

ARTIKEL

Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)¹

Nabitatus Sa'adah²

ABSTRACT

Tax is one of nation's sources of income, which derives from public participation. The state has the authority to collect tax from its people as to provide services for common welfare. Connection between taxpayer and " fiscus " often instigates dispute. Under the frame of constitutional nation, in case there is a tax problem, taxpayer has the rights for legal protection. One of its forms is legal protection to resolve dispute, which can be done by giving simple procedure to reach the solution of tax dispute and the chance for taxpayers to seek justice until the highest level of law.

Kata kunci : Model Upaya Hukum Pajak, Sengketa Pajak

¹ .Makalah ini bagian dari penelitian Multi Tahun (Fundamental) dengan judul yang sama , dibiayai oleh DIPA.Universitas Diponegoro Semarang, No.0160.0/023-04.2/13/2009 sesuai dengan surat Keputusan Rektor Universitas Diponegoro Semarang No.180 SK/ H7/ 2009/ 18 Maret 2009 dan Surat Perjanjian Pelaksanaan Hibah Penelitian Multi Tahun (Desentralisasi) No.124 A / H 7.2 / KP / 2009, tanggal 18 Maret 2009

² Nabitatus Sa'adah,SH.,MH adalah staf pengajar bagian Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang

I.Pendahuluan

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang berasal dari partisipasi masyarakat. Negara berwenang memungut pajak dari rakyatnya karena pajak digunakan sebagai sarana untuk mensejahterakan rakyat. Sistem pemungutan pajak yang dipakai saat ini adalah *self assessment system* yaitu sistem pemungutan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, melaporkan hutang pajaknya yang tertuang dalam Surat Pemberitahuan (SPT), kemudian menyetor kewajibannya. Pemberian kepercayaan yang besar kepada wajib pajak sudah sewajarnya diimbangi dengan instrumen pengawasan, untuk keperluan itu fiskus diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan pajak. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih, fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang berfungsi sebagai Surat Tagihan. Dalam praktek seringkali terjadi perbedaan perhitungan antara fiskus dengan wajib pajak, inilah salah satu sebab timbulnya sengketa pajak. Dalam kerangka negara hukum, dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, wajib pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa. Adapun jalur penyelesaian sengketa yang diberikan antara lain keberatan, banding, gugatan.

Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pembiayaan bagi negara, pajak mempunyai peraturan yang spesifik, hal demikian terlihat dalam ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak. Dalam wajib pajak mengajukan keberatan atas SKP, tetapi keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50 % dari

jumlah pajak berdasar keputusan keberatan (Pasal 25 ayat (9) UU No.28 tahun 2007).Dalam hal wajib pajak mengajukan banding,apabila banding ditolak atau dikabulkan sebagian wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100 % dari putusan banding (Pasal 27 ayat (5 d) UU No.28 tahun 2007).Kedua sanksi ini sebelumnya tidak dikenal dalam undang-undang yang lama. Pengenaan sanksi administrasi yang begitu tinggi dalam keberatan dan banding dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak dijadikan sebagai alasan penundaan pembayaran pajak. Disisi lain, apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak sanksi tersebut tentunya sangat memberatkan, wajib pajak diberikan suatu akses untuk mencari keadilan tetapi disisi lain ada suatu ancaman berupa pengenaan sanksi yang tinggi, hal ini tentunya dapat mempengaruhi hasrat wajib pajak untuk mencari keadilan.

Selain dari prosedur penyelesaian sengketa pajak, spesifikasi lain terlihat dari mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Ada dua model penyelesaian sengketa pajak, pertama, penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi administrasi yang masih termasuk pihak yang berperkara, kedua, penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi yang berdiri sendiri di luar pihak yang berperkara, yaitu Pengadilan Pajak³. Upaya yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa melalui model pertama adalah upaya keberatan sedangkan dalam model kedua wajib pajak diberi kesempatan untuk mengajukan upaya banding dan gugatan.

³ Jazim Hamidi dan Mariyadi Faqih, *Mengenal Badan Penyelesaian Sengketa Pajak*, Tarsito, Bandung, 199,hlm.50

Dalam penyelesaian sengketa pajak tidak dikenal upaya hukum Kasasi yang merupakan upaya hukum tertinggi bagi pencari keadilan. Pengadilan Pajak hanya ada satu di Indonesia yang berkedudukan di Jakarta, hal demikian tentunya akan menyulitkan wajib pajak dari daerah lain untuk mencari keadilan.

Berdasarkan beberapa latar belakang tersebut maka dilakukan penelitian dengan judul “ Membentuk Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai dengan prinsip *Equality* (Kesamaan) dan *Equity* (Keadilan) .

Masalah Penelitian

Berdasarkan uraian di atas permasalahan yang muncul adalah :

Bagaimana mekanisme penyelesaian sengketa pajak apabila dikaitkan dengan asas *equality* (kesamaan) dan *equity* (keadilan) ?

Tinjauan Pustaka

Kerangka Teori

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

Teori demokrasi deliberatif menyatakan penyusunan suatu hukum / peraturan yang demokratis menjamin semua kepentingan masyarakat, bila dalam proses penyusunannya memberi akses dan membuka komunikasi dengan semua

masyarakat⁴. Teori ini digunakan untuk menganalisis permasalahan yang berkaitan dengan materi perundang-undangan perpajakan khususnya yang berkaitan dengan penyelesaian sengketa pajak. Pajak meskipun dijadikan sebagai sumber penerimaan utama negara tetapi dalam pemungutannya tidak boleh sewenang-wenang dan mengorbankan kepentingan yang lain. Pengenaan sanksi administrasi yang tinggi dalam keberatan dan banding pada dasarnya dimaksudkan agar lembaga keberatan dan banding tidak dijadikan alasan penundaan pembayaran pajak tetapi disisi lain bagi wajib pajak sanksi tersebut, dianggap sebagai suatu ancaman dan hambatan dalam proses pencarian keadilan. Teori ini dapat dijadikan sebagai pertimbangan untuk membuat suatu ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak yang tetap menyeimbangkan kepentingan wajib pajak dengan kepentingan fiskus. Memberi kesempatan kepada masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam penyusunan peraturan merupakan salah satu ciri dari teori ini sehingga tercipta suatu peraturan yang sesuai dengan aspirasi rakyat

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan. Keadilan dalam kebijakan perpajakan dapat dilihat dari : *pertama*, keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan wajib pajak, *kedua*, keadilan dari alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat. Adam Smith dalam bukunya “ *Wealth Of Nations* “, mengemukakan empat asas

⁴ Lili Rasjidi, Dasar-dasar Filsafat Hukum, PT. Citra Aditya Bakti, 1999, hlm. 23

pemungutan pajak yang lazim disebut “*The Four Cannons Maxims Taxation* “ ,lebih lanjut disebutkan, supaya peraturan pajak adil harus memenuhi syarat : Asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*), asas kepastian hukum (*certainty*) ,asas tepat waktu (*convenient of payment*) dan asas *economic of collection* syarat yang mengharuskan biaya pemungutan pajak harus relatif kecil dibandingkan dengan pajak yang masuk.Berdasarkan keempat asas tersebut asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*) yang sangat relevan dengan penelitian ini. Suatu kebijakan perpajakan dikatakan adil apabila terdapat keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan fiskus. Asas-asas pemungutan pajak di atas menjadi pedoman bagi pembuat undang-undang perpajakan agar undang-undang tersebut dapat mencerminkan rasa keadilan. Asas-asas tersebut dijadikan sebagai ukuran untuk menguji apakah suatu undang-undang perpajakan telah mencerminkan rasa keadilan atau tidak, sedangkan kriterianya terletak pada sejauhmana asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak tersebut diintrodusir dalam undang-undang yang bersangkutan ⁵.

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

⁵ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT.raja Grafindo Persada, Jakarta.2002.,hlm 45

hukum rakyat⁶. Sanksi bukanlah satu-satunya cara untuk menciptakan agar suatu peraturan dapat ditaati, tetapi bagaimana menumbuhkan kesadaran hukum merupakan hal yang sangat penting. Penerapan sanksi yang tinggi dalam pengajuan keberatan dan banding pajak tentunya tidak sejalan dengan teori ini, upaya peningkatan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran pajak dapat ditempuh melalui penciptaan suatu peraturan yang adil. Undang-undang yang adil secara tidak langsung dapat mempengaruhi kepatuhan dan ketaatan wajib pajak. Ketaatan akan datang dengan sendirinya jika hukum dirasa adil dan sesuai hak asasi manusia.

Metode Penelitian

Metode pendekatan yang dipakai adalah yuridis sosiologis (*socio legal research*) yaitu suatu metode pendekatan yang melihat hukum tidak hanya dari segi norma tetapi juga realitas dalam masyarakat⁷. Penelitian ini bersifat deskriptif analitis,⁸ yaitu suatu metode penelitian yang menjabarkan fakta-fakta, yang diperoleh sebagaimana adanya dan dianalisis dengan teori-teori yang relevan.

Hasil Penelitian Dan Pembahasan

1. Latar Belakang Terjadinya Sengketa Pajak

Tujuan Nasional sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 diwujudkan melalui pelaksanaan penyelenggaraan negara yang berkedaulatan rakyat

⁶ Lili Rasjidi, *Op.Cit.*, hlm.88

⁷ Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990, hlm. 11

⁸ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 1986, hlm.10

dengan berdasarkan Pancasila dan UUD 1945. Penyelenggaraan negara dilaksanakan melalui pembangunan nasional dalam segala aspek kehidupan bangsa.

Pembangunan Nasional tersebut membutuhkan dana yang tidak sedikit dan sedapat mungkin dibiayai dengan kemampuan dan kemandirian sendiri. Untuk itu peranan penerimaan dalam negeri sangat penting dalam mendukung dan mensukseskan pembangunan nasional. Salah satu sumber penerimaan dalam negeri yang sangat diandalkan adalah sektor pajak.

Pajak adalah “ Perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat yang ditentukan dalam undang-undang untuk membayar sejumlah tertentu kepada negara yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara⁹.

Sejak sektor migas tidak dapat dijadikan andalan utama dalam penerimaan negara dan beralih pada sektor pajak, hal ini disikapi pemerintah dengan melakukan berbagai upaya dalam rangka mengoptimalkan penerimaan negara yang berasal dari pajak, antara lain dengan cara membuat kebijaksanaan reformasi sistem perpajakan yang dimulai pada tahun 1983. Salah satu perubahan yang menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assessment* ke sistem *self assessment*. Berdasarkan sistem *self assessment* apabila masyarakat memenuhi kriteria sebagai wajib pajak, maka berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UU No.16 tahun 2000 jo UU No.28 tahun 2007 tentang

⁹ Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Eresco, Bandung, 1990, hlm. 51

Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan diwajibkan untuk mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jendral Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Utang pajak menurut sistem *self assessment* timbul manakala telah terpenuhi syarat subyektif dan obyektif menurut ketentuan undang-undang, tanpa menunggu adanya campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak.

Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem *self assessment* ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalah gunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya dan menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang mempunyai kedudukan sama dengan Surat Tagihan Pajak. Surat Ketetapan tersebut dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).

Dalam praktek seringkali terjadi wajib pajak tidak menyetujui besarnya jumlah pajak yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP. Perbedaan perhitungan antara fiskus dan wajib pajak inilah merupakan salah satu sebab timbulnya suatu sengketa pajak. Definisi sengketa pajak itu sendiri menurut Pasal 1 ayat (5) Undang-undang nomor 14 tahun 2002 tentang

Pengadilan Pajak adalah, sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, dalam kerangka negara hukum wajib pajak berhak diberi perlindungan hukum yang salah satu bentuknya adalah perlindungan hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan suatu sengketa.

Sesuai dengan karakteristik pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang berbeda yang tersebar dalam berbagai ketentuan baik dilihat dari prosedur, mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

2.Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Apabila Dikaitkan Dengan Prinsip Equality (Kesamaan) Dan Equity (Keadilan)

Sesuai dengan sifat pajak sebagai sumber utama pembiayaan negara, pajak mempunyai peraturan-peraturan yang spesifik yang tersebar dalam berbagai ketentuan. Spesifikasi ini juga terlihat dalam prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik tersendiri yang berbeda dengan penyelesaian sengketa dalam sistem peradilan pada umumnya. Hal yang membedakan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelesaian sengketa pada umumnya adalah pertama: mengenai prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak ada ketentuan yang menyatakan bahwa, pengajuan keberatan, banding dan gugatan tidak

menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Undang-undang tidak memberi penjelasan secara jelas, dasar jumlah pajak yang harus dibayar apakah sesuai dengan SPT atau SKP. Tidak adanya pengaturan yang jelas mengenai ketentuan tersebut, oleh fiskus ditafsirkan sebagai keharusan wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sesuai dengan jumlah yang tertuang dalam SKP. Apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak, penafsiran tersebut dianggap kurang memberi rasa keadilan bagi wajib pajak, karena jumlah hutang pajak yang tertuang dalam SKP justru merupakan obyek yang disengketakan. Hal ini juga tidak konsisten dengan asas self assessment yang dianut. Syarat ini dirasa sangat memberatkan wajib pajak dan tidak sesuai dengan syarat yang harus dipenuhi peradilan pada umumnya, bahwa peradilan harus dilakukan dengan biaya murah.

Penafsiran ketentuan keberatan, banding tidak menunda pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan utang pajak dengan keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertuang dalam SKP menimbulkan masalah manakala dikaitkan dengan syarat pengajuan keberatan dan banding itu sendiri. Salah satu syarat pengajuan banding adalah adanya kewajiban wajib pajak untuk membayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang terutang. Berkaitan dengan syarat ini ketentuan “ Tidak menunda pembayaran pajak “ dalam banding diartikan sebagai keharusan membayar pajak hanya sebesar 50% dari jumlah yang terutang dalam SKP. Hal demikian berbeda dalam pengajuan keberatan. Dalam pengajuan keberatan memang tidak ada syarat yang mengharuskan wajib pajak untuk melunasi seluruh utang pajaknya sejumlah yang tertuang dalam SKP, tetapi dengan adanya ketentuan “ tidak menunda

pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak “ diartikan oleh fiskus sebagai keharusan untuk melunasi utang pajaknya sebesar yang tertuang dalam SKP, dan apabila tidak dilunasi fiskus berwenang melakukan tindakan penagihan, maka secara tidak langsung “ keharusan melunasi utang pajak sejumlah yang tertera dalam SKP “ menjadi syarat pengajuan keberatan. Ketidak sesuaian syarat antara keberatan dan banding inilah yang menimbulkan persoalan, sedangkan pengajuan banding dalam penyelesaian sengketa pajak selalu diawali dengan adanya pengajuan keberatan. Syarat “Pengajuan keberatan ,banding tidak menunda pembayaran pajak “ yang oleh fiskus ditafsirkan melunasi semua jumlah pajak sebagaimana yang tertuang dalam SKP dalam UU KUP yang baru (UU No.28 tahun 2007) sudah dihapus dan diganti dengan kewajiban membayar pajak minimal sesuai yang disepakati wajib pajak.Tetapi ada ketentuan lain bahwa ketika wajib pajak kalah dalam keberatan maka wajib pajak dikenai sanksi 50% dan apabila wajib pajak ingin melanjutkan mencari upaya hukum lanjutan yaitu banding dan dalam putusan banding wajib pajak diputus kalah maka wajib pajak dikenai sanksi sebesar 100%. Disisi lain ketika fiskus yang dinyatakan kalah dalam keberatan maupun banding, fiskus hanya dikenai sanksi pembayaran bunga 2 % sebulan. Berdasarkan hal tersebut terlihat ada ketidakseimbangan aturan antara wajib pajak dengan fiskus.Disamping itu adanya sanksi denda pembayaran 50% dan 100% jika wajib pajak kalah dalam keberatan dan banding lebih dirasa sebagai suatu ancaman bagi wajib pajak dalam mencari upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Adanya sanksi yang tinggi tentunya akan menambah rasa pesimistis wajib pajak apabila dikaitkan dengan kurang percaya

dirinya wajib pajak dengan kemampuan menghitung kewajiban perpajakannya mengingat cara perhitungan pajak yang cenderung rumit. Padahal pada dasarnya dalam suatu sengketa tidak selamanya perhitungan wajib pajaklah yang salah.

Berkaitan dengan adanya perubahan pengaturan mengenai prosedur penyelesaian sengketa pajak di atas, maka dalam penyelesaian sengketa saat ini, berlakulah aturan peralihan, bahwa sengketa yang masuk sebelum 1 Januari 2008 masih menggunakan prosedur yang sesuai dengan aturan yang lama dan yang masuk 1 Januari 2008 atau sesudahnya memakai aturan yang baru.

Hal lain yang berkaitan dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak yang dirasa kurang memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak adalah tidak adanya ketentuan yang memuat dasar-dasar pengajuan gugatan. Sedangkan syarat pengajuan gugatan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU No.14 tahun 2002 ditentukan bahwa gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas. Sehubungan tidak adanya dasar-dasar gugatan dalam peraturan perundang-undangan pajak, maka dalam praktek digunakanlah dasar-dasar gugatan sebagaimana yang tercantum dalam Undang-undang No.5 tahun 1986 Jo.UU No.9 tahun 2004 tentang PTUN sebagai aturan umum (*lex generalis*), sedangkan pada dasarnya obyek gugatan dalam pajak tentulah berbeda dengan gugatan dalam PTUN, dalam sengketa pajak yang disengkata pada dasarnya tidak hanya suatu keputusan tetapi berkaitan juga dengan nominal tertentu berkaitan dengan pembayaran pajak

Kedua, mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Sebagaimana diuraikan di atas bahwa penyelesaian sengketa pajak mengenal dua model penyelesaian yaitu;

penyelesaian melalui upaya administratif yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesaiannya masih termasuk pihak berperkara yaitu fisus dan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan murni yaitu Pengadilan Pajak.

Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Sebagaimana di uraikan di atas salah satu jalur penyelesaian sengketa pajak yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah melalui upaya administratif yaitu keberatan. Untuk menyelesaikan sengketa administratif, jalur penyelesaian sengketa melalui upaya administratif, memang dimungkinkan menurut hukum positif kita, termasuk sengketa administrasi dalam hukum pajak. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan pencari keadilan memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum, baik bagi administrasi sendiri maupun bagi warga ¹⁰ . Demikian juga dalam penyelesaian sengketa pajak. Salah satu dasar pertimbangan semula, diberikannya penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan adalah untuk mempercepat penyelesaian sengketa pajak, sehingga lebih cepat memberi kepastian hukum bagi kedua pihak baik wajib pajak maupun fiskus itu sendiri ¹¹ .

Sebagai suatu lembaga yang berwenang menyelesaikan sengketa, upaya administratif mempunyai satu kelemahan, kelemahan ini berkaitan dengan keobyektifan lembaga tersebut. Penyelesaian sengketa pajak oleh lembaga keberatan, keobyektifannya memang patut diragukan karena yang memberi putusan adalah salah satu pihak yang bersengketa. Kekhawatiran terhadap keobyektifan lembaga keberatan

¹⁰ S.F. Marbun, *Peradilan Administrasi Negara Dan...*, Op.Cit., hlm. 107

¹¹ Hussein Kartasasmita, *Op.Cit.*, hlm.102

sangat beralasan, manakala dikaitkan dengan asas, “ Tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (*Nemo iudex indoneus in propia causa*)¹² .

Bentuk upaya administratif adalah keberatan dan banding administratif. Keberatan yaitu penyelesaian sengketa dimana penyelesai sengketanya adalah orang yang mengeluarkan keputusan, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa dimana yang menyelesaikan sengketa adalah atasan atau pihak lain yang tidak mengeluarkan keputusan tetapi masih dalam lingkup pemerintah (eksekutif).

Dalam penyelesaian sengketa yang mengenal upaya administratif, apabila seluruh upaya administratif yang ditawarkan sudah ditempuh tetapi masih belum puas dengan putusan tersebut maka dapat mencari upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (Pasal 48 ayat (2) Jo. Pasal 53 ayat (3) UU No. 5 tahun 1986 Jo. UU No.9 tahun 2004 tentang PTUN). Demikian juga apabila kita terapkan pada penyelesaian sengketa pajak, apabila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan maka dapat mengajukan upaya hukum lanjutan ke Pengadilan Tinggi Pajak. Tetapi berhubung Pengadilan Pajak tidak ada Pengadilan Tingginya maka upaya hukum lanjutan dari upaya administratif pajak adalah banding ke Pengadilan Pajak.

Penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak. Apabila kita kaitkan dengan sistem peradilan secara umum penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak memang masih belum sesuai dengan sistem peradilan yang ada. Dalam Penyelesaian sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi sebagaimana yang upaya disediakan oleh peradilan pada umumnya. Sebagaimana kita ketahui upaya hukum kasasi adalah upaya hukum tertinggi bagi pencari keadilan yang berpuncak di

¹² Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, hlm. 18-19

Mahkamah Agung. Dengan tidak ditawarkannya upaya hukum kasasi dalam penyelesaian sengketa pajak berarti terjadi adanya pemangkasan satu tingkatan saluran peradilan hal ini tentunya menyimpang dari ketentuan peradilan secara umum sebagaimana yang diatur dalam UU Kekuasaan Kehakiman (Pasal 22 UU No.4 tahun 2004).

Pengadilan Pajak yang hanya ada satu, apabila kita kaitkan dengan peradilan secara umum juga tidak sesuai, dimana dalam pengadilan secara umum mengenal adanya Pengadilan Tingkat I yang berkedudukan di setiap Kabupaten dan Pengadilan Tingkat II yang berkedudukan di ibukota Propinsi. Sedangkan dalam Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak hanya berjumlah satu di Indonesia yaitu yang berkedudukan di Ibu Kota Negara. Hal demikian tentunya dapat mengurangi pemberian perlindungan hukum terhadap wajib pajak karena dapat menyulitkan wajib pajak dalam mencari keadilan pada lembaga ini, disamping itu juga dapat menurunkan hasrat wajib pajak untuk mencari upaya hukum sampai ke Pengadilan mengingat faktor pertimbangan biaya, kerugian waktu dan sebagainya.

Kurangnya minat wajib pajak yang berasal dari luar Jakarta untuk mencari upaya hukum ke Pengadilan Pajak terlihat dari besarnya jumlah wajib pajak yang mengajukan banding dan gugatan ke Pengadilan Pajak. Menurut Kabag. APKD Pengadilan Pajak, jumlah wajib pajak yang mengajukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak yang berasal dari Jakarta jumlahnya lebih banyak 4:1 dibandingkan wajib pajak yang berasal dari luar Jakarta¹³. Sedangkan apabila kita lihat dari data statistik yang mengajukan sengketa ke Dirjen pajak dapat kita lihat sebagai berikut :

¹³ Wawancara dengan Kabag APKD Pengadilan Pajak

PENGAJUAN KEBERATAN 2007

No	Unit Kanwil	Jumlah Berkas
1	DJP	1178
2	Jakarta Khusus	223
3	Jakarta Barat	789
4	Jakarta Pusat	478
5	Jakarta Selatan	1016
6	Jakarta Timur	4190
7	Jakarta Utara	6017
8	Jawa Barat I	662
9	Jawa Barat II	2033
10	Banten	846
11	Jawa Tengah I	182
12	Jawa Tengah II	204
13	Jawa Timur I	294
14	Jawa Timur II	296
15	Jawa Timur III	4139
16	Sumatera Barat & Jambi	415
17	Sumsel & Babel	4783
18	Sumut	1330
19	Bengkulu&Lampung	138
20	Riau	178
21	NAD	87
22	Sulsel,Barat,Tenggara	138
23	Sulut,Tengah,Gorontalo	446
24	Kalimantan Barat	71
25	Kalimantan Selatan & Tengah	163
26	Kalimantan Timur	204
27	Bali	498
28	Nusa Tenggara	43
29	Papua& Maluku	74

Sumber : Dirjen Pajak Jakarta

Apabila kita lihat dari data statistik di atas terlihat bahwa wajib pajak yang mempunyai sengketa yang berasal dari luar Jakarta jumlahnya tidak sedikit dan apabila di akumulasi jumlah sengketa wajib pajak yang berasal dari luar Jakarta

jumlahnya jauh lebih banyak dari wajib pajak Jakarta, sehingga berdasarkan data tersebut dapat disimpulkan bahwa wajib pajak dari luar Jakarta kurang minat untuk mencari upaya hukum sampai Pengadilan Pajak dan mengkondisikan untuk menerima segala putusan atas upaya keberatan. Hal demikian tentunya sangat dipahami apabila melihat pada pertimbangan jarak, pertimbangan biaya dll.

Apabila kita lihat bahwa adanya ketentuan-ketentuan yang bersifat spesifik dalam peraturan perpajakan khususnya dalam penyelesaian sengketa pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi apabila dilihat dari kepentingan wajib pajak ketentuan tersebut kurang memberi keadilan bagi wajib pajak.

Pajak agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik, maka perlu didukung dengan undang-undang yang baik pula. Undang-undang yang baik menurut Hofstra, adalah undang-undang yang tidak hanya berorientasi pada aspek makro yaitu aspek yang hanya berorientasi pada tuntutan ekonomi, tetapi juga harus memenuhi syarat yang paling esensiil yaitu syarat mikro bahwa undang-undang pajak hendaknya memenuhi rasa keadilan¹⁴.

Salah satu bentuk keadilan yang dapat diberikan adalah dengan menjamin keseimbangan hak dan kewajiban antara fiskus dan wajib pajak. Membayar pajak adalah kewajiban yang harus dipenuhi wajib pajak, memungut pajak adalah wewenang yang dipunyai negara. Memungut pajak meskipun merupakan wewenang

¹⁴ Hofstra sebagaimana dikutip Hussein Kartasasmita, *Reformasi Undang-undang Perpajakan*, Jakarta, 1988, hlm. 108

yang dipunyai negara, tetapi dalam pemungutannya jangan terlalu memberatkan masyarakat.

Dalam rangka memberi perlindungan hukum kepada wajib pajak syarat keadilan (keseimbangan hak dan kewajiban antara fiskus dan wajib pajak) juga harus terpenuhi dalam ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak. Ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak hendaknya jangan hanya memihak kepentingan fiskus dalam memasukkan pajak ke kas negara tetapi juga harus memperhatikan kepentingan wajib pajak, yaitu memberi kemudahan pada wajib pajak untuk membela haknya, khususnya dalam penyelesaian sengketa pajak.

Kesimpulan :

1. Penyelesaian sengketa pajak mempunyai karakteristik yang berbeda apabila dibandingkan dengan sistem peradilan yang berlaku pada umumnya. Hal yang membedakan adalah *Pertama*, Prosedur, dalam penyelesaian sengketa pajak ada ketentuan yang menyatakan bahwa pengajuan keberatan, banding dan gugatan tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak sehingga ketentuan ini di tafsirkan fiskus dengan keharusan bagi wajib pajak untuk melunasi seluruh hutang pajaknya sebagaimana yang tertuang dalam SKP atau minimal 50 %, syarat demikian memang sudah dihapus dalam UU No 28 tahun 2007 yang diganti dengan ancaman sanksi yang tinggi yaitu denda 50% dalam keberatan dan 100 % dalam banding jika wajib pajak kalah, sedangkan jika fiskus yang kalah fiskus hanya dibebani bunga sebesar 2 % sebulan. *Kedua*, Mekanisme penyelesaian

sengketa, penyelesaian sengketa pajak mengenal jalur penyelesaian sengketa melalui upaya administratif. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif mempunyai kelemahan berkaitan dengan keobyektifan pemutus mengingat penyelesaiannya masih termasuk salah satu pihak yang berperkara. Selain upaya administratif penyelesaian sengketa pajak juga dapat diselesaikan melalui Pengadilan Pajak. Penyelesaian sengketa pajak tidak mengenal upaya hukum kasasi. Jumlah Pengadilan Pajak hanya ada satu.

2. Penyelesaian sengketa pajak yang ada sekarang ini masih kurang memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak dan kurang mencerminkan prinsip *equality* (kesamaan) dan *equity* (keadilan). Hal demikian terlihat dalam pengaturan yang mengatur mengenai prosedur dan mekanisme penyelesaian sengketa.

Saran-saran:

1. Dalam rangka memberi perlindungan hukum terhadap wajib pajak ketentuan yang mengatur sengketa pajak hendaknya mencerminkan prinsip keadilan yang meletakkan keseimbangan hak dan kewajiban antara fiskus dengan wajib pajak. Prinsip penyelesaian sengketa hendaknya jangan hanya berorientasi pada pemasukan pajak ke kas negara tetapi juga harus memberi perlindungan terhadap hak wajib pajak.

2. Perlindungan terhadap wajib pajak dapat diberikan antara lain berupa; diberikannya kesempatan untuk mencari keadilan sampai tingkat pengadilan tertinggi dan kemudahan prosedur penyelesaian sengketa.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT.Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002
- Hussein Kartasasmita, *Reformasi Undang-undang Perpajakan*, Jakarta, 1988
- Jazim Hamidi dan Maryadi Faqih, *Mengenal badan Penyelesaian Sengketa Pajak*, Tarsito, Bandung, 1999
- Kansil, C.S.T, *Sistem Pemerintahan Indonesia*, Bumi Aksara, Jakarta, 1995
- Lili Rasjidi, *Dasar-dasar Filsafat Hukum* , PT.Citra Aditya Bakti, 1999
- Rochmat Soemitro, *Asas Dan Dasar Perpajakan Jilid 1*, Eresco, Bandung, 1999
- Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 1986
- Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta.

Peraturan Perundang-undangan

- Undang-undang Dasar 1945
- Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 Jo. UU No.28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan.
- Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
- Undang-undang Nomor 14 Tahun 1970 jo. Undang-undang Nomor 35 Tahun 1999 Jo. UU No. 4 tahun 2004 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman
- Undang-undang No. 5 tahun 1986 Jo. UU No.9 tahun 2004 tentang PTUN

