

KONTRADIKSI ANTARA UPAYA WAJIB PAJAK MENDAPATKAN KEADILAN DENGAN KEBERADAAN UU NOMOR 14 TAHUN 2002 TENTANG PENGADILAN PAJAK

Oleh : Maria Emelia Retno K

ABSTRAKSI

Pengadilan Pajak sebagai lembaga peradilan yang berwenang dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak berkewajiban untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum dalam menyelesaikan sengketa pajak dalam rangka pemungutan pajak.

Memberikan keadilan bukanlah hal yang mudah, begitu juga dengan pemberian kepastian hukum sehubungan dengan pelaksanaan pemungutan pajak karena keadilan tanpa kepastian adalah sesuatu yang sia-sia dan cenderung akan merugikan. Sebaliknya kepastian tanpa keadilan, akan menimbulkan semakin banyak pihak yang dirugikan, dalam hal ini adalah para wajib pajak.

Oleh karena itu kepastian dan keadilan harus berjalan seiring, artinya dengan adanya kepastian diharapkan akan tercapai juga keadilan. Keadilan yang dimaksud adalah keadilan baik yang diatur berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan maupun dalam pelaksanaan pemungutannya.

Dengan demikian diharapkan dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, hakim dalam putusannya harus bersikap proporsional dan objektif dengan memperhatikan alasan-alasan dari kedua belah pihak tanpa berpihak pada salah satu pihak yang sedang bersengketa.

I. PENDAHULUAN.

Di berbagai negara, asas keadilan merupakan salah satu asas atau prinsip pemungutan pajak, sehingga tidak mengherankan jika kemudian di Amerika Serikat muncul ungkapan "Tax without representation is robbery" dan di Inggris muncul ungkapan "No taxation without representation."¹ Ungkapan ini mengandung arti bahwa pemungutan pajak harus selalu di

dasarkan pada undang-undang yang seharusnya tidak jauh dari keadilan. Dalam perundang-undangan itulah berbagai hak dan kewajiban kedua belah pihak diatur.

Berbagai hak dari wajib pajak yang dijamin oleh undang-undang perpajakan, salah satunya adalah hak untuk memperoleh perlakuan pajak secara adil. Idealnya, undang-undang perpajakan yang disusun dengan benar dan diterapkan

¹ R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, PT. Refika Aditama, Bandung, 1988, hal.37.

dengan baik akan dapat menjamin keadilan bagi semua pihak yang terlibat dalam sistem perpajakan. Sistem perpajakan Indonesia mengenal beberapa cara atau prosedur yang dapat ditempuh oleh wajib pajak dalam memperoleh keadilan, salah satunya seperti yang dicantumkan pada Pasal 25 UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, dimana wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Prosedur yang lainnya adalah : mengajukan banding dan mengajukan gugatan.

Tegaknya aturan perpajakan yang menjamin rasa keadilan bagi wajib pajak merupakan issue yang sangat krusial dalam menilai efektivitas hubungan wajib pajak dan fiscus, khususnya dalam hal terjadi sengketa pajak antara wajib pajak dan fiscus.

Sengketa perpajakan dapat terjadi karena beberapa hal, diantaranya adalah :

1. Perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan pemerintah (fiscus) dalam menerapkan aturan perpajakan.
2. Adanya celah (loophole) dalam undang-undang perpajakan yang dapat digunakan oleh wajib pajak untuk menghindari dari pajak.
3. Adanya perbedaan kepentingan antara wajib pajak dan pemerintah (fiscus) dalam melaksanakan peraturan perpajakan, dimana wajib pajak tentunya menginginkan jumlah hutang pajak yang harus di

bayarnya sekecil mungkin. Sebaliknya fiscus dituntut untuk dapat memasukkan dana sebanyak mungkin ke kas negara melalui pemungutan pajak.

Adanya perbedaan ketentuan dan metode yang digunakan oleh wajib pajak dalam penghitungan (akuntansi) dengan ketentuan perpajakan.

Sengketa perpajakan yang terjadi tetap harus diselesaikan agar tidak mengganggu kepentingan umum dan hak individual tiap anggota masyarakat, serta adanya kepastian hukum bagi tiap wajib pajak dan fiscus dalam pelaksanaan peraturan perpajakan. Ada pun kebutuhan akan kepastian hukum tersebut menimbulkan kebutuhan adanya suatu instansi yang kompeten untuk menyelesaikan sengketa perpajakan.

II. KEBERADAAN PERADILAN PAJAK.

Dilihat dari sisi hukum dapat dikatakan bahwa pengadilan khususnya Pengadilan Pajak mempunyai misi menegakkan keadilan berdasarkan undang-undang. Oleh karena itu, seyogyanya Pengadilan Pajak mempunyai misi menyelamatkan pungutan pajak yang diperintahkan atau pungutan yang berdasarkan undang-undang dan sebaliknya membersihkan pungutan yang tidak diperintahkan atau tidak berdasarkan undang-undang.

Dahulu sebelum Pengadilan Pajak dibentuk, badan yang ditunjuk untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah Badan Penyelesaian Seng

keta Pajak (BPSP) didasarkan pada UU Nomor 17 Tahun 1997. Namun baik dalam pelaksanaannya maupun dalam keberadaannya, BPSP ini banyak mengandung kelemahan.

Beberapa kelemahan tersebut adalah :

1. Adanya kewajiban untuk melunasi seluruh jumlah hutang pajak sebelum mengajukan banding.
2. Tidak adanya kesempatan bagi wajib pajak untuk melakukan upaya hukum yang lebih tinggi atas keputusan BPSP, sebab keputusan BPSP merupakan keputusan yang bersifat final dan bukan merupakan keputusan tata usaha negara.
3. Tidak jelas keberadaan BPSP, apakah berada pada jalur peradilan Tata Usaha Negara ataukah BPSP berdiri sendiri.²

Menyadari kelemahan-kelemahan tersebut, mulailah dirintis pembentukan Pengadilan Pajak dan pada akhirnya setelah melalui pembahasan yang panjang, lahirlah UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Pengadilan Pajak sebagai satu-satunya badan peradilan pajak di lingkungan Tata Usaha Negara berdiri sejak April 2002. Keberadaan Undang-Undang Pengadilan Pajak tersebut sangatlah penting, sebagai bagian dari upaya membenahi aspek infrastruktur di bidang perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan juga untuk tetap menjaga keterpaduan

dalam sistem peradilan. Hal ini ditandai dengan masuknya Pengadilan Pajak tersebut ke dalam lingkup kekuasaan kehakiman, yang mengubah Undang-Undang BPSP yang selama ini berada di luar sistem peradilan.

Sesungguhnya secara tersurat dalam UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak memang tidak dicantumkan satu pasal pun yang menyebutkan bahwa Pengadilan Pajak berada di bawah salah satu lingkungan peradilan dari empat lingkungan peradilan yang dikenal dalam kekuasaan kehakiman. Namun jika dilihat dari ketentuan-ketentuan hukum acara yang berlaku bagi Pengadilan Pajak adalah sama atau diilhami oleh hukum acara di Peradilan Tata Usaha Negara. Selain itu, objek yang dapat digugat di Pengadilan Pajak adalah Keputusan di bidang perpajakan.

Ditinjau dari aspek teoritis pun, Hukum Pajak merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara warga atau penduduk dengan negara atau pemerintah (dalam hal ini adalah fiskus), sehingga dapat dikatakan sebagai Hukum Administrasi yang bersifat khusus.³

Kini dengan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menggantikan UU BPSP, pemerintah telah menampung sebagian aspirasi masyarakat, khususnya aspirasi wajib pajak, yaitu dengan mengeleminir berbagai kelemahan yang ada pada UU BPSP.

² Dewi Kania Sugiharti, SH., MH., *Perkembangan Peradilan Pajak Di Indonesia*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2005, hal.53 & 61.

³ Hadion Wijoyo Kho, *Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, (Tentang Pengadilan Pajak) Perluakah Diamandemen?*, artikel dalam *Majalah Berita Pajak* Nomor 1518, Tahun XXXVI, 1 Juli 2004, hal. 37.

Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak di Tingkat Banding Berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Pasal 31 ayat (2) UU Pengadilan Pajak memberi kesempatan yang luas kepada wajib pajak yang merasa tidak puas atas putusan keberatan yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

UU Pengadilan Pajak tidak secara tegas mengatur mengenai dasar-dasar umum pengajuan gugatan banding tetapi hanya mencantumkan satu syarat pengajuan gugatan banding yaitu penggugat harus mengemukakan alasan-alasan yang jelas mengenai dasar gugatannya. Hal ini berarti bahwa pengajuan gugatan banding yang tidak disertai alasan-alasan yang jelas, dapat dipastikan akan ditolak⁴.

Namun dengan memperhatikan kaitan antara Hukum Pajak dengan Hukum Administrasi, dimana Hukum Pajak dipandang sebagai "Hukum Administrasi yang bersifat khusus" maka seyogyanya dapat juga digunakan dasar-dasar umum pengajuan gugatan yang bersumber pada Hukum Acara Tata Usaha Negara – Pasal 53 ayat (2) UU Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

Selain itu, apabila kita telaah lebih lanjut, ternyata dalam prakteknya, alasan yang digunakan dalam pengajuan gugatan banding

pajak tidak hanya seperti yang diatur dalam Pasal 53 ayat (2) UU Peradilan Tata Usaha Negara, melainkan juga dapat menyangkut jumlah pajak yang disengketakan.

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak diatur dengan menggunakan hukum acara yang secara tegas dimuat dalam UU Pengadilan Pajak dalam Pasal 34 sampai dengan Pasal 93, yang dijabarkan sebagai berikut :

1. Pasal 34 : menjelaskan mengenai pengertian dan syarat Kuasa Hukum.
2. Pasal 35 sampai dengan Pasal 39 : memuat bahwa
 - a. Banding harus diajukan dalam surat banding secara tertulis dalam bahasa Indonesia ke Pengadilan Pajak.
 - b. Jangka waktu pengajuannya 3 bulan sejak diterimanya keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan pajak.
 - c. Jangka waktu 3 bulan tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon banding.
 - d. Terhadap 1 keputusan diajukan 1 surat banding.
 - e. Banding diajukan dengan disertai alasan yang jelas, dan tanggal penerimaan surat keputusan yang dibanding kecuali belum melewati jangka waktu 3 bulan.
 - f. Surat banding dilampiri dengan keputusan yang

⁴ Dr. Wiratni Ahmadi, SH., *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak* (Menurut UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak), PT. Refika Aditama, Bandung, 2006, hal.56.

- dibanding.
- g. Dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, banding hanya dapat diajukan apabila jumlah pajak yang terutang tersebut telah dibayar 50%-nya.
 - h. Banding diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasanya.
3. Pasal 40 sampai dengan Pasal 43 mengatur hal berikut ini :
- a. Gugatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
 - b. Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak diajukan dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.
 - c. Gugatan diajukan dalam jangka waktu 30 hari sejak tanggal diterimanya keputusan yang digugat.
 - d. Terhadap 1 pelaksanaan penagihan atau 1 keputusan dapat diajukan 1 surat gugatan
 - e. Gugatan dapat diajukan oleh penggugat, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya dengan disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal di terima, pelaksanaan penagihan atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat.
 - f. Apabila selama proses gugatan, penggugat meninggal dunia, maka gugatan dapat dilanjutkan oleh ahli waris, kuasa hukum dari ahli waris atau pengampunya dalam hal penggugat pailit.
 - g. Apabila selama proses gugatan, penggugat melulurkan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha atau likuidasi maka permohonan gugatan dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha atau likuidasi tersebut.
 - h. Terhadap suatu gugatan dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak.
 - i. Terhadap gugatan yang dicabut akan dilakukan penghapusan dari daftar sengketa.
 - j. Atas gugatan yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan sebagaimana dimaksud pada butir j, tidak dapat diajukan kembali.
 - k. Gugatan tidak menunda atau menghalangi penagihan atau kewajiban perpajakan.
 - l. Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan pajak ditunda selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berjalan, sampai ada putusan pengadilan pajak.
4. Penelitian kelengkapan :
- a. Penelitian kelengkapan dilakukan oleh Pengadilan Pajak setelah surat banding atau gugatan diterima. Apabila tidak lengkap, maka akan diminta secara tertulis kepada pemohon banding atau penggugat agar

- melengkapinya dalam jangka waktu yang ditentukan.
- b. Apabila telah lewat waktu yang ditentukan, maka Pengadilan Pajak akan melakukan pemeriksaan awal surat permohonan banding atau gugatan tersebut. Dalam hal ini juga dilakukan penetapan pelaksanaan persidangan yang dapat dilakukan dengan acara cepat (dilakukan oleh hakim tunggal atau majelis hakim) atau pemeriksaan dengan acara biasa (dilakukan oleh majelis hakim).
5. Pasal 44 sampai dengan Pasal 48 mengatur tentang Persiapan Persidangan yang berisi :
- a. Pengadilan Pajak meminta surat uraian banding atau surat tanggapan atas surat banding atau surat gugatan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal diterimanya surat banding atau surat gugatan.
 - b. Terbanding atau tergugat menyerahkan surat uraian banding atau surat tanggapan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal dikirim permintaan surat uraian banding atau 1 bulan sejak tanggal dikirim permintaan tanggapan.
 - c. Salinan surat uraian banding atau surat tanggapan oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pemohon banding atau penggugat dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal diterima.
 - d. Pemohon banding atau penggugat dapat menyerahkan surat bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 hari sejak tanggal diterima salinan surat uraian banding atau surat tanggapan.
 - e. Salinan surat bantahan harus dikirimkan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 hari sejak tanggal diterimanya surat bantahan.
6. Pemeriksaan dalam Sidang Penyelesaian Sengketa Pajak.
- Pada tahap ini dibedakan menjadi 2 macam, yaitu :
- a. Pemeriksaan dengan acara biasa.
Pemeriksaan ini dilakukan terhadap surat permohonan banding atau gugatan yang telah memenuhi ketentuan atau persyaratan formal.
 - b. Pemeriksaan dengan acara cepat.
Pemeriksaan dengan acara cepat ini dilakukan terhadap :
 - Sengketa pajak tertentu.
 - Tidak dipenuhinya salah satu ketentuan yang diatur dalam Pasal 84 ayat (1) UU Pengadilan Pajak.
 - Putusan yang keliru.
 - Sengketa pajak yang berdasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak.
7. Pembuktian dan Saksi.
Alat bukti yang digunakan dalam sidang penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak tidak

- berbeda dengan yang digunakan dalam peradilan umum, yaitu :
- a. Surat atau tulisan.
 - b. Keterangan ahli.
 - c. Keterangan saksi.
 - d. Pengakuan para pihak
 - e. Pengetahuan hakim.
8. Putusan Pengadilan Pajak.
- Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam kaitannya dengan suatu putusan Pengadilan Pajak adalah :
- a. Sifat putusan :
 - Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap.
 - Terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat lagi diajukan banding/kasasi.
 - Putusan Pengadilan Pajak harus diucapkan dalam sidang yang terbuka untuk umum.
 - b. Jangka waktu penyelesaian :
 - Putusan dari pemeriksaan dengan acara biasa diambil dalam jangka waktu 12 bulan sejak banding diterima, sedangkan putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas gugatan diambil dalam jangka waktu 6 bulan sejak surat gugatan diterima.
 - Dalam keadaan luar biasa atau adanya hal-hal khusus maka jangka waktu yang tercantum di atas dapat diperpanjang paling lama 3 bulan.
 - Dalam hal gugatan selain atas keputusan pelaksanaan penagihan, bila tidak diputus dalam jangka waktu 6 bulan, wajib diputus melalui acara cepat dalam jangka waktu 1 bulan sejak jangka waktu 6 bulan itu dilampaui.
 - Putusan dengan acara cepat diambil dalam jangka waktu 30 hari terhadap :
 - sengketa pajak tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (2), sejak batas waktu pengajuan banding atau gugatan dilampaui atau sejak banding atau gugatan diterima dalam hal diajukan setelah batas waktu pengajuan dilampaui.
 - kekeliruan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (1) huruf c berupa membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, sejak kekeliruan dimaksud diketahui atau sejak permohonan salah satu pihak diterima.
 - sengketa yang didasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Pengadilan Pajak, berupa tidak dapat diterima, sejak surat banding atau surat gugatan diterima.
 - c. Jenis Putusan Pengadilan Pajak :

Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa :

 - Menolak.

- Mengabulkan sebagian atau seluruhnya.
- Menambah pajak yang harus dibayar.
- Tidak dapat menerima.
- Membetulkan kesalahan tulis
- Membatalkan.

9. Peninjauan Kembali.

Peninjauan Kembali diatur dalam Pasal 89 – 93 UU Pengadilan Pajak, yang dijabarkan lebih lanjut dengan Peraturan Mahkamah Agung No.3 Tahun 2002 tentang Tata Cara Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali Putusan Pengadilan Pajak.

Namun harus diingat bahwa tidak setiap putusan Pengadilan Pajak dapat diajukan Peninjauan Kembali karena permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan yang selektif yang sudah ditetapkan dalam Pasal 91 UU Pengadilan Pajak.

Upaya-Upaya Dalam Memberikan Keadilan

Apabila kita telaah UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka bisa kita ketahui bahwa ada upaya-upaya yang dilakukan oleh Pengadilan Pajak dalam rangka memberikan keadilan kepada para pihak yang bersengketa, antara lain :

1. Memberikan kesempatan kepada Pemohon Banding atau Penggugat maupun Tergugat untuk menggunakan dan melaksanakan hak tanya dan hak jawabnya atas sengketa pajak tersebut. Sarana yang digunakan adalah melalui

pengajuan Surat Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan dan Surat Bantahan.

2. Atas sengketa pajak yang diajukan banding kepada Pengadilan Pajak, pihak wajib pajak harus terlebih dahulu membayar 50% dari besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar dengan melampirkan Surat Setoran Pajaknya. Penerapan pembayaran 50% dari pajak yang terutang adalah sebagai jaminan atas niat baik Pemohon Banding atas pelaksanaan proses mencari keadilan.
3. Mempersilahkan kepada para pihak untuk memakai jasa kuasa hukumnya.
4. Mempersilahkan kepada para pihak yang bersengketa untuk hadir dalam persidangan.
5. Sidang di Pengadilan Pajak dilakukan secara terbuka untuk umum agar lebih transparan, kecuali dalam hal-hal yang sifatnya khusus.
6. Peniadaan kewajiban merahasiakan untuk keperluan persidangan bagi setiap orang yang karena pekerjaan atau jabatannya wajib merahasiakan segala sesuatu sehubungan dengan pekerjaan atau jabatannya.
7. Apabila dalam memeriksa suatu sengketa pajak yang memerlukan keahlian khusus maka dapat diangkat hakim Ad Hoc.
8. Apabila Pengadilan Pajak terlambat atau tidak memberikan putusan atas sengketa pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, maka atas sengketa pajak tersebut dianggap

dikabulkan seluruhnya atau sebagian ditambah dengan imbalan bunga sebesar 2% sebulan untuk paling lama 24 bulan.

9. Memberikan kesempatan ke pada para pihak yang ber sengketa untuk mengajukan Peninjauan Kembali (PK) apabila merasa putusan Pengadilan Pajak tersebut tidak adil.

Upaya-Upaya Dalam Memberikan Kepastian Hukum.

Selain terdapat upaya-upaya untuk memberikan keadilan, dalam UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terdapat juga upaya-upaya untuk memberikan kepastian hukum, yaitu antara lain :

1. Pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak.
2. Ada batas waktu bagi Pengadilan Pajak mulai dari menyampaikan Surat Banding atau Gugatan dan meminta Surat Uraian Banding atau

Surat Tanggapan kepada Pemohon Banding untuk kemudian meminta Surat Bantahan dan menyampaikan Surat Bantahan kepada Terbanding atau Tergugat.

3. Dalam memeriksa sengketa pajak, terlebih dahulu harus diperhatikan syarat formalnya baru kemudian materi sengketa nya.

Butir ketiga ini yang sesungguhnya justru membuka peluang timbulnya ketidakpastian hukum

(Uraian nya ada pada bagian selanjutnya dari tulisan ini).

4. Walaupun ada gugatan, hal ini tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan kewajiban perpajakan.
5. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum. Dengan demikian atas putusan Pengadilan Pajak itu dapat langsung dilaksanakan tanpa memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan mengatur lain.
6. Terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding atau kasasi.
7. Kepastian hukum bagi wajib pajak yang lain diberikan dalam bentuk yurisprudensi.
8. Pengadilan Pajak tidak boleh untuk menyidangkan kembali atas sengketa yang sama dan sudah ada putusannya (sebab akan melanggar asas *ne bis in idem*).

III. KONTRADIKSI ANTARA UPAYA PEMBERIAN KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM DENGAN PRINSIP-PRINSIP HUKUM

Tujuan dibentuknya Pengadilan Pajak berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002 adalah untuk menyelesaikan sengketa pajak antara wajib pajak dengan fiskus secara adil. Namun prinsip ADIL tersebut menjadi kontradiktif karena adanya tiga prinsip hukum yang lain yang dipakai juga dalam peradilan tersebut yang mengarah pada tujuan

law enforcement-nya putusan Pengadilan Pajak.

Ketiga prinsip hukum tersebut adalah :

Pertama : Penyelesaian sengketa pajak dengan proses cepat, murah dan sederhana, sehingga dibuatlah putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap.

Kedua : Putusan Pengadilan Pajak memuat penetapan besarnya pajak terutang berupa hitungan secara teknis perpajakan sehingga tampaknya wajib pajak secara langsung telah memperoleh kepastian hukum tentang besarnya pajak terutang.

Ketiga : Sesuai sifat khususnya seyogyanya Pengadilan Pajak memiliki Hukum Acara tersendiri.

Ketiga prinsip dalam rangka 'law enforcement' tersebut jika dikaitkan dengan prinsip adil akan terlihat kontras, contohnya dalam proses law enforcement itu akan terjadi kendala teknis yuridis dalam penerapan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Prinsip-prinsip hukum dalam Pengadilan Pajak yang menyatakan hitungan secara teknis perpajakan pada waktunya akan menjadi 'perhatian utama' dalam pertimbangan hukum, karena upaya mentransformasikan istilah teknis perpajakan ke dalam formulasi yuridis jelas memerlukan proses interpretasi yang memakan waktu.

Dengan adanya kontradiksi yuridis tersebut maka dapat diartikan bahwa UU Pengadilan Pajak tidak

secara jelas menentukan pola atau alasan logis yang mengatur konstruksi hukum tentang kewenangan Pengadilan Pajak untuk menerbitkan putusan hukum yang langsung berkekuatan hukum tetap. Namun demikian, itulah Pengadilan Pajak yang ada sekarang ini, yang lebih didominasi oleh 3 prinsip hukum yang hanya bertujuan pada 'law enforcement'-nya putusan Pengadilan Pajak tersebut. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Pengadilan Pajak **hanya** menerapkan unsur "kepastian hukum" dan bukan "kepastian hukum dan keadilan".

Apabila hal ini terus berjalan, maka hampir dapat dipastikan akan terjadi masalah yang menyangkut penerapan UU Pengadilan Pajak, sebab akan memunculkan kemungkinan adanya kendala-kendala teknis. Beberapa masalah efektivitas tersebut adalah menyangkut :

1. Masalah penerapan sistem hukumnya.
2. Masalah penerapan asas hukumnya, seperti praduga tak bersalah.
3. Masalah kewenangan Mahkamah Agung melalui proses Peninjauan Kembali.

Di samping itu ketidakpastian akan muncul berkaitan dengan mekanisme penyelesaian sengketa pajak, dimana telah disebutkan bahwa wajib pajak yang mengajukan keberatan harus memenuhi persyaratan formal. Apabila persyaratan tersebut tidak dipenuhi maka keberatan wajib pajak tidak dapat dipertimbangkan. Akan tetapi, jenis keputusan keberatan sebagaimana disebut dalam Pasal 26 ayat (3) UU

KUP tidak menyebutkan adanya jenis keputusan "tidak dapat dipertimbangkan." Oleh karena itu, berdasarkan hal tersebut, apabila dalam surat keberatan tidak memenuhi persyaratan formal, maka Dirjen Pajak akan menerbitkan surat biasa sebagai jawaban keberatan yang diajukan oleh wajib pajak. Namun, dengan hanya menggunakan surat biasa maka wajib pajak tidak dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak; sebab hanya terhadap keputusan keberatan yang dapat diajukan banding (sesuai Pasal 27 ayat (1) UU KUP).⁵

Pada sengketa banding di Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), majelis MPP menyatakan bahwa meskipun hanya berdasarkan surat biasa yang diterbitkan oleh Dirjen Pajak atas keberatan dari wajib pajak, tetap saja wajib pajak dapat mengajukan banding ke MPP. Namun, putusan MPP ini belum tentu diikuti oleh majelis hakim pada Pengadilan Pajak karena sistem hukum kita tidak mengikuti asas *Stare Decisis*. Hal inilah yang menunjukkan adanya peluang munculnya ketidakpastian hukum.

Dalam UU KUP maupun peraturan perundang-undangan di bawahnya tidak terdapat aturan yang jelas tentang isi dari keputusan keberatan dan permohonan peninjauan yang diterbitkan oleh Dirjen Pajak, yang disampaikan kepada wajib pajak (seperti dalam Pasal 84 UU Pengadilan Pajak). Hal ini dapat mengakibatkan munculnya peluang ketidakpuasan dari wajib pajak.

Untuk menghindari munculnya ketidakpuasan dari wajib pajak dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak, kiranya harus diatur isi dari keputusan keberatan dan permohonan peninjauan, khususnya menyangkut keputusan keberatan yang berisi menolak atau mengabulkan sebagian. Dengan diberikannya alasan-alasan dalam suatu keputusan keberatan atau permohonan peninjauan, wajib pajak akan dapat mengetahui duduk persoalan yang menjadi dasar keputusan tersebut. Selanjutnya, apabila wajib pajak menerima alasan-alasan yang diuraikan dalam keputusan tersebut, maka dimungkinkan wajib pajak akan mengurungkan niatnya untuk mengajukan banding atau mengajukan peninjauan kembali. Hal ini tentu akan mengurangi sengketa pajak di Pengadilan Pajak atau pun di Mahkamah Agung.

Persoalan lain yang menjadi sorotan adalah masalah jangka waktu atau batas waktu keputusan atas surat keberatan yang disampaikan kepada wajib pajak. Dalam Pasal 26 ayat (1) jo ayat (5) UU Nomor 16 Tahun 2002 tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan (KUP) disebutkan :

"Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 bulan **sejak tanggal surat keberatan diterima**, harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan."

Dari Pasal 26 ayat (1) jo ayat (5) tersebut mempunyai arti, apabila Direktur Jenderal Pajak melebihi jangka waktu tersebut di atas, maka

⁵ *ibid*, hal.81-82. ¹ *ibid*, hal.81-82.

keberatan yang diajukan dianggap diterima. Namun Direktur Jenderal Pajak memandang batas waktu atau jangka waktu surat keputusan tersebut didasarkan pada tanggal surat keputusan tersebut **dibuat**. Hal ini berdampak surat keputusan yang diterima wajib pajak terhitung terlambat.

Padahal jika didasarkan pada UU KUP, pengertian tentang batas waktu tersebut terhitung sampai surat keputusan **diterima** oleh wajib pajak. Hal ini berarti wajib pajak mengetahui hasil keputusan surat keberatannya maksimal sampai jangka waktu 12 bulan.

Persoalan jangka waktu ini merupakan hal penting sebab dimungkinkan Direktur Jenderal Pajak membuat keputusan atas surat keberatan terhitung mundur,

artinya surat keputusan tersebut bisa berbeda jauh waktunya dengan saat surat keputusan itu diterima atau diketahui oleh wajib pajak yang mengajukan keberatan.

Satu persoalan lagi yang perlu dicermati adalah menyangkut pada persyaratan formal pengajuan banding, seperti yang dimuat dalam Pasal 36 ayat (4) UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yaitu :

"Selain dari persyaratan sebagai mana 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 pajak yang terutang telah dibayar 50%."

Persyaratan ini kurang memberikan keadilan bagi wajib pajak, sebab :

- a. justru kedudukan pajak yang masih terutang tersebut-lah yang masih dalam proses persengketaan.
- b. Selain itu, menjadi tampak tidak memberikan keadilan terhadap pengajuan keberatan dari wajib pajak karena ketidakmampuan membayar pajak yang melebihi batas kemampuannya.

Uraian tersebut di atas menunjukkan kontradiksi antara upaya wajib pajak meraih keadilan dengan keberadaan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Kendala-Kendala yang Dihadapi Pengadilan Pajak dalam Memberikan Keadilan dan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak.

Ada beberapa kendala yang dihadapi oleh Pengadilan Pajak dalam rangka memberikan keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak. Kendala-kendala tersebut antara lain :

1. Pengaruh pemerintah melalui Departemen Keuangan dalam hal pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan bagi Pengadilan Pajak, sehingga timbul kesan pada masyarakat bahwa Pengadilan Pajak kurang independen atau mandiri sebagai sebuah lembaga peradilan, yang seharusnya pembinaannya langsung oleh Mahkamah Agung.
2. Pengaruh quasi peradilan yang cenderung kurang adil dalam sistem peradilan perpajakan di

Indonesia yang mengakibatkan penyelesaian sengketa pajak tidak dapat dilakukan dengan lebih cepat, yang berarti dari sisi wajib pajak akan ada sejumlah dana yang tersangkut karena belum adanya kepastian atas sengketa pajak tersebut.

3. Masih banyaknya wajib pajak yang belum mengerti mengenai prosedur formal pengajuan banding atau gugatan.
4. Tidak semua pemohon banding bersedia untuk membayar 50% dari besarnya jumlah pajak yang terutang, sehingga Pengadilan Pajak akan menerbitkan putusan berupa "tidak dapat diterima."
5. Letak Pengadilan Pajak yang hanya ada di ibukota Republik Indonesia, menjadi factor penghalang bagi wajib pajak khususnya yang berada di daerah-daerah di Indonesia⁶.

IV. Penutup.

Tampaknya pelaksanaan UU Pengadilan Pajak yang berpedoman pada 3 prinsip hukum untuk law enforcement-nya putusan Pengadilan Pajak tersebut, disamping prinsip hukum lainnya cenderung

hanya memunculkan aspek kepastian hukumnya saja, bukan aspek keadilan dan kepastian hukum.

Oleh karena itu, dalam penerapan UU Pengadilan Pajak kiranya perlu banyak penyesuaian, khususnya untuk penilaian unsur-unsur perbuatan melanggar peraturan perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak, juga tentang syarat formal yang harus dipenuhi wajib pajak dalam rangka pengajuan banding ke Pengadilan Pajak seyogyanya diganti dengan rumusan lain yang tidak bertentangan dengan asas hukum yang berlaku universal.

Penyesuaian penerapan UU Pengadilan Pajak ini perlu dilakukan mengingat bahwa Pengadilan Pajak merupakan satu-satunya pengadilan pajak di Indonesia yang diharapkan mampu secara optimal memberikan perlindungan hukum kepada wajib pajak pencari keadilan, dan juga sekaligus melindungi negara dalam pemasukan uang ke kas negara. Di sinilah pentingnya keseimbangan antara Kepastian Hukum dan Keadilan Hukum.

⁶ Ferry Manullang, Upaya dan Kendala Pengadilan Pajak Menyelesaikan Sengketa Pajak, artikel Majalah Berita Pajak, Nomor 1534/Tahun XXXVII/1 Maret 2005, hal.42-43.

provided an interesting new theory on the role of human rights treaties that even suggests an unexpected relationship between treaty ratification and worse performance than before.⁶⁵ Hathaway maintains that her analysis supports several important empirical claims, including:

- (1) countries with worse human rights records appear to ratify treaties at a higher rate than those with better records;
- (2) treaty ratification is associated with worse human rights practices than expected;
- (3) enforcement procedures reduce non-compliance;
- (4) ratification is associated with better practices in full democracies.⁶⁶

Hathaway asserts that these findings contradict empirical predictions of both rational actors and normative models of treaty compliance. She offers a theoretical model that, in her view, more adequately explains the empirical evidence. Hathaway states that treaties 'operate on more than one level simultaneously'.⁶⁷ They create a binding law that is intended to have particular effects, and they express the position of those countries that join them.⁶⁸ For Hathaway, this dual role of treaties helps to explain the 'paradoxical patterns of interaction between

human rights treaty ratification and human rights practices'.⁶⁹ In combination with the poor monitoring and enforcement mechanism of some international human rights treaties, countries with poor performance can not only get away with continued human rights violations but may at times even step up violations in the belief that the nominal gesture of treaty ratification will shield them somewhat from pressure.⁷⁰

Hathaway suggests that some states ratify treaties to signal to other important actors their commitment to human rights.⁷¹ Because of the legal character of international human rights treaties, ratification is virtually costless in that unenforced treaty rules do not require any actual changes in state practice.⁷² More specifically, international actors (including states and non-governmental organization) reward ratifying states by reducing political pressure to promote human rights standards, thereby actually increasing human rights violations,⁷³ with the result that human rights treaty ratification can even lead to worse human rights records.⁷⁴ In this way, the law and politics of international human rights treaties provide a structural incentive for some 'countries (to) take positions to which they do not subsequently conform'.⁷⁵

⁶⁵ See E. Neumayer, 'Do International Human Rights Treaties Improve Respect for Human Rights?', 2005 *Journal of Conflict Resolution*, vol. 49, No. 6, p. 927.

⁶⁶ R. Goodman and D. Jinks, *supra* note 65, p. 172.

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ E. Neumayer, *supra* note no. 66, p. 927.

⁷¹ R. Goodman and D. Jinks, *supra* note 65, p. 172.

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Ibid.*

⁷⁴ E. Neumayer, *supra* note no. 66, p. 927.

⁷⁵ R. Goodman and D. Jinks. *supra* note 65. p. 172.