

**TESIS**

**KOMPETENSI PENGADILAN PAJAK DALAM PENYELESAIAN  
SENGKETA PAJAK DI PENGADILAN TATA USAHA NEGARA**



**OLEH:**

**PUTERA FARDHI UTAMA**

**NIM. 031524253045**

**PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN**

**FAKULTAS HUKUM**

**UNIVERSITAS AIRLANGGA**

**SURABAYA**

**2018**

**KOMPETENSI PENGADILAN PAJAK DALAM PENYELESAIAN**

**SENKETA PAJAK DI PENGADILAN TATA USAHA NEGARA**

**TESIS**

**DIAJUKAN UNTUK MEMPEROLEH GELAR MAGISTER KENOTARIATAN**

**PADA PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN FAKULTAS HUKUM**

**UNIVERSITAS AIRLANGGA**

**OLEH:**

**PUTERA FARDHI UTAMA, S.H.**

**031524253045**

**PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN**

**FAKULTAS HUKUM**

**UNIVERSITAS AIRLANGGA**

**SURABAYA**

**2018**

**LEMBAR PENGESAHAN**

**Tesis ini telah di setujui,  
Tanggal, 12 Januari 2018**

**Oleh**

**Dosen Pembimbing:**



**Dr. Sarwirini, S.H., M.S.**  
**NIP. 196009291985022001**

**Mengetahui:**

**Ketua Program Studi Magister Kenotariatan  
Fakultas Hukum Universitas Airlangga**



**Dr. Agus Sekarmadji, S.H., M.Hum.**  
**NIP. 196808101992031002**

**TESIS INI TELAH DI UJI DAN DI PERTAHANKAN DI HADAPAN**

**PANITIA PENGUJI**

**Pada Tanggal 12 Januari 2018**

**Panitia Penguji Tesis:**

**Ketua : Dr. Rr. Herini Siti Aisyah, S.H., M.H.**

**Anggota : Dr. Sarwirini, S.H., MS.**

**Dr. Deddy Sutrisno, S.H., M.H.**

**Indrawati, S.H., LL.M.**



**PERNYATAAN ORISINALITAS TESIS**

N a m a : Putera Fardhi Utama, S.H  
N I M : 031524253045  
Program Studi : Magister Kenotariatan  
Judul Tesis : Kompetensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di  
Pengadilan Tata Usaha Negara

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang ditulis ini tidak mempunyai persamaan dengan tesis lain.

Demikian pernyataan ini dibuat tanpa paksaan dari pihak manapun. Apabila pernyataan ini tidak benar, maka akan diberikan sanksi oleh Pimpinan Fakultas.

Surabaya, 12 Januari 2018



mbuat pernyataan

**Putera Fardhi Utama, S.H.**  
**NIM. 031524253045**

**ABSTRAK**

Tesis ini berjudul “Kompetensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Pengadilan Tata Usaha Negara”. Tipe penelitian dalam tesis ini adalah yuridis normatif, yaitu penelitian di fokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif yang berlaku. Dalam penelitian ini menghasilkan rumusan masalah apakah penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak sesuai dengan susunan badan peradilan yang berlaku di indonesia dan bagaimana upaya banding atas putusan keberatan dari direktorat jenderal pajak dan kepala daerah dalam sistem peradilan tata usaha negara. Dengan melatar belakang pajak merupakan salah satu instrumen penerimaan negara yang sangat penting, sehingga semua peraturan yang berkaitan dengan tata cara pelaksanaan pemungutan pajak maupun tata cara penyelesaian sengketa pajak harus jelas. Pengadilan pajak sebagai pelaksana penyelesaian sengketa pajak di harapkan mampu melaksanakan tugas tersebut. Untuk menganalisis dan mengetahui sejauh mana alur penyelesaian sengketa pajak yang berlaku selama ini, yaitu mengenai proses keberatan dan banding, serta kedudukan dari pengadilan pajak dalam sistem peradilan di indonesia. Dalam hal surat ketetapan pajak yang di keluarkan oleh fiskus pada dasarnya merupakan produk dari pejabat tata usaha negara. Apabila wajib pajak tidak setuju atas produk tersebut, maka sesuai hukum administrasi negara, ia dapat mengajukan keberatan. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa alur penyelesaian sengketa di pengadilan pajak lebih tepat apabila di lakukan di pengadilan tata usaha negara, karena sesungguhnya yang menjadi pokok perselisihan di pengadilan pajak adalah suatu keputusan yang di keluarkan oleh direktorat jenderal pajak maupun kepala daerah baik propinsi, kabupaten/kota yang jelas merupakan pejabat tata usaha negara.

**Kata Kunci : Tata Cara Penyelesaian Sengketa Pajak, Pengadilan Pajak, Pengadilan Tata Usaha Negara.**

**ABSTRACT**

*This thesis entitled "Competence of Tax Court in Tax Dispute Settlement in State Administrative Court". Tax is one of important instruments of the state's revenue such that all of the regulations relating to both the orders of the implementation of tax collection and the orders of the settlement of tax lawsuit are obvious. The tax court as the implementer of the settlement of tax lawsuit is expected to be able to carry out the task. However, in the implementation the goal of the establishment of the tax court is not yet suitable to the justice and legal certainty as required, both concerning the lawsuit settlement system and the existence of the tax court it self according to the judicature system being effective in indonesia. The objective of this research is to analyze and identify which the extent of the channel of tax lawsuit settlement being effective during this time, concerning the process of existence and appeal, as well as the position of the tax court in the judicature system being effective in indonesia. This research uses a juridical normative approach method, by emphasizing on the literature study to obtain the secondary data. The specification of research used is a descriptive analytical one. The stage of the search conducted is a literature study, and then supported by field study. The data collecting technique used is a literature study, and then the collected data are analyzed in the manner juridical qualitative. The result of research shows that the channel of tax lawsuit settlement is more appropriate when conducted in the public administrative court, because really becoming the basic of the dispute in the tax court is a decision issued by directorate general of tax and regional head of province and regency/city that is obviously official of public administration.*

***Keywords: The Settlement of Tax Lawsuit, Lawsuit Settlement, Official of Public Administration.***

## KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT yang telah memberi limpahan rahmat dan karunia-Nya kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan tesis dengan judul **“KOMPETENSI PENGADILAN PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI PENGADILAN TATA USAHA NEGARA”**. Kemudian, shalawat dan salam semoga selalu tercurahkan kepada Nabi Muhammad SAW, beserta keluarga, sahabat, serta pengikutnya. Dan semoga kita sekalian mendapatkan syafa'at dari beliau di *Yaumul Qiyamah* nanti.

Penulisan Tesis ini di susun dalam rangka melengkapi salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Kenotariatan di Universitas Airlangga. Terdapat berbagai rintangan dalam penulisan tesis ini, baik dari luar maupun dari diri penulis. Namun berkat kuasa Allah SWT, penulis di berikan keyakinan dan kesabaran untuk menyelesaikan penulisan tesis ini. Penulis menyadari bahwa, tesis ini tidak dapat terwujud seperti yang di harapkan, tanpa adanya bimbingan, bantuan moral, dan ilmu, serta tersedianya fasilitas yang di berikan oleh beberapa pihak guna menyelesaikan penulisan tesis ini dengan semaksimal mungkin. Oleh sebab itu, maka penulis dalam kesempatan kali ini menyampaikan rasa terima kasih dan rasa hormat yang besar kepada:

1. Prof. Dr. Mohammad Nasih, S.E., M.T., Ak., CMA selaku Rektor Universitas Airlangga.
2. Prof. Dr. Drs. Abd. Shomad., S.H., M.H., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
3. Dr. Agus Sekarmadji, S.H., M.Hum., selaku Ketua Program Studi Pascasarjana Magister Kenotariatan.
4. Dr. Sarwirini, S.H., M.S., selaku Dosen Pembimbing yang sangat luar biasa memberi dukungan dan bersedia untuk meluangkan waktu, serta pikiran di tengah-tengah kesibukan kerjanya untuk membimbing penulis menyempurnakan segala aspek dari teknis, hingga tambahan keilmuan yang positif untuk penyelesaian tesis ini.

5. Dr. Rr. Herini Siti Aisyah, S.H., M.H., selaku Ketua Penguji yang memberikan saran, dan semangatnya selama proses penulisan hingga terselesaikannya tesis ini.
6. Ibu Indrawati, S.H., LL.M., selaku penguji yang teliti dalam memberi saran dari awal penulisan hingga terselesaikannya tesis ini.
7. Bapak Dr. Deddy Sutrisno, S.H., M.H., selaku penguji yang kritis pada saat pengujian tesis ini.
8. Seluruh Dosen Pengajar pada Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Airlangga, yang segala keilmuannya telah memberikan tambahan ilmu kepada penulis secara tulus.
9. Kedua Orang Tua tercinta, Muh. Djafar, SH, MH dan Mardiyah Thalib, SE, serta adik-adik saya Muammar Ghiffary, S. Ked dan Rezky Primadia Audina, S. Farm, senantiasa mendoakan, membimbing, serta memberikan dukungan secara moral maupun materil yang tiada letih, hingga menjadi motivasi kuat penulis untuk segera menyelesaikan tesis ini, dan memotivasi penulis untuk memberikan segala hal positif di masa depan sebagai balasan untuk setiap kebaikan yang telah di berikan oleh Mama dan Papa.
10. Seluruh karyawan pada Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Airlangga yang membantu dalam aspek administrasi dan keperluan yang di butuhkan dalam menjalani proses kuliah hingga selesai.
11. Kepada teman-teman penulis khususnya Mega, Faiqa, Ocha, Medi, Made, Dany, Sergio, Aisyah, Sawitri, Adel, Kezia, dan Mas Dimas, yang banyak memberikan masukan, bantuan, dan dorongan kepada penulis untuk dapat menyelesaikan tesis ini.
12. Seluruh Teman-Teman Kenotariatan angkatan 2015/2016 kelas pagi dan malam yang memberi kenyamanan situasi dan motivasi selama menjalani perkuliahan di Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

13. Semua pihak yang senantiasa membantu doa, memberikan semangat, dan perhatiannya kepada penulis selama proses penulisan hingga terselesaikannya tesis ini.

Dengan terselesaikannya Tesis ini, penulis juga mengucapkan mohon maaf jika ada salah kata, nama, dan gelar yang penulis cantumkan di bagian penulisan tesis ini. Sesungguhnya tiada karya manusia yang dapat di sebut sempurna, kecuali karya dari Allah SWT. Semoga penulisan tesis ini dapat memberikan hal yang positif bagi pembaca, pengetahuan yang bermanfaat di masa depan, khususnya terhadap di siplin ilmu hukum di Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Surabaya, 18 Januari 2018

Penulis

Putera Fardhi Utama, S.H

## **DAFTAR PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara.

Undang-Undang Nomor 35 tahun 1999 tentang perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 tentang ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman.

Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Nomor 9 tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

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.

Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Undang-Undang Nomor 51 tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

**DAFTAR ISI**

Halaman Depan	i
Halaman Pengesahan	iii
Lembar Penguji	iv
Abstrak	v
Kata Pengantar	vii
Daftar Peraturan Perundang-Undangan	x
Daftar Isi	xi
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	
1. Latar Belakang .....	1
2. Rumusan Masalah .....	11
3. Tujuan Penelitian .....	11
4. Manfaat Penelitian .....	11
1. Kegunaan Teoritis .....	11
2. Kegunaan Praktis .....	12
5. Kajian Pustaka.....	12
5.1 Pengertian Sengketa Pajak .....	12
5.2 Teori-Teori Pajak .....	16
5.3 Hukum Pajak Material dan Hukum Pajak Formal .....	21
6. Metode Penelitian.....	22
1. Tipe Penelitian Hukum .....	23
2. Pendekatan Masalah .....	23
3. Sumber dan Bahan Hukum .....	23
4. Metode Pengumpulan Bahan Hukum .....	24
5. Analisis Bahan Hukum .....	24

7. Sistematika Penulisan.....	25
<b>BAB II PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DALAM SISTEM PERADILAN DI INDONESIA</b>	
2.1 Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak.....	27
2.2 Kompetensi Pajak Dalam Sistem Peradilan di Indonesia .....	35
2.3 Obyek Sengketa Pajak.....	39
2.4 Subyek Sengketa Pajak .....	41
2.5 Organisasi Pengadilan Pajak .....	41
<b>BAB III UPAYA BANDING ATAS PUTUSAN KEBERATAN DARI DIRJEN PAJAK DAN KEPALA DAERAH DALAM SISTEM PERADILAN TATA USAHA NEGARA</b>	
3.1 Peradilan Administrasi Negara.....	47
3.2 Keberatan dan Banding .....	60
<b>BAB IV PENUTUP</b>	
4.1 Kesimpulan.....	74
4.2 Saran.....	75
<b>DAFTAR BACAAN</b>	

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1. Latar Belakang**

Hukum pajak, yang juga di sebut hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak selanjutnya sering di sebut wajib pajak.

Untuk mengerti dan memahami peraturan perundang-undangan pajak dengan baik, di perlukan terlebih dahulu penguasaan asas-asas dan dasar-dasar pajak. Dalam halnya pajak di atur dengan undang-undang. Oleh karena itu pajak harus mempunyai dasar hukum yang kuat dan mantap. Untuk mengerti pajak dengan baik, di perlukan juga sekadar pengetahuan tentang hukum, ekonomi, politik, sosiologi, filsafat, dan sebagainya.

Pemungutan pajak sebagai penerimaan negara menunjukkan adanya kontribusi langsung dari masyarakat untuk ikut serta membiayai pengeluaran pemerintah. Hasil penerimaan pajak bersama dengan hasil penerimaan lainnya di gunakan oleh pemerintah untuk upaya peningkatan kesejahteraan masyarakat pada umumnya.

Pada tahun 1980an harga minyak dan gas bumi di pasaran dunia mengalami kemerosotan dan situasi tidak menentu, padahal struktur keuangan negara pada saat itu banyak yang mengandalkan pemasukkannya dari sektor migas ini. Hal ini dapat kita maklumi, karena pendapatan negara yang bersumber dari sektor migas akan semakin menurun dan pada suatu saat akan habis.

Menyadari akan hal tersebut maka pemerintah mencari alternatif pengganti pemasukan negara dan yang menjadi pilihan adalah sektor pajak, karena selama ini sektor pajak kurang mendapat perhatian. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa dengan melibatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan yaitu dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri yaitu berupa pajak.<sup>1</sup> Pada saat ini, pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan yang sangat potensial karena anggaran pendapatan belanja negara yang biasa di singkat APBN kita tidak cukup mengandalkan sumber dana dari hasil minyak bumi, gas alam dan penghasilan non pajak lainnya.

Tugas negara yang utama adalah mensejahterakan rakyatnya dan di dalam pembukaan UUD 1945 alinea keempat di sebutkan salah satu tujuan negara Indonesia di dirikan adalah “.....memajukan kesejahteraan umum....”. Kesejahteraan rakyat dapat terwujud jika perekonomian suatu negara berkembang maju. Salah satu sumber keuangan negara yang sangat membantu perekonomian negara adalah pajak. Di sebagian besar negara eropa sendiri pajak merupakan sumber utama keuangan negara. Kemajuan negaranya sangat bergantung dengan besar kecilnya pajak yang di pungut oleh negara (Fiscus) dari rakyatnya (wajib

---

<sup>1</sup> Waluyo dan Wirawan B Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2002, Edisi 1, h 4.

pajak). Sekalipun di negara-negara eropa sangat besar tarif pajak yang di bebaskan kepada rakyatnya namun pajak tersebut tetap akan di kembalikan pada rakyatnya dalam bentuk fasilitas-fasilitas umum yang pembangunannya menggunakan dana yang di peroleh dari pajak.

Majunya perekonomian suatu negara juga harus di dukung oleh hukumnya yang di buat dengan tujuan mensejahterakan rakyat juga, sehingga hukum dan ekonomi negara berjalan dengan seimbang, jangan sampai perkembangan ekonomi di hambat oleh hukum itu sendiri. Jika kita lihat dari uraian di atas ada suatu hubungan hukum dalam pajak yaitu antara negara sebagai pemungut pajak (Fiscus) dan rakyat sebagai wajib pajak, hubungan ini di atur berdasarkan suatu aturan hukum. Pajak sendiri harus berdasarkan Undang-Undang, dalam amandemen ketiga UUD 1945 Pasal 23A yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara di atur dengan Undang-Undang”. Dalam hal di atas diwajibkan dalam UUD dan menggunakan Undang-Undang sebab pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang tidak ada imbalannya yang secara langsung dapat di tunjuk.

Penyempurnaan peraturan perpajakan di Indonesia dilakukan dengan cara menyederhanakan sistem perpajakan yang menyangkut jumlah dan jenis pajak, tarif pajak, cara pemungutan pajak, membenahan aparatur perpajakan yaitu mengenai prosedur, tata kerja, di siplin maupun mental pegawai. Oleh karena itu, masyarakat selaku penanggung pajak harus di berikan perlindungan hukum agar

mendapatkan kenyamanan dan keamanan sehingga secara tidak langsung akan dapat pula mendorong peningkatan pajak.<sup>2</sup>

Pajak di tinjau dari segi mikroekonomi, merupakan peralihan uang dari sektor swasta/individu ke sektor masyarakat/pemerintah, tanpa ada imbalan yang secara langsung dapat di tunjuk. Pajak mengurangi pendapatan seseorang, dan sudah barang tentu mengurangi daya beli individu dan pengurangan daya beli individu ini mempunyai dampak besar pada ekonomi individu (mikroekonomi), sehingga pajak dapat mengubah pola konsumsi dan pula pola hidup individu.

Uang pajak yang di terima pemerintah di keluarkan lagi ke masyarakat untuk membiayai kepentingan umum masyarakat, sehingga memberi dampak yang sangat besar pada perekonomian masyarakat (makroekonomi). Pajak dapat mempengaruhi harga, dapat mempengaruhi pasar, dapat mempengaruhi sistem pengupahan, dapat mempengaruhi pengangguran, dapat mempengaruhi kesejahteraan masyarakat, dan sebagainya. Pengeluaran pemerintah kepada masyarakat mempunyai dampak ekonomis yang sangat besar, lebih-lebih dengan adanya efek multiplier dalam masyarakat. Untuk ini di perlukan pengetahuan tentang ekonomi.

Dalam hal demikian wajib pajak akan di kenakan pajak di inspeksi tempat orangnya mempunyai keluarganya, atau di wilayah inspeksi tempat orangnya paling sering berada. Kalau berdasarkan fakta belum pula dapat di pastikan, maka lazimnya Direktur Jenderal Pajak menentukan kantor inspeksi (kantor pelayanan) tertentu yang berwenang mengenakan pajak. Hubungan antara wajib pajak dan

---

<sup>2</sup> Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2006, h 9.

pemungut pajak, dalam aktivitasnya sangat mungkin terjadi perselisihan paham yang kemudian memunculkan sengketa. Dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan akan menimbulkan ketidakadilan bagi masyarakat wajib pajak, sehingga dapat menimbulkan sengketa pajak antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang. Dalam rangka pelaksanaan pemungutan pajak oleh aparatur pemerintah, maka di tetapkan suatu penetapan tertulis (keputusan) di bidang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Keputusan yang di keluarkan tersebut dapat menjadi sumber perselisihan antara wajib pajak dengan pejabat berwenang.

Sejak lama Indonesia sebenarnya sudah memiliki suatu institusi khusus yang menangani dan menyelesaikan sengketa di bidang perpajakan yang di kenal dengan nama Majelis Pertimbangan Pajak pada tahun 1915 (Staatsblaad tahun 1915 Nomor 707) yang berkedudukan di Jakarta (atau Batavia pada saat itu). Kemudian ketentuan penyelesaian sengketa pajak ini di sempurnakan dengan Staatsblaad tahun 1927 Nomor 29 tentang Ordonantie Regeling van het Beroep in Belasting zaken sebagaimana telah di ubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 5 tahun 1959 (Lembaran Negara Nomor 13, Tambahan Lembaran Negara Nomor 1748) dengan kedudukan tetapnya di Jakarta.<sup>3</sup>

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) secara tegas menyatakan bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak adalah badan peradilan pajak sebagaimana di

---

<sup>3</sup> Atep Adya Barata, *Memahami Pengadilan Pajak "Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai"*, Elex Media Komputindo, Jakarta, 2003, h 5.

maksud dalam Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang terakhir telah di ubah oleh Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007, namun status dan keberadaan badan penyelesaian sengketa pajak ini masih banyak di pertanyakan berbagai pihak, karena belum mencerminkan sebagai suatu badan peradilan yang sebenarnya. Hal ini tampak dari tidak adanya penggunaan istilah peradilan, kemudian masalah pembinaan tidak berada di bawah mahkamah agung seperti peradilan lain di indonesia, juga tugas dan wewenang badan ini berada di luar tugas dan wewenang peradilan umum dan peradilan tata usaha negara. Menurut ketentuan pasal 1 ayat 5 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak, yang di maksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat di keluarkannya keputusan yang dapat di ajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan UU Penagihan Pajak dengan surat paksa.

Sejak keluarnya Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, yang telah di ubah oleh Undang-Undang Nomor 9 tahun 2004 dan perubahannya yang kedua yaitu Undang-Undang Nomor 51 tahun 2009, maka terjadi perubahan berkaitan dengan putusan majelis pertimbangan pajak. Dengan Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 ini, putusan majelis pertimbangan pajak tidak lagi bersifat final. Di dalam penjelasan pasal 48 Undang-Undang No 5 tahun

1986, majelis pertimbangan pajak di tempatkan sebagai instansi banding administratif, sehingga di masukkan sebagai bagian dari pemerintah.<sup>4</sup>

Menurut Ordonasi Pajak Pendapatan 1944, pasal 1 ayat 1 yaitu orang yang mempunyai kewajiban subjektif adalah setiap orang yang memenuhi persyaratan tentang domisilinya yaitu bertempat tinggal di indonesia sehingga ia dalam prinsip dapat di kenakan pajak pendapatan indonesia. Meningkatnya jumlah wajib pajak dan pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan membuka peluang timbulnya sengketa pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah dan sederhana, oleh karena itu di perlukan suatu pengadilan pajak yang mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Menyangkut penyelesaian sengketa di bidang perpajakan, pasal 27 ayat 2 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan memberikan pengakuan secara tegas kepada putusan badan peradilan pajak dengan menempatkannya sebagai putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara. Selain itu di dalam pasal 15 Undang-Undang nomor 12 tahun 1985 tentang pajak bumi dan bangunan juga menempatkan majelis pertimbangan pajak sebagai instansi banding terhadap keputusan atas keberatan wajib pajak dalam pajak bumi dan bangunan. Berdasarkan Undang-Undang nomor 28 tahun 2007 yang ketentuan hukum pajak formal, pada umumnya juga

---

<sup>4</sup> Y Sri Pudyatmoko, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005, h 20.

memberikan kemungkinan pengajuan keberatan terhadap keputusan dari fiskus khususnya menyangkut besarnya pajak dan penagihannya.

Upaya hukum banding dalam pengadilan pajak tidak sama dengan upaya hukum banding pada peradilan umum atau peradilan tata usaha negara yang merupakan upaya hukum pada pengadilan tinggi. Ketika di dalam pemungutan pajak oleh negara kepada wajib pajak melebihi ketentuan atau tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak yang berlaku, maka wajib pajak bisa mengajukan 3 (tiga) upaya hukum, yaitu antara lain: bila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan/pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, wajib pajak dapat mengajukan upaya-upaya keberatan hanya kepada direktorat jenderal pajak.

Mengingat semakin meningkatnya perkembangan masyarakat di berbagai bidang, terutama hukum, ekonomi dan politik, menimbulkan berbagai macam perselisihan yang melibatkan masyarakat itu sendiri dan pemerintah. Pengadilan pajak di bentuk untuk menyelesaikan sengketa pajak yang sebelumnya di selesaikan oleh badan penyelesaian sengketa pajak yang di nilai belum mencerminkan suatu badan peradilan yang berpuncak di mahkamah agung. Upaya hukum banding ini dapat mengakomodasi ketidak puasan terhadap penyelesaian sengketa pajak yang di selesaikan melalui keberatan kepada direktorat jenderal pajak atau kantor pelayanan pajak yang bersangkutan yang biasa di sebut *out of court settlement*. Berbeda dengan pengadilan lain, pengadilan pajak tidak mengenal upaya hukum banding ke pengadilan tinggi maupun kasasi. Hanya ada

satu upaya hukum terhadap putusan pengadilan pajak yaitu peninjauan kembali yang dapat di ajukan kepada mahkamah agung.

Dalam hal subjek pajak tafsiran tentang subjek pajak tidak di berikan dalam pasal 1 UU No. 6 Tahun 1983, sebagaimana telah di ubah terakhir dengan UU No. 17 Tahun 2000. Subjek pajak adalah orang, badan, atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subjek, yaitu yang bertempat tinggal atau berkedudukan di indonesia. Subjek pajak dari pajak langsung adalah tetap, dan di kenakan secara periodik, sedangkan subjek pajak dari pajak tidak langsung adalah tidak tetap, dan hanya di kenakan pajak secara insidental, jika tatbestand yang di tentukan oleh Undang-Undang di penuhi.<sup>5</sup> Subjek yang bersengketa pada proses keberatan berada dalam posisi yang tidak sederajat, yaitu antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang. Pejabat yang berwenang dalam hal ini adalah sebagai pihak yang mengeluarkan keputusan dan juga sekaligus sebagai pihak yang memutuskan perihal keberatan dari wajib pajak, jadi salah satu subjek hukum dalam proses keberatan merupakan bagian dari administrasi itu sendiri yang nantinya akan memutuskan upaya keberatan yang di ajukan oleh wajib pajak. Sulit di tetapkan bila atau pada saat mana orang atau badan mulai menjadi subjek pajak tidak langsung (yang belum tentu merupakan wajib pajak). Contohnya seorang produsen rokok, karena memproduksi rokok yang di buat dari tembakau, merupakan subjek pajak (cukai). Akan tetapi ia baru menjadi wajib pajak apabila ia menjual rokok dan menyerahkan rokok yang di produksi itu kepada pedagang

---

<sup>5</sup> Rochmat Soemitro, *Dewi Kania Sugiharti, Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Refika Aditama, Bandung, 2004, h 75.

atau kepada konsumen. Biasanya cukai tembakau sudah di beli lebih dahulu oleh pabrikan, tetapi baru kemudian dapat di limpahkan kepada pemakai.<sup>6</sup>

Dalam kenyataannya, cita-cita pembentukan pengadilan pajak yang mencerminkan jiwa dari kekuasaan kehakiman masih jauh dari harapan, karena masih banyak ketentuan-ketentuan dari Undang-Undang pengadilan pajak yang bertentangan dengan Undang-Undang kekuasaan kehakiman. Hal tersebut dapat di lihat dari masalah pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan bagi pengadilan pajak menurut pasal 5 ayat 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 masih di lakukan oleh departemen keuangan.

Semua badan peradilan, termasuk peradilan khusus pada akhirnya harus berpuncak dan bermuara pada mahkamah agung sebagai lembaga peradilan tertinggi di Indonesia. Selama pengadilan pajak ingin di sebut sebagai salah satu pelaksana kekuasaan kehakiman, maka pengadilan pajak tersebut harus di kaitkan dengan mahkamah agung. Jika tidak, maka keberadaan pengadilan pajak akan bertentangan dengan konstitusi, yaitu pasal 24 Undang-Undang Dasar 1945, dan berada di luar sistem peradilan yang telah di tentukan.

Permasalahan di atas, sepengetahuan saya yaitu penulis belum pernah di bahas atau di teliti oleh pihak lain untuk mendapatkan gelar akademik di universitas airlangga maupun perguruan tinggi lain, dan penelitian ini saya mengambil putusan Nomor: 49/G/2011/PTUN-PLG

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian lebih lanjut mengenai masalah kedudukan dan kompetensi

---

<sup>6</sup> *Ibid*, h 76.

absolut pengadilan pajak menurut sistem peradilan di Indonesia. Adapun judul yang di pilih oleh penulis adalah: “**Kompetensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Tata Usaha Negara**”.

## **2. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian yang menjadi latar belakang ini, maka masalah-masalah yang di angkat penulis dalam usulan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak sesuai dengan susunan badan peradilan yang berlaku di Indonesia?
2. Bagaimana upaya banding atas putusan keberatan dari Direktorat Jenderal Pajak dan Kepala Daerah dalam sistem peradilan Tata Usaha Negara?

## **3. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah yang di angkat penulis, maka tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menganalisa kedudukan penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak sesuai dengan susunan badan peradilan yang berlaku di Indonesia.
2. Untuk menganalisa tentang kedudukan putusan keberatan dari Direktorat Jenderal Pajak dan Kepala Daerah yang di lakukan upaya

banding pada sengketa pajak dalam sistem peradilan Tata Usaha Negara.

#### **4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini di harapkan dapat memberikan kegunaan baik bersifat teoritis maupun yang bersifat praktis.

##### 1. Kegunaan Teoritis.

Memberikan kontribusi untuk pengembangan ilmu pengetahuan dalam bidang kenotariatan, aspek hukum khususnya ilmu hukum, dan lebih khusus lagi bagi perkembangan hukum pajak.

##### 2. Kegunaan Praktis.

a. Diharapkan dapat memberikan masukan dalam rangka penyusunan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

b. Di harapkan dapat memberikan informasi kepada masyarakat luas mengenai keberadaan pengadilan pajak sebagai sarana penyelesaian sengketa di bidang pajak.

#### **5. Kajian Pustaka**

##### 5.1 Pengertian Tentang Pajak dan Sengketa Pajak

Pajak pada mulanya merupakan suatu upeti (pemberian cuma-cuma) yang sifatnya merupakan kewajiban yang dapat di paksakan dan harus di laksanakan oleh rakyat kepada seorang raja atau penguasa. Rakyat memberikan upetinya kepada raja waktu itu berupa natura seperti ternak,

padi atau hasil tanaman lainnya seperti pisang, kelapa dan lain-lain.<sup>7</sup> Pemberian yang di lakukan rakyat pada saat itu di gunakan untuk keperluan atau kepentingan raja atau penguasa setempat. Sedangkan imbalan atau prestasi yang di kembalikan kepada rakyat tidak ada karena sifatnya hanya untuk kepentingan sepihak dan seolah-olah ada tekanan secara psikologis karena kedudukan raja yang lebih tinggi status sosialnya di bandingkan rakyat. Pungutan pajak mengurangi penghasilan/kekayaan individu tetapi sebaliknya merupakan penghasilan masyarakat yang kemudian di kembalikan lagi kepada masyarakat, melalui pengeluaran-pengeluaran rutin dan pembangunan yang akhirnya kembali lagi kepada seluruh masyarakat yang bermanfaat bagi rakyat.

Di negara Indonesia, pengaturan mengenai pajak tersebut, secara konstitusional di atur menurut Pasal 23 A perubahan ketiga Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia. Dalam pasal tersebut di tegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara di atur dengan Undang-Undang. Berdasarkan pemungutan yang demikian ini jelas menunjukkan bahwa pemungutan pajak oleh negara kepada rakyat selaku wajib pajak, dapat di benarkan apabila telah di lakukan atau di atur terlebih dahulu melalui undang-undang.

Demikian halnya apabila di lihat dari bentuk hukum yang di kehendaki dalam rangka memberikan dasar hukum pemungutan pajak tersebut, maka

---

<sup>7</sup> Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, Hukum Pajak Edisi 3, Salemba Empat, Jakarta, 2007, h 1.

dapat di nyatakan bahwa pemungutan pajak tersebut sesungguhnya tidak dilakukan dengan pembayaran sukarela. Dengan di aturnya melalui hukum formal, maka rakyat mempunyai kewajiban secara hukum untuk mematuhi dan mentaatinya, dan apabila rakyat tidak mentaatinya maka dapat di kenakan sanksi.

Dalam perkembangannya sesuai yang di jelaskan di awal, sifat upeti yang di berikan oleh rakyat tidak lagi hanya untuk kepentingan raja saja, tetapi sudah mengarah kepada kepentingan rakyat itu sendiri. Artinya, pemberian yang di lakukan rakyat kepada raja atau penguasa di gunakan untuk kepentingan umum, seperti untuk menjaga keamanan rakyat, memelihara jalan, pengairan sawah, membangun sarana sosial lainnya seperti taman, serta kepentingan umum lainnya.

Dengan adanya perkembangan dalam masyarakat, maka sifat upeti yang semula di lakukan secara cuma-cuma dan memaksa tersebut, kemudian di buat aturan-aturan yang lebih baik agar sifatnya yang memaksa tersebut tetap ada, namun unsur keadilan lebih di perhatikan. Guna memperhatikan unsur keadilan inilah, maka rakyat di ikutsertakan dalam membuat aturan-aturan dalam pemungutan pajak, yang nantinya akan di kembalikan juga hasilnya untuk kepentingan rakyat itu sendiri.

Adanya perkembangan masyarakat yang akhirnya membentuk suatu negara dan dengan di landasi unsur keadilan dalam pemungutan pajak, maka di buatlah suatu ketentuan berupa undang-undang yang mengatur mengenai bagaimana tata cara pemungutan pajak, jenis-jenis pajak, siapa

saja yang harus membayar pajak, serta berapa besarnya pajak yang harus di bayar.

Pajak adalah gejala sosial<sup>8</sup>, artinya bahwa pajak hanya terdapat dalam masyarakat. Jika tidak ada masyarakat tidak akan ada pajak. Penghasilan negara berasal dari rakyatnya melalui pajak, dan atau hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara itu. Dua sumber itu merupakan sumber terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara. penghasilan tersebut digunakan untuk kepentingan umum yang akhirnya juga untuk mencakup kepentingan individu seperti kesehatan masyarakat, pendidikan, kesejahteraan, dan sebagainya. Dalam memahami mengapa seseorang harus membayar pajak untuk membiayai pembangunan yang terus di laksanakan, maka perlu dipahami terlebih dahulu pengertian dari pajak itu sendiri. Untuk mengambil pengertian yang lebih konkrit tentang pajak, dapat kita lihat dari pengertian yang di berikan oleh para ahli, diantaranya:

1. N.J. Feldmann

Pajak adalah prestasi yang di paksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa, (menurut norma-norma yang di tetapkannya secara umum), tanpa adanya kontra prestasi, dan semata-mata di gunakan untuk menutupi pengeluaran-pengeluaran umum.<sup>9</sup>

2. Soeparman Soemahamidjaja

---

<sup>8</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998, h 1.

<sup>9</sup> Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Edisi 3*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, h 5.

Pajak adalah iuran wajib berupa uang atau barang, yang di pungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.<sup>10</sup>

### 3. Rochmat Soemitro

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat di paksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat di tunjukkan dan yang di gunakan untuk membayar pengeluaran umum.<sup>11</sup>

Dalam UU KUP tidak ada ketentuan yang mengatur pengertian sengketa pajak. Sebaliknya, pasal 25 ayat 1 UU KUP mengatur hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada pejabat pajak. Keberatan dapat di ajukan bila ada sengketa pajak dan pasal 25 ayat 1 UU KUP hanya menentukan secara terbatas obyek yang dapat di ajukan sengketa pajak.

Pengertian sengketa pajak hanya di atur dalam pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, bukan dalam UU KUP. Adapun pengertiannya adalah sebagai berikut:

“Sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat di keluarkannya keputusan yang dapat di ajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-

---

<sup>10</sup> *Ibid.*

<sup>11</sup> *Ibid.*

undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa”.

## 5.2 Teori-Teori Pajak

Sesuai dengan hukum itu, kebanyakan sarjana menganggap pula bahwa tujuan hukum pajak pun adalah membuat adanya keadilan dalam soal pemungutan pajak. Asas keadilan ini harus senantiasa di pegang teguh, baik dalam prinsip mengenai perundang-undangannya maupun dalam prakteknya sehari-hari.

Di atas telah di uraikan bahwa hukum pajak harus mengabdikan kepada keadilan. Keadilan inilah yang kita namakan “asas pemungutan pajak” menurut falsafah hukum yang dalam “The Four Maxims” termasuk maxim pertama, di samping asas-asas lainnya seperti yang yuridis, ekonomis, dan finansial. Lepas dari kenyataan bahwa pada pelaksanaannya pembuat undang-undang pajak harus selalu memegang teguh kepada asas keadilan, seringlah juga di persoalkan, apakah pemungutan pajak oleh suatu negara berdasarkan pula atas keadilan. Dari abad ke abad, selalulah timbul pertanyaan di dalam hati sanubari orang-orang yang berpikir panjang, apa dasar hukumnya, maka ada kewajiban membayar pajak, dengan perkataan lain: atas dasar apakah maka negara seakan-akan memberikan hak kepada diri sendiri untuk membebani rakyat dengan yang di sebut pajak itu.

Sejak abad ke 18, muncul teori-teori pajak sebagai dasar pembenar atau justifikasi kepada negara untuk memungut pajak kepada rakyatnya, di antaranya adalah:<sup>12</sup>

a. Teori Asuransi

Adalah termasuk dalam tugas negara untuk melindungi orang dan segala kepentingannya: keselamatan dan keamanan jiwa, juga harta bendanya. Sebagaimana juga halnya dengan setiap perjanjian asuransi (pertanggungan), maka untuk perlindungan tersebut di atas di perlukan pembayaran premi, dalam hal ini pajak yang di anggap sebagai pembayaran preminya. Namun karena tidak ada keseimbangan antara hak dan kewajiban negara menurut teori ini, maka teori ini tidak bertahan lama, karena pembayaran pajak tidak dapat di samakan dengan pembayaran premi.

b. Teori Kepentingan

Teori ini dalam ajarannya hanya memperhatikan pembagian beban pajak yang harus di pungut dari penduduk seluruhnya. Pembagian beban ini harus di dasarkan atas kepentingan orang masing-masing dalam tugas-tugas pemerintah (yang bermanfaat baginya), termasuk juga perlindungan atas jiwa orang-orang itu beserta harta bendanya. Teori ini pun banyak yang memajukan sanggahannya, sebab dalam ajarannya pun pajak di kacaukan pula dengan retribusi (untuk kepentingan yang lebih besar, yaitu perlindungan terhadap harta benda

---

<sup>12</sup> R Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, Edisi Keempat, 2003, h 30.

yang lebih banyak harganya dari pada harta si miskin, di haruskan pembayaran pajak yang lebih besar pula). Padahal mungkin sekali si miskin mempunyai kepentingan yang lebih besar dalam hal yang tertentu, misalnya dalam perlindungan yang termasuk dalam lapangan jaminan sosial, sehingga sebagai konsekuensi sebetulnya ia harus membayar pajak lebih banyak, dan ini adalah suatu hal yang bertentangan dengan kenyataan. Lagipula untuk mengambil kepentingan seseorang dalam usaha pemerintah sebagai ukuran, semenjak dahulu kala belumlah ada alat-alat pengukurnya, sehingga sukar sekali akan dapat di tentukan dengan tegas.

c. Teori Gaya Pikul

Teori ini pada hakikatnya mengandung kesimpulan, bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang di berikan oleh negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya.

Mr. Dr. J. H. R. Sinninghe Damste pernah mencoba untuk menguraikan segala sesuatu semata-mata dengan gaya pikul ini dalam bukunya mengenai pajak pendapatan, tetapi dalam cetakan ke 4 dan ke 5 dari bukunya itu ia telah berputar haluan dan pendapat bahwa selain dari pada gaya pikul, harus pula di perhatikan kepentingan-kepentingan yang lain dari para wajib pajak.

Profesor W. J. De Langen berpendapat dalam bukunya *De Grondbeginselen van het Ned. Belastingrecht*, jilid I, 1954 bahwa asas

gaya pikul hingga kini masih tetap merupakan asas yang terpenting dalam hukum pajak walaupun tidak dapat di sangkal bahwa ada asas-asas lain yang semenjak tahun 1919 semakin menduduki tempat yang utama pula seperti asas perolehan utama dan asas kenikmatan.

Ir. Mr. A. J. Cohen Stuart, sarjana yang telah memperdalam penyelidikannya mengenai gaya pikul ini dalam disertasinya menyamakan gaya pikul dengan sebuah jembatan yang pertama-tama harus dapat memikul bobotnya sendiri sebelum di coba untuk di bebannya dan menyarankan ajaran bahwa yang sangat di perlukan untuk kehidupan harus tidak di masukkan ke dalam pengertian gaya pikul.

d. Teori Kewajiban Pajak Mutlak atau Teori Bakti

Berlawanan dengan ketiga teori di atas, yang tidak mengutamakan kepentingan-kepentingan negara di atas kepentingan warganya dan maka teori ini berdasarkan atas paham *Organische Staatsleer*, sehingga di ajarkanlah olehnya bahwa justru karena sifat negara inilah maka timbullah hak mutlak untuk memungut pajak. Dalam bukunya *Beginselen van de Belastingheffing* maka Dr. W. H. Van de Berge sebagai penganut teori ini menutarakan bahwa negara sebagai *groepsverband* dengan memperhatikan syarat-syarat keadilan yang bertugas menyelenggarakan kepentingan umum, dan karenanya dapat dan harus mengambil tindakan-tindakan yang di perlukannya termasuk juga tindakan-tindakan dalam lapangan pajak.

e. Teori Asas Gaya Beli

Menurut teori ini maka fungsi pemungutan pajak jika di pandangnya sebagai gejala dalam masyarakat dan dapat di samakan dengan pompa, yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga-rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara, dan kemudian menyalurkannya kembali ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya ke arah tertentu. Perlu di catat di sini bahwa dalam zaman modern ini banyaklah terdapat aliran yang tidak menyetujui adanya teori-teori untuk memberi dasar keadilan kepada hak negara untuk memungut pajak.

### 5.3 Hukum Pajak Material dan Hukum Pajak Formal

Hukum pajak material mengatur tentang norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus di kenakan pajak, siapa saja yang harus di kenakan pajak, serta besarnya pajak yang terutang. Hukum ini memuat segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya dan hapusnya utang pajak serta hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak, peraturan-peraturan yang memuat kenaikan-kenaikan, denda-denda, dan hukuman-hukuman serta tata cara pembebasan dan pengembalian pajak serta hak tagihan yang di miliki fiskus.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> *Ibid*, h 44.

Dalam sistem perpajakan di Indonesia ketentuan hukum pajak material meliputi antara lain undang-undang tentang Pajak Penghasilan (Pph), Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (PPN), Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Materai, Bea perolehan Hak atas tanah dan Bangunan (BPHTB), serta pajak daerah.

Yang termasuk hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum material tersebut di atas menjadi suatu kenyataan. Maksud hukum formal adalah untuk melindungi baik fiskus maupun wajib pajak, jadi untuk memberi jaminan bahwa hukum materialnya akan dapat di selenggarakan setepat-tepatnya dan hubungan hukum antara fiskus dan wajib pajak itu dalam sejarahnya tidak selalu sama karena kompetensi aparatur fiskus kadang-kadang di tambah, kadang-kadang pula di kurangi, satu dan lain menurut kebutuhan.<sup>14</sup>

Luasnya hukum formal ini mengenai pajak yang satu tidaklah selalu sama dengan pajak lainnya yang mempunyai sistem kontrol yang luas seperti pada cukai minuman keras ini umumnya di jumpai pada pajak-pajak yang objeknya memegang peranan penting.

Hukum pajak formal memuat ketentuan tentang:

- a. Tata cara penyelenggaraan (prosedur) penetapan suatu utang pajak;
- b. Hak-hak fiskus untuk mengadakan pengawasan kepada wajib pajak mengenai perbuatan, keadaan dan peristiwa yang menimbulkan utang pajak; serta

---

<sup>14</sup> *Ibid*, h 48.

- c. Kewajiban pembukuan, penagihan utang pajak dan prosedur pengajuan keberatan dan sebagainya.

Tujuan pengaturan hukum pajak formal adalah untuk melindungi fiskus dan wajib pajak serta memberi jaminan hukum material dapat di selenggarakan dengan tepat. Dalam sistem perpajakan di Indonesia saat ini ketentuan hukum pajak formal meliputi Undang-Undang KUP, Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, serta Pengadilan Pajak.

## **6. Metode Penelitian**

Penelitian ini di lakukan dalam rangka memperoleh hasil yang hendak di capai, oleh karena itu penulis melakukan penelitian ini dengan menggunakan metode sebagai berikut:

### **1. Tipe Penelitian Hukum**

Penelitian ini merupakan suatu proses untuk menentukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin guna menjawab isu hukum yang di hadapi. Tipe penelitian dalam tesis adalah yuridis normatif, yaitu penelitian di fokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif yang berlaku. Artinya yaitu penelitian ini di kaji berdasarkan aturan hukum yang bersifat formil seperti peraturan perundang-undangan yang berlaku serta literatur yang berisi konsep-konsep teoritis yang kemudian di hubungkan dengan permasalahan yang akan di bahas dalam tesis ini.

## 2. Pendekatan Masalah

Metode pendekatan yang di gunakan dalam penelitian ini adalah nilai ilmiah suatu pembahasan dan pemecahan masalah terhadap obyek studi yang di teliti sangat tergantung pada cara pendekatan (*approach*) yang di gunakan. Jika cara pendekatan tidak tepat, maka bobot penelitian dan kebenarannya tidak akurat. Pendekatan masalah yang di gunakan dalam tesis ini adalah pendekatan undang-undang (*statute approach*). Pendekatan undang-undang di lakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang di tangani.

## 3. Sumber dan Bahan Hukum

Penelitian ini dilakukan, yaitu penelitian kepustakaan (*library research*) yang penelitian ini dilakukan dengan penelitian data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer yang berupa ketentuan perundang-undangan dan bahan hukum sekunder yang memberikan penjelasan bahan hukum primer, seperti pendapat atau tulisan-tulisan para ahli di bidang hukum pajak dan bidang-bidang yang terkait dengan permasalahan yang di teliti serta hasil penelitian dan karya dari kalangan hukum.

## 4. Metode Pengumpulan Bahan Hukum

Teknik pengumpulan bahan hukum dengan cara menginventarisir peraturan perundang-undangan, buku-buku, majalah-majalah hukum, artikel-artikel dan tulisan-tulisan lainnya untuk memperoleh bahan

hukum serta upaya hukum yang dapat di tempuh yang di kaji dan untuk selanjutnya di susun secara sistematis berdasarkan pokok bahasan dalam penelitian.

#### 5. Analisis Bahan Hukum

Langkah analisa bahan hukum di lakukan dengan menggunakan penalaran yang bersifat deduktif dalam arti berawal dari pengetahuan hukum yang bersifat umum yang di peroleh dari peraturan perundang-undangan dan literatur, yang kemudian di pakai sebagai bahan analisis terhadap permasalahan yang di kemukakan sehingga di peroleh jawaban dari permasalahan yang bersifat khusus. Pembahasan selanjutnya di gunakan penafsiran sistematis dalam arti menafsirkan undang-undang sebagai bagian dari keseluruhan sistem perundang-undangan dengan jalan menghubungkannya dengan undang-undang lain. Penelitian ini juga menggunakan langkah pengolahan, analisa dan konstruksi data penelitian hukum dengan menarik asas-asas hukum untuk kemudian melakukan penelaahan sistematika peraturan perundang-undangan dengan adanya sinkronisasi dan harmonisasi dari berbagai peraturan perundang-undangan terkait.

#### 7. Sistematika Penulisan

Untuk memudahkan pembahasan dalam tesis ini, maka penulisan ini di bagi ke dalam 4 (empat) bab yang terdiri dari:

Bab pertama, di bagi menjadi sub bab yang di mulai dengan latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, kajian pustaka yang menguraikan tentang pengertian pajak dan sengketa pajak dan juga menguraikan teori-teori pajak serta hukum pajak material dan hukum pajak formal dalam penulisan tesis ini, metode penelitian adalah cara-cara yang di gunakan peneliti untuk melakukan penelitian di dalam menyelesaikan permasalahan yang ada.

Bab kedua, berisi tentang pembahasan permasalahan pertama yaitu kedudukan upaya banding atas putusan keberatan dari dirjen pajak dan kepala daerah dalam sistem peradilan tata usaha negara.

Bab ketiga, berisi tentang penyelesaian sengketa pajak dalam sistem peradilan di Indonesia.

Bab keempat, merupakan penutup yang berisi kesimpulan dari apa yang sudah di analisa beserta saran yang di kemukakan yang berkaitan dengan permasalahan. Sub bab kesimpulan di dalamnya berisikan jawaban yang di dasarkan pada hukum/perundang-undangan, dasar-dasar teoritis yang mendukung, serta doktrin para ahli sedangkan sub bab saran berisikan sumbangan pemikiran atas permasalahan yang di bahas sebagai tindak lanjut langkah-langkah pemecahan dari permasalahan.

## BAB II

### PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DALAM SISTEM PERADILAN DI INDONESIA

#### 2.1 Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak

Sudikno Mertokusumo berpendapat bahwa peradilan selalu berkaitan dengan pengadilan.<sup>15</sup> Pengadilan bukan semata-mata badan saja. Akan tetapi, terkait dengan pengertian yang abstrak, yaitu memberi keadilan. Jadi, pengertian pengadilan sudah tercakup di dalamnya. Artinya pengadilan berfungsi untuk memberikan keadilan. Sedangkan Rochmat Soemitro memberikan batasan yang lebih tegas antara istilah peradilan, pengadilan dan badan pengadilan. Titik berat pada pengadilan adalah prosesnya, di tujukan pada cara, sedangkan badan pengadilan kepada badan, dewan, hakim atau instansi pemerintah.<sup>16</sup> Dengan demikian, di tinjau dari sudut maksud dan tujuan peradilan adalah untuk memberikan keadilan kepada para pihak dalam rangka menyelesaikan sengketa.

Pandangan yang hampir serupa di kemukakan R Subekti dan R Tjitrosoedibio<sup>17</sup> yang menyatakan bahwa pengadilan (*rechtban atau cort*) pada pokoknya menunjuk kepada badan, sedangkan peradilan (*rechtpraak atau judiciary*) menunjuk kepada fungsinya.

---

<sup>15</sup> Sudikno Mertokusumo, *Sejarah Peradilan dan Perundang-undangan di Indonesia Sejak tahun 1942 dan Apakah Kemanfaatannya Bagi Kita Bangsa Indonesia*, Disertasi, Kilat Maju, Bandung, 1971, h 2.

<sup>16</sup> Rochmat Soemitro, *Rancangan Undang-Undang Peradilan Administrasi*, Laporan Proyek Survey, BPAN, 1978, h 10-11.

<sup>17</sup> R Subekti dan R Tjitrosoedibio, *Kamus Hukum*, Pradya Paramita, Jakarta, 1971, h 82-83.

Peradilan merupakan salah satu unsur penting dari negara hukum yang menunjuk kepada proses untuk memberikan keadilan di dalam rangka menegakkan hukum.<sup>18</sup> Hal ini menyebabkan peradilan menempati kedudukan yang strategis dalam penegakkan hukum karena berperan dan bertugas untuk memberikan perlindungan hukum (*law protection*) bagi rakyat dalam hubungan hukum yang ada, antara negara di satu pihak dan rakyat di lain pihak.<sup>19</sup> Artinya, lembaga pengadilan menjadi benteng terakhir bagi pencari keadilan untuk memperoleh perlindungan hukum.

Hal serupa di sampaikan oleh M Yahya Harahap<sup>20</sup> bahwa kehadiran dan keberadaan peradilan sebagai pelaksana kehakiman tetap di butuhkan karena:

1. Sebagai katup penekan atau “*pressure valve*” atas segala pelanggaran hukum, ketertiban masyarakat dan pelanggaran ketertiban umum;
2. Peradilan masih tetap di harapkan berperan sebagai “*the last resort*” yakni sebagai tempat terakhir mencari kebenaran dan keadilan. Sehingga, pengadilan masih tetap di andalkan sebagai badan yang berfungsi menegakkan kebenaran dan keadilan.

Perubahan yang cukup signifikan dalam tataran kehidupan ketatanegaraan sejak era reformasi di gulirkan, telah menghasilkan perubahan terhadap Undang-Undang Dasar 1945 (Amandemen), di antaranya mengenai sistem peradilan yang mencakup tentang kekuasaan kehakiman. Dalam Amandemen ketiga UUD 1945 secara khusus di rubah mengenai sistem peradilan, khususnya kekuasaan kehakiman, yaitu kekuasaan kehakiman di laksanakan oleh Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan

---

<sup>18</sup> Sjachran Basah, *Op. Cit*, h 23.

<sup>19</sup> Paulus Effendi Lotulung, *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986, h xvi.

<sup>20</sup> M Yahya Harahap, *Op. Cit*, h 237.

tata usaha negara dan sebuah mahkamah konstitusi, sesuai dengan Pasal 10 ayat 1 dan 2 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Berdasarkan uraian di atas, Mahkamah Agung (MA) sebagai pemegang kekuasaan kehakiman tertinggi memiliki wewenang seperti yang tercantum dalam pasal 24 A ayat 2 UUD 1945 jo. Pasal 11 ayat 2 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004, yaitu:

- a. Mengadili pada tingkat kasasi terhadap putusan yang di berikan pada tingkat terakhir oleh pengadilan di semua lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung;
- b. Menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang; dan
- c. Kewenangan lainnya yang di berikan undang-undang.

Sebelum di adakannya perubahan terhadap UUD 1945, persoalan yang menyangkut organisasi, administrasi dan finansial untuk badan peradilan umum dan badan peradilan tata usaha negara berada di bawah Departemen Kehakiman. Sedangkan peradilan agam berada di bawah Departemen Agama dan peradilan militer berada di bawah Panglima. Setelah amandemen UUD 1945, seluruh badan peradilan tersebut berada dalam naungan Mahkamah Agung.

Pasal 24 ayat 2 UUD 1945 Amandemen Ketiga, *vide* Pasal 10 Undang-Undang Nomor 24 tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi menyebutkan bahwa adanya lembaga baru, yaitu Mahkamah Konstitusi. Mahkamah ini memiliki wewenang pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final. Lembaga ini melakukan pengujian terhadap Undang-Undang Dasar, memutus

sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya di berikan oleh undang-undang dasar, memutus pembubaran partai politik, dan perselisihan tentang hasil pemilihan umum. Selain itu, mahkamah ini wajib memberikan putusan mengenai pandangan atau pendapat Dewan Perwakilan Rakyat tentang dugaan pelanggaran yang di lakukan oleh Presiden dan/atau Wakil Presiden menurut Undang-Undang Dasar.

Berkaitan dengan penyelenggaraan kekuasaan kehakiman, perubahan UUD 1945 juga menghasilkan terbentuknya komisi yudisial yang mandiri. Komisi ini memiliki wewenang untuk mengusulkan pengangkatan hakim agung dan berupaya menjaga serta menegakkan kehormatan, keluhuran martabat dan perilaku hakim.

Pada dasarnya kehendak di lakukannya pembagian kekuasaan adalah harapan terciptanya kedaulatan negara yang berdasarkan aturan hukum. Hal ini di wujudkan dengan mendorong kekuasaan kehakiman menempati kedudukan yang strategis, merdeka dan terlepas dari pengaruh kekuasaan lainnya. Kekuasaan kehakiman ini secara universal di akui eksistensinya di seluruh dunia tanpa kecuali. Maka, tak akan ada suatu demokrasi dan negara yang berdasarkan atas hukum jika kehadiran kekuasaan kehakiman tidak berdiri secara merdeka.<sup>21</sup> Akan tetapi dengan adanya kekuasaan kehakiman yang merdeka tetap di berikan suatu batasan. Kebebasan yang di berikan dan di jamin oleh hukum adalah kebebasan

---

<sup>21</sup> Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara*, Alumni, Bandung, 1997, h 40.

dalam menjalankan fungsi yudisial baik yang bersifat perkara (sengketa), maupun ketetapan-ketetapan yudisial.<sup>22</sup>

Sekilas penulis uraikan susunan kekuasaan kehakiman sesuai pasal 13 ayat 1 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004:

#### 1. Mahkamah Agung

Mahkamah Agung atau biasa di singkat MA adalah salah satu lembaga tinggi negara yang mempunyai kedudukan sederajat dengan lembaga tinggi negara lainnya. Ketentuan perundang-undangan yang mengatur mengenai MA telah mengalami perubahan yaitu Undang-Undang Nomor 14 tahun 1985 sebagaimana telah di ubah dengan Undang-Undang Nomor 5 tahun 2004. Tugas dan wewenang MA di atur dalam pasal 28 ayat 1 yaitu:

1. Mahkamah Agung bertugas dan berwenang memeriksa dan memutus:
  - a. Permohonan kasasi;
  - b. Sengketa kewenangan mengadili;
  - c. Permohonan peninjauan kembali putusan-putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap.
2. Untuk kelancaran pelaksanaan tugas sebagaimana di maksud ayat 1 ketua mahkamah agung menetapkan pembidangan tugas dalam mahkamah agung.

#### 2. Peradilan Umum

---

<sup>22</sup> *Ibid*, h 42.

Dalam penjelasan pasal 2 Undang-Undang Nomor 2 tahun 1986 jo. Undang-Undang Nomor 8 tahun 2004 tentang peradilan umum diuraikan bahwa badan peradilan umum adalah salah satu pelaksana kekuasaan kehakiman bagi rakyat pencari keadilan pada umumnya (*the ordinary court*), yang memeriksa dan memutus semua perkara perdata dan pidana. Dalam lingkungan peradilan umum, kekuasaan kehakiman dilakukan oleh Pengadilan Negeri (PN) sebagai pengadilan tingkat pertama dan Pengadilan Tinggi (PT) sebagai pengadilan tingkat banding. PN memiliki tugas dan wewenang yang bersifat yustisial dan non yustisial.<sup>23</sup> Tugas dan wewenang yang bersifat yustisial adalah memeriksa, memutus dan menyelesaikan perkara pidana dan perdata pada tingkat pertama. Adapun kekuasaan non yustisial meliputi tugas dan wewenang untuk memberikan keterangan, pertimbangan dan nasehat tentang hukum kepada instansi pemerintah di daerahnya, apabila di minta. Sementara untuk pengadilan tinggi memiliki tugas dan wewenang yang bersifat yustisial yaitu: mengadili perkara pidana dan perdata pada tingkat banding, dan mengadili pada tingkat pertama dan terakhir sengketa kewenangan mengadili antar PN dalam daerah hukumnya.

### 3. Peradilan Agama

Peradilan Agama adalah salah satu pelaksana kekuasaan kehakiman bagi rakyat Indonesia untuk memperoleh keadilan mengenai perkara

---

<sup>23</sup> Bagir Manan, *Kekuasaan Kehakiman Republik Indonesia*, Pusat penerbitan LPPM Unisba, Bandung, 1995, h 61.

tertentu yang di khususkan bagi pemeluk agama islam. Upaya hukum atas putusan pengadilan agama dapat di lakukan di tingkat pengadilan tinggi agama yang berkedudukan di ibu kota propinsi yang daerah hukumnya meliputi wilayah propinsi.

#### 4. Peradilan Militer

Peradilan Militer adalah suatu badan peradilan tingkat pertama dalam lingkungan peradilan militer. Nama, tempat kedudukan dan daerah hukum pengadilan militer di tetapkan berdasarkan keputusan panglima.

#### 5. Peradilan Tata Usaha Negara

Badan peradilan ini di berikan wewenang untuk menyelesaikan sengketa tata usaha negara yang terjadi antara orang atau badan hukum perdata dengan badan atau pejabat tata usaha negara. Berbeda dengan ketentuan dalam sistem pengadilan tata usaha negara, dalam pengadilan tata usaha negara di kenal pula pengadilan tingkat pertama dan pengadilan tingkat banding. Pengadilan tingkat pertama dalam lingkungan peradilan tata usaha negara adalah pengadilan tata usaha negara. Dalam pasal 50 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara memuat mengenai tugas dan wewenang badan pengadilan ini yaitu memeriksa, memutus dan menyelesaikan sengketa tata usaha negara di tingkat pertama. Pengadilan ini berkedudukan di kabupaten atau kota, daerah hukum wilayah kabupaten atau kota.

Pengadilan banding dalam lingkungan peradilan tata usaha negara adalah pengadilan tinggi tata usaha negara. pengadilan ini berkedudukan di ibu kota propinsi dan daerah hukumnya meliputi wilayah propinsi. Tugas dan wewenang pengadilan tinggi tata usaha negara di atur di dalam pasal 51 ayat 1, 2, 3, dan 4 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara, yaitu:

1. Memeriksa dan memutus sengketa tata usaha negara di tingkat banding;
2. Memeriksa dan memutus di tingkat pertama dan terakhir sengketa kewenangan mengadili antara pengadilan TUN di dalam daerah hukumnya;
3. Memeriksa, memutus dan menyelesaikan di tingkat pertama sengketa Tata Usaha Negara sebagaimana di maksud dlam Pasal 48;
4. Terhadap putusan pengadilan tinggi tata usaha negara sebagaimana di maksud dalam ayat 3 dapat di ajukan permohonan kasasi.

Dalam Pasal 48 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara di jelaskan bahwa pengadilan tinggi tata usaha negara selain sebagai pengadilan tingkat banding, menjadi pengadilan tingkat pertama dalam hal tersedia upaya administratif. Maka akibatnya, pengadilan tinggi tata usaha negara mempunyai tugas dan wewenang lain selain memeriksa dan memutus sengketa tata usaha negara di tingkat banding, yaitu menyelesaikan sengketa banding administratif yang di golongan sebagai pengadilan tingkat pertama. Selengkapnya berbunyi:

1. Dalam hal suatu badan atau pejabat tata usaha negara di beri wewenang oleh atau berdasarkan peraturan perundang-undangan, untuk menyelesaikan secara administratif sengketa tata usaha negara tertentu, maka sengketa tata usaha negara tersebut harus di selesaikan melalui upaya administratif yang tersedia;
2. Pengadilan baru berwenang memeriksa, memutus dan menyelesaikan sengketa tata usaha negara sebagaimana di maksud dalam ayat 1, jika seluruh upaya administratif yang bersangkutan telah di gunakan.

Ketentuan pasal 48 di atas memberi makna bahwa penyelesaian sengketa tata usaha negara terlebih dahulu di lakukan melalui upaya administratif yang tersedia. Artinya, sebelum perkara gugatan di ajukan ke pengadilan tinggi tata usaha negara, mekanisme penyelesaian sengketa harus terlebih dahulu di lakukan melalui prosedur upaya administratif yang tersedia, sebagaimana di tentukan oleh undang-undang.

## **2.2 Kompetensi Pajak Dalam Sistem Peradilan di Indonesia**

Seperti umumnya di ketahui, sebuah institusi pengadilan mempunyai kompetensi (kewenangan mengadili) absolut. Yang di maksud kompetensi absolut adalah kewenangan suatu lembaga pengadilan untuk memeriksa, memutus dan menyelesaikan sengketa atau persoalan hukum tertentu apabila di hadapkan dengan kewenangan dari lembaga pengadilan dari lingkungan peradilan lainnya yang mempunyai wilayah hukum sama.

Menurut pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Kemudian pasal 31 ayat 1 menyatakan bahwa pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Dalam menyelesaikan sengketa pajak, pengadilan pajak memiliki kewenangan dalam 2 (dua) macam upaya hukum, yaitu “Gugatan” dan “Banding”. Dalam hal “Banding” pengadilan pajak hanya berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali di tentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku (pasal 31 ayat 2). Sedangkan dalam hal “Gugatan” pengadilan pajak berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana di maksud dalam pasal 23 ayat 2 Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku pasal 31 ayat 3.

Istilah “Gugatan” dan “Banding” dalam sistem peradilan pajak menurut Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 mempunyai makna yang berbeda dengan istilah “Gugatan” atau “Banding” dalam sistem peradilan pada lembaga-lembaga peradilan yang lain seperti pada peradilan umum, peradilan militer, peradilan agama maupun peradilan tata usaha negara.

Selain tugas dan wewenang sebagaimana di maksud di atas, pengadilan pajak juga di beri kewenangan untuk mengawasi kuasa hukum yang memberikan

bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa dalam sidang-sidang pengadilan pajak dan dapat di lihat di pasal 32 ayat 1. Kewenangan ini nampaknya di selaraskan dengan kewenangn-kewenangan lembaga lain seperti dalam lingkungan peradilan umum, peradilan militer, peradilan agama dan peradilan tata usaha negara, dimana salah satu kewenangan pengadilan pada tiap-tiap lingkungan peradilan tersebut adalah juga mengawasi kuasa hukum.

Kompetensi pengadilan pajak di atur dalama pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 menentukan bahwa:<sup>24</sup>

- a. Pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.
- b. Pengadilan pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali di tentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- c. Pengadilan pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana di maksud dalam pasal 23 ayat 2 Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah beberapa kali di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan ketentuan pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tersebut, kompetensi pengadilan pajak adalah memeriksa dan memutus sengketa pajak. Sengketa pajak adalah suatu sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat di keluarkannya keputusan yang dapat di ajukan banding maupun gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan

---

<sup>24</sup> Deddy Sutrisno, *Hakikat Sengketa Pajak*, Kencana, Jakarta 2015, h 187.

pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 tahun 1997 jo. Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tentang penagihan pajak dengan surat paksa.

Dalam teknis pelaksanaannya, proses persidangan di pengadilan pajak ini memang agak berbeda dengan proses persidangan pengadilan perdata. Porsi peranan hakim dalam melakukan pemeriksaan dan analisis dokumen sangat besar. Hal ini terlihat dalam proses pemeriksaan persiapan di pengadilan pajak, di mana persiapan administratif dalam berperkara banyak di lakukan.

Terhadap satu keputusan di ajukan satu surat banding. Banding di ajukan dengan di sertai alasan-alasan yang jelas dan di cantumkan tanggal di terima surat keputusan yang di banding. Pada surat banding di lampirkan salinan keputusan yang di banding. Dalam hal banding di ajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, banding hanya dapat di ajukan apabila jumlah yang terutang di maksud telah di bayar sebesar sejumlah yang telah di sepakati antara wajib pajak dengan petugas pajak pada awal pemeriksaan. Adapun yang di maksud dengan di sertai alasan-alasan yang jelas adalah harus di cantumkan alasan dan jumlah perhitungan pajak yang di persengketakan.

Untuk surat gugatan, di ajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia kepada pengadilan pajak dengan jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan. Jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap keputusan selain itu adalah 30 hari sejak tanggal di terima keputusan yang di gugat. Sebagaimana halnya dengan banding, jangka waktu tersebut tidak mengikat apabila jangka waktu di maksud tidak dapat di penuhi karena keadaan di luar kekuasaan

penggugat. Perpanjangan jangka waktu tersebut adalah 14 (empatbelas) hari dihitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat. Terhadap satu pelaksanaan penagihan atau satu keputusan di ajukan satu surat gugatan. Dan yang di maksud dengan disertai alasan-alasan yang jelas adalah harus di cantumkan alasan gugatan dan harus jelas apa yang di kehendaki oleh penggugat.

Dengan demikian, sengketa pajak meliputi sengketa banding terhadap keputusan keberatan dan sengketa gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa. Adapun yang di maksud dengan pajak adalah semua jenis pajak yang di pungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea masuk dan cukai, serta pajak yang di pungut oleh pemerintah daerah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

### **2.3 Obyek Sengketa Pajak**

Untuk mengetahui obyek sengketa pajak dalam sengketa pajak dapat di lihat dari pengertian sengketa pajak itu sendiri. Seperti yang di uraikan mengenai pengertian sengketa pajak, maka tampak jelas yang menjadi obyek sengketa pajak adalah keputusan. Yang di maksud dengan keputusan oleh Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang di keluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa.

Sedangkan yang di maksud dengan pejabat yang berwenang menurut Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur

Jenderal Bea dan Cukai, Gubernur, Walikota atau Bupati, atau pejabat yang di tunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dapat di bedakan objek dari pajak langsung dan objek pajak tidak langsung. Pada pajak tidak langsung, besarnya pajak tidak di pengaruhi oleh keadaan wajib pajaknya (cukai, PPN), tetapi objeknya saja yang menentukan. Pada pajak langsung besarnya pajak yang di kenakan pada objek masih dapat di pengaruhi oleh keadaan wajib pajak (kawin, tidak kawin, kawin mempunyai anak, dan sebagainya). Walaupun segala sesuatu dapat di jadikan objek pajak, namun pemerintah harus sangat hati-hati dalam menentukan objek pajak. Jangan sampai penentuan objek pajak dapat menimbulkan kegaduhan dalam masyarakat atau menghambat perekonomian.

Jenis-jenis ketetapan atau keputusan tata usaha negara mengenai pajak tersebut berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat berupa:

- a. Surat ketetapan pajak kurang bayar;
- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
- c. Surat ketetapan pajak lebih bayar;
- d. Surat ketetapan pajak nihil;
- e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- f. Pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan atau pengumuman lelang;
- g. Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang di tetapkan dalam pasal 25 ayat 1 dan pasal 26;

- h. Keputusan pembetulan sebagaimana di maksud dalam pasal 16 yang berkaitan dengan surat tagihan pajak;
- i. Keputusan sebagaimana di maksud dengan pasal 36 yang berkaitan dengan surat tagihan pajak hanya dapat di ajukan kepada badan peradilan pajak.

#### **2.4 Subyek Sengketa Pajak**

Subyek sengketa pajak menurut Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 adalah wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang. Yang di maksud dengan wajib pajak adalah orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan di tentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan. Sedangkan yang di maksud dengan badan adalah perseroan terbatas, perseroan komanditer, badan usaha milik negara atau daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, persekutuan, perseroan atau perkumpulan lainnya, firma, kongsi, perkumpulan koperasi, yayasan atau lembaga dan bentuk usaha tetap.<sup>25</sup> Kalau memperhatikan pengertian tersebut, maka subyek sengketa pajak adalah antara pemerintah atau pejabat tata usaha negara dengan seseorang atau badan hukum perdata.

Saat bermula dan berakhirnya subyek pajak tidak di tentukan dalam undang-undang yang sangat di sayangkan, melainkan di tentukan di dalam penjelasan pasal 2 ayat 1 huruf a dan huruf b. Seharusnya ketentuan demikian di

---

<sup>25</sup> Galang Asmara, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Laksbang Pressindo, Yogyakarta, 2006, h 63.

masukkan di dalam undang-undang, yang akan menambah kepastian hukum seperti terjadi dalam berbagai undang-undang pajak di negara-negara lain.

## **2.5 Organisasi Pengadilan Pajak**

Karakteristik dari pengadilan pajak adalah berkaitan dengan organisasinya. Menurut ketentuan Bab II Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, susunan pengadilan pajak terdiri dari:

### **1. Pimpinan**

Pimpinan pengadilan pajak terdiri dari seorang ketua dan paling banyak lima orang wakil ketua. Mereka di angkat oleh presiden dari para hakim untuk masa jabatan lima tahun dan dapat di perpanjang untuk satu kali masa jabatan. Pengusulan untuk menjadi pimpinan pengadilan pajak di lakukan oleh menteri keuangan dengan terlebih dahulu meminta persetujuan ketua mahkamah agung. Ketua dan wakil ketua pengadilan pajak menurut Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak berstatus sebagai pejabat negara yang melaksanakan tugas kekuasaan kehakiman di bidang sengketa pajak.

### **2. Hakim Anggota**

Para hakim pengadilan pajak juga di angkat oleh presiden atas usul menteri keuangan dengan terlebih dahulu meminta persetujuan ketua mahkamah agung. Para hakim anggota oleh Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak juga di beri status sebagai

pejabat negara yang melaksanakan tugas kekuasaan kehakiman di bidang sengketa pajak.

### 3. Sekretaris

Pengadilan pajak di lengkapi dengan sebuah sekretariat yang mempunyai tugas memberikan pelayanan di bidang administrasi umum. Sekretariat di pimpin oleh seorang sekretaris dan di bantu oleh seorang wakil sekretaris. Sekretaris atau wakil sekretaris atau pegawai sekretariat pengadilan pajak adalah pegawai negeri sipil dalam lingkungan departemen keuangan (kementrian keuangan).

### 4. Panitera

Pada pengadilan pajak di tetapkan adanya kepaniteraan yang di pimpin oleh seorang panitera. Dalam melaksanakan tugasnya panitera di bantu oleh seorang wakil dan beberapa orang panitera pengganti yang di angkat dan di berhentikan oleh menteri keuangan. Pembinaan teknis panitera di lakukan oleh mahkamah agung.

### 5. Majelis Kehormatan Hakim

Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menentukan bahwa di Pengadilan Pajak di bentuk Majelis Kehormatan Hakim. Pembentukan, susunan, tata kerja serta tata cara pembelaan diri hakim di tetapkan dengan keputusan presiden atas usul ketua mahkamah agung dan menteri keuangan. Majelis kehormatan hakim bertugas untuk meneliti dan meminta keterangan ketua, wakil ketua

atau hakim yang di usulkan untuk di berhentikan dengan hormat atau tidak dengan hormat.

#### 6. Susunan atau Tingkatan Pengadilan dan Upaya Hukum

Pengadilan pajak hanya mengenal satu tingkatan pengadilan. Pengadilan pajak adalah peradilan yang pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final dan mengikat. Jadi tidak memiliki pengadilan tingkat banding dan tingkat kasasi sebagaimana pengadilan-pengadilan di lingkungan peradilan umum, peradilan militer, peradilan agama dan peradilan tata usaha negara.

Tidak adanya tingkatan lain selain pengadilan pajak dalam sistem peradilan pajak merupakan karakteristik pengadilan pajak di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Tidak adanya tingkatan Pengadilan Pajak juga menyebabkan tidak adanya upaya hukum lain bagi wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak. Satu-satunya upaya yang di tempuh adalah upaya hukum luar biasa berupa peninjauan kembali oleh mahkamah agung.

Seperti halnya di dalam peradilan pada umumnya, peradilan dalam perpajakan juga mengenal beberapa asas, sebagaimana di kemukakan oleh Rochmat Soemitro<sup>26</sup> antara lain:

1. Asas kebebasan mencari keadilan  
Wajib pajak mempunyai hak seluas-luasnya untuk mencari keadilan apabila wajib pajak di perlakukan tidak adil. Asas ini termasuk hak asasi manusia.
2. Asas kesamaan di hadapan hukum

---

<sup>26</sup> Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Bina Cipta, Bandung, 1991, h 41-55.

Para pihak yang bersengketa di depan pengadilan berhak dan dapat menuntut agar di perlakukan sama, dalam arti di beri kesempatan yang sama secara bebas. Mereka mempunyai kedudukan yang sama tinggi di depan pengadilan.

3. Asas perlindungan para pihak  
Para pihak yang bersengketa harus di berikan perlindungan yang sama. Artinya jika para pihak tidak mengerti hak-haknya, maka mereka harus di beritahu hak-haknya tersebut. Dalam pengadilan yang sifatnya kekeluargaan, pengadilan harus bersikap aktif, tidak pasif.
4. Asas netralitas, tidak berat sebelah  
Hakim tidak boleh memihak kepada salah satu pihak. Hakim harus berdiri di atas para pihak.
5. Asas masalah bersifat hukum  
Masalah yang di bawa ke depan pengadilan pajak merupakan masalah yang bersifat hukum, yang tunduk kepada hukum tertentu sehingga dapat diselesaikan.
6. Asas kekeluargaan dan kegotongroyongan dalam keputusan sengketa  
Pengadilan pajak harus berasaskan pancasila yang merupakan pandangan hidup bangsa indonesia mengandung sifat kekeluargaan dan kegotongroyongan.
7. Asas obyektifitas penilaian  
Asas obyektifitas merupakan sendi yang utama dalam memutuskan perkara. Hakim tidak berat sebelah, harus bersifat netral dan bertindak obyektif, tidak di pengaruhi oleh subyektifitas yang di pengaruhi pihak luar.
8. Asas keterbukaan untuk umum “openbaar heid”  
Sifat keterbukaan ini lebih mendukung netralitas hakim, obyektifitas hakim serta mendorong hakim bersifat lebih hati-hati dalam penilaian dan dalam mengambil keputusan.
9. Asas mengikat para pihak  
Putusan pengadilan pajak mempunyai daya mengikat para pihak, yaitu wajib pajak dan dirjen pajak. Putusan harus di laksanakan dengan cara-cara yang lazim dan bila perlu dapat di paksakan.
10. Asas motivasi/beralasan putusan  
Setiap putusan pengadilan ataupun penolakan tuntutan harus di beri landasan hukum yang kuat dan beralasan.
11. Asas patuh putusan  
Suatu kewajiban para pihak untuk mematuhi putusan hakim, kecuali ada saluran hukum lanjutan yang dapat di pergunakan untuk menentang putusan hakim yang bersangkutan.
12. Asas oportunitas/non oportunitas  
Pengadilan pajak tidak berwenang mendeponir perkara/sengketa pajak, melainkan mempunyai kewajiban menyelesaikan sengketa pajak dalam waktu sesingkat-singkatnya.
13. Asas naik banding

Naik banding yang ada dalam ketetapan hukum pajak kurang tepat jika di lihat dari segi yuridis. Naik banding di lakukan oleh wajib pajak apabila keberatan yang di ajukan ke direktur jenderal pajak di tolak.

14. Asas penetapan ordonansi kepatutan  
Presiden atas permohonan wajib pajak yang bersangkutan dapat menerapkan ordonansi kepatutan (*blijkheids ordonnantie*) untuk menghilangkan ketidakadilan.
15. Asas *ne bis in idem*  
Asas ini seperti terdapat dalam pengadilan pada umumnya berlaku pula pada sengketa pajak.
16. Asas kepastian hukum  
Hukum yang mempunyai tujuan berusaha memberikan keadilan dan kepastian hukum. Kepastian hukum ini memberikan kefahaman kepada para pihak untuk mengetahui sejauh mana hak dan kewajiban yang di berikan oleh hukum.
17. Asas tertib hukum  
Dalam bidang hukum perpajakan, tertib hukum menghendaki bahwa setiap orang tahu kewajibannya sesuai dengan ketentuan undang-undang yang akan memberikan ketertiban hukum, sehingga segala sesuatu berlangsung tertib, pasti, konsekuen dan tidak bertentangan dengan tujuan hukum.
18. Asas legalitas  
Asas ini sangat penting, karena pajak tidak memberikan imbalan yang secara langsung dapat di tunjuk. Jika undang-undang tidak tegas menyebutkan bahwa wajib pajak harus membayar pajak, maka tidak akan ada orang yang mau memenuhi kewajibannya secara sukarela.
19. Asas pengendalian  
Peraturan pelaksanaan dalam bidang perpajakan beragam dan banyak jumlahnya, sehingga harus di koordinasikan oleh direktur jenderal pajak dengan bantuan para kepala kantor wilayah pajak. Pengendalian ini harus di lakukan secara terpadu agar terdapat ketertiban dalam pemungutan pajak.
20. Asas tanggungjawab, asas kejujuran, asas kepercayaan  
Asas-asas ini merupakan yang melekat pada diri wajib pajak.
21. Asas daluwarsa  
Daluwarsa adalah upaya hukum yang menimbulkan perikatan atau menghapuskan perikatan (*acquistive* dan *axtinctive verjaring*) dengan lampaunya jangka waktu tertentu (yang di tentukan dalam undang-undang) menurut cara-cara yang di tentukan oleh undang-undang untuk maksud tersebut (Pasal 1946 KUH Perdata).

### **BAB III**

## **UPAYA BANDING ATAS PUTUSAN KEBERATAN DARI DIRJEN PAJAK DAN KEPALA DAERAH DALAM SISTEM PERADILAN TATA USAHA NEGARA**

### **3.1 Peradilan Administrasi Negara**

Rochmat Soemitro menetapkan suatu badan dapat di katakan sebagai suatu pelaksana peradilan apabila memenuhi unsur-unsur.<sup>27</sup>

- a. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak.  
Dalam setiap peradilan, baik peradilan sipil maupun peradilan pidana, tentu terdapat suatu aturan abstrak yang mengikat umum yang dapat di terapkan. Aturan itu dapat berupa aturan tertulis, maupun tidak tertulis yang telah di akui undang-undang, seperti hukum adat. Aturan-aturan tersebut harus sudah ada pada saat akan di berlakukan oleh petugas yang berwenang.
- b. Adanya suatu perselisihan hukum yang konkrit.  
Perselisihan itu harus ada, artinya memang sudah terjadi dalam praktek, dan harus di kemukakan kepada instansi yang berwenang, untuk di putuskan.
- c. Sekurang-kurangnya ada dua pihak.  
Untuk dapat di katakan adanya suatu sengketa atau perselisihan, di perlukan paling sedikit dua pihak. Jika mengenai suatu soal tertentu pada saat dan keadaan yang sama ada pendapat yang berlainan antara dua pihak, maka di katakan ada suatu perselisihan faham.
- d. Adanya suatu aparaturnya yang berwenang memutus perselisihan.  
Unsur ke empat, yaitu harus ada suatu aparaturnya yang mengadili perkara, artinya yang memberikan keputusan mengenai perkara yang di ajukan kepadanya, yang mengikat bagi pihak-pihak yang bersangkutan, sehingga dengan demikian perselisihan tersebut berakhir, kecuali bagi yang tidak puas dapat melakukan upaya hukum.

Perubahan yang cukup meluas dalam tataran kehidupan ketatanegaraan sejak era reformasi di gulirkan telah menghasilkan perubahan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Perubahan yang di

---

<sup>27</sup> *Ibid*, h 7.

hasilkan di antaranya mengenai sistem peradilan yang mencakup tentang kekuasaan kehakiman. Dalam amandemen ketiga UUD NRI Tahun 1945 secara khusus di sentuh mengenai sistem peradilan, khususnya kekuasaan kehakiman yaitu kekuasaan peradilan yang di laksanakan oleh mahkamah agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan sebuah mahkamah konstitusi.<sup>28</sup>

Hukum pajak merupakan hukum publik, karena berkaitan dengan wewenang negara memungut pajak dari rakyat, dalam hal ini wewenang direktur jenderal pajak memungut pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai barang dan jasa, dan pajak penjualan atas barang mewah, serta wewenang kepala daerah dalam memungut pajak daerah, dalam hal ini wewenang gubernur memungut pajak kendaraan bermotor, bea balik nama kendaraan bermotor, pajak bahan bakar kendaraan bermotor, pajak air permukaan, dan pajak rokok. Adapun bupati dan walikota berwenang memungut pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak reklame, pajak penerangan jalan, pajak mineral bukan logam dan batuan, pajak parkir, pajak air tanah, pajak sarang burung walet, pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

Hukum pajak sebagai bagian hukum administrasi memuat ketentuan-ketentuan tentang wewenang direktur jenderal pajak memungut pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai barang dan jasa, pajak penjualan atas barang-barang mewah, juga mengatur tentang wewenang kepala daerah dalam

---

<sup>28</sup> Deddy Sutrisno, *Hakikat Sengketa Pajak*, Kencana, Jakarta 2015, h 129.

memungut pajak daerah, yaitu wewenang gubernur memungut pajak kendaraan bermotor, bea balik nama kendaraan bermotor, pajak bahan bakar kendaraan bermotor, pajak air permukaan, dan pajak rokok. Bupati dan walikota berwenang memungut pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak reklame, pajak penerangan jalan, pajak mineral bukan logam dan batuan, pajak parkir, pajak air tanah, pajak sarang burung walet, pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

Pajak sebagai iuran wajib ke kas negara yang di pungut berdasarkan peraturan perundang-undangan tanpa adanya tegegen prestasi secara langsung, yang di gunakan untuk membiayai kegiatan pembangunan nasional, yang apabila ada kelebihan akan menjadi tabungan negara mempunyai dua fungsi, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend* (fungsi mengatur). Fungsi *budgetair* berarti pajak berfungsi untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara untuk di gunakan membiayai kegiatan pembangunan nasional. Fungsi *regulerend* atau fungsi mengatur, berarti pajak di gunakan oleh pemerintah sebagai sarana untuk mengatur kehidupan ekonomi, sosial, budaya, dan politik masyarakat.

Keberadaan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, apabila di kaitkan dengan pasal 24 ayat 2 Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen Ketiga, di tinjau dari penerapan asas hukum dalam tata urutan peraturan perundang-undangan, dapat di katakan bertentangan karena pasal 24 ayat 2 Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen Ketiga secara tegas hanya mengenal empat lingkungan peradilan, yaitu peradilan umum, peradilan agama,

peradilan militer dan peradilan tata usaha negara.<sup>29</sup> pertentangan tersebut muncul jika di kaitkan dengan pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan:

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”.

Lebih jauh dalam penjelasan pasal 2 di nyatakan sebagai berikut: pengadilan pajak adalah badan peradilan pajak sebagaimana di maksud dalam Undang-Undang No 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 dan merupakan Badan Peradilan sebagaimana di maksud dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah di ubah dengan Undang-Undang Nomor 35 tahun 1999.

Pasal ini memberi pengertian bahwa pengadilan pajak sepenuhnya menunjukkan sebagai lembaga peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman. Oleh sebab itu, kedudukan pengadilan pajak tidak dapat di lepaskan dengan Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 yang perubahan terakhir kalinya melalui Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman. Maka secara normatif kedudukan pengadilan pajak masuk dalam bingkai salah satu lingkungan peradilan yang ada. Akan tetapi dalam prakteknya, kehendak yang tertuang dalam aturan perundangan tersebut tidak menjadi kenyataan,

---

<sup>29</sup> Wiratni Ahmadi, *Op. Cit*, h 45.

bahkan sebaliknya bahwa Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak membentuk peradilan pajak yang bersifat terpisah dari sistem kesatuan peradilan yang berlaku.

Dengan melihat konstruksi yuridis tersebut di atas, menunjukkan bahwa pengadilan pajak berada di luar sistem kesatuan peradilan yang berlaku dan tidak termasuk dalam salah satu dari empat lingkungan peradilan yang ada. Akibatnya, terjadi ketidakjelasan kedudukan pengadilan pajak dalam struktur kekuasaan kehakiman sehingga akan berpengaruh negatif dalam proses penyelesaian sengketa pajak.

Sementara apabila di tinjau dari susunan secara struktural kelembagaan bahwa pengadilan pajak terdiri dari pimpinan, hakim anggota, sekretaris dan panitera. Pimpinan pengadilan pajak ini terdiri dari seorang ketua dan dua orang wakil ketua. Dalam hal ini, ketua dan wakil ketua di angkat oleh presiden dari para hakim yang telah di usulkan oleh menteri keuangan dengan persetujuan ketua mahkamah agung. Begitu pula halnya dengan para hakim pengadilan pajak tersebut. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan yang substansial dengan badan peradilan lain yang telah ada.

Selain itu, kedudukan sekretaris pengadilan pajak adalah pegawai negeri sipil di lingkungan departemen keuangan. Secara administratif, sekretaris tersebut masih berada di bawah payung sekretaris jenderal departemen keuangan yang memiliki tugas pelayanan administratif umum kepada pengadilan pajak yang bertanggung jawab langsung kepada ketua pengadilan pajak. Kedudukan yang demikian sama artinya seolah berpijak sebelah kaki pada sisi yang satu dan

sebelah kaki lainnya berada di sisi lain. Artinya, di mungkinkan akan berpengaruh terhadap persoalan kinerja dan kemandirian aparatur pengadilan pajak secara umum.

Lebih jauh bila di tinjau dari Pasal 11 Undnag-Undang kekuasaan kehakiman, di tegaskan bahwa badan-badan peradilan secara organisatoris, administratif dan finansial berada di bawah kekuasaan mahkamah agung. Kehendak dari undang-undang ini bertujuan untuk menghindari terjadinya intervensi pihak eksekutif ke dalam lembaga peradilan dan menegakkan kemandirian atau independensi badan peradilan dalam menjalankan fungsinya, termasuk pengadilan pajak. Akan tetapi terdapat kerancuan jika di bandingkan dengan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak di nyatakan bahwa pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan pengadilan pajak di lakukan oleh departemen keuangan. Akibatnya, meskipun kedudukan pengadilan pajak secara struktural sebenarnya terlepas dari departemen keuangan yang menjadi bagian dari kekuasaan eksekutif tetapi memberikan peluang bagi aparatur perpajakan untuk melakukan intervensi dalam proses penyelesaian sengketa pajak.

Pertentangan lain dapat di lihat dari pembinaan teknis peradilan bahwa pengadilan pajak secara hirarkis di lakukan langsung oleh mahkamah agung sebagaimana peradilan umum lainnya, maka kedudukan pengadilan pajak seharusnya tidak hanya berkedudukan di ibukota negara, tetapi menyebar di seluruh wilayah Indonesia. Akan tetapi, dengan berdasarkan Pasal 3 Undang-

Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menegaskan bahwa pengadilan pajak berkedudukan di ibu kota negara.

Apabila di tinjau dari segi dasar hukum pembentukkan dan pembinaan teknis peradilan, pengadilan pajak dan badan peradilan lainnya memiliki kesamaan. Dari segi dasar hukum, semua badan peradilan tersebut di bentuk atas kehendak Pasal 24 dan 25 Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen Ketiga Jo. Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 yang terakhir kalinya di ubah dengan Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman. Kesamaan lain bila di tinjau dari segi pembinaan teknis peradilan, peradilan pajak dan peradilan lainnya untuk pembinaan teknis peradilan sama-sama di lakukan oleh mahkamah agung. Jika kita perhatikan adanya kesamaan tersebut, pengaturan pengadilan pajak terlihat tidak konsisten dan tidak taat asas dengan Pasal 24 Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen Ketiga. Akibatnya muncul ketidakpastian hukum dalam proses penyelesaian sengketa pajak.

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman yang terakhir telah di ubah oleh Undang-Undang No 48 tahun 2009 menyebutkan bahwa: “Penyelenggaraan kekuasaan kehakiman sebagaimana di maksud dalam Pasal 1 di lakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan oleh sebuah mahkamah konstitusi”. Selanjutnya dalam Pasal 10 menyebutkan bahwa:

1. Kekuasaan kehakiman di lakukan oleh sebuah mahkamah agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya, dan oleh sebuah mahkamah konstitusi.
2. Badan peradilan yang berada di bawah mahkamah agung meliputi badan peradilan dalam lingkungan peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, dan peradilan tata usaha negara.

Semua ketentuan tersebut di atas sama sekali tidak di atur di dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sehingga mengakibatkan sampai saat ini keberadaan pengadilan pajak tidak berada di bawah salah satu dari empat lingkungan peradilan yang ada. Maka tidak mengagetkan bagi kita sampai terjadi kasus mafia pajak dan sebagainya.

Mengenai masalah pembinaan, Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mengaturnya di bagian keempat, yaitu di dalam Pasal 5. Pembinaan teknis peradilan bagi pengadilan pajak di lakukan oleh mahkamah agung, sementara pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan bagi pengadilan pajak di lakukan oleh departemen keuangan. Pembinaan sebagaimana di maksud, menurut penjelasan undang-undang tidak boleh mengurangi kebebasan hakim untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Sistem pembinaan yang mendua seperti itu kiranya patut di cermati karena meskipun menurut sementara pihak tidak mengurangi kemandirian hakim dalam

menjalankan fungsi peradilan, namun menurut Yahya Harahap pendapat tersebut mengandung kekeliruan dan ketidakbenaran dengan alasan:<sup>30</sup>

1. Menempatkan badan peradilan di bawah eksekutif, dalam hal ini departemen, meskipun yang di tempatkan di bawahnya hanya organisatoris, administratif dan finansial, sistem seperti ini baik langsung atau tidak langsung merupakan simbol pengakuan yuridis bahwa badan peradilan berada di bawah departemen yang bersangkutan. Lebih lanjut, simbol tersebut memberi aba-aba peringatan kepada para hakim mengenai batas otonomi kebebasan mereka, bahwa dalam menjalankan fungsi dan kewenangan peradilan mereka berada di bawah kontrol pihak departemen. Oleh karena itu, meskipun secara teoritis yang di bina, dan di awasi departemen hanya administratif, personal dan finansial, namun daya pengaruh simbol yang terkandung di dalamnya menimbulkan efek politik dan psikologis yang sangat luas terhadap kemandirian otonomi kebebasan hakim, dan juga berdampak luas terhadap nilai “loyalitas” para hakim itu sendiri, dalam bentuk kebimbangan, apakah harus loyal kepada fungsi dan kewenangan kekuasaan kehakiman atau harus loyal kepada kebijaksanaan departemen yang bersangkutan.
2. Sistem dualisme yang ada sekarang ini menimbulkan kesulitan dan hambatan terhadap upaya sumbangan konsep dan program pengawasan dan pembinaan yang komprehensif dan integratif.

Keputusan yang dapat di sengketa di pengadilan pajak adalah keputusan di bidang perpajakan yang di keluarkan oleh pejabat yang berwenang. Jadi terbatas bahwa keputusan yang di keluarkan oleh pejabat yang berwenang itu adalah keputusan di bidang pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan termasuk dalam rangka pelaksanaan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa. Sengketa pajak sebenarnya merupakan sengketa yang terjadi antara pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku wajib pajak, sebagai akibat di keluarkannya keputusan administratif di bidang pajak, yang di rasakan merugikan kepentingan wajib pajak yang bersangkutan.

---

<sup>30</sup> M Yahya Harahap, *Beberapa Tinjauan mengenai Sistem Peradilan dan Penyelesaian Sengketa*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1997.

Apabila sengketa itu di lihat mengenai spesifikasinya maka dapat di uraikan sebagai berikut:

- a. Para pihak yang bersengketa adalah pemerintah selaku fiskus dalam hal ini dia berkedudukan sebagai pihak tergugat/terbanding/atau sebagai pihak yang menerima pengajuan keberatan, sementara di pihak lain adalah rakyat selaku wajib pajak atau penanggung pajak yang mengajukan gugatan, keberatan atau banding.
- b. Obyek yang di sengkatakan adalah keputusan pemerintah di bidang pajak yang di tujukan kepada rakyat selaku wajib pajak yang di rasakan merugikan wajib pajak yang bersangkutan.
- c. Sengketa itu di picu oleh adanya keputusan tata usaha negara di bidang pajak yang oleh wajib pajak yang di kenainya di permasalahan karena mereka merasa di rugikan oleh keputusan itu.

Dengan melihat spesifikasi sengketa yang seperti itu, di mana sengketa itu mempersoalkan mengenai keputusan administrasi di bidang pajak yang merugikan rakyat, maka hal tersebut menjadi alasan yang cukup kuat untuk memasukkan sengketa pajak ini menjadi bagian dari sengketa administrasi. Sengketa administrasi menurut Undang-Undang nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara di sebut sebagai sengketa tata usaha negara.

Selain sengketa administrasi, di kenal pula masalah administrasi lain yang dapat di ajukan oleh wajib pajak yang sifatnya bukan penyelesaian sengketa. Misalnya, seperti permohonan penundaan pembayaran pajak, permohonan pembayaran pajak secara angsuran, permohonan pengurangan pajak, dan

sebagainya. Kewenangan untuk menangani masalah tersebut tidak bersifat penyelesaian sengketa (*non contentious jurisdiction*) melainkan lebih bersifat pemberian keputusan administratif (*voluntair jurisdiction*). Untuk masalah-masalah tersebut maka penanganannya menjadi kewenangan pihak administrasi (pemerintah).<sup>31</sup>

Penyelesaian sengketa tata usaha negara melalui upaya hukum administratif secara tegas di atur dalam Pasal 48 ayat 1 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986, yaitu: “Dalam hal suatu badan atau pejabat tata usaha negara di beri wewenang oleh atau berdasarkan peraturan perundang-undangan untuk menyelesaikan secara administratif sengketa tata usaha negara tertentu, maka sengketa tata usaha negara tersebut harus di selesaikan melalui upaya administratif yang tersedia”. Penjelasan pasal ini menyatakan bahwa upaya administratif adalah suatu prosedur yang dapat di tempuh oleh seseorang atau badan hukum perdata apabila ia tidak puas terhadap suatu keputusan tata usaha negara. Prosedur tersebut di laksanakan di lingkungan pemerintahan sendiri dan terdiri atas dua bentuk. Dalam hal penyelesaiannya itu harus di lakukan oleh instansi atasan atau instansi lain dari yang mengeluarkan keputusan yang bersangkutan, maka prosedur tersebut di namakan banding administratif. Apabila penyelesaian keputusan tata usaha negara di lakukan sendiri oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang mengeluarkan keputusan itu, maka prosedur yang di tempuh tersebut di sebut keberatan.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Y Sri Pudyatmoko, *Op. Cit*, h 81-83.

<sup>32</sup> Gunawan Wanaradja, *Komplikasi Pranata Peradilan Tata Usaha Negara*, Pustaka, Bandung, h 164.

Selanjutnya SF Marbun menyatakan bahwa:<sup>33</sup> Upaya administratif sebagai bagian dari sistem peradilan administrasi karena upaya administrasi merupakan kombinasi atau bagian atau komponen khusus yang berkaitan dengan peradilan administrasi, yang sama-sama berfungsi untuk mencapai tujuan memelihara keseimbangan, keserasian dan keselarasan antara kepentingan perorangan dengan kepentingan masyarakat atau kepentingan umum sehingga tercipta hubungan yang rukun antara pemerintah dan rakyat dalam rangka mewujudkan masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan UUD 1945.

Upaya keberatan adalah penyelesaian sengketa tata usaha negara secara administratif yang di lakukan sendiri oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang mengeluarkan keputusan tersebut. Wewenang memutuskan suatu keberatan dan pelaksanaan keputusan atas suatu keberatan terletak pada instansi yang lebih tinggi atau merupakan atasan dari suatu jabatan. Sedangkan upaya banding administratif adalah penyelesaian sengketa tata usaha negara secara administratif di lakukan oleh instansi atasan atau instansi lain yang mengeluarkan keputusan yang bersangkutan.<sup>34</sup>

Rochmat Soemitro<sup>35</sup> membagi peradilan administrasi menjadi dua peradilan yaitu peradilan administrasi murni dan peradilan administrasi tak murni. Peradilan administrasi murni adalah suatu peradilan administrasi yang memenuhi syarat-syarat sebagai suatu pengadilan, yaitu adanya suatu hubungan segitiga antara para pihak dan badan atau pejabat yang mengadili. Badan atau pejabat yang

---

<sup>33</sup> SF Marbun, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1997, h 83.

<sup>34</sup> W Tjandra Riawan, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 2002, h 37.

<sup>35</sup> Rochmat Soemitro, *Op. Cit*, h 49.

mengadili perkara ini merupakan badan atau pejabat tertentu dan terpisah. Tertentu artinya bahwa badan atau pejabat itu di tentukan oleh undang-undang atau oleh peraturan lain yang mempunyai tingkatan sama dengan suatu undang-undang, dan di beri wewenang untuk mengadili perselisihan administrasi. Terpisah artinya bahwa badan atau pejabat yang melakukan pengadilan itu tidak merupakan juga salah satu pihak atau termasuk dalam salah satu pihak maupun di bawah pengaruh salah satu pihak, sehingga badan atau pejabat yang mengadili perkara itu berada di atas para pihak.

Sedangkan peradilan administrasi tak murni adalah semua peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi syarat-syarat peradilan administrasi murni, misalnya karena ternyata dalam suatu kasus tertentu tidak adanya suatu perselisihan, atau karena yang mengadakan peradilan termasuk dalam atau merupakan bagian dari salah satu pihak.

Sengketa pajak yang muncul akibat di keluarkannya keputusan yang tidak memuaskan wajib pajak harus di upayakan penyelesaiannya secara baik, sederhana, murah dan cepat. Artinya ada penyelesaian secara kekeluargaan dengan musyawarah antara kedua belah pihak yang bersengketa. Akan tetapi, penyelesaian tersebut dapat di lakukan dengan tetap memperhatikan peraturan perpajakan, dengan kata lain tidak melanggar aturan hukum.

Jika sengketa tersebut tidak dapat di selesaikan melalui jalan musyawarah antara kedua belah pihak yang bersengketa maka harus di tempuh saluran hukum

sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sengketa yang muncul dapat di kategorikan atas:<sup>36</sup>

- a. Sengketa karena kesalahan atau pelanggaran formal.  
Dalam hal ini jika wajib pajak melakukan pelanggaran peraturan formal tapi tidak melakukan pelanggaran material, sehingga negara tidak di rugikan. Maka, aparat pajak cukup memberikan petunjuk dan tidak di kenakan sanksi terhadap wajib pajak.
- b. Sengketa karena kesalahan atau pelanggaran material.  
Jika wajib pajak melakukan suatu kesalahan atau pelanggaran material maka wajib pajak atau penanggung pajak dapat di kenakan sanksi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c. Sengketa karena kesalahan atau pelanggaran formal dan material.  
Kesalahan atau pelanggaran tersebut dapat di lihat dari sisi formalnya terlebih dahulu, jika ketidakpahaman wajib pajak dapat mekanisme yang di tentukan secara formal sehingga mengakibatkan terjadinya kesalahan atau pelanggaran material maka prosedur awalnya tetap di lakukan upaya untuk memberikan petunjuk atau peringatan terlebih dahulu. Akan tetapi, bila ternyata terdapat unsur kesengajaan yang dapat di buktikan untuk mengambil manfaat atas kesalahan atau pelanggaran tersebut maka konsekuensinya adalah wajib pajak di kenakan sanksi sesuai dengan perundang-undangan.

### 3.2 Keberatan dan Banding

Penyelesaian sengketa pajak yang timbul antara wajib pajak dengan dirjen pajak dapat di selesaikan melalui dua bentuk penyelesaian.<sup>37</sup> Pertama, penyelesaian sengketa yang di selesaikan oleh pihak yang terlibat dalam sengketa itu sendiri, yakni dirjen pajak. Adapun bentuknya melalui keberatan dan pembetulan, vide Pasal 16 KUP serta Pasal 36 KUP. Kedua, penyelesaian yang di selesaikan oleh pihak/instansi yang tidak terlibat dalam sengketa, yakni pengadilan pajak melalui proses banding dan gugatan. Selanjutnya, atas putusan

---

<sup>36</sup> Wiratni Ahmadi, *Op. Cit*, h 53.

<sup>37</sup> *Ibid*, h 72.

banding dan gugatan tersebut para pihak dapat mengajukan peninjauan kembali ke mahkamah agung untuk hal yang sifatnya khusus.

Husein Kartasasmita<sup>38</sup> mengusulkan agar penyelesaian sengketa melalui keberatan di hapuskan saja. Artinya, atas ketetapan pajak wajib pajak langsung dapat mengajukan banding. Alasan yang di kemukakan antara lain bahwa pada umumnya surat keberatan yang di ajukan kepada dirjen pajak itu hanya menghasilkan penolakan setelah wajib pajak menunggu selama 12 (duabelas) bulan. Hal ini menyangkut tentang independensi dan proses keberatan tersebut hanya akan memperpanjang proses penyelesaian sengketa pajak. Maka pada hakekatnya pendapat tersebut meragukan penyelesaian sengketa pajak yang di lakukan oleh pihak yang terlibat dalam sengketa, dalam hal ini dirjen pajak. Keraguan ini mempertanyakan tentang jaminan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak. Artinya, terdapat keraguan akan sikap dirjen pajak apakah dapat bersikap adil dalam proses penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan.

Pendapat tersebut di atas secara logis dapat di terima. Jika di tinjau dari keterlibatan pihak yang bersengketa dalam proses penyelesaian sengketa tersebut sebagai pemutus perkara keberatan wajib pajak. Maka, sisi keadilan keputusan tersebut di mungkinkan akan tercampur dengan kepentingan aparatur pajak. Akibatnya, putusan keberatan penanggung pajak yang di hasilkan akan di rasakan tidak optimal sepanjang pihak yang di ajukan keberatan tetap mempunyai wewenang untuk memutuskan keberatan wajib pajak tersebut.

---

<sup>38</sup> Husein Kartasasmita, *Penjelasan dan Komentar Pajak Penghasilan 1984*, Yayasan Bina Pajak, Jakarta, 1985, h 44.

Perihal keberatan perlu di pahami karena proses awal yang harus di tempuh jika terjadi persengketaan di bidang pajak untuk pengajuan banding adalah upaya keberatan. Artinya, sebelum seseorang wajib pajak atau penanggung pajak ke pengadilan pajak untuk mengajukan upaya hukum banding, ia terlebih dahulu melakukan upaya keberatan ini. Baru kemudian apabila putusan upaya keberatan ini ternyata tidak memuaskan wajib pajak atau penanggung pajak, pengajuan banding ke pengadilan pajak perlu di lakukan.

Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang di lakukan oleh wajib pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu. Perbedaan ini terjadi antara wajib pajak dan direktur jenderal pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk pajak pusat. Perbedaan persepsi juga dapat terjadi antara wajib pajak dan kepala daerah/kepala dinas pendapatan daerah dan jajarannya di daerah atas penetapan besarnya utang pajak untuk pajak daerah. Atau dapat pula terjadi perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan direktur jenderal bea dan cukai dan jajarannya atas penetapan bea masuk, bea keluar, cukai dan sanksi administrasinya.

Ada beberapa kemungkinan isi putusan dari direktur jenderal pajak atas pengajuan keberatan yang di ajukan oleh wajib pajak, yaitu:

- a. Mengabulkan keberatan, baik untuk sebagian atau seluruhnya;
- b. Menolak keberatan, atau;
- c. Menambah jumlah pajak terutang.

Apabila wajib pajak masih belum merasa puas terhadap keputusan yang di berikan oleh direktur jenderal pajak terhadap keberatan yang di ajukannya, maka yang bersangkutan dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak. Keberatan yang di ajukan oleh wajib pajak ada kemungkinan di tolak atau di kabulkan sebagian oleh dirjen pajak, dan wajib pajak tidak mengajukan permohonan banding. Apabila terjadi hal seperti itu, jumlah pajak yang harus di lunasi oleh wajib pajak adalah jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan di kurangi pajak yang telah di bayar sebelum mengajukan keberatan.

Keputusan yang berupa menolak dan mengabulkan sebagian di pastikan menimbulkan ketidakpuasan bagi wajib pajak. Dengan di sertainya alasan-alasan yang tercantum dalam keputusan, wajib pajak akan mengetahui duduk persoalan yang menjadi dasar keputusan tersebut. Apabila wajib pajak telah memahami dan mendapat kejelasan dari keputusan tersebut kemudian menerima alasan yang di sertakan maka di mungkinkan wajib pajak bisa mengurungkan niatnya untuk mengajukan banding. Pada akhirnya, hal ini tentu di harapkan akan dapat mengurangi sengketa pajak yang di ajukan ke pengadilan pajak.

Deskriptif tentang sistem dan struktur kekuasaan kehakiman menurut UUD 1945 tersebut menyisahkan persoalan tentang kedudukan pengadilan pajak dalam sistem peradilan di indonesia berdasarkan UUD 1945 dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009, apakah pengadilan pajak masuk dalam lingkungan peradilan umum, ataukah pengadilan pajak masuk dalam lingkungan peradilan militer, atau apakah pengadilan pajak masuk dalam lingkungan peradilan tata usaha negara?

Dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang pengadilan pajak, tidak ada satu pun yang mengatur pengadilan pajak masuk dalam lingkungan peradilan sebagaimana yang di atur dalam pasal 24 ayat 2 UUD 1945 dan pasal 25 ayat 1 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009. Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menentukan bahwa pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Rumusan tersebut sama sekali tidak menjelaskan termasuk lingkungan peradilan manakah pengadilan pajak berada. Hal ini berakibat sangat menyulitkan bagi wajib pajak untuk memperoleh perlindungan hukum represif secara maksimal, karena pengadilan pajak hanya ada satu di indonesia yaitu di ibu kota negara republik indonesia jakarta. Bagaimana perlindungan hukum represif bagi wajib pajak yang ingin menyelesaikan sengketa pajaknya tetapi dia bertempat tinggal di jawa tengah, jawa timur, bahkan yang berada di luar pulau jawa, tentu mereka akan kesulitan untuk memperoleh keadilan guna menyelesaikan sengketa pajaknya. Hal ini tentu tidak terjadi jika pengadilan pajak berada dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana yang di atur dalam pasal 24 UUD 1945 dan pasal 25 ayat 1 Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009.

Pengadilan pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali di tentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pengadilan pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana di maksud dalam

pasal 23 ayat 2 Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah beberapa kali di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Banding adalah upaya hukum yang dapat di lakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan keberatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan ketentuan pasal 25 Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang perubahan kelima atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada direktur jenderal pajak atas suatu surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak nihil, surat ketetapan pajak lebih bayar, atau pemotongan (pemungutan) pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Keberatan di ajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang di potong atau di pungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan wajib pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan. Keberatan harus di ajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal di kirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak sebagaimana di maksud pada ayat 1 kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat di penuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

Dalam hukum pajak Indonesia saat ini, wajib pajak memiliki kewajiban untuk melaporkan pajak yang telah di hitung, di perhitungkan dan di bayar, termasuk apa yang menjadi obyek pajak dan bukan obyek pajak yang di miliki atau di peroleh oleh wajib pajak selama suatu masa pajak atau tahun pajak. Data tersebut harus di administrasikan dengan baik oleh fiskus, karena akan menjadi dasar bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan pajak dan menyatakan apakah data yang di laporkan oleh wajib pajak sudah benar atau masih terdapat pajak yang kurang di bayar maupun pajak yang ternyata lebih bayar. Penetapan pajak oleh fiskus dengan menerbitkan surat ketetapan pajak harus di dasarkan pada data yang telah di masukkan tersebut. Karena itu, ketentuan dalam hukum administrasi negara, khususnya dalam pelaksanaan asas umum pemerintahan yang baik harus di taati sepenuhnya oleh fiskus.

Surat ketetapan pajak yang di keluarkan oleh fiskus pada dasarnya merupakan produk dari pejabat tata usaha negara. Apabila wajib pajak tidak setuju atas produk tersebut, maka sesuai hukum administrasi negara, ia dapat mengajukan keberatan. Hanya saja keberatan tersebut tidak di tujukan ke pengadilan tata usaha negara, melainkan kepada fiskus, sebagaimana di tentukan dalam undang-undang maupun peraturan daerah tentang pajak. Demikian pula apabila wajib pajak tidak puas atas keputusan keberatan yang di keluarkan oleh fiskus, ia hanya dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak bukan ke pengadilan tata usaha negara. Hal ini jelas menyimpang dari ketentuan hukum administrasi negara pada umumnya, yang menyatakan bahwa peradilan tata usaha

negara, menjadi lembaga yang berwenang untuk menyelesaikan sengketa tata usaha negara di Indonesia.

Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak (Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002). Rumusan tersebut tampaknya di maksudkan untuk memberikan penegasan bahwa pengadilan pajak memang merupakan lembaga peradilan yang dapat di gunakan sebagai sarana bagi rakyat selaku wajib pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan.

Pasal 2 tersebut apabila di cermati juga mengandung arti bahwa pengadilan pajak merupakan instrumen yang dapat di gunakan sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk mendapatkan keadilan, yakni untuk melindungi kepentingan wajib pajak. Penjelasan pasal 2 menyatakan:

Pengadilan pajak adalah badan peradilan pajak sebagaimana di maksud dalam Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000, dan merupakan badan peradilan sebagaimana di maksud dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 tentang ketentuan-ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah di ubah dengan Undang-Undang Nomor 35 tahun 1999.

Jika kita mengikuti alur dari ketentuan tersebut, pemegang kekuasaan kehakiman adalah Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, dan badan peradilan di bawah Mahkamah Agung yang termasuk dalam lingkungan peradilan umum dan tiga lingkungan peradilan khusus.<sup>39</sup> Artinya, jika benar bahwa pengadilan pajak merupakan lembaga peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung,

---

<sup>39</sup> Y Sri Pudyatmoko, *Op. Cit*, h 53.

maka pengadilan pajak tentu harus masuk ke dalam salah satu dari empat lingkungan peradilan yang ada. Undang-Undang kekuasaan kehakiman mengatur bahwa semua persoalan hukum yang di hadapi oleh siapapun di negeri ini, apabila tidak menjadi kompetensi dari mahkamah konstitusi dan akan di selesaikan melalui jalur peradilan, harus dapat di selesaikan di pengadilan dari lingkungan peradilan yang ada di bawah mahkamah agung. Bahkan pasal 15 ayat 1 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004 menentukan bahwa: “Pengadilan khusus hanya dapat di bentuk dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana di maksud dalam pasal 10 yang di atur dengan undang-undang”. Dengan demikian seharusnya tidak ada pengadilan di luar empat lingkungan peradilan yang ada di bawah mahkamah agung. Menurut penjelasan pasal 15 ayat 1 dari Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004, yang di maksud dengan “pengadilan khusus” dalam ketentuan ini antara lain, pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industrial yang berada di lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara. Sementara Pasal 9A Undang-Undang Nomor 9 tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, menyebutkan: “Di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dapat di adakan pengkhususan yang di atur dengan undang-undang”. Dalam penjelasan Pasal 9A tersebut di katakan bahwa yang di maksud dengan “pengkhususan” adalah di ferensiasi atau spesialisasi di lingkungan peradilan tata usaha negara, misalnya pengadilan pajak. Selanjutnya Pasal 27 ayat 2 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-

Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menentukan bahwa “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara”. Dengan demikian sangat jelas bahwa ketiga undang-undang itu memasukkan Pengadilan Pajak dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak di katakan bahwa pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan akan menimbulkan ketidakadilan bagi masyarakat wajib pajak, sehingga dapat menimbulkan sengketa pajak antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang. Dalam rangka pemungutan pajak oleh fiscus, pejabat berwenang, maka di tetapkan suatu penetapan tertulis (keputusan) di bidang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Keputusan yang di keluarkan tersebut dapat menjadi sumber perselisihan antara wajib pajak dengan pejabat berwenang. Artinya keputusan itu dapat di kategorikan sebagai obyek sengketa pajak.

Adapun obyek sengketa pajak terdiri atas:

1. Sengketa pajak yang timbul sebagai akibat di terbitkannya ketetapan pajak, antara lain:
  - a. Surat ketetapan pajak kurang bayar,
  - b. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan,
  - c. Surat ketetapan pajak lebih bayar,
  - d. Surat ketetapan pajak nihil,
  - e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga.

2. Sengketa pajak yang timbul dari tindakan penagihan.

Tindakan penagihan pajak di atur dalam Undang-Undang Nomor 19 tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa sebagaimana telah di ubah dengan Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 yang mengatur tindakan-tindakan yang dapat di lakukan fiscus kepada wajib pajak yang mempunyai tunggakan pajak. Tindakan penagihan di lakukan secara bertahap, di mulai dengan mengeluarkan surat teguran, surat paksa, surat perintah melaksanakan penyitaan dan pengumuman lelang.

3. Sengketa pajak yang timbul dari keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, di samping ketetapan pajak dan keputusan keberatan.

Phillipus M Hadjon menyatakan bahwa upaya penyelesaian sengketa tata usaha negara jika di lihat dari cara penyelesaiannya di bedakan atas dua cara, yaitu:

- a. Penyelesaian secara langsung berarti sengketa administrasi tersebut tidak terbuka kemungkinan upaya administratif, melainkan hal itu semata-mata menjadi kompetensi absolut pengadilan administrasi (tingkat pertama).
- b. Penyelesaian secara tidak langsung, yaitu terbuka kemungkinan sengketa administrasi itu di selesaikan dengan menggunakan seluruh upaya administratif yang tersedia.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Phillipus M Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 1999, h 337.

Sebuah sengketa dapat di katakan sebagai sengketa pajak apabila terjadi dalam bidang pajak. Yang di maksud sebagai bidang pajak tentu saja baik itu termasuk pajak pusat maupun pajak daerah. Hal tersebut sebagaimana di atur dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, bahwa pajak tersebut meliputi semua jenis pajak yang di pungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea dan cukai, dan pajak yang di pungut oleh pemerintah daerah berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Selalu yang menjadi penyebab adanya persengketaan dan sekaligus sebagai obyek dalam sengketa pajak adalah di keluarkannya keputusan yang dapat di ajukan banding atau gugatan ke pengadilan pajak. Keputusan tersebut sangat mirip dengan pengertian keputusan yang ada dalam pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986. Keputusan yang menjadi obyek sengketa pajak ini selalu merupakan keputusan yang tertulis. Menurut undang-undang ini di katakan bahwa istilah “penetapan tertulis” terutama menunjuk kepada isi dan bukan kepada bentuk keputusan yang di keluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara. Keputusan ini memang di haruskan tertulis, namun yang di syarkan tertulis bukan bentuk formalnya, wujud tertulis ini terutama adalah untuk kemudahan segi pembuktian. Karena itu menurut penjelasan pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986, sebuah memo atau nota dapat memenuhi syarat tertulis dan akan merupakan keputusan badan atau pejabat tata usaha negara apabila sudah jelas:

- a. Badan atau pejabat tata usaha negara mana yang mengeluarkannya;
- b. Maksud serta mengenai hal apa isi tulisan tersebut;

- c. Kepada siapa tulisan itu di tujukan dan apa yang di tetapkan di dalamnya.

Bentuk tertulis tersebut di gunakan untuk memudahkan pembuktian jika suatu saat di permasalahan dan menjadi obyek sengketa. Penjelasan seperti di atas tidak ada di dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, jadi sebuah keputusan secara lisan tidak dapat di jadikan obyek sengketa pajak.

Melihat alur pemikiran seperti tersebut di atas, sangat masuk akal apabila banyak pendapat yang bermunculan mengenai independensi dari pengadilan pajak, secara langsung hakim di pengadilan pajak merupakan "*para fiskus*" yang terlibat di dalam pelaksanaan hukum pajak.

Pengadilan pajak ini bersifat khusus menyangkut acara penyelenggaraan persidangan sengketa perpajakan yaitu:

1. Sidang peradilan pajak pada prinsipnya di laksanakan secara terbuka, namun dalam hal tertentu dan khusus guna menjaga kepentingan pemohon banding atau tergugat, sidang dapat dinyatakan tertutup, sedangkan pembacaan putusan hakim di laksanakan dalam sidang yang terbuka untuk umum.
2. Penyelesaian sengketa pajak memerlukan tenaga-tenaga hakim khusus yang memiliki keahlian di bidang perpajakan dan berijazah sarjana hukum atau sarjana lain.
3. Sengketa yang di proses dalam pengadilan pajak khusus menyangkut sengketa perpajakan.

4. Putusan pengadilan pajak memuat penetapan besarnya pajak terutang dari wajib pajak, berupa hitungan secara teknis perpajakan, sehingga wajib pajak langsung memperoleh kepastian hukum tentang besarnya pajak terutang yang di kenakan kepadanya. Sebagai akibatnya jenis putusan pengadilan pajak, di samping jenis-jenis putusan yang umum di terapkan pada peradilan umum, juga berupa mengabulkan sebagian, mengabulkan seluruhnya, atau menambah jumlah pajak yang masih harus di bayar.

Jika kita meruntut ke belakang, khususnya melihat perkembangan pengaturan mengenai kekuasaan kehakiman, kita tahu bahwa salah satu bidang yang ingin di perbaiki, dari undang-undang yang lama, yaitu dari Undang-Undang Nomor 19 tahun 1964 menjadi Undang-Undang Nomor 14 tahun 1970 adalah kemandirian di bidang kekuasaan yudikatif. Perubahan yang demikian itu tentu saja di dasarkan pada kesadaran bahwa setiap pengadilan harus melaksanakan tugas dan fungsinya secara bebas tanpa pengaruh siapapun dan di manapun perubahan tersebut menyatakan bahwa segala urusan mengenai peradilan baik yang menyangkut teknis yudisial maupun urusan organisasi, administrasi dan finansial berada di bawah naungan mahkamah agung.

Fungsi perlindungan bagi rakyat ini sangat penting mengingat pemerintah selaku penguasa memiliki kewenangan atas hukum publik yang istimewa, yang dapat di tentukan secara sepihak. Pengadilan pajak merupakan instrumen yang dapat di gunakan sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk mendapatkan

keadilan, yaitu untuk melindungi kepentingan wajib pajak, dan pengadilan pajak ini menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi rakyat di bidang pajak.

## **BAB IV**

### **PENUTUP**

#### **4.1 Kesimpulan**

1. Pengadilan pajak yang di berlakukan melalui Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, berada di luar sistem peradilan di Indonesia, karena tidak berada di bawah salah satu dari keempat peradilan yang ada di indonesia sesuai dengan Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman, walaupun mahkamah agung telah menerima permohonan upaya peninjauan kembali atas keputusan dari pengadilan pajak. Pokok sengketa dalam pengadilan pajak adalah keputusan dari dirjen pajak dan kepala daerah yang merupakan pejabat tata usaha negara, yang keputusannya mengandung unsur publik yang menjadi bagian dari hukum administrasi negara, sehingga lebih tepat apabila pengadilan pajak di tempatkan atau merupakan kekhususan dari pengadilan tata usaha negara.
2. Putusan yang di hasilkan oleh pengadilan pajak sangat rentan terhadap adanya pengaruh dari berbagai pihak yang terlibat, mengingat pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan pengadilan pajak di lakukan oleh departemen keuangan, meskipun kedudukan pengadilan pajak secara struktural terlepas dari departemen keuangan yang menjadi bagian dari eksekutif. Pengadilan tinggi tata usaha negara adalah suatu peradilan yang tepat dalam menyelesaikan sengketa pajak

yang berupa upaya banding atas putusan yang di keluarkan oleh dirjen pajak dan kepala daerah, sehingga asas penyelesaian sengketa tata usaha negara secara baik, sederhana, cepat dan murah dapat lebih menjamin kepastian hukum terutama bagi wajib pajak atau penanggung pajak.

#### 4.2 Saran

1. Hukum acara yang berlaku di dalam pengadilan pajak seharusnya di ubah, terutama mengenai penggunaan istilah banding, karena istilah banding yang kita kenal selama ini adalah merupakan upaya hukum lanjutan setelah adanya putusan dari pengadilan tingkat pertama. Sedangkan istilah banding dalam pengadilan pajak adalah upaya lanjutan setelah adanya putusan mengenai keberatan dari dirjen pajak.
2. Perlu adanya perbaikan-perbaikan hukum pajak material dan hukum pajak formal sehingga kesadaran masyarakat selaku wajib pajak semakin meningkat, dan para fiskus dapat meningkatkan profesionalitas dan akuntabilitas dalam melaksanakan peraturan-peraturan yang berlaku di bidang perpajakan, sehingga mencuatnya kasus mafia pajak akhir-akhir ini, menuntut adanya keterbukaan dan transparansi dalam penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak, sehingga obyektifitas, keadilan (*fair play*), dan kepastian hukum, yang merupakan prinsip-prinsip dari asas-asas umum pemerintahan yang baik (*Good Corporate Governance*) dapat tercapai. Perlu adanya

perbaikan-perbaikan hukum pajak material dan hukum pajak formal sehingga kesadaran masyarakat selaku wajib pajak semakin meningkat, dan par fiskus dapat meningkatkan profesionalitas dan akuntabilitas dalam melaksanakan peraturan-peraturan yang berlaku di bidang perpajakan.

## DAFTAR BACAAN

### Buku-Buku

- Ahmadi, Wiratni, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2006.
- , *Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Pengenaan Pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia*, Disertasi, Universitas Padjajaran, Bandung, 1996.
- Asmara, Galang, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzzeling) dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Laksbang Pressindo, Yogyakarta, 2006.
- Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak “Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai”*, Elex Media Komputindo, Jakarta, 2003.
- C.S.T, Kansil dan Christine, *Hukum Tata Negara Republik Indonesia*, Rineka Cipta, Jakarta, 2000.
- Hadjon, Philipus M, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, 1987.
- , *Pengantar Hukum Administratif Indonesia*, Gajah Mada, University Press, Yogyakarta, 1999.
- , *Fungsi Normatif Hukum Administratif Dalam Mewujudkan Pemerintahan yang Bersih*, Pidato dalam Peresmian Penerimaan Guru Besar dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Airlangga, Surabaya, 1994.
- Harahap, M Yahya, *Beberapa Tinjauan Mengenai Sistem Peradilan dan Penyelesaian Sengketa*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1997.
- Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton, *Hukum Pajak Edisi 3*, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Kartasasmita, Husein, *Penjelasan dan Komentar Pajak Penghasilan 1984*, Yayasan Bina Pajak, Jakarta, 1985.
- Kusumaatmadja, Mochtar, *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Binacipta, Bandung, 1976.

- , *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*, Alumni, Bandung, 2000.
- Lotulung, Paulus Effendi, *Beberapa Sistem tentang Kontrol Segi Hukum terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1996.
- Mahfud, MD Mohammad, *Dasar dan Struktur Ketatanegaraan Indonesia*, Rineka Cipta, Jakarta, 2001.
- Manan, Bagir, *Dasar-Dasar Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia Menurut UUD 1945*, Makalah Ceramah Ilmiah, Bandung, 1994.
- , *Kekuasaan Kehakiman Republik Indonesia*, Pusat Penelitian LPPM, Unisba, Bandung, 1995.
- Manan, Bagir dan Kuntara Magnar, *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara*, Alumni, Bandung, 1997.
- Marbun, S.F, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1997.
- Mertokusumo, Sudikno, *Sejarah Peradilan dan Perundang-Undangan di Indonesia Sejak 1942 dan Apakah Kemanfaatannya Bagi Kita Bangsa Indonesia*, Disertasi, Kilat Maju, Bandung, 1971.
- Pudyatmoko, Y Sri, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, 2005.
- R Subekti, dan R Tjitrosoedibjo, *Kamus Hukum*, Pradya Paramita, Jakarta, 1971.
- Riawan, W Tjandra, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 2002.
- Siahaan, Marihot Pahala, *Hukum Pajak Elementer, Konsep Dasar Perpajakan Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010.
- Siregar, Chaeroeddin, “*Badan Peradilan Pajak Sebagai Pemutus Sengketa Di Bidang Pajak*”, *Varia Peradilan*, Maret, 1997.
- Soemitro, Rochmat, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Eresco, Bandung, 1979.
- Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas Dan Dasar Perpajakan I*, Refika Aditama, Bandung, 2004. Waluyo dan Wirawan B Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2002.

Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 2004.

Sutrisno, Deddy, *Hakikat Sengketa Pajak*, Kencana, Jakarta, 2015.

Syofyan, Y Syofrin, Asyhar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Refika Aditama, Bandung, 2004.

Utrecht E, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Republik Indonesia*, FHPM Universitas Padjajaran, Bandung, 1960.

Waluyo, dan Wirawan B Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2002.

Wanaradja, Gunawan, *Komplikasi Pranata Peradilan Tata Usaha Negara*, Pustaka, Bandung.

### **Internet**

<http://kanalhukum.id/kanalis/pengertian-sengketa-pajak/25>.

<http://www.pajak.go.id/content/mahfud-md-reformasi-birokrasi-pajak-harus-diperketat>.

<http://www.pajak.go.id/content/meningkatkan-kompetensi-sdm-ditjen-pajak>.

<https://www.eduspensa.id/pengertian-pajak-secara-umum-dan-menurut-para-ahli/>.