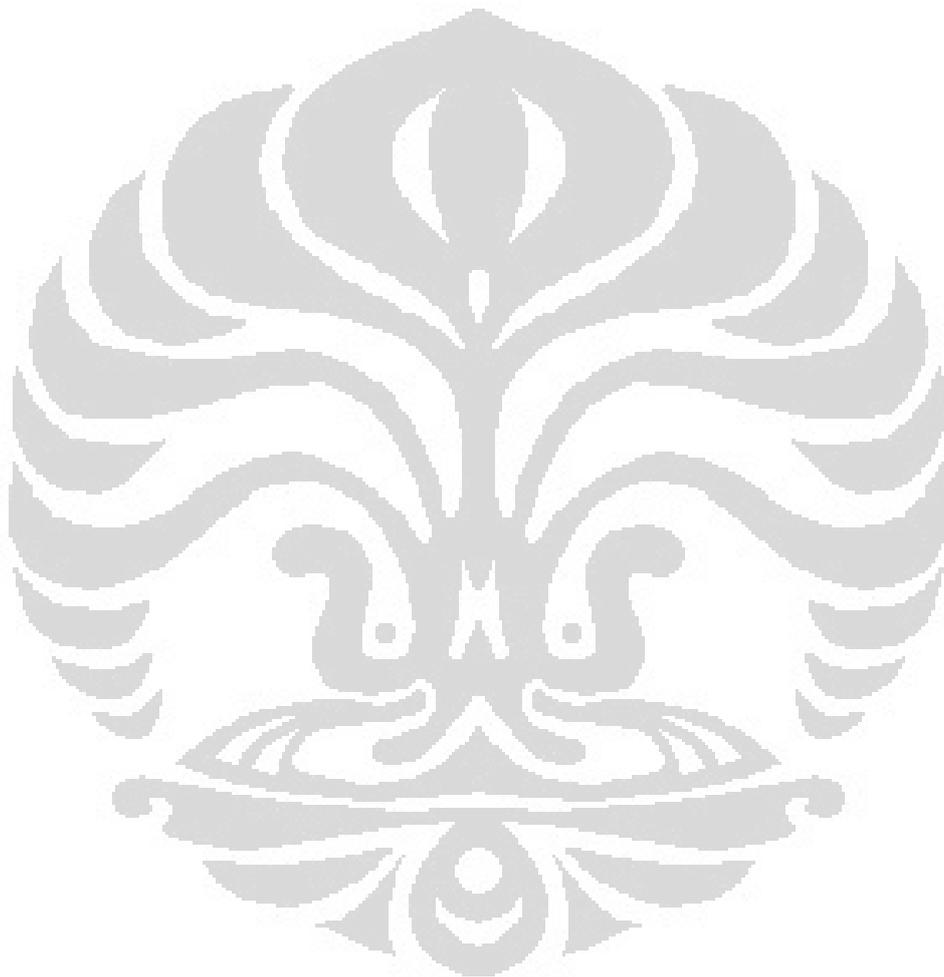
## 6.2. Saran

Berdasarkan simpulan yang telah diambil di atas, penulis memberikan saran-saran dalam rangka meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak sebagai berikut:

1. Untuk mencegah adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat penelitian keberatan atau pemeriksaan namun berlanjut ke Pengadilan Pajak, penulis menyarankan hal-hal sebagai berikut:
  - a. DJP harus meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan dan penelitian keberatannya dengan cara mengimplemantasikan penerapan prinsip *reward and punishment*.
  - b. DJP tidak lagi menggunakan realisasi penerimaan dari hasil pemeriksaan sebagai salah satu alat ukur untuk menilai kinerja pemeriksaan sehingga Pemeriksa akan menjadi tidak terbebani lagi untuk melakukan koreksi-koreksi yang tidak didukung bukti yang kuat demi mengamankan penerimaan pajak.
2. Untuk dapat mencegah dan mengatasi adanya perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak, Penulis menyarankan hal-hal sebagai berikut:
  - a. DJP sedapat mungkin melakukan pembahasan dan koordinasi dengan Pengadilan Pajak melalui pertemuan rutin secara periodik

- (triwulanan/semesteran/tahunan) sehingga dapat terbentuk persepsi atau kesepahaman yang sama tentang suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. DJP langsung menggunakan hasil evaluasi Putusan Pengadilan Pajak sebagai dasar untuk meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan, membuat ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan terhadap suatu proses bisnis yang sebelumnya belum diatur, dan mengubah ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang dianggap tidak adil, yang kesemuanya mengacu kepada Putusan Pengadilan Pajak, tanpa menunggu Putusan atas permohonan Peninjauan Kembali dari Mahkamah Agung.
3. Untuk mengatasi perbedaan prinsip pembuktian antara DJP dengan Pengadilan Pajak atas dokumen/bukti yang baru diserahkan oleh Wajib Pajak dalam persidangan namun belum pernah diberikan pada saat proses pemeriksaan dan penelitian keberatan, DJP harus menjembatani perbedaan tersebut dengan cara melakukan pembahasan dan koordinasi dengan Pengadilan Pajak sehingga dapat tercipta sinergi mengenai penilaian pembuktian. Apabila terjadi kebuntuan, masing-masing pihak dapat melakukan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi.
  4. Untuk meminimalisir *cost of taxation* yang timbul, baik *administrative cost* maupun *compliance cost*, dari upaya-upaya DJP untuk meminimalisir permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak, Penulis menyarankan hal-hal sebagai berikut:
    - a. DJP selektif dalam mengajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung atas Putusan Pengadilan Pajak yang mengalahkannya. Cukup terhadap perbedaan yang sangat prinsiplah yang diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung sehingga tidak menimbulkan kesan hanya memindahkan penyelesaian sengketa dari Pengadilan Pajak ke Mahkamah Agung.
    - b. Pihak-pihak internal DJP yang menerima hasil evaluasi Putusan Pengadilan Pajak meneliti dengan seksama sehingga dapat menentukan apakah dapat langsung menindaklanjutinya tanpa menunggu Putusan

Peninjauan Kembali dari Mahkamah Agung apabila memang atas sengketa tersebut diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung oleh DJP.



## DAFTAR REFERENSI

### Buku:

- Ahmadi, Wiratni, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung, Refika Aditama, 2006.
- Arens, Alvin A, and James K. Loebbecke, *Auditing: an Integrated Approach*, Prentice Hall Inc., 1997.
- Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak-Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*, Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 1998.
- Basah Sjachran, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Bandung Alumni, 1978.
- Brotodihardjo R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, PT Eresco, 1981.
- Djafar Saidi, Muhammad, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta, Rajagrafindo Persada, 2007.
- John W. Cresswell, *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*, London: Sage Publication Inc, 1994.
- Kartasasmita Hussein, *Reformasi UU Perpajakan*, Jakarta, tanpa nama penerbit, 1998.
- L.J. van Apeldoorn Prof. Dr. Mr., *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Pradnya Paramita, 1986.
- Lumbantoruan Sophar, *Akuntansi Pajak*, Jakarta, Grasindo, 1996.
- \_\_\_\_\_, *Ensklopedi Perpajakan*, Jakarta, Penerbit Erlangga, 1997.
- Manan Bagir, *Fungsi dan Peraturan Perundang-Undangan*, Bandung, Penerbit Alumni, 1994.
- Mansury R., *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, mengutip Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002.
- \_\_\_\_\_, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jilid I, Jakarta, PT Bina Rena Pariwara, 1994.

- \_\_\_\_\_, *Perpajakan atas Penghasilan dari Transaksi-Transaksi Khusus*, Jakarta, YP4, 2003.
- Marbun, S.F, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 1997.
- Mardalis, *Metode Penelitian Suatu Pendekatan Proposal*, Jakarta, Bumi Aksara, 2003.
- Mertokusumo Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Yogyakarta, Liberty, 2006.
- Moleong Lexy, *Metodologi Penelitian Keualitatif*, Edisi 28, Bandung, PT Remaja Rosdakarya, 2010.
- Mulyadi, *Auditing*, Jakarta, Salemba Empat, 1998
- Musgrave A Richard, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, Mc. Graw-Hill Book Company, 1989.
- Nazir, Moh., *Metode Penelitian*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1985.
- Nurmantu, Safri, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta, Granit, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005.
- Perry, Guillermo, and John Walley, *Fiscal Reform and Structural Change in Developing Countries Vol. 1*, London, MacMillan Press, 2000.
- P. Joko Subagyo, *Metode Penelitian: Dalam Teori dan Praktek*, Jakarta, PT Rineka Cipta, 1999.
- Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif dan Penelitian Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, Jakarta, Departemen Ilmu Administrasi, 2006.
- Pudyatmoko Y. Sri, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Jakarta, Gramedia Pustaka, 2005.
- Purwito M, Ali, Rikiah Komariah, *Pengadilan Pajak, Proses Keberatan, dan Banding*, Depok, Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Richard M Bird and Milka Casanegra, *Improving Tax Administration in Developing Countries : Reform of Tax Administration*, Washington DC, International Monetary Fund, 1992.
- Sadhani Djazoeli, Anwar Syahriful, Subroto K, *Mencari Keadilan di Pengadilan Pajak*, Jakarta, Gemilang Gagasindo Handal, 2008.

- Shome, Parthasarathi, *Tax Policy Handbook*, Washington, International Monetary Fund, 2002.
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung, PT Eresco, 1997.
- \_\_\_\_\_, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Bandung, Perenial Press, 1965.
- \_\_\_\_\_, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Bandung, PT Eresco, 1991.
- \_\_\_\_\_, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Bandung, PT Eresco, 1991.
- Soeroso, R, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Sinar Grafika, 2009.
- Sommerfeld M Ray, *An Introduction of Taxation*, London, Harcourt Brace Javanovich, 1982.
- Subekti, R dan Tjitrosoedibio, R, *Kamus Hukum*, Jakarta, Pradya Paramita, 1971.
- Sugiyono, *Metode Penelitian Administrasi*, Bandung, CV Alfabeta, 2007.
- Sukri Subki, Muhammad dan Djumadi, *Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak*, Jakarta, Elex Media Komputindo, 2007.
- Suniadhia Y.W., *Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi*, Jakarta, Rineka Cipta, 1992.
- The New Encyclopedia Britannica*, "Taxation", London, Encyclopedia Britannica Inc, 1988.
- Thuronyi Victor, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, International Monetary Fund, 1996.
- Wirawan B. Ilyas dan Burton, Richard, *Hukum Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2010.
- Woolf Emile, *Auditing Today, Sixth Edition*, London, Prentice Hall, 1997.

#### **Karya Ilmiah:**

- Chattopadhyay, S & Gupta, A.D. (2002), *The Compliance Cost of the Personal Income Tax and its Determinants*, New Delhi: National Institute of Public Finance and Policy.
- Gunadi, *Reformasi Administrasi Perpajakan dalam rangka Kontribusi Menuju Good Governance*, Pidato Pengukuhan yang diucapkan pada Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar Luar Biasa dalam Bidang Perpajakan pada

Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, Jakarta 13 Maret 2004.

Pramono Hadi Soeparlan. (2002), "*Pengaruh Kualitas Pemeriksaan pada Karikpa Jakarta Khusus Satu terhadap Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak*", Tesis Program Studi Ilmu Administrasi, Program Pascasarjana FISIP Universitas Indonesia.

Saleh Rosita. (2007), "*Analisis Proses Keberatan Dalam Upaya Pemenuhan Hak Wajib Pajak: Studi Kasus pada Kanwil DJP Jakarta Selatan*", Tesis Program Studi Magister Ilmu Hukum, Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Salip, Dr., M.Sc, Ak., Tendy Wato. (2006), "*Pengaruh Pemeriksaan Pajak terhadap Penerimaan Pajak Studi Kasus : di KPP Jakarta Kebon Jeruk*", Jurnal Keuangan Publik Vol. 4, No. 2, September 2006.

Suwarda. (2006), "*Analisis Penyelesaian Sengketa dari Perspektif Aspek Keadilan dan Asas Peradilan Murah*", Tesis Program Studi Magister Ilmu Hukum, Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Mulyodiwarno Nuryadi. (2002), "*Hak dan Kewajiban Para Pihak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*", Makalah pada Kongres IX Ikatan Akuntan Indonesia tanggal 25 September 2002.

#### **Peraturan Perundang-Undangan:**

Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar 1945.

\_\_\_\_\_, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

\_\_\_\_\_, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Tata Cara Ketentuan Umum Perpajakan dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-49/PJ./2009 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-28/PJ/2010 Tanggal 1 Maret 2010 tentang Prosedur Penanganan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dan Persiapan Menghadiri Persidangan Banding atau Gugatan di Pengadilan Pajak.

\_\_\_\_\_, Keputusan Ketua Pengadilan Pajak Nomor KEP-002/PP/2002 tanggal 12 Oktober 2002 tentang Tata Tertib Persidangan Pengadilan Pajak.

\_\_\_\_\_, Peraturan Ketua Pengadilan Pajak Nomor PER-001/PP/2010 tanggal 29 Januari 2010 tentang Tata Tertib Persidangan Pengadilan Pajak.

**Lainnya:**

[www.ustaxcourt.gov/](http://www.ustaxcourt.gov/), *United States Tax Court.*

[www.tcc-cci.gc.ca](http://www.tcc-cci.gc.ca), *Tax Court of Canada.*

[www.ortax.org/ortax](http://www.ortax.org/ortax), *Hasil Penelitian Indonesian Corruption Watch (ICW) yang Menyebutkan Persentase Kekalahan yang Dialami oleh Negara di Pengadilan Pajak Selama Periode Tahun 2002 s.d. 2009 Mencapai 70-80%.*

[www.detikfinance.com](http://www.detikfinance.com), *Gayus Banyak Tangani Kasus Pajak Perusahaan Besar.*

[www.setpp.depkeu.go.id](http://www.setpp.depkeu.go.id), *Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.*

Institut Studi Fiskal Fiska-Sena, *Pengadilan Pajak Memberikan Kepastian Hukum Dalam Sengketa Pajak*, Jakarta, Januari 2010.

Istiani Nisa, *Menelaah Keberadaan Pengadilan Pajak*, Jakarta, MaPPI-FHUI.

Masyarakat Transparansi Indonesia. (2010), “*Peta Masalah Pengadilan Pajak*”, Penelitian dalam Rangka Menyusun Naskah Akademik dan Advokasi Kebijakan dalam Rangka Memperbaiki Tata Kelola Pengadilan Pajak. (diunduh dari <http://www.transparansi.or.id/kajian/reformasi-perpajakan-mewujudkan-pengadilan-pajak-yang-berintegritas/>).

Pandangan Liberty, *Reformasi Perpajakan di Mata Seorang Profesor* (<http://www.pb-co.com/news>), 15 Maret 2004.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Wanseptia Nirwanda, S.E., M.M.  
Jabatan : Kasubdit Pengurangan dan Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP  
Tempat : Gedung Utama KPDJP, Lantai 18  
Hari / Tanggal : Selasa / 4 Oktober 2011

### **Bagaimana proses penerbitan Keputusan atas permohonan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak?**

Ada aturan yang namanya PER-52 Tahun 2010 tentang prosedur permohonan penyelesaian keberatan. Prosesnya Wajib Pajak mengajukan keberatan ke KPP, lalu oleh KPP dilihat apakah memenuhi formal atau tidak, kalau memenuhi formal akan dibalas, kalau tidak memenuhi juga akan dibalas, kemudian diteruskan ke unit yang mengerjakan, bisa ke Kantor Pusat bisa ke Kanwil. Unit yang mengerjakan akan memproses, yang pertama adalah meneliti formal kembali, yang kedua meminta data dan penjelasan kepada Wajib Pajak, kenapa anda dikoreksi, dari masing-masing item yang dikoreksi akan dimintakan, akan diminta juga pembahsan dengan Pemeriksa, kenapa dikoreksi, dan juga dimungkinkan meminta kepada pihak lain di luar itu, atau Ahlinya, dan sebagainya. Nah itu semua ditutup dengan Berita Acara. Kita bisa minta data ke Wajib Pajak sampai dua kali, bahkan bisa sampai minta tambahan yang ketiga, artinya jangan sampai kita memproses tanpa data yang ada. Tapi dengan waktu yang begitu banyak kita berikan, apapun yang nanti ada itulah yang kita proses yang akan didiskusikan di Tim, sampai nanti dikirimkan keputusan sementara yang bernama SPUH. Disana kita sampaikan, alasan kita begini-begini, hasil kita sementara begini-begini. Silakan Wajib Pajak menanggapi atau juga bisa hadir. Setelah ada SPUH, lalu Wajib Pajak hadir, perumusan itulah yang akan menjadi net dari Laporan Penelitian Keberatan yang akan menjadi dasar penerbitan SK Keberatan.

### **Apakah semua Keputusan atas permohonan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan?**

Pertanyaannya tentang prosedurnya kan? Artinya begini, kalau materi sangat tergantung kasus, kasuistis, kalau prosedur tadi cuma satu, prosedur harus dipenuhi semua itu. Yang wajib dipenuhi adalah SPUH karena itu diatur dalam undang-undang. Yang tadi memanggil pihak lain itu dapat kita lakukan. Kan ada kalanya kita tidak perlu memanggil, contoh mungkin kasusnya masalah aturan, misalnya ada aturan yang tidak relevan. Itu mungkin bisa saja tidak kita panggil, atau mungkin kita sudah bisa tahu itu sehingga bisa mengkomunikasikannya dengan PP1. Kalau pertanyaannya prosedur, semua itu harus, kalau tidak itu bisa *dichallenge* oleh Wajib Pajak di Pasal 23 yaitu mengenai penerbitan. Kalau materi, kasus per kasus. Jadi materi itu yang mengerjakan adalah penelitian keberatan adalah teman-teman yang kita anggap sudah mampu. Itupun kita beri kemampuan pada teman-teman itu dengan cara *in-house-training*, dan kalau ada yang ragu tentang aturan maka kita harus diskusi dengan teman-teman dari PP1, PP2, termasuk juga dengan teman-teman dari P2, atau dengan siapapun yang kita anggap mampu. Peneliti yang menyelesaikan proses keberatan harus melakukan seluruh prosedur yang telah ditentukan sehingga Keputusan yang dihasilkan dapat sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Jadi dua hal itu, kalau prosedur harus, materi juga harus, dan itu semua kita harus memutuskan berdasarkan undang-undang dan peraturan perpajakan yang berlaku.

**Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Yang perlu dicatat dalam proses penyelesaian keberatan, posisi dan peran Peneliti dalam menyelesaikan proses keberatan adalah sebagai hakim administratif atau hakim doleansi sehingga dalam rangka memutuskan harus sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan fakta. Contoh konkret. Faktur Pajak oleh Pemeriksa dikatakan fiktif karena yang tanda tangan tidak ada, tidak sesuai dengan Pasal 13 ayat (5) UU PPN. Padahal secara materi dikatakan itu sudah ada, tetapi secara undang-undang dia cacat tidak memenuhi Pasal 13 ayat (5) tadi. Itu kita tidak bisa *menjudge* bahwa itu boleh. Maksud saya bahwa kita administrasi ya benar-benar berdasarkan administrasi.

Peneliti tidak akan bisa mengabulkan permohonan keberatan Wajib Pajak atas kasus tersebut karena secara administratif sesuai Pasal 13 ayat (5) UU PPN Faktur Pajak tersebut dianggap cacat sehingga tidak dapat dikreditkan. Kalau berdasarkan undang-undang itu bahwa dia cacat maka kita katakan cacat, atau nanti ada bukti-bukti yang agak lemah atau sebagainya. Itu justifikasi kita bahwa sepanjang dia memenuhi aturan, memenuhi apa yang diatur mulai dari peraturan yang tertinggi sampai yang terendah. Kalau pertanyaannya apakah sudah memenuhi unsur keadilan saya susah menjawab itu karena contoh tadi mungkin tidak ada dari satu sisi tetapi dari sisi kita juga tidak akan berani. Peneliti mempunyai keterbatasan untuk harus selalu mengikuti ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Kalau saya melakukan menerima itu, itu akan menjadi persoalan tersendiri. Saya akan melanggar undang-undang yang dibuat sendiri, ya kan? Termasuk Pasal 26A ayat (4), itu juga kita akan uji, yang paling sempurna kalau Pemeriksa memintanya detail dan tanda terimanya juga detail, apa yang akan kita bahas adalah apa yang diterima oleh Pemeriksa. Kalau ada data yang sudah diminta tetapi tidak diberikan, kalau kita menguji itu lagi maka kita akan melanggar Undang-undang sendiri. Kenapa aturan itu dibuat seperti itu, filosofinya kan panjang, agar waktu pemeriksaan itu Wajib Pajak berbukalah semuanya kepada Pemeriksa sehingga keputusan Pemeriksa itu lebih adil dari awal, bukan tengah-tengah, jadi itulah harapan kita sebetulnya sehingga apapun itu yang diputus dengan data yang sebegitu banyak, semakin banyak data yang dilihat keputusannya semakin adil dibanding dengan data yang sedikit. Itu harapannya. Tetapi fakta menyatakan lain. Banyak Wajib Pajak yang tidak memberikan pada saat pemeriksaan karena nanti mungkin bisa ditanya di Pengadilan, Putusan Pengadilan juga banyak masih melihat data yang ada. Itulah yang teman-teman lakukan uji bukti dan sebagainya. Teman-teman siapa yang berani, kan Pasal 26A ayat (4) yang buat orang pajak masak kita akan melanggar.

**Apakah ada solusi terhadap hal tersebut, ketika tadi dikatakan petugas pajak tidak akan berani melanggar ketentuan demi azas keadilan, sementara di Pengadilan Pajak lebih mengutamakan aspek keadilan?**

Solusi nanti ada di peraturan. Hasil evaluasi banding akan ditransformasikan ke dalam peraturan. Karena nggak mungkin teman-teman akan melakukan itu tanpa

ada perubahan peraturan. Putusan Pengadilan untuk hukum kita tidak menganut azas yurisprudensi. Kasusnya sama kemudian dimenangkan, nggak bisa, teman-teman Pemeriksa tidak akan ada yang berani. Jadi nanti teman-teman peraturanlah yang akan menimbang kembali apakah masukan dari DKB akan menjadi manfaat atau mudaratnya.

**Apa saja faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya Keputusan Keberatan yang diajukan banding oleh Wajib Pajak dimenangkan oleh Wajib Pajak di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Pertanyaan itu paling pas ditanyakan ke evaluasi banding. Akan ketahuan kalahnya yang dominan dimana. Apakah di 26A ayat (4) tadi yang Wajib Pajak tidak memberikan data pada saat pemeriksaan, tidak memberikan juga pada saat keberatan, tiba-tiba muncul di Pengadilan. Teman-teman tidak punya kekuatan apa-apa hanya uji bukti, uji bukti kan hanya dilihat saja kan? Itu yang saya bilang, kalau di Pemeriksa bukti itu diuji, di keberatan juga diuji, kalau uji bukti di Pengadilan kan cuma melihat saja, walaupun teman-teman berpendapat bukti itu seperti apa. Jadi memang lebih tepatnya pertanyaan itu diajukan ke bagian evaluasi banding. Kalau ditanya ke saya maka saya hanya bisa mereka-reka.

**Berdasarkan hasil wawancara dengan subdit evaluasi, salah satu faktor yang menyebabkan banyaknya Keputusan Keberatan yang diajukan banding oleh Wajib Pajak dimenangkan oleh Wajib Pajak di Pengadilan Pajak adalah adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat pemeriksaan atau keberatan namun berlanjut ke Pengadilan. Bagaimana tanggapan Bapak?**

Kalau ada yang seperti itu, hasil evaluasi bisa masuk ke Direktorat Keberatan sendiri bisa juga masuk ke Direktorat Pemeriksaan. Itulah nanti yang akan memperbaiki hasil kita. Cuma itu kan masih gelondongan, yang bagaimana sih yang dimaksud itu agar itu harus masuk ke PKB seluruh Indonesia. Contoh mungkin yang lewat waktu 12 bulan. Kalau pada waktu pemeriksaan dia tidak pernah komplain lewat waktu dianggap tidak lewat waktu. Di keberatan tidak ada proses itu juga, beda dengan Pengadilan yang diuji mulai dari SKP. Sepanjang

Wajib Pajak tidak ngomong dalam surat keberatannya, teman-teman hampir pasti tidak akan menguji itu. Tetapi apakah teman-teman boleh menguji? Boleh. Apakah nanti prosedur kita akan diperpanjang dengan menguji itu maka nanti akan kita lihat. Kalau memang faktor itu akan menjadi dominan di Pengadilan. Di Pengadilan dia ngomong, Pak ini lewat waktu, langsung diuji dan langsung Putus. Keberatan langsung disalahkan? Tanya dulu Pak, tidak bisa serta merta menyalahkan keberatan karena tidak memutuskan. Surat Wajib Pajak lihat, kalo surat Wajib Pajak mengatakan Pak ini lewat waktu, alasan yang pertama, alasan kedua masalah materi dia ngomong. Teman-teman tidak meng*counter* lewat waktunya, tidak menguji penilaian SKP nya, maka salah. Tetapi kalau Wajib Pajak tidak mengatakan lewat waktu dalam surat keberatannya, tidak bisa disalahkan, karena tidak bisa menguji. Tetapi bolehkan teman-teman menguji? Boleh. Cuma ada yang wajib ada yang tidak wajib. Yang wajib di*counter* adalah yang tertulis di surat keberatannya. Bagaimana saya tiba-tiba tahu kalau itu lebih dari 12 bulan. Keberatan mengerjakan sesuai aturan yang berlaku. Konsultan datang ke saya komplain, saya hanya menjawab, Pak saya sangat menghargai pendapat Bapak, kalau Bapak ngobrol dengan Wanseptra Nirwanda sebagai pribadi saya sepakat karena saya tidak perlu dasar macam-macam, dasar apa yang Bapak sampaikan, saya nalar, saya sependapat. Tetapi begitu Bapak tanya sebagai Kabid atau Kasubdit saya akan lihat rel saya. Rel saya apa? Undang-undang, KMK, PP, dan sebagainya. Begitu saya lewat rel itu, nggak berani Pak karena keberatan itu sebenarnya hanya dua yang diuji, satu fakta, yang kedua aturan. Aturan itu yang paling tinggi Undang-undang, kalau sudah melanggar Undang-undang sudah tidak bisa lagi. Kalau masih perdebatan di KMK saja, kita masih bisa bilang kalau tafsir kita adalah Undang-undang. Tetapi kalau perdebatan sudah di Undang-undang mau bagaimana lagi. Keberatan hanya Hakim Administrasi. Kalau sudah benar menurut Undang-undang ya sudah. Kalau salah ya kita salahkan.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Prasetijo, S.H., M.H.  
Jabatan : Kepala Seksi Evaluasi Banding, Gugatan, dan Peninjauan Kembali Direktorat Keberatan dan Banding KPDJP  
Tempat : Gedung Utama KPDJP, Lantai 19  
Hari / Tanggal : Senin / 19 September 2011

**Untuk periode Tahun 2010 dan 2011, apakah jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan permohonan banding Wajib Pajak masih lebih banyak dari yang mengalahkan sebagaimana terjadi pada periode Tahun 2008 dan 2009 (peneliti akan menunjukkan data perbandingan sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus periode Tahun 2008 dan 2009)?**

Untuk periode Tahun 2010, jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang diterima Direktorat Keberatan dan Banding sebanyak 2.806 Putusan, terdiri dari Putusan Banding sebanyak 2.124 Putusan dan Putusan Gugatan sebanyak 682 Putusan. Dari jumlah tersebut, Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan permohonan banding Wajib Pajak masih lebih banyak dari yang mengalahkan. Sementara untuk periode Tahun 2011 yaitu sampai dengan 15 September 2011, jumlah Putusan Pengadilan Pajak yang diterima Direktorat Keberatan dan Banding sebanyak 2.178 Putusan, terdiri dari Putusan Banding sebanyak 1.659 Putusan dan Putusan Gugatan sebanyak 519 Putusan. Dari jumlah tersebut, Putusan Pengadilan Pajak yang mengalahkan permohonan banding Wajib Pajak lebih banyak dari yang memenangkan.

**Apakah putusan yang dikeluarkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi pihak Direktorat Jenderal Pajak?**

Untuk menjawab apakah Putusan yang dikeluarkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum

pajak bagi DJP, hal pertama yang ingin disampaikan adalah adanya dua unsur dari pertanyaan yang sangat mendasar yaitu unsur keadilan yaitu sesuatu yang bersifat abstrak dan kepastian hukum. Kedua unsur itu jika disandingkan seolah menjadi satu kesatuan yang tidak terpisahkan dan harus ada dalam setiap Putusan Pengadilan Pajak. Mengapa disebut seolah, karena dalam beberapa Putusan bisa saja kita temukan ada Putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan Wajib Pajak hanya dengan mempertimbangkan demi keadilan, padahal secara aturan atas sengketa tersebut hukum pajak telah secara tegas mengatur sehingga kalau yang kita kejar kepastian hukum maka berdasarkan ketentuan perundangan yang berlaku sebenarnya koreksi Fiskus sudah tepat dan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku sehingga seharusnya Fiskus dimenangkan. Namun demikian pertanyaan yang menyandingkan keadilan dan kepastian hukum tersebut juga tidak bisa disalahkan karena ada yang berpendapat bahwa keadilan dalam hukum pajak ada pada kepastian hukum itu sendiri. Kenapa itu bisa terjadi? Karena salah satu azas yang harus dipegang teguh dalam membuat ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah azas keadilan baik secara horisontal maupun vertikal. Dengan demikian Majelis Hakim yang memutus sengketa sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku, maka menurut pendapat itu akan didapatkan keadilan sebagaimana yang sudah dipertimbangkan dalam proses pembuatan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan oleh pembuatnya. Nah, yang kedua sekarang menjawab pertanyaan inti, apakah sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi DJP? Tolak ukurnya dapat kita lihat dari apakah pihak DJP mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak yang sudah berkekuatan hukum tetap tersebut ke Mahkamah Agung atau tidak? Dari data yang ada dapat dilihat bahwa pihak DJP banyak mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung, dalam arti lain kitapun menuntut keadilan.

**Apakah yang dimaksud dengan proses evaluasi terhadap Putusan Pengadilan Pajak?**

Atas Putusan Pengadilan Pajak yang kita terima kita lakukan evaluasi, yaitu suatu kegiatan untuk melakukan penilaian secara menyeluruh atas objek sengketa mulai dari awal pemeriksaan sampai timbulnya sengketa oleh Pengadilan Pajak.

**Bagaimana proses evaluasi yang dilakukan terhadap Putusan Pengadilan Pajak dan apa *output*-nya?**

Prosedur dan outputnya dapat dilihat dari materi OJT.

**Apakah terhadap semua Putusan Pengadilan Pajak, baik yang memenangkan pihak Direktorat Jenderal Pajak ataupun sebaliknya dilakukan evaluasi?**

Terhadap semua Putusan Pengadilan Pajak, kita lakukan evaluasi kecuali untuk Putusan yang amarnya Tidak Dapat Dipertimbangkan.

**Faktor-faktor apa saja yang dievaluasi atas suatu Putusan Pengadilan Pajak?**

Faktor-faktor yang dinilai diantaranya adalah faktor formil dan materil. Untuk lebih jelasnya lihat materi OJT.

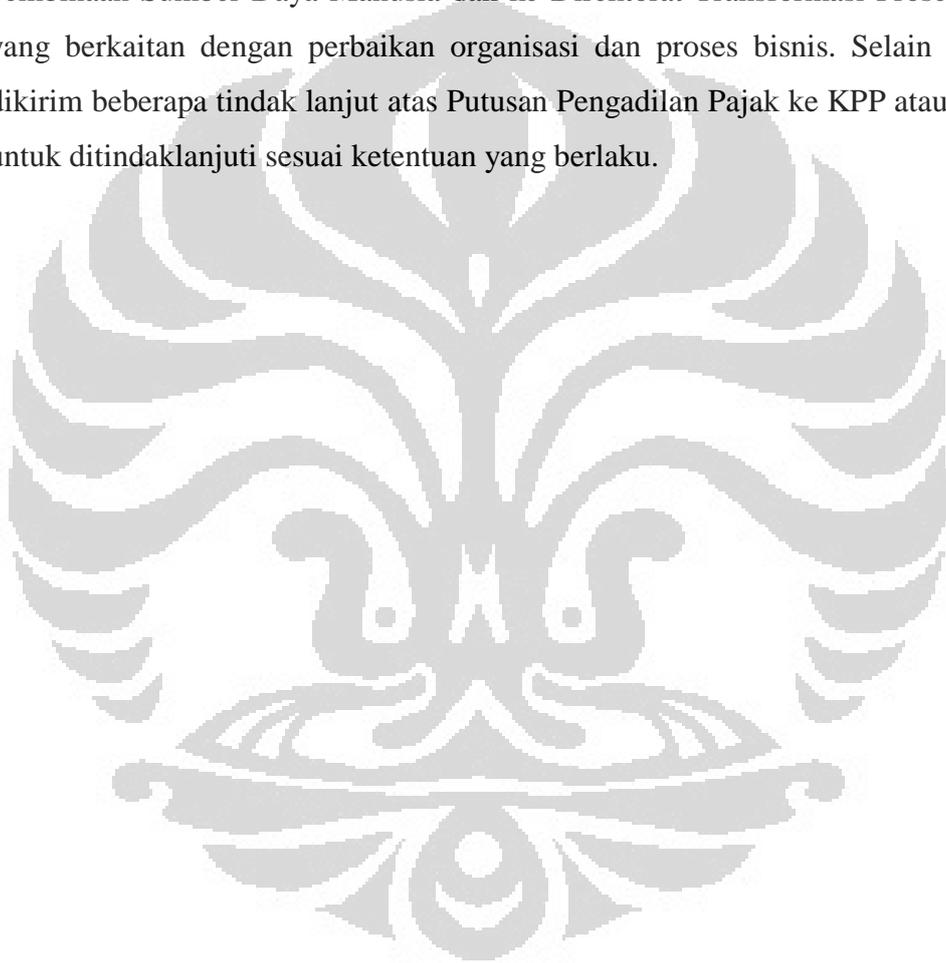
**Apa saja faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Beberapa faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak diantaranya adalah:

- a. Data-data yang berkaitan dengan materi sengketa baru diberikan oleh Wajib Pajak di Persidangan dan dipertimbangkan oleh Majelis Hakim;
- b. Adanya perbedaan penafsiran antara DJP dengan Majelis Hakim Pengadilan Pajak;
- c. Adanya materi sengketa yang sebenarnya sudah dapat diselesaikan di tingkat pemeriksaan atau keberatan namun berlanjut ke Pengadilan.

**Apa saja upaya-upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak yang dimenangkan di Pengadilan Pajak diantaranya adalah pengiriman hasil evaluasi ke Direktorat terkait misalnya ke Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan yang didukung oleh bukti yang kuat, ke Direktorat Peraturan Perpajakan untuk memberikan masukan guna perbaikan berkaitan dengan ketentuan yang sering menimbulkan sengketa di lapangan, ke Direktorat Kepatuhan Internal & Transformasi Sumber Daya Aparatur untuk pembinaan Sumber Daya Manusia dan ke Direktorat Transformasi Proses Bisnis yang berkaitan dengan perbaikan organisasi dan proses bisnis. Selain itu juga dikirim beberapa tindak lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak ke KPP atau Kanwil untuk ditindaklanjuti sesuai ketentuan yang berlaku.



## **TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN**

Nama Informan : P.S  
Jabatan : Penelaah Keberatan KPDJP  
Tempat : Gedung Utama KPDJP, Lantai 18  
Hari / Tanggal : Kamis / 29 September 2011

### **Bagaimana proses penelitian keberatan atas permohonan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak?**

Sesuai dengan SOP dan tata cara yang telah diatur dalam ketentuan-ketentuan mengenai penelitian keberatan. Dalam proses penelitian keberatan, Peneliti akan melakukan hal-hal sebagai berikut:

1. Dalam rangka memperoleh gambaran mengenai koreksi Pemeriksa, Peneliti akan mempelajari Surat Ketetapan Pajak (SKP), Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), dan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP).
2. Dalam rangka memastikan sengketa yang diajukan keberatan, Peneliti akan mempelajari isi surat keberatan Wajib Pajak sehingga dapat menentukan titik kritis pokok sengketa keberatan apakah sengketa yuridis atau sengketa pembuktian.
3. Dalam rangka pembuktian, Peneliti akan meminta penjelasan dan pembuktian kepada Wajib Pajak, Pemeriksa, pihak ketiga dengan memperhatikan keterkaitan data yang diminta dengan pokok sengketa.
4. Dalam rangka penyelesaian, Peneliti akan meneliti dan membuktikan keberatan Wajib Pajak baik masalah yuridis dan pembuktiannya untuk selanjutnya membuat dan menyampaikan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir (SPUH) dan memberikan penjelasan hasil penelitian keberatan, serta pada akhirnya membuat Laporan Penelitian Keberatan dan Surat Keputusan.

### **Apakah semua Keputusan atas permohonan keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan?**

Kalau ditanyakan ke saya tentu jawabannya sudah memenuhi. Dalam memproses sebuah keputusan atas permohonan keberatan, saya akan selalu berada dalam koridor ketentuan perpajakan dari yang tertinggi sampai terendah. Apabila bukti-bukti berupa dokumen yang disampaikan oleh Wajib Pajak dalam proses penelitian keberatan tidak dapat memperkuat atau mendukung apa yang Wajib Pajak sampaikan dalam alasan permohonan keberatan dalam rangka menyanggah koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa maka saya akan menolak permohonan keberatan serta mempertahankan koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa. Dalam hal sengketa yuridis, saya akan melakukan penelaahan dan pengkajian terkait ketentuan perpajakan yang disengketakan, apabila berdasarkan hasil penelaahan dan pengkajian tersebut saya merasa bahwa koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa telah sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku maka permohonan keberatan Wajib Pajak akan ditolak. Dalam melakukan proses penelitian, saya akan mengikuti seluruh ketentuan yuridis perpajakan dari yang tertinggi sampai yang terendah termasuk Surat Edaran dan Surat Penegasan. Kalau tidak melaksanakannya maka saya akan dianggap lalai dan tidak cakap sehingga bisa mendapatkan hukuman. Bahwa di dalam situasi yang terdapat ketentuan yang multi tafsir maka saya akan mengambil sikap yang mana yang menguatkan koreksi Pemeriksa.

**Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Agak sulit untuk menjawab pertanyaan tersebut karena faktanya masih banyak keputusan keberatan yang diajukan banding oleh Wajib Pajak yang artinya adalah Wajib Pajak masih merasa bahwa keputusan keberatan tidak adil buat mereka. Terkesan memang sepertinya petugas Penelaah Keberatan ingin mencari aman dengan menolak saja permohonan keberatan dan mempertahankan hasil pemeriksaan. Adalah hal yang lebih sulit untuk membatalkan suatu produk ketetapan pajak yang didalamnya sudah terdapat sejumlah pajak yang masih harus dibayar, dibandingkan dengan menetapkan sejumlah pajak yang masih harus dibayar di dalam suatu produk ketetapan pajak. Beban untuk membatalkan suatu

produk ketapan pajak menjadi bertambah besar dengan adanya suatu kesan yang timbul apabila hal tersebut dilakukan. Masih banyak pihak yang cenderung berpikiran bahwa telah terjadi “sesuatu” di balik pembatalan surat ketetapan pajak tersebut, apalagi jika jumlah surat ketetapan pajak tersebut sangat besar. Jadi untuk menjawab apakah keputusan keberatan sudah adil bagi Wajib Pajak ya dengan melihat hasil Putusan Pengadilan Pajak atas keputusan keberatan tersebut apabila memang diajukan banding oleh Wajib Pajak.

**Apa saja faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya Keputusan Keberatan yang diajukan banding oleh Wajib Pajak dimenangkan oleh Wajib Pajak di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Masih banyak aturan dan ketentuan yang tumpang tindih dan multi tafsir sehingga membuat petugas kesulitan untuk menerapkannya. Kadang di Undang-undang mengatur seperti ini, tetapi di aturan pelaksanaannya mengatur lain. Tetapi apapun itu saya wajib untuk melaksanakan ketentuan dari yang tertinggi sampai yang terendah tanpa terkecuali. Masalah pembuktian juga menjadi kendala. Tidak dapat dipungkiri, *loading* kerjaan yang cukup banyak juga mempengaruhi kualitas saya menilai bukti-bukti dokumen yang disampaikan oleh Wajib Pajak, tetapi kadang Wajib Pajak juga sering tidak kooperatif dalam memberikan bukti-bukti, suka hanya memberikan *sample* saja. Ya tentunya saya hanya memeriksa dan menilai bukti-bukti yang diberikan kepada saya saja pada saat proses keberatan yang mana dengan adanya ketentuan UU baru dibatasi kembali hanya data yang diserahkan pada saat proses pemeriksaan saja.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Ir. Serirama Butar Butar, S.E., S.H., M.Si.  
Jabatan : Hakim Ketua Pengadilan Pajak  
Tempat : Pengadilan Pajak - Gedung Sutikno Slamet, Lt. 10  
Hari / Tanggal : Senin / 28 Nopember 2011

### **Bagaimana tingkat independensi dan keahlian/kecakapan/kompetensi para Majelis Hakim di Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa banding perpajakan?**

Ya sangat independendan kompeten. Kompetensi sesuai dengan Undang-undangnya sendiri yaitu melakukan Pasal 31 Undang-Undang Pengadilan Pajak.

### **Bagaimana mekanisme pengawasan para Majelis Hakim di Pengadilan Pajak?**

Ketua itu mengawasi sesuai dengan Undang-undang juga mengawasi Hakim di bawahnya. Ketua melakukan pengawasan dan pembinaan terhadap Hakim.

### **Bagaimana proses Majelis Hakim mengambil Putusan atas suatu sengketa banding perpajakan?**

Melalui musyawarah. Sesuai dengan Undang-undang juga bahwa putusan diambil berdasarkan musyawarah. Ketika sidang dikatakan cukup kemudian dibahas di Majelis lalu diambil sebuah putusan berdasarkan musyawarah dimana dalam musyawarah itu dimungkinkan untuk tidak tiga-tiganya mempunyai pendapat yang sama karena putusan itu diambil dasarnya adalah Pasal 78 yaitu berdasarkan hasil pembuktian, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan dan keyakinan Hakim. Bisa terjadi bahwa setiap Hakim itu tidak mempunyai keyakinan yang sama. Terus menyingkapi suatu bukti belum tentu juga sama sehingga dimungkinkan bahwa putusan itu diambil berdasarkan suara terbanyak. Di dalam amar, pendapat Hakim yang berbeda dicatat, bagaimana yang mempunyai pendapat yang lain. Ini kan kemungkinannya tiga-tiga sama atau satu berbeda atau dua sama, jadi hasilnya dua satu.

**Apa faktor-faktor yang digunakan Majelis Hakim dalam memutus sengketa banding perpajakan khususnya mengenai putusan yang mengabulkan/memenangkan permohonan banding Wajib Pajak?**

Sama, tetap yang tiga ini yaitu pembuktian, peraturan, dan keyakinan. Bukti-bukti yang disampaikan Pemohon menguatkan permohonan banding Pemohon, dasar hukum yang dipakai Terbanding dalam mengoreksi itu sudah benar atau tidak, pasal mana. Kalau menganggap ada hubungan istimewa atau tidak dan dikoreksi sesuai Pasal 18 ayat (3), mana hubungan istimewanya, harus terbukti dulu, ternyata ada, maka benarlah dia, ternyata nggak ada ya nggak ada. Sama dengan SKPKBT, novumnya mana, kalau nggak ada maka koreksimu nggak benar Pasal 15. Terus kalau pembuktian itu bisa saja buktinya itu dulu nggak diberikan, sekarang diberikan, bagaimana Hakim menyingkapi bukti itu. Apakah itu bukti yang sudah ada dari dulu atau bukti yang baru ada sekarang, atau memang ada dulu namun tidak sempat diberikan karena kadang-kadang permintaan dari Terbanding itu tidak wajar sehingga tidak sempat dilihat, sekarang diperlihatkan, bagaimana kita menyingkapi itu. Itu kan yang sering terjadi, daripada langsung dikabulkan oleh Terbanding karena belum sempat melihat dan sudah ketemu 12 bulan, tidak sempat karena banyaknya berapa dus, ya pertama kali ditolak dulu karena tidak sempat melihat buktinya. Bukti-bukti itu akan dinilai lagi oleh Hakim disini. Kalau dalam persidangan Terbanding mengatakan tidak dapat meyakini bukti-bukti, yang meyakini bukti itu sebenarnya Hakim bukan Terbanding. Keyakinan Hakim adalah terkait dengan keyakinan terhadap aturan dan bukti. Bisa saja silap, bisa saja dulu tidak dimaterai, memang tidak sama sekali, tahu-tahu karena mau maju kesini seharusnya kan dimaterainya dulu, tahu-tahu sekarang sudah terlihat. Padahal pada masa itu materai misalnya seharga 1000 tau-tau materainya 6000. Bagaimana kita menilai itu. Misalnya kalian meriksa Tahun 2000, dulu nggak ada surat kuasa, surat kuasa masih mulus-mulus amat, benar atau nggak seperti apa. Itu semua berdasarkan keyakinan Hakim bisa dipakai atau tidak. Performa para pihak dalam menyampaikan materi sengketa tidak terlalu berpengaruh terhadap keyakinan Hakim karena bisa saja tidak pandai Terbanding menyampaikan, tetapi bukti di LHP, KKP, penelitian keberatan sudah jelas. Karena kita tidak menilai seperti pidana, kalau pidana sikap Terdakwa bisa

mempengaruhi Hakim makanya selalu pertimbangan mereka bersikap baik dalam persidangan, yang dinilai di sana adalah pribadi, kalau di sini bukan. Jadi tidak pandaipun mengungkapkan sepanjang ini semua bisa dibaca maksudnya ini maka tidak berpegaruh kepada keyakinan Hakim.

**Apakah putusan yang dikeluarkan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak?**

Kalau kita ditanya pasti kita bilang iya lah. Tetapi itu menjadi iya yang sebenarnya nanti kalau sudah tidak PK. Tetapi nanti kalau di kemudian hari berdasarkan PK di Mahkamah Agung menjadi tidak benar itu baru kemudian. Tetapi sepanjang dia tidak PK maka dianggap sudah benar. Kita tentu akan mengatakan ya kalau kita yang ditanya tetapi kalau kemudian Mahkamah Agung kemudian yang ditanya ya lain lagi. Tidak mungkin kita mengeluarkan yang tidak benar, tetapi kan itu tadi ya menurut kita. Makanya Hakim mahkotanya adalah putusan, tidak bisa dikatakan salah atau tidak. Kalau menurut saya ya seperti itu. Karena berdasarkan keyakinan saya ya seperti itu. Di situlah kemandiriannya, independensinya. Antara Majelis satu dengan yang lainnya dapat terjadi putusan yang berbeda karena tidak ada atau jarang suatu kasus yang sama dan sebangun. Terus bisa saja kasusnya itu hampir sama tetapi dalam pembuktian berbeda. Pemohon Banding dan Terbanding memberikan argumentasi yang berbeda dengan yang satu walaupun kasusnya sama. Makanya tidak boleh dikatakan lalu Majelis dimana yurisprudensi itu. Bisa dipakai sebagai yurisprudensi jika memang bisa diyakini kasusnya sama dan sebangun. Tetapi sampai sekarang Indonesia belum menganut paham yurisprudensi. Sering Terbanding bilang di Majelis ini putusannya seperti ini, sudah anda bisa pastikan bahwa sudah sama persis, bukti yang disampaikan Pemohon Bandingnya saja berbeda. Terbandingnya boleh saja sama tetapi bukti yang bisa disampaikan itu belum tentu sama. Ada jaminan nggak bukti yang disampaikan sama. Jadi di dalam sengketa tidak sama persis, jadi Majelis berkesimpulan berbeda. Jangankan beda Majelis, di Majelis yang sama saja untuk sengketa yang beda Tahun bisa berbeda. Kalau masalah yuridis antara Majelis agak seragam, bagaimana kita menyepakati KEP ini atau peraturan ini, maksudnya apa, itu agak bisa sama. Aplikasinya di lapangan oleh para pihak yang bisa berbeda. Kita sama-sama sependapat bahwa kalau ada hubungan

istimewa itu bisa dikoreksi tetapi dalam menerapkan ini teknisnya bisa berbeda. Ada yang sama-sama pandangan, tetapi di sisi lain dasar kamu menyatakan harga menjadi 150 itu apa, *benchmarknya* apa, tidak 100 tetapi 150, kok bukan 200 bukan 300. Kan harus ada dasarnya, misalnya produksi sejenis misalnya sekian, tetapi omsetnya sama tidak, sama nggak harga 1 tipe-ex dengan 1 kotak tipe-ex. Kalau mau membandingkan itu kalau mau mengatakan tidak wajar, apa itu, bukan seenaknya bilang nggak wajar. Dasarnya sudah benar untuk mengoreksi yaitu adanya hubungan istimewa tetapi kalau pengambilan argumentasimu mengatakan harga 150 tadi tidak jelas ya tidak jadinya. Terbanding tidak dapat menunjukkan dasar koreksinya, walaupun secara pintu masuknya sudah benar, tetapi secara substansi dia menjadi tidak bisa dipertahankan. Itu berarti arogansi. Bukannya ada kamu tunjukkan untuk usaha yang segini yang kira-kira sama dan sebangun, minimal *benchmarknya*. Makanya jangan sembarangan menggunakan Pasal 18 ayat (3).

**Apa saja faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Mungkin bahasanya jangan begitu, masih banyak terdapat koreksi, gitu saja. Sebenarnya kan pajak itu kewajiban ke negara dan negara mempunyai hak untuk memungut dan pajak itu diatur dengan Undang-undang. Wajib Pajak harus membayar di satu sisi ini berhak memungut. Tetapi memungut itu bukan sewenang-wenang, harus sesuai. Ternyata artinya bahwa masih ada pemungutan yang dilakukan tidak sesuai. Hal ini tergambar dari masih banyaknya ketetapan yang masih dikoreksi di Pengadilan Pajak. Belum tentu sebenarnya semua ketetapan yang dikeluarkan DJP itu lemah. Itu kan dihitung dari berapa yang keberatan, berapa sebenarnya produksi ketetapan. Jadi kesimpulannya sebenarnya dari seluruh ketetapan, berapa yang keberatan, berapa yang dibanding. Jadi sebenarnya bisa saja DJP itu sudah baik. Faktor-faktor yang menyebabkan ketetapan pajak dikoreksi di Pengadilan Pajak bisa terjadi pertama karena pengetahuan Wajib Pajak dan Fiskus belum memadai. Kalau pengetahuan Wajib Pajak sudah memadai walaupun diperiksa pasti terbitnya SKPN karena sudah cocok. Terus penerapan Undang-undang. Terus ya itu tadi profesionalisme dari

Pemeriksa, seperti misalnya koreksi Pasal 18 yang tidak profesional. Nggak ngerti dia menggunakannya. Kalau dia pakai ini maka dia harus menggunakan perbandingan. Terus misalnya Pasal 26, dia ga ngerti COD, nggak ngerti juga BO. Jadi salah penerapan Undang-undang, tingkat pengetahuan Wajib Pajak dan Fiskus, lalu tersedianya data pendukung.

**Apa upaya-upaya yang seharusnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Penyuluhan pasti harus ditingkatkan, kalau masyarakat itu masih belum paham, apa itu sebab, kan penyuluhan masih kurang. Seperti di negara Jepang, sejak SD pengetahuan pajak sudah dibelajarkan. Sosialisasi peraturan. Itu dari segi yang bersengketa yaitu antara masyarakat dengan pemerintah. Tingkatkan kepatuhan Wajib Pajak dengan cara sosialisasi. Pelayanan juga ditingkatkan sehingga dapat menunjang Wajib Pajak menjadi patuh. Profesionalisme dari petugas. Pengetahuan tentang perundang-undangan yang berlaku supaya menghindari sengketa karena sengketa yang terjadi sekarang tidaklah sama dengan sengketa dalam perundang-undangan. Seharusnya kalau sengketa antara A dengan B yang menyelesaikan seharusnya C. Tetapi sekarang apa, sengketa WP dengan DJP yang menyelesaikan DJP, tidak memenuhi ketentuan umum azas perundang-undangan peradilan. Tetapi di Undang-undang administrasi, ini dimungkinkan. Tetapi namanya peradilan semu yang memang seharusnya orang-orang di sini setengah independen karena orang luar tidak mengerti pajak jadi memang harus orang pajak. Aturan DJP juga harus diperbaiki, jangan multitafsir. Membuat peraturan yang jelas dan mudah diketahui oleh orang sehingga tidak terdapat multitafsir. Peraturan harus berkembang mengikuti perubahan atau perkembangan. Dari segi SDMnya harus ditingkatkan profesionalismenya. Dari segi peraturan menghindari *loop hole* menghindari *grey area*. Dari segi Wajib Pajak meningkatkan kepatuhan dengan sosialisasi.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Ali Kadir, S.H., M.Sc.  
Jabatan : Partner Prime Consulting Tax and Financial  
Consultants  
Tempat : Rumah Kediaman, Kampung Ambon, Rawamangun  
Hari / Tanggal : Rabu / 2 Nopember 2011

### **Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Menurut saya selama keberatan itu masih diintervensi orang dari luar maka unsur kepastian dan keadilan itu akan kurang. Orang dari luar, BPKP, Itjen, gitu lho yah, itu yang nggak ngerti seluk beluk permasalahannya yang ada di dalam. Jadi kalau saya lihat ini kan pekerjaan profesional, orang dididik mulai dari STAN terus mengikuti pendidikan-pendidikan terus lagi bermacam-macam penataran 10 tahun, 15 tahun, datang orang dari Itjen atau dari BPKP atau BPK baru masuk dari UGM, baru masuk dari mana, langsung melakukan analisis terhadap keberatan. Yang ini salah yang itu salah, menurut pikiran mereka. Jadi ada perbedaan antara profesionalisme di keberatan dan profesionalisme di mereka. Ya saya mengatakan profesionalisme karena mereka itu tidak hanya memeriksa keberatan tetapi memeriksa macam-macam, memeriksa anggaran, pertambangan, bank, dan sebagainya. Sedangkan di pajak ini profesionalismenya khusus mengenai soal pajak. Oleh karena itu selama mereka itu diintervensi, saya nggak yakin kalau di keberatan itu akan adil terutama menegakkan peraturan. Yang kedua adalah bahwa sebenarnya DJP itu kalau dilihat Undang-undangnya tidak satupun ada mengatakan kewenangan untuk mencapai target. Saya tidak pernah lihat satu pasalpun dalam Undang-undang pajak untuk mencari target. Target itu datangnya dari luar Undang-undang pajak yaitu dari DPR dan Departemen Keuangan. Sedangkan di pajak ini mau tidak mau selama Undang-undangnya tidak berubah harus diterapkan dengan cara itu. Nah bagaimana, industrinya nggak jalan yang

ada hanya perdagangan, lalu bertahun-tahun DJP itu dibebani target sedangkan pertumbuhan ekonomi dari industri itu tidak ada. Jadi gimana caranya orang di keberatan ini kalau ditarget begitu, ya sudah barang tentu ya dengan hati yang berat dan tutup mata ya tolak. Intervensi itu menyebabkan ketakutan dari petugas karena mereka dengan gaji yang sekarang ini sudah cukup besar sudah tentu akan memperhitungkan anak bini daripada saya macam-macam nyari kerja di luar susah, ya sejinipun sudah lumayanlah, ya tutup mata jadinya.

**Proses penelitian keberatan itu sifatnya Hakim Doleansi atau Hakim Administrasi sehingga harus melihat dan melaksanakan seluruh ketentuan perpajakan secara rigid dalam menerapkan prinsip keadilan, berbeda dengan Pengadilan Pajak, bagaimana pendapat Bapak?**

Menurut saya pandangan seperti itu tidak benar. Hakim di Pengadilan Pajak dan Hakim di keberatan itu sama saja. Artinya dalam memutus suatu perkara dia itu harus adil. Tetapi keadilan itu sendiri tanda petik ya, kalau keadilannya itu dia menciptakan Undang-undang "*judge made law*" itu hanya di Pengadilan, dia nggak boleh. Tetapi kalau melihat aturannya kaya begini di depan mata ya dia harus berlaku adil karena pajak itu kan pertama di Undang-undang pajaknya itu kan keadilan dan kepastian hukum itu berlaku buat siapa saja. Jadi itu tidak berarti untuk orang pajak tidak berlaku, jadi berlaku juga itu, itu perintah Undang-undang, cuma nilai keadilannya itu tidak boleh petugas pajak itu "*judge made law*", jadi yang nggak ada aturannya dia bikin. Tetapi dalam rangka diskresi dia bisa membuat aturannya. Menilai di dalam aturan itu sendiri tidak dapat ketidakadilan. Itu saja, tidak berlaku ke yang lain. Diskresi betul-betul yang sifatnya *to the point* satu peristiwa satu ini satu ini dan dia lihat di situ ada kejanggalan, misalnya ini sudah ada PPh Pasal 22-nya kok masih dikenakan begini, dia harus lihat PPh Pasal 22 itu dikenakan tanggal berapa, setoran masa itu dilihat ini kok sampai bulan Juli dia belum setor padahal di Oktober kelihatan dia itu mau restitusi, ini masih diterbitkan lagi STP di bulan ke-11 nya. Kan di situ bisa dia, jangan diterbitkan STP dong. Kan menerbitkan STP itu mestinya sesudah SPT masuk tidak boleh lagi, dan ini sering dilanggar, artinya di bulan Januari pun STPnya masih diterbitkan. Hal-hal seperti itu dia bisa. Saya itu mengkritik aturan di keberatan. Apa sih keberatan itu? Keberatan itu di Indonesia diterjemahkan

sebagai keberatan aslinya di Belanda namanya *doleansi* di Amerika namanya *objection*. Di Indonesia karena target dan kesulitan mungkin dialami di lapangan Wajib Pajak tidak mau mengasih data yang mungkin bisa ditafsirkan lain. Wajib Pajak itu tidak mau kasih data menurut pengalaman saya karena takut dibacanya lain. Karena orang pajak sering membacanya lain makanya terdapat keengganan dari Wajib Pajak kalau dibacanya salah. Oleh karena itu kalau di Pengadilan mereka mau memberikannya karena di Pengadilan Pajak itu tidak bisa menetapkan pajak lagi. Menambah pajak itu jarang sekali kemungkinannya. Dalam keberatan itu dia mau apa saya ini, yang menetapkan itu orang pemeriksaan kenapa saya harus salahkan ini. Kok saya ada di Kanwil menyalahkan, apa salahnya. Kalau tidak tahu salahnya maka minta keterangan dari Pemeriksa, kalau keterangannya begini ya sudah ikuti saja, kenapa harus berlawanan, ya itulah sebabnya. Kalau yang ke Pengadilan orang keberatan di Kantor Pusat, orang Kantor Pusat tidak tahu keberatan apa masalahnya, orang keberatan tidak apa masalahnya di pemeriksaan, terjadi bias informasi. Di sini menghadapi orang-orang yang sudah ahli di bidangnya. Ya mungkin saya, saya kan selama sebulan permasalahannya itu itu saja jadi saya tahu permasalahannya apa. Dari sisi ini saja, di sistem kita itu sudah kacau. Saya termasuk yang anti kalau fungsi keberatan dicabut dari DJP. Di hukum administrasi, siapa pun yang menetapkan apakah pajak, apakah bangunan, apakah izin, dia harus bertanggung jawab terhadap apa yang ditetapkannya, dan orang diberi hak secara hukum untuk komplain apa yang ditetapkan oleh dia. Oleh karena itu dia yang harus bertanggung jawab. Saya tidak mengerti dimana letaknya keberatan itu harus dipisah dari konsep hukum seperti ini. Apakah karena hanya DJP. Tetapi kalau misalnya DJP membuat aturan itu yang salah aturannya. Dibuatlah di Undang-undang jangan sampai DJP dikasih peran. Salahnya di Undang-undang disebutkan Dirjen Pajak di PP disebutkan Dirjen Pajak, mestinya yang Dirjen Pajak ini hanya yang teknis-teknis saja, administrasitif tetapi yang teknis sekali, tetapi kalau kebijakan itu ya sampainya PP, Menteri Keuangan saja harusnya tidak boleh. Jadi intinya saya tidak setuju keberatan dicabut dari yang menetapkan dengan catatan yang menetapkan adalah orang yang sudah senior dan kompeten. Yang kedua

orang DJP dibebani target, diberi wewenang untuk membuat peraturan ya jelas akan begitu.

**Apa dasar dan alasan klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding) mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak serta apa upaya-upaya yang dilakukan agar permohonan banding klien dapat dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Pertama dia akan lihat, yang dikoreksi itu apa sih, apa koreksinya mengenai akuntansi apa peraturan. Kalau koreksinya mengenai akuntansi untuk perusahaan-perusahaan yang sudah rata-rata sudah baiklah perusahaannya itu, apalagi yang sudah diperiksa akuntan publik. Masak sih ini nggak ada, masak sih ini begitu, dia akan panggil akuntan publiknya, tim nya akan lihat ini tidak benar dan mengajukan banding. Kalau mengenai bandingnya mengenai ini tentu data yang ada di Pemeriksa dengan yang ada di dia tentu akan lebih banyak di dia. Dia mengajukan bandingnya atas penghitungan akuntansi. Menurut saya kalau dia betul-betul lihat kesininya dia nggak coba-coba menangnya hampir 100%. Hakim tidak bisa berbuat apa-apa. Hakim kan orang yang netral, tidak lagi orang DJP. Dia melihat data-data seperti ini disandingkan tentu dia akan tidak bisa berbuat apa-apa, mau Hakimnya curang memenangkan DJP, ya tentunya tidak bisa. Mau berbuat apa wong datanya sudah begini, dia sudah di-*faith a comply*. Kalau dia lihat mengenai penafsiran itu *fifty-fifty* tergantung korelasinya kepada ini dan itu, itu tidak juga mengikat Hakim. Hakim tidak harus setuju dengan itu dengan Wajib Pajak atau Terbanding mungkin dia punya jalan tangan, tapi menangnya Wajib Pajak di sini kemungkinan ada. Terutama kalau ketentuan itu dilihat formalnya, Kantor Pajak tentu akan lihat formalnya dulu sebelum masuk ke materi ini dipenuhi nggak, kalau di materi baru lihat ini masuk tidak. Yang banyak kalah kalau dasar hukum ini masalah prosedural tidak dilaewati. Misalnya Pasal 18 ayat (3) hubungan istimewa tidak melakukan perbandingan yang mana yang dibandingkan sama dia. Kalau ada perbandingannya kan saya mesti melihat sebanding atau tidak. Kalau tidak sebanding yang tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3). Di sini kemungkinan teledor atau diburu waktu tidak bisa lagi mencari.

**Apakah putusan yang dikeluarkan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding)?**

Kalau mutlak sih tidak, ya dia atas 50% sedikitlah memenuhi keadilannya itu. Tetapi 50% lebih sedikitpun DJP kalah. Kalau betul-betul 100% itu kalahnya lebih lagi. Kalau ditaro Hakim-Hakim Pajak itu orang-orang PTUN kemungkinan kalahnya bisa 96%. Hakim yang *basicnya* tidak ada pajaknya. Dia hanya lihat aturan hukumnya saja, Saudara prosedurnya apa, ini nggak dilaksanakan, kalah, gugur. Makanya saya tetap berusaha kalau yang Pengadilan ini tidak bisa diterima oleh masyarakat ya cari yang bentuk lain tapi harus ada Hakim-Hakim Ad Hoc yang sudah berpengalaman. Siapa yang akan *care* terhadap kas negara kecuali Menteri Keuangan, nggak ada yang *care*. Oleh karena itu Menteri Keuangan masih memerlukan Hakim Ad Hoc ini untuk menjaga kas negara. Itu pengamanan dari Menteri Keuangan. Tapi kalau dihadapkan dengan data yang begini ya mereka juga tidak bisa apa-apa. Tapi kalau penafsiran ya lain. Misalnya Terbanding tiga kali dibiarkan, tetapi kalau Pemohon Banding tidak hadir tiga kali diperingatkan. Makanya saya tidak setuju kalau dikatakan Hakim-hakim itu memihak WP, saya katakan tidak.

**Apa faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding) dimenangkan di Pengadilan Pajak (peneliti akan menunjukkan data perbandingan sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus periode Tahun 2008, 2009, 2010, 2011)?**

Ya karena penerimaan pajak, industri tidak tumbuh, ini tidak tumbuh, lalu apa yang bisa didapatkan kalau berkasnya itu-itu saja. Mana ada berkas baru di LTO, itu-itu saja kan, ya menggali ke dalam. Yang sekarang *transfer pricing* yang selama ini ga diini nggak disentuh, lalu ada lagi kontrak-kontrak zaman dulu dibuat lalu ditafsirkan lagi oleh mereka, ya cuma itu saja. Ya kalau masalah biaya sudah tidak lagi, perusahaan sudah tahu, itu akan dikoreksi sendiri oleh mereka. Ya sebabnya faktor-faktor itu. Kalau perbedaan penafsiran dengan Hakim ya dalam hal ini Hakim lah yang berkuasa, tidak bisa dihindari. Ya harusnya supaya

tidak berkelanjutan, hal-hal sudah diputuskan Hakim sudah berkali-kali harusnya dibuat Surat Edarannya, diubah Surat Edarannya. Sekarang kan tidak kalau di sini, kalau maklon akan maklon saja terus berkali-kali padahal Mahkamah Agung juga sudah memutuskan, tetap tidak diubah-ubah.

**Apa upaya-upaya yang seharusnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Putusan-putusan Pengadilan itu yang intinya tidak sesuai ya dicabut. Harusnya hasil evaluasi langsung diinikan ke peraturan langsung buat KEP Dirjenya. Kalau diserahkan kepada bawahan lagi terlalu banyak *channel*nya. Kenapa di PBB itu tidak banyak keberatannya? Kenapa justru banyak di pajaknya, padahal PBB itu kan jutaan WP-nya tetapi kenapa persentasenya kecil. Karena di PBB itu apa yang diputuskan Pengadilan Pajak segera mereka ubah aturannya, menyesuaikan diri, itu sebabnya. Waktu saya masih di Sekretaris dulu, hampir setahun dua kali itu ketemu sama orang PBB membicarakan ini lho yang sudah diputus. Kalau di kita arahnya keberatan itu saya tidak mengerti mau dibawa ke mana, seolah-olah keberatan itu menghalangi haknya orang. Jadi periksa dulu formalitasnya, 3 bulan nggak dimajukan, ini kurang kalimat ini, menjadi tidak dipertimbangkan, sehingga mengurangi haknya orang untuk menyatakan keputusan DJP itu salah. Bukannya materinya yang dipersoalkan. Di kita ini, aturan formal-formal ini nampaknya di keberatan ini mau meniru semacam yang ada di Pengadilan, ada formal, ada material, padahal ini sebenarnya tidak diperlukan, karena kita kan doleansi. Doleansi itu adalah reinvestigasi atas keputusan kita. Kita melihat kembali apa sih yang sudah diputuskan kok dinyatakan salah. Jadi yang penting di sini itu adalah materinya. Benar nggak saya ini salah. Jadi bukan dihambat di sininya. Saya maklum, kalau ini dihambat di sini maka penetapannya akan jalan terus. Keberatan itu falsafahnya meneliti ulang.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Drs. Nuryadi Mulyodiwarno, M.A., M.PA  
Jabatan : Partner Precious Nine Consulting  
Tempat : Cyber 2 Tower Lt. 18, Jl. HR Rasuna Said, Kuningan  
Hari / Tanggal : Senin / 26 September 2011

**Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Ya kalau saya sih tidak dimulai dari Keputusan Keberatan yah. Saya mulai harus dari pemeriksaannya. Tindakan pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP sering lebih mengutamakan aspek penerimaan pajak. Keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh DJP belum dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Indikasinya adalah banyak keputusan keberatan yang diajukan banding ke Pengadilan Pajak dan dari jumlah keputusan keberatan yang diajukan banding ke Pengadilan Pajak, Hakim Pengadilan Pajak masih lebih banyak memenangkan pihak Wajib Pajak. Kalau anda cari data, bahwa persentase yang menang di Pengadilan itu berapa, menang di Mahkamah Agung berapa. Kalau angka yang saya peroleh kalau dari Majelis Pertimbangan Pajak, angkanya itu konstan menang Wajib Pajak 80% kalau DJP menangnya hanya 20%. Itu sampai Putusan Mahkamah Agung. Kalau memakai angka menang mutlak saja tidak *fair* juga karena tolak seluruhnya itu bisa formal dan sebagainya, tidak bayar 36 ayat (4) itu kan banyak, ya sebetulnya tidak perlu menang atau kalah kalau seperti itu. Wajib Pajak yang tidak memenuhi Pasal 36 ayat (4) saja banyak. Kalau SKP nya gede banget, Wajib Pajak tidak bisa bayar kemudian prosedur kalah apakah itu berarti Wajib Pajak kalah. Dari angka di Pengadilan Pajak lebih banyak menang Wajib Pajak berarti Keputusan Keberatan kan kurang pas. Kenapa kurang pas? Kenapa misalnya ada Wajib Pajak baru memberikan data di persidangan karena kalau dilihat waktunya lebih bayar itu kan jangka waktunya 12 bulan. Diperiksanya SP3-nya bulan ke-10 jadi cuma 2 bulan kan. Nah kalau

perusahaannya itu besar, waktunya sangat pendek untuk menyelesaikan, dan nambah-nambah datanya, kalau anda cuma melihat itu, coba lihat juga jangka waktu pemeriksaan berapa lama, kapan diperiksa. Data yang diminta itu apa saja. Kadang-kadang data yang tidak diberikan itu data yang tidak ada. Jadi misalnya data laporan harian ya memang tidak ada. Jadi diminta beberapa kali peringatan 1 dan 2 juga nggak bakal ada, cuma di Pengadilan Pajak nanti kalau laporan hariannya ada ya akan diberikan. Yang kedua bahwa ada perbedaan penafsiran, berarti yang benar yang mana? Kalau DJP mengajukan PK, berapa persen dimenangkan? Kalau DJP mengajukan PK maka 0%, kasus minyak misalnya, kalau DJP PK akan kalah semua, kalau Wajib Pajak PK akan menang semuanya. Berarti kalau beda penafsiran DJP salah dong. Tidak ada kasus yang sama persis sebenarnya. Misalnya kasus *tax treaty* Indonesia-Belanda, yang begitu-begitulah, saya tidak mengerti memang kasusnya sama, siapa tahu. Yang ketiga panglimanya adalah penerimaan, mutasi, pengen prestasinya naik pangkat. Tidak salah kalau pegawai DJP selalu menolak keberatan. Menurut saya yang terutama adalah panglimanya adalah penerimaan.

**Apa dasar dan alasan klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding) mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak serta apa upaya-upaya yang dilakukan agar permohonan banding klien dapat dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Karena tidak *fair*, Keputusan Keberatannya masih tidak adil tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Tetapi yang tidak mengajukan banding tidak selalu merasa dirinya salah, karena ketidaktahuan, jarak, dan ribet karena adanya hanya di Jakarta, bagaimana kalau di Manado kalau sengketanya hanya 5 juta. Ketidakpahaman dan *efficiency principle* dari Wajib Pajak menyebabkan mereka tidak mungkin untuk mengajukan banding. Jadi kalau tidak mengajukan banding itu tidak berarti SKP dan Keputusan Keberatannya benar. Jangan disimpulkan ke sana, artinya tidak mengajukan banding maka DJP benar, jangan selalu. Upaya klien agar permohonan banding dapat dimenangkan ya sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Memahami dengan benar peraturan perpajakan.

**Apakah putusan yang dikeluarkan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding)?**

Pada umumnya ya. Tetapi banyak juga klien yang kalah dan mengajukan PK dan di PK bisa dimenangkan bisa dikalahkan.

**Apa faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding klien (Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding) dimenangkan di Pengadilan Pajak (peneliti akan menunjukkan data perbandingan sengketa banding yang dimenangkan oleh Wajib Pajak dan Fiskus periode Tahun 2008, 2009, 2010, 2011)?**

Karena pemeriksaanya salah, SKP salah, SK Keberatan salah. Kadang-kadang terburu-buru, Pemeriksa baru pindah dari bidang industri meriksa perbankan, waktunya pendek, ya SKP dulu lah, nanti deh anda keberatan, keberatan nanti banding saja. Karena seperti itu menyebabkan orang melempar tanggung jawab dari SKP ke keberatan ke banding, dengan sendirinya Hakim suatu hari akan bilang ah PK saja kan masih ada PK. Jadi budaya saling lempar. Dan ada satu lagi, tidak ada sanksi bagi Pemeriksa, Keputusan Keberatan, Hakim, bagi para pihak. Sanksi misalnya kasus *tax treaty* Indonesia-Belanda, kan kalah semua di Pengadilan, kenapa Pemeriksanya tidak disanksi karena dia merugikan negara kan, pakai 36A, tetapi terlepas dari 36A, teguran saja, apa pernah diterbitkan. Merasa tidak salah, itu pangkalnya. Ini buat konsultan pajak gampang jadinya pasti menang. Misalnya selisih kurs, juga banyak kalah kok tetap saja selisih kursnya tidak bisa dijadikan biaya misalnya. Kalau tetap saja berpendapat seperti itu, sifat arogan daripada DJP harus diubah karena Wajib Pajak itu pelayanan. Kalau terus menerus dilakukan koreksi menjadi *costly* menjadi tidak efisien bagi Wajib Pajak. *Cost of collection* jadi naik karena mengeluarkan imbalan bunga. Bagi Wajib Pajak *certainty principle*-nya menjadi tidak muncul. Kepastian hukumnya apa. Nah Wajib Pajak juga bosan, kalau setiap kali dikoreksi seperti itu saya nyelundup saja deh karena *cost* saya mahal *cost* saya membayar konsultan. *Time consume* saya kalau ke Pengadilan Pajak, bagaimana saya diperiksa terus. Kemudian nanti Putusan Pengadilan Pajak minta kembali pokok pajaknya tidak

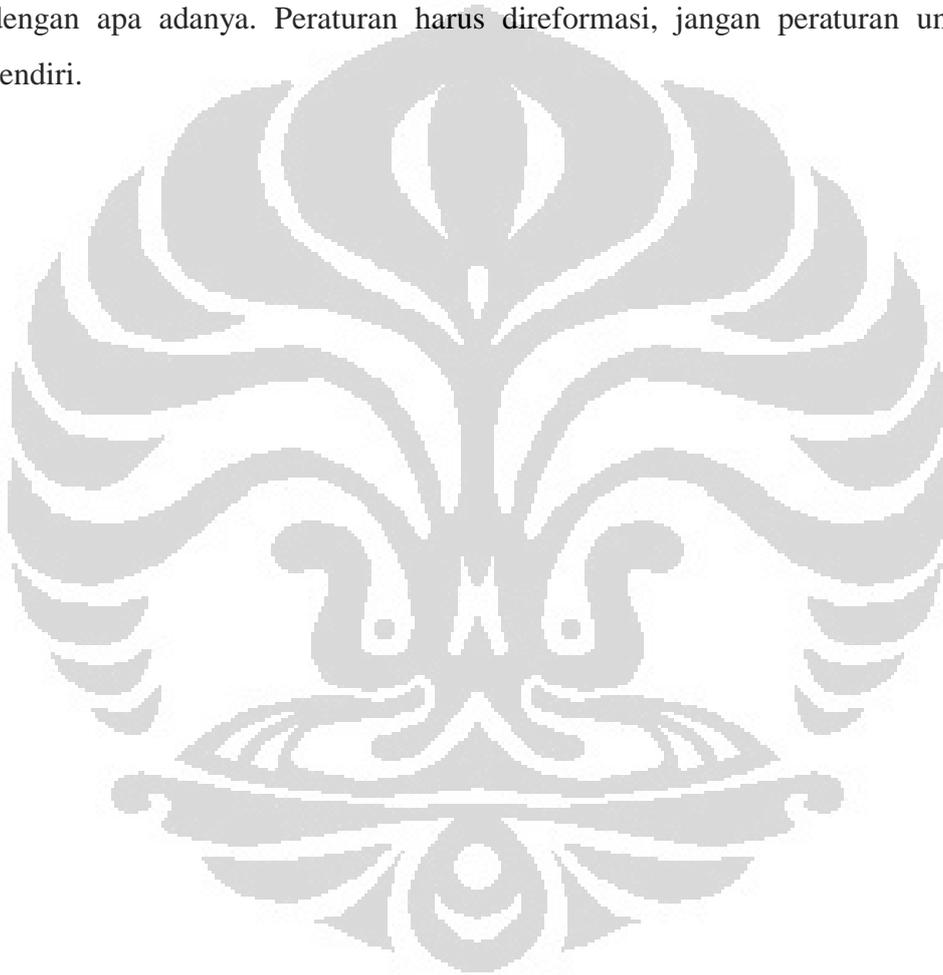
dikasih, imbalan bunga tidak dikasih, gugat dulu. Ini pengalaman saya. Kuncinya adalah pelayanan. Jadi yang paling utama adalah *law*-nya kemudian diikuti *man*-nya juga kualitasnya bagus, organisasi juga bagus. Bukan *tax revenue* adalah tujuannya tetapi itu akibat. Saya akan mendapatkan sekian maka saya harus tidak mengeluarkan *refund* maka saya harus tidak menyetujui keberatan maka saya tidak harus menyetujui pembatalan STP maka saya tidak harus mengakui kesalahan saya. Panglimanya adalah saya harus mencari 1000 triliun. Saya akan melakukan kesalahan sama yang saya tidak akui sudah diputuskan di Pengadilan Pajak. Panglimanya adalah penerimaan, itu sebabnya. Kalau *law*-nya benar dilaksanakan, *man* nya benar berkualitas dan berdedikasi, organisasinya benar dan tidak berliku-liku. Kembali ke Pengadilan Pajak, *fair enough*, interpretasi Undang-undang tentunya Hakim boleh berinterpretasi sendiri yang berbeda dengan Wajib Pajak dan DJP dan baik Wajib Pajak maupun DJP tidak berhak untuk memonopoli kebenaran.

**Majelis memutuskan dengan “demi keadilan”. Misalnya masalah yang sering terjadi adalah formal Pak, misalnya di dalam suatu Ketentuan misalnya Kep Dirjen diatur persyaratan formal, misalnya penghapusan piutang, di situ diatur bahwa daftarnya ini harus diserahkan dalam SPT, faktanya daftar itu tidak disampaikan dalam SPT namun pada saat proses keberatan dan banding baru diberikan. Majelis Hakim mungkin akan menyatakan hal itu sudah sesuai, namun ketentuannya secara rigid menyatakan bahwa daftar itu harus disampaikan dalam SPT. Jadi terdapat kontradiksi antara kepastian hukum dan keadilan. Bagaimana tanggapan Bapak?**

Kepastian hukum itu bermuara di mana yah, apakah SKP itu sudah berkepastian hukum, apakah Keputusan Keberatan sudah berkepastian hukum, apakah Putusan Pengadilan Pajak sudah berkepastian hukum, apakah putusan PK sudah berkepastian hukum. Katanya DJP itu berazaskan material, jadi *substance over form*. Kalau saya substansinya kaya apa sih, waktu itu sudah ada tetapi tidak dipahami.

**Apa upaya-upaya yang seharusnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

DJP harus benar-benar melaksanakan peraturan perundang-undangan dengan baik. Yang salah ada sanksinya, yang benar dikasih apresiasinya. Jangan yang salah dihukum yang benar tidak di-*appreciate*. Kalau pimpinan bilang, eh yang kaya gitu jangan dikoreksi, selesai. Nanti Undang-undang pajak akan berjalan dengan apa adanya. Peraturan harus direformasi, jangan peraturan untuk diri sendiri.



## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Drs. Iman Santosa, M.Si.  
Jabatan : Tax Partner at PSS Consult - Ernst & Young dan  
Dosen Pengajar di Program Magister FISIP UI  
Tempat : Ernst & Young – Gedung BEI, Tower 1, Lt. 14  
Hari / Tanggal : Rabu / 5 Oktober 2011

### **Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Rasa-rasanya sih kalau Wajib Pajaknya masuk ke banding ke Pengadilan Pajak itu pastinya Keputusan Keberatannya masih ada yang mengganjal lah. Jadi mereka merasa bahwa lembaga keberatan itu belum sepenuhnya menyelesaikan isu keadilan makanya mereka *go a head* untuk ke Pengadilan Pajak. Dilemanya di satu sisi keberatan itu merupakan Peradilan Doleansi jadi masalahnya memang keberatan itu kan pihak eksekutif diminta atau dipaksa untuk melakukan fungsi yudikatif jadi saya sih paham yah buat mereka itu menjadi suatu yang dilematis. Di satu sisi menjalankan fungsi yudikatif tapi di sisi lainnya menjalankan fungsi eksekusi juga sehingga *trend* yang saya lihat belakangan juga begitu. Kayanya penyelesaian kasus di lembaga keberatan itu tidak bisa lepas dari SOP yang dibikin untuk kepentingan eksekutif. Jadi hanya isu-isu yang sifatnya pembuktian dan yuridis fiskal yang sudah pasti-pasti ya secara regulasi itu yang kemungkinan bisa dimenangkan. Tetapi kalau yang prosedurnya tidak sesuai dengan regulasi apa boleh buat meskipun kelihatannya tidak adil masih tetap dikalahkan di lembaga keberatan. Ya itu, untuk menyentuh masalah keadilan tidak sampai. Saya juga tidak paham ya, di internal mungkin juga ada beberapa Penelaah Keberatan yang sebetulnya merasa ini memang seharusnya Wajib Pajaknya dimenangkan tetapi dia juga nggak berani untuk melanggar ketentuan-ketentuan internal yang diatur di dalam karena satu dan lain hal lah. Apalagi dengan kasus yang sekarang ya, artinya unsur itunya juga tidak bisa dihilangkan. Kasus yang terakhir itu kan

ada upaya untuk mengkriminalkan itu. Padahal itu kan ranahnya masih ranah hukum administrasi artinya sebetulnya kalau boleh jujur, kalau memang secara administratif itu Keputusan Keberatan dianggap salah kan sebetulnya ada metode koreksi yang bisa dilakukan oleh pihak administratif sehingga SK Keberatannya bisa dibatalkan atau bisa dibetulkan. Terus terang itu secara psikologis juga mengganggu untuk masalah keadilan juga. Di satu sisi Penelaah bilang, kalau nanti dari sisi keadilannya mengakomodir apa yang diinginkan Wajib Pajak tetapi dari kaca mata Undang-undang pidana bisa salah itu akan bermasalah juga buat dia.

**Apakah putusan yang dikeluarkan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak dan bagi Fiskus?**

Kalau melihat sampai dengan sekarang sih rasa-rasanya Putusan Pengadilan Pajak itu masih dianggap memenuhi unsur keadilan bagi kedua pihak. Mungkin kalau saya lebih melihatnya dari segi Wajib Pajak lah. Tetapi, fakta bahwa sekarang banyak pengajuan PK itu juga bisa menyebabkan pandangan yang tadi berubah. Saya perhatikan beberapa kali kasus, dua atau tiga tahun sebelumnya, baik Pemohon Banding maupun Terbanding kelihatannya lebih bisa menerima dalam artian apapun yang diputuskan Pengadilan Pajak ya udah. Tetapi sekarang banyak, setiap kali Wajib Pajak menang, itu di PK, begitu juga sebaliknya kalau Wajib Pajak kalah, PK ke Mahkamah Agung. Cuma ada yang aneh, ada beberapa kasus yang sudah diputus sampai ke PK di Mahkamah Agung, tahun-tahun berikutnya masih dikoreksi lagi, kayanya masih nggak rela pihak Fiskus. Mungkin kalau bisa, kalau kasus seperti itu, masing-masing pihak menahan dirilah, kalau sampai di MA putusan sudah dimenangkan, tahun berikutnya ya isu yang sama jangan diiris lagi, itu bisa membuat menjadi tidak *certain* juga. Kedua jadi *costly* lah, kasihan Wajib Pajak juga, *compliance cost*-nya menjadi lebih tinggi.

**Apa pendapat/tanggapan Bapak tentang banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Kalau dilihat *trend*-nya kan sudah semakin berkurang. Saya nggak tau apakah berkurangnya karena ada aspek politis karena beberapa kasus yang terakhir sehingga Hakim lebih condong ke sana atau ada faktor-faktor lain misalnya Wajib Pajak tidak melakukan *assesment* sebelum maju ke banding. Biasanya kan Wajib Pajak itu kalau masuk ke banding mereka akan melakukan *assesment* sendirilah. Kira-kira ini *case* nya apakah memang layak masuk ke banding. Mereka sudah melakukan *brain storming* terhadap fakta hukum, bukti, informasi, keterangan, penjelasan, sampai ke *technical regulation* itu *support* atau nggak. Nah biasanya kalau itu semua mereka lakukan dan kesimpulannya *support* mereka akan masuk ke banding. Tetapi dalam beberapa kasus ada juga yang mungkin buktinya nggak *support*, kadang-kadang kelengkapan bukti itu bisa sesuatu yang diperdebatkan. Karena kan muaranya dari pemeriksaan pajak terbit SKP. Waktu di pemeriksaan pajak misalnya buktinya dianggap ga cukup. Nah pertanyaannya bukti yang cukup itu seperti apa? Karena buat Wajib Pajak kadang-kadang saya kan mencatat cuma seperti ini, buktinya cuma seperti ini, ya ini bukti yang ada pada saya. Tetapi mungkin Fiskus maunya ya nggak cukup ini harus ada ini harus ada itu, ya cuma dari segi Wajib Pajak, yang ini ini itu ada nggak di aturan. Kalau menurut mereka itu nggak ada aturannya harusnya sesuatu yang tidak bisa dipermasalahkan, harusnya bikin dulu aturannya. Misalnya ada suatu biaya tidak diperkenankan karena kantor pajak tidak meyakini buktinya. Itu kan sangat-sangat kualitatif. Kalau isunya ke masalah *quality documentation* menurut pengalaman saya Wajib Pajak akan tetap *go a head* berdasarkan bukti yang ada. Kecuali kalau memang buktinya tidak ada sama sekali maka mereka akan ya udah lah. Tetapi kalau memang, bukannya ga ada, ada, tetapi ya memang cuma begini. Biasanya mereka itu akan melakukan *risk assesment* sebelum maju ke banding. Saya pikir seharusnya di DJP melakukan hal itu juga, apalagi sengketanya lebih ke masalah yuridis. Kadang-kadang Wajib Pajak dan mungkin Fiskus mau mengajukan itu untuk *testing the water*. Benar nggak sih interpretasi saya ini. Coba-coba juga, karena bisa jadi dia belum maju ke banding itu mungkin sudah minta *legal opinion*.

**Apa faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Faktor pertama, Wajib Pajak sudah melakukan *assesment*. Faktor yang kedua selain masalah bukti, aturan, dan keyakinan Hakim, waktu ngomong keyakinan Hakim, saya ga tau teman-teman di Fiskus itu sebelum maju sidang mereka melakukan simulasi atau tidak. Karena kan petugas datang untuk banyak sengketa. Jadi faktor kesiapan juga pengaruh kalau menurut saya. Menurut saya harus disiapkan benar-benar, karena kan di Pengadilan itu menjadi bola liar, Hakim bisa bertanya kemana-mana. Orang yang berperkara kan masing-masing akan mencoba mencari simpati Hakim berusaha untuk meyakinkan Hakim. Masalahnya kita siap tidak untuk melakukan itu. Kalau di Wajib Pajak jauh-jauh hari sudah siapin dokumen, bukti, regulasi, mencoba simulasi. Saya tidak tahu di pihak Fiskus apakah melakukan itu juga atau tidak. Memang sengketa bukan hanya masalah yuridis, yang saya sayangkan seharusnya sengketa yang masuk ke Pengadilan lebih ke masalah yuridis, tetapi kan banyak juga sengketa masalah angka, masalah bukti, itu kadang mumet juga kita. Sebetulnya kalau saya pribadi sengketa angka seharusnya sudah selesai di keberatan. Sebaiknya yang masuk ke Pengadilan adalah sengketa masalah yuridis dan interpretasi, Hakimnya juga jadi lebih bisa untuk menemukan hukum.

**Apa upaya-upaya yang seharusnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

DJP harus lebih siap lah. Teman-teman di DJP yang mewakili DJP di persidangan. Lebih bagus juga kalau DJP punya tim *reviewer* regulasi. Di kita kan Undang-undangnya sederhana tetapi *implementing regulation*-nya banyak. Kadang-kadang di regulasi ini rada *grey* dan multi tafsir. Ini harus *dimonitoring*. DJP harus menginventarisir aturan-aturan yang akan mengakibatkan multi tafsir dan berpotensi menimbulkan *dispute*. Direvisi dan dibenerin supaya dapat lebih memberikan kepastian. Sudah tidak bisa lagi diinterpretasikan seperti itu. Kalau DJP maunya kena ya jangan dikasih *exception-exception* yang namanya orang usaha dia akan meminimalisir beban pajak, dia akan *trying* untuk mendapatkan *exception-exception* itu. Makanya waktu Pak Agus Marto bilang akan bentuk BKF saya sih setuju banget karena beban berat DJP, menjalankan fungsi eksekutif, yudikatif, dan legislatif. DJP ini seolah-olah seperti lembaga *superbody*. Fungsi

*collection* pemungutan pajak dia lakukan, untuk *collection* itu kan butuh *implementing regulation*, ya dibikin. Jadi *at the very first time* orang sudah ya pasti bias Fiskus lah aturannya. Makanya ingin dipisahkan ke BKP sih banyak Wajib Pajak yang menyambut positif lah. Sama yang yudikatif itu. Kalau bisa memang lembaga keberatan harus dipisahkan. Susah kalau masih gabung karena pemahaman umum adalah *power tend to corrupt, absolut power absolutly corrupt*. Barangkali dengan pemisahan, kalau bisa ada lembaga lain yang menginterpretasi regulasi itu sehingga bisa mencegah penyelesaian sengketa agar tidak kelamaan. Misalnya argumen kita begini kita minta klarifikasi deh, benar tidak sih interpretasi kita. Kalau memang *diconfirm* benar ya harusnya kan jadi lebih cepat tidak perlu masuk ke *litigation process*. Sebetulnya faktor Hakim banyak dari kalangan DJP itu sebenarnya bisa membantu juga. Kalau dulu kan mungkin Fiskus berjuang untuk meyakinkan Hakim. Kalau Hakimnya bukan dari pihak Fiskus kan dia tidak tahu.

## TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Darussalam, S.E., Ak., M.Si, LL.M  
Jabatan : Managing Director Danny Darussalam Tax Center  
dan Dosen Pengajar di Program Magister FISIP UI  
Tempat : Danny Darussalam Tax Center  
Hari / Tanggal : Selasa / 11 Oktober 2011

**Apakah keputusan keberatan yang menolak permohonan keberatan Wajib Pajak yang digunakan sebagai dasar untuk mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak sudah memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak?**

Tidak.

**Apakah putusan yang dikeluarkan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah dapat memenuhi unsur keadilan dan kepastian hukum pajak bagi Wajib Pajak dan bagi Fiskus?**

Ya.

**Apa pendapat/tanggapan Bapak tentang banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak yang artinya bahwa dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dikalahkan?**

Karena hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP sering berdasarkan pendekatan-pendekatan yang tidak ada buktinya seperti indikasi arus barang dan arus piutang itu kan hal yang umum di Pengadilan. Itu kan bukan bukti tetapi indikasi sehingga dengan gampang dipatahkan di Pengadilan Pajak *even* ga ada konsultan pajak pun Wajib Pajak pasti dapat diyakinkan menang.

**Apa faktor-faktor yang menyebabkan banyaknya permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

Koreksi yang dilakukan Petugas Pajak sering tidak didasarkan bukti dan sering tidak didasarkan atas yuridis formal yang mengikat, sering berdasarkan SE yang kedudukannya tidak mengikat Wajib Pajak. Sering menggunakan pendekatan-

pendekatan yang tidak bisa dijadikan alat bukti di Pengadilan seperti contohnya arus piutang arus barang itu kan bukan bukti, itu kan indikasi yang harus ditrace lebih lanjut untuk membuktikan. Sementara itu kenapa DJP banyak kalah ya karena indikasi itu tidak bisa dijadikan alat bukti sesuai dengan rumusan bukti yang ada di Pengadilan Pajak. Kedua, dalam melakukan pemeriksaan sering ada untuk transaksi-transaksi tidak ada kepastian hukum di situ. Artinya ada Undang-undang yang tidak mengatur secara tegas, atau ada tidak ada aturannya. Nah kalau hal itu terjadi seharusnya interpretasinya harus *in dubio contra fiscum* adalah interpretasi yang menguntungkan Wajib Pajak, itu yang dipakai Pengadilan Pajak. Jadi kalau tidak ada sesuatu aturan yang jelas mengatur terhadap yang disengketakan harusnya perlakuannya adalah perlakuan yang paling menguntungkan bagi Wajib Pajak. Karena DJP sudah diberi wewenang untuk membuat keputusan atas peraturan, ketika dia tidak mengatur suatu transaksi ya salahnya DJP kenapa tidak mengatur, karena sudah diberi wewenang kan. Nah ketika tidak diatur dan terjadi sengketa ya harusnya Wajib Pajak lah yang dimenangkan. Ini yang harus dipegang teguh.

**Misalnya masalah yang sering terjadi adalah formal Pak, misalnya di dalam suatu Ketentuan misalnya Kep Dirjen diatur persyaratan formal, misalnya penghapusan piutang, di situ diatur bahwa daftarnya ini harus diserahkan dalam SPT, faktanya daftar itu tidak disampaikan dalam SPT namun pada saat proses keberatan dan banding baru diberikan. Majelis Hakim mungkin akan menyatakan hal itu sudah sesuai, namun ketentuannya secara rigid menyatakan bahwa daftar itu harus disampaikan dalam SPT. Jadi terdapat kontradiksi ketentuan formal, bagaimana menyingkapinya Pak?**

Ketentuan formal itu tidak boleh menghapus ketentuan substansi, intinya seperti itu dalam konteks hukum. Ketentuan formal itu sifatnya melengkapi substansinya. Sebenarnya saya dari awal tidak setuju bahwa apalagi di rumusan Undang-undang baru bahwa keterangan, data, bukti yang tidak disampaikan pada saat pemeriksaan tidak dapat diperhitungkan di proses selanjutnya. Itu saya dari awal memang tidak setuju. Karena yang jelas faktanya sampai itu disidangkan seperti apa, itu yang harus jadi Putusan Hakim seperti itu. Karena kan kalau dalam memutuskan Hakim bicara fakta di persidangan. Itu yang penting. Selama ini tuduhan Wajib Pajak

sengaja meng*keep* datanya boleh-boleh saja tetapi saya tetap berpendapat bahwa syarat administrasi itu tidak bisa membatalkan substansi. Administrasi sifatnya untuk membuktikan substansi. Seperti itu logikanya. Dalam kasus konfirmasi pajak masukan itu kan nggak boleh gara-gara itu substansinya batal, seperti itulah. Hakim tetap diberikan kewenangan selama persidangan itu faktanya seperti apa. Hukumnya itu seperti itu sekarang yang berlaku. Hakim pun selama fakta persidangan seperti apa, jadi pembatasan-pembatasan dengan tuduhan selalu *negative thinking* ke Wajib Pajak sebenarnya tidak bisa diterapkan dalam hal ini, khususnya misalnya terkait dulu kan ada persyaratan 50% untuk banding kan harus bayar baru boleh untuk mengajukan banding. Kalau kamu baca penjelasannya kan di sana jelas-jelas mengatakan bahwa *negative thinking* kepada Wajib Pajak supaya Wajib Pajak tidak menggunakan sarana banding untuk coba-coba kan? Saya dari awal yang begini-begini tidak setuju makanya sekarang dihilangkan tetapi jika kalah denda 50% di keberatan 100% di banding ini ga *balance*. Kalau saya menang kan maksimal bunganya dapat 48% tetapi kalau kalah di keberatan 50% di banding 100% ini kan nggak ekuivalen. Nah hal-hal seperti ini saya sangat tidak setuju. Kenapa ga sanksinya sama-sama maksimal 48%. Jadi menurut saya formal tidak dapat mengalahkan substansi.

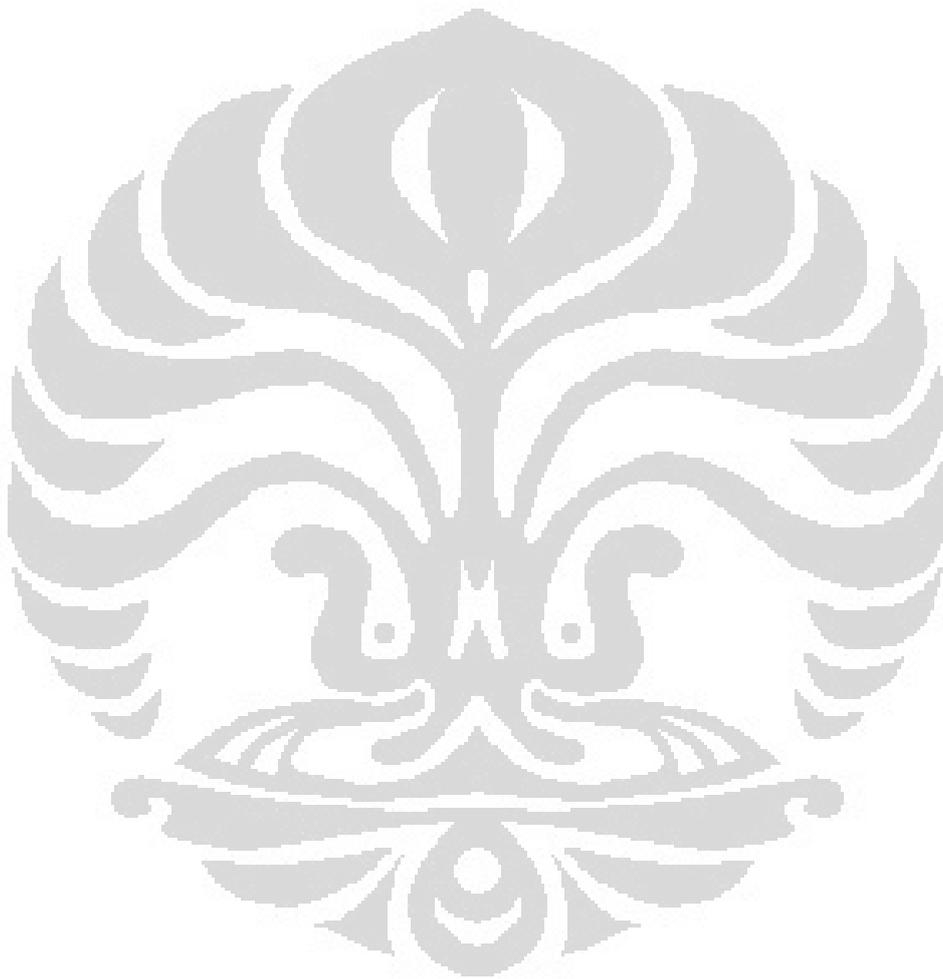
**Apakah ketentuan-ketentuan formal itu harus diubah? Jadi mungkin Fiskus dalam bekerja kan tidak mungkin lari dari Kep Dirjen yang ada.**

Jadi dari sisi DJP karena itu keputusan internal ya itu harus mereka patuhi. Kalau saya jadi orang pajak saya harus jalani. Jadi apakah saya salah, tidak. Cuma kan masalahnya sudut pandangnya berbeda di persidangan. Anda sebagai orang pajak anda nggak salah. Wajib Pajak pun tidak salah untuk diberi kesempatan. Kita kan tidak pernah tahu kalau datanya ketelingsut atau apa kita kan tidak pernah tahu, namanya juga bisnis, apapun bisa saja terjadi. Kalau itu ditemukan dan substansinya betul ya menurut saya harus dipertimbangkan. Jadi ya kedua pihak sama-sama betul jadi sekarang terserah pendapat Hakim. Dari sudut pandang mana, pasti dia akan melihat fakta di persidangan.

**Apa upaya-upaya yang seharusnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimalisir jumlah permohonan banding Wajib Pajak dimenangkan di Pengadilan Pajak?**

DJP harus menginventarisasi, mana kasus-kasus yang selama ini kalah dan mana yang menang, apa kekuatannya apa kelemahannya harus dievaluasi. Kalau kasus-kasus seperti ini kita sudah kalah, kenapa harus maju lagi. Artinya kan kenapa harus terus dipermalukan. Ini akan menimbulkan *cost of compliance* yang tinggi bagi siapapun juga. DJP sampai ke sidangkan waktu juga yang habis sementara kerjaan banyak karyawan terbatas, kenapa kok didiemin saja, itu pertanyaan saya selama ini. Kenapa masih tetap nekad untuk mencoba mengoreksi lagi toh di Pengadilan kalah. Kenapa DJP menghabiskan waktu dan tenaga untuk suatu hal yang sudah pasti kalah. Kenapa DJP dan Pengadilan Pajak tidak duduk bareng. Kan harusnya bisa melakukan hal-hal seperti itu untuk meminimalisir. Dan ke depan seharusnya untuk sengketa masalah jumlah apakah itu jumlah penjualan atau jumlah biaya tidak sepatasnya lagi sampai ke Pengadilan Pajak. Itu harus selesai di tingkat keberatan dan pemeriksaan. Seharusnya sengketa itu dalah sengketa interpretasi. Makanya sengketa di Pengadilan Pajak Indonesia itu nomor 1 di dunia tunggakannya. Jadi ke depan sengketa sampai ke Pengadilan Pajak itu adalah sengketa interpretasi atau gabungan interpretasi dan jumlah. Harus ada komunikasi antara DJP dengan Pengadilan Pajak, apakah itu mengenai interpretasi peraturan ataupun apapun juga sehingga ada kesamaan. Jadi jangan seolah-olah masing-masing independen, kasihan Wajib Pajaknya. Kalau aturannya kurang sempurna maka dari situ kita sempurnakan. Contoh ada S yang jamannya Pak Marie mengenai pinjaman tanpa bunga, sekarang sudah dinaikkan menjadi PP, itu merupakan suatu terobosan. Harusnya teman-teman juga seperti itu. Supaya untuk hal-hal yang kalah kalahnya bukan karena hal-hal yang tidak mengikat. Sebenarnya tanpa ada konsultan pajak pun WP dengan sendirinya menang kok kalau kualitasnya seperti itu. Sebenarnya konsultan pajak di Indonesia itu tidak pintar-pintar amat, tidak karena dia lebih pintar dari teman-teman di pajak, karena memang kasusnya yang lemah. Siapapun yang mewakili kasus itu bahkan tidak memakai konsultan pasti menang. Kenapa kalau kasus-kasus yang besar yang membawa perhatian publik dan mempunyai nilai tersendiri,

petugas yang dikirim bukan petugas yang level atas. Kalau memang DJP menganggap ini pertaruhan harusnya petugas level atas yang diturunkan. Kalau ada apa-apa DJP tidak disalahkan lagi atau tidak ada penilaian negatif kok DJP tidak serius. Kehadiran petugas level atas dapat menunjukkan bahwa DJP serius dalam menghadapi persidangan.



## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

### Identitas Diri

Nama : Rony Ricardo Parlindungan Siahaan  
Tempat / Tanggal Lahir : Medan / 30 April 1979  
Alamat : Jl. Gurame No. 29, Pasar Minggu, Jakarta Selatan

### Riwayat Pendidikan

1985 – 1990 : SD Strada Wiyatasana Jakarta  
1990 – 1991 : SD Cipta Dharma Denpasar  
1991 – 1991 : SMPN 1 Denpasar  
1991 – 1994 : SMPN 41 Jakarta  
1994 – 1997 : SMUN 28 Jakarta  
1997 – 2000 : Prodip III Akuntansi, STAN  
2002 – 2004 : Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia Jurusan Akuntansi  
2009 – 2012 : Pascasarjana FISIP Universitas Indonesia

### Riwayat Pekerjaan

2001 – 2007 : Direktorat Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak  
2007 – 2009 : Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan  
2009 – 2010 : Kanwil DJP Jakarta Selatan  
2010 – sekarang : Direktorat Keberatan dan Banding