REFORMULASI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA

DISERTASI

Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan Memperoleh Gelar

Doktor Ilmu Hukum

Oleh :

Heru Ratno Hadi

NIM 147010100112007

PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU HUKUM

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

MALANG

2017

Repository Universitas Brawijaya

Repository Universitas Brawijaya

Lembar Persetujuan Komisi Ujian Terbuka Disertasi

REFORMULASI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA

Oleh :

Heru Ratno Hadi

NIM : 147010100112007

Menyetujui :
Komisi Promotor

Promotor

Prof. Dr. Sudarsono, SH.,M.S.
NIP. 19510825 197903 1 004

Ko-Promotor I

Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H.
NIP. 19591118 198601 1 002

Ko-Promotor II

Dr. Bambang Winarno, S,H., S.U.
NIP. 19530121 197903 1 002

Mengetahui
Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas HukumUniversitas Brawijaya
Ketua,

Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H.
NIP. 19591118 198601 1 002

Repository Universitas Brawijaya

PERNYATAAN ORISINALITAS

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang sepengetahuan saya, di dalam Naskah Disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia disertasi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (Doktor) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Pasal 25 ayat (2) dan Pasal 70 Undang-Undang No.20 Tahun 2003)

Malang, 12 Maret 2017

Yang membuat pernyataan,

Heru Ratno Hadi

NIM. 147010100112007

MAJELIS PENGUJI UJIAN AKHIR DISERTASI

JUDUL DISERTASI :

REFORMULASI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA

Nama Mahasiswa : Heru Ratno Hadi

NIM : 147010100112007

Program Studi : Ilmu Hukum

KOMISI PROMOTOR :

Promotor : Prof. Dr. Sudarsono, SH.,M.S.

Ko Promotor I : Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H.

Ko Promotor II : Dr. Bambang Winarno, S,H., S.U.

MAJELIS PENGUJI :

Penguji 1 : Prof. Dr. Tatiek Sri Djamiati, S.H.,M.S

Penguji 2 : Dr. Bambang Sugiri , S.H., M.H

Penguji 3 : Dr. Iwan Permadi, SE, SH,M.H

Penguji 4 : Dr. Moh. Fadli., SH., M.H

Tanggal Ujian : 17 Maret 2017

Repository Universitas Brawijaya

RINGKASAN

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara dan sumber terbesar pembiayaan pembangunan Indonesia. Sejalan dengan kontribusi signifikan dan posisi strategis ini, sepantasnya sektor pajak harus diurus sedemikian rupa agar sektor ini memiliki kemapanan yang tinggi dalam banyak hal, termasuk dalam hal penyelesaian sengketa pajak.

Fokus penelitian disertasi ini adalah sengketa pajak yang timbul karena penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) pajak pemerintah pusat yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan. Penelitian ini dilakukan mengingat pada satu dasa warsa terakhir terjadi peningkatan sengketa pajak dalam jumlah yang sangat signifikan, jika pada tahun 2005 hanya terdapat 2.613 yang masuk ke Pengadilan Pajak , maka ditahun 2016 terdapat 10.153 berkas sengketa pajak yang masuk, atau meningkat lebih dari 3 kali lipat. Meningkatnya jumlah sengketa pajak yang sangat signifikan tersebut harus dicarikan solusi agar tidak terjadi penumpukan perkara dengan jumlah perkara yang sangat besar yang pada akhirnya akan sulit diselesaikan oleh Pengadilan Pajak, sehingga menimbulkan ketidakadilan baik bagi negara maupun bagi wajib pajak.

Pengaturan penyelesaian sengekta pajak yang ada saat ini penyelesaian sengketanya melalui jalur pengadilan (litigasi), penyelesaian dilakukan secara bertingkat mulai dari Keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak , Banding ke Pengadilan Pajak dan Peninjuan Kembali ke Mahkamah Agung. Penyelesaian dengan cara litigasi ini bersifat menang-kalah (*win-lose)*, sehingga pihak yang kalah akan selalu merasa tidak puas dan melakukan upaya hukum lebih lanjut bila perlu sampai pada upaya hukum Peninjauan Kembali.

Penyelesaian sengketa yang diatur saat ini membutuhkan waktu lama karena berdasarkan asas legalitas sesuai teori negara hukum, pelaksanaan penyelesaian sengketa harus berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku, penyelesaian keberatan selama 12 (dua belas) bulan, penyelesaian banding 16 (enam belas) bulan dan peninjauan kembali 6 (enam) bulan. Selain itu Penyelesaian sengketa memerlukan biaya yang tidak ringan karena untuk mengajukan keberatan Wajib Pajak terlebih dahulu harus melunasi pajak yang terutang dalam SKP yang nilai koreksi pajaknya disetujuinya. Untuk banding juga memerlukan syarat Wajib Pajak harus melunasi 50% dari pajak yang terhutang, selain itu Pengadilan Pajak hanya berada di Jakarta dan tempat sidang hanya ada di Yogyakarta dan Surabaya, bagi Wajib Pajak yang berada jauh dari lokasi tersebut misalkan dari daerah Indonesia bagian tengah dan timur, tentu akan memerlukan waktu dan biaya yang tidak sedikit untuk menghadiri beberapa kali sidang banding.

Penyelesaian sengketa yang tidak sederhana, membutuhkan waktu sangat lama dan berlarut-larut serta membutuhkan biaya yang mahal bertentangan dengan rasa keadilan masyarakat khususnya rasa keadilan bagi wajib pajak yang mengalami sengketa pajak, yang sedang mencari keadilan.

Penulis mengajukan solusi agar penyelesaian sengketa pajak diutamakan melalui alternatif penyelesaian sengketa (APS) berupa mediasi, sehingga upaya litigasi merupakan upaya hukum terakhir jika upaya mediasi tidak menemui kesepakatan. Mediasi dilakukan oleh mediator akhli dan independen, oleh karena itu penulis menyarankan agar pemerintah membentuk Badan Penyelsaian

Sengketa dan Mediasi Pajak (BPSMP) merupakan lembaga pemerintah non kementerian yang bertugas meneliti dan memutus keberatan pajak dan menjadi mediator independen. Lembaga ini dibutuhkan mengingat pengaturan yang ada selama ini memberikan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk meneliti dan memutus keberatan wajib pajak, sementara instansi tersebut adalah instansi yang menerbitkan SKP dan bertanggungjawab untuk mencapai target penerimaan pajak, disisi lain jika keberatan wajib pajak dikabulkan akan mengurangi pencapaian target pajak, sehingga terdapat kecenderungan Keberatan wajib pajak tidak dikabulkan, terutama pada kondisi penerimaan pajak belum mencapai target yang ditetapkan. Mediasi juga harus dilakukan Majelis Hakim sebelum proses banding memasuki materi sengketa di Pengadilan Pajak.

Kata kunci: Pajak, Sengekta Pajak, Alternatif Penyelesaian Sengketa pajak

Repository Universitas Brawijaya

SUMMARY

Taxes are the main source of state revenues and the largest source of development financing in Indonesia. In line with the significant contribution and this strategic position, appropriate tax sector must be managed in such a way so that this sector has a high reliability in many ways, including in the case of tax dispute resolution.

This research was conducted considering that in the last decade an increase in tax disputes in a very significant amount, in 2005 there were only 2,613 case were entered into the Tax Court, then by 2016 there were 10.153 case tax disputes that entry, or an increase of more than three times. The increasing number of very significant tax disputes that it should find a solution , a very large number of cases that will ultimately be difficult to resolve by the Tax Court, thus causing injustice both for the nation and for the taxpayer

Dispute resolution is set at this time takes a long time because it is based on the principle of legality in accordance theory of the state law, the implementation of dispute resolution should be based on applicable legislation, the completion of objections during the twelve (12) months, the completion of the appeal of 16 (sixteen) months and a review 6 (six months. Additionally dispute resolution costs are not light due to object Taxpayers must first pay off taxes owed in that the correction value tax assesment letter. To appeal also requires the terms taxpayer must pay 50% of the tax due, other than that the Tax Court only in Jakarta and place of the hearing only in Yogyakarta and Surabaya, for taxpayers who are far away from that location for example from the area of central Indonesia and east, it will take time and cost a bit to attend the appeal hearing several times.

Dispute resolution is not simple, takes very long and protracted and require costly contrary to the sense of justice, especially justice for taxpayers who have tax disputes, which are seeking justice.

The author proposes a solution to the settlement of tax disputes through alternative dispute resolution (ADR) in the form of mediation, so that the effort is a last for legal litigation if the mediation efforts did not meet with the agreement. Mediation is done by expert and independent mediator, therefore the authors recommend that the government establish Tax Dispute Settlement and mediation Board (BPSMP) is a non-ministerial government institution in charge of researching and deciding tax objections and become an independent mediator. The institute is needed considering the existing regiulation for these grants authority to the Directorate General of Taxation to examine and decide upon the objections of taxpayers, while the agency is the agency that issued a tax assessment and is responsible for achieving the target of tax revenue, on the other hand if the objection taxpayer is granted will reduce the achievement of the target taxes, so there is a tendency objection taxpayer is not granted, especially in conditions of tax revenue has not reached the set target. Mediation should also do the judges before the appeal process the substance entering the dispute in the Tax Court.

Keywords: Tax, Tax Dispute, Alternative Dispute Resolution of Tax

UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah S.W.T. yang hanya karena izin-Nya proses penelitian disertasi ini dapat terselesaikan dengan baik. Rasa hormat serta penghargaan setinggi-tingginya sebagai wujud apresiasi penulis kepada semua pihak sehingga disertasi yang berjudul: Reformulasi Pengaturan Penyesaian Sengketa Pajak di Indonesia terselesaikan secara paripurna dan tepat pada waktunya. Oleh karena itu dengan segala kerendahan hati melalui lembar pengantar ini, perkenankan penulis mengucapkan terimakasih khususnya kepada promotor dan ko-promotor yang telah mendampingi penulis untuk berproses menuntaskan karya akademik berupa disertasi pada Progam Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Ucapan terimakasih sekali lagi penulis haturkan kepada yang terhormat :

1. Prof. Dr. Sudarsono, S.H.,M.S dalam kapasitasnya sebagai Promotor, atas segala bantuan, bimbingan, arahan yang diberikan dengan sentuhan kasih sayangnya yang tulus, ikhlas penuh kesabaran, dan kearifan. Dengan wibawa beliau sebagai ilmuan, dalam proses pembimbingan penyelesaian penelitian disertasi ini tidak henti memberikan semangat serta koreksi detail dan teliti serta cermat sehingga memberikan pencerahan dan penyadaran kepada diri penulis sebagai manusia yang sarat keterbatasan dan harus terus belajar. Budi baik yang telah diberikan selama ini oleh beliau akan membangun keteladanan kepada diri penulis yang pada gilirannya melakukan tugas pokok dan fungsi serupa. Semoga jerih payah dan pengorbanan beliau mendapatkan balasan yang berlipat ganda dari Allah.S.W.T. Amin.
2. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H, M.H, dalam kapasitasnya sebagai Ko-Promotor, di tengah menjalankan amanah sebagai Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya. Di tengah rutinitas dan kesibukannya, beliau selalu meluangkan waktu untuk menerima penulis guna melakukan diskusi. Dorongan semangat yang beliau tanamkan agar tidak setengah hati untuk menuntaskan disertasi sebagai karya akademik dengan harapan menjadi produk berkualitas sungguh membangun nilai tambah moralitas dan komitmen penulis dalam mengabdi dan berkarya secara

profesional. Semoga Allah memberikan kelancaran dalam banyak hal kepada beliau sehingga dapat melahirkan para doktor yang konsisten di bidang ilmunya dan cermat menuntaskan karya akademiknya.

3. Dr. Bambang Winarno, S.H., S.U selaku ko-promotor yang selalu menerima dan melayani penulis untuk berdiskusi guna memperkaya materi disertasi. Saran dan solusi yang beliau berikan selalu menciptakan kemudahan bagi penulis. Sentuhan asah, asih dan asuh sungguh penulis rasakan selama didampingi beliau dalam proses melakukan penulisan disertasi ini. Semoga ketulusannya selama ini menuai balasan Allah.
4. Prof. Dr. Ir. Muhammad Bisri, MS., selaku Rektor Universitas Brawijaya yang telah memberikan kesempatan kepada saya untuk mengikuti pendidikan di Universitas Brawijaya Malang.
5. Dr. Rachmad Safa'at, S.H, M.Si selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Brawijaya yang telah memberikan kesempatan untuk mengikuti dan menyelesaikan studi Progam Doktor Ilmu Hukum pada Fakutas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Atas kepemimpinannya tercipta atmosfir akademik yang kondusif, tenang dan nyaman sehingga memberikan dukungan luar biasa bagi proses belajar dalam rangka menyelesaikan program doktor.
6. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H, M.H dengan kapasitasnya sebagai Ketua Program Doktor Ilmu Hukum telah memberikan kemudahan kepada penulis atas birokrasi dalam proses administrasi selama mengikuti program doktor di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Atas kepemimpinannya tercipta atmosfir akademik yang kondusif, tenang dan nyaman sehingga memberikan dukungan luar biasa bagi proses belajar dalam rangka menyelesaikan program doktor.
7. Ucapan Terima Kasih kepada Tim Penguji Disertasi yaitu Prof. Dr. Sudarsono, S.H.,MS., Prof. Dr. Tatik Sri Djamiati, S.H.,M.S. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H, M.H, Dr. Bambang Winarno, S.H., S.U, Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.H, Dr. Iwan Permadi, SE, SH,M.H., dan Dr. Moh. Fadli, S.H., M.H., yang telah menguji, sekaligus memberikan saran dan masukan secara kritis dan sangat berharga untuk penulisan disertasi ini.

8. Para guru besar dan para staf pengajar Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya yang penuh semangat dalam memberikan pengetahuan ilmu hukum yang sangat bermanfaat dan bekal ilmu pengetahuan lainnya yang berkaitan kepada saya.
9. Staf karyawan Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya yang telah membantu dalam bidang administrasi perkuliahan.
10. Keluarga Besar Mahasiswa Program Doktor Ilmu Hukum di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Kekompakan dan kekeluargaan yang tercipta selama ini sengguh memberikan kehangat berarti akan makna silaturrahmi sebagai penyemangat penulis dalam menyelesaikan disertasi.
11. Ibunda tercinta (alm. Ny. Marjatoen) dan ayahanda M. Hadipranoto yang selama ini memberikan atmosfir kasih sayang dan keteladanan kepada penulis yang cukup banyak menanamkan nilai-nilai dasar pendidikan.
12. Khusus kepada istri tercinta,Effi Ramayani dan ananda tersayang, Fariz A. Hadi, Norma Auditia, dan Dannisa M. Aureliasebagai bagian dari hidup dan kehidupan penulis sekaligus menjadi motivator utama untuk menyelesaikan program doktor.
13. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah membantu saya dalam menyelesaikan disertasi ini.

Semoga jerih payah dan niat baik dari berbagai pihak yang telah diberikan dalam rangka membantu saya baik selama perkuliahan maupun pada saat penulisan sampai selesainya disertasi ini, memperoleh balasan dari Allah serta saya berharap disertasi ini dapat memberikan manfaat, baik bagi kepentingan pengembangan ilmu hukum secara umum maupun kepentingan pengembangan ilmu hukum pada perseroan terbatas di Indonesai.

Malang, 12 Maret 2017

Penulis,

Heru Ratno Hadi

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah S.W.T. yang hanya karena rachmat dan karunia-Nya proses penelitian disertasi dengan judul " Reformulasi Pengaturan Penyelesaian sengketa Pajak di Indonesaia", dapat diselesaikan.

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara dan sumber terbesar pembiayaan pembangunan Indonesia. Sejalan dengan kontribusi signifikan dan posisi strategis ini, sepantasnya sektor pajak harus diurus sedemikian rupa agar sektor ini memiliki kemapanan yang tinggi dalam banyak hal, termasuk dalam hal penyelesaian sengketa pajak.

Penulis tetrarik meneliti mengenai sengekta pajak mengingat pada satu dasa warsa terakhir terjadi peningkatan sengketa pajak dalam jumlah yang sangat signifikan, jika pada tahun 2005 hanya terdapat 2.613 berkas sengketa yang masuk ke Pengadilan Pajak, maka pada tahun 2016 terdapat 10.153 berkas sengketa pajak yang masuk, atau meningkat lebih dari 3 kali lipat. Meningkatnya jumlah sengketa pajak yang sangat signifikan tersebut harus dicarikan solusi agar tidak terjadi penumpukan perkara dengan jumlah perkara yang sangat besar yang pada akhirnya akan sulit diselesaikan oleh Pengadilan Pajak, sehingga menimbulkan ketidakadilan baik bagi negara maupun bagi wajib pajak.

Dengan penuh kerendahan hati, penulis mengharpakan saran dan masukan dari semua pihak untuk lebih menyempurnakan disertasi ini. Semoga disertasi ini bermanfaat bagi semua pihak.

Malang, 12 Maret 2017

Heru Ratno Hadi

Repository Universitas Brawijaya

DAFTAR ISI

Sampul Depan ..... **i**
Sampul Dalam ..... **i**
Pengesahan ..... **ii**
Pernyataan Orisinalitas ..... **iii**
Majelis Penguji ..... **iv**
Ringkasan ..... **v**
Summary ..... **vii**
Ucapan Terima Kasih ..... **viii**
Kata Pengantar ..... **xi**
Daftar Isi ..... **xii**
Daftar Tabel ..... **xv**
Daftar Diagram ..... **xvi**
Daftar Grafik ..... **xvii**
Daftar Bagan ..... **xvii**
Daftar Gambar ..... **xix**

BAB I. PENDAHULUAN 01
1.1 Latar Belakang 01
1.2 Rumusan Masalah 29
1.3 Tujuan Penelitian 29
1.4 Manfaat Penelitian 30
1.4.1 Manfaat Teoritis 30
1.4.2 Manfaat Praktis 30
1.5 Orisinilitas Penelitian 31
1.6 Kerangka Hasil Penelitian 37
1.7 Metode Penelitian 39
1.7.1 Jenis dan Pendekatan Penelitian 39
1.7.2 Jenis dan Sumber Bahan Hukum 43
1.7.3.Teknik Pengumpulan Bahan Hukum 44
1.7.4 Teknik Analisis Dan Interpretasi Bahan Hukum 45
1.8 Sistematika Penulisan 47

BAB II. KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL 50
2.1 Teori Negara Hukum 50
2.2 Teori Keadilan 58
2.3 Teori Perpajakan 62
2.4 Alternatif Penyelesaian Sengketa 69
2.4.1 Tinjauan Umum Alternatif Penyelesaian Sengketa 69
2.4.2 Penyelesaian Sengketa Pajak Di Berbagai Negara 80
2.4.2.1 Penyelesaian Sengketa Pajak di Amerika 80
2.4.2.2 Penyelesaian Sengketa Pajak di Australia 101
2.3.2.3 Penyelesaian Sengketa Pajak di Inggris 122
2.4.2.4 Penyelesaian Sengkera Pajak di Belanda 135
2.5 Teori Perundang-undangan 150
2.5.1 Pengertian Undang-Undang 150
2.5.2 Kedudukan Undang-Undang dalam Hierarki Hukum 152
2.5.3 Materi Muatan Undang-Undang 155
2.5.4 Asas-Asas Pembentukan Perundang-Undangan 158
2.5.5 Pembentukan Undang-Undang 161
2.6 Teori Kewenangan 170
BAB III. HASIL DAN ANALISIS TERHADAP PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA 178
3.1 Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia 178
3.2 Pengaturan Keberatan Terhadap Surat Ketetapan Pajak 181
3.2.1 Pengaturan Keberatan Sebelum Reformasi Pajak 182
3.2.2 Pengaturan Keberatan Setelah Reformasi Pajak 191
3.3 Pengaturan Banding atas Keputusan Keberatan Pajak 216
3.3.1 Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan 217
3.3.1.1 Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan sebelum Reformasi Pajak 218
3.3.1.2 Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan setelah Reformasi Pajak 220

3.3.2 Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Institusi Banding Pajak 229
3.3.2.1 Majelis Pertimbanga Pajak (MPP) 229
3.3.2.2 Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) 232
3.3.2.3 Pengadilan Pajak 240
3.4 Analisis Terhadap Pengaturan Sengketa Peninjauan Kembali..... 264

BAB IV IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK YANG BERLAKU DI INDONESIA 272
4.1 Implikasi Hukum Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Keberatan 273
4.2 Implikasi Hukum Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Banding 278
4.3 Implikasi Hukum atas Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Peninjauan Kembali 286

BAB V PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DITINJAU DARI *IUS CONTITUENDUM* 290
5.1 Pengaturan Kedepan Penyelesaian Sengketa Keberatan Pajak..... 290
5.2 Pengaturan Kedepan Penyelesaian Sengketa Banding Pajak..... 296
5.3 Pengaturan Kedepan Peninjauan Kembali Sengketa Pajak..... 299

BAB VI. PENUTUP 301
6.1 Kesimpulan 301
6.2 Saran..... 303

Daftar Pustaka

DAFTAR TABEL

Halaman

Tabel 1. Postur Perkembangan Penerimaan Pajak 2011-2017 06

Tabel 2. Jumlah Perkara yang Masuk ke Pengadilan Pajak dari Tahun 2005 sampai dengan Tahun 2016 21

Tabel 3. Mutasi Berkas Sengketa Pengadilan Pajak 22

Tabel 4. Sistematika dan Orisinalitas Penelitian..... 33

Tabel 5. ADR dan Tahap Perpajakan di IRS 99

Tabel 6. Struktur Organisasi OTA 102

Tabel 7. Struktur Manajemen dan Komisioner HMRC 123

Tabel 8. *Checklist* Kelayakan Mediasi untuk Penyelesaian Sengketa Pajak..... 138

Tabel 9. Perbedaan Antara Delegasi dan Mandat 177

Tabel 10. Perbandingan Pengaturan Keberatan Pajak Sebelum Reformasi Pajak..... 190

Tabel 11 Perbandingan Pengaturan Keberatan Pajak Sebelum dan Setelah Reformasi Pajak Tahun 1983..... 208

Tabel 12 Jangka Waktu Penyampaian Keberatan Pajak dan Penyelesaian Di Beberapa Negara..... 213

Tabel 13 Perbandingan Pengaturan Banding Diantara Lembaga yang Memutus Banding Pajak 259

Tabel 14. Jangka Waktu Penyelesaian Keberatan di Beberapa Negara..... 293

Repository Universitas Brawijaya
REPOSITORY.UB.AC.ID
UNIVERSITAS BRAWIJAYA

DAFTAR DIAGRAM

Halaman

Diagram 1. Struktur Organisasi IRS 84
Diagram 2. Lembaga Penyelenggara ADR Sengketa Pajak di Australia 109
Diagram 3. Jumlah Sengketa Pajak Pendapatan yang diproses ATO pada tahun 2012 117
Diagram 4. Mekanisme Persidangan di Pengadilan DistrikWestern Australia 121
Diagram 5. Struktur Sistem Peradilan di Britania Raya (UK) 132

Repository Universitas Brawijaya
REPOSITORY.UB.AC.ID
UNIVERSITAS BRAWIJAYA

DAFTAR GRAFIK

Halaman

Grafik 1.Realisasi Penerimaan Pajak per tahun (trilyun rupiah) dari 2007-2016 05

Grafik 2. Rasio Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan PPh 08

DAFTAR BAGAN

Halaman

Bagan 1. Bagan Penyelesaian Sengketa Pajak, Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali 19
Bagan 2. Kerangka Hasil Penelitian Disertasi 37
Bagan 3 Susunan Organisasi Pengadilan Pajak 244

Repository Universitas Brawijaya

DAFTAR GAMBAR

Halaman

Gambar 1. Peta Sistem Peradilan di Belanda..... 145

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara dan sumber terbesar pembiayaan pembangunan Indonesia, penerimaan perpajakan pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2017 mencapai 85,6% dari total pendapatan negara.[1] Sejalan dengankontribusi signifikan dan posisi strategis ini, sepantasnya sektor pajak harus diurus sedemikian rupa agar sektor ini memiliki kemapanan yang tinggi dalam banyak hal, termasuk dalam penyelesaian sengketa dan kepastian hukum.[2] Dengan demikian kontribusi signifikanbagi pembangunan selalu terjaga bahkan meningkat. Realitasnya justru penyelesaian sengketa pajak memerlukan waktu yang relatif lama[3], tunggakan perkaranya sangat besar[4], dan volume tunggakan ini terus bertambah[5].Padahal dana dari pajak senantiasa dibutuhkan setiap saat untuk pembiayaan pembangunan.

---

[1]Direktorat Penyusunan APBN dan Direktorat Jenderal Anggaran, Informasi APBN 2017, (Jakarta, Kementrian Keuangan, 2017), hlm 13

[2] Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan hukum yang jelas, tetap, konsisten dan konsekuen, yang pelaksanaanya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang sifatnya subjektif. Indikator adanya kepastian hukum di suatu negara itu sendiri adalah adanya perundang-undangan yang jelas dan perundang-undangan tersebut diterapkan dengan baik oleh hakim maupun petugas hukum lainnya. Lihat: Abdul Rachmad Budiono, Pengantar Ilmu Hukum (Malang, Bayu Media Publishing, 2005), hlm. 22.

[3] Setiap tahun perkara pajak selalu menyisakan perkara hingga ribuan perkaran, hal ini terlihat pada akhir tahun 2014 menyisakan 12.559 berkas perkara, lanjut pada akhir tahun 2015 menyisakan 16.013 berkas perkara dan pada akhir tahun 2016 menyisakan 13.314 berkas perkara pajak. Hal ini menunjukkan bahwa dengan ribuan kasus perkara pajak, membutuhkan waktu relatif lama untuk menyelesaikannya . Lihat: Pokja Laporan Tahunan Mari, Laporan Tahunan 2016 Mahkamah Agung Republik Indonesia, (Jakarta, Mahkamah Agung RI, 2017), hlm 98.

[4]Perkara Tata Usaha Negara yang masuk sebagian besar yaitu perkara pajak, hal ini dapat terlihat pada setiap awal tahun selalu terdapat sisa berkas perkara dari tahun sebelumnya sehinggal jumlah perkara yang harus dikerjakan semakin banyak. Pada awal tahun 2016 sisa berkas perkara pada tahun sebelumnya 16.013 berkas perkara, dan pada awal tahun 2017 sisa berkas perkara tahun lalu 13.314 berkas perkara. *Ibid*, hlm 73

[5] Setiap tahun selain jumlah perkara pajak yang semakin meningkat, sisa berkas perkara pada tahun sebelumnya menambah jumlah perkara pajak yang harus diselesaikan. Pada tahun

Persoalan lamanya waktu penyelesaian sengketa pajak, secara fundamental hal ini menyalahi asas sederhana, cepat dan biaya ringan. Masalah ini menarik karena peranan lembaga peradilan yang mandiri, tidak dipengaruhi oleh pihak mana pun, bersih, dan profesional belum terwujud sebagaimana yang diharapkan. Hal ini menyebabkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga peradilan semakin menurun.[6] Sebaliknya, jalur alternatif penyelesaian sengketa semakin diminati karena sifatnya yang konfidensial.[7] karena itu, masalah penyelesaian sengketa pajak melalui alternatif penyelesaian sengketa (*alternative dispute resolution*/ADR) penting dipikirkan.

Pajak memegang peranan yang sangat penting dalam rangka memajukan kesejahteraan umum sesuai dengan tujuan negara Republik Indonesia[8]. Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945) menetapkan "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".

Pajak pada dasarnya merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan

---

2015, sisa berkas perkara pada tahun lalu 12.559 pada tahun lalu, sedangkan berkas perkara yang masuk 12.486 berkas perkara, jumlah berkas perkara yang harus diselesaikan 25.054. Pada tahun 2016, sisa berkas perkara tahun lalu 16.013 berkas perkara, berkas yang masuk 10.153berkas perkara, jumlah berkas perkara yang harus diselesaikan pada tahun 2016 yaitu 26.166 berkas perkara. Ibid, hlm 98

[6]Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Program Pembangunan Nasional 2000-2004 (PROPENAS), diaskses pada 20 Maret 2016, http://bappenas.go.id/id/data-dan-informasi-utama/dokumen-perencanaan-dan-pelaksanaan/download-lengkap-propenas-2000-2004/,hlm. III-1.

[7] Badan Pembinaan Hukum Nasional, Masalah Hukum Arbitrase Online, (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2010), hlm. 19.

[8]Alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.[9]

Definisi pajak yang maknanya hampir sama dikemukakan oleh Charles E. Mc Lure, Jr. dalam *Encyclopaedia Britannica*:

> *"Atax(from theLatintaxo) is a financial charge or other levy imposed upon a taxpayer (an individual or legal entity) by a state or the functional equivalent of a state to fund various public expenditures. A failure to pay, or evasion of or resistance to taxation, is usually punishable by law."*[10]

Definisi ini mirip dengan yang dikemukakan oleh Leroy Beaulieu dalam bukunya *Traite de la Science des Finances*:*"L'import et la contribution, soit directe soit dissimulee, que La Puissance Publique exige des habitants ou des biens pur subvenir aux depenses du Gouvernment"*[11].

Pendapat yang hampir senada diuraikan oleh N.J. Feldmann dalam bukunya *De overheidsmiddelen van Indonesia:*[12]

> *"Belastingen zijn aan de Overheid (volgens algemene, door haar vastgestelde normen) verschuldigde afdwingbare prestties, waar geen tegenprestatie tegenover staat en uitsluitend dienen tot dekking van publlieke uitgaven"*

Berdasar beberapa definisi di atas berarti pemungutan pajak memang dapat dipaksakan. Ungkapan masyarakat Inggris dan Amerika:*"Taxation without*

---

[9] Pasal 1 (1) Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4953.

[10] https://en.wikipedia.org/wiki/Tax diakses tanggal 15 Desember 2016.

[11] Terjemah bebasnya: "Pajak merupakan kontribusi langsung maupun tidak langsung, yang pelaksanaannya dapat dipaksakan oleh kekuasaan publik baik terhadap masyarakat maupun atas barang untuk pembiayaan belanja negara". Rimsky K. Judisseno, Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia, (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005), hlm. 13.

[12] Terjemah bebasnya: Pajak adalah utang – prestasi kepada pemerintah yang dapat dipaksakan berdasarkan norma-norma umum, tanpa adanya kontraprestasi, dan yang digunakan untuk menutupi pengeluaran pemerintah), *Ibid*, hlm. 13-14.

representation is robbery" atau *"No taxation without representation"* bisa dimaklumi. Dengan demikian dibutuhkan bukti manfaat pajak secara nyata.[13]

Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara dimanfaatkan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional.[14]Secara lebih rinci manfaat pajak dapat dikemukakan sebagai berikut:

1. Membiayai pengeluaran-pengeluaran negara seperti pengeluaran proyek produktif barang ekspor.
2. Membiayai pengeluaran reproduktif seperti pengeluaran yang memberikan keuntungan ekonomis bagi masyarakat. Contohnya, pengeluaran untuk pengairan dan pertanian.
3. Membiayai pengeluaran yang sifatnya tidak self liquiditting dan tidak reproduktif. Contohnya, pengeluaran untuk mendirikan monumen dan objek rekreasi.
4. Membiayai pengeluaran yang sifatnya tidak produktif. Contohnya, pengeluaran yang dipakai untuk membiayai pertahanan negara atau perang dan pengeluaran untuk penghematan di masa yang akan datang yaitu pengeluaran untuk membiayai anak yatim piatu.[15]

Setelah adanya reformasi perpajakan (*tax reform*) tahun 1983, dan terus dilakukannya perbaikan dan penyederhanaan ketentuan cara pemenuhan pajak, membawa konsekuensi jumlah Wajib Pajak dari tahun ke tahun semakin

---

[13] *Ibid*, hlm. 13.

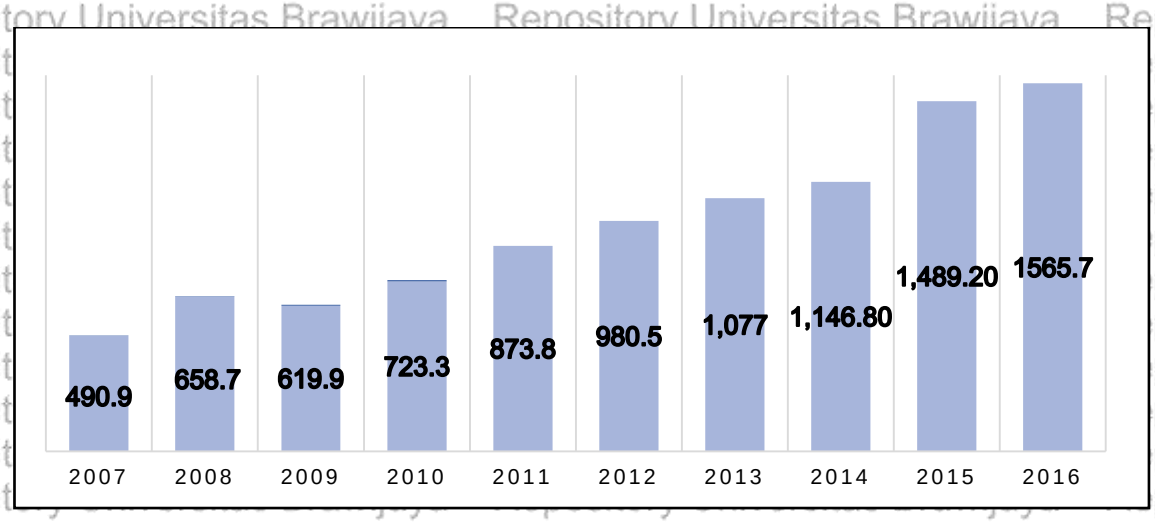
[14]Dasar menimbang poin a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

[15] Suparmoko, Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek, Edisi 5, (Yogyakarta: BPFE, 2000).

meningkat.[16]Namun jumlah Wajib Pajak yang semakin meningkat ini perlu diimbangi dengan faktor kesadaran dan kepatuhan membayar pajak agar target penerimaan negara semakin optimal.

Adapun kondisi realisasi penerimaan pajak dari tahun 2007-2016 dapat dilihat lebih rinci pada Grafik 1.

Grafik 1
Realisasi Penerimaan Pajak per tahun (trilyun rupiah) dari 2007-2016[17]



Berdasarkan Grafik 1 tampak bahwa realisasi penerimaan pajak pertahun cenderung meningkat, sejak 2007. Sementara itu perkembangan penerimaan pajak dari tahun 2011-2016 dapat dilihat lebih rinci pada Tabel 1.

[16]Jumlah Wajib Pajak terdaftar tahun 2010 (14.10 juta); tahun 2011 (17.69 juta); tahun 2012 (17.66 juta); dan tahun 2013 (17.73 juta). Lihat: Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN-SETJEN DPR-RI, Pentingnya Upaya Terbaik untuk Mengoptimalkan Penerimaan Pajak, diakses 20 Maret 2016,http://www.dpr.go.id/doksetjen/dokumen/apbn_Pentingnya_Upaya_Terbaik_Untuk_Mengoptimalkan_Penerimaan_Pajak20150130065242.pdf, hlm. 2.

[17]Badan Pusat Statistik, "Realisasi Penerimaan Negara (Trilyun Rupiah)", 2007-2016, diakses 6 April 2016, https://www.bps.go.id/LinkTabelStatis/view/id/1286.

Tabel 1.
Postur Perkembangan Penerimaan Pajak 2011-2017 (Triliun Rupiah)[18]

Uraian	2011			2012			2013			2014	2015		2016	2017
	APBNP	LKPP	Penca-paian %	APBNP	LKPP	Penca-paian %	APBNP	LKPP	Penca-paian %	APBNP	APBNP	RAPBNP	APBNP	RAPBN
Pajak dalam Negeri														
1. Pajak Penghasilan	831	819.8	98.6	968.3	930.9	96.1	1,099.9	1,029.9	93.6	1,189.8	1,328.5	1,437.4	855,84	784,72
a. PPh Migas	65.2	73.1	112.1	67.9	83.5	122.9	74.3	88.7	119.5	83.9	88.7	50.9	110,47	35,9
b. PPh Non migas	366.3	358.0	97.6	445.7	381.6	85.6	464.5	417.7	89.9	486.0	555.7	629.8	842,9	751,7
2. Pajak Pertambahan Nilai	298.4	277.8	93.1	336.1	337.6	100.5	423.7	384.7	90.8	475.6	525.0	576.5	474,235	493,888
3. Pajak Bumi dan Bangunan	29.1	29.9	102.9	29.7	29.0	97.6	27.3	25.3	92.5	21.7	26.7	26.7	17,710	17,295
4. BPHTB	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Cukai	68	77.0	113.1	83.3	95.0	114.1	104.7	108.5	103.6	117.5	126.7	141.7	148,09	157,158
6. Pajak Lainnya	4.2	3.9	93.7	5.6	4.2	74.8	5.4	4.9	91.4	5.2	5.7	11.7	7,414	8,749
Pajak Perdagangan International														
1. Bea Masuk	21.5	25.3	117.5	24.7	28.4	114.9	30.8	31.6	102.6	35.7	37.2	35.2	33,371	33,735
2. Bea Keluar	25.4	28.9	113.4	23.2	21.2	91.5	17.6	15.8	89.9	20.6	14.3	12.1	2,5	340,1
Total	878.7	873.9	99.5	1,016.2	980.5	96.5	1,148.4	1,077.3	93.8	1,246.1	1,380.0	1,484.6		

[18] Badan Pusat Statistik, 2016, Realisasi Penerimaan Negara, 2007-2017, diakses tanggal 03 Maret 2017, https://www.bps.go.id/linkTabelStatis/view/id/1286..

Kontribusi Peningkatan terbesar untuk target RAPBNP tahun 2015 berasal dari PPh Non Migas sebesar 13.3% PPN dan PPnBM sebesar 9.8% dari target APBN 2015. Jika ditinjau lebih jauh lagi pemerintah sebenarnya menaikkan besarnya target penerimaan pajak dalam RAPBNP 2015 untuk mengompensasi penurunan PNBP dari sektor Migas yang mencapai Rp130 Triliun.Pada tahun berikutnya yaitu 2016 mengalami peningkatan pada sektor yang sama,hal ini juga terjadi pada RAPBN 2017 mengalami peningkatan target terutama pada PPh Non Migas. Penerimaan pajak selalu mengalami peningkatan yang didominasi oleh Pajak Penghasilan (PPh) namun sayangnya realisasi ini selalu di bawah target yang telah ditetapkan.[19]

Kondisi realisasi di bawah target disebabkan oleh tingkat kepatuhan Wajib Pajak,baik perseorangan maupun badanyang masih rendah. Secara umum, kepatuhan Wajib Pajak dapat diartikan sebagai derajat Wajib Pajak untuk melaksanakan aturan perpajakan dengan baik dan benar (atau tidak benar).[20]Dengan demikian, semakin tingginya tingkat kepatuhan maka peraturan pajak yang dijalankan dengan semakin baik dan benar, begitupun sebaliknya. Grafik 2 menunjukkan bahwa besaran rasio kepatuhan penyampaian SPT masih berada pada 40,5% dan kenaikan penyampaian SPT pun masih sangat rendah hanya sebesar 8% untuk tahun 2015.[21]

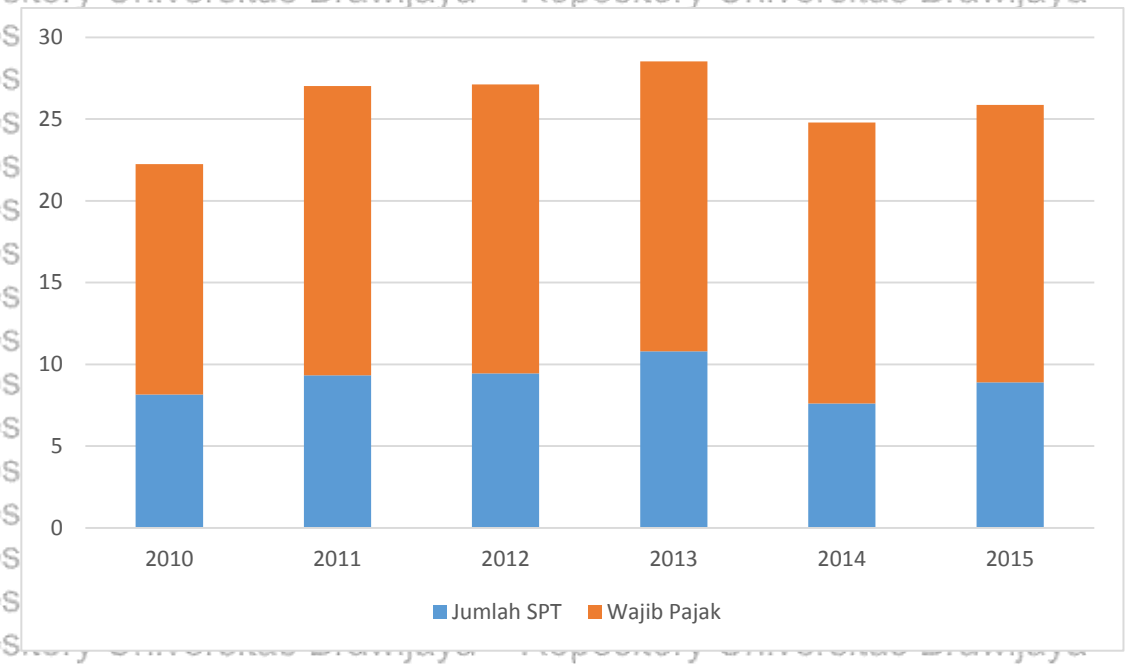
---

[19] *Op.Cit*, hlm. 1.

[20] Tapan K. Sarker, Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assesment Systems-What Could Bangladesh Learn from Japan?, (AISA-Pacific Tax Bulletin, Volume 9 No. 6, 2003), hlm 18.

[21] *Op.Cit*, hlm. 2-3.

Grafik 2.
Rasio Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan PPh[22]



Antipati untuk membayar pajak hanyalah salah satu bentuk ketidaksukaan Wajib Pajak terhadap pembayaran pajak. Bentuk lainnya adalah upaya menghindarkan diri dari kewajiban membayar pajak. Upaya menghindarkan diri dari kewajiban membayar pajak dapat dikategorikan menjadi tiga bentuk, yakni:

1. Menghindarkan diri secara legal *(tax avoidance)*

   Wajib Pajak berusaha mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar dengan cara mencari kelemahan-kelemahan dari peraturan perpajakan *(loopholes)*.

2. Menghindarkan diri untuk tidak membayar pajak secara ilegal *(tax evasion)*

[22]Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak, Dashboard Penerimaan SPT Tahunan PPH, diakses pada tanggal 11 Maret 2017, http://www.pajak.go.id/content/article/sambut-baik-e-filing-kepatuhan-penyampaian-spt-tahunan-pph-orang-pribadi-meningkat.

Wajib Pajak dengan sengaja untuk tidak melaporkan kekayaan dan penghasilan yang semestinya harus dibayarkan secara kepada kas negara dalam bentuk pajak.

3. Penunggakan pembayaran pajak.

Hal ini terjadi karena ketidakmampuan membayar pajak, sehingga sama dengan *tax evasion*, penunggakan pajak dapat dikenakan hukuman.[23]

Dengan meningkatnya jumlah Wajib Pajak dan pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan, maka tidak dapat dihindarkan timbulnya sengketa pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang sederhanacepat, dan biaya ringan.

Secara umum ada 3 (tiga) jenis sengketa pajak yaitu[24]: (1) Sengketa Regulasi; (2) Sengketa Ketetapan Pajak; dan (3) Sengketa Pelaksanaan Penagihan Pajak dan Keputusan lainya dari Ototritas Pajak.

Sengketa Regulasi terjadi apabila Peraturan Perpajakan baik berupa Undang-Undang maupun peraturan delegasi dibawahnya berupa Peraturan Pemerintah (PP), Peraturan Menteri dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Peraturan gubernur/Walikotamadya/Bupati digugat oleh Wajib Pajak karena tidak sesuai atau bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi atau Konstitusi. Ketentuan peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi sudah merupakan *adagium* yang dianut dalam sistim hukum yaitu *Lex superior derogat legi*

---

[23] Jamal Wiwoho, Reformasi dan Modernisasi Sistem Perpajakan Nasional dalam Kerangka Meningkatkan Kepatuhan Membayar Pajak, dalam buku Memahami Hukum dari Konstruksi sampai Implementasi,(Jakarta: Rajawali Pers, 2009), hlm. 502.

[24] Tjip Ismail, Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia,(Jakarta: Yellow Printing, 2007), hlm.150.

inferior (hukum yang derajatnya lebih tinggi mengesampingkan hukum yang derajatnya lebih rendah). Demikian juga ditinjau dari *stufenbau-nya* Hans Kalsen yang menyatakan bahwa hukumsuatu Negara itu berjenjang, dan norma hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan norma hukum yang lebih tinggi.[25]

Gugatan terhadap Undang Undang Perpajakan merupakan kewenangan absolut dari Mahkamah Konstitusi (MK) untuk mememeriksa dan memutus sengketa tersebut, sedangkan Gugatan terhadap Peraturan Pelaksanaan berupa PP, Peraturan Menteri dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak merupakan kewenangan absolut Mahkamah Agung (MA) untuk memeriksa dan memutus perkaranya.

Sengketa Ketetapan Pajak terjadi karena Wajib Pajak tidak setuju dengan ketetapan pajak yang diterbitkan oleh otoritas pajak, untuk Pajak Pemerintah Pusat dikelola oleh Direktur Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, sedangkan untuk Pajak Daerah dikelola oleh Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten. Upaya hukum yang ditempuh oleh Wajib Pajak atas Ketetpan Pajak yang tidak disetujuinya adalah melalui Keberatan kepada otoritas pajak yang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).[26] Apabila Wajib Pajak masih merasa tidak puas dengan Keputusan Keberatan, maka Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Apabila Wajib Pajak atau Otoritas Pajak merasa tidak puas dengan Putusan Banding Pengadilan Pajak maka dapat mengajukan Peninjauan kembali ke Mahkamah Agung (MA).

Sengketa Pelaksaan Penagihan Pajakdan Keputusan Lainya,merupakan gugatan yang diajukan oleh Wajib Pajak karena pelaksanaan penagihan oleh otoritas

[25] *Ibid*, hlm.150.

[26] Irwansyah Lubis, Menggali Potensi Pajak Perusahaan dan Bisnis dengan Pelaksanaan Hukum, (Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 2010), hlm 52.

pajak atau karena adanya Keputusan lainya terkait pelaksaan peraturan perpajakan selain Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan ototritas pajak tidak sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.[27] Sengketa Pelaksanaan PenagihanPajak dan Surat Ketetapan Lainya merupakan kewenangan absolute Pengadilan Pajak.

Dilihat dari jenis pajak yang disengketakan, jenis pajak yang dapat disengketakan terdiri dari 3 (tiga) jenis[28] :

1) Pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan yakni : Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah (PPN dan PPn BM), serta Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) perkebunan dan pertambangan.
2) Pajak Daerah yang dipungut oleh Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kotamadya seperti: Pajak Hotel dan Restoran, Pajak Kendaraan Bermotor, dan pajak daerah lainnya.
3) Bea Masuk dan Cukai yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Kementerian Keuangan.

Disertasi ini memfokuskan penelitian terhadap sengketa pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan

---

[27]Y. Sri Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, (Jakarta, PT Gramedia Pustaka Utama, 2009), hlm 168

[28]Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27)

karena adanya Penetapan Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Undang- Undang Pengadilan Pajak mendefinisikan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkanya keputusan yang dapat diajukan Banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.[29]

Undang-Undang memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk menempuh upaya hukum dalam penyelesaian sengketa pajak berupa Keberatan kepada Otoritas Pajak/Direktur Jenderal Pajak, Banding serta Gugatan ke Pengadilan Pajak, hal ini merupakan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak dari tindakan sewenang-wenang Otoritas Pajak, terlebih lagi kondisi saat ini, ditengah-tengah keadaan ekonomi nasional dan global yang cendrung menurun/lesu, target pajak semakin meningkat, sehingga terdapat kecendrungan Otoritas Pajak mengenakan pajak yang tinggi kepada Wajib Pajak, apabila otoritas pajak melakukan pemeriksaan pajak, sangat relevan sekali apa yang diungkapkan oleh Prof. Sudarsono[30] :

> "Penyalahgunaan kekuasaan, termasuk kewenangan (*detournement de pouvoir*) dan tindak sewenang-wenang (*willekeur/abus de pouvoir*) merupakan gejala yang sudah lama ada, juga sekaligus mengingatkan kita pada arti pentingnya *control* terhadap penggunaan wewenang (*authority*) itu sendiri, terlebih-lebih dengan adanya asas praduga keabsahan

[29] Pasal 1 ayat (5) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002tentang Pengadilan Pajak, (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27).

[30] Sudarsono, Pilihan Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Di Peradilan Tata Usaha Negara, Naskah Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar dalam Ilmu Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, Malang, 2008, hlm. 1.

(*vermoeden van rechtmatigheid=praesumptio iustae causa*) yang mewajibkan kita untuk menganggap sah terlebih dahulu suatu tindak pemerintahan sebelum adanya keputusan atau peraturan yang menyatakan sebaliknya. Asas ini dapat mendorong seseorang untuk menyalahgunakan wewenangnya atau bertindak sewenang-wenang manakala *control* terhadap penggunaan wewenang itu sendiri melemah atau berkurang."

Sengketa pajak yang dapat diajukan Bandingtimbul apabila Wajib Pajak tidak menyetujui hasil pemeriksaan pajak berupa Surat Ketetapan Pajak (SKP)yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Wajib Pajak mempunyai hak untuk mengajukan Keberatan atas SKP yang diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak.[31]

Proses penelitian dan keputusan Keberatan ini dilakukan oleh instansi penerbit SKP, yaitu atasan dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dalam hal ini adalah Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak (KANWIL DJP) yang membawahi KPP yang bersangkutan. Produk hukum proses Keberatan adalah Keputusan Keberatan.Keputusan Keberatan dapat berupa:

1. Mengabulkan seluruhnya KeberatanWajib Pajak.
2. Mengabulkan sebagian KeberatanWajib Pajak.
3. Menolak KeberatanWajib Pajak.
4. Menambah jumlah pajak yang kurang dibayar.[32]

KeputusanKeberatan ini memerlukan waktu atau proses sekitar 12 bulan (1 tahun). Hal ini telah diatur dalam Pasal 26 ayat (1) Undang Undang Nomor6 Tahun

---

[31]Hanggoro Pamungkas, Penyelesaian Sengketa Pajak, Binus Business Review, Volume 2 Nomor, 1 Mei 2011.

[32]Pasal 26 Ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262)

1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP)[33]sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP) yang berbunyi:"Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat Keberatan diterima harus memberi keputusan atas Keberatan yang diajukan."

Penelitian yang dilakukan menunjukan bahwa dalam pelaksanaannya Direktur Jenderal Pajak pada umumnya menerbitkan Keputusan Keberatan mendekati tanggal jatuh tempo, yaitu 12 bulan setelah KeberatanWajib Pajak diterima. Beberapa contoh kasus yang telah keluar keputusannya antara lain:

1. Keputusan KeberatanNomor KEP-1919/WPJ.04/2010, tanggal 10 Juni 2010, merupakan Keputusan atas KeberatanWajib Pajak PT. Bokormas Wahana Makmur.Tanggal pengajuan Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) PPN Masa Januari sampai dengan Desember 2006 Nomor 00010/207/07/064/09 Tanggal 1 April 2009. Surat Keberatan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kebayoran Baru Tiga, tanggal 15 Juni 2009. Berarti penyelesaian proses Keberatanmemerlukan waktu 11 bulan 15 hari.[34]
2. Keputusan KeberatanNomor KEP-855/PJ.07/2009, tanggal 19 Oktober 2009, merupakan Keputusan atas KeberatanWajib Pajak PT. Bokormas Wahana Makmur.Tanggal pengajuan Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak(SKP) PPh Pasal 23 Tahun 2006 Nomor 00014/203/06/064/08

[33] Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262

[34]Mahkamah Agung, Putusan Nomor 632/B/PK/Pjk/2011, diakses 17 November 2016, http://putusan.mahkamahagung.go.id/putusan/fec04530278991bf73322ee7c9a292fb

tanggal 5 November 2008, tanggal 30 Januari 2009. Surat Keberatan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kebayoran Baru Tiga, tanggal 2 Pebruari 2009. Berarti penyelesaian proses Keberatanmemerlukan waktu 8 bulan 17 hari.

Apabila Wajib Pajak tidak puas dengan keputusan Keberatan yang telah diputuskan oleh Direktur Jenderal Pajak, upaya hukum selanjutnya yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak adalah melakukan Banding ke Pengadilan Pajak.

Sengketa Pajak dilihat dari perspektif kompetensi lembaga yang menangani hal ini merupakan kompetensi absolut Pengadilan Pajak untuk memeriksa dan memutuskan perkara terkait Sengketa Pajak antara Wajib Pajak dengan Instansi Pemerintah diantaranya Pajak Pemerintah Pusat yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan.[35]

Proses Banding di Pengadilan Pajak secara normatif memerlukan waktu selama 12 bulan sampai 15 bulan. Hal ini sesuai dengan Pasal 81 ayat (1) dan (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak[36]:

(1) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima.
(2) ……
(3) Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan.

---

[35]Afdol dan Sylvia, Kedudukan, Eksistensi dan Independensi Pengadilan Pajak dalam Kekuasaan Kehakiman di Indonesia, (Universitas Narotama, Jurnal Hukum Bisnis Vol. 1 No. 1 April, 2015), hlm 3.

[36]Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27.

Dalam pelaksanaanya Putusan Banding diterima oleh Wajib Pajak pada umumnya melampaui waktu 15 bulan. Hal ini dapat dilihat pada beberapa contoh kasus berikut:

1) Putusan Pengadilan Pajak Nomor : 27644/PP/M.II/12/2010, tanggal 2 Desember 2010, diterima Wajib Pajak tanggal 4 Januari 2011, sementara tanggal pengajuan Banding olehWajib Pajak adalah tanggal 4 Januari 2011, Wajib Pajak mengajukan Banding tanggal 2 Desember 2010, berarti prosesnya memerlukan waktu selama 13 bulan 2 hari.
2) Putusan Pengadilan Pajak Nomor : 35881/PP/M.II/16/2010, tanggal 22 Desember 2011, diterima Wajib Pajak tanggal 30 Januari 2012, sementara tanggal pengajuan Banding olehWajib Pajak adalah tanggal 7 September 2010, berarti prosesnya memerlukan waktu selama 16 bulan 23 hari.

Apabila pihak-pihak yang bersengketa tidak menyetujui Putusan Banding Pengadilan Pajak, pihak yang bersengketa masih dapat melakukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung Republik Indonesia.[37]

Proses Peninjauan kembali secara normatif harus diselesaikan oleh Mahkamah Agung dalam waktu 6 (enam) bulan, sebagaimana diatur dalam pasal 93 ayat (1) huruf (a) Undang-Undang Pengadilan Pajak[38]: " Mahkamah Agung memeriksa dan memutus permohonan peninjauan kembali dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak permohonan peninjauan kembali diterima oleh Mahkamah Agung

[37]Yodi Martono, Peninjauan Kembali Dalam Sengketa Pajak, diakses tanggal 10 Februari 2017, http://ptun-jakarta.go.id/

[38]Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27

telah mengambil putusan, dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara biasa.[39]

Dalam pelaksanaannya Mahkamah Agung memutuskan perkara PK atas Putusan Pengadilan Pajak pada umumnya melampaui 6 (enam) bulan, bahkan ada Putusan PK yang prosesnya memerlukan waktu selama 35 (tiga puluh lima) bulan 26 (dua puluh enam) hari sebagai contoh:

1) Putusan PK Nomor : 632/B/PK/Pjk/2011, diterima oleh Wajib Pajak pada tanggal 6 Juni 2014, sementara PK diajukan tanggal 21 Maret 2011, berarti proses PK memerlukan waktu selama 38 (tiga puluh delapan) bulan 15 hari.[40]
2) Putusan PK Nomor : 562/B/PK/PJK/2013, diterima oleh Wajib Pajak pada tanggal 20 Maret 2015, sementara PK diajukan tanggal 16 April 2012, berarti proses PK memerlukan waktu selama 35 (tiga puluh lima) bulan 26 hari.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan penting dalam penyelesaian sengketa pajak, yaitu:

1. Penyelesaian sengketa pajak berjenjang mulai dari proses Keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak, Banding ke Pengadilan Pajak dan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.
2. Proses Penyelesaian sengketa secara normatif memerlukan waktu:

---

[39]Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27)

[40]Mahkamah Agung, Putusan Nomor 632/B/PK/Pjk/2011, diakses 17 November 2016, http://putusan.mahkamahagung.go.id/putusan/fec04530278991bf73322ee7c9a292fb

Keberatan	12 bulan[41]
Banding	15 bulan
PK	06 bulan
Jumlah	33 bulan[42]

Bahkan, dalam kenyataannya ternyata proses penyelesain sengketa melampaui 33 bulan, terutama proses PK di Mahkamah Agung. Secara normatif diatur di UU Pengadilan Pajak, Mahkamah Agung harus memutus perkara dalam waktu 6 bulan. Namun dalam kenyatannya bisa diputus dalam waktu 35 bulan, sebagai mana pada contoh kasus di atas.

Bagan Penyelesaian Sengketa Pajak, Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali diikhtisarkan pada Bagan 1, yang dimulai dari proses pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak, Penerbitan Keputusan Keberatan oleh Direktur Jenderal Pajak, Permohonan Banding oleh Wajib Pajak yang merasa tidak puas atas Keputusan Keberatan, selanjutnya Proses dan Putusan Banding Pengadilan Pajak, terakhir merupakan upaya hukum Peninjuan Kembali ke Mahkamah Agung, yang dapat diajukan baik oleh Wajib Pajak maupun oleh Direktur Jenderal Pajak karena merasa tidak puas atas Putusan Banding yang diputus oleh Pengadilan Pajak. Bagan 1 disajikan pada halaman berikut :

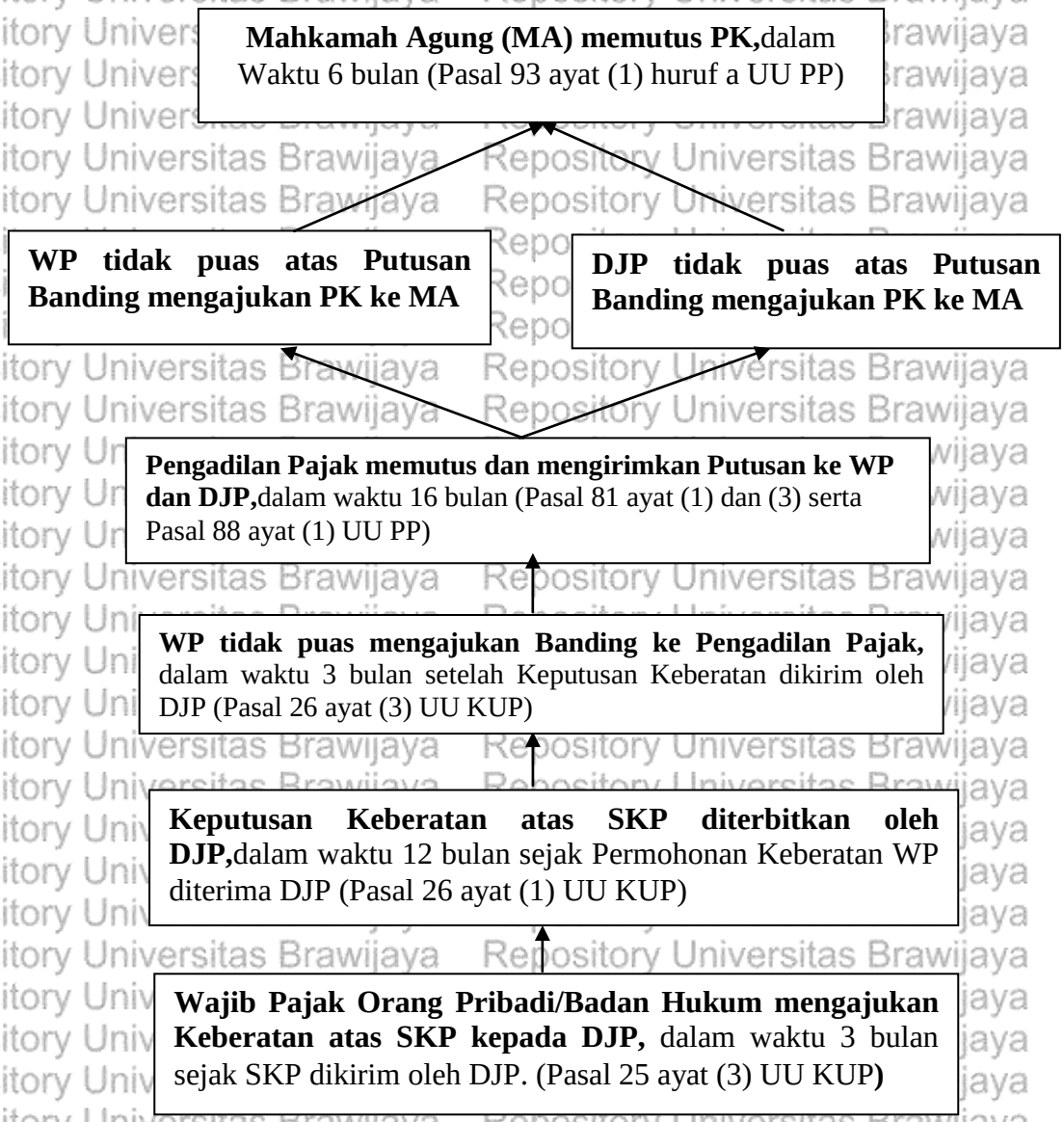
---

[41]Pasal 26 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85)

[42]Pasal 93 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27)

Bagan 1.

Bagan Penyelesaian Sengketa Pajak, Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali



CATATAN:

- UU KUP = UU no. 36 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang telah beberapa kali diubah, yang terakhir diubah dengan UU no. 28 Tahun 2007.
- UU PP = UU NO. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, SKP = Surat Ketetapan pajak.
- DJP = Direktorat Jenderal pajak KEMENKU, WP = Wajib Pajak, PK = Peninjauan Kembali.

Melihat praktek penyelesaian sengketa pajak di pengadilan yang memerlukan waktu begitu lama, Bagir Manan berpendapat sebenarnya penyelesaian sengketa melalui Pengadilan bukan sesuatu yang buruk. Pengadilan adalah pranata penyelesaian damai (sebagai jalan dari tindakan kekerasan). Namun, Bagir Manan juga mengkritisi kelemahan-kelemahan dari peradilan di mana fakta menunjukkan penyelesaian melalui pengadilan tidak selalu memberi kepuasan, selain ongkos, waktu, reputasi, dan lain-lain, tidak jarang dijumpai begitu banyak rintangan yang dihadapi menyelesaikan sengketa melalui Pengadilan. Bukan saja kemungkinan putusan tidak memuaskan.Suatu kemenangan yang telah ditetapkan itupun belum tentu secara cepat dapat dinikmati karena berbagai hambatan seperti hambatan eksekusi.Bahkan ada kemungkinan ada perkara baru, baik dari pihak yang kalah atau dari pihak "berkepentingan" lainnya.Dalam keputusan seperti itu, putusan Pengadilan, sekedar sebagai putusan, tetapi tidak berhasil menyelesaikan sengketa.Berbeda dengan penyelesaian sengketa di luar pengadilan, bukan semata-mata mencapai putusan, tetapi putusan yang menyelesaikan sengketa.[43]

Sejalan dengan Bagir Manan, M. Yahya Harahap, Mantan Hakim Agung dalam tulisannya mengemukakan ada lima kritik umum yang dilontarkan terhadap Pengadilan, yakni:[44]

1. Penyelesaian sengketa melalui litigasi sangat lambat
2. Biaya berperkara mahal

---

[43] Abdurrahman, Penyelesaian Sengketa Melalui Mediasi Pengadilan dan Mediasi Alternatif Penyelesaian Sengketa, dalam buku Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir, (Jakarta: Perum Percetakan Negara Republik Indonesia, 2008), hlm. 562-563.

[44] M. Yahya Harahap, Beberapa Tinjauan Mengenai Sistem Peradilan dan Penyelesaian Sengketa, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1997), hlm. 154-158.

3. Peradilan pada umumnya tidak responsif.
4. Putusan Pengadilan tidak menyelesaikan masalah
5. Kemampuan para hakim bersifat generalis.

Dengan banyaknya kelemahan yang ada di dalam Pengadilan, sedangkan sengketa Pajak yang ditangani oleh Pengadilan Pajak sejak tahun 2005 sampai dengan Tahun 2016semakin meningkat secara signifikan, maka menjadi sangat penting dibuat jalur alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan. Tabel 2 memuat data lebih rinci jumlah perkara yang masuk ke Pengadilan Pajak dari Tahun 2005-2016.

Tabel 2.
Jumlah Perkara yang masuk ke Pengadilan Pajak dari Tahun 2005 sampai dengan Tahun 2016

Tahun	Jumlah Perkara yang masuk ke Pengadilan Pajak
Tahun 2005	2.613 berkas
Tahun 2006	3.317 berkas
Tahun 2007	4.842 berkas
Tahun 2008	6.428 berkas
Tahun 2009	7.462 berkas
Tahun 2010	6.669 berkas
Tahun 2011	7.066 berkas
Tahun 2012	7.352 berkas
Tahun 2013	8.399 berkas
Tahun 2014	10.866 berkas
Tahun 2015	12.486 berkas
Tahun 2016	10.153 berkas

Sumber: Statistik Pengadilan Pajak (2016), diolah.

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa kenaikan berkas sengketa yang masuk ke Pengadilan Pajak meningkat signifikan. Jika tahun 2005 hanya ada 2.613 berkas

sengketa yang masuk ke Pengadilan Pajak, maka tahun 2016 meningkat menjadi 10.153 berkas, meningkat sebanyak7.540 berkas atau 300,04 %meningkat 3 kali lipat . Peningkatan berkas sengketa ke Pengadilan Pajak ini disebabkan semakin banyaknya permohonan keberatan yang ditolak oleh instansi yang menangani keberatan pajak, akibat lebih lanjut pada akhir tahun 2016 terdapat tunggakan sebanyak 13.314berkas sengketa yang belum diputus oleh Pengadilan Pajak, sebagaimana ditunjukan pada Tabel 3, sebagai berikut :

Tabel 3
Mutasi Berkas Sengketa Pengadilan Pajak

Tahun	Sisa Awal	Berkas Masuk	Berkas Diputus	Sisa Akhir
2011	9.448	7.066	7.818	8.696
2012	8.696	7.352	6.533	9.515
2013	9.515	8.399	7.376	10.538
2014	10.538	10.866	8.845	12.559
2015	12.559	12.486	9.032	16.013
2016	16.013	10.153	12.852	13.314

Sumber: Diolah dari Data Statistik Pengadilan Pajak.

Hadirnya gagasan alternatif penyelesaian sengketa pajak menjadi salah satu solusi yang mendesak untuk dikembangkan konsepnya di Indonesia. Monopoli kewenangan Pengadilan Pajak dapat membawa dampak yang negatif bagi banyak *stakeholder*, seperti pemerintahdalam hal ini Kementerian Keuangan khsususnya Direktur Jendral Pajak, Wajib Pajak, Pengadilan Pajak, dan Mahkamah Agung.

Jalur alternatif penyelesaian sengketa memiliki banyak keunggulan dibandingkan dengan jalur pengadilan.Sebagai contoh, Kanada, Belanda, Amerika Serikat, Inggris, Australia, Pakistan, dan banyak negara lainnya telah mengambil manfaatpenyelesaian sengketa pajak melalui jalur *Alternative Dispute Resolutions*.[45]Di banyak kasus, ADR dapat membantu memfasilitasi para pihak untuk mencapai kesepakatan dalam sengketa pajak dengan waktu yang singkat.[46]Beberapa keunggulan dan manfaat ADR yang dapat diambil, antara lain:

1. Mempersempit ruang lingkup ketidaksepahaman dalam 1 atau lebih bagian di dalam sengketa dengan mengklarifikasi isu-isu yang bersifat teknis.
2. Mengidentifikasi poin-poin perbedaan dengan tetap menjaga atau menciptakan hubungan kerjasama yang baik.
3. Mengeliminasi ketentuan di dalam informasi lebih lanjut atau membantu para pihak untuk menyetujui fakta-fakta kunci.
4. Mengklarifikasi pertanyaan-pertanyaan kunci yang butuh untuk dijawab sebagai upaya untuk menyelesaikan sengketa.
5. Meskipun penyelesaian sengketa tidak tercapai, namun biasanya di dalam proses ADR telah mempersempit sebagian permasalahan, sebagai upaya persiapan menuju proses peradilan.[47]

---

[45]International Finance Corporation, The World Bank, dan Multilateral Investment Guarantee Agency, ADR in Tax Dispute, diakses 20 Maret 2016, https://www.wbginvestmentclimate.org/advisory-services/regulatory-simplification/alternative-dispute-resolution/special-areas/adr-in-tax-disputes.cfm.

[46] Paul Dennis, Resolving Tax Disputes: Alternative Dispute Resolution, diakses 20 Maret 2016,http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Resolving_tax_disputes_alternative_dispute_resolution/$FILE/EY-ADR.pdf, hlm. 1.

[47] HMRC Dispute Resolution Unit, Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases, diakses 20 Maret 2016,

Berdasarkan uraian di atas, alternatif penyelesaian sengketa pajak menjadi isu yang sangat menarik dan patut untuk dikaji lebih lanjut. Hal tersebut berkaitan dengan lingkup peraturan perundang-undangannya serta dari segi institusinya jika *ADR of tax dispute*diimplementasikan di Indonesia.

Sejalan dengan paparan di atas, dapat dipahami sejumlah hal. Inti semua persoalan ini terletak padapengaturannya. Mengapa Pengaturannya yang akan diteliti? Hal ini mengingat yang menjadi pangkal pokok persoalan terbesar dari persoalan ini adalah persoalan pengaturan.

Persoalan ini akan dilihat dari beberapa perspektif. Pertama, Masalah Filsafati.

(1) Hakekat Sengketa Pajak (ontologi) :

Sengketa diibaratkan penyakit yang mengganggu kesehatan tubuh, sehingga harus diobati dengan obat yang tepat, Jangan sampai terjadi obat yang diberikan tidak menyembuhkan/menyehatkan, apalagi menyebabkan penyakitnya makin serius, dan dapat saja obat yang diberikan menimbulkan masalah baru karena efek samping mengkonsumsi obat.

Dalam konteks perpajakan, sengketa pajak merupakan sengketa yang mengganggu di dalam sistem perpajakan.sengketa pajak mengakibatkan hubungan Wajib Pajak dengan Otoritas Pajak menjadi tidak harmonis.Pajak yang menjadi sengketa belum dapat dipungut oleh Negara. Di sisi lain jika terdapat sengketa hak Wajib Pajak atas pajak

---

http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http:/www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf , hlm. 4.

yang seharusnya dikembalikan Negara kepada Wajib Pajak, maka hak Wajib Pajak tersebut belum dapat diberikan, sampai putusan atas sengketa pajak mempunyai kekuatan hukum tetap.

(2) Epistemologi (metode) :

Metode penyelesaian sengketa pajak yang ada saat ini pada tahap awal dilakukan melalui upaya administratif (pengadilan semu) berupa proses KeberatanWajib Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak. Produk hukum proses keberatan adalah Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Apabila Keputusan Keberatan tidak memuaskan bagi Wajib Pajak, maka Wajib Pajak berhak mengajukan Banding kepada Pengadilan Pajak.Produk hukum Banding adalah Putusan Banding Pengadilan Pajak.Putusan Banding Pengadilan Pajak telah mempunyai kekuatan hukum tetap.Apabila Wajib Pajak atau Direktur Jenderal Pajak merasa tidak puas atas Putusan Banding Pengadilan Pajak, maka para pihak tersebut berhak mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung.

Metode penyelesaian sengketa pajak dengan upaya adminsitratif Keberatan dan litigasi di Pengadilan Pajak sampai Peninjauan Kembali (PK) ke MA ini menghasilkan putusan yang bersifat menang-kalah (*win-lose*), sehingga menimbulkan ketidakpuasan bagi para pihak yang kalah dalam sengketa pajak. Akibatnya pihak yang kalah hampir selalu menempuh upaya hukum selanjutnya terhadap sengketa yang dihadapi.

Disamping itu penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan.

(3) Aksiologi (efektivitas):

Penyelesaian sengketa pajak melalui proses Keberatan dan Banding tidak menghasilkan penyelesaian sengketa yang efektif, mengingat penyelesaian sengketa ini tidak memberikan kepuasan bagi pihak yang dikalahkan, sehingga pihak yang kalah hampir selalu menempuh upaya hukum lebih lanjut atas sengketa pajak yang dihadapi. Padahal sengketa pajak semakin meningkat dengan peningkatan jumlah berkas perkara yang sangat signifikan dari tahun ke tahun. Pada akhir tahun 2016 terdapat tunggakan/penumpukan sengketa pajak yang belum diputus oleh Pengadilan Pajak sebanyak 13.314 perkara.[48]

Penyelesaian sengketa yang tidak memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan dapat mengakibatkan Wajib Pajak tidak dapat menempuh atau mengakses upaya hukum penyelesaian sengketa pajak karena kendala yang dihadapi Wajib Pajak karena faktor biaya untuk megakses penyelesaian sengketa pajak tidak murah, dimana Pengadilan Pajak hanya berkedudukan di Jakarta dan mensyaratkan Wajib Pajak harus membayar 50 % dari Pajak yang terhutang (khusus untuk sengketa pajak Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya, karena sejak untuk Sengketa Tahun Pajak

[48]Pokja Laporan Tahunan Mari…, Op. Cit.,hlm 85.

2008 berlaku ketentuan yang baru bahwa Pajak yang disengketakan tidak wajib dibayar sampai ada keputusan/putusan yang berkekutan hukum tetap), namun untuk sengketa tahun pajak 2008 Wajib Pajak diharuskan membayar jumlah pajak yang disetujui dari hasil pemeriksaan lebih dahulu, baru boleh menempuh upaya hukum sengketa pajak keberatan, banding dan PK.

Kedua, Problem teoritis:

Hukum berfungsi sebagai solusi untuk menyelesaikan sengketa, baik secara preventif maupun represif. Putusan Pengadilan Pajak atas Sengketa Pajak seharusnya berfungsi secara represif untuk menyelesaikan sengketa yang terjadi, bahkan juga berfungsi preventif atau mencegah agar sengketa sejenis tidak terjadi lagi, sehingga menimbulkan *deteren effect* baik bagi Wajib Pajak maupun Otoritas Pajak.Secara teoritis pengaruh *deteren effect tersebut* tidak terjadi.

Ketiga, Problem hukum (yuridis):

Problem hukum ini berkaitan dengan :

1). Penyelesaian sengketa pajak memakan waktu lama dan berjenjang serta belum memenuhi asas penyelesaian sengketa yang mudah cepat dan biaya ringan bagi para pihak yang bersengketa.

2). Terjadi konflik norma antara Pengaturan yang ada di Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) dengan aturan

delegasinya, yaitu Pasal 23 ayat 2 huruf c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang mengatur tidak membatasi Keputusan/Surat yang boleh digugat. Dengan kata lain membolehkan semua produk hukum dan surat dari Otoritas Pajak dapat digugat ke Pengadilan Pajak. Namun Pasal 37 PP Nomor: 74 Tahun 2011, terdapat pembatasan surat dan keputusan Direktur Jenderal pajak yang boleh digugat ke Pengadilan Pajak.

3). Pengaturan penyelesaian sengketa pajak belum memberikan keseimbangan atau persamaan hak dan kewajiban bagi Wajib Pajak. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) yang berlaku mengatur bahwa apabila wajib pajak kalah dalam sengketa keberatan akan dikenakan denda sebesar 50 % dari pajak yang kurang dibayar dan apabila kalah dalam sengketa banding di Pengadilan Pajak, maka Wajib Pajak akan dikenakan denda sebesar 100 % dari pajak yang kurang dibayar, dilain pihak apabila Wajib Pajak memenagkan sengketa pajak di tingkat keberatan dan di tingkat banding di Pengadilan Pajak sehingga terdapat hak wajib pajak berupa kelebihan pajak yang harus dikembalikan oleh Negara, maka Waiib Pajak akan diberikan imblan bunga sebesar 2 % sebulan sejak tanggal Surat Ketetapan Pajak sampai tanggal Keputusan keberatan atau Tanggal Putusan Pengadilan Pajak, maksimal sebanyak 24 bulan atau 48 % dari jumlah kelebihan pajak yang harus dikembalikan kepada Wajib Pajak.

Berdasar paparan di atas dapat diketahui sejumlah persoalan yang berkaitan dengan pengaturan penyelesaian sengketa pajak misalnya menyangkut belum dapat

memenuhi asas penyelesaian sengketa dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan; implikasi hukum akibat penyelesaian sengketa pajak yang belum dapat memenuhi asas tersebut; dan bagaimana pengaturan penyelesaian sengketa pajak yang dapat memenuhi penyelesaian sengketa yang berdasar asas sederhana, cepat dan biaya ringan. Sejalan dengan itu 3 hal inilah yang akan dikaji secara mendalam yang akan dirumuskan menjadi 3 rumusan masalah berikut.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang diuraikan diatas, rumusan masalah yang diteliti adalah:

1 Mengapa pengaturan penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana,cepat, dan biaya ringan?

2 Apa implikasi hukum akibat pengaturan penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana, cepat, dan biaya ringan?

3 Bagaimana kedepan pengaturan penyelesaian sengketa pajak yang memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana, cepat dan biaya ringan?

1.3 Tujuan Penelitian

1. Menganalisis dan merumuskan penyebab penyelesaian sengketa pajak belum dapat memenuhi asas penyelesaian sengketa dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan.

2. Menganalisis dan merumuskan implikasi hukum akibat penyelesaian sengketa pajak belum dapat memenuhi asas penyelesaian sengketa dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan.
3. Menemukan pemikiran kedepan mengenai pengaturan penyelesaian sengketa pajak yang dapat memenuhi penyelesaian sengketa yang sederhana, cepat dan biaya ringan.

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian disertasi ini diharapkan dapat memberikan manfaat baik secara teoritis maupun secara praktis. Manfaat yang diharapkan dari penelitian disertasi ini adalah:

1.4.1 Manfaat Teoritis

a. Memberikan manfaat dan sumbangan pemikiran yang berharga bagi berkembangnya teori hukum dalam bidang perpajakan khususnya teori penyelesaian sengketa pajak.
b. Memberikan manfaat dan sumbangan pemikiran yang berharga bagi perkembangan ilmu hukum pada umumnya, dan pengkajian hukum khususnya yang berkaitan dengan kebijakan hukum penyelesaian sengketa pajak.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan yang idealistik dan implementatif kepada para Pemangku Kepentingan (*stake holders*) di bidang perpajakan yaitu bagi :

1) Kementerian Keuangan khususnya Direktorat Jenderal Pajak, hasil penelitian diharapkan dapat memberikan masukan yang konstruktif dan implementatif bagi pemerintah dalam mereformulasi dan mengimplementasikan aturan-aturan kebijakan (*policy Rules*) mengenai penyelesaian sengketa pajak.
2) Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat, hasil penelitian dapat dijadikan bahan pertimbnangan untuk perbaikan pengaturan di bidang hukum pajak, khususnya pengaturan terkait penyelesaian sengketa pajak.
3) Akademika, lembaga penelitian, dan organisasi profesi di bidang perpajakan, hasil penelitian merupakan sumbangan untuk penerapan hukum pajak khususnya pengaturan penyelsaian sengketa pajak yang ideal.

1.5 Orisinalitas Penelitian

Keaslian penelitian merupakan hal penting dan mendasar sebagai indikator kejujuran akademik peneliti. Berbagai kemungkinan adanya penelitian yang sama, potensial terjadi. Khususnya penelitian terdahulu yang tidak terpublikasikan atau terpublikasikan namun terdapat keterbatasan untuk mengakses informasinya. Dalam melakukan penelitian ini, sebelumnya telah dilakukan penelusuran oleh penulis terhadap keberagaman hasil-hasil penelitian, guna mengetahui tingkat orisinalitas dari

penelitian ini. Untuk itu dipandang perlu adanya paparan orisinalitas dari penelitian untuk menunjukkan tingkat keorisinilan atau keaslian penelitian yang akan dilakukan dan sekaligus menunjukkan perbedaan-perbedaan yang tegas dari penelitian terdahulu yang memiliki obyek kajian sejenis, sama atau tidak sama, sehingga menunjukkan tingkat urgensitas dan kelayakan dari penelitian ini.

Penelitian mengenai "Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia" ini menitikberatkan pada analisa dari aspek filsafati, teori dan norma penyelesaian sengketa pajak untuk mengatasi permasalahan penyelesaian sengketa pajak yang memerlukan waktu lama dan berlarut-larut serta jumlah perkara yang semakin menumpuk dan pemyelesaian sengketa yang berlaku belum memuaskan pihak-pihak yang bersengketa, utamanya pihak yang kalah dalam sengketa, sehingga pihak yang kalah tersebut selalu mencari upaya hukum selanjutnya sampai tingkat Peninjauan Kembali (PK) di Mahkamah Agung.

Berikut ini dikemukakan beberapa hasil penelitian disertasi hukum yang telah dilakukan terdahulu terkait penyelesaian sengketa pajak, antara lain:

1. I Putu Bagiarta, dalam disertasi (tahun 2012) dengan judul : Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Melalui Pengadilan Pajak, menyimpulkan Wajib Pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan haknya sebagaimana dikehendaki oleh asas keadilan yaitu keinginan terus menerus dan tetap untuk memberikan kepada orang apa yang menjadi haknya.
2. Jamal Wiwoho, dalam disertasi (tahun 2005) dengan judul: Membangun Model Penyelesaian Sengketa Pajak yang Berkeadilan, menyimpulkan bahwa proses penyelesaian sengketa pajak yang diatur pada saat itu belum mencerminkan rasa

keadilan dan Pengadilan Pajak secara administratif masih berada dibawah Kementerian Keuangan, sehingga belum mandiri dan objektif.

3. Muhammad Djafar Saidi, dalam Disertasi (tahun 2006), dengan judul : Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, yang menyimpulkan bahwa budaya hukum pejabat pajak dan Wajib Pajak dalam penyelesaian sengketa pajak belum dapat memberikan kemanfaatan bagi negara. Hal ini disebabkan masih ada kompromi pajak antara Wajib Pajak dan pejabat pajak yang pada hakikat sebagai perbuatan melanggar hukum pajak.
4. Rochmat Soemitro, dalam disertasi (1965) dengan judul : Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia mengungkapkan bahwa dalam hukum pajak dikenal peradilan administrasi. Peradilan ini dilakukan oleh Lembaga Keberatan sebagai peradilan administrasi tidak murni (semu) dan Majelis Pertimbangan Pajak sebagai peradilan administrasi murni.

Secara sistematis penelitian-penelitian di atas dapat di jabarkan dalam tabel berikut:

Tabel 4.
Sistematika dan orisinalitas penelitian

Peneliti	Judul	Isu Hukum	Persamaan/Perbedaan/ Keterbaruan
I Putu Bagiarrta	Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Melalui Pengadilan Pajak	Pengadilan Pajak bersifat khusus yaitu menyelesaikan Sengketa Pajak antara Wajib Pajak dengan Fiskus yang berpuncak ke Mahkamah Agung berdasarkan UU No. 48 Tahun 2009 tentang	- **Persamaan** : membahas penyelesaian sengketa pajak . - **Perbedaan** : Ruang lingkup hanya sengketa PPN, dan hanya di Pengadilan Pajak., penelitian penulis ruang lingkup lebih luas dan untuk semua pajak.

		Kekuasaan Kehakiman	- **Keterbaruan** : Penulis meneliti mengenai alternatif penyelesaian sengketa pajak, hal ini tidak dibahas oleh I Putu Bagiarta.
Jamal Wiwoho	Membangun Model Penyelesaian Sengketa Pajak yang Berkeadilan	Reformasi hukum dan administrasi perpajakan merupakan bagian integral dari system pembaruan hokum dalam bidang perpajakan	- **Persamaan** : membahas penyelesaian sengketa pajak . - **Perbedaan** : Ruang lingkup penelitian hanya sengketa Keberatan dan Banding di Pengadilan Pajak., penelitian penulis ruang lingkup lebih luas sampai PK di Mahkamah Agung. - **Keterbaruan** : Penulis meneliti mengenai alternatif penyelesaian sengketa pajak, hal ini tidak dibahas oleh Jamal Wiwoho.
Muhammad Djafar Saidi	Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak	Apabila sengketa pajak terjadi, Wajib Pajak cenderung bersikap pasif, padahal sebenarnya Wajib Pajak memiliki perlindungan hukum, baik perlindungan diluar pengadilan pajak, maupun melalui pengadilan pajak.	- **Persamaan** : membahas penyelesaian sengketa pajak . - **Perbedaan** : tekanan pada perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak, penelitian penulis, lebih menekankan pada penyelesaian sengketa yang memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan serta memuaskan para pihak yang bersengketa. - **Keterbaruan** : Penulis meneliti mengenai alternatif penyelesaian sengketa, hal ini tidak dibahas olehMuhammad

			Djafar Saidi.
Rochmat Soemitro	Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia	Peradilan merupakan suatu kekuasaan (dalam arti *functie*) yang berdiri sendiri berdampingan dengan kekuasaan lainnya	- **Persamaan** : membahas penyelesaian sengketa pajak . - **Perbedaan** : Ruang lingkup penelitian hanya sengketa Keberatan dan Banding di Pengadilan Pajak., penelitian penulis ruang lingkup lebih luas sampai PK di Mahkamah Agung. - **Keterbaruan** : Penulis meneliti mengenai alternatif penyelesaian sengketa pajak, hal ini tidak dibahas oleh Rochmat Soemitro.

Berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya terkait sengketa perpajakan yang telah dikemukakan di atas, penulis menyakini orisinalitas penelitian ini dapat di penuhi. Orisinalitas penelitian ini terletak pada fokus penelitian yang berbeda dari fokus penelitian yang dikemukakan di atas. Fokus penelitian ini ditekankan pada sengketa pajak pusat khususnya sengketa pajak antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan, selain itu penelitian disertasi ini diarahkan untuk mencari solusi terhadap penyelesaian sengketa pajak yang belum memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan dan penyelesaian yang tidak memuaskan pihak- pihak yang bersengketa. Hal inilah yang mendorong penulis untuk melakukan penelitian mendalam terkait pengaturan penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

1.6 Kerangka Hasil Penelitian

Kerangka haasil penelitian merupakan pelaksanaan atas rencana atau rancangan yang dibuat oleh peneliti guna menentukan tahap-tahap dalam pelaksanaan penelitian dengan di dasarkan pada kerangka teoritis yang merupakan sistematisasi masalah dengan cara menderivasikan masalah abstrak teoritik menjadi masalah faktual disertai landasan teori yang digunakan, data (bahan hukum) yang diperlukan, serta analisis yang dilakukan untuk menjawab masalah tersebut.[49]Kerangka hasil penelitian ini menggambarkan uraian mengenai latar belakang masalah yang disusun dalam bentuk problematika filsafati, teoritis dan yuridis. Selanjutnya guna membahas sekaligus menjawab isu hukum yang dituangkan dalam rumusan masalah digunakan beberapa teori hukum dan teori pendukung lainnya. Sebagaimana telah dipaparkan di bagian awal bahwa rumusan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini dilatarbelakangi pada beberapa fakta hukum yang pada intinya menjelaskan bahwa pengaturan sengketa pajak yang idealnya dapat menyelesaiankan sengketa pajak yang memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan serta memuaskan pihak-pihak yang bersengketa ternyata sampai saat ini belum tercapai, masih terdapat banyak persoalan terkait dengan pengaturan penyelesaian sengketa pajak di Indonesia yang perlu dicarikan solusinya.

Adapun kerangka hasil penelitian sebagaimana dikemukakan di atas, dapat dilihat pada Bagan 2 berikut ini:

---

[49] FH UB, Pedoman Penyusunan Proposal Penelitian dan Penulisan Tesis dan Disertasi, (Malang: UB Press, 2013), hlm. 11.

Bagan 2. Kerangka Hasil Penelitian Disertasi

" REFORMULASI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA"

LATAR BELAKANG MASALAH

Problematika Filsafati :

1. **Ontologi** : Sengketa Pajak merupakan hambatan yang mengganggu dalam sistem perpajakan yang menyebabkan hubungan Oritas Pajak dengan Wajib Pajak menjadi tidak harmonis, Pajak yang disengketakan belum dapat dipungut oleh Negara dan Sengketa Lebih Bayar Pajak hak WP belum dapat direalisasikan.
2. **Epistemologi** : Metode penyelesaian sengketa bersifat menang-kalah (*win-los)e*, akibatnya pihak yg kalah selalu tidak puas.
3. **Aksiologi** : Penyelesaian sengketa tidak efektif, pihak yang kalah hampir selalu menempuh sampai upaya hukum terakhir.

Problematika Teoritis :

Pengaturan Penyelesaian sengketa saat ini tidak menimbulkan *deterrence effect* (efek jera) baik bagi Wajib Pajak maupun Otoritas Pajak, akibatnya sengketa pajak terjadi berulang kali bahkan untuk kasus yang hampir sama, sehingga fungsi hukum sebagai solusi untuk menyelesaikan sengketa baik secara preventif maupun represif belum efektif.

Problematika Yudiris :

- Pengaturan penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana, cepat dan biaya ringan.
- Terjadi ketidak sesuaian norma antara Pasal 27 A UU KUP dengan Pasal 43 ayat (6) PP 74 Tahun 2011.
- Pengaturan hak dan kewajiban penyelesaian sengketa antara WP dan Ototritas Pajak tidak seimbang,, apabila WP kalah dalam sengketa keberatan dikenakan denda sebesar 50%, dan kalah banding dikenakan denda 100 %, jika WP menang dan terdapat kelebihan pembayaran pajak WP diberikan imbalan bunga maksimal hanya 48 %.

RUMUSAN MASALAH

1. Mengapa pengaturan penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana, cepat dan biaya ringan?
2. Apa implikasi hukum dari belum dipenuhinya asas penyelesaian sengketa pajak sederhana, cepat, dan biaya ringan ?
3. Bagaimana seharusnya pengaturan penyelesaian sengketa pajak di Indonesia kedepan ?

KERANGKA TEORI& KONSEP

- Teori Negara Hukum
- Teori Keadilan
- Teori Kewenangan
- Teori Perundang-undangan
- Teori Perpajakan
- Konsep Alternatif Penyelesaian Sengketa (Alternative Dispute Resolution)

METODE PENILITIAN

Metode Penelitian Hukum Normatif

Metode pendekatan menitikberatkan pada :

- Pendekatan Perundang-undangan.
- Pendekatan Sejarah.
- Pendekatan Konsep.
- Pendekatan Perbandingan Hukum.

Bahan Hukum Primer :

- UUD Negara RI Tahun 1945
- UU No. 14/2002 tentang Pengadilan Pajak
- UU No 6/1983 tentang Ketentuan Umum, dan Tatacara Perpajakan yang telah beberapa kali diubah terakhir diubah dengan UU No.16 Tahun 2009 (UU KUP)
- PP No. 74/2011 tentang Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak

Repository Universitas Brawijaya

Kerangka hasil penelitian pada Bagan 2 di atas menggambarkan alur problema berikut logika yang menjawab isu hukum yang diteliti , sehingga dicermati urgensi permasalahan yang menjadi isu hukum dalam membangun penyelesaian sengketa pajak yang adil dan memenuhi asas cepat, sederhana, dan biaya ringan serta memuaskan bagi pihak-pihak yang bersengketa.

Analisis dan penyelesaian masalah/isu hukum sebagaimana diuraikan di atas, dilakukan penelitian hukum normatif sebagai tipologi penelitiannya, dan digunakan beberapa teori yang relevan sebagai pisau analisa,sehingga diperoleh hasil penelitian yang dapat dipertanggungjawabkan secara akademik. Teori yang digunakan adalah sebagai berikut:

1) Teori Negara Hukum

Teori ini digunakan untuk menganalisa peran Negara melalui regulasi yang ada dalam penyelesaian sengketa pajak dan memposisikan hukum sebagai acauan tertinggi (supremasi hukum).

2) Teori Keadilan

Teori ini digunakan untuk menganilsis apakah penyelesian sengketa pajak yang telah diatur dalam peraturan perundangan yang berlaku telah memberikan rasa keadilan bagi para pihak yang bersengketa.

3) Teori Kewenangan

Teori ini digunakan untuk memberikan batasan yang jelas mengenai wewenang dari otoritas pajak dalam penyelesaian sengketa sehingga otoritas pajak mempunyai kewenangan dalam meyelesaiakan sengketa pajak dengan cara cepat, sederhana danbiaya ringan.

4) Teori Perundang-undangan

Teori ini digunakan untuk menganalisis penyelesaian sengketa yang diatur di Undang-Undang dengan peraturan pelaksanaannya.

5) Teori Perpajakan

Teori ini digunakan untuk menganalisis apakah teori dan asas perpajakan telah diterapkan dalam pengaturan penyelesaian sengketa pajak yang diatur dalam peraturan perundangan yang berlaku..

Konsep alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan digunakan untuk menganalisis apakah dapat dijadikan solusi untuk mengatasi penyelesaian sengketa pajak yang terjadi di Indonesia.

1.7 Metode Penelitian

1.7.1 Jenis dan Pendekatan Penelitian

Penelitian hukum (*legal research*) ini dilakukan sesuai dengan kekhasan yang dimiliki oleh ilmu hukum (*jurisprudence*) yang tentunya berbeda dengan ilmu sosial (*social science*) dan ilmu alam (*natural science*).[50] Sebagai penelitian hukum (*legal research*)[51] dan sesuai dengan karakter khas dari ilmu hukum (*jurisprudence*),[52] serta

---

[50] Yohanes Sogar Simamora, Prinsip Hukum Kontrak dalam Pengadaan barang dan jasa oleh pemerintah, Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Pasca Sarjana Universitas Airlangga Surabaya, 2005, hlm, 45.Penelitian hukum adalah penelitian yang membantu pengembangan ilmu hukum dalam mengungkap suatu kebenaran hukum. Konsekwensinya untuk melakukan penelitian hukum, seseorang harus memahami penelitian itu sendiri dan memahami ilmu hukum.[50]Sugeng Istanto, Penelitian Hukum, (Yogjakarta: CV.Ganda, 2007), hlm.29.

[51] Moris L Cohen, meyebutkan bahwa penelitian hukum (legel research) is the process of finding the law that the govems activities in human society. Kemudian Terry Hutichinson menyebutkan bahwa legel research can be difficult to classify, because of its variable context anfacets, sehingga dia mebedakan penelitian hukum tersebut menjadi 4 (empat) tipe yaitu: doctrinal research, reform oriented research, theoretical research dan fundamental. Dalam penelitian hukum tidak memerlukan hipotesis, dan juda tidak dikenal istilah data, istilah analisis kualitatif dan kuantitatif.Dalam Peter Mahmud MZ, Penelitian Hukum (Jakarta: Predana Media, 2005), hlm. 29-33. Sebagai ilmu normatif, ilmu hukum memiliki cara kerja yang khas sui generis (artinya ilmu Hukum merupakan ilmu yang memiliki karakter tersendiri), dalam membantu memecahkan persoalan-persoalan hukum yang dihadapi masyarakat. Johny Ibrahim, Teori dan Metodologi,*op.cit.*, hlm. 50.

subtansi permasalahan dan atau isu hukum yang akan dikaji dalam penelitian ini, maka pendekatan masalah akan disesuaikan dengan persoalan yang diteliti.

Jenis penelitian disertasi ini adalah penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatifadalah"*penelitian yang mengkaji persoalan hukum dari sudut pandang ilmu hukum secara mendalam terhadap norma hukum yang dibentuk*".[53]Metode penelitian hukum normatif dalam disertasi ini dimaksudkan untuk mengkaji mengenai pengaturan penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

Jonny Ibrahim menyebutkan ada beberapa pendekatan dalam penelitian normatif, yaitu[54] :

(1) Pendekatan Perundang-undangan *statute approach*);
(2) Pendekatan konsep (*conseptual approach*);
(3) Pendekatan analitis (*analytical approach*);
(4) Pendekatan perbandingan (*comperative approach*);
(5) Pendekatan histories (*historical approach*);
(6) Pendekatan Filsafat (*philosophical approach*);
(7) Pendekatan kasus (*case approach*).

---

[52] JJ.Brugink, Rechtsreflecties, alih bahasa Arif Sidharta, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1995), hlm 213-218. Ilmu hukum adalah suatu ilmu ,seprti hlmnya ilmu pengetahuan lainnya, dan dalam ilmu hukum juga proses dan produk. Sedangkan yang membedakan dengan ilmu lainya adalah adanya perbedaan tradisi tradisi ilmiah keilmuannya. Misalnya ilmu hukum berbeda dengan ilmu sosial (social science) maupun ilmu alam (natural science). Kata Jurisprudence berasal dari 2 kata latin , yaitu iuris yang berarti hukum dan prudential yang artinya Kebijaksanaan atau pengetahuan. Robert L. Hayman mengatakan bahwa jurisprudence mempunyai arti yang luas sebagai segala sesuatu yang bersifat teoritis tentang hukum.

Dalam hal ini ilmu hukum dipahami sebagai ilmu tentang kaidah (norma), merupakan ilmu yang menelaah hukum sebagai kaedah atau sistem kaidah-kaidah, dengan dogmatik hukum atau sistematik hukum sedemikian rupa sehingga dapat dipahami dengan jelas hukum sebagai ilmu kaidah.Soedjono Dirdjosisworo, Pengantar Ilmu Hukum, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1994), hlm. 82.

[53] Hadin Muhjad dan Nunuk Nuswardani, Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer ,(Jogyakarta: Genta Publishing, 2012), hlm. 9.Sutandyo Wignjosoebroto, membagi sifat penelitian hukum menjadi dua, yaitu penelitian hukum doktrinal dan non doktrinal.Sutandyo Wignjosoebroto, Metode Penelitian Hukum, 1974, hlm. 89. Pendapat beliau tersebut sama dengan pendapat Burhan Ashshofa, yaitu membagi dua katagori/jenis penelitian hukum, yaitu doktrinal dan non doktrinal. Metode doktrinal adalah setiap penelitian hukum yang mendasarkan sebagai norma. Sedangkan non doktrinal adalah hukum sebagai tingkah laku atau mengkonsepkan hukum sebagai tingkah laku. Penelitian non doktrinal ini disebut juga penelitian Empirik.Burhan Ashafa, Metode Penelitian Hukum, (Jakarta: Rineka Cipta,1988), hlm. 34.

[54] Jonny Ibrahim, Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif, (Malang: Bayumedia Publishing cetakan kedua, 2006), hlm. 300.

Selanjutnya dinyatakan Penelitian Hukum Normatif adalah penelitian yang dilakukan melalui pendekatan yuridis normatif, maka pendekatan yang dilakukan adalah melalui pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*), dan pendekatan perbandingan (*comparative approach).*[55]

Dalam penelitian "pengaturan penyelesaian sengketa pajak di Indonesia." ini, peneliti menggunakan beberapa pendekatan dalam menganalisis permasalahan. Pendekatan-pendekatan yang digunakan dalam penelitian hukum ini adalah :

1) Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*).
2) Pendekatan konsep (*conceptual approach*).
3) Pendekatan sejarah (*historical approach*)[56], dan
4) Pendekatan perbandingan (*comparative approach*).

Dalam pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) ini hukum di lihat sebagai suatu sistem yang tertutup yang mempunyai sifat sebagai berikut: a. *Comprehensive* artinya norma hukum yang ada didalamnya terkait antara satu dengan yang lain secara logis; b. *All inclusive* bahwa kumpulan norma hukum tersebut cukup mampu menampung permasalahan hukum yang ada sehingga tidak akan ada kekurangan hukum; c. *Systematic* bahwa di samping bertautan antara satu dengan yang lain, norma hukum tersebut juga tersesusun secara hierarkis[57] dan sistematis. Tujuan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) agar dapat ditemukan apakah peraturan yang mengatur telah diatur secara komprehensif, secara hirarkis, sistematis dan logis serta telah mampu menampung kebutuhan hukum yang ada dalam masyarakat.

---

[55] *Ibid*, hlm.391.
[56] Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum, (Jakarta: Kencana (edisi pertama cetakan ke tiga), 2007), hlm.93.
[57] Ibrahim, *op.cit*.hlm. 303.

Pendekatan konsep (*conceptual approach*) digunakan adalah mengingat pendekatan yang akan digunakan untuk menganalisispermasalahan yang belum atau tidak ada aturan hukumnya.

Pendekatan sejarah (*historical approach*) digunakan mengingat pengaturan peneyelesaian sengketa pajak telah diatur sejak lama bahkan sudah diatur sejak zaman Hindia Belanda.

Pendekatan filsafati (*philosophy approach*),[58] dengan sifat filsafat yang menyeluruh, mendasar dan spekulatif, penjelajahan filsafat akan mengupas isu hukum *(legal issues)* dalam penelitian secara radikal dan mengupasnya secara mendalam**.** Pendekatan ini penting untuk mengupas persoalan ini secara mendalam, khususnya yang berkaitan dengan solusi terhadap persoalan pengaturan di masa depan, sebagaimana masalah penelitian Nomor 3.

Adapun Pendekatan perbandingan (*comparative approach*), dimaksudkan penulis adalah untuk membandingkan penyelesaian sengketa pajak dengan negara lain, dalam hal ini Australia, Amerika, Inggris dan Belanda, dipilihnya 4 (empat) negara tersebut mengingat :

1) Untuk Australia dipilih karena administrasi pajak termasuk penyelesian sengketa pajak telah dikelola dengan strategi penyelesaian sengketa yang efektif oleh Australian Tax Office (ATO).
2) Untuk Amerika Serikat, dipilih karena reformasi perpajakan pertama tahun 1983 dengan beralihnya dari sistem *official assessment* menjadi self assessment adalah sistem yang diambil alih dari Amerika Serikat dan

[58] Marzuki, Penelitian Hukum, *log.cit*...Socrotes pernah mengatakan bahwa tugas filsafat sebenarnya bukan menjawab pertanyaan yang diajukan, tetapi mempersoalkan jawaban yang diberikan. Dengan demikian, penjelajahan dalam filsafat meliputi ajaran ontologis (ajaran tentang hakikat), aksiologis (ajaran tentang nilai), epistemologis (ajaran tentang pengetahuan), teologis (ajaran tujuan hukum) untuk memperjelas secara mendalam, sejauh dimungkinkan oleh pencapaian pengetahuan manusia.Johny Ibrahim, op. cit., hlm. 320.

Konsultan yang menangani pada waktu itu dari Tim Konsultan Harvard University, Amerika Serikat.

3) Untuk Inggris dipilih oleh karena pengelolan pajak dan penyelsaian sengketa pajak oleh HMRC (Hermajesty Revenue and Custom) Inggris sangat baik dan efektif.

4) Untuk Belanda, dipilih karena ada pertalian sejarah dan menggunakan sistem hukum yang sama yakni menggunakan sistem hukum *civil law* dan lembaga peradilan di Indonesia termasuk lembaga peradilan pajak diadopsi dari lembaga peradilan di Belanda.

Disamping itu penulis juga membandingkan penyelesaian sengketa pajak dengan penyelsaian sengketa lainnya di Indonesia seperti sengketa perdata, sengketa beadan cukai dan sengketa administrasi/tata usaha negara.

1.7.2 Jenis dan Sumber Bahan Hukum

Sebagai penelitian yuridis normatif, maka dalam penelitian ini menggunakan sumber data sekunder (bahan hukum sekunder). Bahan hukum skunder merupakan bahan yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, seperti rancangan undang-undang, hasil-hasil penelitian, hasil karya dari kalangan hukum.[59] Sudikno Mertokusumo[60] menyatakan dalam upaya menyempurnakan data (bahan hukum) yang diperoleh dari penelitian kepustakaan, dapat dilakukan penelitian lapangan. Selanjutnya Marzuki menyatakan bahan hukum merupakan dokumen – dokumen resmi berupa semua publikasi tentang hukum. Publikasi tentang hukum meliputi peraturan

---

[60] Soedikno Mertokusumo, Penemuan hukum sebuah pengantar, (Yogyakarta: Liberty, 2009), hlm. 30.

perundangn undangan, peraturan pemerintah, buku-buku teks, kamus-kamus hukum, jurnal hukum, dan komentar-komentar atas putusan Pengadilan.[61]

Untuk sumberdata sekunder ini, peneliti menggunakan sejumlah bahan hukum dalam bentuk kepustakaan. Adapun bahan hukum kepustakaan, penelitian kepustakaan ini merupakan jenis data yang diperoleh melalui inventarisasi yang meliputi tiga wujud[62] diklasifikasikan sebagai berikut:

1). **Bahan hukum primer**, yaitu bahan-bahan hukum yang terdiri dari norma-norma hukum yang terdapat dalam :Undang-UndangDasar Negara Republik Indonesia 1945, dan undang -undang Perpajakan.

2) **Bahan hukum sekunder**, yaitu bahan hukum yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan yang berkaitan dengan pembuktian (alat bukti)

3) **Bahan hukum tersier**, yaitu bahan hukum yang memberi penjelasan terhadap bahan primer dan sekunder seperti:

a. Kamus Inggris - Indonesia;

b. Kamus Hukum Black's Law Dictionary.

c. Kamus Hukum Belanda –Indonesia ;

1.7.3 Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Mengingat bahan hukum yang diperlukan dalam penelitian ini adalah bahan hukum sekunder,maka bahan hukum ini dicaridan dikumpulkan dengan cara studi

---

[61] Peter Mahmud Marzuki, Penelitian hukum, (Jakarta: Prenada Media, Cetakan kedua, Mei 2006), hlm. 141.

[62] Bahan–bahan hukum primer ialah seluruh hukum perundang-undangan yang berlaku dan / atau yang pernah berlaku. Sementara itu yang dimaksudkan bahan hukum sekunder adalah seluruh karya akademik- mulai dari yang diskriptif maupun yang berupa komentar-komentar penuh kritik yang akan dapat memperkaya pengetahuan orang tentang hukum positif yang tengah berlaku (Ius Contitutum) dan/atau yang seharusnya (demi dipenuhi rasa keadilan) juga dipositifkan (Ius Constituendum). Lihat: SoetandyoWignyo Soebroto, *op.cit.*, hlm. 11.

dokumentasi atau *literature study*[63], baik melalui media elektronik maupun semua media kepustakaan lain.

1.7.4 Teknik Analisis dan Interpretasi Bahan Hukum

Analisis bahan hukum, menurut *Patton* adalah proses mengatur urutan data, mengorganisasikannya kedalam suatu pola, kategori dan suatu uraian dasar.[64]Metode analsis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis yuridis kualitatif. Metode analisis yuridis kualitatif merupakan tatacara penelitian yang mengahasilkan data deskriptif. Maria .S.W. Sumarjono[65]menyatakan dalam penelitian hukum normatif yang mempergunakan data sekunder, penelitianya pada umumnya bersifat deskriptif atau deskriptif-eksploratif serta analisisnya bersifat kualitatif.

Menurut Gijssels dan Van Hoccke, analisis data dilakukan dalam tiga cara yaitu: Pertama, sistematis data (cara diskriptif), Kedua, penjelasan cara Eksplikatif, Ketiga, perbaikan dan Pembaharuan (cara preskriptif atau normatif).[66]

Sedangkan interpretasi data, yaitu memberikan arti yang signifikan terhadap analisis, menjelaskan pola uraian, dan mencari hubungan diantara dimensi-dimensi uraian.[67]

Cara analisis atau penafsiran (*interprestasi*) hukum yang dikenal, seperti penafsiran autentik, penafsiran gramatikal, penafsiran sejarah perundang-undangan

---

[63] Rianto Adi, Metode Penelitian Sosial dan hukum, (Jakarta: Granit, 2004), hlm. 61.

[64] Muhajir Noeng, Metode Penelitian Kwalitatif, (Yogjakarta: Rake Sarasin, Edisisi ke III, 1998), hlm. 104.

[65] Maria S.W Sumardjono,Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian Sebuah Panduan Dasar,(Jakarta: Gramedia pustakan utama cetakan ketiga, 2001), hlm. 10.

[66] Gijssels dan Van Hoccke, Apakah Teori hukum, diterjemahkan oleh Arief Sidharta, (Bandung: Laboratorium hukum Fakultas Hukum Universitas Parahyangan, 2000).

[67] Moleong J. Lexy, Metode Penelitian Kwalitatif, (Bandung: PT Risda Karya, 2001), hlm. 103.Menurut Yohanes Sogar Simamora"Bahwa ketajaman analisis dalam penelitian normatif lazimnya didukung dan didasarkan oleh ratio decidendi putusan pengadilan. Oleh karena itu case approach juga merupakan bentuk pendekatan yang dipergunakan dalam penelitian ini sehingga menjadi pendekatan yang bersifat kombinasi"Asikin, Perjanjian Build, Op. Cit., hlm. 16.

(*wetshistoris*) atau sejarah hukum (*rechts historis*), penafsiran sistematis, penafsiran sosiologis, penafsiran teologis, penafsiran fungsional atau penafsiran futuristik (sebagai perkiraan). Adapun langkah-langkah yang digunakan untuk menganalisis bahan–bahan hukum yang sudah terkumpul adalah dengan menggunakan sistem SQ-3 (*survey, question, read, recite/recal, review*)[68] dengan penjabaran sebagai berikut:

1. *Survey* terhadap buku dan artikel ilmiah;
2. Q*uestion* yaitu menanyakan tentang isi bacaan yang telahdiperoleh melalui survey;
3. R*ead,* yaitu membaca bahan-bahan hukum yang sudah terkumpul kemudian memberikan tanda khusus pada bagian–bagian yang penting;
4. *Recite/recal*, yaitu membaca bagian–bagian bahan hukum dan berhenti sejenak untuk menjawab pertanyaan – pertanyaan yang diajukan pada tahapan-tahapan question;
5. *Review*, dilakukan dengan cara mengecek semua judul dan subjudul serta bagian-bagian yang yang penting untuk memperjelas pemahaman bahan hukum.

Selanjutnya ada tiga acuan yang harus diperhatikan dalam penalaran yuridis[69]:

a. Berpretensi untuk mewujudkan positivitas (hukum itu harus memiliki otoritas);
b. Mewujudkan koherensi (hukum sebagai tatanan);
c. Mewujudkan keadilan (hukum sebagai pengatur hubungan antar manusia yang tepat).

[68] Sri Mamudji, Teknik Mengalisa Dokumen, (Jakarta: Makalah dalam Penataran Metode Penelitian Hukum, tanggal 21-31 Juli 1997).

[69] Visser't Hooft, Filosofie Van de Rechtswesstenschap; diterjemahkan oleh B. Arief Shidharta, Filsafat Ilmu Hukum, (Bandung: Laboratorium Fakultas Hukum Universitas Parahyangan, 2003), hlm. 50-51.

Kemudian setelah bahan hukum yang bersifat primer, sekunder, dan tersier terkumpul, disusun secara sistematik untuk kemudian dianalisis secara diskriptif analitik dan yuridis kualitatif, berlandaskan kerangka teori yang telah disusun dengan menggunakan logika berfikir dekduktif dan induktif.

Teknik analisis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis secara normatif kualitatif atau dikenal juga analisis yuridis kualitatif, dimana bahan hukum yang diperoleh melalui penelitian, ditelaah terlebih dahulu untuk kemudian disusun secara sistematis dan disajikan dalam bentuk kalimat-kalimat yang bersifat deskriptif. Selanjutnya data/bahan hukum yang terhimpun dianalisis berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku maupun pendapat para ahli atau kaidah-kaidah, teori-teori, doktrin-doktrin hukum. Untuk kemudian dapat diuraikan secara deduktif yaitu dengan memulai dari kajian tentang hal-hal yang bersifat umum menuju hal–hal yang bersifat khusus.

1.8 Sistematika Penulisan

Penulisan disertasi ini akan dibagi dalam 4 (empat) bab, sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Dalam Bab ini diuraikan mengenai latar belakang masalah yang mengakibatkan munculnya probelmatika (isu) hukum yang kemudian disarikan dalam bentuk rumusan masalah hukum, selanjutnya sebagai acuan untuk melakukan penelitian disusun desain penelitian dan metode penelitian yang diharapkan dapat memperlancar proses penelitian, Bab ini secara berturut turut memaparkan sebagai berikut:

1.1. Latar Belakang

1.2. Rumusan Masalah

1.3. Tujuan Penelitian

1.4. Manfaat Penelitian

1.5. Orisinalitas Penelitian

1.6. Kerangka Hasil Penelitian

1.7. Metode Penelitian, dan

1.8. Sistematika Penulisan.

BAB II KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL

Dalam Bab ini diuraikan mengenai kerangka teoritik dan konseptual seabagai pisau analisis yang akan digunakan untuk membahas permasalahan hukum yang telah dirumusakan, meliputi Teori Negara Hukum, Teori Keadilan, Teori Kewenangan, Teori Perpajakan, Teori Perundang-undangan dan Konsep Alternatif Penyelesaian Sengketa di Luar Pengadilan.

BAB III HASIL DAN ANALISISTERHADAP PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA

Uraian dalam Bab III ini yakni untuk menjawab rumusan masalah yang pertama, yakni mengapa penyelesaian sengketa pajak belum dapat memenuhi asas penyelesaian sengketa dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan? Penulis menguraikannya ke dalam empat sub Bab, Antara lain: (a) pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia; (b) pengaturan keberatan terhadap surat ketetapan pajak; (c) pengaturan banding atas keputusan keberatan pajak; dan (d) analisis terhadap pengaturan sengketa peninjauan kembali.

BAB IV IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK YANG BERLAKU DI INDONESIA

Bab IV berfokus pada pembahasan mengenai implikasi hukum atas penyelesaian sengketa pajak yang belum memenuhi asas sederhana cepat dan biaya ringan. Penulis membahas hal tersebut dalam 3 tingkat, yakni pada tingkat keberatan, banding, dan peninjauan kembali.

BAB V PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DITINJAU DARI *IUS CONSTITUENDUM*

Bab V berisi uraian gagasan penulis tentang pengaturan ke depan penyelesaian sengketa pajak pada tingkat keberatan, banding, dan peninjauan kembali dengan mengedepankan asas cepat, sederhana, dan murah. Penulis merekomendasikan harus dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa dan Mediasi Pajak (BPSMP) yang merupakan lembaga non kementerian yang berada dibawah Presiden.

BAB IV KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini akan menguraikan mengenai kesimpulan atas temuan penelitian dan rekomendasi berupa reformulasi pengaturan sengketa pajak di Indonesia.

BAB II

KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL

2.1. Teori Negara Hukum

Gagasan negara hukum sesungguhnya telah berkembang sejak zaman Yunani Kuno. Plato dalam bukunya yang berjudul *the Republic* meletakkan fondasi negara hukum berdasarkan teori *the rule of reason*. Teori ini melibatkan tiga prinsip utama, yakni:

(1) *A things is in a correct condition if, and only if, it exhibits proper order*.

Kondisi yang baik hanya akan tercipta jika terdapat hukum yang baik pula. Hukum yang baik secara implisit harus berdasarkan pada prinsip keadilan. Penerapan hukum yang berkeadilan dilakukan sesuai dengan kasus per kasus.

(2) *A thing exhinits proper order, if and only if, some part of it is the natural ruler over its other parts.*

Prinsip kedua menekankan bahwa hukum yang baik hanya dapat terwujud apabila terdapat *checks and balances*. Suatu institusi berfungsi sebagai alat kontrol bagi institusi yang lain.

(3) The rational part is the natural ruler over the non-rational part

Prinsip ini menjelaskan bagaimana peraturan-peraturan umum dibentuk sebagai jiwa bangsa itu sendiri. Socrates menjelaskan bahwa "jiwa" mengandung 3 bagian: alasan, semangat, dan hasrat.[70]

Senada dengan Plato, Aristoteles juga menekankan untuk mencapai kehidupan yang baik (*the best life possible*), hanya dapat dicapai dengan supremasi hukum. Hukum

[70]Freed D. Miller, Jr., The Rule of Law in Ancient Greek Thought, dalam buku The Rule of Law in Comparative, (London: Springer, 2010), hlm. 13.

adalah wujud kebijaksanaan kolektif warga negara, sehingga peran warga negara diperlukan dalam pembentukannya.[71]

Konsep negara hukum terus berkembang. Berbicara tentang konsep negara hukum modern, maka tidak dapat dilepaskan dari pemahaman tentang sistem hukum. Secara umum, sistem hukum besar di dunia terbagi menjadi dua, yakni sistem hukum Eropa Kontinental (*civil law*) dan sistem hukum Anglo Saxon (*common law*). Masing-masing sistem hukum besar ini menggunakan istilah dan sudut pandang yang berbeda dalam merumuskan konsep negara hukum. Sistem hukum Eropa Kontinental menggunakan istilah *rechtsstaat* dengan menekankan pada segi kepastian hukum. Sedangkan sistem hukum Anglo Saxon menggunakan istilah *the rule of law*, dengan mengedepankan rasa keadilan.[72]

Rechtsstaat[73] pertama kali berkembang di Jerman pada pertengahan abad 19, yang kemudian tersebar luas ke daratan Eropa, khususnya Italia dan Perancis.[74] Konsep *rechtsstaat* antara lain dikembangkan oleh Immanuel Kant, Johan Wilhelm Placidus, Paul Laband, Julius Stahl, Fichte, dan lain-lain.[75] Istilah *rechtsstaat* semakin populer saat Robert von Mohl mensarikan inti konsep *rechtsstaat*, yakni:

> Organizing the living together of the people in such a manner that each member of it will be supported and fostered, to the highest degree possible, in the free and comprehensive exercise and use of his strength.[76]

---

[71] Jimly Asshiddiqie, Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hlm.130.

[72] Moh. Mahfud MD, Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi, (Jakarta: Rajawali Pers, 2011) hlm. 52.

[73] Di Jerman, negara hukum pada mulanya diartikan sebagai Gesetzeestaat yang merujuk pada konsep minimal formal legality, yang sangat menekankan pada prinsip legalitas. Meskipun Immanuel Kant acapkali dipandang sebagai bapak spiritual konsep rechtsstaat, namun istilah rechtsstaat pertama kali digunakan oleh Johan Wilhelm Placidus dalam Litteratur der Staatslehre, Ein Versuch pada tahun 1798. Lihat: Susi Dwi Harijanti, Negara Hukum dalam Undang-Undang Dasar 1945, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan, (Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011), hlm. 83-84.

[74] Danilo Zolo, The Rule of Law: A Critical Reappraisal, dalam buku The Rule of Law: History, Theory and Criticism, (Netherlands: Springer, 2007), hlm. 3.

[75] Jimly Asshiddiqie, Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hlm. 125.

[76] Harijanti, Negara Hukum, *op.cit.*, hlm. 84.

Konsep *rechtsstaat* ini terutama diterima dan diterapkan pada negara-negara yang ekonominya sedang berkembang dan meningkatnya jumlah kelas menengah, dimana tuntutan terhadap jaminan kebebasan semakin meningkat, sedangkan harapan kepada demokrasi semakin kecil.[77]

Lebih lanjut, Julius Stahl mengemukakan ada empat elemen penting yang harus terpenuhi agar disebut sebagai negara hukum *(rechtsstaat)*:

1. Perlindungan hak asasi manusia.
2. Pembagian kekuasaan.
3. Pemerintahan berdasarkan Undang-Undang.
4. Peradilan tata usaha negara.[78]

Berbeda dengan *rechtsstaat*, konsep *the rule of law* berakar dari tradisi politik dan sejarah konstitusional Inggris. *The rule of law* pengaruhnya telah meluas hingga ke Amerika Serikat dan banyak negara lainnya yang menjadi bekas jajahan negara Inggris.[79] Konsep *the rule of law* pertama kali dicetuskan oleh Albert Venn Dicey pada tahun 1885. Dicey berpendapat inti ajaran *the rule of law* di Inggris mencakup tiga point penting, yakni:

1. *Supremacy of Law*

   Bahwa tak seorangpun dapat dihukum kecuali telah melanggar hukum yang dibuktikan melalui proses pengadilan.

2. *Equality before the Law*

[77] Paul Tiedemann, The Rechtsstaat-Principle in Germany: The Development from the Bigining Until Now, dalam buku The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat), (Switzerland: Springer, 2014), hlm. 173.
[78] Asshiddiqie, Konstitusi dan Konstitusionalisme, *log.cit.*
[79] Zolo, The Rule of Law, *log.cit.*

Kesamaan semua orang di hadapan hukum yang dilaksanakan pemerintah atau pengadilan.

3. *Due process of Law*

Bahwa segala tindakan negara harus berdasarkan atas hukum dan tidak ada satu tindakan pun yang tidak memiliki dasar hukumnya.[80]

Dalam konteks kekinian, Jimly Asshiddiqie berpendapat keempat prinsip *rechtsstaat* yang dikembangkan oleh Julius Stahl dapat digabungkan dengan ketiga konsep *the rule of law* yang dikembangkan oleh A.V. Dicey untuk menandai ciri negara hukum modern di zaman sekarang. Perincian gagasan prinsip negara hukum modern ini mencakup 13 pilar utama. Ketiga belas pilar utama inilah yang menyangga berdiri tegaknya satu negara modern sehingga dapat disebut sebagai Negara Hukum (*the Rule of Law* ataupun *rechtsstaat*), dalam arti yang sebenarnya.

1. Supremasi hukum (supremacy of law).
2. Persamaan dalam hukum (equality before the law).
3. Asas legalitas (due process of law).
4. Pembatasan kekuasaan.
5. Organ-organ eksekutif independen.
6. Peradilan bebas dan tidak memihak.
7. Peradilan tata usaha negara.
8. Peradilan tata negara (Constitutional court).
9. Perlindungan hak asasi manusia.
10. Bersifat demokratis.
11. Berfungsi sebagai sarana mewujudkan tujuan bernegara.

[80] A.V. Dicey, Introduction to the Study of the Law of the Constitution, (London: MacMillan and Co., 1952), hlm. 202-203.

12. Transparansi dan kontrol sosial.
13. Berketuhanan Yang Maha Esa.[81]

Bahkan untuk menambah lengkap pemahaman mengenai konsep negara hukum, *The International Commision of Jurist* merumuskan pula syarat-syarat *representative government under the rule of law*, antara lain:

1. Adanya proteksi konstitusional.
2. Adanya pengadilan yang bebas dan tidak memihak.
3. Adanya pemilihan umum yang bebas.
4. Adanya kebebasan untuk menyatakan pendapat dan berserikat.
5. Adanya tugas oposisi.
6. Adanya pendidikan civic.[82]

Setelah melihat gambaran umum konsep negara hukum yang lekat dengan tradisi politik negara-negara barat, maka menarik untuk diteliti bagaimanakah konsep negara hukum Indonesia atau dalam istilah Oemar Seno Adji disebut negara hukum Pancasila.[83]

Penjelasan tentang UUD NRI Tahun 1945 (sebelum perubahan) menguraikan bahwa "negara Indonesia berdasar atas hukum (*Rechtsstaat*), tidak berdasar atas kekuasaan belaka (*Machtsstaat*)". Dengan demikian, sebelum perubahan UUD 1945, Indonesia menganut konsep *Rechtsstaat* sebagai konsekuensi penjajahan Belanda.

[81] Jimly Asshiddiqie, Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hlm. 126-134.

[82] Sri Soemantri, Tentang Lembaga-Lembaga Negara Menurut UUD 1945, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1989), hlm. 12-13.

[83] Oemar Seno Adji, Peradilan Bebas, Negara Hukum, (Jakarta: Erlangga, 1980), hlm. 23.

Pada Perubahan Ketiga UUD tahun 2001, Penjelasan tentang UUD NRI Tahun 1945 dihapuskan dan ketentuan mengenai Indonesia sebagai negara hukum dipindah ke dalam batang tubuh Pasal 1 ayat (3) yang lengkapnya berbunyi "Negara Indonesia adalah negara hukum".

Perubahan redaksional yang dahulu dikesankan Indonesia menganut *rechtsstaat*, sekarang dinetralkan menjadi negara hukum saja tanpa label *rechtsstaat* yang diletakkan di dalam kurung. Hal ini memunculkan pertanyaan penting, apakah Indonesia masih berpegang teguh pada konsep *rechtsstaat*?

Moh. Mahfud MD berpendapat politik hukum Indonesia tentang konsepsi negara hukum mengambil unsur-unsur yang baik dari berbagai konsep yang berbeda ke dalam satu konsep yang menyatu (integratif) yang implementasinya disesuaikan dengan tuntutan perkembangan. Dalam konteks ini, dapat dibaca bahwa konsep negara hukum Indonesia menerima prinsip kepastian hukum di dalam *rechtsstaat* sekaligus prinsip rasa keadilan di dalam *the rule of law* serta nilai spiritual dari hukum agama.[84]

Pendapat Mahfud MD sejalan pula dengan pemikiran ahli-ahli lainnya yang menyatakan bahwa sistem hukum tidak hanya Civil Law dan Common Law, masih banyak lagi sistem hukum yang lain[85] seperti Islamic Law. Sebagai contoh, di negara seperti Arab Saudi, atau negara-negara di Timur Tengah, kita akan menemui sejumlah negara yang menerapkan sistem hukum Islam. Demikian pula, jika melihat negara-negara di Eropa Timur atau eks blok Uni Soviet, mereka menerapkan sistem hukum sosialis. Jika melihat Indonesia, terdapat sistem hukum adat dan (sistem) hukum Islam

---

[84] Mahfud MD, Perdebatan Hukum, *log.cit.*

[85] Shidarta, Hukum Penalaran dan Penalaran Hukum, Buku I Akar Filosofis 2013, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm.128-129.

yang masih berlaku seperti di Aceh.[86]Bahkan di beberapa masyarakat hukum adat di Indonesia, hukum adat masih eksis walau terbatas.

Lebih rinci, Sunaryati Hartono menyebut bahwa sebenarnya Hukum Positif Indonesia sekarang ini terdiri dari lima lapis sistem hukum, yakni (a) sistem hukum kebiasaan atau Hukum Adat; (b) sistem Hukum Agama; (c) sistem Hukum Kolonial; (d) sistem Hukum Nasional (yang masih dalam proses pengembangan); dan (e) sistem Hukum Internasional.[87]

Sistem hukum yang beraneka ragam di Indonesia harus disatukan menjadi satu sistem yang terintegrasi dan harmonis. Hingga saat ini, Indonesia belum mempunyai cetak biru dan desain makro penjabaran ide negara hukum yang komprehensif. Yang ada hanya pembangunan bidang hukum yang bersifat sektoral.[88]

Sebagai suatu konsep, Jimly Asshiddiqie menyatakan jika negara hendak dipahami sebagai suatu konsep hukum, yaitu sebagai Negara Hukum, maka dalam kesatuan sistem hukumnya harus terdapat (1) elemen kelembagaan (*elemen institusional*), (2) elemen kaedah *aturan (elemen instrumental*), dan (3) elemen perilaku para subjek hukum yang menyandang hak dan kewajiban yang ditentukan oleh norma aturan itu (*elemen subjektif dan kultural*). Ketiga elemen sistem hukum itu mencakup:

a) Kegiatan pembuatan hukum (*law making*)
b) Kegiatan pelaksanaan atau penerapan hukum (*law administrating*)
c) Kegiatan peradilan atas pelanggaran hukum (*law adjudicating*)

---

[86]Peter de Cruz, Comparatif Law in A Changing World, London Cavendish Publishing Ltd. 1995, hlm. 3. Lihat juga dalam Sidharta, 2013 Hukum Penalaran dan Penalaran Hukum, Seri Buku 1 Akar Filsafat, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 128-129.

[87] Elly Erawati (ed), Benang Merah Pemikiran Sunaryati Hartono tentang Sistem dan Pembangunan Hukum Nasional, serta Pendidikan Tinggi Hukum, dalam buku Beberapa Pemikiran tentang Pembangunan Sistem Hukum Nasional Indonesia: Liber Amicorum untuk Prof. Dr. CFG. Sunaryati Hartono, S.H., (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2011), hlm. 12.

[88] Jimly Asshiddiqie, Pembangunan Hukum dan Penegakan Hukum di Indonesia, disampaikan pada acara Seminar "Menyoal Moral Penegak Hukum" dalam rangka Lustrum XI Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, 17 Februari 2006, hlm. 1

d) Pemasyarakatan dan pendidikan hukum (*law socialization and law education*) dalam arti seluas-luasnya

e) Pengelolaan informasi hukum (*law information management*) sebagai kegiatan penunjang.[89]

Konsep negara hukum Indonesia juga tidak lepas dari kritik, yang beberapa di antaranya tercermin dalam tulisan Solly Lubis dan Sunaryati Hartono. Dalam tulisannya berjudul Tinjauan Sekitar Penegakan Hukum di Tengah Kegoncangan Paradigma dan Sistem Hukum, Lubis mengktirik kegagalan kator hukum dalam meletakkan nalar hukum ke dalam kerangka yang lebih paradigmatik. Kegagalan ini telah menyebabkan kegoncangan di dalam penegakan hukum. Kekuatan politik seringkali mengintervensi ke dalam kebijakan-kebijakan hukum yang dibuat.[90]

Lebih lanjut, Sunaryati Hartono dalam tulisannya berjudul Menuju Hukum Nasional Indonesia bagi Abad ke-21 mencoba melihat sistem hukum dalam tataran teknis administratif. Isu managerial di dalam mengelola institusi penegakan hukum, seperti pengadilan harus diberikan porsi yang sama besar dengan pembenahan sistem secara umum. Sunaryati mencatat bagaimana proses administrasi peradilan yang buruk dapat menyebabkan terhalangnya akses keadilan masyarakat. Pengabaian terhadap aspek ini menjadi bumerang bagi sistem hukum secara keseluruhan, disebabkan pejabat administrasi di dalam lembaga peradilan mempu juga membelokkan keadilan. Ketiadaan tata pemerintahan yang baik dalam institusi peradilan, pada akhirnya menihilkan reformasi pada tataran yang lebih umum dan substantif.[91]

---

[89] *Ibid*, hlm. 1-2.

[90] Giri Ahmad Taufik, Pengantar Editor, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan, (Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011), hlm. 4

[91] *Ibid*, hlm. 4-5.

2.2 Teori Keadilan

Mendifisikan keadilan tidaklah mudah karena menyangkut banyak dimensi. Socrates mempertanyakan kembali *"...justice if only we knew what it was"* [keadilan seandainya saja kita tahu apa artinya]. Tidak salah jika dikatakan bahwa keadilan adalah kata yang bersifat sangat ambigu dan dapat ditafsirkan bermacam-macam pengertiannya.[92]

Black's Law Dictionary merumuskan *justice* (keadilan) sebagai *"the fair and proper administration of laws"*.[93] Sedangkan menurut Oxford Dictionary of Law mendefinisikan *justice* yakni *"a moral ideal that the law seeks to uphold in the protection of rights and punishment of wrongs"*.[94] Lebih lanjut, dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, mendefinisikan kata adil yakni: (1) sama berat; tidak berat sebelah; tidak memihak; (2) berpihak kepada yang benar; berpegang pada kebenaran; (3) sepatutnya; tidak sewenang-wenang. Sedangkan keadilan merupakan sifat (perbuatan, perlakuan, dan sebagainya) yang adil.[95]

Dalam kaitannya dengan dimensi hukum, Logeman membagi teori keadilan menjadi 2, yakni keadilan yang bersifat statis dan keadilan yang bersifat dinamis. Keadilan statis bersumber dari tertib etis yang sudah diterima baik. Hal ini menyebabkan keadilan dan hukum tidak kongruen. Pertama, hukum tidak hanya mempertimbangkan nilai etis tapi juga nilai-nilai yang lain. Kedua, karena hukum tidak selalu langsung menagih terlaksananya nilai etis.[96]

---

[92] J. Djohansjah, Reformasi Mahkamah Agung Menuju Independensi Kekuasaan Kehakiman, (Bekasi: Kesaint Blanc, 2008), hlm. 30.

[93] Bryan A. Garner (Ed), Black's Law Dictionary (8th ed., 2004), hlm. 2528.

[94] Elizabeth A. Martin (ed.), Oxford Dictionary of Law, 5th ed., (United Kingdom: Oxford University Press, 2003), hlm. 275.

[95] Kamus Besar Bahasa Indonesia, http://kbbi.web.id/adil, diakses 17 Maret 2016.

[96] J.H.A. Logeman, Tentang Teori Suatu Hukum Tata Negara Positif, (Jakarta: Ichtiar Baru – Van Hoeve, 1975), hlm. 21.

Keadilan dinamis mengambil banyak aspek nilai yang ada di dalam masyarakat. Jika suatu nilai mendapat kritik dari masyarakat, maka seketika itu pula keadilan bergeser, termasuk adanya pengecualian (diskresi) di dalam hukum. Pergeseran nilai-nilai yang ada di dalam masyarakat pada akhirnya diharapkan mampu menciptakan hukum yang berkeadilan.[97]

Keadilan dinamis inilah yang sejak zaman Yunani Kuno telah dikembangkan oleh Socrates, Plato dan Aristoteles. Socrates menyatakan bahwa hakikat hukum adalah keadilan. Hukum berfungsi melayani kebutuhan keadilan dalam masyarakat. Senada dengan Socrates, Plato mencanangkan suatu tatanan di mana hanya kepentingan umum yang diutamakan, yakni partisipasi semua orang dalam gagasan keadilan.[98] Dalam pemaparannya, Plato menguraikan keadilan terletak dalam batas yang seimbang antara ketiga bagian jiwa, yakni bagian pikiran (*logistikon*), bagian perasaan dan nafsu baik psikis maupun jasmani (*epithumetikon*), dan bagian rasa baik atau jahat (*thumoeides*). Demikian juga dalam negara harus diatur secara seimbang menurut bagian-bagiannya supaya adil.[99]

Aristoteles dalam bukunya *Nicomachean Ethics* mengembangkan teori Plato dengan menggunakan analisa ilmiah atas prinsip-prinsip rasional dengan latar belakang model-model masyarakat politik dan undang-undang yang telah ada. Aristoteles memformulasikan keadilan menjadi 2 bentuk, yakni:[100]

1. Keadilan distributif

---

[97] *Ibid*, 21-22.

[98] Garuda Wiko, Pembangunan Sistem Hukum Berkeadilan, dalam buku Memahami Hukum dari Konstruksi sampai Implementasi, (Jakarta: Rajawali Pers, 2009), hlm. 10.

[99] Taufiqurrohman Syahuri, Tafsir Konstitusi berbagai Aspek Hukum, (Jakarta: kencana, 2011), hlm. 102.

[100] Aristoteles, Sebuah "Kitab Suci" Etika Nicomachean Ethics, (Jakarta: Teraju, 2004), hlm. 118-121.

Keadilan distributif menekankan aspek proporsionalitas, di mana setiap orang berada dalam kondisi dan kedudukan yang sama dalam negara, berhak atas penghargaan atau kekayaan yang sama. Proporsi ini bukan hanya diterapkan pada angka atau jumlah abstrak, tetapi juga untuk jumlah dalam arti umum.

2. Keadilan korektif (rectification)

Keadilan ini bersifat korektif yang bertujuan untuk mengembalikan suatu keadaan kepada posisi yang sama (*equal*), akibat dari penyimpangan hukum yang terjadi, baik sengaja maupun tidak sengaja.

Sejalan dengan keadilan distributif Aristoteles, Satjipto Rahardjo menyebutkan bahwa hakikatnya keadilan berkaitan dengan distribusi sumber daya yang ada di dalam masyarakat yang berupa barang dan jasa, modal usaha, kedudukan dan peran sosial, kewenangan, kekuasaan, kesempatan dan lain-lain yang mempunyai nilai-nilai tertentu bagi kehidupan manusia.[101]

Lebih lanjut mengomentari formulasi bentuk keadilan yang dikemukakan Aristoteles, R.W.M. Dias dalam bukunya Jurisprudence berpandangan bahwa secara umum keadilan itu, baik keadilan distributif maupun keadilan korektif, didasarkan pada pengertian *equality* (persamaan).[102]

John Rawls yang mencetuskan teori keadilan prosedural juga mendefinisikan keadilan berdasarkan 2 prinsip utama yang bersumber pada gagasan equality.

1. Setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang.

[101] Mahfud MD, Perdebatan Hukum, op. cit., hlm. 10
[102] Syahuri, Tafsir Konstitusi, log. cit.

2. Ketimpangan sosial dan ekonomi meski diatur sedemikian rupa sehingga (a) dapat diharapkan memberikan keuntungan semua orang, dan (b) semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang.[103]

Dari perspektif moral, ada 2 aliran utama untuk mengatakan bahwa sesuatu itu adil yaitu aliran utilitarianisme dan aliran deontologikalisme. Aliran utilitarianisme menyatakan bahwa pembagian sumber daya disebut adil kalau dapat memberikan kebaikan terbesar bagi jumlah yang terbanyak, "*the greatest good for the greatest number*"; sedangkan aliran deontologikalisme sama sekali tidak menaruh perhatian pada hasil distribusi melainkan menekankan pada cara atau mekanisme untuk mewujudkan keadilan dengan asumsi bahwa jika cara dan mekanisme pembagiannya adil maka hasilnya juga akan adil.[104]

Aliran utilitarianisme didukung oleh beberapa tokoh seperti Carl von Savigny, Eugen Ehrlich, Roberto M. Unger, Jeremy Bentham, dan lain-lain. Savigny menegaskan bahwa "hukum itu tidak dibuat tetapi tumbuh dan berkembang bersama masyarakat". Senada dengan Savigny, Ehrlich mengatakan bahwa hukum sangat bergantung kepada fakta-fakta sosial, bukan kepada pemegang kekuasaan negara. Melihat dua pandangan tokoh ini, Djohansjah berkesimpulan bahwa meskipun Savigny dan Ehrlich tidak membicarakan keadilan berdasarkan pandangan mereka, tetapi mereka menjadikan masyarakat sebagai sumber hukum dimana hukum berasal dari jiwa bangsa itu sendiri. Oleh karena itu, keadilan yang berlaku diserahkan kepada penilaian suatu bangsa. Keadilan tidaklah mutlak dan nilai keadilan diserahkan kepada masyarakat.[105]

---

[103] John Rawls, Teori Keadilan, (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2011), hlm. 72.
[104] Mahfud MD, Perdebatan Hukum, *log.cit.*
[105] Djohansjah, Reformasi Mahkamah Agung, *op.cit.*, hlm. 59-62.

Aliran deontologikalisme menekankan pada cara atau mekanisme atau prosedur yang baik dan berstandar. Jika mekanismenya sudah adil, maka secara otomatis hasilnya juga adil. Mekanisme ini paling tidak harus memenuhi 3 unsur, antara lain:

1. Kelayakan
2. Unsur kelayakan berarti bahwa prosedur yang ada telah memberikan perlakuan yang sewajarnya atau selayaknya kepada setiap orang
3. Kebebasan
4. Kebebasan artinya prosedur tersebut harus memberikan kebebasan kepada setiap orang melakukan pilihan dalam mengikuti prosedur yang telah ditetapkan oleh hukum atau norma yang lain untuk mewujudkan kepentingannya.
5. Kesamaan kedudukan
6. Kesamaan kedudukan berarti menempatkan setiap orang dalam kedudukan dan akses yang sama untuk mendapatkan sumber daya.[106]

2.3 Teori Perpajakan

Pajak merupakan salah satu pungutan resmi negara kepada rakyat. Tujuan pemungutan pajak pada dasarnya untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat dan mewujudkan tujuan luhur negara yang diatur dalam konstitusi. Tujuan negara Republik Indonesia tertuang dalam alinea 4 pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) yaitu: ”melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa serta ikut melaksanakan ketertiban dunia berdasarkan kemerdekaan, perdamaian

[106] Sulhani Hermawan, Tinjauan Keadilan Sosial terhadap Hukum Tata Pangan Indonesia, (Mimbar Hukum Volume 24, Nomor 3, 2012), hlm. 492-493.

abadi dan keadilan sosial". Salah satu upaya untuk mewujudkan tujuan tersebut adalah dengan pembangunan.[107]

Penyelenggaraan dan pembangunan negara berdasarkan rencana nasional yang diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan dan/atau kebijakan. Realisasi pembangunan nasional diatur sedemikian rupa berdasarkan sumber pendapatan negara, yaitu anggaran nasional. Kemandirian membiayai pembangunan merupakan keniscayaan yang harus dipenuhi dan terjamin. Usaha untuk mewujudkan kemandirian membiayai pembangunan suatu bangsa atau negara yaitu dengan menggali sumber dana yang mempunyai potensi yang dapat diperoleh dari beberapa sektor yang terdiri dari[108] :

1. Perusahaan-perusahaan negara, baik yang bersifat monopoli (misalnya pos, telekomunikasi, listrik dan kereta api yang tarifnya sangat disesuaikan dengan kebutuhan umum sehingga tidak semata-mata mengejar keuntungan saja), maupun perusahaan yang tidak bersifat monopoli seperti pertambangan dan perkebunan
2. Barang-barang milik pemerintah atau yang dikuasai pemerintah, atau dalam hubungan ini disebut tanah-tanah yang dikuasai pemerintah yang diusahakan untuk mendapatkan penghasilan, saham-saham yang dipegang oleh negara dan sebagainya
3. Denda-denda dan perampasan-perampasan untuk kepentingan umum
4. Hak-hak waris atas harta peninggalan terlantar. Jika terhadap suatu warisan atau harta peninggalan lain, tidak ada orang datang yang menyatakan dirinya berhak atas harta tersebut, atau jika semua waris

[107] Pembangunan, dalam istilah Inggris adalah development yang berarti "An activity, action or alteration that changes undeveloped property into developed property." Lihat: Bryan A.Garner, Black's Law Dictionary, West Group, St. Paul Minn, Seventh Edition, 1999, hlm. 462.

[108] R. Santoso Brotodiharjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Bandung: Refika Aditama, 1998), hlm. 9.

menolak warisan yang bersangkutan, maka Indonesia (lihat pasal 1126 KUH Sipil, harta peninggalan ini dianggap terlantar), dan Balai Harta Peninggalan (BHP) wajib mengurus dan mengumumkannya. Jika telah lewat waktu tiga tahun masih juga tetap belum ada ahli waris yang muncul, maka BHP wajib menyelesaikan urusannya dalam hal masih ada kelebihan harta benda dan kekayaan ini menjadi milik Negara

5. Hibah-hibah dari negara-negara maju maupun dari organisasi dunia seperti PBB
6. Pajak, iuran dan sumbangan.

Pajak merupakan salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa dalam membiayai pembangunan yaitu dengan menggali sumber daya yang berasal dari dalam negeri[109]. Sebagai sebuah pungutan yang dilakukan oleh negara kepada rakyat, pemungutan pajak harus didasarkan pada hukum.[110] Dalam hal pemungutan pajak, Pasal 23A UUD 1945 menegaskan: ”Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang”. Falsafah yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945 ini sama dengan falsafah pajak yang dianut di Inggris yang berbunyi *“No Taxation Without Representation”*, dan falsafah pajak Amerika Serikat yang berbunyi *“Taxation Without Representation is Roberry”*.[111]

Selain ketentuan Pasal 23A UUD 1945, terdapat ketentuan lain yang menjadi dasar hukum bagi kewenangan pemerintah untuk memungut pajak sehingga dapat

---

[109] Waluyo, Perpajak Indonesia, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hlm. 2.

[110] Rochmat Sumitro, Pengantar Singkat Hukum Pajak, (Bandung: Eresco, 1997), hlm. 14; Rochmat Sumitro, Hukum Pajak Internasional Perkembangan dan Pengaruhnya, Cetakan ke 2, (Bandung: Eresco, 1986), hlm. 29; Wiratni Achmadi, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (Tax Treaty) dalam Kaitannya dengan Transaksi Internasional, dalam Rudi Rizki, et.al. Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir (Analisis Komprehesif Tentang Hukum oleh 63 Akademisi dan Praktisi Hukum), (Jakarta: Perum Percetakan Negara RI, 2008), hlm. 679; Wiratni Achmadi, Struktur Pajak dan Pungutan di Bidang Pertanahan, dalam Sinta Dewi, et.al. Perkembangan Hukum di Indonesia Tinjauan Retrospeksi dan Prospektif, (Remaja Rosada Karya bekerja sama dengan Bagian Hukum Internasional Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, Bandung, 2012), hlm. 731.

[111] Bohari, Pengantar Hukum Pajak, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002), hlm. 32-33.

dikatakan pungutan yang sah, yaitu Pasal 2 huruf a Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang berbunyi: "hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman."

Selain asas-asas tersebut, agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan, pemungutan pajak harus memenuhi syarat berikut[112] :

1. Syarat keadilan

   pemungutan pajak harus adil, sesuai dengan tujuan hukum, yakni mencapai keadilan, undang-undang dan pelaksanaan pungutan harus adil. Dalam mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh adalah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata[113].

2. Syarat yuridis

   Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang, di Indonesia, pajak diatur dalam pasal 23 A ayat 2 UUD 1945. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.

3. Syarat ekonomis

   pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

4. Syarat finansiil

   sesuai fungsi budgetair, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan lebih rendah dari hasil pemungutannya, sehingga uang pajak yang masuk ke kas negara besar.

---

[112] Mardiasmo, Perpajakan, (Yogyakarta: Andi Yogyakarta, 2006), hlm. 2.
[113] Brotodiharjo, *op.cit*, hlm. 27.

5. sistem pemungutan pajak harus sederhana

sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Adam Smith mengemukakan bahwa pengenaan pajak harus memenuhi prinsip-prinsip yang baik yang disebut dengan *the four canons of taxation,* sebagai berikut[114]:

a. **Prinsip keadilan *(equality)***, artinya bahwa beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak itu sehingga bukan beban pajak dalam arti uang, tetapi beban riil dalam arti kepuasan yang hilang.
b. **Prinsip kepastian *(certainty)***, pajak hendaknya tegas, jelas, dan menjamin kepastian bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri.
c. **Prinsip kecocokan *(convenience)***, pajak jangan sampai terlalu menekan wajib pajak sehingga wajib pajak akan dengan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah.
d. **Prinsip efisiensi *(efficiency)***, pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal dalam arti jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya dan pajak hendaknya mampu menghilangkan distorsi terhadap tingkah laku wajib pajak (prinsip netralitas).

Pemungutan pajak peruntukkannya bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan, baik kegitan rutin maupun kegiatan pembangunan,bahkan pajak adalah salah satu penerimaan negara yang paling besar. Penerimaan dari sektor pajak ini selanjutnya digunakan oleh negara untuk membiayai pembangunan sarana dan prasarana kepentingan umum bagi masyarakat.

---

[114]Tim Kompedium Bidang Hukum, Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan (Badan Pembinanan Hukum Nasional (BPHN), Jakarta 2011), hlm. 21.

Fungsi dari pajak khususnya untuk negara yang sedang berkembang seperti Indonesia adalah sebagai berikut :

a. Sebagai alat atau instrumen penerimaan negara;

Untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara diperlukan biaya, demikian juga dalam rangka melaksanakan pembangunan nasional. Pembiayaan ini terutama berasal dari penerimaan pajak. Dewasa ini pajak sebagian besar dipergunakan untuk pembiayaan rutin seperti belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan dan lain sebagainya. Untuk pembiayaan pembangunan sebagian berasal dari tabungan pemerintah yakni penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Tabungan pemerintahan ini dari tahun ke tahun harus ditingkatkan sesuai kebutuhan pembiayaan pembangunan yang semakin meningkat dan ini terutama diharapkan dari sektor pajak.

b. Sebagai alat untuk mendorong investasi;

Menciptakan iklim investasi yang lebih baik dengan memberikan insentif perpajakan sedemikian rupa sehingga dapat mendorong peningkatan investasi.

c. Sebagai alat redistribusi;

Pengenaan pajak dengan tarif progresif dimaksudkan untuk mengenakan pajak yang lebih tinggi pada golongan yang lebih mampu. Dana yang dipindahkan dari sektor swasta ke sektor pemerintah dipergunakan pertama untuk membiayai proyek-proyek yang terutama dinikmati oleh masyarakat yang berpenghasilan rendah seperti pembangunan waduk-waduk, seluruh irigasi, SD Inpres, Puskesmas dan sebagainya. Peranan pajak sebagai alat redistribusi ini sangat penting untuk menegakkan keadilan sosial dan hal ini sejalan pula dengan Trilogi Pembangunan kita.

Hukum yang mengatur tentang perpajakan tidak boleh lepas dari unsur keadilan. Karena hukum atau aturan-aturan yang mengatur masalah perpajakan akan berdampak langsung pada kehidupan masyarakat secara umum. Dalam mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata.[115]

Dalam konteks prinsip-prinsip keadilan, Mahkamah Konstitusi berpandangan bahwa keadilan tidak selalu berarti memperlakukan sama kepada setiap orang. Menurut Mahkamah, keadilan haruslah diartikan dengan "memperlakukan sama terhadap hal-hal yang sama, dan memperlakukan berbeda terhadap hal-hal yang memang berbeda". Sehingga, apabila terhadap hal-hal yang berbeda kemudian diperlakukan sama, justru akan menjadi tidak adil. Pemaknaan yang demikian telah dituangkan dalam pelbagai Putusan Mahkamah Konstitusi, di antaranya yaitu Putusan Nomor 070/PUU-II/2004, Putusan Nomor 14-17/PUU-V/2007 dan Putusan Nomor 27/PUU-V/2007. Terakhir kali Mahkamah menggunakan teori Rawls dalam pertimbangan hukumnya yaitu dalam Putusan Nomor 53/PUU-VI/2008 bertanggal 15 April 2009 pada paragraf [3.19] butir kedelapan.[116]

Eksistensi pajak saat ini salah satunya bertujuan untuk pembangunan yang merupakan timbal balik negara yang diambil dari pajak masyarakat (wajib pajak). Keadilan yang di dapat oleh para wajib pajak adalah ketika berkewajiban membayar pajak maka pemerintah sebagai pemungut dan pengelola pajak harus memberikan timbal balik berupa bentuk yang bermanfaat dan hasilnya dapat dirasakan oleh masyarakat tersebut. Pengelolaan pajak tentu harus dilakukan dengan baik dan sesuai ketentuan yang berlaku sehingga para wajib pajak tidak dirugikan atas ulah pejabat-pejabat pengelola pajak. Pajak yang dipungut dari masyarakat sebetulnya merupakan

[115] Adrian Sutedi, Hukum Pajak, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hlm. 21.
[116] *Ibid*.

patungan atau bisa dikatakan sebagai iuran wajib setiap orang atau badan sebagai wajib pajak yang dimana mereka dapat menerima kembali iuran wajib tersebut dalam bentuk lain sehingga tidak merasa dirugikan dan haknya dirampas.

2.4 Alternatif Penyelesaian Sengketa

Alternatif penyelesaian sengketa merupakan mekanisme yang lazim digunakan dalam menyelesaikan sengketa pajak. Ketentuan mengenai ADR pajak berbeda antara satu negara dengan negara lainnya. Tulisan ini akan membahas mengenai kajian alternatif penyelesaian sengketa secara umum yang berlaku di Indonesia serta dasar hukum pemberlakuan penyelesaian sengketa pajak di 4 negara lainnya, yakni Amerika Serikat, Australia, Inggris dan Belanda.

2.4.1 Tinjauan Umum Altenatif Penyelesaian Sengketa di Indonesia

Alternatif penyelesaian sengketa merupakan padanan dari istilah asing *Alternative Dispute Resolution* (ADR). Ada beberapa padanan dalam bahasa Indonesia Alternatif Dispute Resolution telah diperkenalkan dalam berbagai forum oleh berbagai pihak. Beberapa diantaranya yang telah dapat diindentifikasi adalah: Alternatif Penyelesaian Sengketa (APS)[117] dan Pilihan Penyelesaian Sengketa (PPS) (Undang-Undang Nomor 23 Tahun 1997 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup).

Penyelesaian sengketa melalui ADR masih dianggap relatif murah dan cepat, oleh karena itu saat ini penggunaan cara penyelesaian di luar pengadilan lebih disenangi dibandingkan penyelesaian melalui pengadilan. Menurut Joni Emirzon [118]ada beberapa kebaikan mekanisme ADR bila dibandingkan dengan penyelesaian sengketa melalui lembaga peradilan, yaitu:

---

[117] Joni Emirzon, Alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2001), hlm. 25-26.

[118] *Ibid*, hlm. 495.

1. Sifat kesukarelaan dalam proses.
2. Prosedur yang cepat.
3. Keputusan non-yudisial.
4. Kontrol oleh manajer yang paling tahu tentang kebutuhan organisasi.
5. Prosedur rahasia.
6. Fleksibilitas yang besar dalam merancang syarat-syarat penyelesaian masalah.
7. Hemat waktu dan biaya.
8. Perlindungan dan pemeliharaan hubungan kerja.
9. Tinggi kemungkinan untuk melaksanakan kesepakatan.
10. Tingkatan yang lebih tinggi untuk melaksanakan kontrol dan lebih mudah untuk memperkirakan hasil.
11. Kesepakatan-kesepakatan yang lebih baik dari pada sekedar kompromi atau hasil yang diperoleh dari cara penyelesaian kalah atau menang.
12. Keputusan bertahan sepanjang waktu.

Jenny David dan Pat Cavanagh juga memberikan argumentasi penggunaan *alternative dispute resolution* dalam penyelesaian sengketa para pihak setelah melakukan penelitian yang mendalam di seluruh dunia.[119] Argumentasi tersebut antara lain:

1. Tidak ada yang hilang*(nothing to lose)*, para pihak tidak akan kehilangan apa-apa bila menggunakan proses*Alternative Dispute Resolution,* sebab bila mereka tidak mencapai suatu kesepakatan, mereka dapat melanjutkannya melalui jalur litigasi.

[119] I Made Widnyana, Alternatif Penyelesaian Sengketa (ADR), (Jakarta: PT Fikahati Aneska, 2009)

2. Cepat seperti anda inginkan*(fast as you want),* proses*Alternative Dispute Resolution*dapat diatur dalam hitungan hari dan minggu, tidak seperti jalur litigasi yang memerlukan waktu berbulan-bulan bahkan tahunan.
3. Biaya ringan*(less expensive),* biaya dalam proses*Alternative Dispute Resolution*relatif tidak mahal dibandingkan kalau menggunakan litigasi dan arbitrase.
4. Bisa keluar setiap saat*(walk out any time),*mengingat*Alternative Dispute Resolution* bersifat suka rela yang berada diluar system pengadilan, para pihak setiap saat dapat mengakhirinya kapan saja mereka inginkan. Apabila tidak ada kemajuan yang dicapai, mereka dapat mengesampingkan proses ini.
5. Terbatas*(confidential),*proses*Alternative Dispute Resolution*hanya terbatas pada pihak-pihak yang berkepentingan saja, tidak ada publikasi.
6. Tidak ada yang perlu diikuti*(No precedent),* proses*Alternative Dispute Resolution*bersifat swasta dan perseorangan, tidak ada perangkat perjanjian dari kesepakatan yang harus diikuti. Mereka bebas membuatnya.
7. Bebas menunjuk pihak yang netral sesuai keinginan anda*(neutral you want),* para pihak dapat menunjuk seseorang yang netral yang mereka hormati, jujur dan memiliki keahlian dibidang yang disengketakan.
8. Dengar pendapat yang pasti*(hearing certainty),* waktu dan tempat dengar pendapat ditentukan oleh para pihak. Bilamana diinginkan dapat dilakukan secara terus menerus selama diperlukan untuk mencapai penyelesaian didalam satu hari.

9. Mempererat hubungan*(relationship enchanced)*, proses*Alternative Dispute Resolution*mendorong para pihak yang bersengketa mencapai solusi yang memuaskan keinginan dan perhatian kita.
10. Lebih mudah mengubah*(more remedies)*, dalam*Alternative Dispute Resolution*suatu rentang perubahan yang lebih besar dapat dilakukan dibandingkan litigasi.
11. Prosedur sendiri*(own procedure)*, para pihak dapat menentukan sendiri prosedur atau tata cara yang mereka kehendaki.
12. Tetap menguasai pengawasan*(retain control)*, para pihak berkuasa untuk menyelesaikan sengketa yang mereka hadapi.
13. Penyelesaian lebih cepat*(settle sooner)*, *Alternative Dispute Resolution*dapat membantu mempercepat penyelesaian kasus dibandingkan dengan melalui jalur litigasi atau arbitrase.
14. Tidak boros*(nothing wasted)*, persiapan untuk proses*Alternative Dispute Resolution*mirip dengan persiapan untuk pengadilan. Persiapan tersebut tetap dapat digunakan apabila proses ADR tidak menghasilkan penyelesaian. Jadi tidak ada pemborosan dalam persiapan.
15. Memperkecil persoalan *(narrow issues)*, proses*Alternative Dispute Resolution*dapat mempersempit persoalan untuk proses pengadilan dan dengan demikian mengurangi biaya dan lamanya penyelesaian.
16. Menjelaskan persoalan*(clarify issues)*, proses*Alternative Dispute Resolution*dapat menjelaskan persoalan-persoalan bahkan bila persoalannya komplek, yang tentunya akan menyelamatkan dan menghemat biaya-biaya di persidangan.

17. Tidak ada ekspose*(no exposure)*, proses*Alternative Dispute Resolution*para pihak tidak perlu merasa kwatir sebab tidak ada proses penmeriksaan dan pembuktian seperti pada litigasi.
18. Petunjuk/tanda kekuatan*(sign of strength),* barang kali yang menjadi rintangan terbesar dalam mengimplementasikan teknik-teknik*Alternative Dispute Resolution*pada firma hukum, akan ada pandangan penyelesaian kasus dengan*Alternative Dispute Resolution*akan dipandang sebagai suatu kelemahan atau mengakui suatu kasus itu lemah.
19. Sama-sama menang*(win-win solutuion),* penyelesain kasus dengan hasil sama-sama menang hanya mungkin melalui proses*Alternative Dispute Resolution*, sedangkan jika dengan proses litigasi hasilnya adalah menang kalah.
20. Persengketaan dengan banyak pihak*(multi-party dispute),* apabila banyak pihak terlibat, ADR membantu memisahkan bukti-bukti permasalahan dan mengikuti para pihak ambil bagian dalam mencari dan menyepakati penyelesaian.
21. Persoalan yang kompleks*(complex issues)*, dalam menghadapi persoalan teknis yang kompleks dan ruwet,*Alternative Dispute Resolution*dapat memberikan banyak keuntungan. Seorang ahli yang netral dapat ditunjuk dan tidak harus seorang sarjana yang terkait dengan persolan itu. Yang penting dia dapat memberikan saran tentang pilihan-pilihan penyelesaian bagi para pihak atau wakilnya.
22. Bersifat final*(finality),* proses*Alternative Dispute Resolution*bersifat suka rela dan menggunakan para pemberi jasa swasta untuk menghasilkan penyelesaian final yang sesungguhnya. Penyelesaian itu disusun dalam

sebuah perjanjian dan ditandatangani oleh para pihak pada akhir dari suatu dengar pendapat.

23. Menghilangkan ketakutan*(eliminates fear)*, pada proses litigasi para pihak diliputi oleh rasa takut akan tidak adanya kepastian hasil yang diharapkan. Berbeda dengan proses *Alternative Dispute Resolution*, karena para pihak ikut mengawasi dan mengkonstruksikan semua persyaratan dan yang menjadi perhatian mereka.

Di dalam sistem ADR, penyelesaiannya diusahakan sebisa mungkin dilakukan secara kooperatif (*co-operative solutions*). Penyelesaian kooperatif ini biasa diistilahkan sebagai "*win-win solutions*" yaitu suatu penyelesaian di mana semua pihak merasa sama-sama menang. Asas-asas yang dipegang teguh dalam penyelesaian masalah/sengketa dengan ADR adalah:

a. Asas Kebebasan Berkontrak (mufakat)

ADR dilakukan oleh para pihak didasarkan atas kesepakatan. Kesepakatan ini menunjuk pada asas kebebasan berkontrak dimana pihak-pihak akan menyelesaikan sengketanya secara musyawarah (Konsultasi, Negosiasi, Konsiliasi, Mediasi atau Penilaian Ahli)

b. Asas Itikad Baik

Asas ini berperan sebagai perekat bagi para pihak untuk dapat membahas sengketa yang diantara mereka menurut kepatutan, terbuka dan kedua pihak bertujuan untuk tidak pergi ke pengadilan.

c. Asas *Pacta Sunt Servanda* (Perjanjian Mengikat)

d. Asas *Final and Binding* (Putusan terakhir dan mengikat)

e. Asas *Confidensial* (Kerahasiaan)

Achmad Santosa mengemukakan sekurang-kurangnya ada 5 faktor utama yang memberikan dasar diperlukannya pengembangan penyelesaian sengketa alternatif di Indonesia, yaitu:[120]

1. Sebagai upaya meningkatkan daya saing dalam mengundang penanaman modal ke Indonesia. Kepastian hukum termasuk ketersediaan sistem penyelesaian sengketa yang efisien dan *reliable* merupakan faktor penting bagi pelaku ekonomi mau menanamkan modalnya di Indonesia. Penyelesaian sengketa alternatif yang didasarkan pada prinsip kemandirian dan profesionalisme dapat menepis keraguan calon investor tentang keberadaan forum penyelesaian sengketa yang *reliable* (mampu menjamin rasa keadilan);
2. Tuntutan masyarakat terhadap mekanisme penyelesaian sengketa yang efisien dan mampu memenuhi rasa keadilan;
3. Upaya untuk mengimbangi meningkatnya daya kritis masyarakat yang dibarengi dengan tuntutan berperan serta aktif dalam proses pembangunan (termasuk pengambilan keputusan terhadap urusan-urusan publik). Hak masyarakat berperan serta dalam penetapan kebijakan publik tersebut menimbulkan konsekuensi diperlukannya wadah atau mekanisme penyelesaian sengketa untuk mewadahi perbedaan pendapat (*conflicting opinion*) yang muncul dari keperansertaan masyarakat tersebut;
4. Menumbuhkan iklim persaingan sehat (*peer pressive*) bagi lembaga peradilan. Kehadiran lembaga-lembaga penyelesaian sengketa alternatif dan kasasi pengadilan (tribunal) apabila sifatnya pilihan (*optional*), maka akan

[120] Mas Achmad Santoso, 1999, Perkembangan ADRD Indonesia, Makalah Disampaikan dalam Lokakarya Hasil Penelitian Teknik Mediasi Tradisional, diselenggarakan The Asia Fondation Indonesia Centre for Environmental Law, kerjasama dengan Pusat Kajian Pihak Penyelesaian Sengketa Universitas Andalas, di Sedona Bumi Minang, 27 November.

terjadi proses seleksi yang menggambarkan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap lembaga penyelesaian sengketa tertentu. Kehadiran pembanding (*peer*) dalam bentuk lembaga penyelesaian sengketa alternatif ini diharapkan mendorong lembaga-lembaga penyelesaian sengketa tersebut meningkatkan citra dan kepercayaan masyarakat;

5. Sebagai langkah antisipatif membendung derasnya arus perkara mengalir ke pengadilan.

Di Indonesia, ADR diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa. Pasal 1 angka 10 mendefinisikan Alternatif Penyelesaian Sengketa adalah lembaga penyelesaian sengketa atau beda pendapat melalui prosedur yang disepakati para pihak, yakni penyelesaian di luar pengadilan dengan cara konsultasi, negosiasi, mediasi, konsiliasi, atau penilaian ahli.

1. Konsultasi merupakan suatu tindakan yang bersifat personal antara suatu pihak tertentu yang disebut dengan klien dengan pihak lain yang merupakan konsultan yang memberikan pendapatnya kepada klien tersebut untuk memenuhi keperluan dan kebutuhan kliennya.
2. Negosiasi merupakan cara untuk mencari penyelesaian masalah melalui diskusi (musyawarah) secara langsung antara pihak-pihak yang bersengketa, yang hasilnya diterima oleh para pihak tersebut.
3. Mediasi merupakan proses penyelesaian sengketa antara para pihak yang dilakukan dengan bantuan pihak ketiga (mediator) yang netral dan tidak memihak sebagai fasilitator, dimana keputusan untuk mencapai suatu kesepakatan tetap diambil oleh para pihak itu sendiri, tidak oleh mediator.

4. Konsiliasi merupakan usaha yang dilakukan pihak ketiga yang bersifat netral, untuk berkomunikasi dengan kelompok-kelompok yang bersengketa secara terpisah, dengan tujuan untuk mengurangi ketegangan dan mengusahakan kearah tercapainya persetujuan untuk berlangsungnya suatu proses penyelesaian sengketa.
5. Penilaian ahli dapat diartikan sebagai pendapat hukum atau *legal opinion* atas permintaan dari para pihak yang bersengketa.

Pasal 5 UU No. 30/1999 juga mengatur bahwa "Sengketa yang dapat diselesaikan melalui arbitrase hanya sengketa di bidang perdagangan dan hak yang menurut hukum dan peraturan perundangundangan dikuasai sepenuhnya oleh pihak yang bersengketa."

Bentuk- bentuk Alternatif Penyelesaian Sengketa

1. Arbitrase

Black's Law Dictionary juga memberikan definisi arbitrase sebagai : *"a method of dispute resolution involving one or more neutral third parties who are usually agreed to by the disputing parties and whose decision is binding"* H. Priyatna Abdurrasyid[121] menyatakan bahwa arbitrase adalah suatu proses pemeriksaan suatu sengketa yang dilakukan secara yudisial seperti oleh para pihak yang bersengketa, dan pemecahannya akan didasarkan kepada bukti-bukti yang diajukan oleh para pihak. UU No. 30/1999, mendefinisikan arbitrase sebagai cara penyelesaian sengketa perdata di luar peradilan umum yang didasarkan pada perjanjian arbitrase yang dibuat secara tertulis oleh para pihak yang bersengketa.

2. Negosiasi

[121] H. Priyatna Abdurrasyid, Penyelesaian Sengketa Komersial (Nasional dan Internasional) di luar Pengadilan, Makalah, September 1996, hlm. 3.

Negosiasi, yaitu cara untuk mencari penyelesaian masalah melalui diskusi (musyawarah) secara langsung antara pihak-pihak yang bersengketa yang hasilnya diterima oleh para pihak tersebut. Jadi, negosiasi tampak sebagai suatu seni untuk mencapai kesepakatan dan bukan ilmu pengetahuan yang dapat dipelajari. Menurut Howard Raiffia, sebagaimana dikutip oleh Suyud Margono[122], ada beberapa tahapan negosiasi, yaitu:

a. Tahap persiapan, dalam mempersiapkan perundingan, hal pertama yang dipersiapkan adalah apa yang dibutuhkan/diinginkan. Dengan kata lain, kenali dulu kepentingan sendiri sebelum mengenali kepentingan orang lain. Tahap ini sering diistilahkan *know yourself*. Dalam tahap persiapan juga perlu ditelusuri berbagai alternatif lainnya apabila alternatif terbaik atau maksimal tidak tercapai atau disebut BATNA (*best alternative to a negotiated agreement*);
b. Tahap Tawaran Awal (*Opening Gambit*), dalam tahap ini biasanya perunding mempersiapkan strategi tentang hal-hal yang berkaitan dengan pertanyaan siapakah yang harus terlebih dahulu menyampaikan tawaran. Apabila pihak pertama menyampaikan tawaran awal dan pihak kedua tidak siap (*ill prepared*), terdapat kemungkinan tawaran pembuka tersebut mempengaruhi persepsi tentang *reservation price* dari perunding lawan.
c. Tahap Pemberian Konsesi (*The Negotiated Dance*), konsesi yang harus dikemukakan tergantung pada konteks negosiasi dan konsesi yang diberikan oleh perunding lawan. Dalam tahap ini seorang perunding

[122] Margono, Suyud, ADR dan Arbitrase, Proses Pelembagaan dan Aspek Hukum, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2000), hlm. 5.

harus dengan tepat melakukan kalkulasi tentang agresivitas serta harus bersikap manipulatif.

d. Tahap Akhir (*End Play*), Tahap akhir permainan adalah pembuatan komitmen atau membatalkan komitmen yang telah dinyatakan sebelumnya

3. Mediasi

Mediasi adalah proses pemecahan masalah di mana pihak luar yang tidak memihak (impartial) dan netral bekerja dengan pihak yang bersengketa untuk membantu mereka memperoleh kesepakatan perjanjian dengan memuaskan. Menurut Kovach, sebagaimana dikutip oleh Suyud Margono mediasi yaitu: "*facilitated negotiation. It process by which a neutral third party, the mediator, assist disputing parties in reaching a mutually satisfaction solution*".[123] Dari rumusan di atas dapat ditarik beberapa kesimpulan bahwa pengertian mediasi mengandung unsur-unsur sebagai berikut:

a. Mediasi adalah suatu proses penyelesaian sengketa berdasarkan perundingan;
b. Mediator terlibat dan diterima oleh para pihak yang bersengketa didalam perundingan;
c. Mediator bertugas membantu para pihak yang bersengketa untuk mencari penyelesaian;
d. Mediator tidak mempunyai kewenangan membuat keputusan selama perundingan berlangsung;

4. Konsiliasi

[123] Margono, Suyud, *op.cit.*, hlm. 11.

Konsiliasi (*conciliation*) merupakan suatu proses penyelesaian sengketa di antara para pihak dengan melibatkan pihak ketiga yang netral dan tidak memihak. Konsiliasi mengacu pada suatu proses yang mana pihak ketiga bertindak sebagai pihak yang mengirimkan suatu penawaran penyelesaian antara para pihak tetapi perannya lebih sedikit dalam proses negosiasi dibandingkan seorang mediator. Konsiliator sebagai pihak fasilitator untuk melakukan komunikasi di antara pihak sehingga dapat diketemukan solusi oleh para pihak sendiri. Dengan demikian pihak konsiliator hanya melakukan tindakan-tindakan seperti mengatur waktu dan tempat pertemuan para pihak, mengarahkan subyek pembicaraan, membawa pesan dari satu pihak kepada pihak lain jika pesan tersebut tidak mungkin disampaikan langsung atau tidak mau bertemu muka langsung, dan lain-lain.[124]

2.4.2 Penyelesaian Sengketa Pajak di Berbagai Negara

2.4.2.1 Penyelesaian Sengketa Pajak di Amerika Serikat

A. Sistem Hukum

Amerika Serikat menganut sistem hukum *common law* yang berasal dari tradisi *common law* Inggris. Konstitusi Amerika Serikat membagi sistem kekuasaannya menjadi tiga cabang, yakni: (a) kekuasaan legislatif yang dipegang oleh Kongres; (b) kekuasaan eksekutif yang dipegang oleh Presiden; dan (c) kekuasaan yudikatif yang berada di tangan Mahkamah Agung (*Supreme Court*) maupun pengadilan-pengadilan lain di bawahnya yang dibuat oleh Kongres.[125] Menarik untuk dicermati, tidak ada satu pun cabang kekuasaan yang mendominasi suatu proses dalam hal perubahan undang-

[124] Munirm Fuady, Arbitrase Nasional, Alternatif Penyelesaian Sengketa Bisnis, (Bandung: Citra Aditya Bhakti, 2009), hlm. 52.

[125] Lihat Pasal 1 sampai 3 U.S. Constitution.

undang, pedoman peraturan, dan putusan pengadilan. Misalnya hal ini dapat dilihat pada aturan tentang penghindaran pajak, di mana 3 cabang kekuasaan memiliki perannya masing-masing.[126]

Secara umum, kerangka hukum Amerika Serikat terdiri dari 2 sistem: *state* dan *federal*. Dalam setiap sistem, kasus-kasus diselesaikan dengan mempertimbangkan konstitusi, undang-undang, regulasi, dan hukum kebiasaan. Masalah pajak diatur baik oleh pemerintah bagian (*state*) maupun pemerintah federal. Jika terdapat konflik antara hukum negara bagian dan hukum federal, maka hukum negara bagian harus tunduk pada hukum federal di bawah doktrin supremasi.

B. Dasar Hukum Perpajakan dan Penyelesaian Sengketa Pajak

Terdapat beberapa sumber hukum dalam mengatur pajak di Amerika Serikat. Tulisan ini hanya akan berfokus pada hukum pajak federal. Setidaknya terdapat 5 sumber hukum utama peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang perpajakan di Amerika Serikat, antara lain:[127]

1. *The Internal Revenue Code*

The Internal Revenue Code merupakan sumber utama hukum pajak di USA. Code ini dibuat oleh Kongres yang aturannya mencerminkan kebutuhan masyarakat, landasan filsafat politik, dan kesepakatan politik yang kompleks. *Code* mengatur hal-hal yang bersifat umum, sehingga menjadi tugas dan kewenangan Departemen Perbendaharaan (*treasury department*) untuk melakukan penafsiran dan menerbitkan segala peraturan dan regulasi yang dibutuhkan dalam rangka menjabarkan *Code* tersebut.

---

[126] Tracy A. Kaye, United States dalam buku dalam buku A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, London New York: Springer Science+Business Media, 2012, hlm. 337.

[127] David Laro dan Shannon P. Pratt, Business Valuation and Taxes: Procedure, Law, and Perspective, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005, hlm. 49-51.

2. Regulasi-Regulasi Administratif

Dalam rangka pendelegasian kewenangan yang diberikan Kongres kepada Departemen Perbendaharaan, US *Internal Revenue Services*(IRS) mengeluarkan 2 bentuk produk hukum, yakni:

(a) Interpretasi peraturan (*interpretive regulations*).

Interpretasi regulasi ini bertujuan untuk menjelaskan bagaimana Bab tertentu pada *Code* dijalankan dan lebih lanjut menjelaskan maksud yang diharapkan oleh Kongres terkait dengan peraturan tersebut.

(b) Peraturan legislatif (*legislative regulation*).

Peraturan perundang-undangan dibuat berdasarkan pendelegasian langsung dari Kongres terkait dengan isu-isu pajak yang bersifat spesifik.

Dalam persidangan, kedua produk hukum ini menjadi bahan pertimbangan hakim dalam mengambil keputusan. Namun, peraturan perundang-undangan memiliki bobot yang lebih dibandingkan dengan aturan-aturan penafsiran.

3. *Revenue Rulings and Revenue Procedures*

Revenue Rulings dipublikasikan oleh *IRS* dalam *Internal Revenue Bulletin* setiap minggunya, dan kemudian disusun menjadi *Cumulative Bulletin*. *Revenue Rulings* berisi analisis mendalam mengani isu-isu perpajakan yang dilakukan oleh *IRS*. Fakta-fakta pada isu yang ada diuraikan dan dianalisis secara hukum oleh *IRS*, yang selanjutnya diambil kesimpulan sebagai upaya menyelesaikan persoalan tersebut.

Revenue Procedures hampir sama dengan *Revenue Rulings* yakni berkaitan dengan bagaimana cara *IRS* mengatur *Code* dan menyelesaikan sengketa-sengketa yang terjadi. Namun terdapat perbedaan diantara keduanya, yakni *revenue rulings*

mengatur mengenai hukum yang bersifat substantif, sedangkan *revenue procedures* berfokus pada urusan administratif.

4. *Private Letter Rulings*

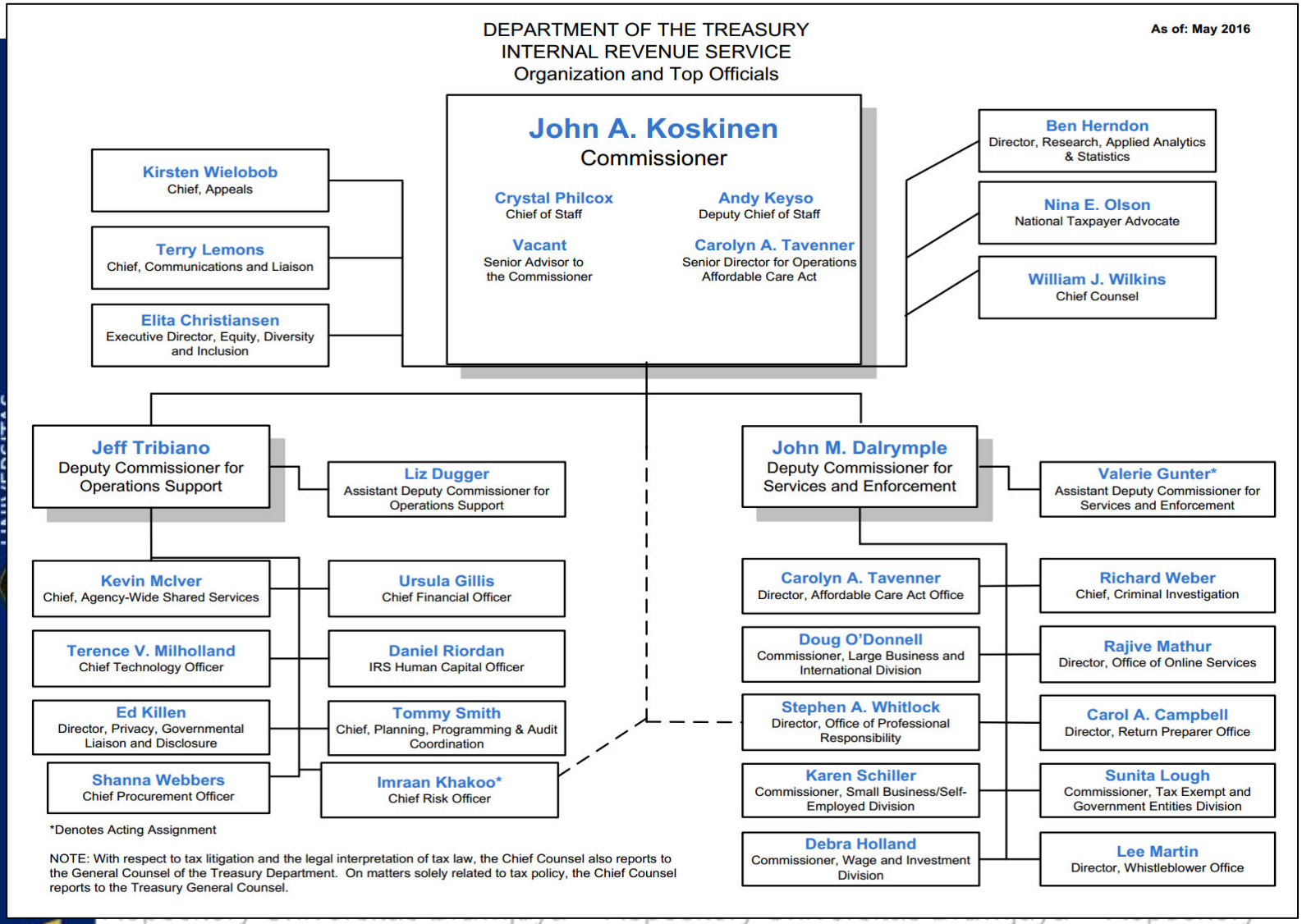
Private Letter Rulings merupakan tanggapan oleh *IRS* atas permintaan pembayar pajak untuk mengatur lebih lanjut berkaitan dengan isu pajak yang bersifat spesifik. Pembayar pajak mengkhususkan kondisi tertentu dari suatu transaksi dan meminta adanya pengaturan khusus terkait dengan konsekuensi hukum yang akan timbul. *Private Letter Rulings* hanya berlaku secara khusus kepada pihak pemohon.

5. Putusan Pengadilan

Pengadilan memiliki hak untuk melakukan penafsiran terhadap undang-undang yang dibuat oleh legislatif dan regulasi yang dibuat oleh cabang-cabang pemerintahan eksekutif. Undang-undang dan regulasi yang dinyatakan tidak konstitusional oleh pengadilan menjadi tidak berlaku lagi. Sebagai sumber hukum, putusan pengadilan menjadi hukum kebiasaan. Meskipun pengadilan dapat menciptakan hukum kebiasaan, namun kekuasaan legislatif memiliki kewenangan untuk mengubah dan menghapus hukum kebiasaan tersebut, jika peraturan perundang-undangan tersebut inkonstitusional.

Repository Universitas Brawijaya

Diagram 1.
Struktur Organisasi IRS (www.irs.gov)



C. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak

ADR di Amerika Serikat adalah *a diverse array of dispute resolution approaches, often involving a neutral third party, to avoid administraive hearings and litigation by expanding options the parties's options for resolving conflicts.*[128]Sektor bisnis diuntungkan dengan tersedianya ADR untuk sengketa pajak, ADR antara lain menyediakan: (a) memperpendek waktu penyelesaian dan mengurangi biaya penyelesaian sengketa; (b) informasi selama proses negosiasi tetap menjadi informasi rahasia, kecuali diatur berbeda oleh hukum; (c) mekanisme ADR dipimpin pihak ketiga yang netral, independen, dan ahli di bidang yang relevan; (d) berkesempatan untuk menjaga hubungan baik antar kedua belah pihak.[129]

IRS pada Divisi Pemeriksaan bertugas memeriksa pajak dan membuat penyesuaian-penyesuaian yang seharusnya. Pembayar pajak memiliki hak untuk mengajukan banding atas penyesuaian-penyesuaian tersebut kepada Majelis/Kantor Banding (*Appeals).*[130] Petugas banding melakukan pemeriksaan secara mandiri atas perkara yang disengketakan dan berupaya untuk menyelesaikannya. Petugas banding tidak akan mempertimbangkan atau mengajukan persoalan-persoalan baru, tetapi mereka dapat mengirim kasus tersebut kembali kepada tim pemeriksa untuk perkembangan lebih lanjut. Informasi-informasi baru tidak dapat disajikan pada tahap banding. Argumentasi dari sudut pandang saksi dari pihak perusahaan dan fakta-fakta lainnya harus diberikan kepada tim pemeriksaan sebelum banding atau informasi-

[128]Sheldon M Kay dan Joseph M Depew, 'Using ADR to Resolve Corporate Tax Controversies' (2000) 2 Corporate Business Taxation Monthly 15.

[129]Office of the Chairman, Sourcebook: Federal Agency Use of Alternative Means of Dispute Resolution (1987) <https://bulk.resource.org/acus.gov/gov.acus.1987.adr.pdf> diakses 4 Juli 2016.

[130]Larry Jones, 'Dealing with IRS Appeals' (2013) 15 Journal of Tax Practice & Procedure 5.

informasi tersebut tidak akan dipertimbangkan. Menurut IRS, 80% sengketa yang masuk melalui mekanisme tradisional *Appeals* ini dapat terselesaikan.

Komisioner IRS menjamin bahwa majelis banding (*Appeals*), praktisi ADR dari IRS, dan anggota majelis banding bertindak independen dalam proses ADR. Bagian 1001(a) Undang-undang Tahun 1998 tentang *Internal Revenue Service Restructuring and Reform* mengatur mengenai independensi lembaga/mekanisme ADR, tetapi ketentuan dalam undang-undang ini tidak berlaku untuk *Fast Track Settlement* dan *Fast Track Mediation* karena mediator dalam metode ADR ini tidak bertindak sebagaimana anggota Majelis Banding. Anggota Majelis Banding memiliki diskresi untuk komunikasi *ex parte* (*ex parte communication*), yaitu komunikasi sepihak dengan pegawai IRS dalam proses persiapan untuk sesi *post-Appeal* mediasi. Diskresi *ex partecommuncation* juga berlaku dalam pertimbangan majelis banding tentang isu-isu dalam *Early Referral.* Ketentuan mengnai *ex parte communication* diatur lebih lanjut dalam *Revenue Procedure 2012-18.*

Untuk sengketa pajak lintas batas negara, seperti terkait dengan transfer *pricing*, terdapat mekanisme prosedur perjanjian bersama (*mutual agreement procedure*) untuk melindungi pembayar pajak dari pajak berganda. Mekanisme berdasarkan hampir seluruh perjanjian pajak di US, termasuk perjanjian bilateral dengan pihak yang berwenang lintas negara.

Penyelesaian sengketa pajak dapat diselesaikan melalui dua jalur penyelesaian, yakni melalui jalur ADR dan litigasi.

1. ADR di bawah kewenangan *IRS*

IRS menawarkan beberapa mekanisme alternatif penyelesaian sengketa yang dapat dipilih oleh pembayar pajak, antara lain:[131]

a. Arbitration (Arbitrase)

Sebelum proses arbitrase diajukan, wajib pajak dapat mengupayakan negosiasi informal terlebih dahulu dengan perwakilan IRS. Bilamana negosiasi tidak menyelesaikan masalah, maka upaya arbitrase dan metode ADR lain dapat ditempuh.

Arbitrase adalah *adjudicative process in which a designated neutral person (or a panel of neutral persons) conducts hearings and considers evidence* (proses adjukatif yang dipimpin oleh seorang yang netral atau panel beberapa orang yang netral untuk memperdengarkan sengketa atau memeriksa bukti-bukti).[132] Arbitrator berhak memberikan penilaian berdasarkan pertimbangannya secara mandiri terhadap kepentingan masing-masing pihak, memutuskan dan mengajukan tawaran solusi untuk menyelesaikan sengketa.

Arbitrase merupakan proses di mana antara pembayar pajak dan IRS setuju untuk mengikatkan diri pada keputusan pihak ketiga, baik di dalam maupun di luar IRS. Mekanisme ini dapat dimintakan pada proses keberatan administratif setelah penyelesaian-penyelesaian negosiasi tidak berjalan.

Pada praktiknya, mekanisme ini jarang digunakan. Prosedur ini memerlukan biaya dan hampir sama dengan mekanisme di pengadilan. Lebih lanjut, ketika lembaga arbitrase mengeluarkan keputusannya, pembayar pajak tidak dapat

[131] Victoria Sherlock, ADR in the United States, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2014/08/focus-on-alternative-dispute-resolution.html, diakses 22 Juni 2016.

[132] Kay and Depew (n 4) 16.

melakukan upaya banding. Jika metode negosiasi tidak berhasil menyelesaikan sengketa pajak, wajib pajak dapat mengajukan mekanisme arbitrase mengikat (*binding arbitration*) untuk mengkualifikasi, isu faktual yang telah diperiksa oleh majelis banding administratif setelah fakta tersebut dikomunikasikan kepada para pihak. Keputusan dalam proses Arbitrase mengikat para pihak, tetapi pada kasus-kasus spesial dan khusus dapat dimintakan *judicial review* (pemeriksaan di pengadilan). Arbitrase juga tersedia setelah upaya-upaya lain gagal menyelesaikan sengketa untuk masuk pada tahap kesepakatan tertutup sebagaimana diatur dalam Bab 7121 *Revenue Code.* Model proses arbitrase dapat secara fleksibel ditentukan para pihak.[133] Kasus-kasus yang tidak dapat diajukan arbitrase tingkat banding antara antara lain:[134]

- Pemenuhan perintah undang-undang (*comliance and appeals coordinated issues*)
- Masalah-masalah hukum
- Isu-isu dalam proses pungutan pajak (*collection issues*) kecuali hal-hal tertentu sebagaimana dalam Pengumuman No. 2011-6 dan peraturan lebih lanjut yang dikeluarkan IRS.
- Masalah yang tidak patuh dan konsisten terhadap prinsip-prinsip umum adminitrasi perpajakan.
- Argumentasi yang tidak berdasarkan fakta atau kurang beralasan menurut akal sehat (*frivolous arguments*)

[133] 'Appeals - Publication 4167 (Rev. 7-2012)' <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4167.pdf> diakses 4 Juli 2016.

[134] Revenue Procedure 2006-44

- Kepada pihak yang sebelumnya tidak menunjukkan itikad baik dalam proses negosiasi.

b. Fast Track Settlement (FTS)

FTS merupakan mekanisme ADR yang paling populer yang dimiliki oleh IRS. Mekanisme ini tersedia bagi seluruh wajib pajak selama dalam proses pemeriksaan pajak (*examination*) atau pungutan pajak (*collection*). Majelis banding (*Appeals*) di IRS mengedepankan kesepakatan yang saling disetujui para pihak dan waktu untuk menjadi kesepakatan tersebut dibatasi selama 30 hari sejak surat permohonan FTS diterima IRS. Seorang petugas yang berpengalaman dari Majelis Banding IRS ditunjuk untuk menjadi fasilitator diskusi antara wajib pajak dengan agen pajak (*revenue agents*)/tim agen pajak (pimpinan) untuk mencapai kesepakatan (dan mengeksekusi) penyelesaian sengketa pajak dimana kedua belah pihak saling bersepakat.

Permohonan FTS diajukan setelah mengurus formulir 5701, ringkasan sengketa pajak, lembar pemeriksaan *re-engineering lead*, atau dokumen lain yang ditentukan IRS. FTS tersedia untuk isu-isu faktual dan hukum, seperti transaksi tertentu, pemenuhan aturan dan isu banding terkoordinasi (*appeals coordinated issues*), dan isu-isu yang mensyaratkan pertimbangan dari implikasi proses litigasi. Kelebihan proses FTS antara lain:[135]

- Satu lembar formulir permohonan, Form 14017

[135] 'Appeals - Publication 4167 (Rev. 7-2012)' (n 9).

- Pertimbangan mengenai segala peluang di jalur litigasi (*Consideration of the hazards of litigation*)[136]
- Respons tanggapan dalam waktu 120 hari untuk bisnis skala besar dan internasional dan 60 hari untuk bisnis kecil dan menengah dan perusahaan pemerintah bebas pajak
- Tanpa ada konflik kepentingan didasarkan pada IRC 6621;
- Wajib pajak berhak untuk menarik diri atau membatalkan prosedur FTS sewaktu-waktu.
- Retensi hak-hak tradisional banding
- Pelayanan birokrasi yang efisien
- Hanya satu perhitungan pajak
- *Delegation Order 236* dapat langsung digunakan.

Divisi operasional lain di IRS menyediakan upaya FTS untuk kasus-kasus tertentu. Pembayar pajak dapat mengajukan FTS setelah persoalan yang ingin diajukan benar-benar jelas. Tim pemeriksa juga harus setuju dengan digunakannya mekanisme FTS. Proses mediasi secara informal FTS memerlukan waktu 1-2 hari. Dengan beberapa ketentuan, para pihak dapat meminta perpanjangan waktu untuk menyetujui bagaimana ADR ini akan berjalan. Mediator adalah petugas senior dalam hal banding, mediator dipilih dan disepakati oleh kedua belah pihak. Dalam beberapa kasus, IRS dapat menentukan petugas banding yang akan bertugas untuk menyelesaikan sengketa.

[136]smith, 'Hazards of Litigation Standard | Chicago Tax Attorneys' (Decatorsmith, 16 October 2015) <http://www.theshortchicagotaxlawyer.com/blog/2015/10/16/irs-appeals-hazards-litigation-standard/> diakses 5 Juli 2016.

Tujuan FTS yakni untuk menyelesaikan sengketa dalam waktu 120 hari sejak diterimanya perkara. Keuntungan mekanisme FTS ini antara lain dapat dilakukan saat persoalan masih berada di tangan Divisi Pemeriksaan (*Examination Division*), sehingga bunga pajak tidak bertambah saat proses FTS berjalan. Keuntungan lainnya ialah pembayar pajak dapat menarik diri dari prosedur sewaktu-waktu tanpa kehilangan haknya untuk melakukan upaya banding.

c. *Fast Track Mediation* (FTM)

FTM tersedia untuk wajib pajak usaha/bisnis kecil atau wirausaha mandiri (*self-employed*). FTM telah banyak menyelesaikan sengketa dalam proses audit (*examination*), menawarkan kompromi (*offers in compromise*), *trust fund recovery pinalties*, dan kegiatan lain dalam pemungutan pajak. Mediator terlatih memfasilitasi diskusi antara wajib pajak dengan IRS. Tujuan utama dari FTM adalah kesepakatan bersama antara kedua belah pihak, konsisten dengan peraturan yang berlaku, dengan jangka waktu FTM maksimal 40 hari. Mediator tidak memaksa para pihak untuk saling bersepakat selama diskusi. Wajib pajak tersebut dan IRS mengisi dan memberikan pernyataan (tanda-tangan) untuk menempuh FTM dengan Form 13369. Permohonan FT diajukan secara tertulis. Tidak semua kasus diselesaikan dengan FTM, kasus-kasus yang tidak termasuk kategori FTM yakni:[137]

- Masalah tanpa preseden hukum
- Masalah dimana putusan pengadilan berbeda yurisdiksi.

[137] Appeals – Publication 4167 (Rev. 7-2012)' (n 9).

- Isu mengenai layanan pungutan otomatis (*campus and automated collection services*)
- Masalah pungutan pajak di Majelis Banding *(collection appeals program cases*)
- Argumentasi sengketa yang tidak beralasan (*frivolous argument*)

Untuk kesuksesan FTM, semua pihak yang berwenang mengambil keputusan harus hadir. Wajib pajak yang bersengketa dapat mewakilkan kepada siapa pun untuk menggantikan posisinya, dan juga dapat didampingi siapa pun yang mendukung argumentasinya. Wajib pajak tersebut dapat sewaktu-waktu mengundurkan dari proses FTM. Hak-hak yang melekat pada wajib pajak tetapi diberikan, walaupun proses FTM gagal menghasilkan kesepakatan. Aturan rinci mengenai FTM diatur dalam *Publication 3605* dan *Review Procedure 2003-41.*

d. Mediation

Upaya mediasi ini dapat ditempuh bilamana masih terdapat sengketa yang belum diselesaikan tuntas dalam proses diskusi di Majelis Banding atau wajib pajak yang bersengketa belum bersepakat dalam Majelis Banding. Mediator berperan sebagai fasilitator netral dalam negosiasi antar pihak yang bersengketa. Mediator dipilih berdasarkan pengalamannya dalam sengketa-sengketa di majelis banding. Proses ini bersifat sukarela, sehingga IRS harus menerima permintaan pembayar pajak untuk mediasi.

Pada proses ini, petugas banding yang terlibat dalam kasus bertindak seperti pengacara bagi pemerintah dan dapat mengundang tim pemeriksa dan/ atau penasihat

IRS untuk berpartisipasi. Dengan demikian, kemungkinan keberhasilannya bergantung pada keterbukaan petugas banding dalam proses mediasi. Wajib pajak dapat mendatangkan mediator dari luar untuk menyelesaikan perkara, namun harus membayar seluruh biaya yang dikeluarkan berkaitan dengan mediator dari luar. IRS juga akan menunjuk mediator dari dalam IRS (biasanya petugas senior banding dari negara bagian lain).

Akan tetapi, sengketa yang tidak dapat diajukan pada mekanisme antara lain:[138]

- Isu-isu pungutan pajak, kecuali yang terdapat dalam *Announcement 2011-6,* dan aturan delegasinya.
- Sengketa-sengketa yang tidak konsisten dengan administrasi perpajakan (*sound tax administration*)
- Argumen sengketa yang tidak berdasarkan/beralasan (*frivolous arguments*)
- Wajib pajak yang tidak menunjukkan itikad baik (*good faith*) dalam proses negosiasi sebelumnya.

Mediator tidak memiliki kewenangan untuk memaksakan perdamaian atau membuat keputusan. Peran mediator yakni untuk membawa para pihak duduk bersama dan berharap membantu mereka membuat kesepakatan yang diterima oleh kedua belah pihak. Jika kesepakatan dapat dicapai, maka formulir 906 tentang kesepakatan penutup akan dibuat. Jika tidak, maka jalur pengadilan menjadi jalan

[138] 'Appeals - Publication 4167 (Rev. 7-2012)' (n 9).

terakhir bagi pembayar pajak. Mekanisme inidiatur dalam *Revenue Procedure 2009-44.*[139]

a. *Early referral*

Proses *early referral* ini hampir sama dengan *traditional appeals*. Pada mekanisme ini, keberatan dapat dilakukan saat audit (*examination*) atau pungutan (*collection*) pajak masih berlangsung. Ketika persoalan muncul sebelum audit selesai dilakukan, pembayar pajak dan tim pemeriksa dapat memutuskan untuk membawa satu persoalan untuk dipertimbangkan oleh Majelis Banding (*Appeals*) saat persoalan-pesoalan yang lain masih dalam proses audit. Mekanisme *early referal* diatur dalam *Revenue Procedure 99-28.*[140]

2. Jalur Litigasi

Sengketa pajak dapat disidangkan di beberapa jenis pengadilan. Dalam hal yurisdiksi, terdapat 4 kemungkinan tempat pengadilan untuk menyidangkan tuntutan pajak federal: *US Tax Court, federal district court, US Court of Federal Claims,* atau *bankruptcy court*. Namun tidak semua pengadilan ini sesuai untuk memutuskan sengketa pajak. Misal, pembayar pajak bisa membayar pajak terlebih dahulu kemudian menuntut pengembalian pajak yang terlebih ke *Court of Federal Claims* atau *U.S. district court*. Pilihan lainnya, pembayar pajak tidak akan membayar pajaknya, melainkan menuntut pemerintah di *U.S. Tax Court*, meminta pengadilan memutukan

---

[139] *Ibid.*
[140] *Ibid.*

nilai pajak yang benar. Sekitar 95 persen pembayar pajak lebih memilih *U.S. Tax Court* untuk meyelesaikan sengketanya.[141]

Pada semua pengadilan pajak dalam penyelesaian sengketa perdata tersedia mekanisme ADR. ADR yang digunakan hampir sama di setiap pengadilan. Adanya ADR dalam proses peradilan disebabkan semakin mahalnya biaya persidangan. Pembayar pajak selalu mempertimbangkan untuk menggunakan ADR sebelum kasus diputus oleh hakim.[142] Berikut penjelasan mendetail mengenai masing-masing pengadilan dan mekanisme ADR yang tersedia di dalamnya.

a. *United States Tax Court* (Pengadilan Pajak Amerika Serikat)

TheUnited States Tax Court merupakan pengadilan yang dibuat oleh Kongres berdasarkan pasal 1 Konstitusi Amerika Serikat. Ketika IRS telah menentukan nilai pajak yang harus dibayar, sedangkan pembayar pajak merasa keberatan, sehingga dapat menuntut pemerintah tanpa terlebih dahulu membayar nominal pajak yang sudah ditentukan oleh IRS. Yurisdiksi *Tax Court* juga termasuk kewenangan untuk menentukan tanggung jawab mentransfer, mengeluarkan beberapa jenis putusan deklaratif, mengatur urusan kerjasama antar para pihak, memerintahkan pengurangan bunga pajak, memerintahkan untuk membayar biaya administrasi dan pengadilan, dan berbagai kewenangan lainnya.[143]

Tax Court terdiri dari 19 hakim, setiap hakim ditunjuk oleh Presiden dengan pertimbangan Senat. Pihak tergugat ditujukan kepada Komisioner IRS. Kasus

---

[141] Laro dan Pratt, Business Valuation, log. cit., hlm. 51.

[142] Edward L Froelich, United State, dalam buku The Tax Disputes and Litigation Review, 2nd edition, Law Business Research Ltd, 2014, hlm. 348.

[143] United State Tax Court, About the Court, https://www.ustaxcourt.gov/about.htm, diakses 26 Juni 2016.

dimulai dengan permohonan dari wajib pajak untuk meminta peninjauan kembali atas nilai nominal pajak yang harus dibayar. Setelah mengisi permohonan, dibutuhkan waktu kurang lebih 1 tahun untuk disidangkan di Court Tax.[144]

Wajib pajak juga dimungkinkan untuk memilih jalur ADR berdasarkan ketentuan *Rule124 Tax Court.* Tujuan utama ADR dalam *Tax Court* yakni untuk menyelesaikan berbagai macam isu-isu faktual yang disengketakan. Terdapat beberapa mekanisme yang disediakan dalam ADR ini, antara lain: arbitrase mengikat yang dilakukan secara sukarela (*Rule 124(a)*), mediasi tidak mengikat yang dilakukan secara sukarela (*Rule 124(b)*), dan metode kategori umum lainnya (*Rule 124(c)*).[145]

b. *Federal District Court*

The U.S. *District Court* berada di seluruh wilayah Amerika Serikat. The U.S. *District Court* merupakan satu-satunya pengadilan dimana pembayar pajak memiliki percobaan penaksiran kasus sebelum perkara tersebut disidangkan di pengadilan. Salah satu syarat kasus dapat disidangkan di *District Court* yakni pembayar pajak harus melunasi semua kekurangan pajaknya. Kemudian melalui proses penaksiran, dimana pembayar pajak bisa melayangkan keberatannya untuk pengembalian uang atas kelebihan pajak yang dibayarkan kepada IRS dalam waktu 2 tahun sejak pelunasan atau 3 tahun sejak keberatan dilayangkan. Jika tuntutan diabaikan atau ditolak, pembayar pajak dalam melayangkan gugatan ke *District Court* setidak-tidaknya 6 bulan setelah pengajuan keberatan atau tidak lebih dari 2 tahun setelah

[144] Laro dan Pratt, Business Valuation, op. cit., hlm. 52.
[145] Froelich, United State, log. cit., hlm. 348.

IRS menolak keberatan pembayar pajak. Banding atas putusan *District Court* dapat diajukan ke *Court of Appeals*' dimana pembayar pajak bertempat tinggal.[146]

Dalam hal ADR, penyelesaian sengketa melalui jalur alternatif ini diatur dalam *the Federal Rules of Civil Procedure*. Rule 26(f) (2) menentukan syarat 'pertemuan dan perundingan' kepada semua pihak dalam perkara-perkara perdata. Tujuan dari aturan ini yakni untuk memfasilitasi diskusi penyelesaian sengketa antar para pihak pada tahap awal. Berdasarkan aturan ini, *District Court* membentuk tim yang berwenang untuk membuat dan mendorong penggunaan metode ADR. Menariknya karena setiap distrik dapat menentukan metode ADR nya masing-masing, maka ADR di setiap distrik tidak sama.[147]

c. *Court of Federal Claims*

The *Court of Federal Claims* bertempat di Washington, D.C. Pada pengadilan ini, pembayar pajak dimungkinkan untuk menggugat pemerintah dalam berbagai macam tuntutan dalam yurisdiksi pengadilan tersebut. Termasuk yang dapat digugat yakni *federal tax refunds*. Sengketa-sengketa yang masuk disidangkan dengan 1 orang hakim dan tidak ada juri. Kasus-kasus pajak yang masuk ke pengadilan ini tidaklah banyak. Tuntutan untuk pengembalian kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan kapanpun dalam kurun waktu 2 tahun sejak pelunasan atau 3 tahun sejak keberatan dilayangkan. Banding atas keputusan *Court of Federal Claims* dapat diajukan ke U.S. *Court of Appeals* di *Federal Circuit*.[148]

---

[146] Laro dan Pratt, Business Valuation, op. cit., hlm. 53.
[147] Froelich, United State, op. cit., hlm. 349.
[148] Laro dan Pratt, Business Valuation, op. cit., hlm. 53-54.

Sama seperti pengadilan lainnya, *Court of Federal Claims* menjalankan dan mendorong pembayar pajak untuk menggunakan ADR. *General Order No. 44* mengatur bahwa dalam beberapa kasus, ADR dan penyelesaian sengketa dijalankan dalam satu rangkaian proses persidangan. Terdapat beberapa metode ADR yang bisa digunakan, yakni mediasi, pengadilan mini, evaluasi netral pada tahap awal, dan arbitrase yang tidak mengikat para pihak. Hakim dapat bertindak sebagai mediator atau pihak ketiga yang netral, atau bahkan menyelenggarakan pengadilan mini. Meskipun ADR tersedia dan dianjurkan, namun jalur ini jarang digunakan oleh penggugat.[149]

d. *United States Bankruptcy Courts*

Bankruptcy Courts adakalanya menyidangkan perkara-perkara pajak ketika persoalan ini muncul dalam konteks pailit. Biasanya hal ini terjadi ketika pembayar pajak yang pailit meminta hutang-hutang pajaknya dibebaskan sesuai dengan ketentuan 11 U.S.C. § 523 (a)(1)(c). Dalam kasus ini jarang dipermasalahkan persoalan penaksiran. Dengan demikian tidak perlu waktu yang lama untuk mengambil keputusan.

ADR dilaksanakan dengan cara mediasi dipandu oleh *Appeals Officer*yang ahli dalam hal teknik dan proses mediasi. Ia adalah mediator eksternal dan imparsial memfasilitasi dialog (negosiasi) untuk para pihak. Mediator membantu dalam hal menentukan isu kunci dari sengketa, potensi hambatan atas solusi, dan membantu para pihak menyusun strategi resolusi. Ia tidak memiliki wewenang memberikan keputusan

[149] Froelich, United State, op. cit., hlm. 348-349.

atau memaksakan keputusan kepada para pihak. Dalam skema *Fast Track Settlement*, mediator berhak mengajukan proposal penyelesaian sengketa (*settlement proposals*).[150]Kantor pajak federal, IRS (Internal Revenue Service), menyediakan portal bantuan kepada wajib pajak yang belum berpengalaman dalam proses ADR, yaitu *Appeals Mediation Programs Online Self-Help Tool*.[151]

IRS menentukan sejumlah skema dalam program mediasi untuk efektivitas penanganan sengketa pajak oleh IRS. Skema program mediasi yaitu:

Tabel 5.
ADR dan Tahap Perpajakan di IRS[152]

Kategori wajib pajak	Tahap Perpajakan dalam proses IRS			
	pre-filling (pendaftaran)	*examination* (pemeriksaan)	*collection* (pemungutan)	*appeals* (naik banding)
Perusahaan besar dan internasional	*Compliance Assurance Process (CAP)*	• *Fast Track Settlement* • *Early Referral*		
Perusahaan kecil/ perorangan		• *Fast Track Settlement* • *Early Referral*	*Fast Track Mediation*	*Post Appeals Mediation*(PAL)
Pembebasan pajak/lembaga pemerintah		• *Fast Track Settlement* • *Early Referral*		

CAP (jaminan kepatuhan) adalah program efektif dan cepatyang memfasilitasi wajib pajak untuk bekerja bersama-sama dengan tim dari IRS untuk mengidentifikasi dan menyelesaikan potensial isu-isu pajak sebelum pemberitahuan pajak (*tax return*)

[150]'Appeals Mediation Programs' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-mediation-programs>diakses 15 Oktober 2016.
[151]'APPEALS MEDIATION PROGRAMS - Online Self-Help Tool (START)' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-mediation-self-help-tool>diakses 15 Oktober 2016.
[152]'Appeals Mediation Programs' (n 11).

disusun/dilaporkan tiap tahun.[153]Sedangkan, PAL adalah skema yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak dan *Appeals Officer* atau *Settlement Officer* untuk menyelesaikan sengketa walaupun pada saat sengketa tersebut masih dalam proses pertimbangan naik banding (*appeals*). PAL menyaratkan resolusi telah tercapai dalam waktu 60-90 hari. PAL dipandu oleh mediator ahli dari Kantor IRS tingkat Banding (*IRS Office of Appeals*).[154] Mekanisme ADR lain di IRS telah dipaparkan dalam pembahasan sebelumnya.

Mengenai biaya ADR, portal IRS (www.irs.gov) tidak mempublikasikan besaran biaya untuk ADR.

Mediasi di IRS memiliki sifat-sifat, antara lain, diajukan secara sukarela oleh para pihak, keputusan mediasi tidak berkuatan hukum mengikat, efektif ketika para pihak saling berupaya untuk mencari solusi bersama dengan komunikasi yang baik, dapat diterapkan untuk hampir semua jenis sengketa pajak, dan skema yang menghindari proses panjang dan biaya besar di jalur litigasi. Peran mediator dalam mediasi adalah (i) memfasilitasi komunikasi antara para pihak; (ii) mendampingi para pihak dalam mengidentifikasi titik sengketa dan hambatan solusi; (iii) menawarkan perspektif dan dorongan; (iv) memastikan terciptanya situasi yang adil dan saling menguntungkan selama sesi mediasi.[155]

---

[153]'IRS Continues Comprehensive Assessment of the CAP Program' <https://www.irs.gov/businesses/corporations/irs-continues-comprehensive-assessment-of-the-cap-program>diakses 15 Oktober 2016.

[154]'Post-Appeals Mediation' <https://www.irs.gov/individuals/post-appeals-mediation>diakses 15 Oktober 2016.

[155]'Appeals Mediation Programs - Online Self-Help Tool (20)' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-mediation-self-help-tool-20>diakses 15 Oktober 2016.

Kantor IRS tingkat Banding (*IRS Office Appeal*)adalah instansi independen pada IRS, didirikan pada 1927, dengan misi membantu wajib pajak dan IRS menyelesaikan sengketa pajak.[156]*Appeals* disediakan oleh instansi ini kepada wajib pajak, dengan kategori, yaitu (a) wajib pajak menerima surat dari IRS yang menyatakan bahwa wajib pajak memiliki hak untuk naik banding di *IRS Office Appeal;* (b) wajib pajak tidak setuju atau menolak keputusan yang dikeluarkan IRS; (c) wajib pajak tidak memberikan tanda tangan suatu persetujuan yang dikirim oleh IRS.[157] Waktu penyelesaian sengketa di *Appeals* paling cepat 90 hari dan paling lama 1 tahun.[158]Proses *Appeals* dilakukan dalam sidang banding (*Appeals conference or hearing*) dan/atau mediasi yang difasilitasi langsung oleh *IRS Office of Appeals*.Pemeriksaan kasus di institusi ini dilakukan dengan prinsip objektif dan melihat kasus per kasus secara mandiri (*objective point of view on each individual case*).[159]

2.4.2.2 PenyelesaianSengketa Pajak di Australia

Penyelenggaraan urusan perpajakan (termasuk pemungutan pajak) di Australia dilakukan oleh *Australian Taxation Office (*ATO). Lembaga ini dikategorikan sebagai *non-corporate commonwealth entity* dalam portofolio sistem anggaran negara dan berada di bawah *Treasurer of Australia* (bendahara negara) dalam *Government of the Commonwealth of Australia* (pemerintah federal). ATO membantu tugas Kementerian

[156]'Appeals – An Independent Organization' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-an-independent-organization>diakses 15 Oktober 2016.

[157]'Is Appeals the Place for You?' <https://www.irs.gov/individuals/is-appeals-the-place-for-you-1>diakses 15 Oktober 2016.

[158]'What Can You Expect from Appeals?' <https://www.irs.gov/individuals/what-can-you-expect-from-appeals>diakses 15 Oktober 2016.

[159]'Appeals' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-resolving-tax-disputes>diakses 15 Oktober 2016.

Keuangan Australia (*Australian Minister for Finance*) dalam hal urusan belanja negara, manajemen finansial, dan operasional. Struktur kepemimpinan tertinggi di ATO adalah Komite Eksekutif yang dipimpin oleh komisioner (*Commissioner of Taxation*). Adapun struktur organisasi ATO sebagaimana pada Tabel 6.[160] Mekanisme ADR di ATO didasarkan pada rekomendasi-rekomendasi dari NADRAC (*The National Alternative Dispute Resolution Advisory Council*), yakni institusi independen yang bertugas (a) memberi bahan pertimbangan kebijakan kepada *Australian Attorney-General* (kejaksaan agung) perihal ADR dan (b) mengkampanyekan ADR.[161]

Tabel 6.
Struktur Organisasi ATO

Commissioner of Taxation and Registrar of the Australian Business Register			*Commissioner*
Client Engagement Group	Law Design and Practice Group	People, Systems and Services Group	*Second Commissioner*
• Tax Practitioner, Lodgment Strategy and Engagement Support • Individuals • Private Groups and High Wealth Individuals • Public Groups and Internasional • Small Business • Smarter Data • Superannuation	• Design and Change Management • Policy, Analysis and Legislation • ***Review and Dispute Resolution*** • Tax Counsel Network	• Chief Operating Officer • ATO Corporate • ATO Finance • ATO People • Business Reporting and Registrations • Enterprise Solutions and Technology • Service Delivery • Client Account Services • Customer Service and Solutions • Debt	*Deputy Commissioner*

[160] Australian Taxation Office, 'Organisational Chart' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/Who-we-are/Organisational-chart/> diakses 2 Juli 2016.

[161] Atorney-General's Department, 'Alternative Dispute Resolution' <https://www.ag.gov.au/LegalSystem/AlternateDisputeResolution/Pages/default.aspx> diakses 2 Juli 2016.

		• Independent internal functions	
• Tax Practitioner, Lodgment Strategy and Engagement Support • Individuals • Private Groups and High Wealth Individuals • Public Groups and Internasional • Small Business • Smarter Data • Superannuation	• Design and Change Management • Policy, Analysis and Legislation • ***Review and Dispute Resolution*** • Tax Counsel Network	• Chief Operating Officer • ATO Corporate • ATO Finance • ATO People • Business Reporting and Registrations • Enterprise Solutions and Technology • Service Delivery • Client Account Services • Customer Service and Solutions • Debt • Independent internal functions	*Deputy Commissioner*

Urusan ADR berada di bawah deputi *Review and Dispute Resolution.* ATO mendefinisikan ADR sebagai, "*an umbrella term for processes, other than judicial or tribunal determination, in which an impartial person assists those in a dispute to resolve or narrow the issues between them*"[162] Penyelenggaraan ADR di ATO berbasis pada nilai-nilai: *cost-effective* (biaya murah), *informal*, *consensual* (mufakat) dan *speedy way* (cepat)dalam penyelesaian sengketa pajak (*tax dispute*).[163] Sengketa pajak diselesaikan dapat diselesaikan dengan beberapa cara, antara lain: tidak mengajukan/meneruskan keberatan, negosiasi kepada pihak terkait, dan menggunakan jasa penyelesaian sengketa dari pihak ketiga, yaitu mediator, pengacara, orang tertentu yang dipercaya para pihak, lembaga Ombudsman, pengadilan, atau bahkan teknologi

[162] 'Alternative Dispute Resolution (ADR) | Australian Taxation Office' <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/in-detail/avoiding-and-resolving-disputes/alternative-dispute-resolution/alternative-dispute-resolution-(adr)/> diakses 2 Juli 2016.

[163] 'Alternative Dispute Resolution (ADR) | Australian Taxation Office' (n 3).

dapat digunakan sebagai media penyelesaian sengketa.[164] Sengketa pajak terjadi bilamana wajib pajak menyatakan keberatan/penolakan atas keputusan komisioner, yaitu:

- Sengketa formal antara para pihak yang bersengketa tentang hak dan kewajiban, seperti pernyataan keberatan (*objection*)
- Sengketa yang timbul sebelum proses perhitungan pajak *(prior to the issue of assessments)*, seperti pandangan wajib pajak terhadap kebijakan tertentu ATO.

Akan tetapi, ADR dalam sengketa pajak tidak digunakan untuk menyelesaikan sengketa substantif (*substantive disputes*). ADR hanya digunakan untuk mengklarifikasi dan menentukan batas-batas masalah, melancarkan prosedur dan diskusi, serta menghilangkan hambatan-hambatan lain dalam hubungan para pihak.[165] ADR sebagai proses penyelesaian sengketa diluar pengadilan, meliputi mediasi, fasilitasi internal perdamaian (*conciliation*), dan evaluasi pendahuluan netral (*early neutral evalution*).

Wajib pajak yang tidak mengajukan komplain atau prosedur penyelesaian sengketa pajak kepada ATO tidak dapat mengklaim adanya sengketa pajak. Wajib pajak

[164] 'Your Guide to Dispute Resolution' (National Alternative Dispute Resolution Advisory Council 2012) <https://www.ag.gov.au/LegalSystem/AlternateDisputeResolution/Documents/NADRAC%20Publications/your-guide-to-dispute-resolution.pdf>.

[165] Australian Taxation Office, 'ATO Plain English Guide to Alternative Dispute Resolution' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/> diakses 28 Juni 2016.

juga dapat mengajukan keberatan/komplain pada setiap tahapan administrasi pajak di ATO. Adapun empat hal yang menjadi sengketa pajak antara lain:[166]

1. Komplain (*complains*). Komplain dalam sengketa pajak meliputi hal-hal tentang proses pemungutan pajak atau pengembalian tagihan pajak, informasi wajib pajak, penagihan hutang pajak, audit, pensiun dan lain-lain.[167]
2. Keberatan atas prosedur pengambilan keputusan atau peninjauan ulang (*objections to reviewable ruling*)
3. Sengketa sebagai fakta atas penerapan hukum pajak oleh ATO terhadap masalah/objek sengketa yang sedang dilakukan penilaian (*disputes as to facts or the application of taz law by a taxpayers as matters are being assessed*)
4. Keberatan atas perhitungan pajak atau penilaian lain, meliputi *self-assessment* dan kebijakan dari komisioner pajak (*objections to assessment*)

Perihal perpajakan di Australia dimuat dalam dua undang-undang, yaitu *Income Tax Assessment Act 1936* (ITAA 1936) dan *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997). UU ini mengatur penghitungan dan pelaporan pajak yang dilakukan setiap tahun. Dalam skema *self-assesstment,* ATO melakukan perhitungan pajak berdasarkan informasi yang diterima. ATO berwenang menolak atau mengverifikasi penghitungan pajak berdasarkan *self-assessment* pada tahap pra-perhitungan pajak. Mekanisme

---

[166] Michael D' Ascenzo, 'In Search of Solution', paparan disampaikan dalam seminar Administrative Appeal Tribunal and ACT BAR Association Seminar – The Obligation to Assist: Model Litigants in Administrative Appeals Tribunal Proceedings, Canberra, 26 Agustus 2009, <http://www.aat.gov.au/about-the-aat/engagement/speeches-and-papers/the-obligation-to-assist-model-litigants-in-aat-p > diakses 28 Juni 2016

[167] Commonwealth Ombudsman Annual Report 2010-1I, <http://www.ombudsman.gov.au/publications/annual/all-commonwealth-ombudsman-reports/annual_report_11-12/glossary> diakses 28 Juni 2016

penghitungan pajak dan penilaian perpajakan diatur dalam Pasal 161 ITAA 1936. Akan tetapi, prosedur seperti mediasi diatur lebih rinci dalam *ATO's Practice Statement Law Administration 2009/9 Conduct of Tax Office Litigation.*

Sengketa pajak antara wajib pajak dan ATO kerap terjadi pada tahap perhitungan pajak tersebut. Bila wajib pajak mengajukan keberatan secara langsung, ATO akan melakukan audit terhadap usaha-usaha atau kegiatan wajib pajak, atau juga peninjuan kembali terhadap penghitungan pajak (*post-assessment review*). Audit mungkin dilakukan atas pendapatan atau belanja barang pada proses pelaporan pajak. *Post-assessment review* diterapkan pada kepemilikan properti dan klaim-klaim lain yang terkait dengan properti tersebut. Pada proses ini, sengketa pajak yang bersifat informal terjadi antara wajib pajak dengan ATO. Bilamana penyelesaian sengketa informal tersebut belum sepenuhnya disepakati para pihak, maka ATO akan menetapkan perkara tersebut sebagai sengketa pajak. Wajib pajak kemudian dapat mengajukan keberatan secara formal, sebagaimana diatur dalam Bab IVC ITAA 1997 dan Pasal 175A ITAA 1936. Pada tahap inilah keberatan tersebut secara resmi disebut sebagai sengketa pajak.

Hukum pajak Australia membedakan dua hal dalam prosedur penyelesaian sengketa pajak yaitu metode dan mekanisme. Metode penyelesaian sengketa pajak terdiri dari negosiasi, mediasi, arbitrase, dan ajudikasi peradilan, sedangkan mekanisme penyelesaian sengketa pajak meliputi Pemeriksaan Internal oleh ATO (*ATO's internal review*), Pengadilan administratif tingkat banding (*Administrative Appeals Tribunal* – AAT), dan pengadilan federal (tingkat akhir).

Secara umum, metode ADR di Australia dilakukan dalam bentuk negosiasi, mediasi dan arbitrase, lebih lanjut yaitu:

- Negosiasi dilakukan ketika para pihak dalam sengketa, dengan atau tanpa kuasa/perwakilan negosiator dari masing-masing pihak, saling berdialog secara langsung tanpa disertai pihak ketiga dan para pihak bersama-sama mendiskusikan solusi yang saling menguntungkan (*win-win solution*).[168] Negosiasi merupakan metode utama yang diselenggarakan ATO untuk menemukan solusi atas sengketa pajak.
- Mediasi adalah proses pengambilan keputusan dimana para pihak dibantu oleh mediator sebagai pihak ketiga. Mediator bertanggungjawab menciptakan situasi yang lebih efektif dalam proses pengambilan keputusan dan mendampingi para pihak dalam proses mencapai persetujuan bersama.[169] Mediasi menjadi alternatif penyelesaian sengketa yang populer dalam sengketa pajak di ATO.
- Arbitrase dapat terjadi pada domain privat (informal) atau publik (formal). Dalam sengketa pajak, arbitrase sebagai proses publik (*public adversary process*) dalam menentukan dan menetapkan fakta-fakta sengketa secara objektif, mandiri dan imparsial yang dilakukan oleh sejumlah pakar hukum yang ditunjuk oleh pemerintah. Metode Pemeriksaan Banding Administratif

---

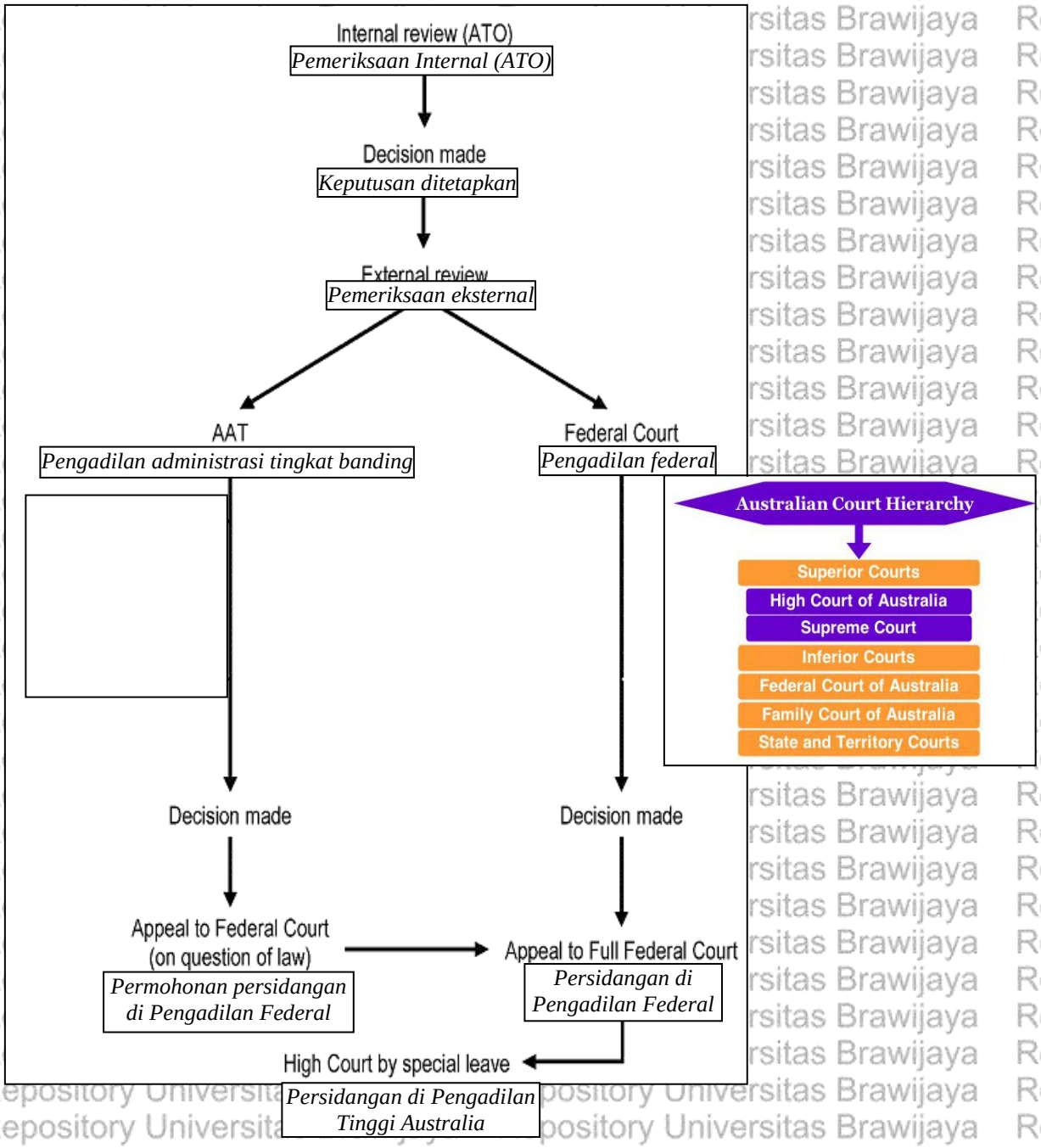
[168] Duncan Bentley, 'Problem Resolution: Does the ATO Approach Really Work?' (1996) 6, Revenue Law Journal 17, 19.

[169] Laurence Boulle, Mediation: Principles, Process, Practice, (Butterworths, 1996) 3.

(*Administrative Appeals Tribunal* – AAT) merupakan arbitrase formal (bukan privat) dan putusan administratif yang ditetapkan AAT mengikat para pihak.

Untuk menghindari biaya-biaya persidangan pajak di pengadilan, metode ADR kerap diutamakan para pihak untuk menyelesaikan sengketa pajak. Proses penyelesaian sengketa pajak di Australia dilakukan pada tiga lapis proses, yaitu ATO (internal dan ADR), AAT (eksternal, ADR dan administratif) dan pengadilan (eksternal, pemeriksaan di sidang pengadilan). Ilustrasi dari ketiga lapis proses tersebut sebagaimana pada Diagram 2.

Diagram 2.
Lembaga Penyelenggara ADR Sengketa Pajak di Australia



Sebagai catatan, selain tiga lapis proses penyelesaian sengketa tersebut, sejumlah lembaga juga turut serta mengawasi dan melakukan pemeriksaan mandiri terhadap kinerja ATO dalam melayani wajib pajak. Lembaga-lembaga tersebut antara lain:[170] *Commonwealth Ombudsman, Inspector General of Taxation, Australian Human Right Commissioner*, dan *Australian Information Commissioner*.

Secara khusus, jenis-jenis upaya perdamaian dan penyelesaian sengketa di ATO sebagai berikut:[171]

- *In-house facilitation* (fasilitasi internal) adalah proses mediasi independen yang difasilitasi oleh ATO antara wajib pajak dengan petugas dari ATO untuk menyelesaikan sengketa, mendiskusikan pilihan-pilihan solusi dan alternatifnya. Proses fasilitasi hanya berlangsung satu hari dimana mediator dari ATO dan wajib pajak yang bersengketa saling bertatap muka untuk mendiskusikan hal-hal tersebut. Hal yang perlu diperhatikan dalam proses ini adalah kerahasiaan informasi yang digunakan para pihak, kecuali ditentukan lain oleh otoritas yang berwenang. Fasilitator tidak memeriksa fakta-fakta, berpihak, merumuskan nasihat, dan tidak pula memutuskan pihak yang benar dan salah, tetapi hanya memfasilitasi komunikasi/diskusi solusi. Jika pemohon fasilitasi internal setuju terhadap hasil/kesepakatan dalam proses

[170] Binh Tran-Nam dan Michael Walphole, 'Independent Tax Dispute Resolution and Social Justice in Australia', UNSW Law Journal, Vol 35(2), HeinOnline 35 U.N.S.W.L.J. 470 2012

[171] Australian Taxation Office, 'In-House Facilitation' <https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-Facilitation/?anchor=Resolve_tax_disputes_more_quickly_using_in_house_facilitation#Resolve_tax_disputes_more_quickly_using_in_house_facilitation> diakses 28 Juni 2016.

itu, fasilitator akan memberikan catatan tertulis atas hasil-hasil kesepakatan, rekomendasi, dan/atau perdamaian.

- *Advisory process* yaitu evaluasi pendahuluan netral dimana wajib pajak yang bersengketa mengajukan argumen-argumennya kepada praktisi ADR. Praktisi ADR berkapasitas memberikan nasihat-nasihat mengenai mekanisme yang tepat menyelesaikan sengketa. Praktisi ini memilik pengalaman dan keahlian dalam bidang hukum pajak dan juga menguasai putusan-putusan pengadilan dalam kasus-kasus perpajakan sehingga dapat memberikan kisaran tentang solusi sengketa pajak berdasarkanhukum-hukum yang ditetapkan di pengadilan (*case- law*) bilamana wajib pajak masih berupaya menempuh jalur litigasi. Evaluasi pendahuluan netral dilakukan di awal sengketa pajak sebelum jalur litigasi.
- *Conciliation* (upaya perdamaian) yaitu suatu proses di mana wajib pajak yang mengajukan keberatan melakukan negosiasi kepada asisten praktisi ADR (konsiliator) untuk menentukan batas-batas masalah/sengketa, pilihan solusi dan alternatif perdamaian. Konsiliator memiliki kualifikasi di bidang sengketa pajak. Berbeda dengan *in-house faciliation*, konsiliator berkapasitas memberikan keterangan ahli (*expert advices*) kepada para pihak tentang kemungkinan pilihan penyelesaian sengketa. Konsiliator sering digunakan oleh AAT *(Administrative Appeal Tribunal)* atau pengadilan administratif tingkat banding.

- Mekanisme ADR di pengadilan (*ADR processes attached to a court or tribunal*). Hakim di pengadilan dapat menawarkan mekanisme ADR untuk penyelesaiaan sengketa alternatif. Sengketa pajak didengar oleh AAT dan Pengadilan Federal Australia. AAT mengajukan mekanisme ADR yang meliputi konferensi, mediasi, evaluasi netral, upaya pendamaian dan pengujian/penilaian kasus (*case appraisal*). Sedangkan pengadilan federal menyediakan mekanisme ADR berupa mediasi, arbitrasi, dan konferensi ahli-ahli (*conference of expert*).[172]

Konferensi sebagai bagian dari ADR di pengadilan diupayakan dengan cara mempertemukan para pihak sengketa yang diselenggarakan oleh anggota hakim tribunal atau pejabat pengadilan tribunal. Upaya konferensi memungkinkan para pihak untuk (a) mendiskusikan dan mendefinisikan isu-isu sengketa; (b) mengidentifikasi bukti-bukti tambahan yang diusulkan para pihak; (c) menelaah kemungkinan sengketa bisa di selesaikan dengan upaya damai; (d) mendiskusikan tindakan lebih lanjut terkait penyelesaian sengketa bilamana upaya damai tidak dicapai, antara lain, kelangsungan ADR, progres sidang. Model konferensi ADR yaitu (1) persiapan dan penjelasan proses konferensi; (2) identifikasi masalah/isu; (3) manajemen kasus; (4) resolusi (pemecahan masalah); (5) pengalihan ke proses ADR lainnya.[173] Para pihak dalam konferensi wajib menjunjung tinggi iktikad baik.

---

[172]Melinda Jone and Andrew J Maples, 'Mediation as an Alternative Option in Australia's Tax Disputes Resolution Procedures' (2012) 27 Australian Tax Forum 527.

[173]'Conference Process Model' (Administrative Appeals Tribunal, Commonwealth of Australia) <http://www.aat.gov.au/steps-in-a-review/alternative-dispute-resolution/conference-process-model> diakses 29 Juni 2016.

Istilah *case appraisal* dapat dipadankan dengan pengujian atau penilaian kasus. Proses ADR ini adalah upaya konsultasi (memberi nasihat) yang diberikan oleh anggota hakim dari pengadilan tribunal (majelis kehakiman), praktisi ADR resmi dari pengadilan tribunal, atau praktisi ADR lain yang ditunjuk oleh pengadilan tribunal. Praktisi tersebut memiliki kompetensi tentang sengketa pajak dan berkapasitas memberikan pendapat tertulis yang tidak mengikat secara hukum (*non-binding opinion*) terhadap fakta-fakta dan kemungkinan hasil ADR. Pendapat atau opini tersebut didasarkan pada fakta-fakta sengketa. Mekanisme *case appraisal* terdiri dari tahap-tahap, yaitu (1) persiapan dan penunjukan; (2) praktisi *appraisal* memberikan paparan pembuka (pengantar) (3) identifikasi dan menyusun daftar inventaris masalah; (4) paparan para pihak yang bersengketa; (5) paparan pendapat praktisi *appraisal* secara lisan; (6) menyimpulkan hasil pertemuan/negosiasi; (7) penyampaian pendapat praktisi *appraisal* secara tertulis.[174]

Mekanisme arbitrase di pengadilan untuk penyelesaian sengketa, termasuk sengketa pajak, diatur dalam *International Arbitration Act* 1974 (Undang-Undang Tahun 1974 tentang Arbitrase International). Kompetensi dalam proses arbitrase meliputi (a) memberi perintah untuk melanjutkan ke pengadilan formal (*court*) dan menentukan batas-batas masalah yang bisa di selesaikan melalui mekanisme arbitrase sebagaimana dengan kesepakatan tentang arbitrase oleh para pihak; (b) penerapan atas pengakuan yurisdiksi/putusan asing berdasarkan *Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards*; (c) penerapan Pasal 6 *UNCITRAL Model Law*

[174] 'Case Appraisal Process Model' (Administrative Appeals Tribunal, Commonwealth of Australia) <http://www.aat.gov.au/steps-in-a-review/alternative-dispute-resolution/case-appraisal-process-model> diakses 30 Juni 2016.

on International Commercial Arbitration, yaitu penunjukan dan masa jabatan praktisi arbitrase, komplain terhadap arbitrator, yurisdiksi pengadilan arbitrase, membatalkan pengakuan yurisdiksi asing, pengakuan dan penegakan putusan sementara, menentukan hal-hal pasca putusan sementara, dan melakukan pendampingan dalam pembuktian; (d) penerapan atas pengakuan yurisdiksi/putusan asing berdasarkan *Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of Other States.*[175]

Tiap sekretariat panitera di pengadilan federal memiliki bidang kerja arbitrase yang mengkoordinir para hakim dengan tanggung jawab dalam urusan-urusan berdasarkan *International ArbitrationAct*. Urusan-urusan tersebut didasarkan menurut *Admiralty Convening Judge* di tiap sekretariat panitera.[176] International arbitrase diatur dalam Bab 28 Peraturan Pengadilan Federal Tahun 2011, khususnya Subbab 28.5, yang mengatur, diantaranya, pihak yang berhak mengajukan permohonan arbitrase dan penetapan pengakuan yurisdiksi/putusan asing, sebagaimana pula diatur dalam *Model Law*.[177] Divisi 28.5 dari peraturan tersebut menetapkan prosedur dan jenis-jenis (formulir) permohonan berdasarkan Subbab 28.43 sampai 28.48 *International Arbitration Act*, seperti kerahasiaan informasi, pengajuan pertama permohonan arbitrase, transfer atau pengalihan proses persidangan, dan seterusnya. Jenis-jenis formulir permohonan meliputi permohonan persidangan, penegakan putusan/yurisdiksi

---

[175] 'Arbitration and International Arbitration' (Federal Court of Australia 2015) Text <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/arbitration> diakses 30 Juni 2016.

[176] 'National and Registry Admiralty Convening Judges (Practice Note ADM 1)' (2011) Text <http://www.fedcourt.gov.au/law-and-practice/practice-documents/practice-notes/adm1/convening-judges> diakses 2 Juli 2016.

[177] Pasal 11(3), 11(4), 13(3), 14, 16(3), 17H(3), 17I, 17J, 27 dan 34 Peraturan Pengadilan Federal Tahun 2011 'Federal Register of Legislation - Australian Government' <https://www.legislation.gov.au/Series/F2011L01551> diakses 2 Juli 2016.

asing, pembebasan berdasarkan *Model Law*, permohonan *sub poena*, hadir dalam pemeriksaan dan penerbitan dokumen-dokumen, dan *originating application*.[178]

Mekanisme lain dalam skema *assisted dispute resolution* (pendampingan untuk penyelesaian sengketa) adalah *conference of experts* (konferensi ahli). Pada sejumlah kasus, salah satu pihak adalah seorang ahli/pakar tertentu yang diminta memberikan opini tentang kasus atau memberi kesaksian ahli. Seorang pakar tersebut memiliki kualifikasi dalam bidang tertentu. Ia dapat menyampaikan saran-saran kepada pihak yang bersengketa dalam menyiapkan kasus, memberikan argumentasi di persidangan, dan memberikan opini dalam mekanisme ADR (mediasi dan konferensi ahli). Pada kasus tertentu, seorang pakar ditunjuk sebagai penasihat independen oleh pengadilan. Tugas pakar disini adalah memberikan pendampingan hingga para pihak yang bersengketa meraih kesepakatan penyelesaian sengketa secara cepat, efektif, dan efisien. Kepentingan tugas tersebut adalah untuk pengadilan, bukan untuk para pihak.

Dalam persidangan, pakar diminta menyampaikan pendapatnya tentang sengketa. Proses ini diselenggarakan oleh pengadilan melalui sekretaris panitera. Pengadilan memberikan perintah kepada para pihak untuk upaya konferensi ahli ketika para pihak masih dalam proses mediasi. Pendapat ahli diberikan secara tertulis dan lisan. Pengadilan dapat memutuskan upaya konferensi ahli dalam dua skenario, yaitu (a) sebelum pendapat ahli disusun, para pihak yang bersengketa diminta saling bertukar pandangan ahli dari mereka masing-masing, dan ahli yang ditunjuk pengadilan melakukan kajian atas dokumen ahli dari para pihak tersebut; (b) setelah laporan tertulis

---

178. 'Arbitration and International Arbitration' (n 16).

dari pakar disampaikan kepada pengadilan, namun penyampaian keterangan lisan atas fakta-fakta oleh pakar tersebut belum disampaikan (*hearing of the experts' evidence*). Pada skenario kedua tersebut, pengadilan memberi perintah kepada ahli atau panitera untuk menyiapkan laporan tertulis tentang hasil-hasil konferensi yang akan diberikan kepada para pihak yang bersengketa demi efektifitas dalam proses penyampain fakta-fakta (*hearing of the experts' evidence*).[179] Pasca konferensi ini, pengadilan memberi perintah kepada panitera menyiapkan draf laporan atas hasil konferensi. Selanjutnya, draf tersebut dimintakan persetujuan/konfirmasi dari ahli dalam konferensi sebelum ditetapkan sebagai laporan akhir.[180]

Empat unsur utama yang tampak dalam proses ADR di Australia, yaitu (a) ADR difasilitasi oleh satu pihak sebagai mediator atau fasilitator yang independen (netral) tetapi sistem peradilan sedikit melakukan intervensi terhadap proses ADR dengan menentukan mekanisme/metode penyelesaian sengketa (ADR) selain oleh hakim pada proses persidangan; (b) Walaupun ADR dipandang sebagai upaya sukarela dalam penyelesaian sengketa, terdapat kecenderungan untuk menggunakan teknik ADR paling tidak di pengadilan; (c) hasil dari proses ADR di pengadilan cenderung menjadi putusan yang mengikat (*binding outcomes*), termasuk dokumen-dokumen yang diperintahkan atau disusun oleh praktisi ADR dari pengadilan, seperti opini pakar (*expert's opinion*); (d) Hasil dari proses mediasi yang diperintahkan pengadilan menjadi keputusan terbuka untuk diinterpretasi lebih lanjut dalam persidangan di pengadilan sesungguhnya.

---

[179]'Conference of Experts' (25 October 2012) <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/conference-of-experts> diakses 2 Juli 2016.

[180]Chief Justice J L B Allsop, 'Practice Note CM 7: Expert Witnesses in Proceedings in the Federal Court of Australia' (4 Juni 2013) <http://www.fedcourt.gov.au/law-and-practice/practice-documents/practice-notes/cm7> diakses 2 Juli 2016.

Artinya pengadilan tersebut dapat mempersempit cakupan sengketa dan menggunakan hasil ADR sebagai bahan pertimbangan ketika memeriksa kepentingan para pihak dan menghitung biaya-biaya terkait.[181]

Otoritas lembaga pajak di Australia, ATO, menyusun *management plan* (cetak biru) manajemen dan pengorganisasian penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme ADR (penyelesaian sengketa yang tidak didasarkan putusan pengadilan). Proses ADR tersebut mampu menekan jumlah kasus sengketa pajak yang diselesaikan di pengadilan, sebagaimana ditunjukkan pada diagram berikut:

Diagram 3.
Jumlah Sengketa Pajak Pendapatan yang diproses ATAU pada tahun 2012[182]

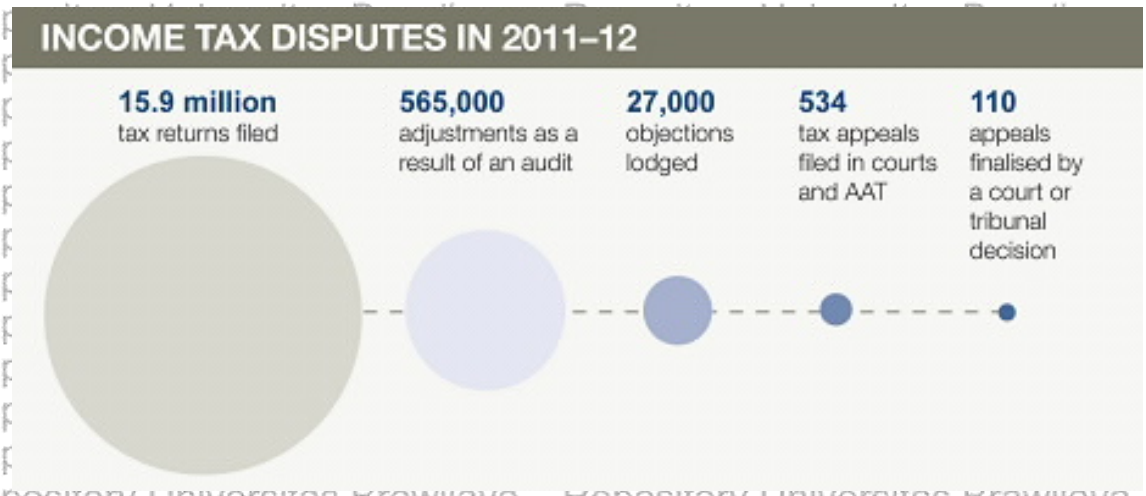


Diagram tersebut menunjukkan bahwa dari 27.000 kasus yang diterima, ATO mampu menyelesaikan hampir seluruh kasus melalui mekanisme penyelesaian internal

---

[181]Peter Dwight, 'Commercial Dispute Resolution in Australia: Some Trends and Misconceptions' (1989) 1 Bond Law Review [i], hlm. 6–7.

[182]Australian Taxation Office, 'Dispute Management Plan 2012-13' <http://www.ato.gov.au:81/general/gen/dispute-management-plan-2012-13/?default>diakses 15 Oktober 2016.

(termasuk ADR), sehingga hanya sedikit kasus (534 kasus) yang disidangkan di pengadilan.

Pada dokumen manajemen penyelesaian sengketa pajak, ATO memfokuskan tiga area dalam proses penyelesaian sengketa pajak sehingga dapat secara cepat dan efektif terselesaikan. Tiga area tersebut dengan menyempurnakan proses-proses dalam komunikasi, kemampuan organisasi, dan kolaborasi.[183] ATO melakukan komunikasi efektif dengan wajib pajak dengan cara (a) pada audit, peninjuan dan keberatan komunikasi, ATO mendasarkan diri pada hasil telaah (*feedback*) daripemangku kepentingan (*stakeholder*) eksternal untuk memastikan komunikasi dilakukan dengan baik dan tepat waktu; (b) ATO menggunakan *senior technical advisers* (penasihat teknis senior), termasuk advokat, dalam layanan *professional-to-professional*dimana penasihan senior ATO memfasilitasi tanggapan atas isu teknis yang kompleks yang belum dapat diselesaikan melalui penelitian dan dialog; (c) ATO memastikan hanya pegawai ATO yang memiliki otoritas pengambilan keputusan (*a decision maker authority*) hadir pada setiap proses penyelesaian sengketa pajak, baik hadir secara langsung, melalui telepon, atau video konferensi.

Bidang kemampuan organisasi, ATO menyelenggarakan pelatihan keahlian (*training*)bagi pegawainya dengan kurikulum (i) kemampuan membedakan kasus sederhana dan kompleks; (ii) teknik dan proses penyelesaian sengketa, meliputi penanganan situasi sulit, keahlian negosiasi/ persuasi, pola hubungan, layanan berbasis kebutuhan wajib pajak, dan pendeteksian sengketa. Pegawai ATO yang berpengalaman

[183]Office (n 1).

memberikan pelatihan serta pendampingan dalam proses awal penyelesaian sengketa. ATO menyediakan proses peninjuan mandiri atas posisi aduan (*independent review of position paper*) untuk memastikan fakta sengketa dan kebenaran terapan hukum pajak, apabila diminta oleh wajib pajak. Proses penyelesaian sengketa di ATO melibatkan *stakeholders* eksternal (*consultativegroups*) untuk melakukan telaah dan evaluasi atas proses tersebut sehingga praktik penyelesaian sengketa efektif (*best practice*) dapat terus disempurnakan.

Proses tersebut dilaksanakan secara akuntabel dengan mendokumentasikan proses penyelesaian sengketa secara tertib dan lengkap (meliputi data statistik, dokumen manajemen, kebijakan ATO, dan pembaharuan *taxpayers's charter*). Akuntabilitas diwujudkan pula dengan mempromosikan layanan-layanan ATO kepada wajib pajak,*National Tax Liasion Group*, pegawa ATO, pengawas eksternal (ombudsman), pengadilan, *tax professionals* (akuntan, advokat, dll), dan lembaga federal lain. Dokumentasi atas proses tersebut disusun dengan bahasa Inggris yang mudah dipahami (*plain English guide*).

Biaya proses ADR ditentukan berdasarkan tiga komponen yaitu (i) biaya/tarif jasa yang diminta oleh praktisi ADR; (ii) biaya lain, seperti sewa tempat; dan (iii) pembagian beban biaya diantara partisipan ADR (*sharing cost*). ATO tidak menentukan biaya tetap untuk proses ADR, akan tetapi berdasarkan hasil penelitian Monash University pada tahun 2014, biaya ADR sampai kasus berhasil diselesaikan adalah pada

kisaran 70000 dolar Australia per kasus (sekitar Rp. 697.000.000) dan waktu penyelesaian sengketa pajak rata-rata selama 607 hari.[184]

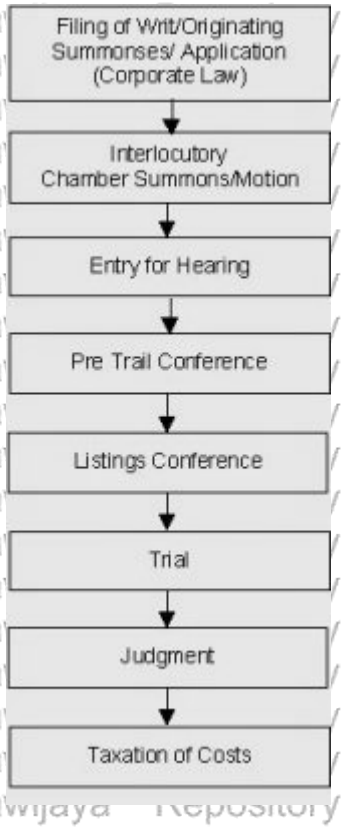
Pengadilan penyelesaian sengketa pajak di Australia yaitu Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (*Administrative Appeals Tribunal* – AAT) dan Pengadilan Federal Australia. AAT menyediakan ADR sengketa pajak berupa konferensi (*conferencing*), mediasi, evaluasi netral (*neutral evaluation*), peninjauan kasus (*case appraisal*), dan konsiliasi. Sedangkan, pengadilan federal menyedikan ADR berupa mediasi, arbitrasi, dan *conference of experts* (konferensi ahli).[185] Pada AAT, pihak yang bersengketa wajib terlebih dahulu menempuh ADR sebelum persidangan (*hearing*) atau peninjauan (*review*) dari AAT disenggarakan. Persidangan AAT meliputi (i) peninjauan atas keputusan-keputusan yang dikeluarkan oleh lembaga-lembaga pemerintahan Australia; (ii)peninjauan atas keputusan-keputusan yang dikeluarkan oleh negara atau lembaga-lembaga daerah; (iii) persidangan-persidangan mengenai industri dan konsumen.

---

[184]Tania Sourdin, 'Evaluating Alternative Dispute Resolution (ADR) in Disputes About Taxation' 11–12 <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2756313>diakses 15 Oktober 2016.

[185]Australian Taxation Office, 'ATO Plain English Guide to Alternative Dispute Resolution' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>diakses 28 June 2016.

Diagram 4.
Mekanisme persidangan di PengadilanDistrikWestern Australia[186]



Pada pengadilan federal, hakim (*judge* atau *magistrate*) menetapkan putusan atas sengketa berdasarkan peraturan perundang-undangan. Proses tersebut dilaksanakan secara formal berdasarkan hukum acara pengadilan. Wajib pajak menentukan pengadilan yang berwewenang berdasarkan sengketa yang hendak diajukan. Hukum acara pengadilan secara rinci diatur dalam *Legal Services Directions 2005*.[187]

[186] Anushka Duncan, 'District Court Fees Schedule' <http://www.districtcourt.wa.gov.au/F/fees.aspx?uid=1750-9221-7586-4453>diakses 15 Oktober 2016.

[187] 'Federal Register of Legislation - Australian Government' <https://www.legislation.gov.au/Series/F2011L01551>diakses 2 July 2016.

2.4.2.3 Penyelesaian Sengketa Pajak di Inggris

A. Sistem Hukum

Inggris yang merupakan bagian dari *United Kingdom (UK)* atau Britania Raya[188] memiliki sistem hukum yang cukup unik. Inggris menerapkan sistem *common law* yang konstitusinya tersebar dalam berbagai sumber seperti Undang-Undang Parlemen 1911 dan 1949 (*The Parliament Acts of 1911 and 1949*), putusan pengadilan dan konvensi-konvensi.[189] Akibat tidak adanya kodifikasi konstitusi secara tertulis, Inggris tidak memiliki prinsip-prinsip asli seperti asas persamaan, proporsionalitas, atau non-diskriminatif yang mana pengadilan di Inggris dapat merujuknya.[190]

B. Dasar Hukum Perpajakan dan Penyelesaian Sengketa Pajak

Parlemen UK memiliki kewenangan legislasi perihal perpajakan di seluruh wilayah UK. Sumber hukum perpajakan di Inggris terutama diatur dalam Undang-Undang Keuangan (*finance bill*) yang selalu ada perubahan setiap tahunnya.[191] Perubahan yang dilakukan paling tidak memuat informasi detail mengenai dua hal, yakni (a) seluruh kebijakan perpajakan yang diundangkan, termasuk informasi perubahan yang membedakan dengan tahun sebelumnya; dan (b) saran-saran perubahan

[188] Meskipun United Kingdom (UK) merupakan satu kesatuan yurisdiksi dalam kaitan dengan hukum internasional, namun UK pada dasarnya terdiri dari 3 yurisdiksi yang terpisah: Inggris dan Wales, Skotlandia, dan Irlandia Utara. Masing-masing memiliki sistem hukum tersendiri yang berbeda dari segi peraturan perundang-undangan, kelembagaan, dan pelaksanaan hukumnya. Lihat: The British Information Services, The British Government: The Legal System, http://www.britannia.com/gov/gov8.html, diakses 20 Juni 2016.

[189] Robert Blackburn, Britain's Unwritten Constitution, http://www.bl.uk/magna-carta/articles/britains-unwritten-constitution, diakses 20 Juni 2016.

[190] Sandra Eden, United Kingdom, dalam buku A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, London New York: Springer Science+Business Media, 2012, hlm. 305.

[191] Finance Bill 2016 telah disetujui oleh the House of Commons pada 11 April 2016.

kebijakan pajak untuk masa yang akan datang.[192] Informasi ini telah menjadikan sistem perpajakan UK lebih sederhana, transparan, dapat diprediksi, dan stabil.

Lebih lanjut, dalam hal pelaksanaan hukum perpajakan sesuai dengan *Taxes Management Act (TMA) 1970* dan *Commissioners of Revenue and Customs Act 2005*, berada di bawah Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC).[193] HMRC merupakan departemen non-kementerian yang bertugas melakukan pemungutan pajak, membuat regulasi dan kebijakan, menyelesaikan sengketa perpajakan, dan seterusnya. HMRC juga berfungsi mengurus pelayanan publik, asuransi, bantuan keuangan bagi keluarga dan anak-anak, serta hal-hal lainnya yang terkait langsung dengan kesejahteraan rakyat.[194] Tugas dan peranan HMRC telah menunjukkan adanya bukti manfaat pajak secara nyata bagi masyarakat karena antara pemungutan pajak dan kesejahteraan rakyat terintegrasi dalam satu departemen. Adapun, struktur manajemen HMRC sebagai berikut:

Tabel 7.
Struktur Manajemen dan Komisioner HMRC

Executive Chair and Permanent Secretary	*Chief Executive and Permanent Secretary*	*Director General Business Tax*	*Director General Enforcement and Compliance*
	Director General Customer Service	*Director General Benefits and Credits, Director General Transformation*	*Chief Digital and Information Officer*
	Chief Finance Officer	*Chief People Officer*	*General Counsel and Solicitor*

[192] HMRC, Overview of Tax Legislation and Rates 2016 - Summary Paragraphs, https://www.gov.uk/government/publications/budget-2016-overview-of-tax-legislation-and-rates-ootlar/overview-of-tax-legislation-and-rates-2016-main-document, diakses 20 Juni 2016.

[193] HMRC yang merupakan departemen non kementerian yang bersifat independen dan tidak memihak, sehingga bebas dari pengaruh politik. Namun departemen ini masih bertanggung jawab kepada Parlemen melalui Menteri Perbendaharaan. Lihat: HMRC, Code of Governance for Resolving Tax Disputes, hlm. 8.

[194] HMRC, What We Do?, https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs, diakses 20 Juni 2016.

Dalam hal penyelesaian sengketa pajak, sesuai dengan kewenangannya, HMRC menerbitkan *Litigation and Settlement Strategy* (LSS)[195] yang berisi aturan tentang penanganan dan penyelesaian sengketa pajak. LSS disusun pada tahun 2007 dan diperbaharui pada 2011 dan 2013. LSS berlaku bagi seluruh jenis sengketa perpajakan pada seluruh area bisnis melalui prosedur perdata. Sedangkan dalam kasus pidana diatur dalam the *Enforcement Handbook*. Pada perkara perdata, sebagian besar sengketa pajak berhasil diselesaikan dengan cara *collaborative approach* (kolaborasi atau negosiasi) dan *agreement* (kesepakatan) atas fakta-fakta yang ditemukan/disepakati bersama dan isu-isu yang didiskusikan antara HMRC dan wajib pajak.[196]

C. Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak

Sengketa pajak merupakan segala aspek yang tidak disepakati antara HMRC dan wajib pajak atas pembebanan pajak yang bersifat substantif. Ketidaksepakatan tersebut dapat terjadi karena, antara lain:[197]

a. Kebutuhan akan kejelasan informasi dari salah satu pihak
b. Keberatan yang dilakukan oleh HMRC kepada wajib pajak
c. Keberatan kepada HMRC yang dilakukan oleh wajib pajak, dimana HMRC telah menetapkan kebijakan atas keberatan yang dilakukan.

Setiap pengaduan atau keberatan pajak dapat ditujukan kepada *HMRC's Tax Assurance Commissioner* atau kantor cabang di daerah.[198] Kasus yang masuk bervariasi dari yang sederhana hingga kasus rumit. Keberagaman kasus yang terjadi disebabkan

[195] LSS pertama kali dipublikasikan pada tahun 200 dan diperbaharui pada tahun 2011 dan 2013.
[196] HMRC, How We Resolve Tax Disputes: The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2014-15, hlm.
[197] Paragraf 4 Litigation and Settlement Strategy.
[198] Paragraf 6 Litigation and Settlement Strategy.

karena tipe dan nominal pajak yang disengketakan, kerumitan transaksi dan yurisdiksi, serta apakah ada unsur penghindaran pajak secara ilegal. Tiap keputusan yang diterbitkan oleh HMRC dapat menjadi objek keberatan untuk diperiksa kembali (*internal review*) bilamana mana wajib pajak mengajukan keberatan tersebut dalam waktu 30 hari sejak keputusan dikeluarkan (Pasal 49B TMA). Proses internal *review* tersebut dilakukan oleh petugas independen dari HMRC yang tidak terlibat dalam proses pengambilan keputusan di HMRC. Review berlangsung dalam berlangsung selama 45 hari dan hasil dari proses ini dapat menguatkan, menolak, atau memberikan keputusan yang berbeda dari keputusan HMRC sebelumnya (Pasal 49R TMA 1970).

Selanjutnya, bilamana wajib pajak tetap keberatan dengan keputusan dari proses *review*, ia berhak mengajukan banding atas keputusan tersebut di *First-tier Tribunal* atau mengajukan klaim kepada Pengadilan Tinggi (*High Court*). Mekanisme banding ini diatur dalam *HMRC's Appeals, Reviews and Tribunals Guidance Manual.* Sejak 1 April 2009 sampai 1 Desember 2009, sebanyak 20.778 wajib pajak menggunakan upaya *internal review* dan sebagian besar dari jumlah itu (18.526) telah selesai diproses internal review. Proses internal *review* dipandang kurang memberikan hasil yang imparsial karena HMRC sebagai pihak yang melakukan internal *review* atas keputusan yang dikeluarkannya.[199] Survey implikasi atas metode *collaborative approach* pada 2013yang dilakukan oleh Oxford University's Centre For Business Taxation

[199]Richard Doran, 'UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes' (2010) 21 International Tax Review 41.

menunjukkan bahwa 50 persen wajib pajak menyatakan kinerja yang negatif dari LSS di HMRC.[200]

LSS mengatur sejumlah hal, antara lain: (a) proses dan keputusan HMRC untuk penyelesaian sengketa harus sejalan dengan hukum; (b) Jika terdapat lebih dari satu sengketa antara seorang wajib pajak dengan HMRC, setiap sengketa melalui suatu proses penyelesaian sengketa masing-masing secara mandiri, bukan merupakan bagian dari 'package deal', tetapi dalam proses tersebut dimungkinkan sejumlah sengketa pajak diselesaikan dalam proses yang bersamaan; (c) ADR dapat membantu mendukung proses penyelesaian sengketa dengan cara *agreement* (kesepakatan) para pihak atau membantu para pihak mempersiapkan persidangan (*litigation*) di pengadilan.[201]

Penentuan metode litigasi atau *agreement* didasarkan pada penghitungan pajak yang benar dan paling efisien. Terkait hal itu, HMRC mempertimbangkan sejumlah hal, yakni:

- Sasaran HMRC yakni memaksimalkan arus pendapatan dan mengurangi biaya-biaya harus mempertimbangkan kepentingan di waktu masa depan dan di waktu sekarang atas arus pendapatan, biaya-biaya dan implikasi negatif terhadap kepatuhan wajib pajak.
- HMRC mengantisipasi potensi sengketa yang muncul atas hasil keputusan penyelesaian sengketa yang diambil dan hasil keputusan yang berseberangan dengan keputusan lain.

---

[200] Joe Dalton, 'Cooperative Compliance Must Weather Storm' (2013) 24 International Tax Review 1.

[201] Paragraf 16 Litigation and Settlement Strategy

- Biaya-biaya yang menjadi pertimbangan tidak dihitung berdasarkan prasangka negatif, tetapi mempertimbangkan implikasi terhadap wajib pajak dalam hal pembiaran, ketidak-telitian, dan ketidak-beralasan dari keputusan yang diambil.
- HMRC beritikad baik dalam penyelesaian sengketa di pengadilan secepat-cepatnya jika dipandang oleh wajib pajak bahwa penghitungan pajak di pengadilan lebih efektif dan efisien.
- Jika terdapat beban pajak yang harus di bayar (jatuh tempo), penyelesaian sengketa di HMRC tidak dengan kesepakatan atas jumlah biaya yang lebih kecil dari beban biaya jatuh tempo dan penghitungan tersebut didasarkan pada proses persidangan (litigasi).

Keputusan pengadilan tidak berati menghentikan proses HMRC memenuhi penyelesaian sengketa secara efektif dan efisien. Implementasi putusan pengadilan secara langsung diterapkan dan proses *collaboration* dapat dilanjutkan bilamana hasil dari proses ini dimungkinkan untuk mengurangi biaya-biaya atau ketidakpastian persidangan bagi kedua belah pihak. HMRC tetap mempertimbangkan implikasi yang mungkin timbul dari informasi/fakta baru dan/atau analisis yang diajukan oleh wajib pajak yang bersengketa.[202]

Untuk menyelesaikan berbagai jenis sengketa pajak ini, terdapat tiga alternatif cara penyelesaian sengketa yang merupakan satu kesatuan sistem penyelesaian sengketa perpajakan di UK.

[202] Paragraf 19 Litigation and Settlement Strategy

1. Penyelesaian melalui Kerjasama

LSS merumuskan prinsip bahwa penyelesaian sengketa sebaiknya dilakukan secara damai atau melalui pendekatan kerjasama. Beberapa metode kerjasama yang dijalankan, antara lain:[203]

a. Mendiskusikan situasi yang terjadi.
b. Menerapkan pendekatan keterbukaan dan diskusi pendahuluan.
c. Diskusi pendahuluan terutama ditujukan untuk menggali dan memahami fakta-fakta yang sesuai dan menemukan konteks hukum yang tepat dalam kaitan dengan fakta-fakta tersebut.
d. Membuat kesepakatan dalam tahapan penyelesaian masalah dan target waktu berkaitan dengan:
   - Penemuan fakta-fakta
   - Penyediaan informasi atau dokumen
   - Pengkajian dokumen
   - Pencapaian keputusan
   - Pengujian kesimpulan
e. Mendokumentasikan progres dalam setiap tahapan penyelesaian masalah yang telah dilakukan
f. Mengklarifikasi pemahaman terhadap fakta-fakta yang sesuai
g. Melakukan diskusi dan penilaian terhadap kelebihan dan kelemahan dari pendapat-pendapat yang telah dikemukakan.

[203] Paragraf 9 Litigation and Settlement Strategy.

h. Melakukan pengambilan keputusan.

Meskipun para pihak tidak mencapai kesepakatan dalam menyelesaikan kasus melalui pendekatan kerjasama pada saat itu, namun penyelesaian melalui kerjasama masih tetap terbuka dan dianjurkan meskipun proses ADR atau litigasi sedang berlangsung.[204] Dengan kata lain, penyelesaian kerjasama selalu mendapat tempat dan diutamakan sebagai jalan menyelesaikan sengketa perpajakan.

2. Metode Alternatif Penyelesaian Sengketa

Pada kasus dimana pendekatan kerjasama tidak memberi solusi, HMRC memfasilitasi jalur alternatif penyelesaian sengketa, khususnya mediasi.[205] Sistem arbitrasi pun dimungkinkan, namun bukan merupakan mekanisme ADR yang ditawarkan oleh HMRC. Segala aturan main dalam pengadilan arbitrasi diatur oleh lembaga arbitrasi secara tersendiri.

ADR diharapkan dapat membantu memperkecil hal-hal yang tidak disepakati, mengklarifikasi isu-isu teknis atau membantu dalam mendapatkan informasi tambahan, sehingga kedua pihak dapat bersepakat terkait fakta-fakta kunci. Mediator berperan untuk memfasilitasi dan mengklarifikasi, sehingga sengketa tersebut dapat terselesaikan.[206] Dengan demikian, paling tidak ADR berfungsi dalam hal, yakni mendiskusikan isu-isu utama yang harus diselesaikan secara hukum dan menyelesaikan sengketa perpajakan.

---

[204] Paragraf 19 Litigation and Settlement Strategy.
[205] Paragraf 16 Litigation and Settlement Strategy.
[206] HMRC, How We Resolve.., op. cit., hlm. 8.

Dalam menjalankan proses mediasi, terdapat beberapa tahapan dari mulai pendaftaran sengketa sampai dengan dicapainya kesepakatan antar pihak. Tahapan-tahapan tersebut meliputi:

a. Wajib pajak mengajukan permohonan ADR kepada manajer HMRC bidang hubungan konsumen danunit penyelesaian sengketa, meskipun HMRC mungkin menginisiasi proses ADR seketika itu juga.
b. Tim petugas senior ADR akan memutuskan untuk menerima kasus tersebut atau tidak. Jika kasus tersebut ditolak, terdapat alasan-alasan tertulis yang dilayangkan kepada wajib pajak, bersamaan dengan saran-saran untuk menyelesaikan sengketa.
c. Setidaknya dua fasilitator independen dari *UK Centre for Effective Dispute Resolution (CEDR)* akan ditunjuk. HMRC saat ini memiliki lebih dari 50 fasilitator profesional[207] yang berasal dari HMRC atau dari sektor lainnya.
d. Jika kasus yang ditangani rumit dan melibatkan banyak pihak, wajib pajak dapat memilih untuk menggunakan jasa fasilitator independen dari HMRC, menggunakan model *'joint facilitation'*[208] atau menggunakan jasa mediator independen di luar HMRC.
e. Para pihak menandatangani persetujuan ADR, dimana mereka berkomitmen untuk menyelesaikan sengketa dengan itikad baik dan tanpa prasangka.
f. Para pihak bertukar dokumen mengenai ringkasan posisi argumentasi yang diajukan masing-masing pihak.

[207] *Ibid*, hlm. 8.
[208] Joint facilitation yakni suatu model yang mana HMRC dan pembayar pajak masing-masing mengusulkan 1 orang fasilitaotr untuk bekerja bersama.

g. Segala keputusan diambil pada forum mediasi yang diselenggarakan. Tujuannya untuk mencapai kesepakatan dan menyiapkan draf persetujuan dalam waktu 1 hari.[209]

Jika ADR tidak dapat menyelesaikan sengketa menurut panduan LSS, lebih lanjut kasus tersebut akan diproses melalui jalur litigasi. Meskipun proses ADR tidak dapat menyelesaikan sengketa, namun para pihak memahami bahwa jalur litigasi merupakan satu-satunya jalan untuk menyelesaikan sengketa dan karena itu akan membantu mereka untuk menyelesaikan sengketa lebih cepat.

Saat ini jalur ADR semakin populer dan diminati dalam menyelesaikan sengketa perpajakan. HMRC dan penasihat pajak mendapat keuntungan dari investasi mereka pada pelatihan CEDR untuk tim mereka yang profesional. Selain itu, dibandingkan dengan jalur litigasi, ADR biasanya lebih cepat dan murah dalam menyelesaikan sengketa pajak.[210]

3. Proses Pengadilan

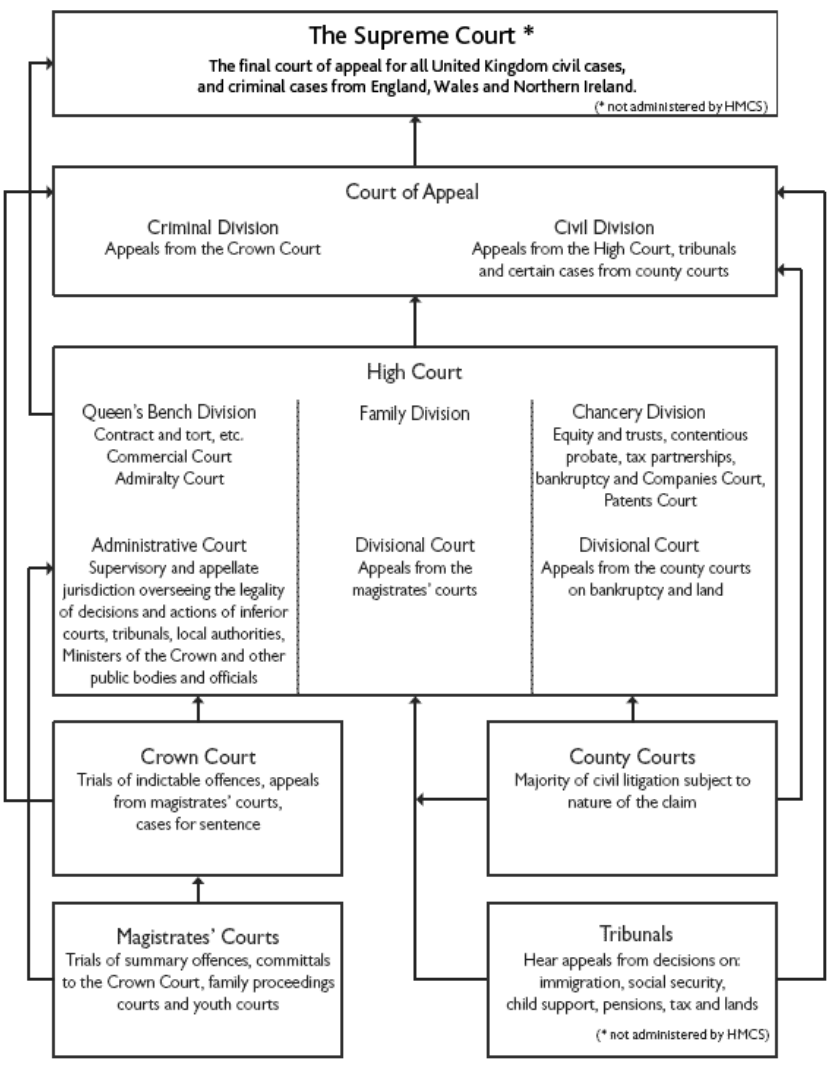
Hanya sedikit kasus sengketa pajak yang diselesaikan melalui jalur pengadilan. Terdapat 2 lapis pengadilan dalam menyelesaikan sengketa perpajakan: *First Tier Tribunal* dan *Upper Tribunal.* Sebagian besar kasus yang melibatkan keberatan kebijakan yang diambil HMRC dimulai dari *First Tier Tribunal (Tax Chamber),* meskipun dalam kasus-kasus rumit dapat dimungkinkan langsung disidangkan di *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).* Putusan *First Tier Tribunal* biasanya dapat

[209] Kevin Elliott, ADR in the United Kingdom, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2014/08/focus-on-alternative-dispute-resolution.html, diakses 22 Juni 2016.

[210] *Ibid.*

dimintakan banding ke *Upper Tribunal*. Hak banding ini hanya dapat diberikan jika mendapat persetujuan dari *First Tier Tribunal* atau *Upper Tribunal.*[211]

Diagram 5.
Struktur Sistem Peradilan di Britania Raya (UK)[212]



[211] Sandra Eden, United Kingdom, op. cit., hlm. 314.

[212] UK Court Structure <http://new.justcite.com/kb/wp-content/uploads/2014/02/UKcourt-structure.png> diakses 4 Juli 2016

Wajib pajak dapat mengajukan gugatannya ke *First Tier Tribunal* atas kebijakan yang dikeluarkan oleh HMRC. Pengadilan ini bersifat independen. Beberapa kebijakan yang dapat disengketakan di *First Tier Tribunal*, antara lain:

a. Pajak langsung termasuk pajak penghasilan, pajak perusahaan, iuran asuransi nasional, pajak waris, dll. Namun wajib pajak harus melalui prosedur penyelesaian sengketa dari HMRC, kemudian baru bisa mengajukan perkaranya ke pengadilan.

b. Pajak tidak langsung, seperti VAT, bea cukai, kepabeanan, dll. Sengketa jenis ini dapat langsung diajukan ke pengadilan.[213]

Jika salah satu pihak masih belum menyetujui keputusan yang dibuat oleh *First Tier Tribunal*, maka putusan tersebut dapat dimintakan banding ke *Upper Tribunal*. Izin permintaan banding akan di-*review* dalam waktu 56 hari sejak putusan *First Tier Tribunal* dibuat. Biasanya kedua belah pihak harus hadir saat proses *hearing*. Putusan akan diberikan oleh pengadilan dalam jangka waktu 3 bulan setelah proses *hearing*.

Jika wajib pajak masih ingin melakukan upaya hukum setelah *Upper Tribunal* memberikan putusannya, maka dapat diajukan kasasi ke Mahkamah Agung (*Supreme Court*). Kasasi hanya dapat dilakukan dalam kaitan dengan materi-materi hukum, sehingga jumlah sengketa pajak yang masuk ke *Supreme Court* setiap tahunnya sangat sedikit.[214]

---

[213] Pemerintah UK, Appeal to the tax tribunal, https://www.gov.uk/tax-tribunal/overview, diakses 22 Juni 2016.

[214] Sandra Eden, United Kingdom, loc.cit., hlm. 314.

ADR di Inggris berupa mediasi yang dilakukan secara cepat, dipandu oleh mediator eksternal (*third party mediator*). Ia bekerja bersama para pihak mencari solusi yang saling menguntungkan para pihak dalam pertemuan langsung dan komunikasi telepon. Ia membantu para pihak memfokuskan hal-hal yang perlu diselesaikan dan, apabila diperlukan, membantu para pihak menjalin komunikasi dengan baik. Biaya mediator independen dibebankan kepada para pihak bersama-sama (*jointly pay*).[215] Mediasi dapat efektif diselenggarakan bilamana:

- Wajib pajak dan kantor pajak, HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*), saling berbeda dalam hal melihat atau berpandangan atas situasi yang terjadi.
- Komunikasi diantara para pihak terhenti.
- Wajib pajak ingin mengetahui alasan HMRC menolak keberatan/bukti yang diajukan wajib pajak dan alasan HRMC menginginkan wajib pajak mengajukan bukti lain.
- HRMC membutuhkan informasi tambahan atau keterangan/klarifikasi lebih lanjut dari wajib pajak.
- Wajib pajak tidak mengerti atas informasi yang menjadi dasar atau yang digunakan oleh HMRC.

ADR tidak tepat diupayakan/diajukan untuk sengketa-sengketa tentang, antara lain, permintaan waktu pembayaran (*requests for time to pay*), denda definitif yang didasarkan dari alasan yang jelas (*fixed penalties on the grounds of reasonable excuse*),

---

[215] 'Tax Disputes: Alternative Dispute Resolution (ADR) - GOV.UK' <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>diakses 15 Oktober 2016.

kredit pajak (*tax credits*), pembayaran pajak dalam skema PAYE (kode pajak atau *a tax coding*), HMRC terlambat menggunakan informasi (*HMRC delays in using information*), kasus-kasus investigasi kriminal yang disedang dilakukan HMRC (*cases that HMRC's criminal investigators are dealing with*), dan biaya tambahan bawaan (*default surcharges*).

ADR diajukan oleh wajib pajak dengan cara mengisi formulir online (internet)[216] dan HRMC akan merespon permohonan ADR wajib pajak dalam waktu 30 hari sejak formulir online disampaikan. Apabila wajib pajak menolak keputusan HMRC, maka masih dimungkin untuk mengajukan peninjauan kembali kepada HMRC. Apabila wajib pajak tetap tidak menerima keputusan HMRC, ia dapat mengajukan sengketa ke *First-tier Tribunal* (pengadilan pajak) atas sengketa yang didasarkan atas keputusan HMRC,*Border Force*,atau *the National Crime Agency (NCA)*. Pengadilan pajak bertindak independen/mandiri danmendengarkan kedua belah pihak dalam persidangan formal sebelum menetapkan putusan. Dalam beracara di pengadilan, wajib pajak dapat secara langsung sebagai pihak yang berkepentingan dalam sidang, atau ia dapat dibantu oleh advokat, konsultan pajak, atau akuntan dalam persidangan.[217]

2.4.2.4 Penyelesaian Sengketa Pajak di Belanda

Di Belanda, lembaga yang bertugas melakukan pungutan pajak adalah *Belastingdienst* (*Netherlands Tax and Customs Administration*). Lembaga ini berada di bahwa koordinasi Kementerian Keuangan dengan bidang tugas dan tanggung jawab

[216] 'HMRC: Structured Email' <https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/ADREng?dept-name=&sub-dept-name=&location=43&origin=http://www.hmrc.gov.uk>diakses 15 Oktober 2016.

[217] 'Appeal to the Tax Tribunal - GOV.UK' <https://www.gov.uk/tax-tribunal>diakses 15 Oktober 2016.

melakukan supervisi dan koordinasi impor, ekspor dan transit barang, investigasi penipuan di pajak, ekonomi dan keuangan, pengadaan dan pungutan pajak, pembayaran tunjangan untuk urusan perawatan anak, sewa dan kesehatan.[218] *Belastingdienst* melakukan urusan tersebut dalam tiga kategori urusan yang menyangkut personal/individu, bisnis, dan bea cukai.

Belastingdienst menyediakan sejumlah metode penyelesaian sengketa pajak dan/atau keberatan/klaim dari wajib pajak, yakni mediasi, komplain dan sengketa (*klachten en geschillen*), pernyataan ketidak-setujuan dan banding (*objection and appeal*), dan kompensasi. Proses penyelesaian sengketa di *Belastingdienst* didasarkan pada prinsip-prinsip pemerintahan yang baik (*good governance*), antara lain:[219]

- Kepastian hukum (*legal certainty*)
- Kewajiban memberikan alasan-alasan *(duty to give reasons*)
- Kehati-hatian atau ketelitian (*principle of due care*)
- Larangan kesewenang-wenangan (*prohibition of arbitrariness*)
- Larangan penyalahgunaan kekuasaan *(prohibition of abuse of power)*
- Prinsip proporsionalitas (*principle of proportionality*)
- Prinsip perlindungan atas ekspektasi yang sah (*principle of the protection of legitimate expectations: information or promises*)
- Prinsip kesetaraan *(principle of equality*)

---

[218] 'Belastingdienst'<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/>diakses 7 Juli 2016.

[219] Belastingdienst, 'Spelregels: algemene beginselen van behoorlijk bestuur' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/spelregels/algemene_beginselen_van_behoorlijk_bestuur> diakses 7 Juli 2016.

1. Mediasi[220]

Wajib pajak dapat menggunakan mekanisme mediasi dalam sengketa pajak dan bea cukai, atau sengketa yang menyangkut tunjangan. Proses mediasi dipimpin oleh mediator independen dan profesional yang bertindak menjadi pemandu dalam mencari solusi bersama-sama. Mediasi sebagai ADR sengketa pajak dapat digunakan pada dua tahap sengketa pajak, yaitu (a) ketika wajib pajak mengajukan keberatan aras keputusan kantor pajak; dan (b) ketika wajib pajak menolak jawaban/keputusan dari *bezwaar* (prosedur keberatan) dan mengajukan keberatan atas jawaban/keputusan tersebut ke pengadilan.[221] Mediasi pada tahap persidangan di pengadilan dapat diajukan para pihak. Mediator pada tahap ini ditunjuk dari mediator resmi dari daerah tempat sengketa terkait dan ia terlebih dahulu melakukan pemeriksaan pendahuluan (*preliminary review*) untuk memeriksa kelayakan mediasi untuk penyelesaian sengketa pajak. Para pihak juga menyatakan kesepakatan untuk menggunakan mediasi dan jaminan kerahasiaan informasi selama diskusi mediasi (*non-disclosure agreement*).[222]

Tidak semua sengketa pajak dan bea cukai dapat diselesaikan dengan mediasi. Oleh karena itu, *Belastingdienst* menentukan sejumlah kondisi berupa daftar pernyataan (*checklist*) sebagai instrumen bagi wajib pajak untuk menentukan kelayakan suatu sengketa pajak diselesaikan dengan mediasi. Wajib pajak mengisi *checklist* tersebut dengan jawaban setuju atau tidak setuju terhadap sejumlah pernyataan, antara lain, sebagai berikut:

---

[220] Annie de Roo and Rob Jagtenberg, 'Mediation in the Netherlands: Past - Present - Future, Vol. 6.4' <http://www.ejcl.org/64/art64-8.html> diakses 11 Juli 2016.

[221] Richard Doran, 'UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes' (2010) 21 International Tax Review 41, 43.

[222] Doran (n 4).

Tabel 8.
***Checklist* Kelayakan Mediasi untuk Penyelesaian Sengketa Pajak**[223]

No.	Pernyataan	Setuju atau Tidak Setuju
1	Saya (wajib pajak) merasa bahwa sengketa semakin rumit dan kita (para pihak) bersama-sama setuju untuk tetap melakukan konsultasi. (*I feel that the dispute still escalating and we then jointly not get out consultations*)	
2	Saya tidak memerlukan putusan fundamental *(I do not need a fundamental verdict*)	
3	Sengketa telah berlangsung selama beberapa waktu (*the dispute has been playing for some time*)	
4	Saya perlu penyelesaian sengketa dengan cepat dan efisien (*I need a quick and efficient resolution of the dispute)*	
5	Saya melihat ada kemungkinan solusi yang masuk akal / beralasan (*I need a quick and efficient resolution of the dispute*)	
6	Saya merasa sengketa pajak belum diidentifikasi/diuraikan dengan cukup (*I feel that not all sides sufficiently addressed the story*)	
7	Saya hendak ikut menentukan solusi penyelesaian sengket (*I would like a customized solution. I have influence over itself*)	
8	Mediasi dalam sengketa yang saya hadapi kemungkinan besar memunculkan sengketa hukum (*Mediation can in my case perhaps save significant (legal) costs*)	
9	Saya tidak dapat berkomunikasi dengan baik dengan partner dalam mediasi (*I can not communicate well with the other party.*)	
10	Saya hendak menggunakan solusi untuk penyelesaian sengketa dikemudian hari (*I would like to reach a solution which also for future situations is useful*)	
11	Saya berpikir bahwa sengketa mediasi lain yang pernah saya alami dengan pihak lain dapat diselesaikan (*I think with other mediation dispute I have with the other party can be solved*	
12	Di kemudian hari, saya dan pihak yang bersengketa masih hendak berkomunikasi dengan baik dan hubungan saya dengan pihak yang bersengketa sangat penting (*In the future there will be regular contact between me and the other party and a good relationship is important*)	
13	Sebelumnya belum pernah menggunakan upaya mediasi (*There is currently no previous undertaken mediation attempt*)	

[223]Belastingdienst, 'Checklist mediation' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/checklist_mediation> diakses 7 Juli 2016.

Tidak semua sengketa layak dengan mediasi, sebagai contoh, konflik pidana tidak tepat diselesaikan dengan mediasi. Jika sengketa tersebut benar-benar menyangkut persoalan hukum (*legal question*), mediasi tidak dapat diterapkan.[224] Selain itu, waktu untuk mengajukan mekanisme mediasi hanya diberikan pada saat:[225]

- Sengketa yang timbul dari proses audit dan investigasi.
- Jika wajib pajak memiliki komplain
- Jika wajib pajak telah mengajukan penolakan (tidak-setujuan)
- Jika wajib pajak telah melengkapi lembar permohonan (*a notice of appeal*)
- Pada semua sengketa dimana sengketa tersebut rumit (semakin panjang).

Bilamana para pihak telah memilih proses ini, kondisi yang diharapkan terwujud dalam proses mediasi, antara lain, (a) kemauan untuk bekerjasama dan menghindari kesalahpahaman; (b) para pihak melakukan persiapan dengan baik sebelum proses mediasi berlangsung (*good preparation*); (c) partisipasi dalam mediasi tidak bersifat wajib, para pihak dapat mengundurkan diri sewaktu-waktu.[226]

Hasil dari proses mediasi adalah kesepakatan bersama (*mutual agreement*) yang didasarkan dari diskusi para pihak. Kesepakatan tersebut dicatat sebagai *Vaststellingsovereenkomst* (*settlement agreement*)yang ditandatangani kedua belah

---

[224]Belastingdienst, 'Wanneer mediation?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wanneer_mediation> diakses 7 Juli 2016.

[225]Roelof Vos, 'Mediating Tax Disputes in the Netherlands' (2014) (18) 3 Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management <http://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf> diakses 11 Juli 2016; Belastingdienst, 'Wanneer mediation?' (n 7).

[226]Belastingdienst, 'Wat zijn de voorwaarden?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wat_zijn_de_voorwaarden> diakses 7 Juli 2016.

pihak. Bilamana kesepakatan terjadi tidak untuk semua hal/poin, sebagian hal yang disepakati juga dicatat sebagai *Vaststellingsovereenkomst.*[227]Solusi dalam *Vaststellingsovereenkomst* harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau diperkenankan oleh hukum.

Sejumlah keuntungan menggunakan upaya mediasi, antara lain, (a) solusi cepat; (b) bebas biaya; (c) menjaga hubungan baik; (d) perlakuan yang konsisten/koheren (*coherent treatment*).[228] Para pihak tidak dipungut biaya untuk berpartisipasi dalam mediasi, tetapi biaya lain yang menyangkut perjalanan ke tempat mediasi dan biaya konsultan pajak yang disewa para pihak menjadi beban biaya masing-masing pihak.[229]Keterangan pendukung mengenai metode mediasi secara umum dipublikasi pada laman www.mediationnederland.nl.[230]

2. *Klachten en geschillen* (komplain dan sengketa)

Mekanisme lain bilamana wajib pajak tidak menerima proses dan/atau pelayanan dari kantor administrasi pajak dan bea cukai adalah mengajukan komplain resmi *(to file a complain*). Komplain tersebut hanya mengenai proses atau pelayanan dari (a) *Tax, Tax / Benefits, Customs* atau *the FIOD organization;*dan/atau (b) Rekan kerja

---

[227]Belastingdienst, 'Vaststellingsovereenkomst' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst> diakses 7 Juli 2016.

[228]Belastingdienst, 'Wat zijn de voordelen?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wat_zijn_de_voordelen> diakses 7 Juli 2016.

[229]Belastingdienst, 'Kosten mediation' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/kosten_mediation> diakses 7 Juli 2016.

[230]Belastingdienst, 'Meer informatie' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/meer_informatie_mediation> diakses 7 Juli 2016.

Belastingdienst. Sebagai contoh, bila petugas/pegawai tersebut tidak memberikan pelayanan dengan baik, mengabaikan wajib pajak dengan memberi tanggapan dalam waktu yang lama, atau wajib pajak tidak menerima informasi yang diminta maka ia dapat mengajukan komplain dengan cara mengisi *Klachtformulier* (formulir komplain). Formulir tersebut dikirim kepada *Belastingdienst.* Bilamana pelapor tidak puas dengan pelayanan komplain maka ia berhak mengajukan komplain atas pelayanan komplain kepada Kantor Ombudsmand komisi yang membidangi hak warga negara di dewan perwakilan rakyat atau parlemen Belanda, atau komisi yang membidangi petisi di Kamar Pertama di parlemen.[231]

Hal yang menjadi komplain harus disebutkan dengan jelas, seperti lembar keputusan yang menjadi dasar komplain, waktu pelayanan yang dirasa buruk, dan seterusnya. Komplain juga dapat disampaikan secara lisan dengan cara menghubungi pegawai *Belastingdienst* melalui telpon atau wawancara pribadi. Komplain lisan tersebut akan dituangkan dalam catatan oleh pegawai *Belastingdienst.* Jika jawaban komplain tidak disetujui oleh pelapor komplain, maka pelapor dalam mengajukan prosedur keberatan (*Bezwaar*). Jawaban komplain dapat diberikan dalam waktu enam sampai dua belas minggu dan keputusan yang diterima pelapor dapat menjadi klaim denda (*dwangsom eisen*) yang wajib dibayarkan *Belastingdienst* kepada pelapor.[232]

---

[231]Belastingdienst, 'Behandeling van uw klacht' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/klachten_en_geschillen/klacht_indienen/behandeling_van_uw_klacht> diakses 7 Juli 2016.

[232]Belastingdienst, 'Dwangsom eisen' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/klachten_en_geschillen/dwangsom_eisen_2/dwangsom_eisen> diakses 7 Juli 2016; Belastingdienst, 'Dwangsom bij niet tijdig beslissen (behalve voor toeslagen)' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/dwangsom_bij_niet_tijdig_beslissen> diakses 7 Juli 2016.

3. *Bezwaar* (pernyataan keberatan/ketidak-setujuan)

Mekanisme *bezwaar* disediakan kepada wajib pajak individu maupun bisnis bilamana menolak keputusan kantor pajak. *Bezwaar* dapat diajukan bilamana upaya tersebut disebutkan dalam proses penghitungan dan/atau putusan pajak. Upaya ini diajukan untuk mengajukan penolakan atas penghitungan pajak dan/atau keputusan yang terkait dengan penghitungan pajak. *Bezwaar* menyangkut hal-hal, antara lain:[233]

- Penentuan pendapatan total
- Potongan pembayaran
- Kewajiban dalam penerapan sanksi
- Penghitungan dalam penerapan beban (persentase) pajak
- Penghitungan dalam penerapan perubahan bunga

Upaya *bezwaar* juga termasuk tindakan wajib pajak melakukan perubahan atas penghasilan kena pajak dengan cara memperbaharui data pajak dalam aplikasi seluler digital (*app*), yaitu *My Tax.* Pengajuan *bezwaar* dilakukan secara digital dengan cara mengisi formulir keberatan *online.*[234]Sedangkan Untuk wajib pajak bisnis, pengajuan *bezwaar* melalui situs khusus (https://mijn.belastingdienst.nl/ppa/). Waktu untuk mengajukan *bezwaar* dibatasi selama enam bulan sejak keputusan pajak dikeluarkan. Wajib pajak wajib menyebutkan keputusan pajak yang menjadi objek keberatan, alasan keberatan, dan identitas serta kontak wajib pajak. Jawaban keberatan akan diberikan paling lama 12 minggu sejak *bezwaar* diterima. Jika kantor pajak setuju dengan

[233]Belastingdienst, 'Bezwaar door particulieren' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bezwaar/bezwaar_particulieren> diakses 11 Juli 2016.

[234] Formulir pengajuan objection untuk wajib pajak perseorangan tersedia pada situs https://mijn.belastingdienst.nl/GTService/inloggenMetDigiD.htm.

keberatan pajak, maka wajib pajak berhak mendapat uang kompensasi.[235] Ketentuan lebih lanjut mengenai *bezwaar* diatur dalam *Algemene regels bij bezwaar*.

4. Upaya di pengadilan (*beroep bij rechtbank*)

Wajib pajak dapat menempuh upaya penyelesaian sengketa pajak ke pengadilan bilamana sengketa tersebut meliputi:

- Wajib pajak tidak setuju dengan jawaban keputusan *bezwaar* dari kantor pajak.
- Kantor pajak telah melampaui batas waktu dalam memberi keputusan dan/atau jawaban dari permohonan keberatan.

Pihak yang dapat mengajukan keberatan ke pengadilan adalah wajib pajak yang menjadi pihak dilayangkan keputusan. Rekan wajib pajak dapat pula mengajukan upaya tersebut hanya pada kasus bahwa penghasilan dan aset dari rekan wajib pajak yang menjadi objek sengketa. Bila wajib pajak mewakilkan kepada orang lain untuk mengajukan upaya keberatan, pihak yang menerima kuasa tersebut perlu menunjukkan kuasa tertulis dari wajib pajak. Bila pengacara yang menjadi kuasa wajib pajak, maka tanpa perlu surat kuasa tertulis.

Biaya perkara di pengadilan menjadi beban wajib pajak yang mengajukan keberatan di pengadilan. Biaya perkara tersebut bergantung pada putusan dan waktu persidangan. Tarif berperkara untuk sengketa tersebut dimuat pada situs rechtpraak.nl. Domisili wajib pajak menentukan kompetensi (wilayah hukum) pengadilan yang

[235] Belastingdienst, 'Algemene regels bij bezwaar' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bezwaar/algemene_regels_bezwaar> diakses 11 Juli 2016.

berwenang menyelenggarakan persidangan yang dimohonkan wajib pajak.[236] Sistem peradilan di Belanda, terdiri dari pengadilan daerah kota (*district courts*), pengadilan khusus (*special tribunals*), pengadilan banding *(courts of Appeal*), dan mahkamah agung (*Supreme court*).[237]

[236]Belastingdienst, 'Bij welke rechtbank gaat u in beroep?' <https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&rurl=translate.google.com&sl=auto&tl=en&u=http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/in_beroep_gaan_bij_de_rechtbank/bij_welke_rechtbank_gaat_u_in_beroep/bij_welke_rechtbank_gaat_u_in_beroep&usg=ALkJrhhxFlqjfqWM5xr0bgYW4m4g9egSUw> diakses 11 Juli 2016.

[237]'The Judicial System in the Netherlands' <https://www.rechtspraak.nl/Pages/default.aspx> diakses 11 Juli 2016.

Gambar 1.
Peta Sistem Peradilan di Belanda[238]

Wajib pajak dapat langsung mengajukan permohonan ke pengadilan ketika wajib pajak berpandangan tidak setuju dengan keputusan/jawaban *bezwaar*. Akan tetapi, bilamana kantor pajak melampaui batas waktu dalam pengambilan keputusan untuk wajib pajak. Ia terlebih menyampaikan formulir *ingebrekestelling bij niet* (keterlambatan pengambilan keputusan) kepada kantor pajak. Formulir tersebut sebagai

[238] 'Courts and Cases Netherlands (Lexadin)' <http://www.lexadin.nl/wlg/courts/nofr/eur/lxctned.htm> diakses 11 Juli 2016.

pemberitahuan kepada kantor pajak bahwa telah melampaui batas waktu tersebut. Kemudian, kantor pajak dalam waktu dua minggu berhak memberikan keputusan/jawaban dari keberatan wajib pajak sehingga wajib pajak diharapkan tidak terburu-buru mengupayakan mekanisme pengadilan jika objek sengketa di pengadilan hanya keterlambatan pengambilan keputusan.

Permohonan penyelesaian sengketa kepada pengadilan perlu memperhatikan hal-hal sebagai berikut:[239]

- Pengadilan menerima permohonan/pengajuan dari wajib pajak dalam waktu enam minggu sejak keputusan jawaban dari kantor pajak dikeluarkan.
- Mencantumkan tanggal pengajuan pada berkas permohonan ke pengadilan.
- Menunjukkan dengan jelas keputusan kantor pajak yang dimintakan persidangan di pengadilan.
- Menjelaskan alasan ketidak-setujuan/keberatan atas keputusan kantor pajak.
- Menulis nama dan alamat dalam berkas pengajuan
- Berkas pengajuan ditanda-tangani wajib pajak
- Melampirkan salinan keputusan kantor pajak (jika tersedia).

Persidangan di pengadilan fokus kepada kekuatan bukti dari masing-masing pihak. Pada persidangan ini, wajib pajak harus benar-benar menunjukkan dengan jelas dengan bukti bahwa klaim dari wajib pajak yang benar sehingga wajib pajak sesungguhnya dalam posisi lebih berat dalam melawan bukti-bukti yang dideklarasikan

[239]Belastingdienst, 'In beroep gaan bij de rechtbank' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/in_beroep_gaan_bij_de_rechtbank/> diakses 11 Juli 2016.

kantor pajak (*heavier burden*).[240] Jika keberatan wajib pajak dinyatakan benar (diterima/dimenangkan) pengadilan, maka ia berhak menerima kompensasi (ganti rugi).

5. Kompensasi (*schadevergoeding*)

Mekanisme kompensasi diberikan ketika wajib pajak secara langsung dirugikan (*damage*) dari tindakan yang tidak berdasarkan hukum (*unlawful actions*) oleh kantor pajak/bea cukai. Pengajuan kompensasi dilakukan secara tertulis dimana wajib pajak menjelaskan bahwa kantor pajak telah melanggar hukum (tidak berdasarkan hukum) dalam pengambilan keputusan. Pengajuan tertulis itu dikirim ke kantor pajak pusat (*Directorate General for Tax Administration*) di Den Haag dan menyebutkan kerugian yang secara langsung diderita wajib pajak atas tindakan yang bertentangan dengan hukum dari kantor pajak. Atas pengajuan tertulis tersebut, kantor pajak memberikan jawaban/respon dalam waktu delapan minggu.[241]

Penyelesaian sengketa pajak di Belanda dilaksana dengan efektif dan cepat karena sebelum mediasi dilakukan para pihak wajib memenuhi persyaratan dalam proses mediasi, yaitu kesediaan untuk bekerjasama, persiapan yang matang, dan sifat mediasi yang diselenggarakan secara sukarela dengan diskusi untuk mencari kesepakatan bersama (*mutual agreement*).[242] Mekanisme mediasi yaitu:

---

[240]Belastingdienst, 'Bewijslast'<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bewijslast/> diakses 11 Juli 2016.

[241]Belastingdienst, 'Schadevergoeding' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/schadevergoeding/> diakses 11 Juli 2016.

[242]Belastingdienst, 'Wat zijn de voorwaarden?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wat_zijn_de_voorwaarden>diakses 7 July 2016.

- Persiapan mediasi (*voorbereiding mediator*), yaitu internal mediator bekerja menurut peraturan yang dikeluarkan oleh *Dutch Mediation Institute* (DMI). Mediator tidak memiliki konflik kepentingan dengan pribadi dan/atau bisnis, serta berasal dari wilayah yang berbeda dengan para pihak. Mediator tersebut menerima alamat para pihak dan ringkasan sengketa dari koordinator mediasi. Mediator memulai proses tanpa pengetahuan tentang mediasi sengketa dan tidak mengetahui dokumen hukum yang menjadi dasar sengketa. Ia memfasilitasi mediasi dengan tidak memihak ke salah satu pihak.
- Pertemuan pertama (*eerste bijeenkomst*), yaitu para pihak dan mediator bersama-sama bertemu pertama kali. Pada awal sesi, mediator dan para pihak berdiskusi tentang proses dan essensi sengketa, kemudian masing-masing pihak menanda-tangani persetujuan mediasi, yang memuat hak-hak dan kewajiban masing-masing pihak. Informasi dalam proses ini bersifat rahasia.
- Tugas dan peran mediator (*rol van de mediator*). Mediator mencari secara esensial tentang sengketa yang terjadi. Ia mengidentifikasi hal-hal yang harus dicari solusinya dan faktor-faktor yang mungkin dijadikan solusi. Ia kemudian memandu kedua belah pihak untuk mencari solusi. Solusi yang ditawarkan mediator sering berupa solusi kreatif, bukan semata solusi bisnis dan/atau hukum, dengan memperhatikan validitas hukum atas hasil kesepakatan. Hasil kesepakatan sebagai solusi tidak ditentukan oleh

mediator, tetapi ditentukan oleh kedua belah pihak, yang mana solusi sering berupa solusi yang bersifat komersil (*a purely commercial solution*).

- Dalam proses mediasi, setiap proses bersifat temporal. Apabila selama diskusi muncul masalah ganti rugi, keberatan dan komplain, maka mediasi dapat dihentikan. Mediasi berlangsung kembali setelah proses tersebut diproses dahulu. Mediasi juga mulai kembali dari kesepakatan sebelumnya saling disepakati kedua pihak.

Kantor Pajak Belanda tidak menarik biaya untuk mediasi. Wajib pajak hanya membiayai dirinya sendiri dalam hal transportasi dan/atau jasa konsultan pajak. Apabila sengketa pajak diajukan ke pengadilan (*rechtspraak*), biaya persidangan dibebankan kepada pihak yang mengajukan persidangan, dimana besaran biaya bergantung pada putusan dan proses persidangan.

Prosedur mengajukan sengketa pajak ke pengadilan perlu harus dilakukan segera oleh wajib pajak, kecuali sengketa pajak soal keterlambatan penerbitan keputusan dari kantor pajak maka wajib pajak perlu menyampaikan pemberitahuan dengan cara mengisi formulir keterlambatan keputusan (*form of default in late decision*). Hal yang perlu perhatikan dalam mengajukan sengketa ke pengadilan, antara lain:

- Pengadilan menerima permohonan/pengajuan dari wajib pajak dalam waktu enam minggu sejak keputusan jawaban dari kantor pajak dikeluarkan.
- Mencantumkan tanggal pengajuan pada berkas permohonan ke pengadilan.
- Menunjukkan dengan jelas keputusan kantor pajak yang dimintakan persidangan di pengadilan.

- Menjelaskan alasan ketidak-setujuan/keberatan atas keputusan kantor pajak.
- Menulis nama dan alamat dalam berkas pengajuan
- Berkas pengajuan ditanda-tangani wajib pajak
- Melampirkan salinan keputusan kantor pajak (jika tersedia).

2.5 Teori Perundang-Undangan

2.5.1 Pengertian Undang-Undang

Konsep tentang undang-undang dapat ditelusuri dari konsep *wet* dalam bahasa Belanda.[243] Dalam kepustakaan hukum Belanda *wet* atau undang-undang dapat dilihat dalam arti materiil dan dalam arti formil. Undang-undang dalam arti materiil (*wet in materielle zin*) dimaksudkan adalah segala bentuk peraturan perundang-undangan, sedangkan undang-undang dalam arti formil (*wet formele zin*) adalah lazim disebut dengan undang-undang saja.[244]

Menurut Bagir Manan, undang-undang dalam arti materiil adalah setiap keputusan tertulis yang dikeluarkan oleh pejabat atau lingkungan pejabat yang berwenang yang berisi aturan tingkah laku yang bersifat atau mengikat secara umum yang dinamakan peraturan perundang-undangan.[245] Sedang perundang-undangan dalam arti formil adalah peraturan perundang-undangan yang dibentuk Presiden dengan

[243] Jimly Asshiddiqi, Hubungan Kerja antara DPD dengan MPR dan lembaga Negara lainnya, dalam Jenedri M. Gaffar et. al. (ed). Dewan Perwakilan Daerah dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia, Jakarta Kerjasama Antara Sekretariat Jenderal MPR RI dengan UNDP, 2003, hlm. 117.

[244] Menurut Wojowasito, Kamus Umum Belanda Indonesia (Jakarta: PT. Ihtiar Baru van Hove , 1987) , hlm. 802; wet berarti undang-undang.

[245] Bagir Manan, Dasar-Dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta : Ind-Hill.Co, Cetakan Pertama, 1992, hlm. 3.

persetujuan DPR[246] (Setelah perubahan pertama UUD 1945 Tahun 1999 lebih tepat disebut "dibentuk atas persetujuan bersama antara DPR dan Presiden). Dengan demikian maka undang-undang dalam arti formil, yang lazim disebut dengan istilah undang-undang merupakan bagian atau salah satu jenis atau bentuk dari undang-undang dalam arti materiil atau yang lazim disebut dengan peraturan perundang-undangan.

Menurut Maria Farida Indrati S., dengan mengacu pendapat A. Hamid Attamimi, apa yang disebut dengan *wet in formele zin* adalah setiap keputusan yang dibentuk oleh *Regering* dan *StatenGeneral* terlepas apakah isinya suatu penetapan (*beschikking*) atau peraturan (*regeling*). Jadi disebut dengan *wet in formele zin* itu karena dilihat dari segi pembentukannya atau siapa yang membentuknya. Sedang apa yang disebut dengan wet in materiele zin adalah setiap keputusan yang dibentuk baik oleh *regering* dan *StatenGeneral* maupun keputusan-keputusan lain yang dibentuk oleh lembaga-lembaga lainnya selain *regering* dan *staten general* asalkan isinya peraturan yang mengikat umum. Jadi disebut *wet in materiele zin* karena dilihat dari segi isinya tanpa melihat siapa pembentuknya. Dengan demikian *wet in materiele zin* meliputi *wet in formele zin* dan segala jenis peraturan-peraturan lainnya yang mengikat umum, sehingga *wet in materiele zin* dapat disebut dengan peraturan perundang-undangan, sedang *wet in formele zin* diseut dengan undang-undang.[247]

Menurut D.W.P. Ruiter *wet materiele zin* itu mengandung 3 unsur yaitu: a) norma hukum, (*rechtsnorm*); b) berlaku keluar (*naar buiten werken*) ; c) bersifat umum

---

[246] *Ibid*, hlm. 35.

[247] Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan (1), Jenis, Fungsi dan Materi Muatan, Yogyakarta: Kanisius, Cetakan Ke 13, 2007, hlm. 51-54.

dalam arti luas (*algemeenheid in ruime zin*).[248] Sedang norma umum yang dibentuk melalui *wet formele zin* atau kebiasaan merupakan satu tingkatan yang berada langsung di bawah konstitusi dalam tata urutan hukum.

2.5.2 Kedudukan Undang-Undang dalam Hierarki Hukum

Dalam tata urutan norma hukum, menurut *Stufentheorie* yang dikemukakan oleh Hans Kelsen dalam bukunya General Theorie of Law and State (1945) bahwa hukum mengatur pembentukannya sendiri karena norma hukum yang satu menentukan cara untuk membuat norma hukum lainnya, dan sampai derajat tertentu juga menentukan isi norma lainnya tersebut. Pembentukan norma hukum yang satu, yaitu norma hukum yang lebih rendah, ditentukan oleh norma hukum yang lain yang lebih tinggi, yang pembentukannya ditentukan oleh norma lain yang lebih tinggi lagi, dan rangkaian pembentukan hukum (*regresus*) ini diakhiri oleh suatu norma dasar tertinggi.[249] Dengan demikian maka bagaimana undang-undang itu dibentuk dan apa isi dari undang-undang itu ditentukan oleh peraturan perundangan di atasnya yang lebih tinggi, yaitu konstitusi (*staatsgrundgesets*).

Hans Nawiasky mengelompokkan norma hukum negara ke dalam empat kelompok besar, yaitu 1) Kelompok I *Staatsfundamentalnorm* (Norma Fundamental Negara); 2) Kelompok II *Staatsgrundgesetz* (Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok

[248] *Ibid*. hlm. 314.

[249] Hans Kelsen, Teori Hukum dan Negara Dasar-Dasar Ilmu Normatif Sebagai Ilmu Hukum Deskriptif-Empirik, Alih Bahasa Drs.H. Somardi, Jakarta: BEE Media Indonesia, 2007, hlm. 160.

Negara); 3) Kelompok III Formell Gesetz (Undang-Undang Formal); 4) Kelompok IV Verordnung & Autonome Satzung (Aturan Pelaksana & Aturan Otonom).[250]

Pengelompokan hierarki norma hukum di atas lazim disebut dengan *die heorie vomStufenordunung* dr Rechtsnormen. *Staatdfundamentalnorm* atau yang disebut norma fudamental negara[251] pokok kaidah fundamental negara[252] atau norma pertama,[253] adalah norma tertinggi dalam suatu negara. Ia merupakan norma dasar (*Grundnorm*) yang besifat *pre-supposed* atau ditetapkan terlebih dahulu oleh masyarakat dan karena itu tidak dibentuk oleh suatu norma yang lebih tinggi. Ia juga merupakan norma yang menjadi tempat bergantungnya norma-norma hukum di bawahnya, termasuk menjadi dasar bagi pembentukan konstitusi atau undang-undang dasar suatu negara. Ia juga merupakan landasan dasar filosofis yang mengandung kaidah-kaidah bagi pengaturan negara lebih lanjut.[254]

Kelompok norma hukum di bawah *Staatsfundamentalnorm* atau norma fundamental negara adalah *Staatsgrundgesetz* atau aturan dasar negara/aturan pokok negara yang merupakan norma hukum tunggal yang berisi aturan-aturan pokok, yang bersifat umum dan garis besar. Ia dapat dituangkan dalam suatu dokumen negara (*Staatsverfassung*) atau dalam beberapa dokumen negara yang tersebar (*staatsgrundgesetz*). Dokumen negara dimaksud dapat berupa undang-undang dasar atau konstitusi yang di dalamnya diatur hal-hal mengenai pembagian kekuasaan negara,

[250] Hans Nawiasky, *Op.Cit.* hlm. 31. Dalam Maria Farida Indrati S, *Op.Cit.*, hlm. 45.

[251] Istilah norma fundamental negara digunakan oleh A. Hamid Attamimi, *Op.Cit.* hlm. 359.

[252] Istilah pokok kasidah fundamental negara digunakan oleh Notonegoro dalam pidatonya pada Dies Natalis Universitas Airlangga yang pertama (10 Nopember 1955).

[253] Istilah norma pertama digunakan oleh Juniarto, Sejarah Ketatanegaraan Republik Indonesia (Jakarta: Bina Aksara, Cetakan Ke 1, 1982), hlm. 6.

[254] Maria Farida Indrati, S. *Op.Cit.*, hlm. 45-47.

hubungan antar lembaga negara, dan hubungan antar negara dengan warga negara. Ia merupakan sumber dan dasar bagi terbentuknya suatu undang-undang (*formele gezets*) yang merupakan peraturan perundang-undangan yang mengikat secara langsung semua orang.[255] Kelompok negara hukum di bawah *Staatsgrundgesetz* atau aturan dasar negara/aturan pokok negara adalah formal *gesetz* atau undang-undang (*we in formele zin*). Dibandingkan dengan norma hukum yang ada dalam konstitusi yang merupakan aturan dasar negara, norma-norma yang ada dalam suatu undang-undang merupakan norma hukum yang lebih kongkrit dan terinci serta sudah langsung berlaku di dalam masyarakat yang pembentukannya dilakukan oleh lembaga legislatif.[256] Lembaga legislatif ini, dalam perkembangannya, dipercayakan kepada organ yang disebut dengan (dewan) perwakilan rakyat atau segolongan rakyat, baik dilakukan sendiri maupun bersama-sama dengan kepala negara.[257]

Kelompok norma hukum di bawah *formele gesetz* atau undang-undang adalah *verordnung* dan *autonom satzung* (aturan pelaksana dan aturan otonom). Ini merupakan kelompok norma hukum terakhir yang berfungsi menyelenggarakan ketentuan-ketentuan dalam undang-undang. Peraturan pelaksana dibentuk berdasarkan kewenangan delegasi, sedang peraturan otonom dibentuk berdasarkan kewenangan atribusi. Dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, kewenangan delegasi adalah kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah, baik yang dinyatakan secara tegas maupun tidak. Kewenangan delegasi ini bersifat pelimpahan atau perwakilan yang

[255] *Ibid*, hlm. 48-50.
[256] *Ibid*, hlm. 51-52.
[257] Hans Kelsen, *Op.Cit*., hlm. 314.

bersifat sementara dan hanya dapat dilaksanakan selama pelimpahan itu masih ada. Sedang kewenangan atribusi adalah kewenangan untuk membentuk peraturan perundang-undangan yang diberikan oleh *grondwet* (undang-undang dasar) atau wet (undang-undang) kepada suatu lembaga negara atau pemerintahan. Kewenangan atribusi ini melekat terus menerus dan dapat dilaksanakan atas prakarsa sendiri setiap waktu diperlukan sesuai dengan batas-batas yang diberikan.[258]

2.5.3 Materi Muatan Undang-Undang

Dilihat dari hirarki norma hukum sebagaimana dikemukakan oleh Hans Nawiasky pada pembahasan sebelumnya, undang-undang (*formell gesetz*) menempati posisi di tengah-tengah. Di atas undang-undang ada aturan dasar negara/aturan pokok negara/norma fundamental negara. Di bawah undang-undang ada aturan pelaksana dan aturan otonom. Dengan posisi di tengah-tengah tersebut, undang-undang berfungsi menjembatani antara konstitusi atau aturan dasar/aturan pokok dengan aturan pelaksana. Materi muatan konstitusi sebagai aturan dasar/pokok pada prinsipnya sangat terbatas pada hal-hal yang pokok dan mendasar, sedang materi muatan aturan pelaksana bersifat teknis dan sangat terperinci. Dengan demikian, maka materi muatan undang-undang meskipun bersifat umum harus cukup jelas dan terperinci namun tidak terlalu teknis.

Posisi di tengah-tengah tersebut telah menjadikan materi muatan yang diatur dalam undang-undang sangat luas. Mencakup berbagai aspek kehidupan. Tidak ada pembatasan yang tegas berkaitan dengan materi muatan undang-undang yaitu mengenai

[258]Maria Faria Indrati S., Op. Cit., hlm. 55-56.

apa saja yang perlu diatur dalam undang-undang dan bagaimana pengaturannya. Menurut A. Hamid Attamimi dalam kepustakaan Eropa kontinental terutama Belanda, terdapat keraguan apakah materi muatan undang-undang dapat ditentukan batas-batas lingkupnya sehingga terlihat dengan jelas materi mana yang bukan.[259] Hal ini disebabkan menurut undang-undang dasar (grondwet) belanda, pembentukan undang-undang (wet) dilakukan oleh lembaga-lembaga negara yang sama, hanya dengan cara yang khusus.[260]

Namun demikian A. Hamid S. Attamimi berpendapat bahwa dapat atau tidaknya ditentukan materi muatan peraturan perundang-undangan negara tergantung pada sistem pembentukan peraturan perundang-undangan serta latar belakang sejarah dan sistem pembagian kekuasaan dari negara yang bersangkutan. Di negara-negara yang tumbuh dengan sejarah kekuasaan negara yang semula absolut ditangan seorang raja atau kepala negaradengan rakyat, maka batas ruang lingkup materi muatan peraturan perundang-undangan negara tidak dapat ditentukan dengan pasti. Karena itu benar apa yang dikemukakan Krabbe bahwa soal-soal politiklah yang menentukan lingkup materi muatan undang-undang (wet).[261]

Dalam pandangan Hans Kelsen, isi norma hukum yang perlu diatur dalam undang-undang dapat ditentukan dalam konstitusi, baik secara positif maupun negatif. Konstitusi dapat dapat menentukan secara negatif bahwa hukum tidak boleh memuat suatu isi tertentu, misalnya parlemen tidak boleh mensyahkan rancangan undang-undang yang membatasi kebebasan beragama. Kosntitusi juga dapat menentukan secara

[259] A. Hamid S Attamimi, Op. Cit., hlm. 205.
[260] *Ibid*, hlm. 207.
[261] *Ibid*, hlm. 206.

positif suatu isi tertentu dari undang-undang seperti konstitusi Amerika Serikat yang menetukan bahwa "di dalam segenap penentuan pidana, terdakwa harus menikmati hak atas pemeriksaan pengadilan yang cepat dan terbuka untuk umum..."[262] selain mengatur hal-hal yang diperintahkan oleh konstitusi atau undang-undang dasar, menurut Juniarto, hal-hal lain yang tidak diperintahkan oleh undang-undang dasar boleh saja diatur pula dengan undang-undang kalau pembentuk undang-undang menghendakinya.[263] Menurut Soehino, materi lain yang dapat diatur dalam undang-undang meskipun tidak diperintahkan oleh undang-undang dasar adalah materi lain yang mengikat umum, seperti yang membebankan kewajiban kepada penduduk, yang mengurangi kebebasan warga negara, yang memuat keharusan dan/atau larangan.[264]

Apapun yang menjadi materi muatan undang-undang yang pasti harus dapat menyerap berbagai aspirasi dan kepentingan masyarakat yang beraneka ragam. Kekuatan politik yang ada dalam parlemen yang merupakan representasi kepentingan masyarakat akan sangat besar pengaruhnya dalam memberi warna materi muatan undang-undang. Karena itu benar apa yang dikatakan oleh Karbbe, bahwa materi muatan undang-undang adalah endapan-endapan pengalaman politik.[265] Apakah materi muatan undang-undang itu akan dapat mencerminkan aspirasi dan kepentingan masyarakat tergantung pula bagaimana undang-undang itu dibuat. Dengan kata lain kualitas undang-undang sangat dipengaruhi oleh kualitas proses pembentukannya;

---

[262] Hans Kelsen, Op. Cit., hlm. 157.

[263] Juniarto, Selayang Pandang tentang Sumber-Sumber Hukum Tata Negara di Indonesia (Yogyakarta: Liberty, Cetakan Kedua, 1980), hlm. 106-107.

[264] Soehino, Hukum Tata Negara, Teknik Perundang-Undangan (Yogyakarta: Liberty, 1981). hlm. 38.

[265] A. Hamid S Attamimi, Op. Cit., hlm. 205.

apakah proses pembentukannya cukup demokratis, melibatkan beberapa lembaga negara yang relevan dengan mekanisme saling mengimbangi dan saling kontrol, ataukah dibentuk oleh satu lembaga atas dasar kekuasaan yang absolut dan otoriter.

Menurut UU No. 12 Tahun 2011 materi yang harus jadi muatan undang-undang adalah mengenai: a) pengaturan lebih lanjut mengenai ketentuan UUD 1945; b) perintah suatu undang-undang untuk diatur dengan UU; c) pengesahan perjanjian internasional tertentu, d) tindak tanduk atas putusan Mahkamah Konstitusi dan/atau e) pemenuhan kebutuhan hukum dalam masyarakat.[266]

2.5.4 Asas-Asas Pembentukan Perundang-Undangan

Dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus didasarkan pada asas-asas tertentu yang pada awalnya berkembang dari asas-asas penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*begenselen van behoorlijk bestuur*). Asas-asas penyelenggaraan pemerintahan yang baik dimaksud adalah: 1) asas tidak menyalahgunakan kekuasaan (*deteurnement de pouvoir*); 2) Asas tidak menyalahgunakan kekuasaan (*kennelijke onredelijkeid/willekeur*); 3) Asas perlakuan yang sama (*gelijkheidsbeginsel*); 4) Aas kepastian hukum (*rechszekerheid*); 5) Asas memenuhi harapan yang ditimbulkan (*gewekteverwachtingen honoreren*); 6) Asas perlakuan yang jujur (*fair play*); 7) Asas kecermatan (*zorgvuldigheid*); 8) Asas keharusan adanya motivasi dalam tindakan (*motivering*).[267]

---

[266] Undang-Undang No. 12 Tahun 2011Pasal 11 Ayat (1)

[267] Lihat J. In't Veld & N.S.J. Koeman, Beginselen vn Behoorlijk Bestuur. (Zwolle: Tjeenk Willink, 1995), hlm. 35 dan lihat pula Hamid S. Attamimi, Op. Cit., hlm. 321-322.

Sejumlah ahli hukum kemudian mengembangkan beberapa asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, yang menurut A Hamid S. Attamimi asas-asas tersebut dapat dibagi menjadi asas-asas yang bersifat formal dan asas-asas yang bersifat material.[268] Asas-asas formal berkaitan dengan tata cara pembentukan dan bentuk peraturan perundang-undangan, sedang asas-asas materiil berkaitan dengan isi atau materi peraturan perundang-undangan.

Koopmans, ahli hukum tata negara Belanda, membagi asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dalam arti formil (*wet formele zin*) yang berhubungan dengan: a) prosedur; b) bentuk dan kewenangan; c) masalah kelembagaan; dan d) masalah isi peraturan. Yang termasuk ke dalam prosedur adalah (a) keterbukaan dalam proses pengambilan keputusan; dan (b) pengumuman hasil akhirnya.

Selanjutnya Van der Viles[269] membagi asas-asas formal dan material dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sebagai berikut:

Asas-asas formal yang meliputi:

1) Asas tujuan yang jelas (*beginsel van duidelijke doelstelling*)
2) Asas organ/ lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*)
3) Asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*)
4) Asas dapatnya dilaksanakan (*het beginsel van uitvoerbaarheid*)
5) Asas konsensus (*het beginsel van de consesnsus*)

Asas-asas material meliputi:

---

[268] A. Hamid S. Attamimi., *Ibid*.

[269] I.C. van der Viles, Handboek Wetgeving (Zwolle: Tjeenk Willink, 1987) hlm. 186 dalam Hamid S. Attamimi, *Ibid*, hlm. 330-331.

1) Asas tentang terminologi dan sistematika yang benar (*hetbeginsel van duidelijke terminologi en duitdelijke systematiek*)
2) Asas tentang dapat dikenali (*hetbeginsel van de kenbaarheid*)
3) Asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtsqelijkheids beginsel*))
4) Asas kepastian hukum (*het rechtszekerheids beginsel*)
5) Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*)

Secara umum asas-asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia yang patut (baik) menurut pandangan A. Hamid S. Attamimi[270], meliputi:

1) Asas cita hukum Indonesia
2) Asas negara berdasarkan atas hukum dan asas pemerintahan berdasarkan sistem konstitusi
3) Asas-asas lainnya

Dengan demikian, asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia yang patut akan mengikuti pedoman dan bimbingan yang diberikan oleh:

1) Cita hukum Indonesia yang tidak lain melainkan Pancasila (sila-sila dalam hal tersebut berlaku sebagai cita (idee), yang berlaku sebagai "bintang pemandu")
2) Norma fundamental negara yang juga tidak lain melainkan Pancasila (seiala-sila dalam hal tersebut berlaku sebagai norma): (1) Asas-asas negara berdasar atas hukum yang menempatkan undang-undang sebagai alat pengaturan yang khas berada dalam keutamaan hukum (*der primat des rechts*); (2) Asas-asas

[270] *Ibid*, hlm. 344-345.

pemerintahan berdasar sistem konstitusi yang menempatkan undang-undang sebagai dasar dan batas penyelenggaraan kegiatan-kegiatan pemerintahan.

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut itu meliputi juga:

1) Asas tujuan yang jelas
2) Asas perlunya pengaturan
3) Asas organ/ lembaga dan materi muatan yang tepat
4) Asas dapatnya dilaksanakan
5) Asas dapatnya dikenali
6) Asas perlakuan yang sama dalam hukum
7) Asas kepastian hukum
8) Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual

2.5.5 Pembentukan Undang-Undang

Pembentukan undang-undang adalah bagian dari pembentukan atau pencitraan hukum. pada umumnya pembentukan atau penciptaan hukum itu berkaitan dengan tiga hal, yakni (1) perumusan aturan umum yang dapat berupa penambahan peraturan atau perubahan aturan-aturan yang sudah berlaku; (2) ditimbulkan dari keputusan-keputusan konkret (hukum presiden atau yurisprudensi); (3) berkenaan dengan tindakan nyata, yaitu suatu tindakan yang hanya terjadi sekali saja (*einmalig*) yang dilakukan oleh

organ-organ negara berdasarkan konstitusi tanpa disertai dengan perubahan undang-undang (UUD).[271]

Perundang-undangan adalah jenis dasar hukum yang penting dan paling moderen.[272] Pada perundang-undangan dapat dibedakan menjadi dua momen sentral (unsur pokok), yaitu momen politik-idiil, momen teknikal. Momen politik berkaitan dengan isi undang-undang yang diingkan (diaspirasikan), yaitu berkaitan dengan artikulasi dan pengolahan tujuan-tujuan politik (oleh politisi, pejabat negara, yuris dan lain-lain) sedemikian rupa sehingga penyelesaian-penyelesaian politik tertentu menjadi dimungkinkan. Hal ini berarti pembentukan perundang-undangan adalah tujuan dan hasil dari proses-proses politik. Namun demikian, sesungguhnya perundang-undangan bukan hanya sekedar endapan dari konstelasi politik empirik, melainkan juga memiliki aspek normatif. Unsur Idiil perundang-undangan berimplikasi pada keharusan untuk merealisasikan apa yang menurut asas-asas hukum (ide hukum, citra hukum) seharusnya direalisasikan. Dengan demikian, maka antara politik dan hukum saling berkaitan secara erat. Pada momen teknikal, bahwa perundang-undangan memiliki sifat teknikal. Hal ini berarti bahwa perundang-undangan mengandalkan kemampuan untuk meluruskan pemahaman-pemahaman umum ke dalam naskah-naskah normatif yang konkret, sehingga dalam pembentukan perundang-undangan diperlukan keahlian dengan teknik perundang-undangan. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa perundang-undangan adalah bentuk yang paling sempurna yang di dalamnya tidak hanya paham-paham politik, tetapi juga filsafat hukum, dapat menjadi langsung relevan secara praktikal.

[271] *Ibid*. Penjelasan Pasal 6 ayat (2).

[272] Arief Sidharta (penerjemahan). Meuwissen tentang Pengembangan Hukum, Ilmu hukum dan Filsafat Hukum, Cetakan ketiga, (Bandung: PT Refika Aditama, 2009), hlm. 9.

Melalui perundang-undangan, filsafat dapat diwujudkan[273]. Keterkaitan antara momen politik-idiil-normatif dan momen teknikal dalam pembentukan undang-undang.[274]

Dalam pembentukan undang-undang, organ atau lembaga pembentuk undang-undang adalah lembaga yang diberi kewenangan legislatif oleh konstitusi. Pada prinsipnya dengan kewenangan tersebut lembaga legislatif mempunyai kewenangan untuk membuat undang-undang sesuai dengan keinginannya. Namun demikian, dalam pembentukan tersebut di samping harus berlandaskan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan, baik asas formal maupun asas material, harus juga dilakukan melalui prosedur yang telah ditetapkan oleh konsititusi dan peraturan perundang-undangan lainnya.

Jimly Asshiddiqie membagi (empat) bentuk kegiatan dalam pembuatan perundangan, yaitu:

1) Prakarsa pembuat undang-undang (*legislative initiation)*
2) Pembahasan rancangan undang-undang (*law making process*)
3) Persetujuan atas pengesahan undang-undang (*law enactment approval*)
4) Pemberian persetujuan pengikatan atau ratifikasi atas perjanjian atau persetujuan internasional dan dokumen-dokumen hukum mengikat lainnya *(binding decision making on unternational agreement and treaties or other legal binding documents).*

---

[273] *Ibid.*
[274] Lihat *Ibid*. hlm.25

Tahapan prosedur pembuat undang-undang dapat dibagi menjadi tiga tahapan besar, yaitu melipti tahapa *ante legislative*, *legistatif* dan tahap *post legislative*.[275]

a. Tahap *ante Legislative*

Pada tahap *ante legislative* ini terbagi (empat) tahapan, yaitu : (1) tahap penelitian; (2) tahap pengajuan usul inisiatif; (3) tahap perancangan; dan (4) tahap pengajuan rancangan undang-undang.

(1) Tahap Penelitian

Tahap penelitian ini merupakan suatu kegiatan ilmiah yang dilakukan secara sistematis-logis untuk mendapatkan informasi data yang akurat terhadap permasalahan yang akan dipecahkan atau diatur dalam undang-undang. Penelitian dapat dilakukan oleh pihak mana pun, baik oleh parlemen yakni DPR, pemerintah, lembaga-lembaga negara lainnya, perguruan tinggi, maupun masyarakat luas pada umumnya. Hasil penelitian ini akan dituangkan dalam naskah akademik.[276] Tahapan penelitian ini merupakan tahapan cukup penting, karena hasilnya akan memperkaya wacana atau wawasan terhadap objek yang akan diatur dalam undang-undang. Tahap penelitian ini juga merupakan bentuk pertanggungjawaban awal bagi dibuatnya suatu undang-undang, bahwa undang-undang yang akan dibentuk mempunyai landasan akademik-ilmiah yang dapat dipertanggungjawabkan.

(2) Tahap Pengajuan Usul Inisiatif

---

[275] Jimly Asshiddiqie. Pengantar *Op.Cit*, hlm. 34.

[276] Saifuddin, *Loc. Cit*. hlm. 73.

Tahap pengajuan usul Insiatif ini dilakukan setelah mempertimbangkan apakah suatu permasalahan benar-benar perlu diajukan atau tidak menjadi usul inisiatif suatu RUU. Pertimbangan tersebut dilakukan dengan melakukan evaluasi terhadap naskah akademik dari hasil penelitian yang dilakukan sebelumnya. Perlu dilihat pula lebih lanjut apakah berbagai asa dalam pembentukan perundang-undangan sudah terpenuhi atau belum.[277]

(3) Tahap Perancangan

Tahap perancangan ini merupakan upaya penerjemahan gagasan, naskah akademik, atau bahan-bahan lain ke dalam bahasa dan struktur yang normatif dan akan menghasilkan sutua rancangan peraturan perundang-undangan, tahap ini harus dilakukan secara hati-hati dengan menggunakan bahasa hukum yang sederhana, jelas, tegas, dan memberikan jaminan kepastian hukum.[278] jika tidak hati-hati tidak menutup kemungkinan suatu gagasan yang baik sekalipun akan gagal dituangkan dalam peraturan perundang-undnagan karena ketidakmampuan dalam menerjemahkan dan merumuskan ke dalam bahasa hukum dan struktur normatif yang mempunyai bentuk dan sifat khusus.[279] Pada prinsifnya perancangan undang-undang ini terbuka untuk umum, artinya dapat dilakukan oleh pihak mana pun, baik oleh parlemen yaitu Dewan Perwakilan Rakyat/Daerah, Pemerintah, Lembaga-lembaga negara lainya, perguruan tinggi, maupun masyarakat luas pada umumnya.

---

[277] *Ibid*. 74
[278] *Ibid*. 75
[279] Bagir Manan, *Op.Cit*. hlm. 19.

(4) Tahap pengajuan rancangan undang-undang

Tahap pengajuan rancangan undang-undang merupakan tahap terakhir dalam *ante legislative*. Pada tahap ini RUU telah disusun dan diajukan kepada lembaga legislatif oleh lembaga negara yang memang diberi kewenanagan oleh Konsitussi atau UUD untuk mengajukannya, seperti DPR atau Presiden. Selain lembaga yang diberi kewenangan oleh konsitusi tidak dapat mengajukan RUU. Jika ada pihak-pihak lain dluar lembaga yang diberi kewenaangan oleh konsitusi atau UUD, seperti perguan tinggi, mayarakat umum atau pihak yang berkompeten lainnya mempunyai gagasan yang perlu dimasukan dan/atau telah menyiapkan naskah RUU sejenis, maka dapat menyampaikan kepada lembaga DPR atau Presiden.[280]

b. Tahap *legislative*

Pada tahap *legislative* ini terbagi (tiga) tahapan, yaitu: (1) tahap penelitian; (2) tahap pembahasan; (3) tahap penetapan RUU menjadi Undang-Undang; dan (4) tahap pengesahan undang-undang. Berikut penjabaran secara terperinci yaitu :

(1) Tahap Pembahasan

Pada tahap pembahasan ini RUU yang diusulkan oleh lembaga yang mempunyai kewenangan mengusulkan dan telah disusun berdasarkan hasil penelitian secara ilmiah dan objektif akan dibahas oleh parlemen sebagai lembaga yang mempunyai fungsi legislatif. Karena parlemen adalah lembaga

[280] Saifuddin, Loc.Cit. hlm. 75-76.

politik yang terdiri atas partai-partai politik yang mempunyai visi dan misi berbeda, maka dalam pembahasan ini akan terjadi perdebatan dan negosiasi untuk memperoleh kesepakatan.

(2) Tahap Penetapan RUU menjadi Undang-Undang

Pada tahap penetapan RUU menjadi Undang-Undang ini dilakukan oleh parlemen setelah proses pembahasan yang dilakukan melalui perdebatan antar partai politik atau kelompok partai politik di parlemen dirasa cukup. Sebelum penetapan biasanya masing-masing partai politik atau kelompok partai politik diberikan kesempatan untuk menyampaikan pendapat, tanggapan, dan harapan terhadap RUU yang akan ditetapkan. Penetapan ini bisa berupa penerimaan RUU menjadi UU baik setelah dilakukan atau tanpa dilakukan berbagai perubahan atau penolakan RUU menjadi UU.

(3) Tahap Pengesahan Undang-Undang

Tahap pengesahan Undang-Undang ini dapat dibedakan menjadi dua yaitu: a) pengesahan secara material; dan b) pengesahan secara formal. a). Pengesahan secara material adalah suatu undang-undang terjadi apabila suatu RUU telah ditetapkan sebagai Undang-Undang oleh lembaga legislatif. Dalam proses pembentukan Undang-Undang pengesahan secara material adalah batas akhir yang diperlukan untuk menyelesaikan perdebatan, perubahan, pergantian, atau perbaikan suatu RUU untuk ditetapkan menjadi UU oleh lembaga legislatif. Dengan demikian RUU yang telah ditetapkan oleh lembaga legislatif. Dengan demikian RUU yang telah ditetapkan oleh lembaga

legislatif menjadi Undang-Undang berarti telah sah secara material sebagai undang-undang. Terhadap RUU yang telah ditetapkan menjadi Undang-Undang tidak lagi dapat dilakukan perubahan baik yang menyangkut persoalan secara teknis maupun substansi.[281] b). pengesahan secara formal dilakukan dengan penendatanganan naskah undang-undang oleh pejabat yang diberi kewenangan untuk mengesahkan oleh konstitusi, dalam hal ini adalah Presiden atau Kepala Pemerintahan.

c. Tahap *Post Legislstive*

Pada tahap *post legislative* ini terdapat tiga pengesahan, yaitu: 1) tahap pengundangan; 2) tahap pemberlakuan; dan 3) tahap penegakan.

(1) Tahap Pengundangan

Tahap pengundangan ini dilakukan dengan menempatkan undang-undang dalam suatu tempat pengundangan resmi suatu Negara yang biasanya berupa "Lembaran Negara", yaitu suatu lembaran-lembaran yang khusus digunakan untuk menempatkan secara resmi berbagai peraturan perundang-undangan agar diketahui oleh masyarakat luas. Jika suatu undang-undang telah diundangkan secara resmi dalam lembaran Negara, maka setiap orang dianggap telah mengetahui adanya undang-undang tersebut. Inilah yang disebut dengan asas fiksi hukum. Asas ini diperlukan untuk mengantisipasi ketika undang-undang itu diberlakukan terhadap seseorang yang belum

[281] *Ibid*. hlm. 78.

mengetahui adanya suatu undang-undang. Tanpa adanya fiksi hukum kemungkinan banyak orang yang akan lolos dari jeratan undang-undang.[282]

(2) Tahap Pemberlakuan

Tahap pemberlakuan ini dilakukan dengan pernyataan penentuan waktu mulainya berlaku suatu undang-undang. Meskipun suatu undang-undang telah mendapatkan pengesahan baik secara material maupun formal, dan mendapatkan legislasi yuridis dengan diundangkan dalam lembaran Negara, belum tentu undang-undang tersebut otomatis berlaku bagi masyarakat. Pemberlakuan suatu undang-undang akan dinyatakan di bagian akhir dari suatu undang-undang. Pertama, dinyatakan bahwa undang-undang berlaku sejak diundangkan, sehingga berlakunya undang-undang bersamaan dengan tanggal diundangkannya dalam lembaran Negara atau menunggu waktu beberapa tahun setelah diundangkan. Kedua, dinyatakan bahwa undang-undang berlaku mulai sejak waktu tertentu setelah diundangkan, sehingga berlakunya undang-undang tidak bersamaan dengan tanggal diundangkannya dalam lembaran Negara atau menunggu waktu beberapa tahun setalah diundangkan. Ketiga, tidak ada pernyataan yang menyatakan waktu berlakunya dalam ketentuan bagian akhir undang-undang. Apabila hal yang demikian terjadi, maka undang-undang itu secara teori berlaku pada hari ketiga puluh setelah diundangkan.[283]

(3) Tahap Penegakan

---

[282] *Ibid*, hlm. 79-80.
[283] *Ibid*, hlm. 80.

Tahap penegakan adalah tahap pelaksanaan dan menegakkan norma hukum dalam undang-undang yang telah berlaku dan mempunyai kekuatan hukum mengikat dalam kehidupan masyarakat. Seringkali terjadi, meskipun suatu undang-undang sudah dinyatakan berlaku tetapi dalam prakteknya tidak dapat langsung secara serta-merta diterapkan dan ditegakkan dalam kehidupan masyarakat sehari-hari. Hal ini disebabkan baik petugas penegakan maupun masyarakat mempunyai keterbatasan-keterbatasan social yang komleks. Karena itu organ Negara yang diberi wewenang untuk melaksanakan undang-undang harus dapat bertindak arif, bijaksana dan tegas dalam menghadapi berbagai persoalan yang muncul dengan diberlakukannya suatu undang-undang baru.[284]

2.6. Teori Kewenangan

Dalam hukum positif, kita temukan istilah *wewenang* antara lain dalam UU No.5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (Pasal 16, Pasal 53 ayat (2) huruf c). Istilah wewenang digunakan dalam bentuk kata benda. Istilah itu seringkali dipertukarkan dengan istilah *kewenangan*. Istilah kewenangan atau kewenangan sering disejajarkan dengan istilah *Boveogdheid* dalam istilah hukum Belanda.

Kalau kita kaji istilah hukum secara cermat, ada sedikit perbedaan antara istilah wewenang atau kewenangan dengan istilah *bovoegdheid*. Perbedaan terletak dalam karakter hukumnya. Istilah Belanda *Bovoegdheid* digunakan baik dalam konsep hukum

[284] *Ibid*, hlm. 81.

publik maupun dalam konsep hukum privat. Dalam hukum kita, istilah kewenangan atau wewenang seharusnya digunakan selalu dalam konsep hukum publik. Dengan perbedaan tersebut, istilah wewenang atau kewenangan digunakan sejajar dengan istilah *bovogdheid* dalam konsep hukum publik.[285]

Kita perlu membedakan antara kewenangan (*authority*, *gezag*) dan wewenang (*competence*, *bovoegdheid*), walaupun dalam praktek pembedaanya tidak selalu dirasakan perlu. Kewenangan adalah apa yang disebut kekuasaan formal, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan legislatif (diberi oleh Undang-Undang) atau dari kekuasaan Eksekutif / Administratif.

Kewenangan (yang biasaanya terdiri atas beberapa wewenang adalah kekuasaan terhadap segolongan orang-orang tertentu atau kekuasaan terhadap sesuatu bidang pemerintah (atau bidang urusan) tertentu yang bulat, sedangkan wewenang hanya mengenai sesuatu onderdil tertentu saja. Kewenangan dibidang kehakiman atau kekuasaan mengadili sebaiknya kita sebut *kompetensi* atau *yurisdiksi* saja.

Di dalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang (*rechtsbe voegdheden*). Wewenang adalah kekuasaan untuk melakukan sesuatu tindak hukum publik, misalnya wewenang menandatangani atau menerbitkan surat-surat izin dari seorang pejabat atas nama Menteri, sedangkan kewenangan tetap berada di tangan Menteri (delegasi wewenang).[286]

Munculnya suatu kewenangan didasarkan pada asas legalitas. Pasal 1 ayat 3 UUD NRI 1945 yang menyatakan "Negara Indonesia adalah negara hukum"

---

[285] Philipus M, Hadjon, dkk, Hukum Administrasi dan Tindak Pidana Korupsi, (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2011), hlm. 10.

[286] Prajudi Atmosudirdjo, Hukum Administrasi Negara, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988) hlm. 76.

mengandung arti bahwa penyelenggaraan pemerintahan harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan dan negara wajib memberikan jaminan terhadap hak-hak dasar rakyat. Dengan demikian, legitimasi kekuasaan menjadi kunci utama dalam penyelengaraan negara yang baik.

Terdapat banyak definisi tentang pengertian kewenangan. Menurut *Black Law Dictionary*, kewenangan (*authority*) berarti *"the right or permission to act legally on another's behalf; esp., the power of one person to affect another's legal relations by acts done in accordance with the other's manifestations of assent"*.[287] Lebih lanjut, Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) menguraikan kata "wewenang" berarti: (a) hak dan kekuasaan untuk bertindak;(b) kekuasaan membuat keputusan, memerintah dan melimpahkan tanggung jawab kepada orang lain; atau (c) fungsi yang boleh dilaksanakan.[288]

S.F. Marbunmengartikan wewenang sebagai kemampuan untuk melakukan suatu tindakan hukum publik, atau secara yuridis adalah kemampuan bertindak yang diberikan oleh undang-undang yang berlaku untuk melakukan hubungan-hubungan hukum. Wewenang tersebut akan membawa konsekuensi terhadap pergaulan hukum, setelah dinyatakan dengan tegas wewenang tersebut sah, baru kemudian tindak pemerintahan mendapat kekuasaan hukum (*rechtskracht*).[289]

Dalam hal perbedaan antara kekuasaan dan wewenang, Soerjono Soekanto menguraikan kekuasaan sebagai kemampuan untuk mempengaruhi pihak lain.

---

[287] Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary, 8th ed, 2004, hlm. 403.

[288] Kamus Besar Bahasa Indonesia, Cetakan Pertama Edisi III, Jakarta: Balai Pustaka, hlm.1272.

[289] Totok Soeprijanto, Sumber- Sumber Kewenangan, Widyaiswara Pusdiklat PSDM, www.bppk.depkeu.go.id/webpegawai/attachments/638_Sumber%20Kewenangan.pdf, diakses 16 Oktober 2016, hlm. 1.

Sedangkan wewenang yakni kekuasaan yang ada pada seseorang atau sekelompok orang, yang mempunyai dukungan atau mendapat pengakuan dari masyarakat.[290] Lebih lanjut Bagir Manan menjabarkanbahwa kekuasaan menggambarkan hak untuk berbuat atau tidak berbuat. Wewenang mengandung arti hak dan kewajiban. Hak berisi kebebasan untuk melakukan atau tidak melakukan tindakan tertentu atau menuntut pihak lain untuk melakukan tindakan tertentu. Kewajiban memuat keharusan untuk melakukan atau tidak melakukan tindakan tertentu.[291]

Berdasarkan sumbernya, kewenangan dibedakan menjadi dua yaitu kewenangan personal dan kewenangan ofisial. Kewenangan personal bersumber pada intelegensi, pengalaman, nilai atau normal, dan kesanggupan untuk memimpin. Sedangkan kewenangan ofisial merupakan wewenang resmi yang di terima dari wewenang yang berada di atasnya.[292] Cara pemberian kewenangan pun juga berbeda-beda. Secara umum, terdapat dua cara bagaimana kewenangan tersebut diperoleh, yakni:

1. Atributif atau Atribusi

   Kata atribusi berasal dari bahasa Belanda, yakni *"attributie"* yang berarti "pembagian". Menurut H.D.van Wijk/ Willem Konijnenbelt mendefinisikan atribusi sebagai pemberian wewenang pemerintahan oleh pembuat undang-undang kepada organ pemerintah. Wewenang ini dapat diberikan kepada suatu organ pemerintah yang telah ada, atau kepada organ baru yang dibentuk dan berdiri sendiri. Lebih lanjut, berdasarkan asalnya, wewenang atributif dapat dibedakan menjadi 2, yakni

---

[290]Soerjono Soekanto, Pokok-pokok Sosiologi Hukum, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003, hlm. 91-92.

[291]Totok Soeprijanto, Sumber- Sumber, *op.cit*. hlm. 2.

[292]Diah Restuning Maharani, 18 Oktober 2009, Teori Kewenangan, http://restuningmaharani.blogspot.co.id/2009/10/teori-kewenangan.html, diakses 16 Oktober 2016.

berasal dari pemerintahan di tingkat pusat (bersumber dari UUD, Ketetapan MPR, dan Undanng-Undang) dan dari pemerintahan di tingkat daerah (bersumber dari Peraturan Daerah).[293]

2. Derivatif

Derivatif merupakan penyerahan atau pelimpahan kewenangan dari suatu badan atau pejabat kepada badan atau pejebat lain, baik seluruhnya maupun sebagian. Pelimpahan kewenangan derivatif didasarkan pada wewenang atributif, yang mana dapat dilakukan dengan cara delegasi atau mandat.

a. Delegasi

Delegasi diberikan antar organ pemerintah satu dengan organ pemerintah lain, dan biasanya pihak pemberi wewenang memiliki kedudukan lebih tinggi dari pihak yang diberikan wewenang. Konsekuensi dari wewenang delegasi ini yakni terjadi pengakuan atau pengalihtanganan kewenangan, sehingga pemberi delegasi tidak dapat lagi menggunakan wewenang yang dimilikinya. Hal penting yang perlu dicatat yakni pemberi delegasi tidak wajib memberikan instruksi kepada yang diserahi wewenang, namun berhak untuk meminta penjelasan mengenai pelaksanaan wewenang tersebut, karena tanggung jawab pelaksanaan berada pada pihak yang menerima wewenang.[294]

---

[293] SF. Marbun, Hukum Administrasi Ujung Tombak Negara Hukum dan Demokrasi, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan, Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2011, hlm. 218-221.

[294] Biro Hukum Kementerian PPN, Kedudukan Hukum Peraturan (Regeling) dan Peraturan Kebijakan (Beleidregel) di Bawah Peraturan Menteri PPN/ Kepala Bappenas,2012, hlm. 9.

b. Mandat

Mandat diberikan dalam hubungan kerja internal antara atasan dan bawahan. Mengingat pemberian kewenangan hanya dalam lingkup internal, maka dalam mandat tidak terjadi pengalihtanganan kewenangandalam arti yang diberi mandat hanya bertindak untuk dan atas nama yang memberikan mandat.Hal ini berkonsekuensi pemberi mandat masih dapat menggunakan wewenang bilamana mandat telah berakhir. Berbeda dengan delegasi, pemberi mandat wajib untuk memberikan instruksi kepada yang diserahi wewenang dan berhak untuk meminta penjelasan mengenai pelaksanaan wewenang tersebut.[295]

Untuk lebih jelasnya apa yang dimaksudkan dengan atribusi, delegasi, dan mandat maka oleh H.D. van wijk/ willem konijnenbelt (1995:129) mendefinisikan atribusi sebagai suatu pemberian wewenang pemerintahan oleh pembuat undang-undang kepada organ pemerintahan (*attribute is toekenning van een bestuursbevoegheid door een wetgever aan een bestuursorgaan*). Adapun, pengertian delegasi adalah pelimpahan wewenang pemerintahan dari suatu organ pemerintahan kepada organ pemerintahan lainnya (*delegatie is overdracht van een bevoegheid van het ene bestuursorgaan aan een ander*), dan pengertian mandat terjadi ketika organ pemerintahan mengizinkan kewenangannya dijalankan oleh organ lain atas namanya (*mandat is een bestuursorgaan loot zijn bevoegheid namens hem uitoefenen door een ander*).

---

[295] *Ibid*.

Berbeda dengan Van wijk/willem konjinenbelt, maka F.A.M. Stroink dan J.G. Steenbeek (1985:40) mengemukakan pendapatnya dengan menyatakan, bahwa hanya ada dua cara organ pemerintah memperoleh wewenang yakni, dengan jalan atribusi dan delegasi (*er bestaan slechts twee wijizen waarop een organ aan een bevoegdheid kan komen, namelijk attributie en delegatie*). Mengenai pengertian atribusi dan delegasi dengan tegas dikemukakan, bahwa atribusi berkenaan dengan penyerahan wewenang baru, sedangkan delegasi menyangkut pelimpah wewenang yang telah ada atau organ yang telah memperoleh wewenang secara atributif kepada orang lainsehingga delegasi secara logis selalu didahui dengan suatu atribusi. Dengan kata lain, delegasi tidak mungkin ada tanpa atribusi mendahuluinya

Dalam hal pengertian mandat tidak dibicarakan mengenai penyerahan wewenang atau pelimpahan wewenang. Bahkan, dalam hal mandat tidak terjadi perubahan wewenang apa pun atau setidak-tidaknya dalam arti yuridis formal, yang terjadi hanyalah hubungan internal. Dapat dicontohkan bahwa secara faktual jabatan menteri dengan pegawai kementerian, di mana menteri yang mempunyai kewenangan dapat melimpahkan kepada pegawai kementerian untuk mengambil keputusan tertentu atas nama menteri, sementara secara yuridis wewenang dan tanggungjawa tetap berada pada jabatan atau organ kementerian. Dengan kata lain, pegawai kementerian memutuskan secara faktual sedangkan menteri memutuskan secara yuridis.

Selanjutnya, Philipus M. Hadjon[296] dalam tulisannya menguraikan perbedaan antara delegasi dan mandat, sebagai berikut:

[296] IPhilipus M, Hadjon, op. cit.

Tabel 9.
Perbedaan Antara Delgasi Dan Mandat

	Mandat	Delegasi
a. Prosedur pelimpahan	Dalam hubungan rutin atasan- bawahan: hal biasa kecuali dilarang secara tegas.	Dari suatu organ pemerintahan kepada organ lain: dengan peraturan perundang-undangan.
b. Tanggung jawab dan tanggung gugat.	Tetap pada pemberi mandat.	Tanggung jawab dan tanggung gugat beralih kepada delegataris.
c. Kemungkinan sipemberi menggunakan wewenang itu lagi.	Setiap saat dapat menggunakan sendiri wewenang yang dilimpahkan itu.	Tidak dapat menggunakan wewenang itu lagi kecuali setelah ada pencabutan dengan berpegang pada asas *contrarius actus*

BAB III

HASIL DAN ANALISIS TERHADAP PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI INDONESIA

3.1 Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia

Pajak merupakan salah satu sumber pemasukan kas negara yang digunakan untuk pembangunan dengan tujuan akhir kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Oleh karena itu, sektor pajak memegang peranan penting dalam perkembangan kesejahteraan bangsa. Sebagaimana pendapat Aristoteles dalam kerangka untuk mencapai kehidupan yang baik (*the best life possible*), hanya dapat dicapai dengan adanya supremasi hukum. Hukum adalah wujud kebijaksanaan kolektif warga negara, sehingga peran warga negara diperlukan dalam pembentukannya.[297] Tidak terkecuali perihal pajak yang merupakan implementasi ketaatan dari seluruh komponen warga negara terhadap konsep dari negara hukum, dimana persoalan pajak tidak hanya menjadi urgen dalam proses dan penyelesaian sengketanya, sekaligus dalam praktek penerapan guna kesejahteraan dan kelangsungan hidup suatu negara kedepannya.

Dalam perkembangannya, sejarah pemungutan pajak mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai dengan perkembangan masyarakat dan negara baik di bidang kenegaraan maupun di bidang sosial dan ekonomi[298]. Tidak terkecuali juga perihal proses penyelesaian sengketa pajak yang dari waktu ke waktu senantiasa mengalami

[297] Jimly Asshiddiqie, Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hlm.130.

[298] Bohari, H., 2004, Pengantar Hukum Pajak, Cetakan Kelima, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 1.

dinamika khususnya di Indonesia. Dalam kontek dinamika regulasi pajak mengingatkan kita terhadap pemikiran Paul Tiedeman mengenai konsep *rechtsstaat* ini terutama diterima dan diterapkan pada negara-negara yang ekonominya sedang berkembang dan meningkatnya jumlah kelas menengah, dimana tuntutan terhadap jaminan kebebasan semakin meningkat, sedangkan harapan kepada demokrasi semakin kecil.[299] Hal ini menunjukkan peran pentingnya konsep negara hukum dalam bingkai reformulasi regulasi penyelesaian sengketa pajak di Indoensia yang dikategorikan oleh Paul Tiedeman masuk dalam katogeri negara sedang berkembang.

Salah satu perubahan menonjol dalam sejarah reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assessment* ke sistem *self assessment*[300]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.

Persoalan sengketa pajak acapkali muncul dan terjadi dalam kehidupan dimasyarakat. Hal ini kenapa bisa terjadi, selain perkara tersebut disebabkan oleh kelalaian dari para wajib pajak, sengketa pajak juga bisa timbul karena disebabkan aturan yang tumpang tindih dalam praktek dilapangan.

Sengketa pajak dapat terjadi karena adanya perbedaan pendapat atau perselisihan antara wajib pajak dengan pejabat pajak, ketika salah satu pihak tidak melaksanakan atau melaksanakan tetapi tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang

---

[299] Paul Tiedemann, The Rechtsstaat-Principle in Germany: The Development from the Bigining Until Now, dalam buku The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat), (Switzerland: Springer, 2014), hlm. 173.

[300] Departemen Keuangan RI., 1993, Peranan Pajak Dalam Pembangunan, Direktur Jenderal Pajak, Jakarta, hlm. 11.

perpajakan.[301]. Meskipun terjadi perselisihan, tetapi salah satu pihak tidak melakukan sanggahan, maka tidak akan ada/terjadi sengketa pajak. Atau dengan kata lain/ intinya adalah Pajak yang terutang.

Selain itu, pendapat lain menyatakan bahwa Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa[302] Hal ini sesuai ketentuan Pasal 1 Angka (5), Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Kajian dalam disertasi ini memfokuskan pembahasan pada penelitian atas sengketa pajak yang timbul karena penetapan pajak oleh Otoritas Pajak, dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak (DJP), Kementerian Keuangan. Sengketa bermula pada penetapan pajak berupa penerbitan Surat Ketetapan pajak (SKP) oleh Direktorat Jenderal Pajak yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak (WP), dilanjutkan dengan pengajuan keberatan oleh Wajib Pajak ke DJP, Banding oleh WP kepada Pengadilan Pajak atas Keputusan Keberatan DJP. Putusan Banding Pengadilan Pajak tersebut sudah mempunyai kekuatan hukum tetap namun Pihak WP atau DJP dapat melakukan upaya hukum berupa Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung jika Putusan Pengadilan

[301] Wirawan B.Ilyas & Richard Burton, 2004, Hukum Pajak, Edisi Revisi, salemba Empat, Jakarta, hlm. 10.

[302] Muhammad Djafar Saidi, 2007, Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, Rajawali Pers, Jakarta, hlm. 14.

Pajak belum memuaskan bagi mereka, sengketa diakhiri dengan Pelaksanaan Putusan Banding Pengadilan Pajak/Putusan PK Mahkamah Agung dengan penagihan serta pembayaran pokok pajak dan denda yang kurang dibayar oleh Direktur Jenderal Pajak kepada Wajib Pajak atau Pembayaran kembali kelebihan pembayaran pokok pajak kepada WP berikut imbalan bunga yang menjadi hak WP.

Pembahasan atas Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak akan dibagi dalam 3 tahapan upaya hukum penyelesaian sengketa pajakyaitu:

1) Pengaturan Keberatan Terhadap Surat Ketetapan Pajak
2) Pengaturan Banding atas Keputusan Keberatan.
3) Pengaturan Peninjauan Kembali (PK) atas Putusan Banding Pengadilan Pajak.

3.2. Pengaturan Keberatan Terhadap Surat Ketetapan Pajak

Pertimbangan yang dilakukan dalam pemungutan pajak pada prinsipnya harus memperhatikan keadilan dan keabsahan dalam pelaksanaannya. Untuk memenuhi tuntutan keadilan dan keabsahan tersebut perlu diperhatikan asas-asas pemungutan pajak yang ditemukan oleh Adam Smith dalam bukunya: *"Wealth of Nation"*, seperti *asas equality*. Dalam kontek keabsahan pemungutan pajak Moh. Mahfud MD berpendapat bahwa politik hukum Indonesia tentang konsepsi negara hukum mengambil unsur-unsur yang baik dari berbagai konsep yang berbeda ke dalam satu konsep yang menyatu (integratif) yang implementasinya disesuaikan dengan tuntutan perkembangan. Dalam konteks ini, dapat dibaca bahwa konsep negara hukum Indonesia menerima prinsip kepastian hukum di dalam *rechtsstaat* sekaligus prinsip rasa keadilan di dalam

the rule of law serta nilai spiritual dari hukum agama.[303] Pemungutan pajak di Indonesia dalam kontek negara hukum merupakan suatu keniscayaan dari amanah konstitusi kita, selain secara tertulis dengan tegas dijabarkan, namun dalam perihal realitas masih banyak ketimpangan khususnya potret penetapan dan pengaturannya. Suatu contoh riil politik hukum dalam penerapan asas ditekankan pentingnya keseimbangan berdasarkan kemampuan masing-masing subyek pajak.[304]

Pengaturan Keberatan terhadap SKP dapat dibagi dalam 2 (dua) periode yakni, periode sebelum Reformasi Perpajakan di Indonesia yaitu sejak Kemerdekaan Tahun 1945 sampai dengan Tahun 1983 dan periode setelah Reformasi Perpajakan, sejak Tahun 1984 sampai dengan saat ini Tahun 2016.

3.2.1. Pengaturan Keberatan Sebelum Reformasi Pajak

Hukum yang mengatur tentang perpajakan tidak boleh lepas dari unsur keadilan. Karena hukum atau aturan-aturan yang mengatur masalah perpajakan akan berdampak langsung pada kehidupan masyarakat secara umum. Dalam mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata.[305]

Pada periode sebelum Reformasi Pajak, pengaturan mengenai keberatan diatur dalam undang-undang materiil per jenis pajak yang bersangkutan, jadi belum ada pemisahan undang-undang yang mengatur mengenai hukum formal (tata cara pelaksanaan hukum materiil) dan undang-undang yang mengatur mengenai hukum

[303] Mahfud MD, Perdebatan Hukum, *log.cit*.
[304] Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Op.Cit*, hlm. 34.
[305] Adrian Sutedi, Hukum Pajak, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hlm. 21.

materiil yang mengatur mengenai subyek pajak, obyek pajak, tarif pajak, cara menghitung pajak dan pengaturan hukum materiil lainnya.

Pajak-pajak pemerintah Pusat yang dikelola oleh Instansi Pajak periode sebelum reformasi pajak tahun 1983 terdiri dari:

a. Pajak Perseroan (PPs) yang diatur dengan Ordonansi Tahun 1925 yang terakhir diubah dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1959.

b. Pajak Pendapatan Karyawan (PPd) yang diatur dengan Ordonansi Tahun 1944 yang terakhir diubah dengan UU Nomor 23 Tahun 1964

c. Pajak Bunga Dividen dan Royalti (PBDR) yang diatur dengan Perpu Nomor 12 Tahun 1959, yang diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1970.

d. Pajak Penjualan Tahun 1951 yang diatur berdasarakan Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 (Lembaran Negara Nomor 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953.

Pengaturan keberatan pajak pada Orodonansi Pajak Perseroan Tahun 1925 yang diubah dengan UU Nomor 24 Tahun 1959 diatur sebagai berikut [306] :

(1) Terhadap ketetapan pajak dapat diajukan keberatan, dalam waktu tiga bulan setelah tanggal surat ketetapan pajak atau pemberitahuan jang dimaksudkan dalam Pasal 26 ayat 2.

---

[306] Pasal 7 Ordonansi Pajak Perseroan (PPs) Tahun 1925 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1959

(2) Pengurus perseroan, perhimpunan, maskapai, lembaga atau badan untuk maksud itu memasukkan suatu surat keberatan kepada Kepala Inspeksi Keuangan Jawatan Pajak.

(3) Surat keberatan dapat dimasukkan atas nama pengurus oleh wakil yang diberi kuasa tertulis untuk maksud itu, asal surat kuasa itu dilampirkan pada surat keberatan.

(4) Kalau diminta diberikan surat-surat tanda terima surat keberatan dengan cuma-cuma, yang menjebutkan tanggal pemasukan surat keberatan.

(5) Jika dikirimkan dengan pos, maka tanggal cap pos kantor pengiriman, dianggap tanggal pemasukan surat keberatan.

(6) Jangka waktu tiga bulan tidak mengikat, jika ditunjukan bahwa jangka waktu itu, karena keadaankeadaan istimewa tidak dapat diperhatikan.

Penanganan keberatan pajak oleh Inspeksi Keuangan diatur sebagai berikut:[307]

(1) Atas surat keberatan diambil suatu keputusan oleh Kepala Jawatan Pajak.

(2) Jika surat keberatan diterima baik, maka Kepala Jawatan Pajak menetapkan jumlah, pada mana ketetapan pajak ditetapkan dengan memperhatikan semua ketidak benaran pada penetapan ketetapan pajak yang ternyata kepadanya.

(3) Kepala Jawatan Pajak pada keputusannya, berhak menambah ketetapan pajak.

(4) Keputusan diberi beralasan, kalau keberatan-keberatan untuk seluruhnya atau sebagian ditolak.

(5) Salinan keputusan dikirimkan lewat pos dengan tercatat kepada yang berkeberatan.

---

[307] *Ibid*, Pasal 8.

Pengaturan keberatan Pajak Pendapatan (PPd) Karyawan diatur sebagai berikut:[308]

(1) Wajib pajak yang berkeberatan terhadap ketetapan pajak yang dikenakan kepadanya menurut Pasal 7, dapat memasukkan suatu surat keberatan kepada penguasa-penguasa termaksud pada Pasal 10 ayat (3) dalam waktu tiga bulan setelah pemberian surat ketetapan pajak.

(2) Kewajiban membayar ketetapan pajak tidak ditunda oleh pemasukan suatu surat keberatan.

(3) Surat keberatan diputus oleh penguasa termaksud setelah tentang itu diterima nasehat dari panitia yang telah menetapkan ketetapan pajak itu.

(4) Bila surat keberatan tidak dimasukkan dalam waktu yang ditentukan, maka wajib pajak tidak diterima dalam keberatannya, kecuali jika dapat dinyatakan bahwa waktu itu oleh keadaan-keadaan istimewa tidak mungkin dapat diperhatikan.

(5) Salinan dari keputusan itu diberikan kepada panitia yang telah menetapkan ketetapan pajak, juga kepada wajib pajak dengan jalan pengiriman selaku surat dinas terdaftar, maupun atas tanda terima yang dibubuhi tanggal.

Keberatan pajak terhadap Surat Ketetapan Pajak Bunga Dividend dan Royalti diatur sebagai berikut[309] :

(1) Barang siapa berkeberatan terhadap jumlah pajak dividen yang dipotong oleh badan yang memberikan hasil saham dalam tempo satu bulan sesudah tanggal nota

[308] Pasal 14c Ordonansi Pajak Pendapatan Tahun 1944 yang diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 1951, dan terakhir diubah dengan UU Nomor 23 Tahun 1954.

[309] Pasal 12 Perpu Nomor 12 Tahun 1959 tentang Pajak Dividen, yang diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1970.

dividen seperti termaksud dalam pasal 11, dapat mengajukan surat keberatan kepada Kepala Inspeksi Keuangan, yang memuat permohonan pengembalian pajak dividen yang menurut anggapannya kelebihan dibayar. Nota dividen harus dilampirkan pada surat permohonan itu.

(2) Atas keberatan itu oleh Kepala Inspeksi Keuangan diambil keputusan. Bila keputusan itu merupakan penolakan, maka surat keputusan itu diberi alasan.

(3) Pegembalian dilakukan langsung kepada penerima dividen.

(4) Tanggal pengiriman dicatat pada surat keputusan tersebut.

(5) Atas permintaan dan bila terdapat alasan-alasan yang dapat diterima batas waktu satu bulan seperti termaksud dalam ayat (2) oleh Kepala Inspeksi Keuangan dapat diperpanjang dengan sebanyak-banyaknya dua bulan.

Keberatan pajak terhadap Surat Ketetapan Pajak Penjualan, pengaturannya sebagai berikut[310]

(1) Barangsiapa berkeberatan terhadap pajak, yang dikenakan padanya menurut Pasal 11 ayat 1 dapat memasukkan surat keberatan kepada inspektur, yang menetapkan pajak itu dalam tempo tiga bulan setelah surat ketetapan pajak atau pemberitaan dimaksud dalam Pasal 13 ayat 5 diberikan.

(2) Sewaktu memasukkan surat keberatan diberikan tanda penerimaan, jika diminta.

(3) Jika pengiriman dilakukan dengan perantaraan pos, maka tanggal-cap kantor pos yang mengirimkan dianggap sebagai tanggal pemasukan surat keberatan.

---

[310] Lihat Pasal 15 Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 (Lembaran Negara Nomor 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953)

(4) Jika seseorang menerangkan tidak dapat menulis ia dapat mengajukan keberatan dengan lisan dalam tempo yang telah ditetapkan kepada pembesar yang dimaksud dalam ayat 1, yang seketika itu membikin atau menyuruh membikin surat yang dibubuhi tanggal dan tandatangan. Surat ini dianggap sebagai surat keberatan.

(5) Tempo tiga bulan itu tidak mengikat, jika dapat dinyatakan, bahwa tempo itu tidak dapat diperhatikan berhubung dengan keadaan istimewa.

(6) Penarikan kembali sesuatu surat keberatan yang telah dimasukkan hanya dapat dilakukan dengan sah dengan mufakatnya inspektur.

Penanganan keberatan Pajak penjualan (PPn) oleh Jawatan Pajak diatur sebagai berikut[311] :

(1) Atas surat keberatan selekas mungkin diambil keputusan oleh inspektur.

(2) Dalam keputusan itu pajak dapat dinaikkan.

(3) Surat keputusan memuat alasan, jika keberatan seluruhnya atau sebagian ditolak, atau tidak dapat diterima.

(4) Kutipan surat keputusan dikirim kepada yang berkepentingan menurut cara yang ditetapkan oleh inspektur, setelah di dalamnya dinyatakan tanggal pengirimannya.

Pada tahun 1967, Pemerintah mengatur ulang mekanisme pemungutan Pajak dengan metode Menghitung Pajak Sendiri (MPS) dan Menghitung Pajak Orang lain (MPO) yang dikenal dengan metode MPS dan MPO, dengan metode ini kewajiban

---

[311] Lihat Pasal 16 Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 (Lembaran Negara Nomor 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953.

perpajakan Wajib Pajak terdiri dari 2 yaitu menghitung dan menyetor pajaknya sendiri (MPS) berupa Pajak Penghasilan Perseroan dan Pajak lain yang menjadi kewajibannya, serta menghitung dan menyetorkan pajak orang lain (MPO) seperti Pajak Pendapatan Karyawan (PPd 17a), Pajak Bunga Dividend dan Royalti, yang harus dipungut dan disetorkan oleh Wajib Pajak tersebut apabila ia membayar Upah/gaji, Bunga, *dividen*dan royalti kepada pihak lain.

Pengaturan MPS/MPO diatur dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Penyempurnaan dan Perubahan Tatacara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925 yang diundangkan pada tanggal 26 Agustus 1967, Pasal 4 Undang-Undang ini mengamantkan agar dibuat Peraturan Pemerintah sebagai peraturan pelaksanaan. Peraturan Pemerintah sebagai mana diamanatkan oleh undang-undang tersebut terbit pada tanggal 19 September 1967 dengan PP Nomor 11 Tahun 1967, yang mengatur mekanisme keberatan sebagai berikut[312]:

(1) Wajib pajak MPS yang berkeberatan terhadap ketetapan pajak dimaksud dalam pasal 5 ayat (1) dapat memasukkan surat keberatan kepada Kepala Inspeksi Pajak dalam waktu satu bulan setelah tanggal penyerahan surat ketetapan pajak tersebut.

(2) Wajib pajak MPS yang berkeberatan terhadap keputusan tersebut dalam Pasal 6 ayat (2) atau ketetapan tersebut dalam Pasal 6 ayat (4) dan ayat (5) dapat memasukkan surat keberatan kepada Kepala Inspeksi Pajak dalam waktu tiga bulan

---

[312] Pasal 7 PP Nomor 11 Tahun 1967, tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1967.

setelah tanggal penyerahan surat keputusan dimaksud dalam pasal 6 ayat(2) atau ketetapan dimaksud dalam Pasal 6 ayat (4) dan ayat (5).

Penanganan keberatan pajak oleh Inspeksi Pajak diatur sebagai berikut[313]:

(1) Kepala Inspeksi Pajak memberi keputusan atas surat keberatan tersebut dalam Pasal 7 ayat (1) dalam waktu tiga bulan setelah tanggal diterimanya surat keberatan.Jika setelah lewat jangka waktu tersebut diatas tidak diambil suatu keputusan oleh Kepala Inspeksi Pajak yang bersangkutan, maka keberatan dianggap telah ditolak.

(2) Atas penolakan seluruh atau sebagian oleh Kepala Inspeksi Pajak berdasarkan ayat (1) Pasal ini, wajib pajak MPS dapat memasukkan surat sanggahan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam waktu satu bulan setelah tanggal penyerahan salinan surat keputusan atas surat keberatan atau terhitung semenjak saat dimana keberatan dianggap telah ditolak.

(3) Direktur Jenderal Pajak memberikan keputusan atas surat sanggahan tersebut pada ayat (2) pasal ini, dimana perlu dengan mendengar saran dan pendapat dari wakil golongan wajib pajak MPS yang bersangkutan.

(4) Penyelesaian atas keberatan tersebut dalam Pasal 7 ayat (2) dilakukan menurut ketentuan-ketentuan dalam Ordonansi Pajak yang bersangkutan.

---

[313] *Ibid*, Pasal 8.

Prosedur pengajuan keberatan pajak dan penanganan keberatan Surat Ketetapan Pajak untuk masing-masing jenis pajak dan pada pengaturan metode pemungutan pajak MPS/MPO dapat dibandingkan pada table dibawah ini:

Tabel 10.
Perbandingan Pengaturan Keberatan Pajak Sebelum Reformasi Pajak

Uraian	Pengaturan Keberatan Pajak Perseroan (PPs), pajak Pendapatan Karyawan (PPd 17 a) dan Pajak Penjualan (PPn)	Pengaturan Keberatan menurut Metode MPO/MPS
Jangka waktu pengajuan keberatan	3 (tiga) bulan setelah tanggal SKP.	1(satu) bulan setalah tanggal penyerahan SKP untuk Pajak Sendiri (MPS) dan 3 (tiga) bulan setelah tanggal penyerahan SKP untuk pajak yang dipungut dari orang lain (MPO).
Cara penyampaian	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan	Tidak diatur
Keberatan Ditujukan	Kepala Jawatan Pajak	Kepala Inspeksi Pajak
Isi surat keberatan	Tidak diatur	Tidak diatur
Jangka waktu keputusan keberatan	Tidak diatur	3 (tiga) bulan setelah tanggal surat keberatan diterima, jika lewat waktu tersebut belum ada keputusan, dianggap permohonan keberatan ditolak.

Sumber: diolah dari berbagai sumber

Pengaturan keberatan pajak dan banding sebelum reformasi pajak yang diatur dari masing-masing undang-undang pajak materiil dapat disimpulkan:

a) Keberatan diajukan kepada instansi penerbit surat ketetapan pajak, yang pada saat itu bernama jawatan pajak/Kantor Inspeksi Pajak, dibawah Kementerian Keuangan.

b) Keberatan diajukan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal ketetapan pajak, kecuali yang diatur dalam metode MPS/MPO keberatan diajukan dalam waktu 1 (satu) bulan untuk pajak kewajiban sendiri.

c) Bentuk surat keberatan tidak diatur dalam undang-undang.

d) Batas waktu kapan harus diberikan keputusan keberatan oleh pejabat pajak pada umumnya tidak diatur dalam Undang-undang.

Pengaturan keberatan pajak pada era sebelum adanya reformasi pajak, jika dilihat pengaturannya sangat sederhana, mengingat pada era sebelum reformasi pajak masih sedikit sekali sengketa pajak yang terjadi, sebagaimana dikemukakan oleh Husein Kartasasmita:[314]

> Di Zaman Hindia belanda Putusan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak pada waktu itu, dalam bentuk buku yang dinamakan *Verzameling van Belessingen (*VvB*), inzake Indonesische Belastingordonatie*s atau Himpunan keputusan tentang Ordonansi Pajak Indonesia……
> ……
> Sejak Tahun 1950-an buku VvB itu tidak lagi diterbitkan salah satu sebab adalah karena antara tahun 1950 sampai dengan tahun 1980 jumlah surat banding yang masuk tidak seberapa, dan tidak banyak putusan MPP yang bersifat prinsipil.

3.2.2. Pengaturan Keberatan Setelah Reformasi Pajak

Pajak merupakan pungutan dari negara yang dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*prestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, karenanya pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang.

---

[314] Malimar, 101 Putusan Majelis Pertimbangan Pajak Dalam Upaya Menegakan Keadilan Pajak (Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, Jakarta, 1998), hlm. vi.

Menurut Bagir Manan, undang-undang dalam arti materiil adalah setiap keputusan tertulis yang dikeluarkan oleh pejabat atau lingkungan pejabat yang berwenang yang berisi aturan tingkah laku yang bersifat atau mengikat secara umum yang dinamakan peraturan perundang-undangan.[315]

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 hukum yang terbuka bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan.[316]

Sejak tahun 1984 Pemerintah Republik Indonesia telah melaksanakan reformasi perpajakan, dengan diberlakukannya 3 (tiga) Undang-Undang Pajak :

1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), merupakan hukum formal dibidang perpajakan.
2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh), merupakan peraturan materiil di bidang pajak penghasilan.
3. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), merupakan peraturan materiil di bidang Pajak Pertambahan Nilai.

Reformasi terutama berupa perubahan sistem pemungutan pajak, jika pada periode sebelum tahun 1984, Pajak dikenakan dengan metode *official assesment*, dalam arti besarnya pajak ditetapkan oleh otoritas pajak dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak,

---

[315] Bagir Manan, Dasar-Dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta : Ind-Hill.Co, Cetakan Pertama, 1992, hlm. 3.

[316] http://download.portalgaruda.org/article.php?article=274154&val=6466&title=PENGATURAN%20PENYELESAIAN%20SENGKETA%20PAJAK%20(DI%20TINJAU%20DARI%20ASPEK%20KEADILAN). Diakses 11 Maret 2017 Pukul 17.48 WIB.

Kementerian Keuangan, maka terhitung sejak tahun 1984, metode yang digunakan dalam pemungutan pajak adalah sistem *self assesment,* dengan sistem ini wajib pajak (orang atau badan pembayar/penanggung pajak) diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri, menyetor dan melaporkan pajak yang terhutang.

Sejak Tahun 1984 pengaturan hukum pajak formal dipisahkan dengan pengaturan hukum pajak materiil. Hukum Pajak Formal diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1984 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP). Sejak tahun 1984 sampai dengan saat ini Tahun 2016, telah terjadi 3 kali perubahan UU Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang terdiri dari :

1) UU Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.
2) UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.
3) UU Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

Mekanisme pengaturan mengenai permohonan keberatan pajak pada awal reformasi pajak diatur dalam UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagai berikut [317] :

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas

---

[317] Pasal 25 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

suatu :

a. Surat Pemberitaan;
b. Surat ketetapan Pajak;
c. Surat Ketetapan Pajak Tambahan;
d. Surat Keputusan Kelebihan Pembayaran;
e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

(2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan menyatakan alasan-alasan secara jelas.

(3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

(4) Tanda penerimaan Surat Keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda pengiriman Surat Keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan Surat Keberatan tersebut bagi kepentingan Wajib Pajak.

(5) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan, pemotongan, atau pemungutan pajak.

(6) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak.

Penanganan keberatan pajak oleh Direktur Jenderal Pajak pengaturannya sebagai berikut:[318]

(1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama dua belas bulan sejaktanggal Surat Keberatan diterima, harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.

(2) Sebelum surat keputusan diterbitkan, Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

(3) Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terhutang.

(4) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas ketetapan pajak yang ditentukan dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.

(5) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima.

Pokok-Pokok Pengaturan Keberatan Pajak yang diatur dalam UU No. 6 Tahun 1983 tersebut dapat disimpulkan:

[318] *Ibid*, Pasal 26.

1) Keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak (SKP), harus diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak secara tertulis dalam bahasa Indonesia disertai alasan-alasan yang jelas.
2) Keberatan harus daijukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal surat ketetapan pajak, kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya, untuk itu kepada WP diberikan Tanda penerimaan Surat Keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda pengiriman Surat Keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan Surat Keberatan tersebut bagi kepentingan Wajib Pajak.
3) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak.
4) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama dua belas bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima, harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan, apabila jangka waktu sebagaimana tersebut telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima.
5) Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terhutang.

Pengaturan keberatan pajak dan banding Pasal 25 dan Pasal 26 UU Nomor 6 Tahun 1983 tersebut jika diteliti lebih lanjut dapat diuraikan sebagai berikut :[319]

[319]Lihat Pasal 25 & 26 UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan

1) Wajib Pajak harus dapat menuangkan keberatan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan mengemukakan alasan-alasan yang jelas, hal ini tidak mudah mengingat tidak semua wajib pajak menguasai aturan perpajakan secara tepat, sehingga untuk mengjaukan keberatan seringkali WP menggunakan jasa professional di bidang pajak, Cara pengajuan keberatan ini tidak sederhana , apabila permohonan banding bersifat sederhana maka WP tidak perlu bantuan tenaga profesional.
2) Pembatasan pengajuan jangka waktu keberatan selama 3 (tiga) bulan sudah cukup memberikan waktu kepada WP untuk mempersiapkan keberatan, namun dibalik peraturan ini terdapat risiko bagi wajib pajak, jika ia tidak dapat memenuhi jangka waktu tersebut maka WP terancam gagal secara formal untuk mengajukan keberatan sebingga keberatannya tidak bisa diterima dan akibat lebih lanjut maka WP tidak dapat mengakses keadilan untuk mengajukan haknya mendapat keadilan.
3) Pengajuan keberatan tidak menunda pembayaran pajak, hal ini berarti bahwa meskipun WP mengajukan keberatan, penagihan pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tetap dilakukan. Permasalahannya adalah apabila hal ini tidak diatur demikian maka WP cenderung menunda pembayaran atas SKPKB dengan mengajukan keberatan, namun disisi lain apabila SKPKB tersebut diterbitkan oleh DJP semata-mata untuk memnuhi target penerimaan pajak meskipun dasar hukum dan fakta yang mendasarinya tidak kuat tentu akan menimbulkan ketidak adilan bagi Wajib Pajak. Terhadap SKPKB yang tidak benar tersebut jika dilakukan penagihan aktif bahkan sampai penyitaan dan pelelangan harta wajib pajak, apabila kemudian hari WP memenangkan perkara sengketa pajak tersebut di tingkat banding,

maka barang yang sudah dilelang tersebut tidak dapat dikembalikan, WP hanya dapat menerima kembali dalam bentuk uang, bisa jadi barang yang disita tersebut adalah barang yang sangat penting untuk menunjang usaha WP. Oleh karena itu sangatlah relevan apa yang dikemukakan oleh Prof. Soedarsono dalam pidato pengukuhan guru besar, bahwa kewenangan otoritas birokrasi harus diawasi sebagai berikut [320] :

> "Penyalahgunaan kekuasaan, termasuk kewenangan (*detournement de pouvoir*) dan tindak sewenang-wenang (*willekeur/abus de pouvoir*) merupakan gejala yang sudah lama ada, juga sekaligus mengingatkan kita pada arti pentingnya *control* terhadap penggunaan wewenang (*authority*) itu sendiri, terlebih-lebih dengan adanya asas praduga keabsahan (*vermoeden van rechtmatigheid=praesumptio iustae causa*) yang mewajibkan kita untuk menganggap sah terlebih dahulu suatu tindak pemerintahan sebelum adanya keputusan atau peraturan yang menyatakan sebaliknya. Asas ini dapat mendorong seseorang untuk menyalahgunakan wewenangnya atau bertindak sewenang-wenang manakala *control* terhadap penggunaan wewenang itu sendiri melemah atau berkurang."

4) Direktur Jenderal Pajak diberikan waktu selama 12 (dua belas) bulan untuk memutus keberatan yang diajukan oleh WP, apabila dalam waktu 12 bulan DJP belum memberikan keputusan, maka keberatan WP dianggap diterima. Ketentuan ini disatu sisi memberikan kepastian hukum kepada WP bahwa dalam waktu 12 bulan jika DJP tidak menerbitkan Keputusan, maka dianggap keberatan WP diterima, tetapi jangka waktu 12 bulan merupakan waktu yang cukup lama bagi WP untuk menunggu Keputusan Keberatan tersebut.
5) Direktur Jenderal Pajak disatu sisi merupakan otoritas pajak yang diserahi tugas untuk menghimpun pajak dan menerbitkan SKP, tetapi disisi lain diberikan kewenangan untuk memeriksa, meneliti dan memutuskan sengketa pajak pada

---

[320] Sudarsono, Pilihan Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Di Peradilan Tata Usaha Negara, *op.cit*, hlm. 1.

tingkat pertama. Ditengarai proses keberatan pajak ini tidak objektif, tertutama apabila dikaitkan dengan asas hukum tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik dalam perkaranya sendiri (*nemo judex indoneus in propia causa*), dan dalam sistem hukum anglosaxon atau common law dikenal standar-standar prosedural semacam audi alteram partem sebagaimana dikemukakan oleh H.L.A Hart[321] :

> Seseorang tidak diperkenankan untuk menjadi hakim atas kasusnya sendiri, dipandang sebagai ketentuan keadilan, di Inggris dan Amerika sering disebut sebagai prinsip-prinsip keadilan alamiah. Semua itu merupakan jaminan adanya ketidakberpihakan (*impartiality*) atau obyektivitas atau yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa hukum diterapkan bagi semua orang dan hanya bagi mereka yang serupa dalam segi-segi yang relevan yang ditentukan oleh hukum itu sendiri.

Pada tahun 1994 terdapat perubahan pengaturan ketentuan umum dan tatacara perpajakan dengan diundangkannya UU Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, terdapat perubahan mengenai Ketentuan terkait Keberatan sebagai berikut [322] :

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :
   a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
   b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
   c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
   d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
   e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
(2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas.
(3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), kecuali

[321] H.L.A. Hart, Konsep Hukum (The Concept of Law), (Bandung : Nusamedia, 2013), hlm. 249.
[322] Lihat Pasal 25 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan.

apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

(4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) tidak dianggap sebagai Surat Keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan.

(5) Tanda penerimaan Surat Keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda pengiriman Surat Keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan Surat Keberatan tersebut bagi kepentingan Wajib Pajak.

(6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak

(7) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak."

Pada perubahan Undang-Undang KUP Tahun 1994 ini terdapat hal baru yang diatur yakni pemberian imbalan bunga kepada Wajib Pajak apabila permohonan keberatan atau banding Wajib Pajak dikabulkan seluruhnya atau sebagian yang mengakibatkan terjadinya kelebihan pembayaran pajak, diatur sebagai berikut[323] :

"Apabila pengajuan keberatan atau permohonan banding diterima sebagian atau seluruhnya, maka kelebihan pembayaran dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2 % (dua persen) sebulan untuk selama-lamanya dua puluh empat bulan."

Perubahan Pokok pada UU Nomor 9 Tahun 1994 jika dibandingkan dengan UU Nomor 6 Tahun 1983 terdapat perubahan sebagai berikut :

1) Pada Pasal 25 ayat (1):

---

[323] Lihat Pasal 25 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan.

a. Semula tertulis: "Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak", diganti: "WP dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak", penggantian pengaturan ini mengaskan bahwa keberatan pajak merupakan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk meneliti dan memeriksa dan memutuskan, jadi keberatan pajak tidak boleh diajukan ke instansi lain.

b. Ayat (1) huruf a tertulis: "Surat Pemberitaan" diganti pada huruf (d) menjadi: "Surat Ketetapan Pajak Nihil", hal ini hanya penggantian istilah saja, maknanya sama Surat Pemberitaan diubah istilahnya menjadi Surat Ketetapan Pajak Nihil, artinya antara pajak terhutang menurut Wajib Pajak dengan menurut Fiskus/Otoritas pajak adalah sama, sehingga tidak terdapat pajak yang masih harus dibayar, tetapi dapat saja terjadi adanya sengketa, misal menurut Wajib Pajak perusahaannnya rugi sebesar Rp 1.000.000.000,00 sehingga tidak harus membayar pajak, tetapi menurut fiskus rugi yang diakui hanya sebesar Rp 500.000.000, hal ini karena terdapat koreksi atas biaya yang tidak diakui oleh fiskus, Wajib Pajak tetap berpendapat bahwa rugi seharusnya sebesar Rp 1.000.000.000, sehingga sengketa disini adalah sengketa terkait dengan jumlah biaya yang boleh dikurangkan yang akibatnya menambah rugi, sebagaimana kita ketahui bahwa rugi fiskal perusahaan dapat dikompensasi 5 (lima) tahun kedepan dengan laba fiskal di tahun-tahun berikutnya.

Perubahan ayat (1) ini lebih menekankan hegemoni Direktur Jenderal Pajak sebagai satu-satunya otoritas pajak yang berwenang melakukan penelitian, pemeriksaan dan memutuskan keberatan Wajib Pajak.

2) Pada Pasal 25 ayat (2):

Semula berbunyi:" Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan menyatakan alasan-alasan secara jelas.", diubah menjadi : "Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas."

Perubahan ayat (2) ini lebih memepertegas syarat-syarat keberatan bahwa: keberatan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, mengemukakan jumlah pajak terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas. Perubahan ini tentu semakin memperkuat bahwa pengajuan keberatan tidak sederhana, karena WP harus menguasai ketentuan pajak yang seringkali tidak mudah untuk dipahami.

3) Pada Pasal 25 ayat (4): ada ketentuan tambahan bahwa: "Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) tidak dianggap sebagai Surat Keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan."

Ketentuan ini mempertegas bahwa pengajuan keberatan yang tidak memenuhi syarat formal, sesuai ketetentuan ayat (2) dan ayat (3), yakni harus diajukan secara tertulis dalam bahsa Indonesia dan harus mnayatakan jumlah pajak terutang atau rugi serta alasan-alasan yang jelas dan diajukan dalam waktu 3 bulan sejak tanggal surat ketetapan. Keberatan yang diajukan oleh WP yang tidak memnuhi syarat formal tersebut tidak akan diproses, sehingga WP gagal untuk megakses guna mendapatkan hak nya untuk memperoleh keadilan dan perlindungan hukum.

Pada Tahun 2000 diadakan perubahan yang kedua mengenai Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) sebagaimana diatur dalam UU Nomor 16 Tahun 2000 mengenai Perubahan Kedua UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan. Pengaturan mengenai Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan pajak diubah sehingga berbunyi[324] :

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajakatas suatu :
   a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
   b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
   c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar;
   d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
   e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
(2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas.
(3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
(4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan.
(5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.
(6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak.
(7) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

---

[324]Lihat Pasal 25 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

Perubahan yang sangat mendasar terkait Kententuan Umum dan Tatacara Perpajakan terjadi pada tahun 2008, dengan diundangkannya UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, khsusunya perubahan terkait penyelesaian sengketa keberatan pajak, diatur sebagai berikut[325] :

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
   1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
   2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
   3. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
   4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
   5. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

(2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.

(3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

(3a) 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.

(4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), atau ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan.

(5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk menerima surat keberatan atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau melalui cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.

(6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi

---

[325] Lihat Pasal 25 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan.

dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak.

(7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.

(8) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).

(9) Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

(10) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan.

Pengaturan penanganan keberatan pajak oleh Direktur Jenderal Pajak diubah menjadi:[326]

(1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.

(2) Sebelum surat keputusan diterbitkan, Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.

(3) Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

(4) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.

(5) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.

Pengaturan keberatan pajak berdasarkan ketentuan UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketententuan Umum

[326] *Ibid*, Pasal 26.

dan Tatacara Perpajakan antara lain menegaskan bahwa Wajib Pajak yang memberikan atau mengungkapkan bukti-bukti baru pada proses keberatan, apabila bukti tersebut tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan pajak, maka tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya, dengan kata lain bukti tersebut tidak bisa dijadikan alat bukti pada saat proses keberatan, pengaturan tersebut sebagai berikut:[327]

(1) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
(2) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), antara lain, mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.
(3) Apabila Wajib Pajak tidak menggunakan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (2), proses keberatan tetap dapat diselesaikan.
(4) Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya.

Perubahan mendasar dari ketentuan keberatan pajak dari UU Nomor 28 Tahun 2007 tersebut adalah:

1) Jika pada pengaturan keberatan sebelum tahun pajak 2008 diatur bahwa keberatan tidak menunda penagihan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), sejak tahun 2008 diatur bahwa pajak kurang bayar dalam SKPKB belum terhutang apabila WP tidak menyetujui koreksi yang mengakibatkan Pajak kurang bayar dan WP mengajukan Keberatan. Akan tetapi Wajib Pajak diharuskan membayar jumlah pajak yang kurang bayar yang koreksinya disetujui oleh WP, pembayaran ini merupakan salah satu sayarat formal untuk mengajukan keberatan, jika pajak

[327] *Ibid*, Pasal 26 A.

kurang bayar yang disetujui WP tidak dibayar sebelum mengajukan keberatan, maka surat keberatan tersebut tidak memenuhi syarat formal dengan kata lain keberatan tidak dapat diterima/dipertimbangkan.

2) Wajib Pajak yang memberikan atau mengungkapkan bukti-bukti baru pada proses keberatan, apabila bukti tersebut tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan pajak, maka tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya, dengan kata lain bukti tersebut tidak bisa dijadikan alat bukti pada saat proses keberatan.

3) Wajib Pajak dikenakan sanksi denda sebesar 50% apabila keputusan keberatan yang diajukannya ditolak dan tidak diajukan banding serta terdapat pajak yang terutang masih harus dibayar.

4) Wajib Pajak dikenakan sanksi denda sebesar 100 % apabila banding yang diajukannya ditolak dan terdapat pajak yang terutang yang masih masih harus dibayar.

5) Keputusan Keberatan dan Putusan Banding yang mengabulkan permohonan Wajib Pajak, yang mengakibatkan terdapat kelebihan pajak yang harus dikembalikan kepada Wajib Pajak, Wajib Pajak diberikan imblan bunga sebesar 2% per-bulan maksimal 48 %, sejak tanggal surat ketetapn pajak sampai dengan tanggal terbitnya Keputusan Keberatan atau Putusan Banding.

Perbandingan mekanisme pengaturan keberatan pajak sejak sebelum reformasi sampai setelah reformasi pajak (, serta perubahan ketiga yang diatur dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 (perubahan yang sangat mendasar) diuraikan pada tabel dibawah ini :

Tabel 11

Perbandingan Pengaturan Keberatan Pajak Sebelum dan Setelah Reformasi Pajak Tahun 1983.

Uraian	Sebelum Reformasi Pajak Tahun 1945 s/d Tahun 1983		Setelah Reformasi Pajak Tahun 1984 s/d Saat ini	
	Pengaturan Keberatan Pajak Perseroan (PPs), Pajak Pendapatan Karyawan (PPd 17 a) dan Pajak Penjualan (PPn)	**Pengaturan Keberatan menurut Metode MPO/MPS Tahun 1967**	**Undang-Undang KUP Tahun 1983, Perubahan Pertama Tahun 1994 dan Perubahan Kedua tahun 2000.**	**Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Perubahan Ketiga atas UU KUP (Perubahan yang cukup mendasar)**
Jangka waktu pengajuan keberatan	3 (tiga) bulan setelah tanggal SKP.	1(satu) bulan setelah tanggal penyerahan SKP untuk Pajak Sendiri (MPS) dan 3 (tiga) bulan setelah tanggal penyerahan SKP untuk pajak yang dipungut dari orang lain (MPO).	3 (tiga) bulan sejak tanggal Surat Ketetapan Pajak (SKP)	3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim Surat Ketetapan Pajak (SKP)
Cara penyampaian	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan.	Tidak diatur	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan.	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan .
Keberatan Ditujukan kepada	Kepala Jawatan Pajak	Kepala Inspeksi Pajak	Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat WP terdaftar.	Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat WP terdaftar.

Repository Universitas Brawijaya

Isi surat keberatan	Tidak diatur	Tidak diatur	Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut WP disertai alasan-alasan yang jelas.	Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut WP disertai alasan-alasan yang jelas
Kewajiban membayar SKP Kurang Bayar	Pengajuan Keberatan tidak menunda membayar pajak.	Pengajuan Keberatan tidak menunda membayar pajak.	Pengajuan Keberatan tidak menunda membayar pajak.	Sebelum mengajukan Keberatan WP harus membayar lebih dahulu jumlah pajak dalam SKPKB yang disetujui oleh WP, sedangkan untuk jumlah pajak yang tidak disetujuinya tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan, dengan kata lain tidak perlu dibayar oleh WP jika ia mengajukan keberatan.
Syarat Sah Surat Keberatan	Harus disampaikan dalam waktu 3 bulan sejak tanggal SKP.	Tidak diatur	- Harus disampaikan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal SKP. - Tertulis dan dalam bahasa Indonesia. - Mengemukakan jumlah pajak yang terhutang menurut WP dan alsan-alasan yang jelas.	- Harus disampaikan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal SKP dikirim. - Tertulis dan dalam bahasa Indonesia. - Mengemukakan jumlah pajak yang terhutang menurut WP dan alsan-alasan yang jelas. - Membayar sebagian jumlah pajak dalam SKP yang disetujui koreksinya oleh WP.
Pembatasan Pengaturan Pembuktian	Tidak diatur	Tidak diatur	Tidak diatur	Catatan/Bukti yang tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan sebelum SKP diterbitkan, tidak dapat diakui seabgai alat bukti/

				dipertimbangkan pada saat proses keberatan.
Jangka waktu keputusan keberatan	Tidak diatur	3 (tiga) bulan setelah tanggal surat keberatan diterima, jika lewat waktu tersebut belum ada keputusan, dianggap permohonan keberatan ditolak.	12 (dua belas) bulan sejak tanggal keberatan diterima. Apanila dalam jangka waktu tersebut Direktur Jenderal Pajak tidak member suatu keputusan,maka keberatan yang diajukan dianggap diterima.	12 (dua belas) bulan sejak tanggal keberatan diterima. Apanila dalam jangka waktu tersebut Direktur Jenderal Pajak tidak member suatu keputusan,maka keberatan yang diajukan dianggap diterima.
Sanksi atas Keputusan Keberatan	Tidak diatur	Tidak diatur	Tidak diatur	Apabila keberatan Wajib Pajak ditolak dan masih terdapat Pajak yang harus dibayar, WP dikenai sanksi administrasi sebesar 50% dari jumlah pajak yang masih harus dibayar.
Imbalan atas keputusan Keberatan	Tidak diatur	Tidak diatur	Apabila keberatan WP diterima seluruhnya atau sebagian, maka kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per-bulan untuk selama-lamanya 24 bulan atau maksimal 48 %.	Apabila keberatan WP diterima seluruhnya atau sebagian, maka kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) perbulan untuk selama-lamanya 24 bulan atau maksimal 48 %.

Sumber: diolah dari berbagai sumber

Repository Universitas Brawijaya

Pengaturan pengajuan keberatan pajak jika dilihat dari waktu ke waktu peraturannya semakin ketat dan terdapat kecenderungan, bahwa untuk melakukan keberatan tidaklah sederhana, karena syarat untuk mengajukan keberatan semakin bertambah, antara lain harus diajukan secara tertulis, dalam basa Indonesia dan mengemukakan jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh WP serta alasan-alasannya, terlebih lagi pada peraturan yang berlaku saat ini (perubahan ketiga UU KUP, yang diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007), untuk mengajukan keberatan ada persyaratan tambahan yaitu harus membayar lebih dahulu jumlah pajak yang tertera di SKP yang koreksinya disetujui WP.[328]

Apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak. Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan /pemungutan pajak. Yang dimaksud dengan "suatu" pada ayat ini adalah 1 (satu) keberatan harus diajukan terhadap 1 (satu) jenis pajak dan 1 (satu) Masa Pajak atau Tahun Pajak.[329]

Permasalahannya akan timbul apabila koreksi pajak yang disetujui WP nilainya cukup besar, bisa jadi WP tidak mampu membayarnya. Apabila persyaratan-persyaratan itu tidak dipenuhi maka surat keberatan tidak dapat

---

[328] Lihat UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Tatacara Perpajakan.

[329] Perhatikan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan No. 8 Tahun 1984 tentang Pajak Pertambahan Nilai.

dipertimbangkan dan tidak diproses lebih lanjut, sehingga WP tidak mempunyai kesempatan untuk menguji SKP tersebut guna memperoleh keadilan.

Pada proses penelitian keberatan pajak yang berlaku saat ini terdapat ketentuan yang membatasi hak pembuktian oleh WP yakni, bukti, catatan dan informasi yang tidak diberikan pada saat proses pemeriksaan pajak sebelum diterbitkan SKP, tidak dapat dipertimbangkan sebagai bukti pada saat proses keberatan, kecuali bukti dari pihak ketiga yang pada saat proses pemeriksaan waktu itu belum dimiliki oleh WP.

DJP diberikan waktu selama 12 (dua belas bulan) untuk meneliti dan memutuskan keberatan WP, apabila dalam jangka waktu tersebut DJP belum memutus keberatan, maka keberatan WP dianggap diteerima. Jangka waktu 12 bulan merupakan waktu yang cukup lama bagi WP untuk memperoleh kepastian hukum apakah keberatannya diterima, diterima seabgaian, ditolak atau bahkan jumlah pajak yang terhutang ditambah oleh DJP.

Terkait jangka waktu pemutusan keberatan pajak, jika dibandingkan dengan keberatan Bea dan Cukai sebagaiman diatur dalam UU Kepabeanan diatur bahwa Direktur Jenderal Bea dan Cukai harus memberi keputusan atas keberatan penetapan dalam waktu 60 (enam puluh) hari sejak keberatan diterima, apabila dalam jangka waktu tersebut tidak dipenuhi, maka keberatan dianggpa diterima, pengaturannya sebagai berikut:[330]

(1) Orang yang berkeberatan terhadap penetapan Pejabat Bea dan Cukai mengenai tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan Bea Masuk dapat mengajukan keberatan secara tertulis hanya kepada Direktur

[330] Lihat Pasal 93 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan, yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Jenderal dalam waktu tiga puluh hari sejak tanggal penetapan dengan menyerahkan jaminan sebesar Bea Masuk yang harus dibayar.

(2) Direktur Jenderal memutuskan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam jangka waktu enam puluh hari sejak diterimanya keberatan.

(3) Apabila keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditolak oleh Direktur Jenderal, jaminan dicairkan dan Bea Masuk yang terutang dianggap telah dilunasi, dan apabila keberatan diterima, jaminan dikembalikan.

(4) Apabila dalam jangka waktu enam puluh hari sebagimana dimaksud pada ayat (2) Direktur Jenderal tidak memberikan keputusan, keberatan yang bersangkutan dianggap diterima dan jaminan dikembalikan.

(5) Apabila jaminan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berupa uang tunai dan pengembalian jaminan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan ayat (4) dilakukan setelah jangka waktu enam puluh hari, Pemerintah memberikan bunga sebesar dua persen setiap bulannya untuk selama-lamanya dua puluh empat bulan.

Jangka waktu penyampaian keberatan pajak dan penyelesaian keberatan di beberapa negara yang penulis sarikan dari laporan Penyelarasan Akhir Naskah Akademik RUU Perubahan UU KUP yang diterbitkan oleh Badan Pembinaan Hukum Nasional sebagai berikut:

Tabel 12.
Jangka Waktu Penyampaian Keberatan Pajak dan Penyelesaian Keberatan di Beberapa Negara[331]

Negara	Pengajuan Keberatan setelah SKP diterbitkan	Penyelesaian Keberatan setelah surat Keberatan diterima otoritas Pajak
Inggris	30 hari	45 hari
Australia	60 hari	56 hari (8 minggu)
Canada	90 hari	60 hari
Filipina	30 hari	60 hari
Indonesia	3 bulan	12 bulan

[331] BPHN, Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tetnang KetentuanUmum dan Tatacara Perpajakan, (BPHN, Jakarta, 2015), hlm.93.

Jika dilihat dari perbandingan di atas dapat disimpulkan bahwa jangka waktu penyelesaian sengketa keberatan pajak di Indonesia sangat lama yakni 12 bulan. Dari uraian di atas dapat dianalisis lebih lanjut bahwa: *Pertama,* pengajuan keberatan pajak yang berlaku saat ini harus memenuhi beberapa syarat administratif seperti: diajukan dalam waktu 3 bulan setelah tanggal dikirim SKP, harus mememberikan alasan-alasan yang jelas dan jika menyangkut sengketa nilai pajak yang harus dibayar maka WP harus megemukakan berapa nilai pajak yang harus dibayar menurut WP, serta harus membayar pajak dalam SKP yang distujuinya pada saat proses pemeriksaan pajak. Dengan syarat yang tidak sederhana tersebut dapat terjadi bahwa pengajuan keberatan WP tidak memenuhi syarat formal sehingga keberatan tidak dapat diproses lebih lanjut, dengan demikian pihak WP tidak dapat mengakses proses sengketa pajak untuk memperoleh keadilan. ditinjau dari teroi keadilan hal ini menciderai rasa keadilan masyarakat khsususnya para Wajib Pajak yang menghadapi sengketa pajak.

Kedua, jangka waktu penyelesaian keberatan pajak sangat lama, penyelesaian sengketa yang sangat lama ini merupakan suatu ketidakadilan sebagaimana dikemukan oleh William Penn dalam bukunya *Some Fruits of Solitude,* Tahun 1693[332],: " *To delay Justice is Injustice"*. Penyelesaian sengketa keberatan yang sangat lama ini juga menciderai rasa keadilan masyarakat khususnya Wajib Pajak.

Ketiga, pengajuan keberatan pajak ternyata membutuhkan biaya yang tidak sedikit, apabila WP mengajukan keberatan maka ia harus lebih dahulu

[332] www.bartleby.com/1/3/162.html diakses pada tanggal 10 November 2016.

membayar pajak yang tertuang dalam SKP yang disetujuinya dalam proses pemeriksaan pajak, dan apabila keberatan WP tidak dikabulkan atau dikabulkan sebagian atas SKP Kurang Bayar pajak, maka WP akan dikenakan denda sebesar 50 % dari pajak yang kurang dibayar dalam surat keputusan keberatan, selain itu karena pengajuan keberatan tidak sederhana dan tidak semua WP menguasai proses keberatan maka ia harus menyewa tenaga professional untuk membantu mewakili atau mendampingi Wajib Pajak. Biaya penyelsaian sengketa pajak yang tidak murah dapat mengakibatkan Wajib Pajak yang dalam kesulitan likuiditas tidak dapat mengakses proses keberatan, sehingga bertentangan denga rasa keadilan masyarakat kususnya Wajib Pajak.

Keempat, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) merupakan instansi yang menerbitkan SKP yang menjadi sengketa dan instansi yang diserahi tugas untuk menghimpun dan mencapai target penerimaan pajak yang telah ditetapkan, apabila DJP mengabulkan Keberatan Wajib Pajak maka hal tersebut akan mengurangi pencapaian target pajak DJP, terdapat kecenderungan DJP menolak keberatan Wajib Pajak, utamanya apabila target penerimaan pajak masih belum tercapai. DJP selaku pihak yang memutus keberatan Wajib Pajak menjadi tidak netral atau tidak objektif, hal ini sejalan dengan asas tidak ada seorangpun dapat menjadi hakim yang baik atas perkaranya sendiri.

Kelima, proses penyelesaian sengketa keberatan pajak tidak sederhana, tidak cepat dan tidak murah, serta cendrung tidak obyektif, hal ini tidak lepas dari asas legalitas dalam negara hukum yang dianut oleh Indonesia, sehingga penyelesaian sengketa harus sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku

dalm hal ini diatur dalam Undang-Undang yang mengatur hukum formal perpajakan yaitu diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang telah beberapa kali diubah terkahir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Oleh karena itu formulasi ketetentuan keberatan harus direformulasi agar lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat khususnya Wajib Pajak. Meminjam pendapat Satjipto Rahardjo dalam kontek keadilan ditributif menyebutkan bahwa hakikatnya keadilan berkaitan dengan distribusi sumber daya yang ada di dalam masyarakat yang berupa barang dan jasa, modal usaha, kedudukan dan peran sosial, kewenangan, kekuasaan, kesempatan dan lain-lain yang mempunyai nilai-nilai tertentu bagi kehidupan manusia.[333]

Sehingga keadilan dalam pemungutan pajak harus mencakup pembentukan perundang-undangannya, pengenaannya, pemungutannya, maupun dalam pembagian beban yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan, juga adanya saluran-saluran hukum yang terbuka bagi wajib pajak untuk mencari keadilan dalam bidang perpajakan.

3.3. Pengaturan Banding atas Keputusan Keberatan Pajak

Dalam sengketa pajak, wajib pajak atau yang bersangkutan dalam sengketa pajak dapat mengajukan banding atau gugatan. Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-

[333] Mahfud MD, Perdebatan Hukum, op. cit., hlm. 10

undangan perpajakan yang berlaku. Yang dimaksud dengan keputusan yang dapat diajukan banding adalah surat keputusan keberatan dalam hal WP belum puas dengan keputusan tersebut.[334]

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan[335] yang selanjutnya disebut Undang-Undang Perpajakan, banding atas Keputusan Keberatan Pajak diatur di dalam pasal Undang-Undang mengenai Institusi yang memutus Sengketa Banding Pajak. Pengaturan banding pajak terdapat dalam 2 (dua) wilayah pengaturan, yaitu dalam Undang-Undang Perpajakan dan dalam Undang-Undang Institusi Banding Pajak.

3.3.1. Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan

Dalam Undang-Undang Perpajakan, banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli, warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya. Apabila selama proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya. Selain itu, dalam hal pemohon Banding pailit atau apabila selama proses Banding pemohon Banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi.

---

[334] Y. Sri Pudyatmoko, 2009, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 117-119.

[335] Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 85.

Pengaturan banding untuk sengketa pajak memiliki sejarah sendiri di Indonesia. Sejarah pengaturan banding pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan, sebagaimana pengaturan Keberatan Pajak terbagi dalam 2 (dua) periode, yaitu periode sebelum reformasi perpajakan, yakni periode kemerdekaan Indonesia pada tahun 1945 sampai tahun 1983, dan periode setelah reformasi perpajakan dari tahun 1984 sampai dengan saat ini.

3.3.1.1. Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan sebelum Reformasi Pajak.

Pada periode sebelum Reformasi Pajak, sistem perpajakan termasuk terkait banding pajak pengaturannya di muat dalam masing-masing undang-undang pajak. Pengaturan mengenai banding pajak diatur dalam Undang-Undang Materiil Jenis Pajak yang bersangkutan, jadi belum ada pemisahan undang-undang yang mengatur mengenai hukum formal (tata cara pelaksanaan hukum materiil) dan undang-undang yang mengatur mengenai hukum materiil pajak yang mengatur mengenai subyek pajak, obyek pajak, tarif pajak, cara menghitung pajak dan pengaturan hukum materiil lainnya.

Pengaturan banding pajak sebelum reformasi pajak terkait banding terhadap ketetapan diatur dalam:[336]

1. Pajak Perseroan (PPs) yang diatur dengan Ordonasi Tahun 1925 yang terakhir diubah dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1959.

---

[336] (Lembaran Negara Nomor: 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953.

2. Pajak Bunga Dividen dan Royalti (PBDR) yang diatur dengan Perpu Nomor 12 Tahun 1959, yang diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1970.
3. Pajak Penjualan Tahun 1951 yang diatur berdasarakan Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951

Pengaturan banding Pajak Pendapatan (PPd) Karyawan Ordonansi Tahun 1944 yang diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 1951 , dan terakhir diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1970, mengatur [337] :

"Barang siapa berkeberatan terhadap keputusan Kepala Inspeksi Keuangan seperti termaksud dalam pasal 12 ayat (2), atau terhadap ketetapan tagihan kemudian seperti termaksud dalam pasal 10 ayat (1), dalam tempo tiga bulan sesudah tanggal surat keputusan atau surat ketetapan, dapat memasukkan surat minta-banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak, menurut cara yang ditentukan dalam peraturan pertimbangan urusan pajak."

Selain itu, pengaturan mengenai banding terhadap Surat Ketetapan Pajak Penjualan (PPn) diatur sebagai berikut [338] :

"Barangsiapa berkeberatan terhadap keputusan yang diambil atas surat keberatannya atau terhadap pajak yang ditetapkan untuknya menurut Pasal 14 ayat (1) atau terhadap keputusan yang diambil baginya menurut Pasal 32 dapat memasukkan surat permohonan pertimbangan kepada Majelis Pertimbangan Pajak menurut cara, yang ditentukan dalam Peraturan Meminta Pertimbangan dalam urusan pajak, dalam tempo tiga bulan setelah tanggal surat keputusan dikirim atau surat ketetapan pajak diserahkan."

Apabila diamati pengaturan banding pajak pada undang-undang materiil sebelum reformasi pajak sangat sederhana hanya sekadar mengatur bahwa Wajib

[337] Lihat Pasal 13 Ordonansi Pajak Pendapatan (PPd) Tahun 1944 yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1970

[338] Lihat Pasal 17.Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 (Lembaran Negara Nomor : 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953

Pajak yang tidak setuju dengan Keputusan Keberatan Pajak yang diterbitkan oleh Jawatan Pajak dapat mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dalam waktu 3 (tiga) bulan setelah tanggal surat keputusan keberatan dikirim, pengaturan ini hanya memberikan petunjuk bahwa upaya hukum selanjutnya atas keputusan keberatan adalah uaya banding ke MPP. Hukum acara pengajuan banding diatur lebih lanjut pada pengaturan banding Majelis Pertimbangan Pajak.

3.3.1.2. Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan setelah Reformasi Pajak.

Wacana demokrasi dan reformasi belum usai diperdebatkan hingga kini. Schumpeter menyatakan bahwa prosedur utama demokrasi adalah pemilihan para pemimpin secara kompetitif oleh rakyat karena rakyat adalah pemberi legitimasi kekuasaan kepada pemerintah. Gagasan yang menjadikan demokrasi lebih berwarna empirik tersebut dimunculkan sebagai kritikan terhadap kecenderungan pendekatan normatif yang mengakar kuat dalam studi demokrasi dengan menafikan kenyataan riil pelaksanaan demokrasi.[339]

Schumpeter mendefinisikan demokrasi sebagai tatanan kelembagaan untuk mencapai keputusan-keputusan politik. Ide tersebut menekankan pada proses pembentukan prosedur politik sebagai dasar utama demokrasi tersebut kemudian memunculkan istilah demokrasi prosedural.[340]

---

[339] Edi Slamet Irianto, Pajak Negara Demokrasi dan Konsep & Implementasinya Di Indonesia, Laksbang Mediatama Yogyakarta, Tahun 2009, hlm. 18-19

[340] *Ibid*.

Semangat untuk menciptakan prinsip demokrasi yang mampu menggambarkan demokrasi sebagai realitas. Sistem politik yang demokratis sudah sewajarnya memberikan ruang partisipasi rakyat yang bebas, baik dalam soal hak dasarnya untuk memilih secara rahasia para pemimpinnya maupun kebebasan berkumpul, berorganisasi dan tentu yang lebih penting juga adalah kebebasan pers.[341]

Dalam perkembangannya lahirnya reformasi yang mengakibatkan adanya paham konstitusi demokrasi menunjukkan harapan terhadap sistem politik yang baik pula. Suatu misal adanya perkembangan yang baik dalam reformulasi penyelesaian sengketa perpajakan, dimana pasca reformasi regulasi seputar hal tersebut dapat memberikan dampak yang signifikan bagi pertumbuhan dan pendapatan negara dalam sektor pajak.

Sejak Tahun 1984, sebagaimana telah dikemukakan dalam pembahasan mengenai keberatan pajak, pengaturan hukum pajak formal dipisahkan dengan pengaturan hukum pajak materiil. Hukum Pajak Formal diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan[342] yang selanjutnya disebut Undang-Undang Nomo 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Sejak tahun 1984 sampai dengan saat ini Tahun 2016, telah terjadi 3 kali perubahan UU Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang terdiri dari :

---

[341] *Ibid*, hlm 22-23.

[342] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262.

1) Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan[343]
2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan[344]
3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan[345]

Pengaturan mengenai banding pada awal reformasi pajak diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diatur sebagai berikut [346]:

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan banding kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak mengenai keberatannya dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal keputusan ditetapkan, dengan dilampiri salinan Surat Keputusan tersebut.
(2) Permohonan banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia.
(3) Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak.

Peraturan banding di atas pada prinsipnya mengatur bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak dalam waktu 3 bulan sejak tanggal keputusan ditetapkan dan banding tidak menunda pembayaran kewajiban pajak.

[343] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3566.
[344] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984.
[345] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.
[346] Lihat Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.

Pada Tahun 1994 diadakan perubahan ketentuan umum dan tatacara perpajakan, dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 pengaturan banding pajak diubah menjadi [347]:

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
(2) Sebelum badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibentuk, permohonan banding diajukan kepada Majelis Pertimbangan Pajak, yang putusannya bukan merupakan keputusan Tata Usaha Negara.
(3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam waktu tiga bulan sejak keputusan diterima, dilampiri salinan dari surat keputusan tersebut.
(4) Putusan badan peradilan pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap.
(5) Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.
(6) Susunan, kekuasaan dan acara badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan Undang-Undang.

Perubahan ketentuan mengenai banding di atas lebih menekankan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan banding pajak kepada badan peradilan pajak, dan badan peradilan pajak yang dimaksudkan dalam perturan tersebut adalah Majelis Pertimbangan Pajak yang juga ditegaskan bahwa putusan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara. Penegasan ketentuan ini untuk mengatasi masalah yang terjadi, mengingat pada tahun 1992 mulai berlaku Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, pada saat itu terjadi preseden. Keputusan yang di keluarkan MPP

[347] Lihat Pasal 27 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994.

oleh Wajib Pajak yang kalah, putusan banding MPP digugat ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) dan oleh PTUN gugatan tersebut diadili dan diputus oleh PTUN, sebagaimana dikemukakan oleh Winarto Soehendro[348] :

> Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara semua putusan MPP dianggap sebagai keputusan Badan/Lembaga Banding Administratif, bukan sebagai putusan Badan Peradilan Administrasi, sehingga putusannya dapat diuji keabsahannya oleh Peradilan Tata Usaha Negara, akibatnya proses penyelesaian sengketa pajak menjadi lebih panjang.
> Kondisi tersebut kemudian melahirkan ide untuk menegaskan MPP sebagai badan peradilan administrasi di bidang perpajakan, dengan cara merumuskannya ke dalam Pasal 27 ayat (1), ayat (2) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994.
>
> Guna memenuhi amanat Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, dibentuklah Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997. Sebagai badan peradilan pajak yang mempunyai tugas memeriksa dan memutus sengketa pajak. Pengertian Perpajakan dalam Undang-Undang BPSP ini lebih luas dari sebelumnya karena menyangkut juga sengketa kepabeanan. Putusan BPSP mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, sehingga putusannya tidak dapat digugat ke Peradilan Umum atau Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN). Namun demikian, dalam pelaksanaannya Mahkamah Agung menganggap sama halnya dengan putusan MPP semua putusan BPSP yang diajukan ke PTUN tetap diperiksa dan diputus sesuai hukum acara yang berlaku karena BPSP dianggap bukan merupakan badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud Pasal 27 ayat (1) tersebut diatas.

Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak hanya berhenti pada Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, tetapi terdapat perubahan kedua yaitu pada tahun 2000. Pada tahun 2000 disahkannya Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan

---

[348] Winarto Suhendro, Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus Di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, (Pengadilan Pajak, Jakarta, 2009) hlm. 1.

Umum dan Tata Cara Perpajakan setelah perubahan pertama Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994. Disahkannya Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka pengaturan mengenai banding pajak juga berubah menjadi[349]:

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
(2) Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara.
(3) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima, dilampiri salinan dari surat keputusan tersebut.
(4) dihapus.
(5) Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.
(6) Badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan Pasal 23 ayat (2) diatur dengan undang-undang.

Pada tahun 2007 terjadi perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Perubahan yang terjadi sangat mendasar dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, khususnya perubahan mendasar tersebut mengenai pengaturan mengenai banding diubah menjadi[350]:

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).
(2) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.

---

[349] Lihat: Pasal 27 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000.
[350] Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

(3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.

(4) Dihapus.

(4a) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan permohonan banding, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan.

(5) Dihapus.

(5a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.

(5b) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).

(5c) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.

(5d) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

(6) Badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan dalam Pasal 23 ayat (2) diatur dengan undang-undang.

Perubahan mendasar dari ketentuan banding pajak pada perubahan ketiga di Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yaitu:

1) Jika pada pengaturan banding pada peraturan sebelumnya diatur bahwa banding tidak menunda penagihan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)/Keputusan Keberatan, saat ini terdapat aturan bahwa pajak kurang bayar dalam Keputusan Keberatan belum terhutang apabila WP mengajukan banding, sampai dengan Putusan banding diterbitkan.

2) Ketentuan mengenai pemberian imbalan bunga dilakukan perubahan, diatur sebagai berikut[351]:

(1) Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dengan ketentuan sebagai berikut:

1. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali; atau
2. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.

(1a) Imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga diberikan atas Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak yang dikabulkan sebagian atau seluruhnya menyebabkan kelebihan pembayaran pajak dengan ketentuan sebagai berikut:

1. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak;
2. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak,

[351] Pasal 27A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak; atau

3. untuk Surat Tagihan Pajak dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak.

(2) Imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga diberikan atas pembayaran lebih sanksi administrasi berupa denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (4) dan/atau bunga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (1) berdasarkan Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi atau Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi sebagai akibat diterbitkan Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang mengabulkan sebagian atau seluruh permohonan Wajib Pajak.

(3) Tata cara penghitungan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dan pemberian imbalan bunga diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Selama 34 Tahun sejak Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dibuat dan disahkan, telah mengalami perubahan sebanyak 3 kali yaitu pada tahun 1994 dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 sebagai perubahan pertama. Selanjutnya pada tahun 2000 terjadi perubahan kedua dengan disahkanya Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000. Pada tahun 2007 di terbitkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 terkait perubahan ketiga dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 masih berlaku hingga saat ini. Setiap perubahan yang terjadi pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sejak perubahan pertama hingga perubahan ketiga pengaturan tentang banding pajak juga ikut selalu berkembang dan mengikuti perkembangannya.

3.3.2. Pengaturan Banding Pajak yang diatur dalam Undang-Undang Institusi Banding Pajak

Sejak tahun 1927 sampai dengan saat ini tahun 2017 telah silih berganti dibentuk lembaga penyelesaian banding sengketa pajak yang terdiri dari :

1) Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) yang dibentuk berdasarkan *Statblad* tahun 1927 Nomor 29 tentang *Regeling vat het Beroep in Belastingzaken*, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1959, yang berlaku sejak Tahun 1927 sampai dengan Tahun 1997.
2) Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, berlaku sejak 1 Januari 1998 sampai dengan 11 April 2002.
3) Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak berlaku sejak diundangkan tanggal 14 April Tahun 2002 sampai dengan saat ini.

Lembaga penyelesaian banding sengketa pajak diberi kewenangan oleh undang-undang atau peraturan terkait untuk menyelesaikan permasalahan hukum berupa banding terhadap suatu keputusan pajak, ataupun gugatan terhadap keputusan pejabat pajak. Setiap lembaga penyelesaian banding memiliki ketentuan masing-masing.

3.3.2.1. Majelis Pertimbangan Pajak (MPP)

Keberadaan lembaga penyelesaian perselisihan pajak berawal dengan

dibentuknya Institusi Pertimbangan Pajak pada tanggal 11 Desember 1915 berdasarkan Staatsblad 1915 No.707. Dengan berlakunya ICW (Undang-Undang Perbendaharaan Negara/Staatsblad 1925), maka dibentuklah Majelis Pertimbangan Pajak yang saat itu bernama *Raad van Beroep Voor Belastingzaken* berdasarkan Ordonnantie tot *Regeling van het Beroep in Belastingzaken*, Staatsblad 1927 No.29 j.o Staatsblad 1933 No.6, sebagai badan peradilan administrasi. Pada saat pendudukan Jepang di Indonesia tahun 1942-1945, Raad van Beroep Voor Belastingzaken tetap berfungsi dan menjalankan tugasnya berdasarkan ketentuan Pasal 3 Osomu *Seirei* Nomor 1 tanggal 1 Maret 1942 yang menyatakan bahwa semua badan-badan pemerintah yang terdahulu tetap diakui sah untuk sementara waktu sepanjang tidak bertentangan dengan aturan pemerintahan militer. Kemudian berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1959, *Raad van Beroep Voor Belastingzaken* berganti nama menjadi Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) [352] .

Proses banding diawali dari adanya Surat Permohonan Banding (SPB) dari Pemohon Banding selaku Wajib Pajak atau kuasanya kepada Majelis Perrtimbangan Pajak yang berkedudukan di Jakarta. Permohonan banding diatur pada pasal 8 ordonansi sebagai berikut [353] :

(1) Permohonan banding kepada Majelis dilakukan dengan cara memasukan sendiri atau mengirimkan tercatat suatu surat permohonan banding kepad sekretaris.

(2) Permohonan banding dapat juga , oleh mereka yang tidak dapat atau

---

[352] Winarto Suhendro, Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus Di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara (Pengadilan Pajak, Jakarta, 2009) hlm 1.

[353] Malimar, 101 Putusan Majelis Pertimbangan Pajak (Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, Jakarta, 1998) hlm. 73.

kurang pandai menulis, diajukan dengan lisan Kepada kepala Daerah atau Pemerintah setempat, yang segera membuat suatu surat perihal itu, yang disampaikan dengan surat tercatat atau disampaikan sendiri kepada sekretaris majelis.

(3) Surat permohonan banding yang ditujukan terhadap suatu ketetapan pajak, sekedar tidak dinyatakan bahwa seharusnya tidak boleh dikenakan pajak, harus dibuat demikian rupa, sehingga dapat disimpulkan jumlah pajak menurut pemohon seharusnya dikenakan kepadanya.

(3a) Untuk pengajuan permohonan banding terutang bea untuk Negara sebesar Rp 100 (seratus) rupiah.

(4) Bila permohonan banding ditujukan kepada satu keptutsan, salinan keputusan itu harus diajukan.

(5) Tenggang waktu untuk mengajukan banding, yang ditetapkan dalam ordonasi-ordonansi yang memperkenankan pengajuan banding kepada Majelis, tidak mengikat apabila dapat dibuktikan secukupnya kepada Majelis, bahwa tenggang waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena terhalang oleh keadaan-keadaan luar biasa.

Peraturan Banding Urusan Pajak yang diatur dalam Stbl. 1927 nomor 29 yang diubah dan ditambah dengan Lembaran Negara 1959 Nomor 13, terdiri dari 18 Pasal, tidak mengatur mengenai kapan banding harus diputus, dan apakah putusan banding mempunyai kekutan hukum tetap atau tidak, namun secara tersirat putusan banding tersebut mempunyai kekutan hukum tetap, oleh karena WP tidak dapat lagi menempuh upaya hukum lainnya/lebih lanjut.

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara semua putusan MPP dianggap sebagai keputusan Badan/Lembaga Banding Administratif, bukan sebagai putusan Badan Peradilan Administrasi, sehingga putusannya dapat diuji keabsahannya oleh Peradilan Tata Usaha Negara, akibatnya proses

penyelesaian sengketa pajak menjadi lebih panjang. Kondisi tersebut kemudian melahirkan ide untuk menegaskan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagai badan peradilan administrasi di bidang perpajakan, dengan cara merumuskannya ke dalam Pasal 27 ayat (1), ayat (2) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 yaitu[354] :

(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan Pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

(2) Sebelum badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibentuk, permohonan banding diajukan kepada Majelis Pertimbangan Pajak, yang putusannya bukan merupakan keputusan Tata Usaha Negara.

(3) Putusan badan peradilan pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap.

Keberadaan Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1963 telah ada dan di akui. Tetapi posisi yuridis Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) lemah disebabkan karena keputusannya Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) sebagai keputusan Lembaga Banding Administratif sehingga keputusannya dapat dikoreksi oleh Peradilan Tata Usaha Negara.

3.3.2.2. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP)

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dibentuk guna memenuhi

---

[354] Lihat: Pasal 27 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Nomor 59 Tahun 1994).

amanat Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, dibentuknya Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) mendasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak[355] yang selanjutnya disebut Undang-Undang BPSP. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) sebagai badan peradilan pajak yang mempunyai tugas memeriksa dan memutus sengketa pajak. Pengertian Perpajakan dalam Undang-Undang BPSP ini lebih luas dari sebelumnya karena menyangkut juga sengketa kepabeanan. Putusan BPSP mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, sehingga putusannya tidak dapat digugat ke Peradilan Umum atau Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN). Namun demikian, dalam pelaksanaannya Mahkamah Agung menganggap sama halnya dengan putusan MPP semua putusan BPSP yang diajukan ke PTUN tetap diperiksa dan diputus sesuai hukum acara yang berlaku karena BPSP dianggap bukan merupakan badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.[356]

BPSP berkedudukan di Ibu kota Negara dan apabila dipandang perlu dapat dibentuk BPSP yang tingkatnya sama di tempat lain, sebagaimana diatur sebagai berikut[357] :

(1) Dengan Undang-undang ini dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa

[355] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 40 dengan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3684.

[356] Winarto Suhendro, *Op.cit.*, hlm 2.

[357] Pasal 3 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (Lembaran Negara Nomor 40 Tahun 1997).

Pajak yang berkedudukan di ibu kota negara dan apabila dipandang perlu dapat dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang tingkatnya sama di tempat lain.
(2) Pelaksanaan pembentukan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan Keputusan Presiden.

BPSP secara organisasi, administrasi dan keuangan dibina oleh Departemen Keuangan, namun tidak boleh mengurangi kebebasan anggota dalam memeriksa dan memutus perkara, pengaturannya sebagai berikut[358] :

(1) Pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan.
(2) Pembinaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak boleh mengurangi kebebasan Anggota dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Pengaturan pengajuan banding diatur sebagai berikut[359]:

(1) Banding diajukan dengan surat banding dalam bahasa Indonesia kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang daerah hukumnya meliputi wilayah kerja pejabat yang menerbitkan keputusan yang dibanding.
(2) Banding diajukan dalam jangka waktu sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, dan dalam hal jangka waktu yang dimaksud tidak diatur, banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding.
(3) Jangka waktu sebagaimana yang dimaksud pada ayat (2) tidak mengikat apabila menurut Badan Penyelesaian Sengketa Pajak jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon banding.

Syarat lainnya untuk permohonan banding [360] :

(1) Terhadap satu keputusan diajukan satu surat banding.
(2) Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan mencantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.

---

[358] *Ibid*, Pasal 4.
[359] *Ibid*, Pasal 32.
[360] *Ibid*, Pasal 33.

(3) Pada surat banding dilampirkan salinan keputusan yang dibanding.

Pengajuan banding terhadap besarnya pajak terhutang, pemohon banding diharuskan terlebih dahulu membayar lunas pajak terhutang, diatur sebagai berikut[361]: "Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 33, dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, banding hanya dapat diajukan apabila jumlah pajak yang terutang dimaksud telah dibayar lunas."

Persiapan persidangan diatur sebagai berikut [362]:

(1) Badan Penyelesaian Sengketa Pajak meminta surat uraian banding atau surat tanggapan atas surat banding atau surat gugatan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima surat banding atau surat gugatan.
(2) Dalam hal pemohon banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36, jangka waktu 14 (empat belas) hari sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dihitung sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud.

Pengaturan lebih lanjut persiapan siding:[363]

(1) Terbanding atau tergugat menyerahkan surat uraian banding atau surat tanggapan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan surat uraian banding atau surat tanggapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43.
(2) Salinan surat uraian banding atau surat tanggapan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dikirim kepada pemohon banding atau penggugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima.
(3) Pemohon banding atau penggugat dapat menyerahkan surat bantahan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan surat uraian banding atau surat tanggapan sebagaimana dimaksud pada ayat (2).
(4) Apabila terbanding atau tergugat, atau pemohon banding atau

---

[361] *Ibid*, Pasal 34.
[362] *Ibid*, Pasal 43.
[363] *Ibid*, Pasal 44.

penggugat tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (3), Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan banding atau gugatan

Permohonan banding sudah harus disidangkan dalam jangka waktu 6 bulan setelah surat banding diterima oleh BPSP, diatur sebagai berikut [364]: "Majelis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 46 sudah mulai bersidang dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal diterima surat banding atau surat gugatan."

Pembuktian dalam proses banding diatur sebagai berikut:[365]

(1) Alat bukti dapat berupa :
   a. surat atau tulisan;
   b. pengakuan para pihak;
   c. keterangan saksi;
   d. keterangan ahli;
   e. pengetahuan Anggota.
(2) Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.

Pengaturan lebih lanjut mengenai alat bukti sebagai berikut:[366] Surat atau tulisan sebagai alat bukti terdiri dari:

a. surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang;
b. surat-surat lain atau tulisan yang ada kaitannya dengan banding atau gugatan.

---

[364] *Ibid*, Pasal 47.
[365] *Ibid*, Pasal 68.
[366] *Ibid*, Pasal 69.

Putusan BPSP merupakan putusan akhir dan bersifat tetap sebagaimana diatur dalam Undang Undang Pengadilan Pajak[367]: Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap dan bukan merupakan keputusan Tata Usaha Negara.

Pengaturan lebih lanjut mengenai Putusan BPSP sebagai berikut:

Pasal 79:

(1) Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dapat berupa :
   a. menolak;
   b. mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
   c. menambah pajak yang harus dibayar;
   d. tidak dapat diterima;
   e. membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung.
(2) Terhadap putusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat lagi diajukan banding atau gugatan.

Pasal 80:

(1) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak banding atau gugatan diterima.
(2) Apabila banding atau gugatan tidak diputus dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mengambil putusan berupa mengabulkan seluruh banding atau gugatan melalui pemeriksaan dengan acara cepat, dalam jangka 30 (tiga puluh) hari sejak jangka waktu 12 (dua belas) bulan dimaksud dilampaui.
(3) Anggota Sidang yang lalai tidak mengambil putusan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sehingga mengakibatkan banding atau gugatan dikabulkan seluruhnya, dapat dikenakan sanksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1).

Pasal 81:

(1) Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap sengketa pajak tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (2) huruf a, berupa tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu sebagai berikut :
   a. 30 (tiga puluh) hari sejak batas waktu pengajuan banding atau gugatan dilampaui;
   b. 30 (tiga puluh) hari sejak banding atau gugatan diterima dalam hal diajukan setelah batas waktu pengajuan dilampaui.

[367] *Ibid*, Pasal 76.

(2) Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap kekeliruan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (1) huruf c, berupa membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, diambil dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak kekeliruan dimaksud diketahui atau sejak permohonan salah satu pihak diterima.

(3) Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap banding yang dicabut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (1) huruf d dan terhadap gugatan yang dicabut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (1) huruf e, berupa tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak surat pernyataan pencabutan banding atau gugatan diterima.

(4) Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap sengketa yang berdasarkan pertimbangan hukum bukan merupakan wewenang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (1) huruf f, berupa tidak dapat diterima, diambil dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak surat banding atau surat gugatan diterima.

(5) Dalam hal putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak diambil terhadap sengketa pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (4), pemohon banding atau penggugat dapat mengajukan gugatan kepada peradilan yang berwenang.

Pasal 82:

Putusan pemeriksaan dengan acara cepat terhadap banding dengan jumlah pajak yang disengketakan tidak melebihi Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (2) huruf b, diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak surat banding diterima.

Pasal 83:

Apabila setelah lewat jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 80 ayat (2), atau Pasal 81, atau Pasal 82, Badan Penyelesaian Sengketa Pajak belum mengambil putusan, putusan yang akan diambil terhadap sengketa pajak dimaksud adalah sebagai berikut :

a. mengabulkan seluruh permohonan, terhadap sengketa pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 80 ayat (2) dan Pasal 82;
b. tidak dapat diterima, terhadap sengketa pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 81 ayat (1), ayat (3), dan ayat (4);
c. membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung, terhadap kekeliruan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 81 ayat (2).

Pasal 84:

(1) Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

(2) Tidak dipenuhinya ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum dan karena itu putusan dimaksud harus

diucapkan kembali dalam sidang terbuka untuk umum.

Pasal 87:
Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak langsung dapat dilaksanakan dan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang, kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.

Pasal 88:
Apabila putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh banding, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk selama-lamanya 24 (dua puluh empat) bulan.

Pasal 89:
(1) Salinan putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dikirim kepada para pihak dengan surat oleh Sekretaris dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak diucapkan.
(2) Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak harus dilaksanakan oleh pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.
(3) Pejabat yang tidak melaksanakan putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan kepegawaian yang berlaku.

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) memiliki kewenangan yang lebih luas daripada Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), hal ini pun diperkuat dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Selain itu, BPSP memiliki kewenangan yang lebih luas untuk memeriksa masalah kepabeanan, dan juga putusan yang dikeluarkan oleh BPSP mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap walaupun dalam pelaksanaannya putusan BPSP dapat di ajukan dalam peradilan tata usaha negara.

3.3.2.3. Pengadilan Pajak

Berdasarkan pertimbangan bahwa dalam pelaksanaan penyelesaian Sengketa Pajak melalui BPSP masih terdapat ketidakpastian hukum yang dapat menimbulkan ketidakadilan, dan penyelesaian sengketa pajak harus dilakukan dengan adil melalui prosedur dan proses yang cepat, murah dan sederhana, maka dibentuklah Pengadilan Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak[368] yang selanjutnya disebut sebagai Undang-Undang Pengadilan Pajak.

Dengan dibentuknya Pengadilan Pajak telah terjadi perubahan mendasar dalam penyelesaian sengketa pajak dan merupakan babak baru hukum positif di Indonesia yang melandasi keberadaan lembaga/badan peradilan pajak di Indonesia. Babak baru tersebut bukan semata-mata penggantian istilah lembaga peradilan pajak menjadi Pengadilan Pajak, namun hal yang mendasar yaitu menyangkut acara penyelenggaraan persidangan sengketa perpajakan yang merupakan kekhususan dari Pengadilan Pajak yaitu [369]:

1. Penyelesaian sengketa perpajakan memerlukan tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau sarjana lain.
2. Sengketa yang diproses dalam Pengadilan Pajak khusus menyangkut sengketa perpajakan.
3. Putusan Pengadilan Pajak memuat penetapan besarnya Pajak Terutang dari Wajib Pajak, berupa hitungan secara teknis perpajakan, sehingga Wajib Pajak langsung

---

[368] Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189.

[369] Winarto Suhendro, *op.cit*, hlm. 3.

memperoleh kepastian hukum tentang besarnya Pajak Terutang yang dikenakan kepadanya. Sebagai akibatnya jenis putusan Pengadilan Pajak, di samping jenis-jenis putusan yang umum diterapkan pada peradilan umum, juga berupa mengabulkan sebagian, mengabulkan seluruhnya, atau menambah jumlah Pajak yang masih harus dibayar.

Di samping itu, terdapat beberapa faktor lain yang merupakan kekhususan dari Pengadilan Pajak antara lain sebagai berikut:[370]

1. Pengadilan Pajak berkedudukan di ibukota Negara.
2. Pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedang pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan.
3. Proses penyelesaian Sengketa Pajak melalui Pengadilan Pajak dalam acara pemeriksaannya hanya mewajibkan kehadiran Terbanding atau Tergugat, sedangkan Pemohon Banding atau Penggugat dapat menghadiri persidangan atas kehendaknya sendiri, kecuali apabila dipanggil oleh Hakim atas dasar alasan yang cukup jelas.
4. Proses seleksi penerimaan Hakim dilaksanakan oleh Departemen Keuangan dengan melibatkan Mahkamah Agung.
5. Pengadilan Pajak selain menjadi bagian integral dari kekuasaan kehakiman juga merupakan bagian integral dari proses penerimaan Negara yang bermuara di APBN.
6. Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam

[370] Winarto Suhendro, *op.cit*, hlm. 4.

memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.

7. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

Pasca Amandemen ke-4 UUD 1945, telah diundangkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman menggantikan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999 dan Perubahan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004. Dari kedua Undang-Undang tersebut kedudukan Pengadilan Pajak secara eksplisit dinyatakan sebagai pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.

Di samping itu berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi atas Perkara Nomor 004/PUU-11/2004, dalam pertimbangan Pokok Perkara dinyatakan bahwa adanya ketentuan yang menyatakan bahwa pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung, bahwa pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung, dan bahwa di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara dapat diadakan pengkhususan yang diatur dengan undang-undang telah cukup menjadi dasar yang menegaskan Pengadilan Pajak termasuk dalam lingkup peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung sebagaimana dinyatakan oleh Pasal 24 ayat (2) UUD 1945.

Selanjutnya dalam Pasal 27 ayat (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah

beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara tegas juga dinyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.[371]

Kekuasaan Pengadilan Pajak sebagai berikut:[372]

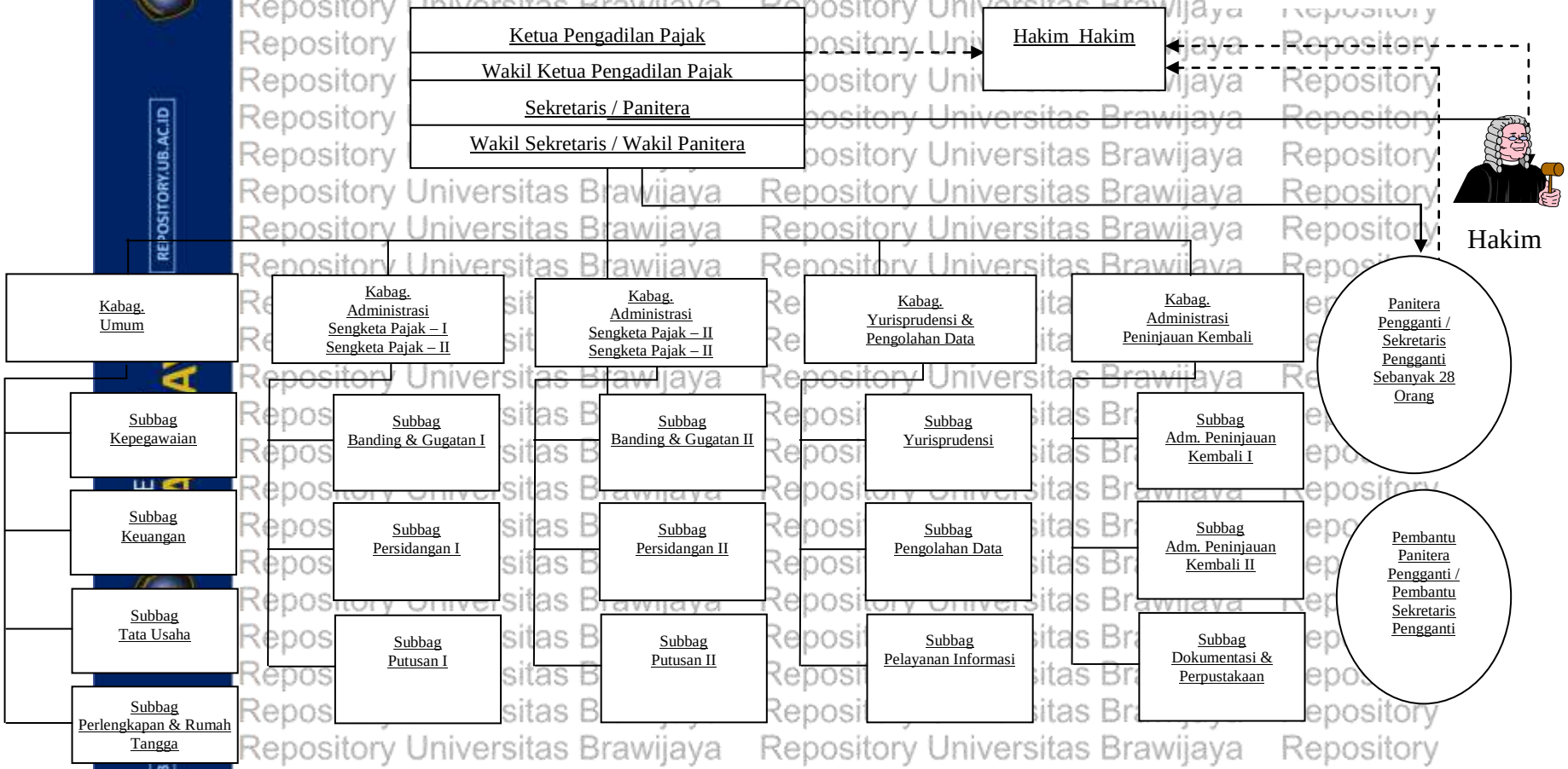
a. Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.
b. Pengadilan dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan.
c. Pengadilan dalam hal Gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau Keputusan Pembetulan atau Keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No.16 Tahun 2000 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Susunan Pengadilan Pajak terdiri dari Pimpinan, Hakim Anggota, Sekretaris, dan Panitera, susunan organisasi dapat dilihat pada Bagan 3. Struktur Organisasi Pengadilan Pajak sebagai berikut:

[371] Pasal 27 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85).

[372] Pasal 31 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

SUSUNAN ORGANISASI PENGADILAN PAJAK **Bagan 3.**



Sumber : Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak dan Proses Berperkara,* (Jakarta : Pengadilan Pajak, 2009) lampiran 1.

Repository Universitas Brawijaya

Pengaturan Hukum Acara banding diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak sebagai berikut:

1) Syarat formal/sahnya pengajuan banding.
2) Persiapan persidangan.
3) Pelaksaan sidang dan Pembuktian.
4) Putusan Pengadilan Pajak dan Pelaksanaan Putusan.

1) Syarat formal/sahnya pengajuan banding diatur sebagai berikut :

Syarat syahnya banding:[373]

(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.

Pengaturan lebih lanjut syarat formal banding[374]**: :**

(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.

---

[373] Pasal 35 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).
[374] Pasal 36 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

(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 dlmaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).

2) Persiapan Persidangan diatur sebagai berikut :

Untuk persiapan sidang diatur sebagai berikut [375]:

(1) Pengadilan Pajak meminta Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan atas Surat Banding atau Surat Gugatan kepada terbanding atau tergugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Banding atau Surat Gugatan.

(2) Dalam hal pemohon Banding mengirimkan surat atau dokumen susulan kepada Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, jangka waktu 14 (empat belas) hari sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dihitung sejak tanggal diterima surat atau dokumen susulan dimaksud.

Pengaturan lebih lanjut persipansidang sebagai berikut [376]: :

(1) Terbanding atau tergugat menyerahkan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 dalam jangka waktu :

a. 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Uraian Banding; atau

b. 1 (satu) bulan sejak tanggal dikirim permintaan Surat Tanggapan.

---

[375] Pasal 44 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[376] Pasal 45 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

(2) Salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pemohon Banding atau penggugat dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima.

(3) Pemohon Banding atau penggugat dapat menyerahkan Surat Bantahan kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima salinan Surat Uraian Banding atau Surat Tanggapan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2).

(4) Salinan Surat Bantahan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dikirimkan kepada terbanding atau tergugat, dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal diterima Surat Bantahan.

(5) Apabila terbanding atau tergugat, atau pemohon Banding atau penggugat tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) atau ayat (3), Pengadilan Pajak tetap melanjutkan pemeriksaan Banding atau Gugatan.

Perisapan sidang selajutnya menetapkan Majelis Hakim yang mengaidli sebagai berikut:[377]

(1) Ketua menunjuk Majelis yang terdiri dari 3 (tiga) orang Hakim atau Hakim Tunggal untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.

(2) Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, Ketua menunjuk salah seorang Hakim sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) sebagai Hakim Ketua yang memimpin pemeriksaan Sengketa Pajak.

---

[377] Pasal 47 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

(3) Majelis atau Hakim Tunggal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) bersidang pada hari yang ditentukan dan memberitahukan hari sidang dimaksud kepada pihak yang bersengketa.

3) Pelaksaan Persidangan dan Pembuktian diatur sebagai berikut :

Pengaturan mengenai pelaksanaan sidang sebagai berikut [378] :

(1) Untuk keperluan pemeriksaan, Hakim Ketua membuka sidang dan menyatakan terbuka untuk umum.

(2) Sebelum pemeriksaan pokok sengketa dimulai, Majelis melakukan pemeriksaan mengenai kelengkapan dan/atau kejelasan Banding atau Gugatan.

(3) Apabila Banding atau Gugatan tidak lengkap dan/atau tidak jelas sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) sepanjang bukan merupakan persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1), Pasal 36 ayat (1) dan ayat (4), dan Pasal 40 ayat (1) dan/atau ayat (6), kelengkapan dan/atau kejelasan dimaksud dapat diberikan dalam persidangan.

Apabila Majelis Hakim atau Panitera antara Majelis Hakim atau Pemohon banding atau Terbanding, Hakim /panitera wajib mengundurkan diri jika mempunyai hubungan sedarah atau semenedadiatur seabgai berikut [379] :

(1) Hakim Ketua, Hakim Anggota, atau Panitera wajib mengundurkan diri dari suatu

---

[378] Pasal 50 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).
[379] Pasal 51 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

persidangan apabila terikat hubungan keluarga sedarah atau semenda sampai derajat ketiga, atau hubungan suami istri meskipun telah bercerai dengan salah seorang Hakim atau Panitera pada Majelis yang sama.

(2) Hakim Ketua, Hakim Anggota, atau Panitera wajib mengundurkan diri dari suatu persidangan apabila terikat hubungan keluarga sedarah atau semenda sampai derajat ketiga, atau hubungan suami istri meskipun telah bercerai dengan pemohon Banding atau penggugat atau kuasa hukum.

(3) Hakim Ketua, Hakim Anggota, atau Panitera sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) harus diganti, dan apabila tidak mengundurkan diri sedangkan sengketa telah diputus, putusan dimaksud tidak sah dan Ketua memerintahkan sengketa dimaksud segera disidangkan kembali dengan susunan Majelis dan/atau Panitera yang berbeda.

(4) Dalam hal hubungan keluarga sedarah, semenda, atau hubungan suami istri sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diketahui sebelum melewati jangka waktu 1 (satu) tahun setelah sengketa diputus sebagaimana dimaksud pada ayat (3), sengketa dimaksud disidangkan kembali dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya hubungan dimaksud.

Hakim ketua atau Hakim atau panitera wajib mengundurkan diri apabila sengketa yang disidangkannya ada unsur kepentingannya, wajib mengundurkan diri sebagai berikut[380]: :

[380] Pasal 52 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

(1) Hakim Ketua, Hakim Anggota, Panitera, Wakil Panitera, atau Panitera Pengganti wajib mengundurkan diri dari suatu persidangan apabila berkepentingan langsung atau tidak langsung atas satu sengketa yang ditanganinya.

(2) Pengunduran diri sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dapat dilakukan atas permintaan salah satu atau pihak-pihak yang bersengketa.

(3) Ketua berwenang menetapkan pengunduran diri sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) atau ayat (2) apabila ada keraguan atau perbedaan pendapat.

(4) Hakim Ketua, Hakim Anggota, Panitera, Wakil Panitera, atau Panitera Pengganti sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) harus diganti dan apabila tidak diganti atau tidak mengundurkan diri sedangkan sengketa telah diputus, putusan dimaksud tidak sah dan Ketua memerintahkan sengketa segera disidangkan kembali dengan susunan Majelis dan Panitera, Wakil Panitera, atau Panitera Pengganti yang berbeda, kecuali putusan dimaksud telah melampaui jangka waktu 1 (satu) tahun.

(5) Dalam hal kepentingan langsung atau tidak langsung sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diketahui sebelum melewati jangka waktu 1 (satu) tahun setelah sengketa diputus sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), sengketa dimaksud disidangkan kembali dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kepentingan dimaksud.

Kehadiran para pihak yang bersengketa diatur sebagai berikut:[381]

(1) Apabila suatu sengketa tidak dapat diselesaikan pada 1 (satu) hari persidangan, pemeriksaan dilanjutkan pada hari persidangan berikutnya yang ditetapkan.

(2) Hari persidangan berikutnya diberitahukan kepada terbanding atau tergugat dan dapat diberitahukan kepada pemohon Banding atau penggugat.

(3) Dalam hal terbanding atau tergugat tidak hadir pada persidangan tanpa alasan yang dapat dipertanggungjawabkan, sekalipun ia telah diberi tahu secara patut, persidangan dapat dilanjutkan tanpa dihadiri oleh terbanding atau tergugat.

Alat bukti dalam persidangan diatur sebagai berikut:[382]

(1) Alat bukti dapat berupa:

a. surat atau tulisan;

b. keterangan ahli;

c. keterangan para saksi;

d. pengakuan para pihak; dan/atau

e. pengetahuan Hakim.[383]

(2) Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.[384]

---

[381] Pasal 64. Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[382] Pasal 69. Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[383] Dalam Penjelasan Pasal 69 ayat (1) diuraikan "Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain".

[384] Keadaan yang diketahui oleh umum, misalnya: (a) derajat akta autentik lebih tinggi tingkatnya daripada akta di bawah tangan; b. Kartu Tanda Penduduk, Surat Izin Mengemudi, atau Paspor merupakan salah satu identitas diri. Lihat: Penjelasan Pasal 69 ayat (2) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

Pengaturan pembuktian dan beban pembuktian sebagai berikut:[385]

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

4) Putusan Pengadilan Pajak dan Pelaksanaan Putusan diatur sebagai berikut:

Putusan pengadilan Pajak diatur sebagai berikut:[386]

i. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap.

ii. Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas Gugatan berkenaan dengan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (2).

iii. Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

Amar putusaan Pengadilan pajak diatur:

(1) Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa :

a. menolak;

b. mengabulkan sebagian atau seluruhnya;

c. menambah Pajak yang harus dibayar; d. tidak dapat diterima;

---

[385] Pasal 76 berupaya untuk menemukan kebenaran materiil, di mana hakim berupaya untuk menentukan: (1) apa yang harus dibuktikan, (2) beban pembuktian, (3) penilaian yang adil bagi para pihak; dan (4) sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan. Dengan demikian, pembuktian yang dilakukan tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak saja. Lihat: Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[386] Pasal 77 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

d. membetulkah kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung; dan/atau

e. membatalkan.[387]

(2) Terhadap putusan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tidak dapat lagi diajukan Gugatan, Banding, atau Kasasi.[388]

Jangka waktu putusan harus diambil diatur sebagai berikut:[389]

(1). Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima.[390]

(2). Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima.

(3). Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan.[391]

(4). Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan.

(5). Dalam hal Gugatan yang diajukan selain atas keputusan pelaksanaan penagihan Pajak, tidak diputus dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2),

---

[387] Pasal 80 ayat (1) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[388] Maksud dari putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap yakni putusan Pengadilan Pajak tidak dapat diajukan Gugatan ke Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, atau Badan Peradilan lain, kecuali putusan berupa "tidak dapat diterima" yang menyangkut kewenangan/kompetensi. Lihat: Penjelasan Pasal 80 ayat (2) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[389] Pasal 81 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[390] Contohnya: Banding diterima pada tanggal 18 Maret 2017, putusan harus diambil selambat-lambatnya pada tanggal 17 Maret 2018. Lihat ketentuan dalam Penjelasan Pasal 81 ayat (1) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[391] Ketentuan mengenai "hal-hal khusus", antara lain berkaitan dengan: (a) pembuktian sengketa rumit; dan (b) pemanggilan saksi memerlukan waktu yang cukup lama. Lihat: Penjelasan Pasal 81 ayat (3) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

Pengadilan Pajak wajib mengambil putusan melalui pemeriksaan dengan acara cepat dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak jangka waktu 6 (enam) bulan dimaksud dilampaui.

Pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak:

Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.[392] Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.[393]

Jangka waktu pengiriman Putusan Pengadilan Pajak diatur:[394]

(1). Salinan putusan atau salinan penetapan Pengadilan Pajak dikirim kepada para pihak dengan surat oleh Sekretaris dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal putusan Pengadilan Pajak diucapkan, atau dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak langgal putusan sela diucapkan.

[392] Namun Pasal 86 ini mengandung aturan pengecualian, dimana putusan Pengadilan Pajak tidak dapat langsung dilaksanakan apabila menyebabkan kelebihan pembayaran Pajak. Dengan demikian, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak yang diperlukan pembayar Pajak untuk dapat memperoleh kelebihan dimaksud. Lihat: Pasal 86 dan Penjelasan Pasal 86 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[393] Pasal 87 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

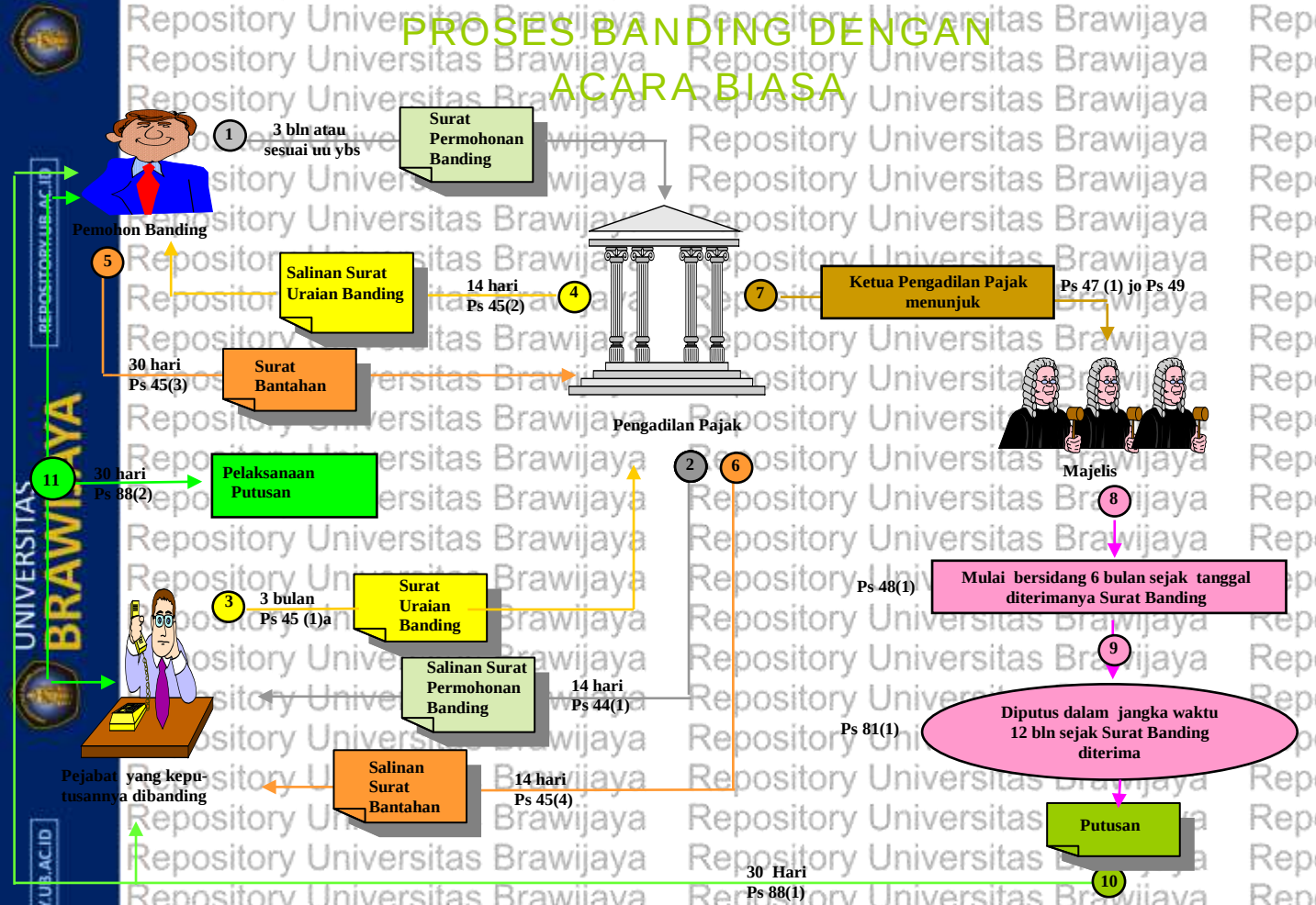
[394] Pasal 88 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

(2). Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.

(3). Pejabat yang tidak melaksanakan putusan Pengadilan Pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan kepegawaian yang berlaku.

Proses Banding di Pengadilan Pajak dimulai dari pengajuan banding oleh Wajib Pajak, proses selanjutnya adalah kegiatan yang bersifat administratif untuk persiapan sidang yang dilakukan oleh Pengadilan Pajak antara lain berupa permintaan Surat Uraian Banding (SUB) kepada Terbanding dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak atau pihak Terbanding lainnya, kemudian SUB yang diterima oleh Pengadilan Pajak dikirim kepada pihak Pemohon Banding (Wajib Pajak) untuk dimintakan tanggapan, setelah itu proses sidang digelar oleh Pengadilan Pajak 6 bulan sejak surat banding diterima, dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak permohonan banding diterima, Putusan Banding sudah harus diucapkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak, jangka waktu 12 (dua belas) bulan tersebut dapat diperpanjang selama 3 (tiga) bulan dalam keadaan khusus, misalnya karena perkara memerlukan pembuktian yang lebih khusus, di halaman berikut merupakan Diagram 6 yang menggambarkan mengenai proses banding di Pengadilan Pajak sampai terbitnya Putusan Banding yang dikirimkan kepada para pihak yang bersengketa berikut tenggat waktu (jumlah hari) untuk masing-masing proses serbagai berikut :

Diagram 6-Proses Banding di Pengadilan Pajak



Sumber : Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak dan Proses Berperkara*, (Jakarta : Pengadilan Pajak, 2009) lampiran 2.

Putusan Pengadilan Pajak telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan langsung dapat dilaksanakan sebagaimana diatur sebagai berikut:[395] Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap. Selain itu Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.

Terhadap Undang-Undang Pengadilan Pajak pernah dilakukan Uji Materi oleh Wajib Pajak (Ir. Cornelio Moningka Vega, MBA sebagai subyek hukum privat selaku Direktur PT. Apota Wibawa Pratama), ke Mahkamah Konstitusi, antara lain pihak pemohon uji materi menyampaiakn bahwa karena ketiadaan upaya kasasi pada Pengadilan Pajak menyebabkan Undang-Undang Pengadilan Pajak tidak sah.[396]

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 004/PUU-II/2004, tanggal 8 Desember 2004 atas permohonan uji materi Undang-Undang Pengadilan Pajak yang diajukan oleh PT. Apota Wibawa Pratama, menguraikan bahwa Peninjauan Kembali sebagaimana diatur sesuai huruf e dalam Pasal 91 secara substantif sama dengan kasasi, kutipan dari Putusan tersebut adalah sebagai berikut:

> Adanya pendapat Pemohon bahwa karena ketiadaan upaya kasasi pada Pengadilan Pajak menyebabkan undang-undang *a quo* tidak sah, Mahkamah berpendapat meskipun secara formal terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat dilakukan upaya kasasi karena ketentuan Pasal 77 ayat (3) undang-undang *a quo*, namun secara substantif pemeriksaan kasasi oleh Mahkamah Agung secara tidak langsung akan dilakukan, hal ini salah satu alasan yang dapat digunakan untuk mengajukan peninjauan kembali menurut Pasal 91 huruf (e) undang-undang *a quo* adalah jika suatu putusan nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dasar

[395] Pasal 77 dan Pasal 86 Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[396] Putusan Perkara Nomor 004/PUU-II/2004 Tahun 2004, hlm. 1.

alasan ini secara substantif sama dengan alasan untuk mengajukan kasasi yang disebutkan dalam Pasal 30 UU No 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung yang telah diubah dengan UU No 5 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa kasasi diajukan dengan alasan: (a) pengadilan tidak berwenang atau melampaui batas kewenangan, (b) pengadilan salah menerapkan atau melanggar hukum yang berlaku, (c) lalai memenuhi syarat-syarat yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan yang mengancam kelalaian itu dengan batalnya putusan yang bersangkutan;

Menimbang bahwa dasar untuk pembatalan putusan pada tingkat kasasi tersebut tentulah terdapat pada peraturan perundang-undangan, sehingga secara substantif peninjauan kembali dalam UU Pengadilan Pajak sebagaimana termuat dalam Pasal 91 huruf e sama dengan substansi kasasi. Meskipun dalam Pasal 24A ayat (1) UUD 1945 disebutkan Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, namun hal ini tidaklah berarti bahwa untuk menentukan bahwa lingkungan peradilan itu berpuncak pada Mahkamah Agung haruslah selalu dibuka kemungkinan untuk mengajukan kasasi bagi setiap perkara yang diputus oleh pengadilan yang bersangkutan.....[397]

Putusan MK di atas menegaskan bahwa Putusan Pengadilan Pajak telah mempunyai keutan hukum tetap, dan tidak adanya upaya hukum kasasi bukan berarti Putusan Pengadilan Pajak tersebut tidak sah, karena para pihak yang bersengketa masih diberikan kesempatan untuk melakukan upaya hukum Peninjauan Kembali (PK) yang secara sustansi sama dengan upaya hukum kasasi, mengingat alasan-alasan untuk mengajukan upaya hukum PK sama dengan upaya hukum untuk melakukan kasasi.

Perbandingan penanganan Banding oleh Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dan oleh Pengadilan Pajak, diikhtisarkan secara jelas dengan perbadingan dari segi jangka waktu pengajuan banding, cara penyampaian surat banding, isi surat banding, kewajiban membayar pajak dalam SKP, biaya perkara, perlakuan atas perkara yang nilainya kecil, jangka waktu putusan banding harus diterbitkan, sanksi kepada wajib pajak jika bandingnya tidak dikabulkan dan terdapat pajak teruntang yang masih harus dibayar, Imbalan Bunga yang diberikan kepada Pemohon Banding apabila permohonan banding Pemohon Banding dikabulkan seluruhnya atau sebagian dan terdapat lebih bayar pajak yang harus dikembalikan kepada Wajib Pajak, disajikan pada Tabel 11 di halaman berikut ini :

[397] *Ibid*, hlm. 23-24.

Tabel 13
Perbandingan Pengaturan Banding Diantara Lembaga yang memutus Banding Pajak[398]

Uraian	Majelis Pertimbangan Pajak, Statblad Tahun 1927 No. 29 (Berlaku Tahun 1927 sd. 1997)	Badan Penyelesaian Sengekta Pajak (BPSP), UU nomor 17 Tahun 1997 (1 Januari 1998 sd. April 2002)	Pengadilan Pajak UU nomor 14 Tahun 2002 (Berlaku April 2002 sd. Saat ini)
Jangka waktu pengajuan banding	3 (tiga) bulan sejak Keputusan Banding diterima oleh WP	Mengikuti ketentuan yang tertuang dalam peraturan perpajakan yang diajukan banding, dalam hal tidak diatur maka banding harus diajukan dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak Keputusan Keberatan diterima oleh WP.	3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
Cara penyampaian	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan.	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan.	Disampaikan langsung atau lewat pos, jika mealui pos tanggal cap pos kantor pos pengirim dianggap tangal penyerahan keberatan.
Isi surat banding	Surat permohonan banding atas suatu ketetapan pajak, harus dibuat sedemikian rupa, sehingga dapat disimpulkan jumlah pajak yang menurut pemohon seharusnya dikenakan kepadanya.	Surat bading dibuat dalam bahasa Indonesia, terhadap 1 (satu) keputusan diajukan 1 (satu) surat banding, diajukan dengan alasan yang jelas dan mencantumkan tanggal diterima surat banding, pada surat banding dilampirkan surat keputusan yang di banding.	Surat bading dibuat dalam bahasa Indonesia, terhadap 1 (satu) keputusan diajukan 1 (satu) surat banding, diajukan dengan alsan yang jelas dan mencantumkan tanggal diterima surat banding, pada surat banding dilampirkan surat keputusan yang di banding.
Kewajiban membayar SKP Kurang Bayar/Keputusan keberatan	Pengajuan Banding tidak mensyaratkan adanya pembayaran pajak terhutang yang tercantum dalam keputusan/ketetapan yang diajukan banding	Pengajuaan banding baru sah apabila pemohon banding telah membayar seluruh utang pajak yang tercantum dalam Surat/keputusan yang diajukan banding.	Banding hanya dapat diajukan apabila Pemohon Banding telah membayar sedikitnya 50 % dari jumlah pajak yang terhutang yang tertuang didalam Surat keputusan yang diajukan banding.
Biaya Perkara/Bea	Sebesar Rp 100,00 (seratus rupiah) dibayar sebelum mengajukan banding.	Untuk banding SKP tidak dikenakan biaya, tetapi untuk gugatan selain Ketetapan Pajak dikenakan biaya pendaftaran sebesar Rp 1.000.000 (satu juta rupiah) yang harus	Pemohon Banding/penggugat tidak dikenakan biaya perkara atau biaya pendaftaran.

[398] Analisis Penulis

		dibayar sebelum megnajukan banding.	
Perlakuan khusus untuk nilai sengketa pajak yang sederhana dan kecil (small claim court)	Tidak ada	Untuk nilai sengketa Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah) atau kurang proses persiapn sidang dan putusan dipercepat selama-lamanya 6 bulan sejak Permohonan Banding diterima BPSP.	Tidak ada
Jangka waktu Putusan Banding	Tidak diatur	12 (dua belas) bulan sejak permohonan banding diterima, jika lewat waktu tersebut belum ada keputusan, maka BPSP mengambil putusan berupa mengabulkan seluruh banding atau gugatan melalui pemeriksaan dengan acara cepat, dalam jangka 30 (tiga puluh) hari sejak jangka waktu 12 (dua belas) bulan dimaksud dilampaui.	Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima, dalam hal-hal khusus, jangka waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan. Tidak ada pengaturan lebih lanjut jika Putusan melampaui waktu yang ditetapkan dalam undang-undang.
Sanksi atas Keputusan Banding	Tidak diatur	Tidak diatur	Tidak diatur di Undang-undang Pengadilan Pajak, tetapi diatur dalam UU No. 28 Tahun 2007 (KUP), jika permohonan banding WP tidak dikabulkan atau dikabulkan sebagaian dan terdapat Pajak yang masih kurang dibayar, maka Pemohon banding akan dikenakan sanksi administrasi sebesar 100 % dari Pajak yang kurang dibayar.
Imbalan atas Keputusan Banding	Tidak diatur	Tidak diatur	Apabila putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian atau seluruh Banding, kelebihan pembayaran Pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (duapuluh empat) butan, sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Repository Universitas Brawijaya

Dari uraian di atas dapat dianalisis lebih lanjut bahwa:

a. Permohonan banding pajak yang berlaku saat ini harus memenuhi beberapa syarat administratif/syarat formal seperti: diajukan dalam waktu 3 bulan setelah tanggal dikirim Keputusan Keberatan[399], harus mememberikan alasan-alasan yang jelas dan jika menyangkut sengketa nilai pajak yang harus dibayar maka WP harus megemukakan berapa nilai pajak yang harus dibayar menurut WP, serta harus membayar pajak dalam SKP yang disetujuinya pada saat proses pemeriksaan pajak.[400] Dengan syarat yang tidak sederhana tersebut dapat terjadi bahwa permohonan banding WP tidak memenuhi syarat formal sehingga permohonan banding tidak diterima, dengan demikian pihak WP tidak dapat mengakses proses sengketa pajak untuk memperoleh keadilan. Ditinjau dari teroi keadilan hal ini menciderai rasa keadilan masyarakat khsususnya para Wajib Pajak yang menghadapi sengketa pajak.

b. Jangka waktu penyelesaian banding sangat lama sesuai ketentuan 12 (dua belas) bulan sejak surat keberatan diterima.[401] Apabila dibandingkan dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 1998 tentang Penyelsaian Perkara diatur bahwa perkara-perkara di Pengadilan harus diputuskan dan diselesaikan paling lama 6 (enam) bulan.[402] Bahkan dengan Surat Edaran Mahkamah Agung terbaru tanggal 13 Maret 2014, SE Nomor 2 Tahun 2014,

---

[399] Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

[400] Lihat: Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002)

[401] Direktorat Jenderal Pajak, Keberatan, Banding, dan Peninjauan Kembali, http://www.pajak.go.id/content/keberatan-banding-dan-peninjauan-kembali, diakses tanggal 11 Maret 2017.

[402] Angka 1 huruf (a) Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 1998 tentang Penyelsaian Perkara.

mengatur bahwa penyelsaian perkara pada pengadilan tingkat pertama paling lambat 5 (lima) dan pada pengadilan tingkat banding paling lambat 3 (tiga) bulan. Penyelesaian sengketa banding yang sangat lama ini juga menciderai rasa keadilan masyarakat khususnya Wajib Pajak yang sedang mencari keadilan.[403]

c. Permohonan banding ternyata membutuhkan biaya yang tidak sedikit, apabila WP mengajukan banding maka ia harus lebih dahulu membayar pajak yang tertuang dalam SKP yang disetujuinya dalam proses pemeriksaan pajak, tempat persidangan yang hanya ada di Jakarta, Yogyakarta dan Surabaya[404], maka bagi WP yang mengajukan banding diluar kota-kota tersebut akan memerlukan biaya tranportasi, akomodasi dan waktu yang lebih lama dan lebih mahal, selain itu karena permohonan banding tidak sederhana dan tidak semua WP menguasai proses banding maka ia harus menyewa tenaga professional untuk membantu mewakili atau mendampingi Wajib Pajak. Ditambah lagi apabila banding WP tidak dikabulkan atau dikabulkan sebagian atas SKP Kurang Bayar pajak, maka WP akan dikenakan denda sebesar 100% dari pajak yang kurang dibayar dalam Putusan Banding, Biaya penyelsaian sengketa banding

---

[403] Dalam dasar menimbang, dijelaskan: "bahwa dengan meningkatnya jumlah Wajib Pajak dan pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dapat dihindarkan timbulnya Sengketa Pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana" Proses banding yang memakan waktu yang lama sesungguhnya telah bertentangan dengan asas cepat dan sederhana yang diamantkan dalam Undang-Undang No. 14 Tahun 2002. Lihat: Huruf c pada Dasar Menimbang Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 (Lembaran Negara No 27 Tahun 2002).

404 Selain di 3 kota tersebut, Biro Perlengkapan Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan telah merencanakan 5 tempat lainnya dalam rangka mendirikan Pengadilan Pajak, yaitu Medan, Bandung, Semarang, Balikpapan dan Makasar. Lihat: Kementerian Keuangan RI, Rencana Tempat Persidangan Pengadilan Pajak di Yogyakarta, http://www.setjen.kemenkeu.go.id/Berita/rencana-tempat-persidangan-pengadilan-pajak-di-yogyakarta, diakses tanggal 12 Maret 2017.

pajak yang tidak murah dapat mengakibatkan Wajib Pajak yang dalam kesulitan likuiditas tidak dapat mengakses proses banding, sehingga bertentangan denga rasa keadilan masyarakat kususnya Wajib Pajak.

d. Pengadilan Pajak secara organisasi, administrasi dan keuangan masih berada di bawah Kementerian Keuangan sehingga tidak sesuai dengan Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 yang menganut *one roof system* dalam arti Pengadilan sepenuhnya berada dibawah pembinaan Mahkamah Agung baik secara teknis peradilan maupun secaera organisasi, administrasi dan keuangan. Kondisi ini memberikan hak kepada Menteri Keuangan untuk melakukan rekruitmen para Hakim Pengadilan Pajak, mengatur organisasi, administrasi dan keuangan Pengadilan Pajak, disisi lain Menteri Keuangan sangat berkepentingan dan bertanggungjawab terhadap pencapaian target penerimaan pajak, sehingga secara normatif terdapat kepentingan Menteri Kuangan yang dapat saja dikondisikan agar Pengadilan Pajak lebih memihak kepada kepentingan pencapaian penerimaan pajak sebagai salah satu tugas utama Menteri Keuangan.

e. Penyelesaian sengketa banding baik yang sederhana dengan nilai sengketa kecil maupun sengketa yang rumit dengan nilai sengketa besar diproses dengan cara yang sama, sehingga proses memakan waktu lama dan tidak efisien, disisi lain mengakibatkan semakin banyak perkara yang tertunggak.

f. Proses penyelesaian sengketa banding pajak tidak sederhana, tidak cepat dan tidak murah, hal ini tidak lepas dari asas legalitas dalam negara hukum yang dianut oleh Indonesia, sehingga penyelesaian sengketa harus sesuai dengan

peraturan perundangan yang berlaku dalm hal ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Formulasi pengaturan penyelesaian sengketa banding tersebut tidak sejalan dengan konsideran pertimbangan dalam Undang – Undang tersebut:

> (c). bahwa dengan meningkatnya jumlah Wajib Pajak dan pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dapat dihindarkan timbulnya Sengketa Pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana;
> (d). bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak belum merupakan badan peradilan yang berpuncak di Mahkamah Agung;
> (e). bahwa karenanya diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian Sengketa Pajak.[405]

Ditinjau dari teori perundang-undangan perumusan pasal-pasal dalam Undang-undang Pengadilan Pajak ternyata belum mencapai apa yang diinginkan dari maksud pembuatan undang-undang, menggantikan Badan Penyelsaian Sengketa Pajak (BPSP) dengan Pengadilan Pajak. Oleh karena itu formulasi ketetentuan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 harus direformulasi agar lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat khususnya bagi Wajib Pajak yang mencari keadilan.

3.4. Analisis Terhadap Pengaturan Sengketa Peninjauan Kembali

Pada saat lembaga penyelesaian banding yaitu Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) dalam menyelesaikan sengketa pajak tidak mengenal adanya upaya hukum Peninjauan Kembali (PK) ke

[405] Dasar Menimbang huruf c,d,e dari Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002.

Mahkamah Agung. Upaya hukum PK ke Mahkamah Agung baru dikenal pada Pengadilan Pajak yang di atur dalam Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Putusan Banding Pengadilan Pajak meskipun sudah mempunyai kekuatan hukum tetap, para pihak yang bersengketa masih dapat mengajukan upaya hukum Peninjauan Kembali (PK) kepada Mahkamah Agung (MA), sebagaimana diatur bahwa "Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung".[406]

Pengaturan Peninjauan Kembali (PK) atas Putusan Pengadilan Pajak diatur dalam lebih lanjut sebagai berikut:

Permohonan Peninjauan Kembali diatur:[407]

(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 menangguhkan 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.

---

[406] *Ibid*, Pasal 77 ayat (3).
[407] *Ibid*, Pasal 89.

Permohonan Peninjauan kembali hanya jika memenuhi alasan-alasan sebagai berikut:[408]

(1) 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;

(2) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;

(3) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau leblh dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;

(4) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab- sebabnya; atau

(5) Apabila terdapat suatu putusan yang nyata- nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Jangka waktu permohonan Peninjauan kembali diatur:[409]

(1) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf a dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan Hakim pengadilan pidana memperoleh kekuatan

---

[408] *Ibid*, Pasal 91.
[409] *Ibid*, Pasal 92.

hukum tetap.

(2) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf b dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan oleh pejabat yang berwenang.

(3) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim.

Jangka waktu Mahkamah Agung harus memutus Peninjauan kembali diatur:[410]

(1) Mahkamah Agung memeriksa dan memutus permohonan peninjauan kembali dengan ketentuan:

a. dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak permohonan peninjauan kembali diterima oleh Mahkamah Agung telah mengambil putusan, dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara biasa;

b. dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak permohonan peninjauan kembali diterima oleh Mahkamah Agung telah mengambil putusan, dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara cepat.

(2) Putusan atas permohonan peninjauan kembali sebagaimana dimaksud

[410] *Ibid*, Pasal 93.

dalam ayat (1) harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

Mahkamah Agung telah menerbitkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2002 tentang Tata Cara Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali Putusan Pengadilan Pajak, sebagai berikut:

1. Permohonan Peninjauan Kembali harus diajukan secara tertulis oleh Pemohon, Ahli Waris, atau Kuasa Hukumnya yang ditunjuk secara khusus untuk itu;[411]
2. Permohonan Peninjauan Kembali harus menyebutkan secara jelas alasan-alasannya dengan dilampiri bukti-bukti yang mendukungnya;[412]
3. Permohonan Peninjauan Kembali diajukan kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak.[413]
4. Membayar lunas panjar biaya perkara sesuai yang ditentukan dalam Surat Kuasa Untuk Membayar (SKUM) yang ditetapkan Mahkamah Agung.[414]
5. Permohonan Peninjauan Kembali diajukan dalam tenggang waktu 90 (sembilan puluh) hari sejak:
   a. Diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat yang diketahui setelah perkaranya diputus oleh Pengadilan Pajak atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian dinyatakan palsu oleh Hakim Pidana;

---

[411] Pasal 3 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2002 tentang Tata Cara Pengajuan permohonan Peninjauan Kembali Putusan Pengadilan Pajak.
[412] *Ibid*, Pasal 3.
[413] *Ibid*, Pasal 2 ayat (1).
[414] *Ibid*, Pasal 4 ayat (1).

b. Ditemukan surat-surat bukti-bukti tertulis yang baru yang bersifat menentukan yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda. Penemuan bukti-bukti harus menyebutkan hari dan tanggal ditemukannya dinyatakan di bawah sumpah serta disahkan oleh Pejabat yang berwenang.

c. Putusan Pengadilan Pajak dikirim kepada para pihak yang berisikan putusan yang mengabulkan melebihi dari yang dituntut[415]

Dari analisis sebagaimana telah dipaparkan di atas, dapat ditarik sebuah benang merah yang merupakan intisari dari hasil bahasan yang dapat dikemukakan sebagai berikut:

Penyelesaian sengketa pajak diselesaikan dengan cara litigasi/melalui jalur pengadilan dan bertingkat dimulai proses Keberatan, Banding dan PK. Selain itu sengketa sederhana dengan nilai kecil maupun sengketa yang kompleks dengan nilai besar diselesaikan dengan cara yang sama. Untuk mengajukan upaya hukum keberatan, banding serta peninajuan kembali harus memenuhi syarat-syarat agar permohonan upaya hukum tersebut memenuhi syarat formal, seperti jangka waktu untuk memasukan permohonan upaya hukum dan syarat isi surat keberatan, banding dan peninjauan kembali harus dibuat sedemikian rupa agar menjadi jelas besarnya pajak yang terhutang menurut pemohon dan alasan-alasannya, sehingga untuk membuat surat permohonan upaya hukum tersebut memerlukan bantuan

[415] *Ibid*, Pasal 6.

professional konsultan pajak/kuasa hukum Pengadilan Pajak untuk membuatnya. Selain itu jangka waktu penyelesaian sengketa pajak membutuhkan waktu lama karena berdasarkan asas legalitas sesuai teori negara hukum, pelaksanaan penyelesaian sengketa harus berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, penyelesaian keberatan selama 12 (dua belas) bulan, penyelesaian banding 16 (enam belas) bulan dan peninjauan kembali 6 (enam) bulan.

Biaya menyelesaikan sebuah sengketa pajak memerlukan biaya yang tidak ringan karena untuk mengajukan keberatan Wajib Pajak terlebih dahulu harus melunasi pajak yang terutang dalam SKP yang nilai koreksi pajaknya disetujuinya. Untuk banding juga memerlukan syarat Wajib Pajak harus melunasi 50% dari pajak yang terhutang, selain itu Pengadilan Pajak hanya berada di Jakarta dan tempat sidang ada di Yogyakarta dan Surabaya, bagi Wajib Pajak yang berada jauh dari lokasi tersebut misalkan dari daerah Indonesia bagian tengah dan timur, tentu akan memerlukan waktu dan biaya yang tidak sedikit untuk menghadiri beberapa kali sidang banding.

Secara teoritis, seluruh mekanisme keberatan, banding dan peninjauan kembali ada untuk memberikan pilihan ekonomi yang rasional kepada masyarakat. Masyarakat akan berupaya untuk mencapai "kemanfaatan yang maksimal", dimana dalam segala aktivitasnya, mereka mengharapkan terpenuhinya rasa kepuasan maksimal. Kepuasan maksimal dapat dicapai ketika margin keuntungan yang didapat sama atau bahkan melebihi biaya yang dikeluarkan. Konsep kemanfaatan maksimal ini juga berlaku dalam putusan

pengadilan, baik dalam hal memenangkan kasus maupun menunggu dakwaan pengadilan.[416]

Dapat disimpulkan secara sederhana bahwa penyelesaian sengketa pajak yang bernominal kecil maupun sengketa pajak yang kompleks diselesaikan dengna prosedur yang sama, bertingkat dan menjadi tidak sederhana. Dalam proses menyelesaikan sebuat sengketa pajak membutuhkan waktu sangat lama dan berlarut-larut serta membutuhkan biaya yang mahal bertentangan dengan rasa keadilan masyarakat khususnya rasa keadilan bagi wajib pajak yang mengalami sengketa pajak yang sedang mencari keadilan.

[416] Claire J. Prechtel, Tax Incentives for Using Alternative Dispute Resolution Methods, 3 Ohio St. J. on Disp. Resol. 263 1987-1988, hlm. 265-266.

BAB IV

IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK YANG BERLAKU DI INDONESIA

Memahami implikasi hukum atas suatu peraturan perundang-undangan yang dibuat oleh pembuat undang-undang merupakan hal yang amat penting. Dalam Bahasa Inggris, implikasi hukum dapt diterjemahkan menjadi "*legal implication*", yang mana terdiri dari 2 kata, yakni "*legal*" dan "*implication*". Menurut Black Law Dictionary, kata "*legal*" berarti (1) *of or relating to law; falling within the province of law*; (2). *established, required, or permitted by law*; (3). *of or relating to law as opposed to equity*.[417] Sedangkan kata "*implication*" berarti (1) *the act of showing involvement in something, esp. a crime or misfeasance (the implication of the judges in the bribery scheme)*; dan (2) *an inference drawn from something said or observed (the implication was that the scheme involved several persons).*[418] Dengan demikian, implikasi hukum (*legal implication*) berarti konsekuensi akibat terlibat dalam suatu hal, yang telah ditetapkan oleh hukum.

Dalam konteks atau ruang lingkup hukum pajak di Indonesia, penyelesaian sengketa pajak di Indonesia setidaknya dapat menimbulkan dua implikasi hukum, yakni berupa: (a) akibat/konsekuensi hukum dari peraturan/ketentuan yang mengatur mengenai penyelesaian sengketa pajak; dan (b) implikasi hukum sebagai tindak lanjut atas produk hukum yang diputuskan pada setiap tahapan upaya hukum, yakni pada tingkat Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali

---

[417] Bryan. A. Garner, Black's Law Dictionary (8th Edition), (USA: Thomson Reuters, 2004), hlm. 2613.

[418] *Ibid*, hlm. 2202.

(PK). Berikut akan dibahas implikasi hukum pada tiap tingkatan upaya hukum tersebut.

4.1. Implikasi Hukum Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Keberatan

Upaya Hukum Keberatan pajak merupakan perlindungan hukum bagi WP, apabila WP tidak menyertujui Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak[419], maka WP diberikan kesempatan untuk menguji apakah SKP tersebut benar sesuai ketentuan dan didukung bukti yang sah dan cukup. SKP ini dapat berasal dari adanya pemeriksaan pajak oleh DJP atau bisa juga karena adanya data atau bukti yang dimiliki oleh DJP yang menunjukan adanya laporan pajak yang dilaporkan di Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) tidak benar.[420]

Untuk mengajukan keberatan WP harus memenuhi beberapa syarat agar keberatannya dapat diproses/dipertimbangkan, antara lain:[421]

(1) WP harus terlebih dahulu membayar pajak terhutang yang koreksinya disetujui WP pada proses pemeriksaan pajak.

(2) Surat keberatan harus disampaikan 3 (tiga) bulan sejak SKP dikirim kepada WP.

(3) Surat keberatan harus memenuhi syarat formal lain seperti: diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, satu surat ketetapan pajak diajukan dengan

---

[419] Berdasarkan Pasal 1 angka 5 UU No. 14 Tahun 2002 definisi tentang sekngketa pajak adalah "sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa".

[420] Direktorat Jenderal Pajak RI, Keberatan, Banding…, *op.cit.*

[421] Direktorat Jenderal Pajak RI, Seri KUP-Keberatan Pajak, http://www.pajak.go.id/content/seri-kup-keberatan-pajak, diakses tanggal 11 Maret 2017.

satu surat keberatan, menyebutkan jumalah pajak terhutang atau lebih bayar atau rugi menurut WP beserta alasan-alasannya.

Apabila syarat-syarat formal pengajuan keberatan tersebut tidak dipenuhi, maka surat keberatan WP tidak bisa dipertimbangkan. Hal ini membawa implikasi hukum yang berakibat WP tidak dapat mengakses haknya untuk mendapat keadilan guna menguji apakah SKP yang diterbitkan kepadanya telah benar dan sesuai ketentuan yang berlaku serta berdasarkan fakta. Penyelesaian sengketa keberatan yang tidak sederhana ini pada akhirnya menimbulkan rasa tidak adil bagi masyarakat khsusnya pihak WP yang mencari keadilan. Keadilan merupakan tujuan hukum yang harus diwujudkan. Jika tidak dicapai atau hukum yang berlaku tidak membuka akses terhadap keadilan maka hukum tersebut patut dipertanyakan. Dari perspektif teori negara hukum, hukum yang dibentuk hendaknya hukum yang sesuai dengan falsafah negara yang bersangkutan.[422] Dalam konteks Indonesia, hukum yang dibangun tidak boleh menyimpang dari falsafah Pancasila dan hendak mewujudkan keadilan sosial.

Produk hukum dari penyelesaian sengketa pada tingkat keberatan yakni berupa Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Keputusan tersebut dapat mengabulkan seluruhnya atau sebagian permohonan keberatan WP, menolak atau menambah besarnya pajak yang terhutang.[423]

---

[422] Michael Bogdan menjelaskan banyak faktor yang menyebabkan terjadinya persamaan dan perbedaan diantara sistem-sistem hukum, salah satunya yakni faktor ideologi. Lihat: Michael Bogdan, Pengantar Perbandingan Sistem Hukum, Bandung: Nusa Media, 2010, hlm. 83.

[423] Direktorat Jenderal Pajak RI, Seri KUP…, Op. Cit.

Produk hukum keputusan keberatan terhadap permohonan keberatan WP atas Surat Ketetapan Pajak, dikaitkan dengan jumlah pajak yang kurang atau lebih dibayar oleh Wajib Pajak dapat dikategorikan:[424]

1. Keputusan keberatan mengakibatkan Wajib Pajak masih kurang membayar pajak.
2. Keputusan Keberatan mengakibatkan pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak menjadi Lebih Bayar.
3. Keputusan Keberatan tidak mengakibatkan adanya pajak yang lebih dibayar atau kurang dibayar oleh WP, tetapi Keputusan terkait dengan Rugi yang diakui oleh Direktur Jenderal Pajak bertambah atau berkurang, rugi ini boleh dikompensasikan oleh Wajib Pajak terhadap keuntungan hasil usaha lima tahun kedepan.

Dalam hal Keputusan Keberatan mengabulkan sebagian permohonan keberatan WP yang mengakibatkan Wajib Pajak masih kurang membayar pajak, WP dapat menempuh upaya hukum selanjutnya yaitu banding ke Pengadilan Pajak. Dalam hal WP melakukan banding, maka jumlah pajak yang kurang dibayar belum terhutang, terhadap kondisi ini DJP menunggu proses banding yang dilakukan oleh WP sampai tibanya proses banding di Pengadilan Pajak.

Dalam hal Keputusan Keberatan yang mengakibatkan terjadinya kurang bayar pajak, WP tidak mengajukan banding, maka jumlah pajak yang terhutang

---

[424] *Ibid*.

menjadi jatuh tempo 1 (satu) bulan setelah Keputusan Keberatan diterbitkan[425], untuk itu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat WP terdaftar akan melakukan penagihan aktif terhadap pokok pajak maupun denda sebesar 50% karena keberatan tidak dikabulkan atau dikabulkan sebagian.[426]

Penagihan dilakukan dengan mengirimkan surat teguran, yakni surat paksa agar WP melunasi dalam waktu yang ditentukan, penerbitan Surat Perintah Melakukan Penyitaan (SPMP), Penyitaan Harta WP serta Pelelangan, bahkan Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan melakukan paksa badan (*gijzelling*) bagi WP yang membandel tidak mau membayar pajak, sesuai dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000.

Keputusan Keberatan yang mengakibatkan terdapat kelebihan Pajak yang dibayar oleh WP dan WP tidak melakukan upaya hukum banding ke Pengadilan Pajak, maka KPP tempat WP terdaftar akan menerbitkan Surat Ketetapan Kelebihan Pembayaran Pajak (SKKPP) setelah WP mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang menginformasikan rekening bank WP, yang akan diikuti dengan penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pembayaran Pajak (SPMKP) yang dikirimkan kepada Kantor Pusat Perbendaharaan Negara (KPPN) selaku kantor kas negara untuk membayar sejumlah kelebihan pembayaran pajak kepada WP yang disebutkan dalam SPMKP tersebut. KPPN akan menindaklanjuti SPMKP tersebut dengan

---

[425] Pasal 25 ayat (7) UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang terakhir diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007.

[426] Pasal 25 ayat (9) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana terkahir diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007.

menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang ditujukan kepada bank tempat dana kas negara disimpan agar mentransfer kelebihan jumlah pembayaran pajak ke rekening WP yang tercantum di SP2D.

Terhadap Keputusan Keberatan yang mengakibatkan kelebihan pembayaran pajak, maka sesuai dengan Pasal 27A, UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatcara Perpajakan, WP berhak mendapatkan imbalan bunga sebesar 2% per-bulan sejak tanggal SKP diterbitkan sampai tanggal Surat Keputusan Keberatan terbit, maksimal 24 bulan atau 48%. Wajib Pajak biasanya akan mengajukan surat permohonan imbalan bunga kepad KPP tempat WP terdaftar, dan KPP akan menerbitkan Surat Ketetapan Pemberian Imbalan Bunga (SKPIB) dan Surat Perintah Membayar Imbalan Bunga (SPMIB) kepada KPPN, KPPN akan menerbitkan SP2D yang ditujukan kepada bank tempat dana kas negara disimpan agar mentransfer ke rekening bank.

Implikasi lain adalah tekait dengan status DJP selaku institusi penerbit SKP dan institusi yang diserahi tugas untuk memungut pajak dan mencapai target pajak yang telah ditentukan, sekaligus juga sebagi pihak yang meneliti dan memutus proses keberatan WP. Permasalahan yang timbul adalah apabila DJP mengabulkan permohonan keberatan WP, maka pencapaian target pajak akan berkurang, sehingga terdapat kecendrungan DJP menolak keberatan WP apabila target penerimaan pajak belum tercapai. Hal ini tentu menimbulkan rasa ketidakadilan bagi masyarakat.

Dengan demikian, independensi lembaga peradilan dalam memutus proses keberatan WP sangatlah penting. Pada umumnya, kebebasan individu dan apa

yang diharapankan akan berkaitan dengan proses peradilan yang adil. Kebebasan individu dan harapan yang diinginkan dapat terwujud jika kondisi lembaga hukum yang ada berada dalam sistem yang meningkatkan kemungkinan tercapainya kedua hal tersebut. Mengingat begitu pentingnya putusan pengadilan yang bebas, institusi peradilan yang bersifat mandiri, dan adanya kebebasan individu, maka kualitas keputusan para hakim merupakan indikator yang secara simultan juga mengukur kualitas keabsahan putusan itu sendiri. Namun, fakta bahwa lembaga peradilan yang mengurus bidang administrasi memegang peranan yang tidak terlihat, maka hal tersebut seringkali menjadi penyebab terjadinya penyalahgunaan wewenang.[427]

4.2. Implikasi Hukum Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Banding

Upaya hukum banding pajak merupakan perlindungan hukum bagi WP, apabila WP tidak puas dengan Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh DJP. WP diberikan kesempatan untuk menguji pada proses banding apakah keputusan keberatan tersebut benar sesuai ketentuan dan didukung bukti yang sah dan cukup.

Permohonan banding baru bisa diproses lebih lanjut apabila telah memenuhi syarat formal pengajuan banding, yaitu:

1) Satu surat banding untuk keputusan yang disbanding; dan
2) Surat banding dibuat dalam bahasa Indonesia.[428]

---

[427] Zoltán Fleck, A Comparative Analysis of Judicial Power, Organisational Issues in Judicature and the Administration of Courts, dalam buku Fair Trial and Judicial Independence, (Switzerland: Springer, 2014), hlm. 3.

[428] Direktorat Jenderal Pajak RI, Keberatan, Banding…, *op.cit.*

Produk hukum dari proses penyelesaian sengketa pajak di tingkat banding adalah Putusan Banding. Putusan banding ini merupakan putusan yang sudah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam arti amar putusan sudah harus dilaksanakan oleh pejabat yang terkait, meskipun para pihak baik WP maupun DJP dapat melakukan PK atas putusan tersebut.

Putusan banding dapat berupa permohonan banding: tidak diterima, dikabulkan untuk seluruhnya, dikabulkan sebagian, ditolak atau menambah pajak yang terutang.

Putusan banding dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada DJP dan WP dalam waktu 30 (tiga puluh) hari setelah Putusan diucapkan. Putusan banding yang diterima oleh DJP akan diteliti oleh Staf Direktorat Keberatan dan Banding DJP. Apabila terdapat kesalahan dalam salinan putusan, maka DJP akan menyurati Pengadilan Pajak untuk meralat putusan yang ada kesalahannya (misal salah hitung, salah tulis dsb). Pengadilan pajak akan melakukan Ralat atas Putusan Banding melakukan Pemabacaan lagi atas Putusan yagn diralat.

Keputusan banding tersebut jika dikaitkan dengan pajak yang terutang dapat dikelompokan:

1) Putusan Banding yang mengakibatkan utang pajak yang kurang dibayar oleh WP.
2) Putusan Banding yang mengakibatkan terdapat kelebihan pembayaran pajak yang menajdi hak WP.
3) Putusan Banding yang tidak mengakibatkan kurang bayar utang pajak maupun kelebihan pembayaran pajak yang menajdi hak WP, seperti

Putusan Terkait dengan sengketa besarnya kerugian fiskal yang dapat dikompensai oleh WP dengan keutntungan sampai dengan 5 tahun berikutnya.

Dalam hal Putusan Banding yang mengakibatkan terjadinya kurang bayar pajak, karena sudah mempunyai kekuatan hukum tetap, maka sesuai Pasal 25 ayat (7) UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang terakhir diubah dengan UU No. 28 Tahun 2007, jumlah pajak yang terhutang menjadi jatuh tempo pada saat Putusan Banding diterbitkan, untuk itu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat WP terdaftar akan melakukan penagihan aktif terhadap pokok pajak maupun denda sebesar 100 % dari pajak yang kurang dibayar dengan menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP), karena banding tidak dikabulkan atau dikabulkan sebagian sebagaimana diatur pada Pasal 27 ayat (5d) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebgaiman terakhir diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007. Penagihan dilakukan dengan mengirimkan surat teguran, surat paksa agar WP melunasi dalam waktu yang ditentukan, penerbitan Surat Perintah Melakukan Penyitaan (SPMP), Penyitaan Harta WP serta Pelelangan, bahkan Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk melakukan paksa badan (*gijzelling*) bagi WP yang membandel tidak mau membayar pajak, sesuai dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000.

Keputusan banding yang mengakibatkan terdapat kelebihan Pajak yang dibayar oleh WP, maka KPP tempat WP terdaftar akan menerbitkan Surat

Ketetapan Kelebihan Pembayaran Pajak (SKKPP) setelah WP mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang menginformasikan rekening bank WP, yang akan diikuti dengan penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pembayaran Pajak (SPMKP) yang dikirimkan kepada Kantor Pusat Perbendaharaan Negara (KPPN) selaku kantor kas negara untuk membayar sejumlah kelebihan pembayaran pajak kepada WP yang disebutkan dalam SPMKP tersebut. KPPN akan menindaklanjuti SPMKP tersebut dengan menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang ditujukan kepada bank tempat dana kas negara disimpan agar mentransfer kelebihan jumlah pembayaran pajak ke rekening WP yang tercantum di SP2D.

Terhadap Keputusan banding yang mengakibatkan kelebihan pembayaran pajak, maka sesuai dengan Pasal 27A, UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatcara Perpajakan, WP seharusnya berhak mendapatkan imbalan bunga sebesar 2% per-bulan sejak tanggal SKP diterbitkan sampai tanggal Putusan Banding diucapkan, maksimal 24 bulan atau 48%. Akan tetapi jika pihak DJP atau WP mengajukan PK atas Putusan banding tersebut, maka pemberian imbalan bunga tertunda sampai Putusan PK terbit, sebagaiman diatur sbb:[429]

> Pelaksanaan pemberian imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) berlaku ketentuan sebagai berikut:
>
> a. dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, imbalan bunga diberikan apabila terhadap Surat Keputusan Keberatan tidak diajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak;

[429] PP 74 Tahun 2011 tentang Peraturan Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak, Pasal 43 ayat (6).

b. dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, imbalan bunga diberikan apabila terhadap Putusan Banding tidak diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung; atau
c. dalam hal atas Putusan Banding diajukan permohonan Peninjauan Kembali, imbalan bunga diberikan apabila Putusan Peninjauan Kembali telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak dari Mahkamah Agung.

Pengaturan penundaan pemberian imbalan bunga atas Kelebihan Pembayaran Pajak pada Surat Keberatan atau Banding jika WP atau DJP melalukan upaya hukum selanjutnya sesuai PP Nomor 74 Tahun 2011 Pasal 43 ayat 5 diatas bertentangan dengan Pasal 27A ayat (1) Undang-Undang KUP, oleh karena didalam Undang-undang tersebut diatur bahwa kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga, yang diatur sebagai berikut:

(1) Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dengan ketentuan sebagai berikut:
   a. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali; atau
   b. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.

Kamar Dagang dan Industri Indonesaia (KADIN) pada tanggal 13 November 2013 mengajukan hak uji materiil beberapa Pasal PP 74 Tahun 2011 ke Mahkamah Agung, termasuk Pasal 6 huruf c PP 74 Tahun 2011 tersebut karena bertentangan dengan Undang-Undang yang kedudukannya lebih tinggi dari PP.

Uji materiil tersebut telah diputus oleh MA pada tanggal 30 Juni 2014 dan dikirim kepada para pihak pada tanggal 1 Juli 2015, dengan amar putusan:[430]

> Mengabulkan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon: KAMAR DAGANG DAN INDUSTRI INDONESIA (KADIN INDONESIA), tersebut; Menyatakan Pasal 1 angka 4 dan 5 jo Pasal 13 ayat (1) dan ayat (2); Pasal 14 ayat (1) dan ayat (3) ; Pasal 15; Pasal 18 ayat (1) Huruf a ; Pasal 19 ; Pasal 20 ayat (1) dan ayat (2) ; Pasal 21; Pasal 30 ayat (2) huruf c; Pasal 35 ayat (1) huruf d; Pasal 38ayat (2) dan ayar (3) ; Pasal 48 ayat (3), ayat(4) ,ayat (7), ayat (8), ayat (9) dan ayat(10) ; Pasal 41 ayat (2) dan ayat (3); Pasal 43 ayat (6) huruf c; Pasal 29 ayat (3); Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tanggal 29 Desember 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yaitu Undang–Undang No 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dan ditambah terakhir dengan Undang–Undang No 16
> Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang No 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dan karenanya tidak sah dan tidak berlaku umum;
>
> Memerintahkan kepada Presiden Republik Indonesia untuk mencabut Pasal 1 angka 4 dan 5 jo Pasal 13 ayat (1) dan ayat (2); Pasal 14 ayat (1) dan ayat (3); Pasal 15; Pasal 18 ayat (1) Huruf a ; Pasal 19 ; Pasal 20 ayat (1) dan ayat (2); Pasal 21; Pasal 30 ayat (2) huruf c; Pasal 35 ayat (1) huruf d; Pasal 38ayat (2) dan ayar (3) ; Pasal 48 ayat (3), ayat(4) ,ayat (7), ayat (8), ayat (9) dan ayat(10); Pasal 41 ayat (2) dan ayat (3); Pasal 43 ayat (6) huruf c; Pasal 29 ayat (3); Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tanggal 29 Desember 2011

Terhadap Putusan uji materi tersebut diatas DJP menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-74/PJ/2015 tanggal 14 Desember 2015, yang pada prinsipnya menyatakan bahwa berdasarakan Putusan MA di atas maka pasal-

[430] Putusan Mahkamah Agung nomor Nomor 73 P/HUM/2013 Tanggal 30 Juni 2014 mengenai Uji Materi PP 74 Tahun 2011 tentang Peraturan Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak, hlm. 74-75.

pasal pada PP 74 Tahun 2011 yang diuji materiil tidak berlaku lagi, khusus untuk Pasal 43 ayat (6) PP 74 tahun 2011 dikemukakan dalam Surat Edaran tersebut:[431]

Pemberian Imbalan Bunga dalam hal Putusan Banding Diajukan Peninjauan Kembali:

a. Pasal 43 ayat (6) huruf c PP 74 Tahun 2011 yang pada intinya menyatakan bahwa imbalan bunga tidak diberikan kepada Wajib Pajak apabila terhadap Putusan Banding diajukan permohonan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, telah diajukan uji materiil dan dinyatakan tidak sah serta tidak berlaku umum dalam Putusan MA.
b. Sebagai tindak lanjut dari Putusan MA tersebut, Menteri Keuangan telah mengubah beberapa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 226/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemberian Imbalan Bunga diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 186/PMK.03/2015.
c. Dengan telah dilakukan perubahan terhadap Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana tersebut pada huruf b, terdapat beberapa perubahan prosedur yang terkait dengan pemberian imbalan bunga sebagai berikut:
   1) Pengajuan Peninjauan Kembali baik oleh Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak terhadap Putusan Banding dari Pengadilan Pajak tidak menunda atau menangguhkan pemberian imbalan bunga dalam hal Wajib Pajak telah memenuhi ketentuan pemberian imbalan bunga sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang mengatur tentang tata cara penghitungan dan pemberian imbalan bunga dan peraturan pelaksanaannya.
   2) Dalam hal Putusan Peninjauan Kembali mengakibatkan adanya penagihan kembali imbalan bunga yang telah diberikan pada saat pelaksanaan Putusan Banding, imbalan bunga tersebut ditagih kembali bersamaan dengan pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali.

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 sampai saat ini belum dilakukan perubahan, sehingga terkait dengan pemberian imbalan bunga Kantor Pelayanan Pajak masih belum merealisasikan pemberian imbalan bunga kepada WP apabila Putusan Banding tersebut daijuakn PK oleh Direktur Jenderal Pajak. Dengan demikian terjadi ketidakpastian bagi WP yang berhak menerima imbalan bunga. Adanya ketidakpastian hukum ini bertentangan dengan tujuan dari hukum

[431] Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: 74/PJ/2015 Tanggal 14 Desember 2015, butir 5.

itu sendiri yang dikemukakan oleh Gustav Radbruch dalam *Idee des Recht*, yakni penegakan hukum harus memenuhi 3 unsur cita hukum, antara lain: kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan.[432]

Pemerintah seharusnya merubah PP Nomor 74 Tahun 2011 sebagaimana diamanatkan oleh Putusan MA Nomor 73 P/HUM/2013 Tanggal 30 Juni 2014 mengenai Uji Materi PP 74 Tahun 2011 tentang Peraturan Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak, bagaimana mungkin surat edaran Direktur Jenderal Pajak dapat menganulir Peraturan Pemerintah yang ditetapkan oleh Presiden.

Wajib Pajak mengajukan surat permohonan imbalan bunga kepada KPP tempat WP terdaftar, dan KPP akan menerbitkan Surat Ketetapan Pemberian Imbalan Bunga (SKPIB) dan Surat Perintah Membayar Imbalan Bunga (SPMIB) kepada KPPN, KPPN akan menerbitkan SP2D yang ditujukan kepada bank tempat dana kas negara disimpan agar mentransfer ke rekening bank.

Implikasi hukum lainnya adalah terjadinya penumpukan perkara di Pengadilan Pajak, karena:

a. Terdapat kecendrungan DJP menolak banding WP, terutam pada saat target penerimaan pajak DJP belum tercapai.
b. Penyelesaian sengketa pajak memerlukan waktu sangat lama.
c. Penyelesaian sengketa sederhana dengan nilai sengketa kecil maupun sengketa rumit dengan nilai sengketa besar diselesaikan dengan cara yang sama, sehingga terjadi penumpukan perkara, baik perkara sederhana maupun yang tidak sederhana.

---

[432] Tata Wijayanta, Asas Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan dalam Kaitannya dengan Putusan Kepailitan Pengadilan Niaga, Jurnal Dinamika Hukum, Vol. 14 No. 2, 2014, hlm. 219.

Terjadinya penumpukan perkara mengakibatkan penyelesaian perkara menjadi semakin lama dan semakin menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak maupun bagi Negara atas pajak yang seharusnya dipungut.

Dalam pendekatan normatif, persyaratan pelaksanaan prosedur pengadilan dalam waktu yang layak atau sesuai bertujuan untuk membangun kewajiban dalam rangka mencapai hasil yang spesifik. Hasil spesifik ini yakni terkait hak dasar berpartisipasi dalam prosedur, yang mana pelanggaran terhadap hak ini akan berujung pada pemberian sanksi atau dasar untuk mendapatkan kompensasi. Beberapa upaya untuk meningkatkan efisiensi peradilan dan mempercepat prosedur peradilan memiliki kecenderungan untuk memperkuat kepercayaan masyarakat dalam pengadilan dan kepastian hukum pada umumnya.[433]

4.3. Implikasi Hukum atas Penyelesaian Sengketa pada Tingkat Peninjauan Kembali

Upaya hukum PK merupakan upaya hukum terakhir yang dapat ditempuh baik oleh WP maupun oleh DJP. Sebagaimana telah dikemukakan di atas bahwa Putusan Banding Pengadilan Pajak telah mempunyai kekutan hukum tetap dan putusannya telah dapat dilaksanakan langsung.

Upaya hukum PK ini merupakan perlindungan hukum bagi WP dan bagi otoritas pajak, untuk menilai apakah Putusan Pengadilan Pajak secara yuridis telah sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku dan permohonan

---

[433] János Bóka, 'To Delay Justice Is Injustice': A Comparative Analysis of (Un)reasonable Delay, dalam buku Fair Trial and Judicial Independence, (Switzerland: Springer, 2014), hlm. 143.

peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:[434]

(1) 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;

(2) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;

(3) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;

(4) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab- sebabnya; atau

(5) Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Peraturan di atas, secara jelas menguraikan alasan-alasan untuk pengajuan PK lebih menekankan pada fakta-fakta, untuk mewujudkan keadilan dan prosedur peradilan yang sebaik-baiknya. Pihak yang mengajukan PK harus secara jelas menyatakan dasar-dasar yang mendasari penaksirannya dan membuat hal tersebut jelas bagi pihak lain yang bersengketa.

[434] Pasal 91 dan 92 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002.

Pengaturan lebih lanjut mengenai Peninjauan kembali yakni sebagai berikut:

(1) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf a dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan Hakim pengadilan pidana memperoleh kekuatan hukum tetap.

(2) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf b dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan oleh pejabat yang berwenang.

(3) Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim.

Apabila Permohonan PK tidak memenuhi persayaratan formal di atas, maka permohonan PK tersebut ditolak oleh MA.

Putusan PK atas sengketa pajak dapat memutuskan mengabulkan atau menolak dan menguatkan Putusan Pengadilan Pajak yang diajukan PK. Implikasi Putusan PK tersebut dapat dikategorikan:

1) Putusan PK mengakibatkan kelebihan bayar pajak dan Imbalan Bunga yang telah dibayar ke WP harus ditagih/dikembalikan lagi kepada Negara.

2) Putusan PK mengakibatkan Negara harus mengembalikan kelebihan pembayaran pajak kepada WP, sementara pada Putusan Banding Pengadilan Pajak telah diputus, WP memiliki hutang pajak yang masih harus dibayar dan telah membayar sanksi administrasi/denda sebesar 100 % dari pajak kurang bayar karena permohonan bandingnya ditolak.

3) Pututusan PK tidak berpengaruh pada nilai hutang pajak atau kelebihan membayar pajak, karena yangdisengketakan tidak mengyangkut besarnya jumlah pajak, seperti sengketa mengenai besarnya kerugian fiskal perusahaan yang dapat dikompensasikan 5 tahun ke depan.

BAB V

PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DITINJAU DARI *IUS CONSTITUENDUM*

Hasil penelitian yang penulis lakukan, ternyata penyelesaian sengketa pajak di Indonesia belum memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan, sehingga belum memenuhi rasa keadilan bagi masyarakat khususnya para wajib pajak yang mencari keadilan. Oleh karena itu perlu dilakukan reformulasi pengaturan penyelesaian sengketa pajak pada setiap tahapan upaya hukum, yaitu pada tingkat Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali.

5.1. Pengaturan ke Depan Penyelesaian Sengketa Keberatan Pajak

Pengaturan penyelesaian sengketa pajak pada tingkat keberatan saat ini belum memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan. Disamping itu proses keberatan ditangani oleh Direktorat Jenderal Pajak, yakni instansi yang menerbitkan SKP dan sebagai instansi yang diserahi tugas untuk mencapai target penerimaan pajak, sehingga apabila keberatan WP dikabulkan, hal ini akan mengurangi pencapaian target penerimaan pajak. Akibatnya terdapat pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Di satu sisi DJP harus mencapai target penerimaan pajak, namun di sisi lain jika keberatan WP dikabulkan akan mengurangi capaian target penerimaan pajak. Dengan demikian, DJP bukanlah lembaga yang independen untuk meneliti dan memutus sengketa pajak. Oleh karena itu, penulis menggagas perlu adanya lembaga yang independen untuk

menangani keberatan pajak. Lebih lanjut, lembaga ini juga bisa menjadi mediator yang independen dan tidak memihak antara DJP dengan WP. Lembaga tersebut adalah Badan Penyelesaian Sengketa dan Mediasi Pajak (BPSMP). Lembaga ini merupakan lembaga non kementerian yang berada dibawah Presiden. Lembaga ini berkedudukan di ibu kota Negara dan mempunyai perwakilan-perwakilan di Ibu Kota Provinsi. Diharapkan BPSMP dapat memainkan peranan yang penting dalam mekanisme penyelesaian sengketa perpajakan.

Keuntungan yang bisa diperoleh dengan hadirnya BPSMP, yakni DJP yang rencananya akan diubah menjadi Badan Penerimaan Pajak (BPP) akan lebih fokus lagi mengelola pajak dan mengoptimalkan target penerimaan pajak karena tidak direpotkan lagi dengan urusan proses keberatan Wajib Pajak.

Independensi lembaga keberatan pajak merupakan hal yang sangat penting dalam penyelesaian pajak. Konsep independensi mensyaratkan hakim-hakim untuk mengikuti peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, lembaga keberatan pajak harus bebas dari berbagai campur tangan berkenaan dengan materi yang diperkarakan. Hakim harus memilih, menginterpretasikan, dan menerapkan hukum dengan cara yang sesuai dan benar, dan tidak dipengaruhi atau ditekan oleh pihak manapun yang akan berdampak pada keputusan penngadilan.[435] Lebih lanjut, *IRS office of Appeals* Amerika Serikat mengemukakan:[436]

> *Independence is the most important of Appeals' core values. Independence from IRS compliance functions is critical for Appeals to accomplish its*

[435] Martin H. Redishs, Federal Judicial Independence, 46 Merer Law Review, 1995, hlm.707.

[436] https://www.irs.gov/individuals/appeals-an-independent-organization, diakses 19 Okotber 2016.

mission. To resolve disputes effectively, Appeals must show itself to be objective, impartial, and neutral in fact as well as appearance. If taxpayers perceive they will not get a fair hearing in Appeals, more tax controversies would be litigated in Tax Court, which would increase the cost and burden to both the taxpayer and the Federal Government.

Dari kutipan diatas dapat disimpulkan bahwa:

a. Independen merupakan nilai yang penting bagi lembaga yang menangani banding, yakni independen dari pengaruh otoritas pajak.

b. Lembaga penyelesaian sengketa pajak harus obyektif, tidak memihak/netral, serta memberikan perlindungan kepada pihak yang lemah/korban *(impartial).*

c. Apabila WP beranggapan bahwa keberatan ditangani secara tidak *fair*, maka WP akan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak dan hal ini akan menjadi beban baik berupa biaya dan waktu bagi WP dan pemerintah.

Selain masalah mengenai independensi lembaga penyelesaian pajak, hal yang sangat penting juga adalah terkait dengan:

1) Jangka waktu penyelesaian keberatan agar bisa lebih cepat dari maksimal 12 (dua) belas bulan menjadi 4 (empat) bulan sejak keberatan diajukan oleh WP[437], jika dibandingkan dengan proses keberatan kepabeanan, waktu penyelesaian sengketa kebertannya adalah 60 hari, dan jika dibandingkan dengan negara lain waktu penyelsaian selama 4 bulan atau 120 hari adalah waktu yang moderat. Berikut Tabel lamanya penyelesaian keberatan harus diselesaikan oleh Otoritas pajak di beberapa negara:

[437] Proses peradilan yang memakan waktu lama berdampak negatif bagi peradilan itu sendiri dan bagi masyarakat. Bagi peradilan akan berdampak pada penumpukan perkara dan hakim menjadi lelah dalam menangani perkara. Bagi masyarakat akan berpengaruh pada bukti-bukti, biaya yang tinggi, dan kepercayaan masyarakat itu sendiri. Lihat: Qing-Yun Jiang, Court Delay and Law Enforcement in China, (Jerman: DeutscherUniversitats-Verlag, 2006), hlm. 11.

Tabel 14
Jangka Waktu Penyelesaian Keberatan di Beberapa Negara

Negara	Penyelesaian Keberatan setelah surat Keberatan diterima otoritas Pajak
Inggris	45 hari
Australia	56 hari (8 minggu)
Canada	60 hari
Filipina	60 hari

2) Metode penyelesaian sengketa yang digunakan selama ini adalah cendrung kearah penyelesaian melalui pengadilan atau litigasi, belum diupayakan penyelesaian sengketa dengan metode alternatif penyelesaian sengketa/APS (*alternative dispute resolution/ADR*) utamanya mediasi dari mediator yang independen, apabila terjadi sengketa antar WP dan DJP.

Survey yang dilakukan oleh Erns & Young (EY), Kantor Akuntan dan Konsultan Manjemen 4 (empat) besar dunia (*the big four*), sudah terdapat 20 negara yang menggunakan APS untuk sengketa pajak, penggunaan metode ADR dalam penyelesaian sengketa pajak akan lebih meluas diberbagai negara sebagaimana dikemukakan oleh EY:[438]

> *"Although the ADR concept is still evolving worldwide, the past few years have seen a significant increase in the number of ADR processes around the world, as well as a growing similarity where successful processes in one country are rapidly adopted, either whole or in part, by others.In our survey of ADR, we found that the general trend is towards more widespread adoption of ADR processes although approaches vary from country to country, and are at differing stages of development. Not all countries, however, are following this approach. In some countries, there may be more of a view that the tax laws are clear and incontrovertible. This may mean that there is greater emphasis on litigation rather than ADR. Our survey suggests, however, that many other countries are likely to*

[438] EYGM Limited, Tax Diepute Resolution New Chapter Emerge (EY, London, 2010), hlm. 6.

adopt similar processes, as heralded by recent ADR initiatives in India, Australia and the UK."

Beberapa negara yang terbilang sukses dalam menawarkan mediasi sebagai lembaga untuk menyelesaikan sengketa pajak, antara lain United States (IRS), the United Kingdom (HMRC) and Australia (ATO). IRS telah mengembangkan ADR dengan sangat baik dan lengkap, termasuk menawarkan beberapa alternatif (jenis) mediasi. Sedangkan HMRC dan ATO juga telah mengimplementasikan program ADR secara substantif, yang mana mediasi memegang peranan yang sangat signifikan dalam menyelesaikan sengketa. Dari ketiga institusi tersebut, ATO mungkin merupakan lembaga yang paling antusias dan kuat dalam mempromosikan ADR, sekaligus mengubah budaya dalam proses penyelesaian sengketa, yang mana mereka menggunakan persetujuan atau izin para pihak dalam menggunakan ADR, sebelum mereka beralih ke strategi lainnya untuk memecahkan sengketa pajak.[439]

Lebih lanjut, Recent ETEEY membagi proses APS/ADR menjadi 3 yakni:[440]

"ADR processes can essentially broken down into three main categories: advance pricing agreements, which specifically cover transfer pricing issues; pre-filing processes and post-filing process"

EY membagi proses APS menjadi, Persetujuan dimuka harga transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*advance pricing*

---

[439] Karen Dawn Stilwell, *Mediation of Canadian Tax Disputes*, thesis yang tidak diterbitkan di Fakultas Hukum, Universitas Toronto, 2014, hlm. 32.

[440] EYGM Limited,*opcit.* hlm. 4.

agreement/APA), proses sebleum memasukan Surat Pemberi Tahuan Pajak (SPT) dan proses setelah memasukan SPT.

SPT merupakan laporan yang dibuat berkala oleh WP ke kantor pajak bisa bulanan atau tahunan tergantung jenis pajaknya, SPT melaporkan perhitungan pajak dan jumlah pajak yang disetor.

APA merupakan persetujuan antara kantor pajak dengan WP mengenai harga jual/beli transaksi yang sering terjadi antara pihak WP dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, misal sebuah perusahaan PMA di Indonesia yang berasal dari jepang selalu membeli bahan baku dari induk perusahaanya di Jepang, agar tidak terjadi sengketa pajak dikemudian hari PT. PMA tersebut membuat persetujuan harga beli bahan baku per-unit, tentu harga ini dicek dulu oleh ototritas pajak apakah harganya wajar. Jika terjadi ketidak sesuai penentuan harga antaraa PT. PMA dengan Otoritas Pajak, maka para pihak tersebut bisa meminta mediator yang menguasai masalah *transfer pricing* untuk menengahi agar dicapai kesepakatan harga.

APS/ADR juga bisa diterapkan untuk berbagai kasus dimana terjadi perbedaan pendapat antara WP dengan DJP sebelum SPT dimasukan, misalnya mengenai perlakuan atau suatu aturan yang belum jelas misal apakah *over houl* mesin diesel pembangkit listrik dibebankan sebagai biaya pada tahun berjalan atau dikapitalisasi dan dibebankan secara merata ke tahun-tahun yang akan datang misal selama 5 tahun.

Pada kondisi setelah memasukan SPT, mediasi bisa dilakukan pada saat proses pemeriksaan pajak jika ada perbedaan antara WP dengan pemeriksa

pajak (DJP) terkait koreksi oleh pemeriksa pajak, atau pada saat proses keberatan atas SKP yang menjadi sengketa pajak. Beberapa keunggulan yang dimiliki oleh mediasi, antara lain:

1. Memperpendek waktu dalam penyelesaian sengketa.
2. Meningkatkan komunikasi dan pertukaran informasi.
3. Memfasilitasi perubahan hubungan antar kedua belah pihak.[441]

ADR memiliki banyak keunggulan, namun APS/ADR bukanlah pengganti litigasi sengketa pajak, litigasi sengketa pajak masih diperlukan sebgaiamana dikemukakan pula oleh EY:[442]

"ADR should not, however, be considered as a replacement for litigation in all cases. When the law is unclear, or where the ability to resolve an issue after administrative efforts fail, the legal route will be entirely appropriate. By providing the opportunity to resolve issues at an earlier stage through active engagement, ADR offers the prospect of a less confrontational and costly approach for both taxpayers and tax administrations"

5.2. Pengaturan ke Depan Penyelesaian Sengketa Banding Pajak

Dari penelitian yang telah dilakukan ternyata terjadi penumpukan sengketa pajak pada tingkat banding, disamping itu penyelesaian perkara belum memenuhi asas penyelesaian sengketa sederhana, cepat dan biaya ringan. Penyelesaian sengketa pajak di tingkat banding secara normatif sesuai ketentuan yang ada membutuhkan waktu 12 sampai 15 bulan mulai sejak memasukan surat

---

[441] Karen Dawn Stilwell, *Mediation of…*, *op.cit.*, hlm. 40-42.
[442] EYGM Limited , *opcit.* hlm. 4.

banding ke Pengadilan Pajak sampai pengucapan Putusan Banding, ditambah penyampaian salinan putusan menjadi 16 bulan.

Penyelesaian sengketa banding tidak murah karena WP harus membayar dahulu hutang pajak yang tercantum dalam SKP yang dibanding yang disetujui oleh WP, selain itu kedudukan Pengadilan Pajak hanya berada di Ibu kota Negara, hanya ada tempat sidang di beberapa daerah seperti Yogyakarta dan Surabaya, sehingga bagi WP yang tempatnya jauh dari Jakarta dan kota-kota tempat sidang pengadilan pajak, WP tersebut harus mengeluarkan biaya dan waktu yang tidak sedikit, karena sengketa banding ini memerlukan beberapa kali sidang sampai sidang terkahir pengucapan putusan. Selain itu hukum acara penyelesaian sengketa pada tingkat banding ini menerapkan hukum acara yang sama baik untuk sengketa yang nilainya sangat besar dan rumit maupun sengketa yang sederhana dan bernilai sengketa kecil (*small claim court*) sehingga tidak efisien.

Inilah saatnya dilakukan perubahan agar untuk sengketa yang sederhana dan nilainya kecil perlu diterapkan hukum acara yang lebih mudah dan lebih cepat sebagaimana pada sengketa perdata. Prinsip penyelesaian sengketa secara sederhana dan cepat ini bersesuaian dengan *the 2002 Bangalore Principles of Judicial Conduct*, dimana hakim harus menyelenggarakan seluruh kewajiban peradilan, termasuk mereview peraturan dan bukti-bukti yang ada sebelum menyampaikan Putusan, dilakukan secara efektif, adil, dan dalam waktu yang sewajarnya.[443] Hal ini semakin dipertegas dalam *the 2007 Commentary to the Bangalore Principles* yang menjabarkan persyaratan kewajiban ini, yakni untuk

[443] Prinsip 6, Aplikasi 6.5 *the 2002 Bangalore Principles of Judicial Conduct*

(a) mengatur perkara secara efektif dan efisien; (b) memberikan putusan-putusan yang bersifat rumit tanpa penundaan; (c) mengurangi praktik keterlambatan, menghindari keterlambatan, dan pengeluaran biaya yang tidak perlu.[444] Lebih lanjut, ketentuan dalam *the 2010 Magna Carta of Judges* mengharapkan para hakim untuk mengambil langkah-langkah yang cepat, efisien, dan dapat menyelesaikan sengketa.[445]

Dalam rangka mewujudkan prinsip sederhana, cepat, dan biaya ringan sesuai dengan ketentuan pada Undang-Undang dan prinsip-prinsip hukum internasional, maka Mahkamah Agung menerbitkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015 tentang Tata Cara Penyelesaian Gugatan Sederhana mengatur perihal penyelesaian gugatan sederhana dengan nilai gugatan material paling banyak sebesar Rp 200.000.000 (dua ratus juta rupiah), dengan pengaturan antara lain:

1) Penyelesaian gugatan paling lama 25 (dua puluh lima) hari sejak sidang pertama.[446]
2) Pemeriksaan oleh hakim tunggal dan apabila pada saat pemeriksaan hakim berpendapat bahwa gugatan tersebut bukan merupakan gugatan sederhana, maka hakim melakukan penetapan bahwa gugatan bukan merupakan gugatan sederhana dan dicoret dari register perkara dan memerintah mengembalikan biaya perkara kepada penggugat.[447]

---

[444] Komentar 207 dalam *Commentary on the Bangalore Principles of Judicial Conduct*.
[445] Pasal 15 *the 2010 Magna Carta of Judges*.
[446] Pasal 5 ayat (3) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015
[447] Pasal 11 ayat (3) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015.

3) Upaya hukum terhadap putusan gugatan sederhana adalah keberatan, yang harus diajukan dalam waktu 7 (tujuh) hari setelah Putusan diucapkan.[448]

4) Pemeriksaan keberatan dilakukan oleh hakim senior yang ditunjuk oleh Ketua Pengadilan. Putusan terhadap keberatan harus diucapkan paling lambat 7 (tujuh) hari setelah penetapan Majelis Hakim.[449]

5) Putusan keberatan merupakan putusan akhir tidak tersedia upaya hukum banding, kasasi atau Peninjuan Kembali.[450]

Menurut hemat penulis penyelesaian sengketa pajak yang bersifat sederhana dengan nilai sengketa Rp 200.000.000 (dua ratus juta) perlu diupayakan melalui pemeriksaan dengan acara cepat dan diselesaikan dalam waktu tidak lebih dari 2 bulan sebagaimana penyelesaian gugatan sederhana sebagaimana diatur oleh PERMA Nomor 2 Tahun 2015. Perubahan ini hendaknya dilakukan di Rancangan Perubahan Undang-Undang Pengadilan Pajak, sebelum UU Pengadilan Pajak diubah, hendaknya diupayakan adanya Perma terkait penyelelesaian sengketa pajak sederhana.

5.3. Pengaturan ke Depan Peninjauan Kembali Sengketa Pajak

Upaya hukum Peninajauan Kembali (PK) merupakan upaya hukum luar biasa yang dapat dilakukan oleh WP atau otoritas pajak utamanya untuk menguji Putusan Banding Pengadilan Pajak apakah sudah sesuai dengan peraturan yang

---

[448] Pasal 21 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015.
[449] Pasal 25 ayat (2) dan Pasal 27 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015.
[450] Pasal 30 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015.

berlaku, atau apabila terdapat bukti baru (*novum*) oleh para pihak, sehingga perlu dilakukan upaya hukum PK.

Sejauh ini pengaturaan PK pada UU Nomor 14 Tahun 2012 sudah cukup mengatur mengenai PK tersebut, dimana MA diberikan waktu selama 6 (enam) bulan untuk memutus perkara PK Pajak.

Berdasarkan pemikiran yang telah dipaparkan sebelumnya, dapat saya kemukakan secara ringkas benang merah pemikiran tersebut. Penyelesaian sengketa pajak harus mengutamakan penyelesaian dengan mediasi. Jika mediasi tidak tercapai, baru digunakan cara litigasi. Proses mediasi tidak digunakan atas SKP yang jumlah pajak dan atau denda yang sudah pasti sesuai peraturan perundangan dan tidak untuk kasus pidana pajak.

Selain itu, penyelesaian sengketa harus lebih mudah, dalam arti syarat untuk mengajukan keberatan tidak diperlukan adanya syarat formal yang menyulitkan wajib pajak, sehingga wajib pajak yang awam dapat mengajukan proses penyelsaian sengketa baik mediasi, keberatan maupun banding dan PK.

Berikutnya, penyelesaian sengketa pajak harus dilakukan dengan biaya ringan dalam arti wajib pajak tidak diharuskan membayar lebih dahulu pajak yang disengketakan dan tempat bersidang Pengadilan Pajak lebih diperbanyak lagi di kota-kota yang WPnya banyak mengajukan sengketa banding pajak.

Hal terakhir yang tidak boleh dilupakan adalah pemberian hak yang lebih seimbang antara Wajib Pajak dan otoritas pajak, khususnya terkait imbalan bunga untuk WP dan sanksi denda kepada WP dalam penyelesaian sengketa pajak.

BAB VI

PENUTUP

6.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan dan analisis pada Bab sebelumnya, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Pengaturan Penyelesaian sengketa pajak belum memenuhi asas sederhana, cepat dan biaya ringan oleh karena :
   a. Diselesaikan dengan cara bertingkat dimulai proses Keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak, Banding ke Penagadilan Pajak dan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung (MA), setiap tingkat terdapat kerumitan dalam prosesnya.
   b. Penyelesaian sengketa memerlukan waktu lama, keberatan 12 bulan, banding 16 bulan, dan PK 6 bulan, total 34 bulan.
   c. Biaya penyelesaian sengketa pajak tidak murah karena: membayar pajak yg disetujui di SKPKB, denda atas pajak yang masih kurang bayar sebesar sebesar 50 % ditingkat keberatan dan 100% di tingkat banding.
   d. Lokasi sidang Pengadilan Pajak hanya ada di Jakarta, Jogya, dan Surabaya. Wajib Pajak dari loaksi kota lain memerlukan biaya lebih besar untuk proses banding di Pengadilan Pajak.
2. Implikasi hukum akibat pengaturan penyelesaian sengketa pajak yang berlaku saaat ini :

a. Terganggunya hak WP untuk melakukan upaya hukum penyelesaian sengketa pajak, sehingga terjadi gangguan bagi Wajib Pajak untuk mengakses keadilan.

b. Imbalan Bunga (IB) yang harus dibayar negara menjadi lebih besar, karena jika Wajib Pajak menang dalam sengketa akan diberikan IB 2% per bulan maksimal 48% dari nilai lebih bayar pajak, hal ini menimbulkan ketidak adilan bagi negara.

c. Terjadi ketidak adilan bagi WP, karena jika WP kalah dalam sengketa dikenakan denda sampai 100%, sedang jika ia menang hanya diberikan IB maksimal 48 %, hal ini menciderai rasa keadilan masyarakat khususnya Wajib Pajak.

d. Pelaksanaan pemberian imbalan bunga kepada WP terhambat, karena adanya ketidak sesuaian antara Pasal 43 ayat (6) PP 74 Tahun 2011 dengan UU KUP Pasal 27A, PP belum diubah meskipun sudah ada Putusan MA atas Judicial review PP tersebut yakni Nomor 73 P/HUM/2013 Tanggal 30 Juni 2014 mengenai Uji Materi PP 74 Tahun 2011, hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum.

3. Konstruksi hukum pengaturan kedepan penyelesaian sengketa pajak adalah :

a. Penyelesaian sengketa mengutamakan penyelesaian dengan mediasi, jika mediasi tidak tercapai baru digunakan cara litigasi. Proses mediasi tidak digunakan atas SKP yang jumlah pajak dan atau denda yang sudah pasti sesuai peraturan perundangan dan tidak untuk kasus pidana pajak.

b. Penyelesaian sengketa harus lebih mudah, dalam arti syarat untuk mengajukan keberatan tidak diperlukan adanya syarat formal yang menyulitkan wajib pajak, sehingga wajib pajak yang awam sekalipun, dapat mengajukan proses penyelsaian sengketa baik mediasi, keberatan maupun banding dan PK.

c. Penyelesaian sengketa dengan biaya ringan dalam arti wajib pajak tidak di haruskan membayar lebih dahulu pajak yang disengketakan dan tempat bersidang Pengadilan Pajak lebuih di perbanyak lagi di kota-kota yang WPnya banyak mengajukan sengketa banding pajak.

d. Pemberian hak yang lebih seimbang antara Wajib Pajak dan otoritas pajak, khususnya terkait imbalan bunga untuk WP dan sanksi denda kepada WP dalam penyelesaian sengketa pajak.

6.2. Saran

1) Kepada Pemerintah, supaya membentuk Badan Penyelesaian Sengketa dan Mediasi Pajak (BPSMP) merupakan lembaga pemerintah non kementerian yang berkedudukan di Jakarta dan mempunyai perwakilan di setiap ibu kota provinsi, yang bertugas menangani dan memutus keberatan pajak serta menjadi mediator atas sengketa pajak antara otoritas pajak dan wajib pajak, baik mediasi pada proses sebelum SKP diterbitkan maupun setelah SKP diterbitkan oleh otoritas pajak.

2) Perubahan/pengaturan lebih lanjut terkait pengaturan hukum formal/ ketentuan umum dan tatacara perpajakan yang saat ini diatur dengan

Undang - Undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah beberapa kali diubah, terakhir diubah dengan Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007, sebagai berikut :

a. Diatur agar penyelesaian sengketa pajak diupayakan lebih dahulu dengan metode non litgasi melalui mediasi, jika mediasi tidak tercapai baru dilakukan upaya hukum melalui litigasi.
b. Jangka waktu penyelesaian sengketa keberatan dipercepat dari 12 bulan menjadi 4 bulan.
c. Untuk pengajuan keberatan dan banding agar WP tidak disyaratkan untuk membayar pajak yang terhutang, tetapi upaya hukum tidak menghalangi penagihan pajak.
d. Pengenaan sanksi dalam upaya hukum sengketa pajak agar seimbang dengan pemberian imbalan bunga.
e. PP Nomor 74 Tahun 2011 tentang Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak agar diubah sesuai Putusan Mahkamah Agung Nomor Nomor 73 P/HUM/2013 Tanggal 30 Juni 2014 mengenai Uji Materi PP 74 Tahun 2011.

3) Perubahan pengaturan/pengaturan lebih lanjut terkait proses banding pajak yang saat ini diatur dengan Undang – Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sebagai berikut :

a. Penyelesaian sengketa banding pajak sederhana agar ditangani dengan acara cepat, jadi tidak ditangani dengan acara biasa.

b. Pengadilan Pajak sepenuhnya berada di bawah Mahkamah Agung (*one roof system*)

c. Majelis Hakim Pengadilan Pajak harus mengupayakan mediasi terhadap sengketa pajak antara WP dan Tergugat/Otoritas pajak lebih dahulu, sebelum memasuki materi sengketa pajak.

d. Jangka Waktu penyelesaian sengketa banding pajak dipercepat dari 12 (dua belas) bulan menjadi 6 (enam) bulan.

Repository Universitas Brawijaya
REPOSITORY.UB.AC.ID
UNIVERSITAS BRAWIJAYA

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

Abdul Rachmad Budiono. *Pengantar Ilmu Hukum.* (Malang, Bayu Media Publishing, 2005).

Arief Sidharta (penerjemahan). *Meuwissen tentang Pengembangan Hukum. Ilmu hukum dan Filsafat Hukum*, Cetakan ketiga. (Bandung, PT Refika Aditama, 2009)

A.V. Dicey. *Introduction to the Study of the Law of the Constitution.* (London: MacMillan and Co., 1952).

Abdurrahman. *Penyelesaian Sengketa Melalui Mediasi Pengadilan dan Mediasi Alternatif Penyelesaian Sengketa*, dalam buku *Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir*. (Jakarta: Perum Percetakan Negara Republik Indonesia, 2008).

Adrian Sutedi. *Hukum Pajak.* (Jakarta: Sinar Grafika, 2011).

Aristoteles.*Sebuah. "Kitab Suci" Etika Nicomachean Ethics.* (Jakarta: Teraju, 2004).

Badan Pembinaan Hukum Nasional.*Masalah Hukum Arbitrase Online*. (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2010).

_____ *Penyelarasan Naskah Akademik RancanganUndang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan,* (BPHN, Jakarta, 2015).

_____ Tim Kompedium Bidang Hukum, *Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan* (Badan Pembinanan Hukum Nasional, Jakarta 2011).

Bagir Manan. *Dasar-Dasar Perundang-undangan Indonesia.* (Jakarta: Ind-Hill.Co, Cetakan *Pertama*, 1992).

Birtd, Richard M. dan de Jantscher Milka C. *Improving TaxAdministration in Developing Countries.* (Washington D.C: IMF, 1991)

Biro Hukum *Kementerian* PPN. Kedudukan Hukum Peraturan (*Regeling*) dan Peraturan Kebijakan (*Beleidregel*) di Bawah Peraturan Menteri PPN/ Kepala Bappenas, 2012.

Bohari. *Pengantar Hukum Pajak*. (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002).

Boulle, Laurence. *Mediation: Principles,Process, Practice*. (Butterworths, 1996).

Burhan Ashafa. *Metode Penelitian Hukum*. (Jakarta: Rineka Cipta,1988).

Danilo Zolo. *The Rule of Law: A Critical Reappraisal*, dalam buku *The Rule of Law: History, Theory and Criticism*. (Netherlands: Springer, 2007).

Departemen Keuangan RI. Peranan Pajak Dalam Pembangunan. Direktur Jenderal Pajak, Jakarta, 1993.

Direktorat Penyusunan APBN dan Direktorat Jenderal Anggaran. Informasi APBN 2017. (Jakarta, Kementrian Keuangan, 2017).

Doernberg, Richard L. *International Taxation in a Nutshell.* (St. Paul. Meinn: West Publising Co., 1993).

Edi Slamet Irianto. Pajak Negara Demokrasi dan Konsep & Implementasinya di Indonesia, Laksbang Mediatama Yogyakarta, Tahun 2009.

Elizabeth A. Martin (ed.).*Oxford Dictionary of Law*, 5th ed. (United Kingdom: Oxford University Press, 2003).

Elly Erawati (ed). *Benang Merah Pemikiran Sunaryati Hartono tentang Sistem dan Pembangunan Hukum Nasional, serta Pendidikan Tinggi Hukum, dalam buku Beberapa Pemikiran tentang Pembangunan Sistem Hukum Nasional Indonesia*: Liber Amicorum untuk Prof. Dr. CFG. Sunaryati Hartono, S.H. (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2011).

EYGM Limited. *Tax Diepute Resolution New Chapter Emerge.* (EY, London, 2010)

Fisher, Ronald C. *State and Local Public Finance.* (Mason: Thomson South Western, 2007).

Freed D. Miller, Jr. *The Rule of Law in Ancient Greek Thought*, dalam buku *The Rule of Law in Comparative.* (London: Springer, 2010).

Froelich, Edward L. United State, dalam buku *The Tax Disputes and Litigation Review, 2nd edition*. (Law Business Research Ltd, 2014)

Garuda Wiko. *Pembangunan Sistem Hukum Berkeadilan, dalam buku Memahami Hukum dari Konstruksi sampai Implementasi*. (Jakarta: Rajawali Pers, 2009).

Gijssels dan Van Hoccke. *Apakah Teori hukum*, diterjemahkan oleh Arief Sidharta. (Bandung: Laboratorium hukum Fakultas Hukum Universitas Parahyangan, 2000).

Giri Ahmad Taufik. Pengantar Editor, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan. (Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011).

Grubber, Jonatan. *Public Finance and Polic.* (New York: Worth Publishers 2011).

Hadin Muhjadi dan Nunuk Nuswardani. *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer*. (Jogyakarta: Genta Publishing, 2012)

Hart, H.LA. *Konsep Hukum /The Concept of Law*. (Bandung: Nusamedia, 2013).

Hunt, Alant. *Exploration in Law and Society* (London: Routledge, 1993).

I Made Widnyana. *Alternatif Penyelesaian Sengketa (ADR)*. (Jakarta: PT Fikahati Aneska, 2009).

Irwansyah Lubis. Menggali Potensi Pajak Perusahaan dan Bisnis dengan Pelaksanaan Hukum. (Jakarta, PT Elex Media Komputindo, 2010).

J. Djohansjah. *Reformasi Mahkamah Agung Menuju Independensi Kekuasaan Kehakiman*. (Bekasi: Kesaint Blanc, 2008).

J.H.A. Logeman. *Tentang Teori Suatu Hukum Tata Negara Positif*. (Jakarta: Ichtiar Baru – Van Hoeve, 1975).

Jamal Wiwoho. *Reformasi dan Modernisasi Sistem Perpajakan Nasional dalam Kerangka Meningkatkan Kepatuhan Membayar Pajak*, dalam buku *Memahami Hukum dari Konstruksi sampai Implementasi*.(Jakarta: Rajawali Pers, 2009).

János Bóka. 'To Delay Justice Is Injustice': A Comparative Analysis of (Un)reasonable Delay, dalam buku Fair Trial and Judicial Independence. (Switzerland: Springer, 2014).

Jazim Hamidi. *Revolusi Hukum Indonesia: Makna, Kedudukan, dan Implikasi Hukum Naskah Proklamasi 17 Agustus 1945 dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*. (Konstitusi Press, Jakarta 2006).

Jimly Asshiddiqie. *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2011).

_____.*Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2010).

_____. *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2010).

_____*Hubungan Kerja antara DPD dengan MPR dan lembaga Negara lainnya*, dalam *Jenedri* M. Gaffar et. al. (ed). *Dewan Perwakilan Daerah dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia,* Jakarta Kerjasama Antara Sekretariat Jenderal MPR RI dengan UNDP, 2003.

JJ.Brugink. *Rechtsreflecties*, alih bahasa Arif Sidharta. (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1995).

John Rawls. *Teori Keadilan*. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2011).

Jonny Ibrahim. *Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif*. (Malang: Bayumedia Publishing cetakan kedua, 2006).

Juniarto. *Sejarah Ketatanegaraan Republik Indonesia.* (Jakarta: Bina Aksara, Cetakan Ke 1, 1982).

Kaye, Tracy A. United States dalam buku *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. (London New York: Springer Science Business Media, 2012).

Kelsen, Hans. *Teori Hukum dan Negara Dasar-Dasar Ilmu Normatif Sebagai Ilmu Hukum* Deskriptif-*Empirik*, Alih Bahasa Drs.H. Somardi, (Jakarta: BEE Media Indonesia, 2007).

Joni Emirzon. *Alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan. (*Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2001).

Laro, David dan Pratt, Shannon P. Business Valuation and Taxes: Procedure, Law, and Perspective. (New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005).

M. Yahya Harahap. *Beberapa Tinjauan Mengenai Sistem Peradilan dan Penyelesaian Sengketa*. (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1997).

Malimar. 101 Putusan Majelis Pertimbangan Pajak Dalam Upaya Menegakan Keadilan Pajak. (Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, Jakarta, 1998).

Mardiasmo. *Perpajakan.* (Yogyakarta: Andi Yogyakarta, 2006).

Margono, Suyud. *ADR dan Arbitrase, Proses Pelembagaan dan Aspek Hukum*. (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2000).

Maria Farida Indrati S. *Ilmu Perundang-undangan (1), Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*. (Yogyakarta: Kanisius, Cetakan Ke 13, 2007).

Maria S.W Sumardjono.Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian Sebuah Panduan Dasar.(Jakarta: Gramedia pustakan utama cetakan ketiga, 2001).

Michael Bogdan. Pengantar Perbandingan Sistem Hukum. (Bandung: Nusa Media, 2010).

Moh. Mahfud MD. Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi. (Jakarta: Rajawali Pers, 2011).

Moleong J. Lexy. *Metode Penelitian Kwalitatif*. (Bandung: PT Risda Karya, 2001).

Moore, Christoper W. *The Mediation Process*, *Practical Strategies for Resolving Conflict*. (San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1986).

Muhajir Noeng. *Metode Penelitian Kwalitatif*. (Yogjakarta: Rake Sarasin, Edisisi ke III, 1998).

Muhammad Djafar Saidi. Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. (Jakarta: Rajawali Pers, 2007).

Munir Fuady. *Arbitrase Nasional, Alternatif Penyelesaian Sengketa Bisnis*. (Bandung: Citra Aditya Bhakti, 2009).

Oemar Seno Adji. *Peradilan Bebas, Negara Hukum*. (Jakarta: Erlangga, 1980).

Philipus M, Hadjon, dkk, *Hukum Administrasi dan Tindak Pidana Korupsi*, (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2011)

Paul Tiedemann. *The Rechtsstaat-Principle in Germany: The Development from the Bigining until Now*, dalam buku *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*. (Switzerland: Springer, 2014).

Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*. (Jakarta: Kencana (edisi pertama cetakan ke tiga), 2007).

_____ *Penelitian Hukum*. (Jakarta: Prenada Media, Cetakan kedua, Mei 2006).

Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*. (Jakarta: Predana Media, Cetakan Pertama, 2005).

Pokja Laporan Tahunan Mari. Laporan Tahunan 2016 Mahkamah Agung Republik Indonesia. (Jakarta, Mahkamah Agung RI, 2017).

Postner, Richard A.,*The Economics of Justice* (Massachusetts : Harvard University Press, 1983).

Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara,* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988).

Qing-Yun Jiang. Court Delay and Law Enforcement in China. (Jerman: Deutscher Universitats-Verlag, 2006).

Ratnapala, Suri, *Jurisprudence* (Melbourne: Cambridge University Press, 2009).

Rawl John, *A Theory of Justice, (*Massachusetts: Harvard University Press, 1995).

R. Santoso Brotodiharjo. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak.* (Bandung: Refika Aditama, 1998).

Rianto Adi. *Metode Penelitian Sosial dan hukum*. (Jakarta: Granit, 2004).

Rimsky K. Judisseno. *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*. (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005).

Rochmat Sumitro. *Hukum Pajak Internasional Perkembangan dan Pengaruhnya*, Cetakan ke 2. (Bandung: Eresco, 1986).

_____. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. (Bandung: Eresco, 1997).

SF. Marbun, *Hukum Administrasi Ujung Tombak Negara Hukum dan Demokrasi, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan,* Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2011.

Smith, Adam, *The Wealth of Nation (*London : J.M. Dent & Sons Ltd., 1960).

Sudarsono. *Pilihan Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Di Peradilan Tata Usaha Negara.* Naskah Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar dalam Ilmu Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, Malang, 2008

Soedikno Mertokusumo. *Penemuan hukum sebuah pengantar*. (Yogyakarta: Liberty, 2009).

Soedjono Dirdjosisworo. *Pengantar Ilmu Hukum*. (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1994).

Sri Soemantri.*Tentang Lembaga-Lembaga Negara Menurut UUD 1945*. (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1989).

Sugeng Istanto. *Penelitian Hukum*. (Yogjakarta: CV.Ganda, 2007).

Suparmoko.*Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*, Edisi 5.(Yogyakarta: BPFE, 2000).

Susi Dwi Harijanti. Negara Hukum dalam Undang-Undang Dasar 1945, dalam buku Negara Hukum yang Berkeadilan. (Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011).

Sutandyo Wignjosoebroto. *Metode Penelitian Hukum*, 1974.

Soerjono Soekanto. *Pokok-pokok Sosiologi Hukum.* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003).

Taufiqurrohman Syahuri. *Tafsir Konstitusi berbagai Aspek Hukum*. (Jakarta: kencana, 2011).

Tjip Ismail. Pengaturan *Pajak Daerah di Indonesia.* (Jakarta, Yellow Printing, 2007).

Thuronyi Victor. *Tax LawDesign and Drafting*, (Washington D.C: IMF, 1996).

Tiedemann, Paul. *The Rechtsstaat-Principle in Germany: The Development from the Beginning until Now,* dalam buku *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat).* (Switzerland: Springer, 2014).

Visser't Hooft. *Filosofie Van de Rechtswesstenschap*; diterjemahkan oleh B. Arief Shidharta, *Filsafat Ilmu Hukum*. (Bandung: Laboratorium Fakultas Hukum Universitas Parahyangan, 2003).

Waluyo. *Perpajak Indonesia*. (Jakarta: Salemba Empat, 2006).

Winarto Suhendro, *Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus Di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara*, (Pengadilan Pajak, Jakarta,2009)

_____ *Pengadilan Pajak dan Proses Berperkara* (Pengadilan Pajak, Jakarta, 2009).

Wiratni Achmadi. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (Tax Treaty) dalam Kaitannya dengan Transaksi Internasional,* dalam Rudi Rizki, *et.al.Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir (Analisis Komprehesif Tentang Hukum oleh 63 Akademisi dan Praktisi Hukum*). (Jakarta: Perum Percetakan Negara RI, 2008).

_____. *Struktur Pajak dan Pungutan di Bidang Pertanahan*, dalam Sinta Dewi, *et.al.Perkembangan Hukum di Indonesia Tinjauan Retrospeksi dan Prospektif. (*Remaja Rosada Karya bekerja sama dengan Bagian Hukum Internasional Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, Bandung, 2012).

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. Hukum Pajak, Edisi Revisi. (Jakarta: Salemba Empat, 2004).

Y. Sri Pudyatmoko. Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak. (Jakarta, PT Gramedia Pustaka Utama, 2009).

Zoltán Fleck. A Comparative Analysis of Judicial Power, Organisational Issues in Judicature and the Administration of Courts, dalam buku Fair Trial and Judicial Independence. (Switzerland: Springer, 2014).

B. Peraturan Perundang-Undangan

B.1. Peraturan Perundang-Undangan Nasional:

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan No. 8 Tahun 1984 tentang Pajak Pertambahan Nilai.

Undang-Undang nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Nomor 59 Tahun 1994).

Undang-Undang nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262).

Undang-Undang nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketenuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85).

Undang-Undang nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan, yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Undang-Undang No. 14 Tahun 2002, Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27)

Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 (Lembaran Negara Nomor: 94 Tahun 1951) yang ditetapkan dengan UU Nomor 35 Tahun 1953.

Ordonansi Pajak Perseroan (PPs) Tahun 1925 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1959,

Ordonansi Pajak Pendapatan Tahun 1944 yang diubah dengan UU nomor 19 Tahun 1951, dan terakhir diubah dengan UU nomor 23 tahun 1954.

Perpu nomor 12 Tahun 1959 tentang Pajak Dividen, yang diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1970.

Peraturan Pemerintah No. 74 tahun 2011, Tentang Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak.

PP Nomor 11 Tahun 1967, tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1967.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2002 tentang Tata Cara Pengajuan permohonan Peninjauan Kembali Putusan Pengadilan Pajak.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2015.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 1998 tentang Penyelsaian Perkara

Putusan Mahkamah Konstitusi Perkara Nomor 004/PUU-II/2004 Tahun 2004.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 632/B/PK/Pjk/2011

B.2. Aturan Hukum Internasional

T*he 2002 Bangalore Principles of Judicial Conduct*

Commentary on the Bangalore Principles of Judicial Conduct.

The 2010 Magna Carta of Judges.

C. Jurnal

Afdol dan Sylvia, Kedudukan. Eksistensi dan Independensi Pengadilan Pajak dalam Kekuasaan Kehakiman di Indonesia. (Universitas Narotama, Jurnal Hukum Bisnis Vol. 1 No. 1 April, 2015).

Claire J. Prechtel. Tax Incentives for Using Alternative Dispute Resolution Methods. 3 Ohio St. J. on Disp. Resol. 263 1987-1988.

Hanggoro Pamungkas.*Penyelesaian Sengketa Pajak*.Binus Business Review, Volume 2 Nomor, 1 Mei 2011.

Larry Jones, 'Dealing with IRS Appeals' (2013) 15 Journal of Tax Practice & Procedure 5.

Martin H. Redishs. Federal Judicial Independence. 46 Merer Law Review, 1995.

Peter Dwight, 'Commercial Dispute Resolution in Australia: Some Trends and Misconceptions' (1989) 1 Bond Law Review [i]

Sulhani Hermawan.*Tinjauan Keadilan Sosial terhadap Hukum Tata Pangan Indonesia*. (Mimbar Hukum Volume 24, Nomor 3, 2012).

Tapan K. Sarker. Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assesment Systems-What Could Bangladesh Learn from Japan?. (AISA-Pacific Tax Bulletin, Volume 9 No. 6, 2003).

Tata Wijayanta. Asas Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan dalam Kaitannya dengan Putusan Kepailitan Pengadilan Niaga. Jurnal Dinamika Hukum, Vol. 14 No. 2, 2014.

D. Makalah

H. Priyatna Abdurrasyid. *Penyelesaian Sengketa Komersial (Nasional dan Internasional) di luar Pengadilan*, Makalah, September 1996.

Jimly Asshiddiqie.*Pembangunan Hukum dan Penegakan Hukum di Indonesia*, disampaikan pada acara Seminar "Menyoal Moral Penegak Hukum" dalam rangka Lustrum XI Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, 17 Februari 2006.

Mas Achmad Santoso. 1999. *Perkembangan ADRD Indonesia, Makalah Disampaikan dalam Lokakarya Hasil Penelitian Teknik Mediasi Tradisional*, diselenggarakan The Asia Fondation Indonesia Centre for Environmental Law, kerjasama dengan Pusat Kajian Pihak Penyelesaian Sengketa Universitas Andalas, di Sedona Bumi Minang, 27 November.

Moh. Fadli. *Nilai Religius dalam Hukum Nasional dan Problema Penegakan Hukumnya*, disampaikan pada Seminar Nasional dengan tema "Penegakan

Hukum Islam di Tengah Degradasi Moral Masyarakat: Refleksi Negara Hukum yang Demokratis" di UIN Malik Ibrahim Malang, 3 Desember 2009.

Sri Mamudji. *Teknik Mengalisa Dokumen*,.(Jakarta: Makalah dalam Penataran Metode Penelitian Hukum, tanggal 21-31 Juli 1997).

E. Tesis dan Disertasi

I Putu Bagiarta, *Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Melalui Pengadilan Pajak*, (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya, Malang, 2012).

Jamal Wiwoho, *Kebijakan Pemertintah dalam Menyelesaiakan Sengketa Pajak sebagai Sarana untuk Mewujudkan Keadilan*, (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 2005)

Karen Dawn Stilwell. *Mediation of Canadian Tax Disputes*. Thesis yang tidak diterbitkan di Fakultas Hukum, Universitas Toronto, 2014.

Lukman Hakim.*Eksistensi Komisi-Komisi Negara Dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*. (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, 2009).

Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Hasanuddin, Makasar, 2006).

Rochmat Soemitro, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak Indoesia*, (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1964).

Yohanes Sogar Simamora.*Prinsip Hukum Kontrak dalam Pengadaan Barang dan Jasa oleh Pemerintah*. Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Pasca Sarjana Universitas Airlangga Surabaya, 2005.

Zainal Asikin. *Perjanjian Build and Transfer antara Pemerintah Daerah dengan Pihak Swasta dalam Penyediaan Infrastruktur*.(Malang: Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, 2010).

F. Artikel Media atau Internet

'Appeals Mediation Programs - Online Self-Help Tool (20)' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-mediation-self-help-tool-20>diakses 15 Oktober 2016.

'Arbitration and International Arbitration' (Federal Court of Australia 2015) Text <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/arbitration> diakses 30 Juni 2016.

'Belastingdienst'<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/> diakses 7 Juli 2016.

'Case Appraisal Process Model' (Administrative Appeals Tribunal, Commonwealth of Australia) <http://www.aat.gov.au/steps-in-a-review/alternative-dispute-resolution/case-appraisal-process-model> diakses 30 Juni 2016.

'Conference of Experts' (25 October 2012) <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/conference-of-experts> diakses 2 Juli 2016.

'Federal Register of Legislation - Australian Government' <https://www.legislation.gov.au/Series/F2011L01551> diakses 2 Juli 2016.

'Federal Register of Legislation - Australian Government' <https://www.legislation.gov.au/Series/F2011L01551>diakses 2 July 2016.

'HMRC: Structured Email' <https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/ADREng?dept-name=&sub-dept-name=&location=43&origin=http://www.hmrc.gov.uk>diakses 15 Oktober 2016.

'IRS Continues Comprehensive Assessment of the CAP Program' <https://www.irs.gov/businesses/corporations/irs-continues-comprehensive-assessment-of-the-cap-program>diakses 15 Oktober 2016.

'National and Registry Admiralty Convening Judges (Practice Note ADM 1)' (2011) Text <http://www.fedcourt.gov.au/law-and-practice/practice-documents/practice-notes/adm1/convening-judges> diakses 2 Juli 2016.

'Post-Appeals Mediation' <https://www.irs.gov/individuals/post-appeals-mediation>diakses 15 Oktober 2016.

Alternative Dispute Resolution (ADR) | Australian Taxation Office' <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/in-detail/avoiding-and-resolving-disputes/alternative-dispute-resolution/alternative-dispute-resolution-(adr)/> diakses 2 Juli 2016.

Annie de Roo and Rob Jagtenberg, 'Mediation in the Netherlands: Past - Present - Future, Vol. 6.4' <http://www.ejcl.org/64/art64-8.html> diakses 11 Juli 2016.

Anushka Duncan, 'District Court Fees Schedule' <http://www.districtcourt.wa.gov.au/F/fees.aspx?uid=1750-9221-7586-4453>diakses 15 Oktober 2016.

Appeal to the Tax Tribunal - GOV.UK' <https://www.gov.uk/tax-tribunal>diakses 15 Oktober 2016.

Appeals – An Independent Organization' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-an-independent-organization> diakses 15 Oktober 2016.

Appeals Mediation Programs' <https://www.irs.gov/individuals/appeals-mediation-programs>diakses 15 Oktober 2016.

Atorney-General's Department, 'Alternative Dispute Resolution' <https://www.ag.gov.au/LegalSystem/AlternateDisputeResolution/Pages/default.aspx> diakses 2 Juli 2016.

Australian Taxation Office, 'ATO Plain English Guide to Alternative Dispute Resolution' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/> diakses 28 Juni 2016.

Australian Taxation Office, 'ATO Plain English Guide to Alternative Dispute Resolution' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>diakses 28 June 2016.

Australian Taxation Office, 'Dispute Management Plan 2012-13' <http://www.ato.gov.au:81/general/gen/dispute-management-plan-2012-13/?default>diakses 15 Oktober 2016.

Australian Taxation Office, 'In-House Facilitation' <https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-HouseFacilitation/?anchor=Resolve_tax_disputes_more_quickly_using_in_house_facilitation#Resolve_tax_disputes_more_quickly_using_in_house_facilitation> diakses 28 Juni 2016.

Australian Taxation Office, 'Organisational Chart' <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/Who-w-are/Organisational-chart/> diakses 2 Juli 2016.

Badan Perencanaan Pembangunan Nasional.*Program Pembangunan Nasional 2000-2004 (PROPENAS)*.Diakses pada 20 Maret 2016.http://bappenas.go.id/id/data-dan-informasi-utama/dokumen-perencanaan-dan-pelaksanaan/download-lengkap-propenas-2000-2004/.

Badan Pusat Statistik. 2016. Realisasi Penerimaan Negara, 2007-2017. Diakses tanggal 03 Maret 2017. https://www.bps.go.id/linkTabelStatis/view/id/1286..

Belastingdienst, 'Algemene regels bij bezwaar' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bezwaar/algemene_regels_bezwaar> diakses 11 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Bewijslast' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bewijslast/> diakses 11 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Bezwaar door particulieren' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/bezwaar/bezwaar_particulieren> diakses 11 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Spelregels: algemene beginselen van behoorlijk bestuur' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/spelregels/algemene_beginselen_van_behoorlijk_bestuur> diakses 7 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Wanneer mediation?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wanneer_mediation> diakses 7 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Wat zijn de voorwaarden?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wat_zijn_de_voorwaarden> diakses 7 Juli 2016.

Belastingdienst, 'Wat zijn de voorwaarden?' <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/wat_zijn_de_voorwaarden>diakses 7 July 2016.

Binh Tran-Nam dan Michael Walphole, 'Independent Tax Dispute Resolution and Social Justice in Australia', *UNSW Law Journal*, Vol 35(2), HeinOnline 35 U.N.S.W.L.J. 470 2012

Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN-SETJEN DPR-RI.*Pentingnya Upaya Terbaik untuk Mengoptimalkan Penerimaan Pajak.* Diakses 20 Maret 2016.

Chief Justice J L B Allsop, 'Practice Note CM 7: Expert Witnesses in Proceedings in the Federal Court of Australia' (4 Juni 2013) <http://www.fedcourt.gov.au/law-and-practice/practice-documents/practice-notes/cm7> diakses 2 Juli 2016.

Conference Process Model' (Administrative Appeals Tribunal, Commonwealth of Australia) <http://www.aat.gov.au/steps-in-a-review/alternative-dispute-resolution/conference-process-model> diakses 29 Juni 2016.

Courts and Cases Netherlands (Lexadin)' <http://www.lexadin.nl/wlg/courts/nofr/eur/lxctned.htm> diakses 11 Juli 2016.

Diah Restuning Maharani, 18 Oktober 2009, Teori Kewenangan, http://restuningmaharani.blogspot.co.id/2009/10/teori-kewenangan.html, diakses 16 Oktober 2016.

Direktorat Jenderal Pajak RI. Keberatan, Banding, dan Peninjauan Kembali. http://www.pajak.go.id/content/keberatan-banding-dan-peninjauan-kembali. Diakses tanggal 11 Maret 2017.

Direktorat Jenderal Pajak RI. Seri KUP-Keberatan Pajak. http://www.pajak.go.id/content/seri-kup-keberatan-pajak. Diakses tanggal 11 Maret 2017.

Direktorat Jenderal Pajak. Keberatan, Banding, dan Peninjauan Kembali. http://www.pajak.go.id/content/keberatan-banding-dan-peninjauan-kembali. Diakses tanggal 11 Maret 2017.

Duncan Bentley, 'Problem Resolution: Does the ATO Approach Really Work?' (1996) 6, *Revenue Law Journal* 17, 19.

Finance Bill 2016 telah disetujui oleh the House of Commons pada 11 April 2016.

Formulir pengajuan *objection* untuk wajib pajak perseorangan tersedia pada situs https://mijn.belastingdienst.nl/GTService/inloggenMetDigiD.htm. Diakses 7 Juli 2016

HMRC Dispute Resolution Unit. *Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases*.Diakses 20 Maret 2016. http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http:/www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf.

HMRC, How We Resolve Tax Disputes: The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2014-15,

HMRC, *Overview of Tax Legislation and Rates 2016 - Summary Paragraphs*, https://www.gov.uk/government/publications/budget-2016-overview-of-tax-legislation-and-rates-ootlar/overview-of-tax-legislation-and-rates-2016-main-document, diakses 20 Juni 2016.

HMRC, What We Do?, https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs, diakses 20 Juni 2016.

http://download.portalgaruda.org/article.php?article=274154&val=6466&title=PENGATURAN%20PENYELESAIAN%20SENGKETA%20PAJAK%20(DI%20TINJAU%20DARI%20ASPEK%20KEADILAN). Diakses 11 Maret 2017 Pukul 17.48 WIB.

http://www.dpr.go.id/doksetjen/dokumen/apbn_Pentingnya_Upaya_Terbaik_Untuk_Mengoptimalkan_Penerimaan_Pajak20150130065242.pdf.

https://www.irs.gov/individuals/appeals-an-independent-organization. Diakses 19 Okotber 2016

International Finance Corporation, The World Bank, dan Multilateral Investment Guarantee Agency. *ADR in Tax Dispute*. Diakses 20 Maret 2016. https://www.wbginvestmentclimate.org/advisory-services/regulatory-simplification/alternative-dispute-resolution/special-areas/adr-in-tax-disputes.cfm.

Is Appeals the Place for You?' <https://www.irs.gov/individuals/is-appeals-the-place-for-you-1>diakses 15 Oktober 2016.

Kementerian Keuangan RI. Rencana Tempat Persidangan Pengadilan Pajak di Yogyakarta. http://www.setjen.kemenkeu.go.id/Berita/rencana-tempat-persidangan-pengadilan-pajak-di-yogyakarta. Diakses tanggal 12 Maret 2017.

Kementerian Keuangan, http://www.kemenkeu.go.id/apbn2017, diakses tanggal 15 Januari 2017.

Kevin Elliott, *ADR in the United Kingdom*, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2014/08/focus-on-alternative-dispute-resolution.html, diakses 22 Juni 2016.

Melinda Jone and Andrew J Maples, 'Mediation as an Alternative Option in Australia's Tax Disputes Resolution Procedures' (2012) 27 Australian Tax Forum 527.

Office of the Chairman, *Sourcebook: Federal Agency Use of Alternative Means of Dispute Resolution* (1987) <https://bulk.resource.org/acus.gov/gov.acus.1987.adr.pdf> diakses 4 Juli 2016.

Paul Dennis.*Resolving Tax Disputes: Alternative Dispute Resolution*.Diakses 20 Maret2016.http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Resolving_tax_disputes_-_alternative_dispute_resolution/$FILE/EY-ADR.pdf.

Pemerintah UK, Appeal to the tax tribunal, https://www.gov.uk/tax-tribunal/overview, diakses 22 Juni 2016.

Robert Blackburn, *Britain's Unwritten Constitution*, http://www.bl.uk/magna-carta/articles/britains-unwritten-constitution, diakses 20 Juni 2016.

Roelof Vos, 'Mediating Tax Disputes in the Netherlands' (2014) (18) 3 Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management <http://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf> diakses 11 Juli 2016; Belastingdienst, 'Wanneer mediation?' (n 7).

Sandra Eden, United Kingdom, dalam buku *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, London New York: Springer Science+Business Media, 2012, *hlm*. 305.

Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak. Dashboard Penerimaan SPT Tahunan PPH. Diakses pada tanggal 11 Maret 2017. http://www.pajak.go.id/content/article/sambut-baik-e-filing-kepatuhan-penyampaian-spt-tahunan-pph-orang-pribadi-meningkat.

Tania Sourdin, 'Evaluating Alternative Dispute Resolution (ADR) in Disputes About Taxation' 11–12 <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2756313> diakses 15 Oktober 2016.

Totok *Soeprijanto*, Sumber- Sumber Kewenangan, Widyaiswara Pusdiklat PSDM, www.bppk.depkeu.go.id/webpegawai/attachments/638_Sumber%20Kewenangan.pdf, diakses 16 Oktober 2016, hlm. 1.

Totok Soeprijanto, Sumber- Sumber Kewenangan, Widyaiswara Pusdiklat PSDM, www.bppk.depkeu.go.id/webpegawai/attachments/638_Sumber%20Kewenangan.pdf, diakses 16 Oktober 2016, hlm. 1.

UK Court Structure <http://new.justcite.com/kb/wp-content/uploads/2014/02/UKcourt-structure.png> diakses 4 Juli 2016

United State Tax Court, About the Court, https://www.ustaxcourt.gov/about.htm, diakses 26 Juni 2016.

Victoria *Sherlock*, ADR in the United States, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2014/08/focus-on-alternative-dispute-resolution.html, diakses 22 Juni 2016.

What Can You Expect from Appeals?' <https://www.irs.gov/individuals/what-can-you-expect-from-appeals>diakses 15 Oktober 2016.

Wikipedia, https://en.wikipedia.org/wiki/Tax diakses tanggal 15 Desember 2016

Yodi Martono. Peninjauan Kembali Dalam Sengketa Pajak. Diakses tanggal 10 Februari 2017. http://ptun-jakarta.go

Your Guide to Dispute Resolution' (National Alternative Dispute Resolution Advisory Council 2012) <https://www.ag.gov.au/LegalSystem/AlternateDisputeResolution/Documents/NADRAC%20Publications/your-guide-to-dispute-resolution.pdf>.

G. Kamus

Bryan A. Garner (Ed). *Black's Law Dictionary* (8th ed., 2004).

Kamus Besar Bahasa Indonesia.http://kbbi.web.id/adil. Diakses 17 Maret 2016.

Wojowasito, *Kamus Umum Belanda Indonesia* (Jakarta: PT. Ihtiar Baru van Hove, 1987)