**ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK**

**SKRIPSI**

Diajukan untuk memenuhi sebagai persyaratan memperoleh gelar Sarjana dalam ilmu hukum

[](http://infoiblam.blogspot.com/2012_11_01_archive.html)

Oleh :

**Nama : Rachman Hasan**

**NPM : 1307357066**

**PROGRAM STRATA SATU ILMU HUKUM**

**SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”**

**JAKARTA**

**2017**

**PROGRAM STRATA SATU ILMU HUKUM**

**SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”**

**JAKARTA**

**NAMA : Rachman Hasan**

**NPM : 1307357066**

Judul :

**ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK**

Secara substansi telah disetujui dan dinyatakan siap untuk

Diujikan/ dipertahankan

Jakarta, 13 Desember 2017

Pembimbing,

PL Tobing, SH. MH.

**PROGRAM STRATA SATU ILMU HUKUM**

**SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”**

**JAKARTA**

Dengan ini menyatakan bahwa Skripsi dengan Judul :

**ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK**

Diajukan oleh :

Nama : Rachman Hasan

NPM : 1307357066

Telah dibaca dengan seksama dan telah dianggap memenuhi standar ilmiah, baik jangkauan kuantitas maupun kualitasnya sebagai Skripsi jenjang pendidikan Strata Satu (S-1)

Pembimbing,

PL Tobing, SH. MH.

Skripsi ini telah diserahkan kepada Sekretariat Program Strata Satu

Ilmu Hukum Sekolah Tinggi Ilmu Hukum “IBLAM” dan

Telah diterima sebagai syarat untuk memenuhi

Jenjang pendidikan Strata Satu (S-1)

Jakarta,

Sekolah Tinggi Ilmu Hukum “IBLAM”

Pembantu Ketua I,

Dr H. Ahmad Yulianto Ihsan, SH. MH.

Ketua,

Dr Adi Sujatno, SH. MH.

**ABSTRAK**

Judul Skripsi: ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK

Nama : Rachman Hasan

NPM : 1307357066

Kata Kunci : Peninjauan Kembali

Sebagai andalan utama dalam anggaran pendapatan negara, pada tahun 2015 pajak menempati porsi 73,47% dari total keseluruhan rencana penerimaan negara. Oleh karenanya mempertahankan Penetapan Pajak yang telah diterbitkan, melalui upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung adalah kewenangan yang diberikan Undang-Undang Kepada Direktur Jenderal Pajak. Namun disisi lain kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak terhadap sengketa–sengketa yang diupayakan para wajib pajak kemudian akan turut menentukan kepatuhan pembayaran pajak selayaknya dijaga. Dalam skripsi ini Penulis membahas Rumusan Masalah “Apa implikasi hukum bila suatu Surat Ketetapan Pajak yang telah dibatalkan oleh Pengadilan dan dilaksanakan oleh Direktur Jenderal Pajak selaku Tergugat, dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak yang baru, tetapi kemudian oleh Tergugat itu sendiri mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali dan permohonan Peninjauan Kembali dikabulkan? Dengan menggunakan metode penelitian yang bersifat deskriptif menerapkan metode yuridis normatif yaitu memberikan gambaran tentang penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam melakukan upaya hukum luar biasa berupa pengajuan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung terutama yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak atas Putusan Pengadilan Pajak yang pada diktumnya memutuskan membatalkan Ketetapan Pajak yang telah diterbitkan, dimana putusan itu dilaksanakan secara sukarela dengan menerbitkan Ketetapan yang baru. Namun kemudian putusan yang telah dilaksanakannya itu diajukan Peninjauan kembali. Akhirnya Penulis berkesimpulan Hak Pengajuan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak yang sebelumnya bertindak selaku Tergugat atau Terbading terhadap Putusan Pengadilan yang dalam amar/diktumnya membatalkan Keputusan Penetapan yang diterbitkannya seyogyanya tidak digunakan demi tercapainya kepastian hukum dalam mengakhiri sengketa pajak menjadi terjaga.

**KATA PENGANTAR**

Namo Buddhaya

Segala puji syukur Penulis haturkan kehadirat Tuhan Yang Maha

Esa, hanya berkat rahmat dan hidayah-Nya Penulis berkemampuan

menyelesaikan skripsi ini.

Skripsi ini disusun guna memenuhi salah satu persyaratan untuk

Memperoleh Gelar Sarjana Hukum pada Sekolah Tinggi Ilmu Hukum

Iblam. Untuk itu Penulis memilih judul “ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK

Keberhasilan Penulis menyelesaikan Skripsi ini merupakan

akumulasi dukungan, bimbingan dan bantuan berbagai pihak terutama

dan seharusnya Penulis menyampaikan Terima Kasih yang setulus-

tulusnya kepada:

1. Kedua Orang Tua Penulis yang senantiasa memberikan dukungan

moriil.

2. Bapak PL Tobing, SH. MH. Selaku pembimbing penyusunan Skripsi

Yang telah memberikan bimbingan, arahan, pandangan, nasehat

dan petunjuk-petunjuk ilmiah yang ternialai.

3. Para dosen pengajar di STIH “Iblam” yang tidak dapat Penulis sebutkan

Satu per satu untuk bimbingannya.

4. Para staff dan karyawan STIH “Iblam”

5. Bpk Rachman Firdaus, SH., selaku kuasa hukum yang diberikan

Kuasa dalam penyelesaian sengketa Pajak untuk Kesediaan beliau

menerima Penulis sebagai pendamping menghadiri beberapa

kali sidang di Pengadilan Pajak.

7. Teman-teman kuliah semua.

8. Meray Rachman, putra penulis yang telah memperkenan Penulis

Dalam menghabiskan banyak petang hari mengikuti perkuliahan.

9. Bpk Ir Usman Hasan, MM., selaku teman diskusi

Semoga Tuhan Yang Maha Esa akan membalas segala kebaikan. Dengan segala Kerendahan hati dan keterbatasan Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih jauh untuk dapat dikatakan baik apalagi sempurna terlebih-lebih dengan perkembangan Ilmu yang sangat pesat dewasa ini dan penyesuain yang dilakukan secara terus menerus oleh para pemangku kepentingan. Saran, kritik dan penyesuaian dengan peraturan yang terakhir berlaku menjadi sangat penting agar hasil penelitian ini dapat diterapkan. Akhirnya Penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi Pembacanya.

Jakarta, 27 Juni 2017.

Penulis,

Rachman Hasan

**PROGRAM STRATA SATU ILMU HUKUM**

**SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”**

**JAKARTA**

Bahwa isi / materi skripsi yang berjudul :

**ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASINYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK**

Seluruhnya merupakan tanggung jawab ilmiah

Dan tanggung jawab moral penulis.

Jakarta, 13 Desember 2017

Penulis

Rachman Hasan

**DAFTAR ISI**

**BAB I Pendahuluan**

1. Latar Belakang.................................................................................................1
2. Rumusan Masalah..........................................................................................11
3. Tujuan Penelitian............................................................................................11
4. Metode Penelitian...........................................................................................12

**BAB II Sengketa Pajak**

1. Pengertian dan Ruang Lingkup Sengketa Pajak...........................................14
2. Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan.....................................................19
3. Penegakan Hukum Administrasi...............................................................21
4. Penegakan Hukum Pidana.......................................................................25
5. Sengketa Pajak Sebagai Sengketa Administrasi...........................................29
6. Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak...........................................................31
7. Keberatan.................................................................................................32
8. Gugatan....................................................................................................36
9. Banding.....................................................................................................38
10. Peninjauan Kembali..................................................................................41

**BAB III Implikasi Hukum Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Berdasarkan Putusan**

**Pengadilan Pajak**

1. Sengketa Pajak PT. Polyfin Canggih..............................................................45
2. Proses Persidangan dan Putusan Pengadilan...............................................47
3. Implikasi hukum..............................................................................................52

**BAB IV Peninjauan Kembali yang diajukan Drektur Jenderal Pajak Terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang telah dilaksanakan**

a. Permohonan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak....................54

b. Analisis...........................................................................................................56

**BAB V Penutup**

a. Kesimpulan.....................................................................................................59

b. Saran..............................................................................................................61

Daftar Pustaka

Lampiran

**BAB I**

PENDAHULUAN

A. **Latar Belakang**

Pajak pada saat ini telah menjadi andalan/komponen utama dalam anggaran pendapatan negara, pada tahun 2015 dan dari total pendapatan negara sebesar 1.761,6 triliun Rupiah[[1]](#footnote-2)porsi untuk pajak adalah sebesar 1.294,25 triliun[[2]](#footnote-3) Rupiah atau sebesar 73,47% dari total rencana penerimaan/pendapatan negara.

Besarnya porsi dari penerimaan pajak untuk menutupi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, telah diantisipasi sejak awal dekade tahun delapan puluhan ketika pemerintah menyadari bahwa penerimaan dari minyak bumi tidak dapat diandalkan secara terus-menerus mengingat sumber daya alam itu tidak terbaharui. Dengan maksud mengerahkan segenap potensi dan kemampuan dari dalam negeri untuk lebih menegakkan kemandirian dalam membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional pada akhir tahun 1983 atau tepatnya pada tanggal 5 Oktober 1983, melalui Menteri Keuangan, Pemerintah mengajukan paket Undang-undang perpajakan yang terdiri dari Rancangan Undang-undang tentang Pajak Penghasilan, Rancangan Undang-undang tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang mewah dan Rancangan Undang-undang tentang Ketentuan Umum Perpajakan serta menyampaikan Penjelasan Pemerintah Kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia[[3]](#footnote-4).

Paket perundangan-undangan perpajakan yang kemudian disetujui Dewan Perwakilan Rakyat dan disahkan pemerintah pada tanggal 31 Desember 1983, berlaku sejak tanggal 1 Januari 1984, masing-masing sebagai Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Paket perundangan-undangan ini menjadi sangat penting karena kecuali masih berlaku sampai sekarang dengan beberapa kali perubahan, merupakan tonggak dimulainya pembaharuan atau sering disebut sebagai reformasi dibidang perpajakan secara sangat mendasar meliputi philosofi hingga sistem pemungutannya, sebagaimana tertuang dalam konsideran Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 huruf a. sampai dengan huruf d. Yang menyatakan:

*“a. Bahwa Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, karena itu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan Pembangunan nasional;*

*b. Bahwa sistim perpajakan yang merupakan landasan pelaksanaan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku, tidak sesuai lagi dengan tingkat kehidupan sosial-ekonomi masyarakat Indonesia baik dalam segi kegotongroyongan nasional ataupun dalam laju pembangunan nasional yang telah dicapai;*

*c. Bahwa sistem perpajakan yang tertuang di dalam ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku selama ini belum dapat menggerakkan peran serta semua lapisan subyek pajak yang besar peranannya dalam meningkatkan penerimaan dalam negeri dan sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan dan pengingkatan pembangunan nasional;*

*d. Bahwa oleh karena itu, sesuai amanat yang terkandung dalam Garis-Garis Besar Haluan Negara (ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor II/MPR.1983), perlu diadakan pembahuruan sistim perpajakan*

*yang berlaku dengan sistim yang memberikan kepercayaan kepada subyek pajak untuk melaksanakan kewajiban serta memenuhi haknya dibidang perpajakan , sehingga dapat mewujudkan perluasan dan peningkatan kesadaran kewajiban perpajakan serta meratakan pendapatan masyarakat*;”[[4]](#footnote-5)

Selanjutnya ditekankan pula aspek kepastian hukum yang tertera pada huruf f. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 menyatakan “*bahwa oleh karena itu sistim dan peraturan perundang-undangan perpajakan pada umumnya ,pajak perseroan , pajak pendapatan , dan pajak atas bunga, dividen, dan royalti yang berlaku dewasa ini pada khususnya perlu diperbaharui dan disesuaikan sehingga memberikan kepastian hukum, sederhana, mudah pelaksanaannya, serta lebih adil dan merata;”[[5]](#footnote-6)*

Perbedaan falsafah dan landasan yang menjadi latar belakang dan dasar pembentukan undang-undang ini tercermin dalam ketentuan-ketentuan yang mengatur sistem dan mekanisme pemungutan pajak. Sistem dan mekanisme tersebut pada gilirannya akan menjadi ciri dan corak tersendiri dalam sistem perpajakan Indonesia, karena kedudukan undang-undang ini yang akan menjadi “ketentuan umum” bagi peraturan perundang-undangan perpajakan yang lain. Ciri dan corak tersendiri dari sistem pemungutan pajak tersebut adalah:

1. Bahwa pemungutan pajak merupakan perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta Wajib Pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
2. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak, sebagai pencerminan kewajiban dibidang perpajakan berada pada anggota masyarakat Wajib Pajak sendiri. Pemerintah, dalam hal ini aparat perpajakan sesuai dengan fungsinya berkewajiban melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;
3. Anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terhutang (*self asessment*), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat Wajib Pajak. [[6]](#footnote-7)

Bahwa untuk memastikan kepercayaan sedemikian besar yang diberikan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kewajiban perpajakannya sendiri dapat terlaksana dengan benar dan secara bertanggung jawab, kepada Direkur Jenderal Pajak selaku pimpinan tertinggi Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas tunggal yang ditunjuk negara dalam rangka menghimpunan dana perpajakan dari masyrakat, diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan ditindak lanjuti dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak. Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil dalam hal jumlah pokok pajak sama besarnya dengan kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit Pajak. Sedangkan atas kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang maka diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar. Direktur Jenderal berhak juga menerbitkan Surat Tagihan Pajak untuk menagih Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan yang tidak atau kurang dibayar, denda atau bunga manakala wajib pajak dikenai sanksi administrasi, kepada Pengusaha Kena pajak yang tidak menerbit Faktur Pajak atau tidak diterbitkan secara lengkap

atau tidak tepat waktu dalam penerbitan maupun melakukan pelaporan, laporkan tidak sesuai masa penerbitan serta terhadap Pengusaha Kena Pajak yang gagal berproduksi tetapi telah diberikan pengembalian Pajak Masukan. Sejak diberlakunya Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan surat Paksa pada tanggal 1 Januari 2001 pelaksanaan pemungutan pajak atas Penetapan yang tertuang dalam Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak sebagaimana diuraikan sebelumnya dapat dilakukan secara paksa. Oleh karenanya atas perhitungan, penyetoran dan pelaporan yang telah dilaksanakan oleh para wajib pajak baru akan memiliki kekuatan hukum tetap setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun sebagai masa bagi Direktur Pajak melakukan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan berlalu. Hal ini diatur pada Pasal 40 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan ke-empat atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang.

Kewenangan Direktur Jendral Pajak yang diatur dalam undang-undang dalam memastikan ketaatan wajib pajak sebagaimana diuraikan di atas dikenal dengan istilah penegakan hukum administrasi yang bertujuan agar sesuatu yang menyimpang dalam aturan perpajakan dapat dibenahi. [[7]](#footnote-8)

Wajib pajak yang tidak setuju dengan penetapan dalam ketetapan yang diterbitkan Direktur Jenderal pajak baik berupa Surat Ketetapan Pajak maupun dalam bentuk Surat Tagihan Pajak dapat mengajukan:

1. permohonan pembetulan bila ternyata pada Surat Ketetapan Pajak, Surat Tagihan Pajak terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung dan /atau kesalahan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;

2. Mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak atas penerbitan surat ketetapan pajak yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;

3. Mengajukan keberatan atas materi (jumlah) yang ditetapakan;

4.Permohonan pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau penghapusan sanksi.

Jika keputusan yang diberikan dalam jangka waktu yang telah ditentukan peraturan masih belum juga dapat memenuhi ketidak setujuan para pemohon, wajib pajak dapat mengajukan Banding atau Gugatan kepada Ketua Pengadilan Pajak dangan alasan yang jelas, ditulis dalam bahasa Indonesia dan melampirkan salinan Keputusan yang dibanding atau digugat dalam jangka waktu 3 bulan untuk banding dan 30 hari untuk gugatan.

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dapat berupa menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, menambah pajak yang harus dibayar, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dan membatalkan. Sehingga hal ini masih memungkinkan wajib pajak merasa belum mendapatkan keadilan yang hendak dicapainya.

Untuk itu berdasarkan Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan yang diberlakukan tanggal 12 April 2002 dapat ditempuh upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung.

Sebaliknya Direktur Jenderal Pajak dengan beban target Penerimaan dari bidang perpajakan yang harus terhimpun sedemikian besar diberikan hak yang sama dalam Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan untuk mengajukan Peninjauan Kembali atas putusan Pengadilan Pajak.

Selemgkapnya Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak mengatur:

*Ayat (1) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap*

*Ayat (2) Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan sela atas gugatan berkenaan dengan permohonan sebagaimana dimaksud dalam pasal 43 ayat (2)*

*Ayat (3) Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung”*

Sementara Pasal 86 mengatur *“Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan Pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain.”*,

Pasal 88 ayat (2) berbunyi *“Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalan jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima Putusan.”*,

Pasal 91 mengatur *“Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut :*

*a. Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;*

*b. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;*

*c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;*

*d. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab- sebabnya; atau e.apabila terdapat suatu putusan yang nyata- nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”*,

dan Pasal 92 menyatakan:

*(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.”*.

Norma-norma tersebut di atas Penulis sandingkan dengan pelaksanaan secara riil dalam praktek di lapangan dapatlah diketahui bahwa Direktur Jenderal pajak dalam melaksanakan Putusan Pengadilan menerbitkan Keputusan Pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak dan khusus atas Putusan Pengadilan Pajak yang diktum (amar) mengabulkan seluruhnya permohonan Banding /Gugatan dan membatalkan Surat Ketetapan Pajak akan diterbitkan surat Keputusan Pembatalan Surat Ketetapan pajak terkait.

Secara empirik penulis menemukan kasus perpajakan terkait dengan pengajuan gugatan dan peninjauan kembali yang semula bertujuan untuk mendapatkan kapastian hukum, justru kemudian upaya peninjauan kembali yang dimohonkan Direktur Jenderal Pajak setelah lebih dahulu melaksanakan isi putusan Pengadilan Pajak Tingkat Pertama, tetapi kemudian putusan itu dibatalkan oleh Majelis Hakim Peninjauan Kembali, malah melahirkan adanya ketidakpastian hukum.

Secara garis besar kasus posisi perkara tersebut adalah sebagai berikut:

Sebuah perusahaan PT. Polyfin Canggih selaku wajib pajak merasa keberatan dengan adanya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dikeluarkan oleh Kantor Pajak dimana dirinya terdaftar sebagai wajib pajak. Keberatan tersebut didasarkan kepada penerbitan Surat Ketetapan yang menjadi objek sengketa dilaksanakan tanpa melalui seluruh proses yang ditetapkan Undang-undang, yakni dimana seharusnya sebelum Ketetapan dikeluarkan maka kantor Pajak wajib mengundang wajib pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Proses ini tidak dilakukan, tanpa melibatkan Wajib Pajak dalam pembahasan atas hasil pemeriksaan, ternyata secara sepihak Kantor Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Sebagai wajib pajak, PT. Polyfin Canggih berdasarkan Pasal 23 ayat (2) huruf d. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, mengajukan Gugatan kepada Pengadilan Pajak Melawan Direktur Jenderal Pajak selaku Tergugat.

Atas gugatan itu, setelah melalui proses jawab menjawab dan pembuktian, Pengadilan Pajak mengeluarkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.25568/PP/M.X/99/2010 yang diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum tanggal 27 Agustus 2010, yang mengabulkan gugatan Penggugat dengan amarnya:

Mengadili

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan gugatan Penggugat terhadap Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Nopember 2009 sehingga perhitungan PPh Badan Tahun Pajak 2007 menjadi sesuai dengan SPPT PPh Badan Tahun 2007 yang telah dilaporkan oleh Penggugat;

Mengacu kepada Pasal 88 ayat (2) berbunyi *“Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima Putusan.”*, maka terhadap putusan *aquo*, melalui Surat Keputusan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung Nomor : KEP-00101/WPJ.90/KP.1103/2010 Tentang Pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak tanggal 05 Nopember 2010 telah membatalkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009 yakni Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Perhasilan Badan Tahun Pajak 2007 atas Nama PT. Polyfin Canggih, NPWP: 01.524.803.2-441.000 yang merupakan Pokok sengketa. Dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak Yang membawahi Kantor Pelayanan Pajak yang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tersebut dan selanjutnya, sesuai dengan kesimpulan Majelis Hakim yang memeriksa sengekta *aquo* Direktur Jenderal Pajak melakukan pembahasan akhir hasil Pemeriksaan dengan Penggugat dan atas pokok perkara (PPh Badan tahun 2007) kemudian diterbitkan keputusan baru yakni Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Nomor : 0049/206/07/411/10 tanggal 29 November 2010. Sampai pada tahap ini, seharusnya masalah selesai, memenuhi asas setiap perkara harus ada akhirnya. Masalahnya justru setelah melaksanakan isi putusan Pengadilan Pajak, Direktur Jenderal Pajak kembali mengajukan Peninjauan kembali atas Putusan Pengadilan Pajak yang telah dilaksanakan dan pokok sengketa telah pula dibatalkan tersebut. Ironisnya, Permohonan Peninjauan Kembali dikabulkan dengan membatalkan putusan tingkat pertama yang justru sudah dilaksanakan. Disini perkara bukan hanya tidak berakhir, tetapi malah menimbulkan kekisruhan karena dengan putusan Mahkamah Agung, maka telah terbit dua Surat Ketetapan Pajak atas objek yang sama, yang kedua-duanya sama-sama absah.

Berdasarkan uraian latar belakang diatas maka Penulis tertarik untuk menyusun skirpsi dengan judul “ ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG RI REG. NOMOR: 499/B/PK/PJK/2011 TANGGAL: 20 JUNI 2012 IMPLIKASI HUKUMNYA TERHADAP KEPASTIAN HUKUM DALAM SENGKETA PAJAK”

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimana implikasi hukum Surat Ketetapan Pajak yang dibatalkan Pengadilan pajak?

2. Bagaimana implikasi hukum apabila Direktur Jenderal Pajak terhadap Keputusan Pengadilan Pajak yang telah dilaksanakan kemudian diajukan Peninjauan Kembali dan dikabulkan?

C. Tujuan dan kegunaan Penelitian

Tujuan Penulis melakukan penelitian ini adalah untuk:

1. Mengetahui implikasi hukum pembatalan Surat Ketetapan Pajak berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak.

2. Mengetahui implikasi hukum apabila Direktur Jenderal Pajak kemudian mengajukan Peninjauan Kembali terhadap Putusan Pengadilan yang telah dilaksanakan dan Permohonan dikabulkan Mahkamah Agung.

Manfaat atau kegunaan penelitian ini adalah :

1. Kegunaan teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan Penulis dan para pembaca secara teoritis mengenai dampak dan ekses yang mungkin timbul dalam penggunaan hak untuk mengajukan Peninjauan kembali sebagai upaya hukum luar biasa dalam menyelesaikan sengketa pajak.

2. Kegunaan praktis

Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan manfaat praktis kepada para pemangku kepentingan (*Stake holder*) tentang kelengkapan pranata hukum atas kewenangan mengajukan Peninjauan Kembali dalam proses penyelesaian sengketa pajak demi kepastian hukum yang dicita citakan.

D. Metode Penelitian

Dalam penelitian ini Penulis mengunakan metode sebagai berikut:

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian yang bersifat deskriptif dengan menerapkan metode yuridis normatif yaitu memberikan gambaran tentang penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam melakukan upaya hukum luar biasa berupa pengajuan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung terutama yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak atas Putusan Pengadilan Pajak yang pada diktumnya memutuskan membatalkan Ketetapan Pajak yang telah diterbitkan, dimana putusan itu dilaksanakan secara sukarela dengan menerbitkan Ketetapan yang baru. Namun kemudian putusan yang telah dilaksanakannya itu diajukan Peninjauan kembali.

1. Metode Pengumpulan Data

Data dalam penelitian ini diperoleh melalui studi-studi kepustakaan dan dokumen-dokumen perkara termasuk putusan Pengadilan Tingkat Pertama dan putusan Peninjauan kembali oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia. Sehingga data dalam penelitian ini terdiri dari data primer, sekunder dan tersier, meliputi:

1. Bahan hukum primer berupa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.25568/PP/M.X/99/2010 tanggal 27 Agustus 2010, putusan peninjauan kembali oleh Mahkamah Agung RI Reg. Nomor: 499/B/PK/PJK/2011 Tanggal 20 Juni 2012, Surat Keputusan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung Nomor: KEP-00101/WPJ.09/KP.1103/2010 tanggal 05 Nopember 2010, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Nomor : 0039/206/07/411/09 tanggal 29 Oktober 2009, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Nomor : 0049/206/07/411/10 tanggal 29 November 2010 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang relevan dengan penelitian ini terutama yang mengatur kewenangan Penetapan Pajak dan upaya-upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa Pajak, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan ke-empat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang dan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

2. Bahan hukum sekunder berupa literatur-literatur, laman-laman internet ilmu hukum serta karya ilmiah lainnya yang memiliki relevansi dengan masalah penelitian ini.

3. Bahan hukum tersier berupa kamus hukum, kamus bahasa dan naskah-naskah tertulis lainnya yang sekiranya dapat melengkapi, memperjelas atau menopang bahan hukum primer dan sekunder.

b. Metode Analisis data

Data diperoleh dengan cara melakukan studi kepustakaan dengan jalan menginventarisir, menelusuri, mempelajari dan mencatat peraturan perpajakan yang mengatur tentang kewenangan Penetapan Pajak dan upaya-upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa Pajak dan mengunduh dari laman laman internet, dianalisis secara kualitatif [[8]](#footnote-9)

**BAB II**

SENGKETA PAJAK

1. Pengertian dan Ruang Lingkup Sengketa Pajak

Defenisi Sengketa pajak ditemukan dalam Pasal 1 angka 5 Undang-Undng Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (UUPP) yang berbunyi : 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 pajak berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Ruang Lingkup Sengketa Pajak itu sendiri, menurut Wiratni Ahmadi, sengketa pajak terdiri atas tiga jenis, yaitu:

a. Sengketa pajak yang timbul sebagai akibat diterbitkannya ketetapan pajak antara lain Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak lebih bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga;

b. Sengketa pajak yang timbul dari tindakan penagihan. Tindakan Penagihan Pajak diatur dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan pajak dengan Surat paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 yang mengatur tindakan-tindakan yang dapat dilakukan fiskus dalam hal ini DirJen Pajak kepada wajib pajak yang mempunyai tunggakan pajak. Tindakan penagihan pajak dilakukan secara bertahap dimulai dengan mengeluarkan surat teguran, surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan dan pengumuman lelang;

C. Sengketa pajak yang timbul dari keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan di samping ketetapan pajak dan keputusan keberatan[[9]](#footnote-10)

Dari pengertian dan jenis sengketa diuraikan di atas maka dapat disimpulkan bahwa sengketa pajak adalah perlawanan terhadap keputusan badan Tata Usaha Negara yang memiliki kekhususan dan memiliki karaktersitik tersendiri berupa kewenangan dalam bidang perpajakan. Sehingga objek sengketa adalah keputusan administratif, dan dengan demikian sengketa pajak adalah sengketa dalam arti administrastif, yakni suatu konflik kepentingan antara dua belah pihak yaitu berkaitan dengan ketetapan yang diterbitkan oleh pihak yang diberikan wewenang oleh undang-undang untuk itu dan pihak lain yang berkewajiban untuk melaksanakan ketetapan tersebut[[10]](#footnote-11).

Karena sengketa pajak adalah sengketa administratif dengan sifat kekhususan dan karakternya yang khas, maka dalam sejarahnya sengketa ini pada mulanya diselesaikan melalui suatu institusi yang disebut Institusi Pertimbangan Pajak yang merupakan produk bentukan pemerintah kolonial Hindia-Belanda untuk memberikan kesempatan yang lebih luas kepada wajib pajak dalam memperoleh keadilan dengan kemungkinan timbulnya sengketa serta memberikan sarana dan solusi bagi para wajib pajak yang tidak dapat menerima penetapan pajak yang dilakukan oleh fiskus.

Lembaga ini didirikan pada tahun 1915 berdasarkan Staatsblad 1915 Nomor 707 dan berkedudukan di Batavia. Dimana wajib pajak dapat mempertahankan hak-haknya guna memperoleh perlindungan hukum dan di sisi lain fiskus dapat mempertahankan kewenangannya dalam penegakkan kepatuhan perpajakan[[11]](#footnote-12). Kemudian pada tahun 1927 IPP diganti dengan Majelis Pertimbangan Pajak yang merupakan penyempurnaan Institusi tersebut, berdasarkan Regeling van het Beroep in Belastingzaken Staatsblad Tahun 1927 Nomor 29 yang bertahan sampai tahun 1959, kemudian diperbaharui dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1959 tentang Pengubahan Regeling Van Het Beroep In Belastingzaken sehingga badan ini berfungsi sebagai badan yang berwenang memeriksa dan memutus permohonan banding yang diajukan oleh wajib pajak atas perkara perselisihan pajak setelah upaya keberatan ditolak.

Selanjutnya dengan adanya reformasi peraturan perpajakan MPP diganti dengan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) yakni melalui Undang-Undang Nomor 17 tahun 1997, BPSP sebagai Badan Penyelasaian Sengketa Pajak diberikan kewenangan yang lebih luas daripada MPP karena kewenangannnya tidak lagi terbatas hanya pada sengketa pajak namun meliputi juga bidang kepabeanan dan cukai.

Hal penting yang menjadi catatan dari pembentukkan Undang-undang ini adalah bahwa meskipun keberadaannya berfungsi sebagai pemutus sengketa namun dasar hukum pembentukkannya belum dikaitkan dengan Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman yang berlaku pada saat itu sehingga BPSP bukan badan peradilan yang berpuncak ke Mahkamah Agung. Oleh karena itu menurut Ali Purwito M. dan Rukiah Komariah “Pembinaan organisasi dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan”, sehingga BPSP masih merupakan peradilan kuasi dengan pola dan peradilan yang diterapkan dalam lembaga ini, sudah mengarah kepada suatu lembaga pengadilan, seperti Majelis yang terdiri atas Ketua dan anggota berjumlah dua orang sehingga dalam majelis terdapat tiga orang hakim, kewenangan untuk memeriksa dan memutus perkara sengketa dengan putusan yang bersifat final dan mengikat serta dapat segera dilaksanakan, berarti :

1. Tidak ada upaya hukum lain yang diberikan setelah putusan BPSP dibacakan dan menjadi putusan hukum acara yang diberlakukan dengan mengacu kepada hukum acara yang ada dalam peradilan biasa (tata usaha negara).
2. Ketua sidang majelis ditunjuk oleh ketua sidang BPSP.
3. BPSP dibantu oleh sekretariat (semacam panitera) berdasarkan keputusan menteri keuangan[[12]](#footnote-13).

Reformasi perpajakkan yang dimulai pada tahun 1983 dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakkan yang hingga saat ini telah mengalami empat kali perubahan, dari kajian teoritis hal penting dibentuknya Undang-Undang ini adalah suatu upaya memberikan keadilan dalam meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak yang diikuti dengan terciptanya kepastian hukum yang dapat merangsang pertumbuhan investasi untuk menunjang pendapatan negara guna membiaya pembangunan. Maka sektor pajak sebagai salah satu sumber pendapatan negara semakin diharapkan dapat semakin dioptimalkan dengan adanya pembentukkan Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 tentang kepabeanan, diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 serta Undang-Undang Nomor 11 tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana kemudian diubah dengan Undang-Undang Nomor 39 tahun 2007.

Semakin kompleksnya permasalahan pajak dan usaha terciptanya keseimbangan antara kewenangan negara yang diwakili oleh fiskus dalam pemungutan pajak dan perlindungan kepada wajib pajak di lain pihak, maka lahirlah pemikiran perlunya membentuk suatu peradilan pajak sebagai suatu peradilan khusus yang masuk dalam cakupan kekuasaan kehakiman yakni bagian dari kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan pancasila dan Undang-Undang Dasar Republik IndonesiaTahun 1945 demi terselenggaranya negara hukum Republik Indonesia. Atas dasar pemikiran itu lahirlah Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pengadilan ini adalah suatu badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak hal ini diatur didalam Pasal 2 . Jelas bahwa peradilan pajak merupakan pelaksanaan kekuasaan kehakiman namun secara operasional pengadilan pajak masih diposisikan dalam dua institusi yang berbeda dimana menurut pasal 5 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 yang menetapkan:

(1) Pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung,

(2) Pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan bagi pengadilan pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan.

Karena keterlibatan Departemen Keuangan (Sekarang Kementerian Keuangan) yang demikian sebagaimana tertera pada ayat (2) diatas sehingga tidaklah berkelebihan jika oleh sebagian kalangan, meragukan independensi / kemerdekaan Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa atas Ketetapan yang diterbitkan Direktur Jenderal dan /atau Direktur Jenderal Bea dan Cukai yang nota bene adalah para pimpinan tertinggi pada direktoratnya masing-masing adalah bawahan langsung Menteri Keuangan. Sementara Penulis menyingkapinya sebagai suatu pembagian kekuasan penyelengaraan negara yang sangat tumpang tindih dan menyimpang dari trias politika yang membagi kekuasaan penyelengaraan negara kedalam tiga lembaga yang tidak dapat saling mempengaruhi terdiri dari:

1. Eksekutif

2. Yudikatif

3. Legilatif

Adapun kekuasaan pengadilan pajak diatur dalam Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 berbunyi:

ayat (1) Pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Ayat (2) Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku,

dan ayat (3) Pengadilan Pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 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 16 tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.

Perubahan dimaksud dalam ayat (3) tersebut hingga pada saat ini telah mengalami empat kali perubahan yakni dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Perpu Nomor 5 Tahun 2008 menjadi Undang-Undang.

**B. Penegakan Hukum Di Bidang Perpajakan**

Penegakan hukum adalah upaya hukum yang ditempuh pihak yang berkepentingan untuk mengembalikan keadaan pada suasana yang dimaksud dalam Undang-Undang. Menurut Y. Sri Pudyatmoko merupakan serangkaian upaya, proses, dan aktivitas untuk menjadikan hukum berlaku sebagaimana seharusnya.[[13]](#footnote-14)Sedangkan Prof Dr Satjipto Rahardjo, S.H. mendefinisikan penegakan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan keinginan-keinginan hukum menjadi kenyataan. Yang disebut sebagai keinginan-keinginan hukum dalam hal ini tidak lain adalah pikiran-pikiran badan pembuat Undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan-peraturan hukum tersebut.[[14]](#footnote-15) Menyadari perlunya mengembalikan keadaan kepada keadaan yang diamanatkan dalam Undang-Undang Perpajakan dengan penyimpangan yang sudah sangat masif serta terbatasnya sumber daya yang dimiliki Pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) untuk melakukan upaya penegakan hukum, melalui berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada tanggal 1 Januari 2008 berdasarkan Pasal 37A digulirkan program yang dikenal sebagai *Sunset Policy* berupa pembebasan dari pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak yang melakukan Pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan yang telah dilaporkan. Demikian maraknya program ini berlangsung hingga pemerintah memutuskan melalui Peraturan Pemerintah Penganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 memperpanjang masa berlaku pogram ini yang sebelumnya berakhir pada tanggal 31 Desember 2008 diperpanjang hingga tanggal 28 Februari 2009. Program pemulihan keadaan kembali kepada keadaan sesuai yang dimaksud dalam Undang-Undang dalam skala yang lebih luas dengan kepastian hukum yang lebih terjamin dilaksanakan Pemerintah pada tanggal 1 Juli 2016 dengan mensahkan dan memberlakukan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak yang berlaku hingga 31 Maret 2017. Pengampunan yang diberikan berupa pembebasan dari Penegakan hukum dalam pelanggaran administratif maupun pidana atas harta yang diperoleh subyek pajak sampai dengan tahun pajak 2015 dengan membayar uang tebusan, yang bertarif progresif untuk tiap-tiap periode penyampaian pengungkapan harta yang belum dilaporkan tersebut baik yang berada dalam wilayah negara Repubilk Indonesia maupun yang berada di luar negeri dan terbagi kedalam 3 periode, serta adanya fasilitas tambahan khusus kepada subyek pajak pelaku usaha kecil dan menengah dengan tarif tunggal uang tebusan sebesar 0,2 persen untuk sepanjang waktu berlakunya Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016. Oleh karenanya sejak berakhirnya pemberlakukan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak atau secara luas dikenal sebagai program *Tax Amnesty* pada tanggal 31 Maret 2017. Pemerintah berharap dan setidak-tidaknya menganggap iklim perpajakan secara nasional telah pulih sebagaimana yang diamanahkan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Menyongsong dan dengan maksud mempertahankan suasana demikian Direktorat Jenderal Pajak (Institusi Negara dibawah Kementerian Keuangan) yang ditugasi negara sebagai pelaksanakan dan penegak peraturan perpajakan membentuk Direktorat Penegakan Hukum sebagai nomenklatur Direktorat Intelijen dan Penyidikan Pajak. Sementara Penegakan hukum dibidang Perpajakan itu sendiri terdiri dari:

1. Penegakan Hukum Administrasi

Penegakan hukum adminitrasi di bidang perpajakan dilaksanakan berdasarkan kewenangan-kewenangan yang diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak selaku pimpinan tertinggi Direktorat Jenderal Pajak oleh Undang-Undang Perpajakan khususnya sebagaimana yang diatur Pasal-Pasal dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan ke-empat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang berupa:

a) Kewenangan untuk melakukan Pemeriksaan Pajak sebagaimana diatur dalam :

Pasal 29

(1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

(2) Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus memiliki tanda pengenal pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkannya kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

(3) Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

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

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

c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.

(3a) Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (3) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan.

(3b) Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

(4) Apabila dalam mengungkapkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen serta keterangan yang diminta, Wajib Pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakannya, maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

Atas kewenangan tersebut direktur jenderal pajak sebagai pemegang otoritas dalam penarikan pajak memiliki kewenangan mengeluarkan penetapan dan ketetapan pajak sebagaimana diatur dalam pasal 13 yang berbunyi.

(1) Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut:

a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;

b. apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;

c. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0% (nol persen);

d. apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau

e. apabila kepada Wajib Pajak diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a).

(2) Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat KetetapanPajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf e ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (duapersen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

(3) Jumlah pajak dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, huruf c, dan huruf d ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar:

f. 50% (lima puluh persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satuTahun Pajak;

g. 100% (seratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak ataukurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dandipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor; atau

h. 100% (seratus persen) dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang tidakatau kurang dibayar.

(4) Besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1), setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak.

(5) Walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

(6) Tata cara penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (5) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Pasal 13A

Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

Kewenangan mengeluarkan Penetapan dan Ketetapan pengenaan sanksi administratif dan hal-hal yang berhubungan dengan masalah ini secara rinci diatur berkesinambungan sampai pasal 21 yang semuanya ditempuh melalui mekanisme administratif yang diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan.

2. Penegakan Hukum Pidana

Walaupun Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan semula tidaklah menjadi tindakan yang ditekankan para perumus Undang-Undang Perpajakan, namun demikian dengan laju perkembangan perekonomian nasional dan internasional sebagaimana terungkap dengan beredarnya *Panama Papers* dan yang termutahir diungkapkannya *Paradise Papers* maka dapat diketahuilah betapa secara international masyarakat dengan sengaja dan masif menghindari kewajiban perpajakannya, dimana diantaranya tercantum juga beberapa nama yang berkewarga negaraan Indonesia di dalamnya.

Menurut Andrianto Dwi Nugroho tindak pidana pajak dikatagorikan sebagai salah satu bentuk perlawanan wajib pajak khususnya Aktif.[[15]](#footnote-16) Tetapi tindak pidana di bidang perpajakan tidak terbatas hanya ditujukan kepada para Wajib pajak namun kerap juga dilakukan pihak fiskus (para petugas Pajak) sendiri, karena sanksi pidana terhadap fiskus yang melakukan pelanggaran juga diatur dalam UU KUP.

Secara umum dalam praktek Tindak pidana di bidang Pajak yang paling sering ditindak adalah penerbitan Faktur-Faktur Pajak Fiktif oleh perusahaan- perusahaan yang juga fiktif, didirikan para oknum wajib pajak yang memanfaatkan celah hukum dan kelengahan para pembelinya yang bermaksud mengurangi kewajiban membayar Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya dibayar dengan menambahkan Pajak Masukan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dari Faktur-faktur pajak fiktif yang dibeli tersebut.

Adapun Kententuan-kententuan pidana yang diatur didalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan ke-empat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang adalah sebagai berikut:

Pasal 38

Setiap orang yang karena kealpaannya:

a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau

b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar. sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Pasal 39

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;

b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;

c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah- olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;

g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau

i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

(2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Pasal 39A

Setiap orang yang dengan sengaja:

a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau

b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Pasal 41

(1) Pejabat yang karena kealpaanya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

(2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

(3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

Pasal 41A

Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Pasal 41B

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Pasal 41C

(1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).

(2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).

(3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).

(4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

1. **Sengketa Pajak sebagai Sengketa Administrasi**

Dalam Undang-undang Nomor 5 tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara yang telah dua kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha (UUTUN) merupakan payung hukum penyelesaian sengketa tata usaha negara.

Menurut Pasal 1 angka 4 UUTUN Sengketa tata Usaha Negara adalah sengketa yang timbul dalam bidang tata usaha Negara antara orang atau badan hukum perdata denga Badan atau Pejabat Tata usaha Negara, baik ditingkat Pusat maupun pada tingkat daerah sebagai akibat dikeluarkannnya keputusan Tata Usaha Negara, termasuk sengketa kepegawaian berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut penjelasan pasal (1) angka 4 bagian penjelasan umum UUTUN, sengketa yang dimaksudkan di sini mempunyai arti khusus sesuai dengan fungsi Peradilan Tata Usaha negara yaitu menilai perbedaaan pendapat mengenai penerapan hukum. Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara dalam mengambil keputusan pada dasarnya mengemban kepentingan umum dan masyarakat, tetapi dalam hal atau kasus tertentu dapat saja keputusan itu dirasakan mengakibatkan kerugian bagi orang atau Badan Hukum Perdata tertentu; dalam asas Hukum Tata usaha Negara kepada yang bersangkutan harus diberikan kesempatan untuk mengajukan gugatan Pengadilan [[16]](#footnote-17)

Lintong Oloan Siahaan menyatakan bahwa sengketa administrasi itu dalam UU Nomor 5 Tahun 1986 disebut sebagai Sengketa Tata Usaha Negara (STUN). Dengan kata lain Sengketa Administrasi adalah sama dengan Sengketa Tata Usaha negara.[[17]](#footnote-18) Hanya saja Prajudi Atmosudirdjo membedakan pengertian Hukum Admisitrasi Negara kedalam pengertian yang luas dan pengertian yang sempit. Pengertian yang luas mencakup: Hukum Tata Pemerintahan; Hukum Tata Usaha Negara (Hukum Birokrasi); Hukum Tata Urusan Rumah Tangga Intern dan Eksteren (pengertian yang sempit); Hukum Administrasi Pembangunan dan Hukum Administrasi Lingkungan. Pengertian yang sempit hanya menyangkut Hukum Tata Pengurusan Rumah Tangga Negara Intern dan Ekstern.

Bertitik tolak dari pendapat Prajudi Atmosudirdjo tersebut, Lintong Oloan Siahaan berpendapat pengertian sengketa Administrasi dalam UU Nomor 5 Tahun 1986 adalah termasuk dalam pengertian hukum administrasai yang sempit ditambah dengan hukum tata usaha negara dalam arti hukum birokrasi.[[18]](#footnote-19) Dalam pembagian semacam ini menjadi relevan dan bersesuaian dengan pendapat Philipus M Hardjon yang mengatakan “Hukum Administrasi Khusus adalah peraturan-peraturan hukum yang berhubungan dengan bidang tertentu dari kebijaksanaan penguasa seperti hukum tata ruang, hukum ijin bangunan, hukum pajak dan hukum kehutanan”. Sebaliknya yang dimaksudkan dengan hukum administrasi umum adalah peraturan-peraturan hukum yang tidak terikat pada satu bidang tertentu dari kebijaksanaan penguasa, seperti *algemene beginselen van behoorlijk bestuur* (asas-asas pemerintahan umum yang baik)[[19]](#footnote-20).

Mengacu kepada pendapat Philipus M. Hardjon, Hukum pajak sebagai bagian dari hukum administrasi yang mengatur tentang kewenangan Direktur Jenderal Pajak memungut pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai barang dan jasa, pajak penjualan atas barang-barang mewah dan sekaligus mengatur hak-hak wajib pajak termasuk tata cara mendapatkan perlindungan hukum atas berbagai Surat Ketertapan Pajak yang ditetatapkan oleh fiskus atau pejabat yang berwenang dalam perpajakan, maka sengketa perpajakan adalah termasuk sengketa administrasi yang menjadi objek kewenangan peradilan pajak sebagai peradilan khusus.

D. Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak

Terhadap kewajiban perpajakan yang telah ditetapkan dalam suatu ketetapan baik dari hasil penelitian fiskus berupa Surat Tagihan Pajak atau Surat Ketetapan Pajak berdasarkan hasil pemeriksaan serta penagihan aktif atas tunggakan pajak, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan ke-empat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang memberikan pelindungan hukum kepada wajib pajak berupa upaya hukum dalam melawan kewenangan-kewenangan Fiskus tersebut. Upaya hukum tersebut terdiri dari:

1. Keberatan
2. Gugatan
3. Banding dan
4. Peninjauan Kembali

Ad. 1. Keberatan

Keberatan adalah suatu upaya yang bersifat administratif yang dapat dipergunakan dalam hal:

**Mengajukan surat Permohonan Pembetulan**.

a. Apabila didalam Surat Tagihan pajak dan/atau Surat Ketetapan Pajak terdapat kesalahan tulis atau kesalahan hitung berdasarkan Pasal 16 yang mengatur:

(1) Atas permohonan Wajib Pajak atau karena jabatannya, Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

(2) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permohonan pembetulan diterima, harus memberi keputusan atas permohonan pembetulan yang diajukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

(3) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) telah lewat, tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan pembetulan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.

(4) Apabila diminta oleh Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

**Mengajukan surat Permohonan Pembatalan**.

b. Mengajukan Permohonan Pembatalan Ketetapan atau Penghapusan sanksi berdasarkan Pasal 36 yang selengkapnya berbunyi:

(1) Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat:

a. mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;

b. mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;

c. mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar; atau

d. membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:

1. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau

2. pembahasan akhir hasil Pemeriksaan dengan Wajib Pajak.

(1a) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, huruf b, dan huruf c hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak paling banyak 2 (dua) kali.

(1b) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak 1 (satu) kali.

(1c) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterima, harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan.

(1d) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1c) telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap dikabulkan.

(1e) Apabila diminta oleh Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1c).

(2) Ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

**c. Mengajukan keberatan**

Dalam hal terdapat perselisihan materi (Jumlah nilai) terhadap Penetapan Fiskus pada Surat Ketetapan Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 25 Undang-Undang KUP yang secara lengkap mengatur:

(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 Nihil;

d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau

e. 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 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.

Ad 2. Gugatan

Pasal 1 angka 7. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 mendifinisikan Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Undang-undang perpajakan yang berlaku untuk gugatan adalah pasal 23 ayat (2) Undang-Undang KUP yang berbunyi:

(2) Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap:

a. pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;

b. keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;

c. keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau

d. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam Ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan

hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.

Terhadap kewenangan menggugat Putusan Direktur Jenderal Pajak yang diajukan berdasarkan Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang KUP pernah ditiadakan oleh Pemerintah melalui pemberlakuan Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan yang diberitakan dalam Lembaran Negara Tahun 2011 Nomor 162 pada tanggal 1 Januari 2012 sebagaimana pengaturnya dalam Pasal 37 menetapkan:

Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan yang diajukan gugatan kepada badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) huruf c Undang-Undang meliputi keputusan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak selain:

a. Surat ketetapan pajak yang penerbitannya telah sesuai dengan prosedur atau tata cara penerbitan;

b. Surat Keputusan Pembetulan;

c. Surat Keputusan Keberatan yang penerbitannya telah sesuai dengan prosedur atau tata cara penerbitan;

d. Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi;

e. Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi;

f. Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak;

g. Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak; dan

h. Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak.

Padahal sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan kuasa untuk mengajukan gugatan terhadap Keputusan Pembetulan berdasarkan Pasal 16 dan Pasal 36 diatur pada Pasal 23 ayat (2) huruf c. dan huruf d.

Tetapi kemudian Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Putusan Uji Materi yang diajukan Kamar Dagang dan Industri (Kadin) Nomor : 73 P/HUM/2013, Tanggal 30 Juni 2014 mencabut Pasal tersebut sehingga hak-hak Wajib Pajak untuk menyelesaikan sengketa Pajak melalui Upaya Hukum Gugatan pulih kembali seperti semula. Wajib Pajak yang tidak setuju atas Putusan terhadap keberatan /ketidak setujuan penetapan Fiskus yang diajukan berdasarkan Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang KUP dapat mengajukan Gugatan. Penulis mencatat bahwa hak/kuasa/kewenangan untuk mengajukan Gugatan terhadap Pelaksanaan terkait putusan Direktur Jenderal Bea dan cukai belum diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanan, sehingga diantaranya atas pemblokiran fasilisitas kepabeanan oleh Dirjen Bea Cukai terhadap para pengguna jasa kepabeanan yang sangat merugikan belum sama sekali dapat diupayakan penyelesaiannya.

Ad 3. Banding

Banding merupakan upaya hukum lanjutan terhadap putusan Keberatan yang diajukan Wajib Pajak karena tidak menyetujui jumlah /nilai (materil) dalam hal ini adalah berdasarkan Pasal 25 Undang-Undang KUP yang ditetapkan dengan Penerbitan SKP oleh Fiskus diajukan Kepada Pengadilan Pajak.

Sedangkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 pada Pasal 1 angka 6. merumuskan Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Hak untuk mengajukan banding diatur dalam Pasal 27 Undang-Undang KUP dengan pengaturan lengkap sebagai berikut:

(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.

(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.

Dan Tata cara serta hak dan kewajiban selaku Pemohonan Banding diatur dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dalam:

Pasal 35

(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.

Pasal 36

(1) Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding.

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

(3) Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding.

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

Pasal 37

(1) Banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli, warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya.

(2) Apabila selama proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon Banding pailit.

(3) Apabila selama proses Banding pemohon Banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

Pasal 38

Pemohon Banding dapat melengkapi Surat Bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).

Pasal 39

(1) Terhadap Banding dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak.

(2) Banding yang dicabut sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dihapus dari daftar sengketa dengan :

a. penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan;

b. putusan Majelis/Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding.

(3) Banding yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2), tidak dapat diajukan kembali.

Ad 4. Peninjauan Kembali sebagai Upaya Hukum Luar Biasa

Terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang berkekuatan hukum tetap yang harus dilaksanakan oleh pejabat yang berwenang tanpa perlu menerbitkan terlebih dahulu keputusannya dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari para pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung. Upaya hukum ini menjadi luar biasa karena hanya dapat diajukan 1 (satu) kali kepada Pengadilan Tertinggi Negara (Mahkamah Agung) dan kewenangan juga diberikan kepada Fiskus yang sebelumnya dalam persengketaan berkedudukan / berposisi sebagai Tergugat atau Terbanding terbatas hanya berdasarkan alasan-alasan sebagaimana diatur dalam Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak yang mengatur:

Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut :

a. Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;

b. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;

c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;

d. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab- sebabnya; atau

e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Penulis memaknai Upaya hukum Luar biasa Peninjauan Kembali ini kecuali adanya penemuan bukti tertulis baru (*novum*), bahkan termasuk itu telah mengeser sengketa dari persilisihan antara Wajib Pajak dan Fiskus yang melakukan penetapan pokok sengketa menjadi ketidak setujuan para pihak-pihak atas pertimbangan hukum Majelis Hakim yang memeriksa sengketa *aquo* sebagai dasar menetapkan diktum putusan kepada *judex yuris*.

Adapun Tata Cara, hak dan kewajiban Pemohon Peninjauan kembali diatur dalam

1. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

Pasal 92

(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.

Pasal 93

(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.

Proses pemeriksaan peninjauan kembali atas perkara yang diputus oleh Pengadilan di Lingkungan Peradilan Agama atau oleh Pengadilan di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, menurut Pasal 77 Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 14 Tahun 1985 Tentang Mahkamah Agung menetapkan berlakunya hukum acara peninjauan kembali yang tercantum dalam Pasal 67 sampai dengan Pasal 75, yaitu hukum acara yang digunakan dalam pemeriksaan perkara-perkara yang berasal dari lingkungan Peradilan Umum. Sehingga alasan-alasan yang dapat dijadikan sebagai dasar untuk mengajukan Peninjauan Kembali serta tata cara pemeriksaan perkara sepenuhnya mengikuti tata cara pemeriksaan perkara perdata di peradilan umum;

**BAB III**

Implikasi Hukum Pembatalan Surat Ketetapan Pajak berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak

A. Sengketa Pajak PT. Polyfin Canggih

Sengketa Pajak antara Wajib Pajak bernama PT. Polyfin Canggih suatu Badan Hukum Indonesia, swasta nasional melawan Direktur Jenderal Pajak selaku fiskus merupakan obyek penelitian dalam penulisan ini, karena menarik sebagai bahan studi dalam penegakan hukum pajak yang berkepastian hukum.

Sebagaimana diuraikan pada bab II di muka, sengketa pajak memosisikan Wajib Pajak berhadap-hadapan dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai Fiskus dalam forum kekuasaan kehakiman yang bersifat netral, tidak memihak, semata-mata berbicara mengenai hukum dan kebenaran sesuai dengan aturan main yang telah ditetapkan Undang-undang Perpajakan sebagai hukum positif.

Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak merupakan forum pengujian penggunaan kewenangan fiskus dalam menetapkan besaran pajak yang harus dibayar wajib pajak di satu pihak dengan jaminan perlindungan terhadap hak-hak Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban pajaknya.

Dalam kasus ini PT. Polyfin Canggih selaku wajib pajak terdafar mengajukan keberatan/ menyatakan tidak menyetujui Keputusan Direktur Jenderal Pajak yang tertuang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 dengan besaran jumlah pajak yang masih harus dibayar Rp. 146.944.328.317 . Keputusan tersebut dibuat berdasarkan hasil pemeriksaan pajak dalam rangka pemeriksaan rutin *all taxes* atas Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Lebih Bayar yang dilaporkan dan diterima tanggal 03 November 2008 dengan jumlah lebih bayar sebesar Rp. 285.911.444 karena kredit pajak (PPh Psl 22) lebih besar daripada Pajak Terutang. Melalui Surat Perintah Pemeriksaan Lapangan dari Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung Nomor: PRINT-258/WPJ.09/KP.1105/2008 tanggal 3 Desember 2008 yang diterima PT. Polyfin Canggih sebagai lampiran pada Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak Nomor: S-1056/WPJ.09/KP.1105/2008 bersama Surat Peminjaman buku, catatan dan dokumen Nomor S-188/II-1/WPJ.09/KP.1100/2009 pada tanggal 20 Januari 2009.

Terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun pajak 2007 tersebut Wajib Pajak berpendapat adanya prosedur penting yang tidak dilaksanakan sebelum keputusan dibuat sebagaimana diatur dalam peraturan perpajakan yang berlaku yaitu tidak menyampaikan undangan kepada wajib pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan pajak sebagaimana yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak Nomor: Pemb-150/WPJ.09/KP.1100/2009 tanggal 7 Oktober 2009, sehingga hak-hak untuk menyampaikan secara lisan dan langsung sanggahan yang disertai dokumen-dokumen pendukung atas temuan pemeriksa yang tidak disetujui tidak diperoleh wajib Pajak.

Berpedoman kepada Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang ditetapkan dalam Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 169 Tanggal 28 Desember 2007 dan mulai berlaku 01 Januari 2008, Pasal 36 ayat (2) huruf g. yang berbunyi “Pengajuan Gugatan terhadap Penerbitan Surat ketetapan Pajak berdasarkan pemeriksaan yang dimulai setelah tanggal 31 Desember 2007 yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan Perpajakan; berlaku ketentuan berdasarkan Undang-Undang. Keadaan ini menjadi paralel dengan fakta tidak adanya pembatalan secara jabatan oleh Direktur Jenderal pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan *aquo* sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf d. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Oleh karena itu berdasarkan Pasal 23 ayat (2) huruf d. Yang berbunyi:” Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap: d. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan ketentuan perundang-undangan perpajakan;

Berdasarkan ketentuan tersebut PT. Polyfyn Canggih sebagai Wajib Pajak memiliki legal standing mengajukan gugatan melawan Direktur Jenderal Pajak ke Pengadilan Pajak bahwa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun pajak 2007 dengan besaran jumlah pajak yang masih harus dibayar Rp. 146.944.328.317 diterbitkan dengan tidak mematuhi prosedur yang ditetapkan Undang-undang yakni, “Tidak ada undangan tertulis pemberitahuan tanggal untuk dilakukannya pembahasan akhir hasil pemeriksaan pajak”.

B. Proses Persidangan Dan Putusan Pengadilan

Melalui pemeriksaan dalam persidangan yang dihadiri oleh Kuasa Khusus Penggugat dan Pejabat yang mewakili Tergugat Majelis Hakim Majelis X Pengadilan Pajak yang memeriksa Sengketa Pajak *aquo* menyatakan bahwa surat gugatan memenuhi ketentuan formal pengajuan gugatan sehingga sidang dapat dilanjutkan untuk pemeriksaan materi pokok perkara.

Dalam persidangan Pemeriksaan materi pokok sengketa pajak, dibahas dokumen-dokumen sebagai bukti pendukung permohonan PT. Polyfin Canggih selaku Penggugat yang disampaikan pra persidangan dan dalam persidangan :

- Surat Gugatan Nomor: 24/PJ/XI/2009 Tanggal 25 November 2009.

- Salinan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009.

- Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor: Pemb- 150/WPJ.09/KP.1100/2009 tanggal 7 Oktober 2009.

- Surat Bantahan atas Surat Tanggapan Tergugat Nomor : 05/PJ/II/2010 tanggal 9 Februari 2010.

- Tanda Terima Surat Tanggapan Tertulis atas Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak.

- Surat Kuasa Khusus dan fotokopi Formulir1721-A1

- Surat dengan hal Kronologis atas Penyerahan Surat Tanggapan hasil Pemeriksaan Pajak Tahun 2007.

Sedangkan Direktur Jenderal Pajak sebagai Tergugat menyampaikan dokumen-dokumen:

- Surat Tanggapan atas surat gugatan Nomor: 016/PJ/X/2009 tanggal 13 Oktober 2009.

- Surat Perintah Pemeriksaan Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung Nomor: PRINT-258/WPJ.09/KP.1105/2008 tanggal 3 Desember 2008.

- Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Nomor: S- 1056/WPJ.09/KP.1105/2008 tanggal 3 Desember 2008.

- Surat Peminjaman buku, catatan dan dokumen Nomor: S-188/II- I/WPJ.09/KP.1100/2009 tanggal 20 Januari 2009.

- Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor: Pemb- 150/WPJ.09/KP.1100/2009 tanggal 7 Oktober 2009.

- Risalah Pembahasan dan berita acara ketidakhadiran Wajib Pajak dalam rangka pembahasan akhir hasil pemeriksaan tanggal 23 Oktober 2009.

Selanjutnya dalam proses jawab menjawab yang disertai dengan pembuktian dari kedua belah pihak, Penggugat dan Tergugat, Majelis Hakim Pengadilan Pajak merumuskan pokok permasalahan dalam sengketa ini adalah mengenai pembahasan akhir hasil pemeriksaan yang dimulai dengan dibuatnya (SPHP) untuk disampaikan kepada wajib pajak, dalam hal ini penggugat tertanggal 7 Oktober 2009 dan diterima pada hari itu juga. Atas SPHP yang diterbitkan pada 7 Oktober 2009 maka ada jangka waktu pembahasan akhir paling lama satu bulan sehingga adalah hak penggugat untuk menghadiri pembahasan akhir sampai dengan tanggal 7 November 2009. Namun tanpa menghiraukan hak penggugat selaku wajib pajak ternyata tanggal 23 Oktober 2009 Direktur Jenderal Pajak dalam hal ini Tergugat pada tanggal 23 Oktober 2009 tanpa kehadiran penggugat sebagai wajib pajak telah melaksanakan pembahasan akhir pada tanggal 23 Oktober 2009 yang melahirkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun 2007 tertanggal 29 Oktober 2009.

Bahwa Majelis Hakim dalam pertimbangannya menemukan fakta-fakta persidangan bahwa sesungguhnya dalam rentang waktu antara 7 Oktober sampai 29 Oktober 2009 ada komunikasi antara Penggugat dengan Tergugat yang dalam hal ini Penggugat masih memberikan surat sanggahan atas pemberitahuan hasil pemeriksaan yang ditanda tangani oleh direktur Penggugat, namun memang penyampaian sanggahan tersebut didelegasikan kepada karyawan Penggugat. Dalam satu kesempatan karyawan yang diutus oleh Penggugat juga memberikan dokumen tambahan yang dimintakan oleh pihak tergugat yang diwakili oleh anggota tim pemeriksa namun Tergugat tanggal 23 Oktober 2009 membuat berita acara ketidak hadiran wajib pajak dalam rangka pembahasan akhir hasil pemeriksaan sekaligus membuat ikhstisar hasil pembahasan akhir dengan catatan bahwa wajib pajak tidak hadir untuk menanda tangani, sesuai dengan berita acara ketidak hadiran wajib pajak.

Terhadap fakta-fakta persidangan tersebut Majelis Hakim memberikan pertimbangan yang pada pokoknya adalah sebagai berikut :

* Bahwa kehadiran karyawan Penggugat yang mewakili penggugat selama proses pemeriksaan untuk menyerahkan surat sanggahan SPHP dengan beberapa dokumen pendukung surat sanggahan pada tanggal 14 Oktober 2009 dan masih dimintanya lagi dokumen tambahan menunjukkan adanya komunikasi antara Penggugat dan Tergugat.
* Bahwa menurut Tergugat tidak dilakukan pembahasan karena pembahasan hanya dapat berlangsung apabila wajib pajak diwakili direksi sehingga Tergugat menerbitkan berita acara ketidakhadiran wajib pajak.
* Bahwa menurut Majelis Tergugat seharusnya memberikan perlakuan yang sama kepada Penggugat dengan menyatakan Penggugat hadir walaupun diwakili karyawan yang selama proses pemeriksaan bertugas menyerahkan dokumen dan memberi penjelasan kepada tim pemeriksa sehingga Majelis berpendapat karyawan *aquo* dapat mewakili wajib pajak dalam pembahasan SPHP, oleh sebab itu tidak seharusnya Tergugat menyatakan Penggugat tidak hadir dengan membuat berita acara ketidakhadiran wajib pajak.
* Bahwa selanjutnya Majelis berpendapat Penggugat yang menyerahkan langsung sanggahan atas SPHP, dan beberapa dokumen pendukung surat sanggahan pada tanggal 14 Oktober 2009 memenuhi pasal 22 ayat (4) huruf b dan pasal 23 ayat 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember yaitu pasal 22 ayat (4):

“Wajib pajak wajib memberikan tanggapan tertulis atas SPHP dan berhak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan paling lama:

1. 3 (tiga) hari kerja sejak SPHP diterima wajib pajak untuk pemeriksaan kantor,
2. 7 (tujuh) hari kerja sejak SPHP diterima oleh wajib pajak untuk pemeriksaan lapangan.”

Pasal 23 ayat (3):

“Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam pasal 22 ayat (4) wajib pajak menyampaikan surat tanggapan hasil pemeriksaan yang berisikan tentang ketidak setujuan atas sebagian atau seluruh hasil pemeriksaan dan hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, pemeriksa pajak menggunakan surat tanggapan tersebut sebagai dasar untuk melakukan pembahasan akhir dengan wajib pajak dan hasil pembahasannya dituangkan dalam risalah pembahasan dan berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan yang ditandatangani oleh tim pemeriksa pajak dan wajib pajak.”

* Bahwa pasal 23 ayat (11) Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak menyebutkan :

“Jangka waktu pembahasan hasil akhir pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis pemeriksaan lapangan harus diselesaikan paling lama 1 (satu) bulan”

* Bahwa dengan adanya komukasi langsung antara Tergugat dengan Penggugat maka jangka waktu untuk melakukan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan adalah sampai tanggal 07 Nopember 2009.

Bahwa dengan menitik beratkan pada pasal 36 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 18 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 yang menyebutkan:

(1) Hasil pemeriksaan atau surat ketetapan pajak yang pemeriksaannya dilaksanakan tanpa melalui prosedur sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (1) huruf d Undang-Undang dapat dibatalkan oleh Direktur Jenderal Pajak,

(2) Hasil Pemeriksaan atau surat ketetapan pajak yang dibatalkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), proses pemeriksaannya dilanjutkan dengan melaksanakan prosedur penyampaian Surat Pemberitahuan dan/atau Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan;

Berdasarkan fakta-fakta persidangan Majelis berkesimpulan mengabulkan permohonan Penggugat, membatalkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun pajak 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009 dan proses pemeriksaan agar dilanjutkan dengan memberi kesempatan kepada Penggugat untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan.

Kesimpulan Majelis Hakim diatas dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.25568/PP/M.X/99/2010 yang diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari Jumat tanggal 27 Agustus 2010 dengan diktum:

MENGADILI

Membatalkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009, atas nama: PT. Polyfin Canggih, NPWP: 01.524.803.2-441.000,.

C. Implikasi Hukum

Bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 86 UU Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, Putusan Pengadilan Pajak langsung dapat dilaksanakan dengan tidak memerlukan lagi keputusan Pejabat yang berwenang kecuali peraturan perundang-undangan mengatur lain. Selanjutnya pasal 88 ayat (2) mengatur Putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan oleh Pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterima putusan.

Maka dalam rangka melaksanakan Putusan Pengadilan Pajak Direktur Jendral Pajak melalui Kepala Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung menerbitkan Surat Keputusan Nomor: KEP-00101/WPJ.09/KP.1103/2010 tanggal 05 Nopember 2010 Tentang Pelaksanaan Putusan Pengadilan Pajak dengan membatalkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009.

Pada tanggal yang sama menerbitkan juga Surat Nomor: S-4694/WPJ.09/KP.1100/2010 perihal: Surat Panggilan untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan sebagai tindak lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak kepada Direktur PT. Polyfin Canggih.

Kemudian pada tanggal 29 November 2010 menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00049/206/07/441/10 dengan jumlah PPh yang masih harus dibayar sebesar Rp. 148.957.264.321.

**BAB IV**

Peninjauan Kembali yang diajukan Direktur Jenderal Pajak terhadap Putusan Pengadilan yang telah dilaksanakan

A. Permohonan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak

Direktur Jenderal Pajak kendati secara *de fakto* sudah membatalkan SKPKB yang digugat sebagai pelaksanaan Putusan Pengadilan sebagaimana diuraikan pada Bab III, sehingga Ketetapan *Aquo* tidak lagi berlaku, terhadapnya tetap mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dengan alasan-alasan:

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut: “Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan Peninjauan Kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung”;

Bahwa ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

Huruf e: “Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”;

Bahwa dalam putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.25568/PP/ M.X/99/2010 tanggal 27 Agustus 2010, telah terdapat kekhilafan Majelis Hakim dan suatu kekeliruan hukum karena dalam putusannya Majelis Hakim nyata- nyata tidak mempertimbangkan sebab-sebab terjadinya atau prinsip-prinsip material dalam objek sengketa yang terdapat dalam penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009, sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia;

Bahwa kekhilafan dan kekeliruan penerapan hukum yang dilakukan oleh Majelis Hakim pada tingkat gugatan di Pengadilan Pajak yang nyata- nyata tersebut terdapat dalam pertimbangan hukum yang bertentangan atau tidak sesuai dengan hukum dan perundang-undangan yang berlaku sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil;

Atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.25568/PP/M.X/99/2010 Tanggal 27 Agustus 2010 yang telah dilaksanakan dan menurut Penulis tidak mencabut atau setidak-tidaknya tidak mengurangi kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menetapkan besaran pajak terutang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, karena telah menerbitkan kembali Keputusan Penetapan Pajak atas obyek pajak berupa Pajak Penghasilan Badan Tahun pajak 2007 dengan subyek pajak PT. Polyfin Canggih dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00049/206/07/441/10 tanggal 29 November 2010. Sehingga dengan mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali ini Direktur Jenderal Pajak secara sadar mengingkari Surat Ketetapan yang diterbitkannya sendiri yakni Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00049/206/07/441/10 dengan jumlah PPh yang masih harus dibayar sebesar Rp. 148.957.264.321 sebagai Ketetapan Pengganti dari Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009 yang telah dinyatakan batal oleh Pengadilan.

Terhadap permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan fiskus (Direktur Jenderal Pajak) tersebut, ternyata Mahkamah Agung melalui Putusan Register Nomor: 499/B/PK/PJK/2011 tanggal 20 Juni 2012, dengan Pertimbangan Hukum bahwa Putusan Pengadilan Pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dimana atas SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2007 Nomor: 00039/206/07/441/09 tanggal 29 Oktober 2009, apabila Wajib Pajak tidak setuju maka upaya yang harus ditempuh adalah pengajuan keberatan sesuai ketentuan Pasal 25 KUP dan apabila Wajib Pajak masih tidak setuju atas keputusan keberatan tersebut, maka upaya hukumnya adalah diajukan banding ke Pengadilan Pajak sesuai ketentuan Pasal 27 KUP, bukan diajukan gugatan; Bahwa SKPKB tidak termasuk obyek gugatan sebagaimana dimaksud Pasal 23 KUP, oleh karena itu gugatan dalam perkara ini harus dinyatakan tidak dapat diterima;

Bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, menurut Mahkamah Agung terdapat cukup alasan untuk mengabulkan permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK dan membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.25568/PP/M.X/99/2010 tanggal 27 Agustus 2010 serta Mahkamah Agung akan mengadili kembali perkara ini dengan amar sebagaimana yang akan disebutkan di bawah ini;

**MENGADILI**

Mengabulkan permohonan Peninjauan Kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut;

Membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.25568/PP/M.X/99/2010 tanggal 27 Agustus 2010;

MENGADILI KEMBALI

Menyatakan gugatan yang diajukan Penggugat tidak dapat diterima;

B. Analisis

Implikasi hukum Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung yang mengabulkan permohonan Peninjauan Kembali dari Direktur Jenderal Pajak ini adalah timbulnya 2 (dua) keputusan Direktur Jenderal Pajak atas Obyek Pajak dan subyek pajak yang sama yaitu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor : 00039/206/07/441/09 dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor : 00049/206/07/441/10.

Dari sisi Direktur Jenderal Pajak dihadapkan pada kenyataan adanya dua produk hukum berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan atas objek dan subjek yang sama, yaitu SKPKB Nomor 00039/206/07/441/09 yang pernah dilumpuhkan oleh Pengadilan Pajak, lalu kemudian oleh fiskus kembali menerbitkan Surat Ketetapan Nomor 00049/206/07/441/10, tetapi kemudian melalui putusan Peninjauan Kembali membatalkan Putusan Pengadilan pajak yang membatalkan Surat Ketetapan Nomor 00039/206/07/441/09. Bahwa realitanya Permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan Direktur Jenderal Pajak ternyata tidak mengakhiri perkara.

Alih-alih memperoleh kepastian dalam mengakhiri sengketa pajak, Putusan Pinjauan Kembali Reg. Nomor : 499/B/PK/PJK/2011 yang diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada tanggal 20 Juni 2012, malah menimbulkan kegaduhan ketika Direktur Jenderal Pajak berdalih hendak melaksanakan putusan Permohonan Kembali yang membatalkan Putusan Pengadilan Pajak. Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Pelayanan Pajak Madya Bandung menerbitkan Keputusan Nomor: S-4350/WPJ.09/KP.11/SP2PK/2015 tanggal 23 April 2015, Hal: Surat Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali (SP2PK) Terkait Nilai Ketetapan Pajak PPh atas Putusan Nomor 499/B/PK/PJK/2011 tanggal 20 Juni 2012 dengan pernyataan jumlah pajak yang masih harus dibayar sebesar Rp. 146.944.328.317 (jumlah yang sesuai dengan yang tertera dalam SKPKB PPh Badan Nomor: 00039/206/07/441/09) dan SP2PK ini merupakan sarana administrasi yang berlaku sebagai dasar penagihan pajak, tanpa terlebih dahulu membatalkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 Nomor : 00049/206/07/441/10 tanggal 29 November 2010.

Pelaksanaan Putusan Mahkamah Agung melalui Surat Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali (SP2PK) sebagaimana tersebut diatas dengan pernyataannya sebagai sarana administrasi yang berlaku sebagai dasar penagihan pajak adalah bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yang diamanatkan Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, karena bukan hanya tidak adanya ketentuan yang menjustifikasi Putusan Peninjauan Kembali dari Mahkamah Agung berfungsi sebagai sarana administrasi dalam penagihan pajak terhutang, tetapi amar putusan Permohonan Peninjauan Kembali Nomor 499/B/PK/PJK/2011 tanggal 20 Juni 2012 adalah bersifat deklaratoir yang hanya menyatakan gugatan Penggugat tidak dapat diterima. Oleh sebab itu, putusan Mahkamah Agung yang amarnya berbunyi seperti itu tentu saja tidak dapat dilaksanakan dan bahkan tidak perlu dilaksanakan. Kekuatan Dasar Penagihan yang menjadi alas hak tetap melekat pada SKPKB PPh Badan Nomor: 00039/206/07/441/09 yang telah dibatalkan oleh Pengadilan Pajak dan ditindak lanjuti oleh Direktur Jenderal Pajak dengan menerbitkan Surat Ketetapan Baru yakni SKPKB PPh Badan Nomor 00049/206/06/441/10 tetapi kemudian Putusan Pengadilan Pajak yang yang membatalkan SKPKB 00039/206/07/441/09 dan menjadi dasar penerbitan SKPKB 00049/206/07/441/10 kemudian dibatalkan dengan Putusan Mahkamah Agung RI Reg. Nomor: 499/B/PK/PJK/2011 tanggal 20 Juni 2012, namun putusan ini pun tidak menetapkan besaran jumlah pajak yang harus dibayar. Oleh sebab itu SKPKB PPh Badan Nomor: 00039/206/07/441/09 harus dipulihkan kembali tetapi bagaimana mekanismenya ternyata belum diatur dalam berbagai peraturan perpajakan, baik dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan atau peraturan-praturan yang lebih rendah sebagai aturan pelaksanaan, maupun dalam Undang-undang Peradilan Pajak.

**BAB V**

**PENUTUP**

A. Kesimpulan

1. Bagi wajib pajak yang belum merasa mendapat keadilan setelah permohonan keberatan, permohonan pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar, permohonan pengurangan sanksi atau permohonan pembetulan kesalahan Ketetapan, ditolak Direktur Jenderal pajak, sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat mengajukan Banding atau gugatan Kepada Pengadilan Pajak. Khusus untuk Penetapan Pajak atau surat keputusan keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat langsung mengajukan gugatan. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Oleh karenanya harus dilaksanakan oleh pejabat yang berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterimanya putusan, tanpa memerlukan lagi keputusan lainnya.

2. Hak Pengajuan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak yang sebelumnya bertindak selaku Tergugat atau Terbading terhadap Putusan Pengadilan yang dalam amar/diktumnya membatalkan Keputusan Penetapan yang diterbitkannya seyogianya tidak ditempuh /digunakan demi tercapainya kepastian hukum dalam mengakhiri sengketa pajak agar terjaga sebagimana dicita-citakan bahkan sejak reformasi dibidang perpajakan digaungkan pada tahun 1983 . Sebab Pasal 88 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak mengatur keharusan pejabat berwenang membatalkan Keputusan Penetapan terkait dalam jangka waktu 30 hari sehingga obyek hukum yang dipersengketakan menjadi tidak berlaku lagi. Apabila suatu putusan yang membatalkan Surat Ketetapan dimana fiskus wajib melaksanakannya, tetapi kemudian tetap mengajukan Peninjauan Kembali maka dalam hal Mahkamah Agung yang memeriksa dan mengadili permohonan itu kemudian menyetujui alasan Pemohon Peninjauan Kembali, dan membatalkan putusan yang dimohonkan Peninjauan Kembali itu, maka implikasinya adalah putusan Peninjauan Kembali melahirkan dua Surat Ketetapan Pajak atas Obyek dan Subyek yang sama. Oleh sebab itu hak mengajukan Peninjauan kembali semestinya hanya ada pada Wajib Pajak selaku Penggugat atau Pemohon Banding, dengan alasan, walaupun pajak yang masih harus dibayar telah dilunasi, Keputusan Penetapannya tetap berlaku sehingga yang terhapus hanya kewenangan penagihannya saja;

B. Saran

1. Agar Direktur Jenderal Pajak dalam melaksanakan Putusan Pengadilan Pajak yang bersifat *constitutief* sehingga membatalkan Penetapan yang menjadi pokok sengketa tidak perlu menerbitkan surat keputusan pembatalan. Karena hal demikian bertentangan atau setidak-tidaknya tidak sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku khususnya Pasal 86 Undang- Undang Nomor 14 Tahun 2002.

2. Agar pihak yang berkepentingan terutama Kementerian Keuangan yang membawahi Direktorat Jenderal Pajak, demi kepastian hukum dan atas nama kepentingan anggaran pendapatan negara melakukan penyempurnaan pada undang-undang perpajakan yang berlaku, terutama dalam soal mekanisme dan hal-hal yang berkaitan dengan upaya hukum agar tidak menimbulkan penafsiran ganda, khususnya dalam hal penggunaan upaya hukum Peninjauan Kembali sebagai Upaya Hukum Luar Biasa, perlu mendapatkan kajian yang lebih akurat dan antsipatif terhadap timbulnya konflik penerapan hukum dalam praktek. Oleh karena itu menurut penulis perlu melakukan perubahan atau penambahan ketentuan yang mengatur tata cara baik pra maupun paska pengajuan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak.

**Daftar Pustaka**

1. Buku-Buku

* Ali Purwito M dan Rukiah Komariah, Pengadilan Pajak, Proses Keberatan Dan Banding, Jakarta, 2007, Lembaga Kajian Fiskal Fakultas Hukum Universitas Indonesia;
* Adrianto Dwi Nugroho, S.H., Adv LL.M.. *“Hukum Pidana Pajak Indonesia.”* PT. Citra Aditya Bakti;
* Deddy Sutrisno, Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak, Jakarta, Kencana;
* Karianton Tampubolon, Praktek, Gugatan, Dan Kasus-Kasus Pemeriksaan Pajak; Jakarta, Indeks
* Komarudin, Metode Penulisan Skripsi dan Tesis, Penerbit Angkasa Bandung;
* Lintong O. Siahaan, Prospek PTUN Sebagai Pranata Penyelesaian Sengketa Administrasi Indonesia, Jakarta, Perum Percetakan Negara RI;
* Philiphus M. Hadjon, Pengantar Hukum Administrasi Negara, Gajah Mada University Press
* Prajudi Atmosudirdjo, Hukum Administrasi Negara, Jakarta, Ghalia;
* Pedoman Penyusunan Proposal Penelitian Dan Penulisan Skripsi, Jakarta, Program Strata 1 STIH “IBLAM”
* Satjipto Raharjo S.H.. “Masalah Penegakan Hukum suatu Tinjauan Sosiologis”. Sinar Baru Bandung;
* Y, Sri Pudiatmoko, Penegakan dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak, Jakarta, Salemba Empat;

1. Undang-undang

* Kompilasi Undang-undang Perpajakan, Bandung Citra Umbara
* 5 Undang-undang Di Bidang Peradilan Tahun 2009, Jakarta, Eko Jaya.

1. Internet

ttps://id.wikipedia.org/wiki/Anggaran\_Pendapatan\_dan\_Belanja\_Negara\_Indonesia\_Tahun\_Anggaran\_2015 diakses tanggal 3 Nopember 2017 pukul 20.15 WIB

<http://bisnis.liputan6.com/read/2403217/realisasi-penerimaan-pajak-2015> diakses tanggal 3 Nopember 2017 Pukul 20.25

1. ttps://id.wikipedia.org/wiki/Anggaran\_Pendapatan\_dan\_Belanja\_Negara\_Indonesia\_Tahun\_Anggaran\_2015 diakses tanggal 3 Nopember 2017 pukul 20.15 WIB [↑](#footnote-ref-2)
2. <http://bisnis.liputan6.com/read/2403217/realisasi-penerimaan-pajak-2015> diakses tanggal 3 Nopember 2017 Pukul 20.25 [↑](#footnote-ref-3)
3. *Undang-Undang Perpajakan*, Ghalia Indonesia, 1993, hlm 11 [↑](#footnote-ref-4)
4. Konsideransi UURI Nomor 6 Tahun 1983 Lembaran Negara Tahun 1983 No. 49 [↑](#footnote-ref-5)
5. Konsideransi UURI Nomor 7 Tahun 1983 Lembaran Negara Tahun 1983 No. 50 [↑](#footnote-ref-6)
6. Lihat penjelasan UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. [↑](#footnote-ref-7)
7. Y, Sri Pudiatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm 15. [↑](#footnote-ref-8)
8. Komarudin, *Metode Penulisan Skripsi dan Tesis,* Penerbit Angkasa Bandung. 2000, hlm 66 [↑](#footnote-ref-9)
9. Wiratni Ahmadi dalam Deddy Sutrisno, *Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*, Jakarta, 2016, Kencana, hlm 37 [↑](#footnote-ref-10)
10. Ali Purwito M dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak, Proses Keberatan Dan Banding*, Jakarta, 2007, Lembaga Kajian Fiskal Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hlm 55 [↑](#footnote-ref-11)
11. Ibid, hlm 5 [↑](#footnote-ref-12)
12. Ibid, hlm. 7 [↑](#footnote-ref-13)
13. Y. Sri Pudyatmoko S.H., M.Hum. “*Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*”. Salemba Empat, 2007, hlm 11. [↑](#footnote-ref-14)
14. Prof. Dr Satjipto Raharjo S.H.. “*Masalah Penegakan Hukum suatu Tinjauan Sosiologis*”. Sinar Baru Bandung, 1984, hlm 24. [↑](#footnote-ref-15)
15. Adrianto Dwi Nugroho, S.H., Adv LL.M.. *“Hukum Pidana Pajak Indonesia.”* PT. Citra Aditya Bakti, 2010, hlm 1 [↑](#footnote-ref-16)
16. Penjelasan pasal 1 angka 4 UU Nomor 6 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara [↑](#footnote-ref-17)
17. Lintong O. Siahaan, *Prospek PTUN Sebagai Pranata Penyelesaian Sengketa Administrasi Indonesia*, Perum Percetakan Negara RI, 2005 hlm 24 [↑](#footnote-ref-18)
18. ibid [↑](#footnote-ref-19)
19. Philipus M Hardjon dalam Deddy Sutrisno, Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak, Jakarta, 2016, [↑](#footnote-ref-20)