

UPAYA HUKUM DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

Asriyani

anchinatsir88@gmail.com

Mahasiswa Program Studi Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Tadulako

Abstract

The research was set because there was which occasionally rise difference between perceptual interpretation of tax calculation, tax payer and tax officer, it happened because there was no mutual understanding in the perceptual interpretation of tax calculation. This becomes a trigger of the happening of tax disputes in the terms of tax payer proposing an objection on tax assessment letter toward the determine tax and when the objection declined then the tax payer purpose the law equal to the tax court in accordance with the 36 article (4) clause in the law number 14 2002 about tax court, tax payer are required to pay about 50 % of tax debt before purposing the law equal, with the result that to realize the law attempt in the arrangement of tax disputes and whether the law attempt function as a medium of legal protection.

Keywords: *Tax Disputes, Law Attempt, Legal Protection*

Pembangunan nasional membutuhkan dana yang tidak sedikit dan pada kenyataannya pemerintah cukup kesulitan dalam memenuhinya sehingga lebih banyak mengandalkan utang luar negeri untuk pembiayaan pembangunan. Dilihat dari perspektif kemandirian bangsa dalam aspek politik, ekonomi, dan sosial, ketergantungan pembiayaan pembangunan pada utang luar negeri seharusnya tidak boleh terjadi karena sama sekali tidak menguntungkan dan berdampak negatif dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Pembiayaan pembangunan seharusnya bersandar pada kemampuan dalam negeri dan pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang dapat digunakan untuk membiayai pembangunan nasional. Pungutan pajak adalah sumber terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara. Penghasilan negara dari sektor pajak itu membiayai kepentingan umum dan individu seperti untuk kesehatan, pendidikan, dan infrastruktur publik.

Menurut Rochmat Soemitro (H. Bohari. 2004 : 25-26) pajak ialah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan), yang langsung dapat ditunjuk

dan digunakan untuk membiayai pembangunan. Dalam disertasinya Rochmat Soemitro kemudian menyempurnakan definisinya tersebut sebagai berikut: Pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) yang langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.

Pemerintah di suatu negara hukum modern yang mengutamakan kepentingan seluruh rakyat, yaitu suatu “*welfare state*”, memiliki suatu konsekuensi yang memaksa turut serta secara aktif dalam pergaulan sosial bagi semua orang tetap terpelihara. Maka, pemerintah *welfare state* diberi pekerjaan yang sangat luas yang meliputi tugas menyelenggarakan kepentingan umum (Wiratni Ahmadi. 2006 : 2).

Dalam teori hukum negara kesejahteraan atau *welfarestaat* (Christine S. T. Kansil. 2000: 20) dikatakan bahwa negara sebagai organisasi tertinggi berwenang menentukan arah kebijakan berbagai bidang kehidupan bangsa. Maksud dari keikutsertaan negara dalam menentukan arah kebijakan dalam bidang-bidang kehidupan bangsa, terutama dalam bidang ekonomi agar sesuai dengan prinsip-prinsip perekonomian bangsa.

Pajak pada dasarnya adalah peralihan kekayaan rumah tangga dari anggota masyarakat kepada pemerintah. Hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus seperti ini merupakan hubungan hukum yang lahir dari undang-undang. Untuk menghindari pungutan pajak yang tidak mencederai rasa keadilan masyarakat maka perlu suatu upaya pemaksaan yang bersifat legal yaitu dengan menyandarkan pungutan pajak melalui Undang-Undang. Tanpa undang-undang maka pemungutan pajak tidak mengikat masyarakat dan tidak sah. Hal ini telah diamanatkan dalam Pasal 23A Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar 1945. Dalam pengelolaan perpajakan seharusnya berlandaskan pada prinsip-prinsip pembebanan yang adil, berkepastian hukum, pemungutan tepat waktu, ekonomis dan disetorkan secara benar serta bertanggungjawab.

Pada umumnya dikenal dua sistem pemungutan pajak, yaitu *official assessment* dan *self assessment*. Menurut (Y. Sri Pudyatmoko, 2009: 80-81) sistem *official assessment* merupakan suatu sistem pengenaan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (*fiscus*) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Sementara sistem *self assessment* merupakan suatu sistem pengenaan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang.

Dalam pengelolaan pajak pusat/daerah, untuk menentukan besarnya pajak terutang dirjen pajak maupun kepala daerah menetapkan Surat Ketetapan Pajak/Surat Ketetapan Pajak Daerah. Surat Ketetapan Pajak Daerah adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak yang terutang. Dalam Penjelasan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, dinyatakan bahwa pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan akan menimbulkan ketidakadilan bagi masyarakat wajib pajak atau penanggung pajak,

sehingga dapat menimbulkan sengketa pajak antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang.

Menurut (Muhammad Djafar Saidi, 2013: 29) Sengketa pajak adalah perselisihan antara pembayar pajak, pemotong pajak, atau pemungut pajak dengan pejabat pajak. Perbedaan pendapat sering terjadi karena adanya perbedaan penafsiran dan kepentingan antara petugas pajak atau fiskus dengan wajib pajak. Perbedaan pendapat atau ketidaksamaan persepsi antara wajib pajak dengan fiskus mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya penagihan inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak.

Dalam hal penyelesaian sengketa pajak, maka wajib pajak memiliki hak mengajukan upaya hukum baik berupa keberatan secara internal, dan mengajukan upaya hukum banding dan gugatan ke Pengadilan Pajak bahkan dimungkinkan pengajuan upaya hukum luar biasa ke Mahkamah Agung. Namun, dalam hal tersebut diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan bahwa pengajuan upaya-upaya hukum tersebut tidak menunda pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib dan adanya ketentuan sanksi administratif yang besar yang mampu menimbulkan pesimistis bagi wajib pajak. dalam rangka mendapatkan perlindungan hukum baik bersifat preventif maupun represif yang merupakan mahkota dari sebuah negara hukum. Sejalan dengan tuntutan kebutuhan masyarakat maka penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menjelaskan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, sehingga mampu berfungsi sarana perlindungan hukum bagi wajib pajak.

METODE

Jenis atau tipe penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif atau penelitian doktrinal. Yang dimaksud penelitian hukum normatif dapat berupa inventarisasi hukum positif, usaha-usaha penemuan azas-azas,

dasar falsafah (doktrin) hukum positif, dan usaha penemuan hukum (*in concreto*) yang sesuai untuk diterapkan guna penyelesaian perkara tertentu (Peter Mahmud Marzuki, 2005: 93-93).

Dalam penelitian ini penulis akan menganalisis norma yang mengatur upaya hukum serta sengketa pajak dalam Undang-Undang Perpajakan yang terkait serta menghubungkannya dengan konsep perlindungan hukum sehingga dapat ditemukan asas-asas, doktrin dan konsep hukum yang melandasi norma tersebut. Dengan demikian diharapkan penulis dapat mengetahui, memahami dan menilai upaya hukum tersebut dalam kerangka perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.

Pendekatan penelitian mencakup pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) yang berlainan dengan peraturan perundang-undang perpajakan dan pendekatan konsep (*conceptual approach*) yang berkaitan dengan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Serta menganalisis secara yuridis dengan pola deduktif berdasarkan pada teori-teori yang relevan dengan isu hukum yang akan dipecahkan dalam penelitian ini sehingga dapat ditarik sebuah kesimpulan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak

Penegakan hukum pajak dalam hal penyelesaian sengketa pajak dapat ditempuh berbagai upaya hukum yang dapat dilakukan melalui upaya administratif yakni upaya keberatan secara internal dan melalui pengadilan pajak berupa banding dan gugatan bahkan dimungkinkan pengajuan upaya hukum luar biasa ke Mahkamah Agung yakni upaya hukum peninjauan kembali.

Ketika terjadi suatu sengketa pajak antara pihak fiskus dan wajib pajak, maka secara sistematis beberapa mekanisme

penyelesaian sengketa pajak dapat diselesaikan melalui beberapa mekanisme yakni antara lain:

- a. Penyelesaian di intern Direktorat Jenderal Pajak yaitu ke Kantor Pelayanan Pajak tempat dimana wajib pajak terdaftar, melalui:
 1. Pembetulan ketetapan pajak;
 2. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;
 3. Pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak;
 4. Keberatan.
- b. Penyelesaian di Pengadilan Pajak, melalui:
 1. Gugatan;
 2. Banding.
- c. Penyelesaian di Mahkamah Agung, melalui:
 1. Peninjauan Kembali (PK)

Pengajuan Keberatan

Ketika wajib pajak memperoleh suatu surat ketetapan pajak dan merasa tidak puas atas ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh kepala daerah dalam hal ini pajak daerah. Perbedaan pemahaman tersebut dapat mengakibatkan perbedaan perhitungan pajak yang berbeda. Apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum berupa keberatan.

Keberatan merupakan suatu hak yang diberikan oleh hukum pajak kepada wajib pajak sebagai upaya untuk mendapatkan perlindungan hukum melalui lembaga keberatan. Sebagai suatu hak, penggunaan upaya hukum keberatan ini bergantung pada kehendak wajib pajak untuk menggunakan atau tidak karena tidak terdapat sanksi hukum yang dikenakan bilamana upaya hukum keberatan ini tidak digunakan, namun upaya hukum keberatan ini hendaknya digunakan oleh wajib pajak sebagai sarana memperoleh suatu keadilan dan perlindungan hukum

terhadap suatu kerugian yang dialami oleh wajib pajak atas suatu ketetapan pajak (Muhammad Djafar Saidi, 2013: 43-44).

Dalam hal pengajuan upaya hukum keberatan, wajib pajak harus mematuhi persyaratan yang ditentukan oleh undang-undang dan ketentuan umum perpajakan juncto undang-undang pajak daerah dan retribusi daerah karena undang-undang ini yang mengatur substansi keberatan. Pengajuan upaya hukum keberatan wajib berpatokan pada jenis pajak yang dipersengketakan. Jika pajak yang disengketakan adalah pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai serta pajak penjualan atas barang mewah, maka upaya hukum keberatan harus diajukan kepada kepala kantor wilayah atau kepala kantor pelayanan pajak. Lain halnya, bila jenis pajak yang disengketakan merupakan pajak daerah provinsi, upaya hukum keberatan diajukan kepada Gubernur Kepala Daerah. Sementara jenis pajak yang disengketakan merupakan pajak daerah kabupaten/kota dapat diajukan kepada Bupati/walikota, dimana dalam hal pemungutan pajak daerah yang dimaksud tersebut, sebelum pejabat pajak menerbitkan surat ketetapan pajak daerah yang juga berfungsi sebagai surat penagihan pajak tersebut ditandai dengan adanya nota perhitungan sebagai dokumen yang dipersamakan dengan SKP/SKPD dari pejabat pajak yang menjadi awal mula keberatan diajukan oleh wajib pajak bilamana jumlah pajak terutang yang termuat didalam nota perhitungan tersebut tidak sesuai dengan perhitungan wajib pajak.

Dalam undang-undang ketentuan umum dan tata cara perpajakan diatur pada Pasal 25 ayat (1) yang menegaskan “*wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jendral Pajak*”. Dan jika upaya hukum keberatan tertuju pada pajak daerah (provinsi atau kabupaten/kota) maka yang berhak mengajukan adalah wajib pajak, sesuai dengan ketentuan Pasal 103 ayat (1) UU PDRD dalam hal ini “*wajib pajak dapat*

mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk”, atas suatu :

- a. SSPT, selanjutnya disebut Surat Setoran Pajak Tahunan
- b. SKPD selanjutnya disebut Surat Ketetapan Pajak Daerah adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak terutang;
- c. SKPDKB selanjutnya disebut Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administratif, dan jumlah pajak yang masih kurang dibayar;
- d. SKPDKBT; selanjutnya disebut Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan adalah surat ketetapan yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan;
- e. SKPDLB selanjutnya disebut Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.
- f. SKPDN selanjutnya disebut Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit;
- g. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundangan perpajakan daerah.

Adapun persyaratan pengajuan upaya hukum keberatan terhadap suatu pajak negara antara lain:

1. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
2. Keberatan harus memuat jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut; atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak;

3. Keberatan diajukan kepada pejabat pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan;
4. Keberatan diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan pajak atau pemungutan pajak, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaannya (*force majeure*);
5. Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan. Adapun persyaratan pengajuan keberatan terhadap sengketa pajak daerah, menurut Pasal 103 UU PDRD.

Dalam penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU KUP menegaskan bahwa, apabila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sesuai, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya keberatan hanya kepada Dirjen Pajak. Keberatan yang diajukan terkait dengan isi atau muatan ketetapan pajak yakni:

1. Jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan;
2. Jumlah besarnya pajak;
3. Pemotongan pajak; atau
4. Pemungutan pajak.

Upaya Hukum Banding

Upaya hukum banding merupakan kelanjutan upaya hukum keberatan. Dapat dikatakan bahwa tidak ada upaya hukum banding jika tidak melalui upaya hukum keberatan karena yang diajukan banding adalah surat keputusan keberatan yang tidak cukup memberikan rasa keadilan,

kemanfaatan, kepastian hukum bahkan perlindungan hukum kepada wajib pajak sebagai bentuk penyelesaian sengketa pajak pada tingkat lembaga keberatan.

Menurut (Y.sri Pudyatmoko. 2010: 75) bahwa banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak ini merupakan upaya hukum lanjutan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Banding diajukan terhadap keputusan dari pejabat yang berwenang. Dalam hal ini berkaitan dengan keputusan atas upaya keberatan. Upaya banding ini diajukan ke Pengadilan pajak. Dalam ketentuan Pasal 1 angka 6 UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak ditegaskan bahwa “ banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Penggunaan banding hanya tertuju pada persoalan surat keputusan keberatan yang telah diterbitkan oleh lembaga keberatan dalam kerangka penegakan hukum pajak. Surat keputusan keberatan yang diajukan banding, berarti surat keputusan keberatan itu telah memperoleh kekuatan hukum tetap sehingga harus ditaati oleh kedua belah pihak yang bersengketa, berarti surat keputusan keberatan itu tidak boleh dijalankan dan harus diperiksa kembali melalui pengadilan pajak.

Surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh lembaga keberatan terdiri dari:

1. Surat keputusan keberatan yang diktumnya berupa menerima seluruhnya;
2. Surat keputusan keberatan yang memiliki diktum berupa menerima sebagian;
3. Surat keberatan yang memiliki diktum berupa menolak; dan
4. Surat keputusan keberatan yang memiliki diktum berupa menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Berdasarkan undang-undang nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

terhadap surat keputusan keberatan yang diterbitkan akan menjadi dasar untuk diajukannya upaya hukum banding ke pengadilan pajak. Upaya hukum banding sebagai upaya hukum yang bersifat upaya hukum biasa yang memberi peluang untuk mempersoalkan surat keputusan keberatan di tingkat pengadilan pajak. Pengadilan pajak memiliki kompetensi (kewenangan) untuk memeriksa, mengadili dan memutus sengketa pajak.

Sengketa pajak mengenai jumlah pokok pajak terutang yang termuat dalam surat ketetapan pajak atau surat ketetapan pajak daerah. Selanjutnya berdasarkan Pasal 27 ayat (1) UU KUP, Wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan. Sedangkan sebagaimana ketentuan Pasal 26 Ayat (1) UU KUP, gugatan dapat dilakukan oleh wajib pajak atau Penanggung Pajak kepada badan peradilan pajak. Dengan demikian, proses pengajuan banding hanya dapat dilakukan apabila telah melalui proses keberatan. Sedangkan badan peradilan pajak yang dimaksud adalah Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.

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

wajib pajak mengajukan upaya hukum peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Mekanisme banding dimulai dari adanya penolakan atau ketidaksetujuan pemohon banding terhadap keputusan penolakan keberatan oleh fiskus, yang dianggap bahwa keputusan tersebut sudah mengandung sengketa. Dan tujuan wajib pajak mengajukan banding adalah:

- a. Pengajuan banding bertujuan untuk mencari kebenaran dan keadilan. Proses yang telah dilalui, yakni lembaga keberatan, ternyata ditolak atau diterima sebagian, sehingga tujuan akhir untuk mencari kebenarannya dirasakan belum tercapai; dan
- b. Sebagai sarana untuk mempertahankan hak-hak wajib pajak yang dirasakan telah dilanggar dan dianggap merugikan secara materiil maupun kepentingan para wajib pajak.

Adapun syarat mengajukan banding yang harus dipenuhi Wajib pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yaitu: Pasal 35, yaitu ;

1. Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
2. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
3. Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding.

Dan dalam Pasal 36, yaitu ;

1. Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding.
2. Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.

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

Ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mensyaratkan harus dilunasinya utang pajak sebesar 50% (lima puluh persen) agar banding dapat diproses seringkali menjadi pertanyaan Wajib pajak. Dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan alasan disyaratkannya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak. Oleh karenanya, wajib pajak merasa diperlakukan tidak adil. Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, jika banding itu diperuntukkan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan pejabat pajak berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar, tidak menimbulkan persoalan hukum. Sebaliknya, apabila tidak benar penetapan mengenai pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan, pejabat tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pajak.

Apabila hal itu diajukan banding berarti pembanding (wajib pajak) harus membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak. Hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak, karena hal tersebut merupakan kesalahan pejabat pajak, tetapi yang menanggung resiko adalah wajib pajak sehingga tidak benar konstruksi hukum yang terdapat pada Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang pengadilan pajak.

Selanjutnya masih ada upaya lain yang dapat ditempuh oleh wajib pajak, yaitu dengan melakukan upaya Peninjauan Kembali yang diajukan kepada Mahkamah Agung, sebagaimana ketentuan UU Peradilan Pajak, Pasal 77 Ayat (3) "Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung".

Sedangkan Pasal 91 UU Peradilan Pajak, Permohonan Peninjauan Kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut :

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

Selanjutnya dalam Pasal 89 UU Peradilan Pajak, Ayat (1) Permohonan peninjauan kembali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 77 ayat (3) hanya dapat diajukan 1 (satu) kali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak. (2) Permohonan peninjauan kembali tidak menanggukkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak. (3) Permohonan peninjauan kembali dapat dicabut sebelum diputus, dan dalam hal sudah dicabut permohonan peninjauan kembali tersebut tidak dapat diajukan lagi.

Pada pasal 37 UU DILJAK menegaskan “ *banding dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya*. Pengajuan upaya hukum banding dilakukan oleh wajib pajak tatkala beranggapan bahwa surat keputusan keberatan yang telah diterbitkan oleh lembaga keberatan tidak mencerminkan keadilan dan belum memberikan perlindungan hukum yang memadai bagi wajib pajak.

Upaya Hukum Gugatan

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

Adapun yang menjadi objek dari suatu gugatan yaitu antara lain :

1. Pelaksanaan penagihan (surat tagihan pajak dan surat tagihan pajak daerah, surat paksa, penagihan seketika dan sekaligus);
2. Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan penagihan pajak terdiri dari surat keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan surat paksa, penyitaan, pengumuman lelang.

Sehingga dapat dikatakan bahwa Gugatan sebagai upaya hukum biasa berbeda dengan banding, karena banding dapat menengguhkan keputusan keberatan sehingga tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Sementara itu, gugatan tidak demikian halnya karena yang digugat bukan surat keputusan keberatan dari lembaga keberatan melainkan keputusan pejabat pajak yang terkait dengan penagihan pajak. Gugatan hanya diperuntukkan bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk melawan surat tagihan pajak maupun keputusan yang terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak

secara paksa yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum pajak.

Untuk dapat mengajukan gugatan, harus dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut diatur dalam Pasal 40 undang-undang pengadilan pajak antara lain :

1. Gugatan diajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia kepada pengadilan pajak;
2. Jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan;
3. Jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap keputusan selain gugatan terhadap pelaksanaan penagihan adalah 30 hari sejak tanggal diterima keputusan yang digugat;
4. Jangka waktu sebagaimana pada angka 2 dan angka 3 diatas, tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan diluar kekuasaan penggugat;
5. Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) adalah 14 hari dihitung sejak berakhirnya keadaan diluar kekuasaan penggugat;
6. Terhadap satu pelaksanaan penagihan atau satu keputusan diajukan satu surat gugatan.

Bila diperhatikan, persyaratan pengajuan upaya hukum gugatan tidak diwajibkan adanya pembayaran 50% dari utang pajak yang timbul. Sehingga surat gugatan atas keputusan Dirjen Pajak atas surat tagihan (STP) dapat diajukan oleh wajib pajak meskipun pajak yang terutang belum dibayar. Ini berarti wajib pajak tetap dapat mengajukan gugatan tanpa harus membayar 50% terlebih dahulu dari pajak terutang sebagaimana tercantum dalam surat tagihan pajak (STP).

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

pengadilan pajak dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang, atau melalui putusan majelis melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan setelah sidang atas persetujuan tergugat. Atas gugatan yang telah dicabut baik melalui penetapan maupun putusan, pemohon gugatan tidak dapat mengajukan gugatan kembali (Wirawan B. Ilyas Dan Richard Burton. 2010 : 119).

Menurut Pasal 43 ayat (1) UU Diljak menegaskan bahwa gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan. Dengan demikian, sekalipun wajib pajak sedang mengajukan gugatan, maka wajib pajak tetap berkewajiban melunasi utang pajaknya yang ada dalam ketetapan pajak. Hal tersebut dirasakan cukup memberatkan wajib pajak, dalam arti ketika wajib pajak sedang berusaha mencari suatu keadilan serta perlindungan hukum disisi lain ada pula ketentuan yang dianggap menambah pesimistis wajib pajak ketika ingin memperoleh perlindungan hukum.

Upaya Hukum Peninjauan Kembali

Ketika para pihak yang bersengketa dalam hal ini wajib pajak atau Badan hukum tidak merasa puas dengan putusan pengadilan pajak dalam proses penyelesaian sengketa pajak, berhak mengajukan upaya hukum peninjauan kembali yang merupakan upaya hukum luar biasa ke Mahkamah Agung sebagai pengadilan negara tertinggi.

Peninjauan kembali adalah upaya hukum luar biasa yang dapat digunakan oleh para pihak yang bersengketa untuk melawan putusan pengadilan pajak yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Pokok sengketa pengajuan peninjauan kembali karena salah satu pihak tidak menerima putusan pengadilan pajak dengan anggapan bahwa putusan tersebut tidak mencerminkan keadilan dan kebenaran materiil. Dalam arti, bahwa peninjauan kembali putusan pengadilan pajak kepada

Mahkamah Agung untuk adalah sarana hukum bagi Mahkamah Agung untuk melakukan pengawasan terhadap putusan pengadilan pajak. Mengingat bahwa Mahkamah Agung dalam memeriksa dan memutus peninjauan kembali putusan pengadilan pajak tidak hanya memeriksa penerapan hukum, melainkan termasuk fakta-faktayang terjadi selama pemeriksaan yang dilakukan oleh majelis hakim. Untuk peninjauan kembali putusan pengadilan pajak sebagai upaya agar majelis hakim dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak seyoggiannya mampu berlaku adil dan mengutamakan kebenaran materiil. Selama putusannya tidak mampu mencerminkan keadilan dan kebenaran materiil bagi pihak yang bersengketa, berarti menjadi tugas dan tanggung jawab Mahkamah agung untuk menyelesaikannya dalam bentuk peninjauan kembali.

Permohonan upaya hukum peninjauan kembali putusan pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung tidak hanya diajukan dalam bentuk tertulis dengan menggunakan bahasa indonesia dan melampirkan bukti-bukti, tetapi harus juga memenuhi beberapa alasan-alasan yang mendasari permohonan peninjauan kembali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 UU DILJAK .

Upaya Hukum Sebagai Sarana Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak

Keterkaitan yang erat antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai subjek pajak menimbulkan hubungan hukum antara pemerintah dan rakyat. Hubungan hukum tersebut menyebabkan hukum pajak masuk dalam lingkup hukum publik. Pembangunan nasional merupakan bentuk pengamalan Pancasila yang dilaksanakan oleh pemerintah secara bertahap dalam rangkaian proyek pembangunan nasional yang bertujuan mewujudkan suatu masyarakat adil dan makmur.

Oleh karena itu, diperlukan dana untuk menyelenggarakan pembangunan yang semakin meningkat dari tahun ke tahun. Pembiayaan pemerintah yang berasal dari peran serta masyarakat, berupa pajak, tidak akan berhasil jika tidak ditunjang oleh perangkat hukum dalam bidang perpajakan yang menjamin kepastian, ketertiban, penegakkan, dan perlindungan hukum yang berintikan keadilan dan kebenaran. Maka, untuk meningkatkan penerimaan hasil pajak pemerintah dan memberikan jaminan kepastian hukum dalam pengelolaan pajak diperlukan upaya penyempurnaan peraturan-peraturan perpajakan.

Penyempurnaan perundangan-undangan perpajakan di Indonesia dilakukan dengan cara menyederhanakan sistem perpajakan menyangkut penyederhanaan dalam jumlah dan jenis pajak, tarif pajak, cara pemungutan pajak, termasuk pembenahan aparatur perpajakan yaitu mengenai prosedur, tata kerja, disiplin maupun mental pegawai. Selain itu, tujuan diadakannya penyempurnaan perundang-undangan perpajakan adalah untuk meningkatkan kemandirian kita dalam membiayai pembangunan nasional. Hal itu dilaksanakan dengan jalan mengerahkan segenap kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara melalui pajak dan sumber-sumber lain.

Hal lain yang tidak kalah pentingnya adalah persoalan bagaimana pandangan suatu undang-undang yang telah dihasilkan dalam memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak. Hal ini berperan penting dalam membentuk suatu masyarakat yang tidak hanya sekedar taat pada kewajiban untuk membayar pajak bagi penyelenggaraan pemerintahan tetapi memberi andil yang sangat besar dalam menciptakan kesadaran masyarakat akan pentingnya pajak. Oleh karena itu, masyarakat selaku penanggung pajak harus diberikan perlindungan hukum agar mendapatkan kenyamanan dan

keamanan sehingga secara tidak langsung akan dapat pula mendorong peningkatan pajak.

Penyempurnaan perundangan - undangan pajak hanyalah salah satu faktor yang mempengaruhi berhasilnya pemungutan pajak. Faktor lain yang turut serta mempengaruhi keberhasilan pemungutan pajak yaitu:

- a. Pemerintah; sebagai pelaksana. Hal yang perlu mendapat perhatian adalah tentang *policy* atau kebijakan yang akan digariskan organisasi dan pejabat-pejabatnya.
- b. Wajib pajak; dengan cara menyosialisasikan berapa perhitungan pajak bagi kehidupan bernegara. Hal ini sebagai langkah untuk mendorong terciptanya disiplin pajak. Selain itu, dibutuhkan juga kesadaran dan kejujuran wajib pajak dalam membentuk iklim disiplin pajak.
- c. *Law Inforcement* (penegakkan hukum); adanya *sanctie* terhadap pelanggaran ketentuan perundang-undangan pajak, seperti adanya lembaga, surat paksa, sita, lelang, dan sandera.
- d. Pengawasan; hal ini menjadi unsur penting dalam menciptakan keberlangsungan kebijakan pajak, baik dari sisi penyelenggaraan pajak oleh aparatur perpajakan maupun wajib pajak.
- e. Pengadilan; termasuk upaya hukum yang diberikan kepada wajib pajak untuk mencari keadilan melalui penyelesaian sengketa di pengadilan pajak.

Dalam hal terjadi sengketa pajak yang diajukan oleh wajib pajak melalui upaya hukum keberatan sebagai upaya hukum awal kepada kepala daerah dalam hal pajak daerah dan kepada dirjen pajak dalam hal ini pajak pusat sampai pengajuan ke pengadilan pajak dalam hal banding maupun gugatan tersebut merupakan suatu proses dalam hukum pajak yang diharapkan oleh wajib pajak dapat memberikan keadilan, baik bagi wajib pajak maupun pemerintah. Keadilan dalam

pemungutan pajak ini harus mencakup pembentukan perundang-undangannya, pengenaannya, pemungutannya, maupun dalam pembagian beban yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan, juga adanya saluran-saluran bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan. Dalam praktek seringkali terjadi perbedaan perhitungan antara fiskus dengan wajib pajak inilah salah satu sebab terjadinya sengketa pajak. Dalam kerangka Negara Hukum, dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, wajib pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa.

Menurut (Aristanti Widyaningsih. 2011 : 9) Penyelesaian sengketa pajak baik pajak pusat maupun pajak daerah terdapat perbedaan penyelesaian mengenai sengketa pajak dengan sengketa pada umumnya, dalam hal prosedur penyelesaian sengketa pajak terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa ketentuan dan upaya hukum keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak hal ini dikarenakan hukum pajak yang menganut paham imperatif, yakni pelaksanaan tidak dapat ditunda.

Ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mensyaratkan harus dilunasinya utang pajak sebesar 50% (lima puluh persen) agar banding dapat diproses seringkali menjadi pertanyaan Wajib pajak. Dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak tidak menjelaskan alasan disyaratkannya pembayaran 50% (lima puluh persen) dari utang pajak. Oleh karena itu, wajib pajak merasa diperlakukan tidak adil. Persyaratan pembayaran lima puluh persen dari pajak yang terutang, kalau banding itu diperuntukkan terhadap besarnya pajak yang terutang tidak boleh dilegalkan karena timbulnya utang pajak tidak selalu karena kesalahan pembanding (wajib pajak) tidak melunasi pajak yang terutang, tetapi dapat pula terjadi karena penetapan pejabat pajak

berdasarkan ketetapan pajak secara jabatan adalah benar, tidak menimbulkan persoalan hukum. Sebaliknya, apabila tidak benar penetapan mengenai pajak yang terutang dalam ketetapan pajak secara jabatan, pejabat tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pajak. Apabila hal itu diajukan banding berarti pembanding (wajib pajak) harus membayar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang terutang karena kesalahan pejabat pajak. Hal ini tidak dibenarkan dalam hukum pajak, karena hal tersebut merupakan kesalahan pejabat pajak, tetapi yang menanggung resiko adalah wajib pajak sehingga tidak benar konstruksi hukum yang terdapat pada Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak.

Namun dengan adanya ketentuan keharusan membayar terlebih dahulu $\frac{1}{2}$ (setengah) dari jumlah pajak yang terutang Wajib Pajak, berarti Wajib Pajak dianggap telah bersalah. Secara *a contrarium* DirJend Pajak dianggap telah benar dan tidak melanggar ketentuan hukum dalam mengambil keputusan menentukan jumlah pajak terutang. Ketentuan ini pun telah melanggar asas keadilan dan HAM karena hak Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan melalui institusi Pengadilan Pajak tidak dapat berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum karena disebabkan adanya kewajiban melaksanakan terlebih dahulu keputusan tersebut, walaupun hanya sebagian. Pada hal keputusan tersebut belum atau akan diuji kebenarannya oleh hakim di pengadilan, artinya ada kemungkinan keputusan tersebut bertentangan dengan peraturan hukum dan harus dibatalkan.

Pembayaran ini menjadi salah satu syarat dalam pengajuan keberatan kepada Kepala Daerah atau pejabat yang ditunjuk serta menjadi syarat dalam hal pengajuan permohonan banding ke pengadilan pajak, serta wajib Pajak dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar 50 % dari jumlah pajak berdasarkan keputusan

keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

Upaya Hukum Dalam Penyelesaian sengketa pajak belum dapat berfungsi secara memadai sebagai sarana perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak. Karena, disatu sisi undang-undang perpajakan menjamin hak-hak wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum bilamana kepentingan wajib pajak merasa dirugikan atas suatu ketentuan pajak yang ysng dikeluarkan oleh pejabat pajak (*fiskus*) dan disisi lain dalam hal pengajuan permohonan upaya hukum tersebut ada beberapa ketentuan yang dinilai cukup memberatkan wajib pajak itu sendiri.

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak melalui beberapa upaya-upaya hukum tersebut jika dikaitkan dengan prinsip *equality* (kesamaan) dan *equity* (keadilan) masih belum dapat memberikan serta berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum secara memadai kepada wajib pajak, jika dikaitkan pula dengan sistem peradilan yang ada, dalam penyelesaian sengketa perpajakan tidak dikenal adanya upaya hukum kasasi sebagaimana yang disediakan oleh peradilan pada umumnya (Nabitatus Sa'dah. 2009: 3).

Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak pada hakikatnya untuk memberikan perlindungan hukum, baik kepada wajib pajak maupun kepada pejabat pajak sebagai wakil negara. Wajib pajak mendapatkan perlindungan hukum dalam bentuk kewajiban dan haknya tidak terlanggar. Sementara itu, pejabat pajak mendapatkan perlindungan hukum sebagai suatu pembenaran untuk memungut pajak bahkan menagih pajak untuk mengisi kas negara sebagai perwujudan pelaksanaan kewajiban oleh wajib pajak. Perlindungan hukum tersebut tidak boleh terlaksana secara sepihak karena dapat menimbulkan ketidakadilan.

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Berdasarkan hasil penelitian penulis, maka dapat disimpulkan bahwa dengan adanya suatu ketentuan yang mengharuskan wajib pajak memenuhi kewajibannya terlebih dahulu sebelum mengajukan upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak (sifat imperatif), maka hal inilah yang menyebabkan upaya hukum tersebut belum dapat berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum yang memadai bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.

Oleh karena kesimpulan diatas, dalam tulisan ini penulis merekomendasikan perubahan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 terutama tentang Pasal yang mewajibkan pembayaran 50% (lima puluh persen) dari pajak terhutang sehingga mampu meletakkan keseimbangan antara pihak wajib pajak dan fiskus.

UCAPAN TERIMA KASIH

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terima kasih atas dukungan semua pihak terkait sehingga proses penelitian dan penulisan ini dapat terselesaikan. Terkhusus kepada Tim Pembimbing I dan II yakni Bustamin Nongtji dan Jalaluddin, koordinator program studi magister ilmu hukum Jubair dan Sekretaris Siti Fatimah Maddusila, Tim penguji, keluarga tercinta, sahabat terbaik. Serta pihak-pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu dalam tulisan ini.

DAFTAR RUJUKAN

- Ahmadi, Wiratni. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak; Menurut UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak*. Bandung: Refika Aditama. 2006.

- Bohari. H. *Pengantar Hukum Pajak*. Edisi Revisi. Cet. 5. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada. 2004.
- C.S.T Kansil dan Christine S. T. Kansil. *Hukum Tata Negara Republik Indonesia*. Jakarta: PT. Rineka Cipta. 2000.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Edisi Pertama. Cetakan Ke-6. Jakarta: Kencana Prenada Media. 2005.
- Muhammad Djafar Saidi, 2013
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengantar Hukum Pajak*. Edisi Revisi. Yogyakarta: C.V Andi Offset. 2009.
- Sa'Dah, Nabitatus. *Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) dan Equity (Keadilan)*, Jurnal Artikel HAM. Semarang: Bagian Hukum Administrasi Negara Universitas Diponegoro. 2009.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaharuan Hukum Pajak*. Jakarta : Raja Grafindo Persada. 2007.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah.
- Widyaningsih, Aristanti. *Hukum Pajak Dan Perpajakan Dengan Pendekatan Mind Map*, (Bandung : Alfabeta Bandung, 2011.
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010