

## BAB IV

### IV.1 DUALISME PENGATURAN PENGADILAN PAJAK

Penyempurnaan resolusi penyelesaian konflik perpajakan sudah dilakukan beberapa dekade. Meskipun telah dilakukan perbaikan melalui perubahan MPP menjadi BPSP yang kemudian menjadi Pengadilan Pajak tetapi masih saja menyisakan beberapa permasalahan. Permasalahan ini kemudian ditanggapi oleh pemerintah dengan adanya Revisi Undang-Undang Pengadilan Pajak melalui Naskah Akademik RUU PP 2002 yang sudah lama dicanangkan.<sup>55</sup> Revisi Pengadilan Pajak telah menjadi Program Legislasi Nasional (Prolegnas) dengan nomor 107 pada tahun 2010-2014. Meskipun telah digulirkan sejak 2010 sampai saat ini UU PP belum diubah sebagaimana mestinya. Permasalahan tersebut dapat dilihat dari ketentuan yang tumpang tindih dengan undang-undang lainnya.

Pengadilan Pajak setidaknya diatur melalui dua undang-undang yang berbeda. Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dan Undang-Undang Pengadilan Pajak (UU PP) yang mengatur mengenai tata cara pengajuan keberatan, gugatan, banding, dan peninjauan kembali. Dalam penulisan skripsi ini berpatokan pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebab ketentuan banding sudah diterapkan pada tahun 2007. Selain diatur melalui undang-undang, ketentuan teknis untuk memperjelas peraturan yang bersifat umum diatur melalui Surat Direktur Jenderal Pajak dan Buku Mahkamah Agung. Selama pemungutan pajak, aturan ini dilaksanakan oleh DJP sebagai *fiscus* yang memiliki kewenangan untuk melaksanakan

---

<sup>55</sup> Budi Ispriyarso. *Analisis Yuridis Terhadap Kedudukan Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus*. (Fakultas Hukum Universitas Diponegoro: Tanpa Tahun) hlm 1.

kebijakan dan standardisasi teknis dibidang perpajakan sebagaimana dinyatakan dalam Peraturan Menteri Keuangan 234/PMK.01/2015.

DJP sebagai Pejabat Tata Usaha Negara memiliki diskresi yang dikenal sebagai *freies ermessen* untuk menjalankan undang-undang dalam memperjelas permasalahan teknis.<sup>56</sup> Berbeda dengan pejabat tata usaha negara lainnya, meskipun Keputusan DJP merupakan *beschikking* atau keputusan tata usaha negara tetapi keputusannya tidak dapat digugat ke PTUN melainkan ke Pengadilan Pajak melalui pengajuan Gugatan.<sup>57</sup> Perlakuan berbeda ini disebabkan Perpajakan selalu dianggap sebagai bidang yang lebih khusus ketimbang ilmu hukum lainnya.<sup>58</sup>

Untuk mencegah kesewenang-wenangan dilakukan selama pelaksanaan diskresi DJP, ketentuan perpajakan harus dijalankan melalui undang-undang. Pengaturan perpajakan diatur melalui undang-undang merupakan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945. Kewajiban pemungutan pajak melalui undang-undang semata-mata dilakukan untuk melindungi WP dari diskresi yang dimiliki oleh Pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Meskipun pemerintah telah melaksanakan perintah konstitusi untuk mengatur melalui undang-undang, WP mendapatkan beragam peraturan yang berbeda atas ketentuan undang-undang yang sama sehingga pengaturan dalam undang-undang semata tidak cukup. Adanya pengaturan yang salih tumpang tindih berpotensi menghambat pemungutan pajak secara proporsional yang berorientasi pada hak-hak WP.

---

<sup>56</sup> Ahmad Yuni Jamal, *Analisis Yuridis Asas Freis Ermessen Dalam Menyelenggarakan Fungsi Pajak*. (UNTAD: 2017) hlm 6.

<sup>57</sup> Imam Muhasan, *Menakar ulang Spesialitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum di Indonesia*, Jurnal Pajak Indonesia Vol 1. No 1 tahun 2007 hlm 1.

<sup>58</sup> *Ibid.*, hlm 2.

Pengaturan yang tersebar tersebut saling tumpang tindih satu sama lain. Adanya kebingungan dari WP dalam memahami mekanisme mencari keadilan yang saling tumpang tindih dibuktikan melalui adanya permohonan pengujian undang-undang Pengadilan Pajak ke Mahkamah Konstitusi. Melalui Putusan Mahkamah Konstitusi No. 004/PUU-II/2004, WP menyatakan bahwa UU PP harus dinyatakan inkonstitusional.

Argumentasi utama dari pemohon adalah UU PP dibuat tanpa menggunakan naskah akademis. Hilangnya salah satu tahapan dalam pembuatan Undang-Undang sebagaimana ditetapkan Undang-Undang No. 12 tahun 2011 tentang Peraturan Pembuatan Perundang-Undangan, menurut pemohon, menunjukkan pemerintah tidak serius dalam membuat UU PP. Argumentasi kedua yang dinyatakan oleh WP adalah adanya intervensi eksekutif dalam Pengadilan Pajak yang dilegitimasi melalui UU PP. Keberadaan peran eksekutif dalam jalannya pengadilan tidak ditemukan dalam peradilan umum lainnya.

Setelah itu WP menyatakan bahwa hilangnya proses Kasasi selama WP mencari keadilan di Pengadilan Pajak menyebabkan terenggutnya hak WP untuk peradilan yang adil. Terakhir, WP mendalilkan bahwa Banding di Pengadilan Pajak yang diatur melalui Pasal 36 Ayat (4) UU PP yang mewajibkan membayar piutang pajak sebesar 50% memberatkan WP. Mahkamah Konstitusi kemudian menolak permohonan WP dengan dinyatakan tidak berasalan menurut hukum.

Meskipun telah diputus oleh Mahkamah Konstitusi, argumentasi terkait Pasal 36 Ayat (4) UU PP yang bertentangan dengan konstitusi kemudian tetap diajukan kembali oleh WP yang berbeda dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No. 011/PUU-IV/2006 dan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 133/PUU XIII/2015. Meskipun kedua putusan ini menganggap bahwa Pasal 36 Ayat (4) UU PP tidak bertentangan dengan konstitusi.

WP mengajukan pembatalan Pasal 36 Ayat (4) UU PP sebab bertentangan dengan Pasal 1 Ayat (3) UUD 1945 dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No 011/PUU-IV/2006. Menurut

Pemohon keberadaan Pasal tersebut bertentangan dengan semangat perlindungan bagi WP untuk memberi kemudahan pembayaran yang disesuaikan dengan kemampuan WP sebagaimana tercermin dalam Pasal 9 Ayat (4) UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Pada tahun 2006, UU KUP belum diubah sebagaimana yang saat ini sedang berlaku sehingga memiliki bunyi yang berbeda dengan apa yang dimohonkan oleh WP. Pada pokoknya, ketentuan Pasal 36 Ayat (4) UU PP menghalang-halangi WP dalam mencari keadilan.

Pertimbangan Hakim dalam Amar Putusan menyatakan bahwa keberadaan ketentuan pembayaran 50% (lima puluh persen) diimbangi dengan adanya ketentuan bunga sebesar 2% (dua persen) apabila ternyata Putusan Pengadilan Pajak maupun Peninjauan Kembali menyatakan bahwa WP membayar pajak melebihi dari piutang yang sebenarnya. Pasal 87 UU PP kemudian menjelaskan bahwa bunga ini dibatasi hanya selama 2 tahun saja. Amar Putusan menyatakan bahwa permohonan WP sebagai tidak dapat diterima atau *niet ontvankelijk verklaard* disebabkan Pasal yang dimohonkan sudah pernah diuji sebelumnya dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No. 004/PUU-II/2004.

Selanjutnya di tahun 2015, pembatalan terhadap Pasal 36 Ayat (4) UU PP kembali diajukan. Fakta hukum yang disajikan dalam Permohonan ini memiliki perbedaan yang signifikan sebab UU KUP yang baru telah berlaku. Setelah keberlakuan UU KUP yang baru terdapat ketentuan mengenai banding yang beririsan dengan UU PP. Dalam permohonannya WP menyatakan bahwa keberlakuan Pasal 36 Ayat (4) bertentangan dengan Pasal 27 Ayat (5) UU KUP sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum sebagaimana dijamin dalam Pasal 28 UUD. Dalam Putusan dengan nomor registrasi 133/PUU-XIII/2015, pemohon, Nizarman Aminuddin, yang merupakan WP menyatakan bahwa tidak semua warga negara yg berperkara di Pengadilan Pajak mampu untuk membayar 50% (lima puluh persen) dari piutang pajak yang ditentukan oleh DJP.

Amar putusan menyatakan bahwa Pasal 36 Ayat (4) UU PP telah sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa pungutan pajak yang bersifat harus dipungut melalui instrument undang-undang. Oleh karenanya, menurut Mahkamah Konstitusi tidak ada hak konstitusional yang dicerai oleh keberlakuan Pasal ini. Kemudian, Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa Pasal 36 Ayat (4) UU PP merupakan *open legal policy* atau kebijakan hukum terbuka yang merupakan kewenangan dari legislatif atau DPR.

Lebih lanjut, Pasal ini berfungsi untuk membantu agenda pembangunan nasional sehingga sangat penting keberadaan. Terakhir, Putusan kembali menguatkan argumentasi dari putusan sebelum-sebelumnya bahwa ketentuan ini diimbangi dengan bunga 2% (dua persen) apabila pada akhirnya ditemukan bahwa WP membayar melebihi dari keadaan sebenarnya dari piutang-piutang pajak. Mahkamah Konstitusi pun menyatakan bahwa yang diuji oleh WP merupakan pertentangan antar undang-undang dan bukan dengan konstitusi sehingga tidak beralasan menurut hukum.

Ketiga permohonan tersebut ditolak oleh Mahkamah Konstitusi. Meskipun pemohon telah ditolak oleh Mahkamah Konstitusi tetapi, argumentasi pemohon tetap valid untuk dibahas secara akademis. Kesimpulan pemohon akan dicoba dibahas melalui perspektif lain dalam penulisan skripsi ini. Selain itu penulisan skripsi ini membatasi pembahasan argumentasi permohonan terhadap adanya tumpang tindih pengaturan dalam UU PP dan UU KUP.

## **IV.2 TUMPANG TINDIH PENGATURAN SYARAT BANDING**

Prosedur formil pengajuan banding bermasalah. Beragam literatur menjelaskan secara berbeda terkait tumpang tindih UU KUP dan UU PP. Sebagaimana telah dijelaskan di muka bahwa terdapat Pasal yang mewajibkan membayar 50% terhadap piutang pajak mereka sebelum mengajukan banding. Namun, literatur pajak menjelaskan ketentuan ini secara berbeda-beda. Menurut *Indonesia Tax Review 2019* menyatakan bahwa pembayaran 50%

sebagai suatu hal yang wajib dilaksanakan oleh WP. Bahkan secara tegas menyatakan bahwa “tanpa syarat dasar ini, hakim pengadilan pajak tidak akan menerima gugatan wajib pajak.”<sup>59</sup> Komisi Yudisial melalui buku *Problematika Sengketa Pajak Dalam Peradilan Pajak* menyatakan pula bahwa syarat formil pengajuan banding 50% (lima puluh persen) harus ditempuh oleh WP. Meskipun, literatur tersebut menegaskan bahwa ketentuan ini memberatkan dan harus diubah dikemudian hari.<sup>60</sup>

Di sisi lain, terdapat pula literatur yang menjelaskan bahwa pembayaran 50% (lima puluh persen) bersifat tentatif. Menurut *Indonesia Pocket Tax Book 2019* menyatakan bahwa pembayaran piutang pajak sebagai syarat banding tidak mutlak harus dilakukan oleh WP. Literatur yang menjelaskan secara berbeda tentu dapat membingungkan bagi masyarakat awam yang hendak melakukan banding di Pengadilan Pajak.

Perbedaan literatur dalam menjelaskan syarat formil banding sangat dapat dipahami sebab di Pengadilan Pajak sendiri hakim menggunakan syarat formil banding secara berbeda-beda. Perbedaan ini tidak dapat dianggap sederhana sebab dapat berpengaruh pada putusan hakim yang pada akhirnya menentukan besaran piutang yang harus dibayar oleh WP.

Dalam Putusan No. 1323/B/PK/PJK/2017 yang mana PT Jembayana Muarabar yang bertindak sebagai penggugat melawan DJP menyatakan bahwa piutang pajak yang dikenakan berdasarkan PPh Pasal 21 dan PPh Pasal 23 masing-masing sebesar Rp. 7.354.460.590 (tujuh miliar tiga ratus lima puluh empat juta empat ratus enam puluh ribu lima ratus Sembilan puluh rupiah) dan Rp11.552.714.602 (sebelas miliar lima ratus lima puluh dua juta tujuh ratus empat belas ribu enam ratus dua rupiah) adalah tidak benar. Penggugat telah melalui proses keberatan dan banding sehingga Peninjauan Kembali sebagai upaya akhir bagi WP untuk mencari

---

<sup>59</sup> Indonesia Tax Review, Vol. X No. 12 tahun 2019, hlm 65.

<sup>60</sup> H. M Harry Djatmiko, *Problematika Pelaksanaan Pengadilan Khusus di Indonesia Problematika Sengketa Pajak Dalam Peradilan Pajak*, (Komisi Yudisial Republik Indonesia: 2013) hlm 348.

keadilan. Dalam Alasan Banding Secara Formal, WP menjelaskan tidak membayar piutang pajak sebagaimana diperintahkan Pasal 36 ayat (4) UU PP sebab WP tunduk pada UU KUP. Putusan PK di MA mengabulkan gugatan PT. Jembayana Muarabar yang menunjukkan bahwa pembayaran 50% tidak bersifat wajib.

Melalui putusan tersebut, menunjukkan bahwa pembayaran piutang pajak tidak bersifat wajib. Namun, kondisi yang jauh berbeda ditemukan dalam Putusan Pengadilan Pajak 50797/PP/M.XVA/99/2014. WP yang identitasnya tidak diungkapkan, ditolaknya upaya gugatan terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-1192/WPJ.07/2010 terkait bea masuk. MA menyatakan menolak upaya PK disebabkan terlambat membayar piutang pajak sebesar 50% sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 36 Ayat (4) UU PP. Ketentuan ini menunjukkan bahwa persyaratan pembayaran 50% sebagai suatu hal yang wajib dilalui oleh WP. Putusan ini lahir setelah berlakunya UU KUP yang baru terkait pelaksanaan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP yang membuktikan bahwa Pasal 36 Ayat (4) UU PP tetap berlaku.

Di lain pihak, Putusan No. 521/C/PJK/2013 yang mana PT Gillmore Exporindo mengajukan PK terhadap Putusan Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00049/206/05/032/08 tanggal 31 Juli 2008. PT Gillmore menyatakan telah membayar piutang pajak sebesar 50% sebagaimana diperintahkan dalam Pasal 36 ayat (4) UU PP. Amar Putusan Hakim menolak PK disebabkan tidak memenuhi syarat formil yang ditetapkan Pasal 35 Ayat (2) UU PP yaitu diajukan tiga bulan setelah putusan banding. Meskipun begitu, Amar putusan menyatakan menolak tetapi dari Putusan ini menunjukkan bahwa WP membayar 50% lima puluh persen sebagai syarat mengajukan banding yang kemudian tidak dipermasalahkan oleh MA.

Syarat membayar 50% merupakan persyaratan yang dapat dinegosiasikan dengan DJP sebagaimana dapat dilihat dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-55915/PP/M.IIIA/13/2014 :

*“Bahwa Pemohon Banding menyatakan dalam SKPKB tersebut dengan jumlah yang disetujui berdasarkan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan sebesar Rp0,00 sehingga dengan demikian Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal seperti apa yang dimaksud pada Pasal 36 ayat 4 Undang- Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak”;*

Permasalahan timbul dari beberapa putusan yang dijelaskan di atas yaitu pasal mana yang berlaku dalam Pengadilan Pajak. Mengapa WP dapat melakukan negosiasi dengan Pengadilan Pajak untuk syarat pengajuan banding yaitu pembayaran sebagian piutang pajak sedangkan UU PP sendiri telah secara jelas menyatakan pembayaran sebesar 50% (lima puluh persen) sebagai sebuah kewajiban. Hilangnya ketentuan yang menerangkan syarat piutang WP sebagai syarat formil yang dapat dinegosiasikan merupakan bagian dari permasalahan dalam Pengadilan Pajak.

Selain permasalahan hilangnya dasar hukum bagi DJP dalam melakukan negosiasi untuk syarat banding dengan pihak yang berperkara untuk mengajukan banding, keberlakuan Pasal 36 Ayat (4) UU PP sendiri dipertanyakan sebab setidaknya-tidaknya dalam Putusan 1323/B/PK/PJK/2017 menyatakan bahwa pembayaran piutang pajak tidak diwajibkan sebab terdapat ketentuan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP.

Menurut Pasal 36 Ayat (4) UU PP mewajibkan bagi WP yang hendak melakukan banding harus membayar terlebih dahulu piutang pajak mereka sebesar 50% (lima puluh persen) sebagai salah satu syarat formil mengajukan banding di Pengadilan Pajak yang berbunyi;

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

Setelah diberlakukannya Perubahan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 menjadi UU No 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terdapat pasal yang mengatur mengenai syarat banding dalam Pasal 27 Ayat (5a) yang menerangkan bahwa :

*“Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding”*

Ketentuan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP menjelaskan bahwa terhadap piutang pajak WP hanya dapat ditagih satu bulan setelah Putusan Banding. Kedua ketentuan ini saling tumpang tindih. Namun, Pasal 36 Ayat (4) sebenarnya sudah tidak berlaku lagi sejak UU KUP disahkan dengan adanya Ketentuan Peralihan Pasal 46 UU KUP.

#### **IV.3 KETENTUAN PENUTUP DAN KETENTUAN PERALIHAN**

Keberadaan ketentuan peralihan merupakan bentuk abstraksi *legal maxim* yaitu hukum yang lama dibatalkan oleh hukum yang baru atau dikenal dalam bahasa latin sebagai *lex posteriori derogate legi priori*. Asas hukum ini diperuntukan untuk mencegah terjadinya konflik terhadap peraturan yang sederajat dengan saling tumpang tindih terhadap pengaturan yang sama.<sup>61</sup> Ketentuan ini termuat dalam Poin 127 Undang-Undang No. 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yang selanjutnya disebut sebagai UU

---

<sup>61</sup> Shidarta dan Petrus Lakonawa, “*Lex Specialis derogate legi generali: Makna dan Penggunaanya*,” Maret 2018, <https://business-law.binus.ac.id/2018/03/03/lex-specialis-derogat-legi-generalis/>

PPPU.<sup>62</sup> Keberadaan Ketentuan Peralihan menunjukkan maksud pembuat undang-undang untuk mengubah aturan yang lama terhadap peraturan yang baru. Tidak semua undang-undang mencantumkan Ketentuan Peralihan sebab hanya undang-undang yang dimaksudkan untuk mengubah ketentuan yang lama saja yang mencantumkan ketentuan ini.<sup>63</sup> Perubahan atau pembatalan suatu norma hukum harus dilakukan menggunakan instrument hukum yang sederajat semisalnya undang-undang dengan undang-undang atau peraturan daerah dengan peraturan daerah.<sup>64</sup> Apabila suatu hukum hendak dibatalkan menggunakan instrument hukum yang tidak sederajat maka harus dipergunakan hukum yang lebih tinggi atau hukum yang khusus.

Tidak serta merta suatu peraturan yang baru meniadakan peraturan yang lama sehingga Ketentuan Peralihan sangat penting untuk memberikan kejelasan mengenai keberlakuan suatu undang-undang. Dampak Ketentuan Peralihan berbanding lurus terhadap kepastian hukum dan mencegah terjadinya kekosongan hukum.<sup>65</sup> Ketentuan Peralihan pun diperuntukan untuk mencegah adanya perubahan peraturan perundang-undangan yang malah merugikan pihak-pihak tertentu. Menurut Putusan Mahkamah Konstitusi No 138/PUU-XIII/2015 menyatakan bahwa Ketentuan Peralihan berfungsi untuk menegaskan segala sesuatu yang diperoleh secara sah menurut undang-undang yang lama tetap diakui oleh undang-undang yang baru.<sup>66</sup> Dengan adanya perubahan peraturan dapat memiliki dampak langsung bagi pihak yang berperkara di pengadilan atau pun mengenai status kepemilikan sehingga Ketentuan Peralihan harus

---

<sup>62</sup> Astim Riyanto, *Teknik Perancangan Peraturan Perundang-undangan*, (Universitas Pendidikan Indonesia: 2009) hlm 4.

<sup>63</sup> Sri Handayani, *Ketentuan Peralihan Dan Peraturan Perundang-Undangan*, Jurnal Legislasi Indonesia Vol. 6 No. 4 Desember 2009, hlm 596.

<sup>64</sup> Ferry Irawan Febriansyah, *Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, Jurnal Perspektif, Vol. XXI No.3 2016, September, hlm 223.

<sup>65</sup> *Id.*, hlm 46.

<sup>66</sup> Putusan Mahkamah Konstitusi No. 138/PUU-XIII/2015 hlm 291.

memiliki masa transisi untuk memberikan kemudahan bagi para pihak dalam mematuhi peraturan perundang-undangan. Pada intinya, Ketentuan Peralihan berfungsi untuk memberi kejelasan mengenai hubungan hukum yang mungkin timbul dalam undang-undang yang diatur.<sup>67</sup>

Selain Ketentuan Peralihan terdapat pula Ketentuan Penutup yang memiliki fungsi untuk memperjelas mengenai penunjukan organ atau alat kelengkapan, nama singkatan perundang-undangan, status perundang-undangan yang sudah ada, dan waktu dimulainya suatu undang-undang mengikat warga negara. Sebelum dibuatnya UU PPPU, Ketentuan Peralihan dan Ketentuan Penutup seringkali dipergunakan secara bergantian seolah-olah keduanya merupakan hal yang sama.<sup>68</sup>

#### **IV.4. KETENTUAN PENUTUP DAN KETENTUAN PERALIHAN DALAM UU KUP**

Seharusnya Keberadaan Ketentuan Penutup dan Ketentuan Peralihan dalam UU KUP menunjukkan tidak berlakunya ketentuan lain yang tumpang tindih dengan UU KUP, termasuk UU PP. Namun, norma ini masih diperdebatkan keberlakuannya. Pendapat yang menyatakan bahwa UU KUP harus diterapkan terhadap ketentuan lain yang bertentangan diperkuat dengan pernyataan Tim Kompendium Bidang Hukum Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan yang menyatakan bahwa sejak tahun 2008 peraturan yang mengatur sengketa perpajakan harus merujuk pada peraturan yang baru yakni UU KUP.<sup>69</sup> Meskipun, terdapat permasalahan dalam Ketentuan Penutup UU KUP yaitu tidak jelasnya ketentuan

---

<sup>67</sup> Andi Yuliani, *Daya Ikat Pengundangan Peraturan Perundang-Undangan*, (Dirjen Peraturan Perundang-Undangan Kemnukham RI: 2017) hlm 435.

<sup>68</sup> *Supranote 9*, hlm 599.

<sup>69</sup> Tjip Ismail, *Tim Kompendium Bidang Hukum Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan* (Kementrian Hukum dan Hak Asasi Manusia, :2011) hlm 35.

mana yang dibatalkan. Tidak seperti Ketentuan Penutup dalam undang-undang lainnya yang mencantumkan mengenai pasal mana yang dibatalkan, UU KUP tidak secara terang menyatakannya (*expres verbis*). Pasal 46 UU KUP menerangkan bahwa

*“Dengan berlakunya undang-undang ini semua peraturan pelaksanaan di bidang perpajakan yang lama tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan undang-undang ini”.*

Melalui ketentuan penutup UU KUP sepatutnya ketentuan lain yang tumpang tindih dengan UU KUP dibatalkan dengan sendirinya. Ketentuan Penutup dalam UU KUP harus dimaknai Pasal 36 Ayat (4) sudah tidak berlaku sehingga dalam hal pengajuan banding harus tunduk pada Pasal 27 UU KUP.<sup>70</sup>

Selain itu dalam UU KUP sebelum tahun 2009 yaitu UU KUP No 28 Tahun 2007 menyatakan bahwa sengketa pajak yang terjadi hingga tahun 2007 mengikuti UU KUP tahun 2000 sebagaimana dinyatakan dalam Pasal II UU No 28 Tahun 2007 tentang KUP

*“Terhadap semua hak dan kewajiban perpajakan Tahun Pajak 2001 sampai dengan Tahun Pajak 2007 yang belum diselesaikan, diberlakukan ketentuan Undang- Undang Nomor 6 TAHUN 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 TAHUN 2000.*

*Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 1, daluwarsa penetapan untuk Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya, selain penetapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau Pasal 15 ayat (4), berakhir paling lama pada akhir Tahun Pajak 2013”*

Melalui pasal ini menunjukkan bahwa sejak tahun 2008 ketentuan Pasal 36 ayat (4) sudah tidak berlaku lagi secara tegas. Namun, konsep ini memang dilematis dalam praktik. Salah satu

---

<sup>70</sup> Agung Retno Rachmawati, Joko Nur Sariano, *Upaya hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Yang Ditetapkan Oleh Fiskus Dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak*, , Jurnal Perspektif, Vol. XVI No 14, Tahun 2011 hlm 11.

contoh yang memiliki kasus yang serupa dengan UU KUP dan UU PP adalah Undang-Undang No. 16 tahun 2011 Tentang Bantuan Hukum dengan Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat. UU Advokat telah mendefinisikan Pemberian Bantuan Hukum (Pasal 1 Ayat (9) UU Advokat) kemudian didefinisikan ulang dalam Pasal 1 Ayat (1) UU Bantuan Hukum sebagai Bantuan Hukum. Kedua pengertian ini memiliki ketentuan yang mirip tetapi memiliki persyaratan yang berbeda.

Dalam UU Bantuan Hukum, Advokat yang sedang melaksanakan Pemberian Bantuan Hukum dapat melakukan rekrutmen terhadap mahasiswa hukum, LSM, maupun dosen. Sedangkan dalam UU Advokat, Bantuan Hukum harus melalui sumpah terlebih dahulu yang mana tidak dilalui oleh mahasiswa hukum, LSM, dosen dan lain sejenisnya. Perbedaan terminologi antara Pemberian Bantuan Hukum dengan Bantuan Hukum menyebabkan seolah-olah dua hal ini berbeda sedangkan kedua undang-undang tidak menunjukkan perbedaannya.

Lebih lanjut dalam Ketentuan Penutup Pasal 24 UU Bantuan Hukum menyatakan bahwa seluruh ketentuan terkait Pemberian Bantuan Hukum harus mengikuti UU ini. Seluruh ketentuan yang bertentangan dengan UU Bantuan Hukum tidak berlaku menurut pasal tersebut. Permasalahan yang sama persis dengan UU KUP. Ketentuan ini dimohonkan ke Mahkamah Konstitusi Melalui Putusan No. 88/PUU-X/2012. Namun, Mahkamah Konstitusi tidak melihat ada permasalahan dan menolak seluruh dalil pemohon yang menunjukkan bahwa UU Advokat tetap berlaku meskipun tumpang tindih dengan UU Bantuan Hukum.

Mahkamah Konstitusi konsisten melihat bahwa Ketentuan Penutup maupun Ketentuan Peralihan tidak berdampak langsung terhadap keberlakuan suatu undang-undang. Melalui Putusan-Putusan yang telah dibahas di atas, Mahkamah Konstitusi telah menunjukkan Ketentuan Penutup maupun Ketentuan Peralihan tidak secara serta merta dapat membatalkan undang-undang lain terkait. Dampak dari Putusan Mahkamah Konstitusi ini adalah

kebingungan bagi warga negara dalam menyikapi ketentuan penutup dalam suatu undang-undang.

Apabila memang Ketentuan Penutup tidak berdampak pada keberlakuan undang-undang lain maka hal ini menunjukkan bahwa Ketentuan Penutup UU KUP tidak serta merta membatalkan UU PP, utamanya syarat banding di UU PP. Putusan Mahkamah Konstitusi lainnya pun secara konsisten menunjukkan hal yang sama dengan apa yang terjadi dalam UU KUP dan UU PP.

#### **IV.5. KEPASTIAN HUKUM DALAM UPAYA BANDING**

Keberlakuan Pasal 36 Ayat (4) UU PP melanggar kepastian hukum untuk terselenggaranya hak-hak WP setidaknya dengan didasari tiga pertimbangan. Pertama, ketentuan ini diterapkan secara diskriminatif karena sifatnya yang dapat dinegosiasikan. Kedua, ketentuan ini menghal-halangi WP untuk menggunakan haknya dalam mencari keadilan yang dijamin oleh undang-undang. Ketiga, ketentuan ini tidak memiliki landasan hukum sebab negosiasi WP dan DJP tidak tercantum dalam undang-undang yang oleh karenanya melanggar aspek legalitas dalam Hukum Administrasi Negara. Untuk membahas ketiga argumentasi tersebut, sebelumnya perlu disadari mengenai sifat dari pengadilan pajak. Keempat, Pasal ini seharusnya dinyatakan tidak berlaku setelah UU KUP.

Posisi DJP dengan WP tidakimbang selama proses di Pengadilan Pajak. DJP selalu sebagai pihak yang lebih kuat ketimbang dengan WP.<sup>71</sup> Posisi yang tidakimbang ini menyebabkan subjektifitas DJP dalam menentukan pasal mana yang berlaku untuk pihak yang berperkara akan selalu merugikan sistem pemungutan pajak. Ketentuan mengenai syarat

---

<sup>71</sup> Heru Suyanto, Suherman, *Sengketa Perpajakan Dalam Perspektif Kekuasaan Kehakiman*, Jurnal Yuridis Vol.2 No.1 Juni 2015 hlm 8

banding sebagai bagian hukum acara seharusnya tidak berubah-ubah menurut subjektifitas DJP.

#### **IV.5.1. Hukum Acara Tidak Boleh Menjadi Bagian Negosiasi**

Hukum acara harus dijalankan sebagaimana tertulis dalam undang-undang dan tidak bisa diinterpretasikan lain atau harus bersifat objektif. Menurut Pendapat Ahli Laica Marzuki dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No. 18/PUU-XII/2014 menyatakan hukum acara tidak memiliki ruang diskresi (*dwingend recht*) oleh aparat penegaknya. Hukum acara merupakan bentuk penjawantahan *due process of law* yang menunjukkan persamaan perlakuan terhadap semua pihak yang berperkara di pengadilan.<sup>72</sup>

Pendapat senada ditemukan dalam putusan-putusan *Supreme Court* Amerika Serikat yang pada intinya menyatakan bahwa hukum acara telah menjadi inti keadilan prosedural yang menjamin bahwa setiap orang diperlakukan sama, didengar dan dipengaruhi oleh pengambil keputusan yang netral dengan didasarkan undang-undang.<sup>73</sup> Selama proses keberatan dilakukan dalam lingkup DJP sendiri yang menunjukkan, keputusan diuji bukan oleh pihak yang independent melainkan pihak yang memiliki kaitan dengan pejabat yang mengeluarkan keputusan.

Hilangnya diskresi dalam hukum acara semata-mata diperuntukan untuk menjamin kepastian hukum. Menurut *Supreme Court* Amerika Serikat dalam kasus *Washington v. Glucksberg*, 521 U.S. 702, 721 (1997) *due process* dapat ditegakan dengan pelaksanaan hukum acara yang menjamin negara bertindak sesuai dengan apa

---

<sup>72</sup> United Nations Conference on Trade and Development, *Enhancing Legal Certainty in The Relationship Between Competition Authorities and Judiciaries*, (United Nations:2016) hlm 5.

<sup>73</sup> Edward J. Eberle, *Procedural Due Process: The Original Understanding*, (Columbia University:1978) hlm 339.

yang pantas menurut masyarakat dalam menjalankan norma hukum. Hukum acara memastikan warga negara mengetahui batasan negara dalam memaksakan pemungutan pajak.<sup>74</sup> Oleh karenanya, pelaksanaan hukum acara digunakan untuk mencegah pejabat administrasi menggunakan kekuasaanya secara berlebihan.<sup>75</sup>

Tidak jelasnya hukum acara banding, dalam hal ini Pasal mana yang berlaku apakah UU PP atau UU KUP, telah melanggar *due process* bagi WP yang mencari keadilan. WP tidak dapat mengetahui sejauh mana negara dapat membatasinya kesempatannya untuk mengajukan banding. Kesempatan baginya untuk didengarkan dalam persidangan dibatasi dengan kemampuannya untuk membayar biaya piutang. Pelanggaran terhadap beberapa hukum acara dapat berakibat suatu putusan batal demi hukum yang menunjukkan betapa pentingnya aspek ini dalam penegakan hukum.

#### **IV.5.2 Menghalang-Halangi WP dalam Mencari Keadilan**

Kebanyakan keputusan keberatan ditolak oleh DJP yang menyebabkan masuknya Banding di Pengadilan Pajak sangat besar. Sebanyak 62,7% Keberatan WP ditolak selama 2013.<sup>76</sup> Sementara sejak tahun 2011 sendiri perkara yang masuk ke Pengadilan Pajak telah meningkat sebesar 680% sejak pertama kali berdiri pada tahun 2002.<sup>77</sup> Sementara menurut Laporan *Indonesia Corruption Watch* sejak tahun 2002-

---

<sup>74</sup> Edward J. Eberle, *Procedural Due Process: The Original Understanding*, (Columbia University:1978) hlm 380-381.

<sup>75</sup> Daniel Deak, *Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and The Effective Protection of Taxpayer Rights*, Acta Juridica Hungaria Vol 49. No. 2, 2008 hlm 200.

<sup>76</sup> Dianing Pertiwi, Mila S, & Setyowati, *Pelaksanaan Good Governence pada Penyelesaian Keberatan Pada Kantor Wilayah DJP Jakarta Selatan*. (Universitas Indonesia: tanpa tahun) hlm 2.

<sup>77</sup> Rony Ricardo Perlindungan Siahaan, *Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak Dan Upaya Upaya DJP Untuk Meminimalisirnya* (Universitas Indonesia: 2012), hlm 11

2009 kekalahan yang dialami oleh WP sebesar 70-80%. Fenomena tingginya perkara ke pengadilan tidak bisa selalu dianggap sebagai sesuatu yang positif.<sup>78</sup> Meskipun masuknya perkara sangat tinggi, tetapi DJP sebenarnya terus berusaha menekan WP agar tidak melakukan upaya hukum ke pengadilan.

Faktor utama kemunculan fenomena tingginya sengketa disebabkan, DJP memiliki target pemasukan yang ditetapkan oleh Pemerintah, tidak tercapainya target tersebut berdampak pada penilaian performa DJP yang pada akhirnya mempengaruhi posisi jabatannya.<sup>79</sup> Akhirnya, DJP melakukan berbagai tindakan untuk menghalangi WP dalam menempuh upaya hukum dalam mencari keadilan terhadap besaran piutang pajak yang dikenakan oleh DJP.<sup>80</sup> Salah satu upaya yang dilakukan adalah dengan mempersulit pengajuan gugatan ke pengadilan pajak melalui pemberlakuan syarat formil banding.<sup>81</sup>

Dengan pemberlakuan sistem pembayaran di muka, DJP mendapatkan keuntungan dengan bertambahnya kas. Pembayaran piutang ini akan menyebabkan meningkatnya biaya bagi penggugat dalam proses mencari keadilan sehingga kebanyakan penggugat urung untuk mencari keadilan sementara uang penggugat sebenarnya dapat dipergunakan untuk kegiatan usahanya.<sup>82</sup> Urungnya penggugat mengajukan gugatan merupakan bentuk rasa takut sementara langkah hukum ini

---

<sup>78</sup> Victor Thuronyi, *Isabel Espejo, How Can Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* Desember 2013, IMF, hlm 14.

<sup>79</sup> David Hamzah & Ganda Christian Tobing, *Tax Disputes and Litigation Review*, (Law Business Research:2019) 128.

<sup>80</sup> *Suprnote 70*, hlm 11.

<sup>81</sup> Ghea Titany, *Pengenaan Sanksi Administrasi Terhadap Wajib Pajak Yang Mengajukan Upaya Hukum Dikaitkan Dengan Asas Keadilan Perpajakan*, (Universitas Parahyangan:2017) hlm 7.

<sup>82</sup> Adrianto Dwi Nugroho, *Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak Dalam Hukum Acara Perpajakan*, (Universitas Gajah Mada, Tanpa Tahun) hlm 213.

merupakan hak yang melekat pada setiap WP.<sup>83</sup> Tingginya biaya untuk beperkara ke pengadilan akan menjadi penghalangan bagi lahirnya sistem pemajakan yang adil.<sup>84</sup>

#### IV.5.3 Melanggar Asas Legalitas

Kepastian hukum bagi pihak-pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak sangat penting sebab berbanding lurus terhadap penghormatan hak-hak penggugat atas harta kekayaannya. Hak milik pribadi merupakan hak konstitusional yang dilindungi dalam Pasal 28H ayat (4) UUD 1945. Menurut Putusan Mahkamah Konstitusi 128/PUU-VII/2009 bahwa pemungutan pajak harus menghormati hak milik yang dijamin dalam konstitusi dan oleh karenanya tidak boleh direnggut tanpa melalui landasan yang sah yaitu undang-undang. Merujuk pada Putusan 215/B/PJK/2015 DJP memberikan keluasaan bagi WP untuk membayar Rp0 sebagai pemenuhan syarat Pasal 36 Ayat (4) UU PP. Sementara tidak ada indikator WP yang seperti apakah yang dapat menikmati keringanan membayar Rp0 sebagai upaya pengajuan banding.

Hilangnya akses bagi warga negara untuk mengetahui indikator negosiasi pengajuan banding melanggar kepastian hukum sebagaimana yang dijelaskan oleh Humberto Avila yaitu *knowability*. Salah satu unsur *knowability* adalah adanya akses terhadap penafsiran hukum agar warga negara dapat menikmati rasa aman dalam kepemilikan atas harta kekayaannya.<sup>85</sup> Kemampuan untuk mengakses penafsiran ini tidak selalu dimaknai sebagai teks undang-undang melainkan pula peraturan lainnya yang berdampak terhadap tindakan hukum seseorang termasuk pula putusan pengadilan.

---

<sup>83</sup> Kajian Terhadap Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, Fokus Ekonomi April 2008 Vol 7 No. 1 hlm 38.

<sup>84</sup> Michael Walpole & Binh Tran Nam, *Access to Tax Justice: Low Costs Influence Dispute Resolution Choices*, (University Of New South Wales: Tanpa Tahun) hlm 14 .

<sup>85</sup> Humberto Avila, *Certainty in Law*, (Springer: 2016) hlm 201.

Berlakunya dua pasal sekaligus yaitu pasal 36 Ayat (4) UU PP dan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP melanggar pula salah satu aspek dari kepastian hukum yaitu *calculable*. Warga negara harus dapat mengetahui hukum mana yang berlaku pada tindakan-tindakannya sehingga dapat mencegah tindakan eksesif negara terhadap hak-hak pribadi seseorang merupakan aspek yang harus dipenuhi untuk menghadirkan kepastian hukum.<sup>86</sup> Kebutuhan akan hukum acara khusus yang lebih jelas dan harmonis dengan perundang-undang lainnya dalam menjalankan berperkara di Pengadilan Pajak sejatinya telah dibicarakan sejak pembentukan Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman yang menyatakan bahwa Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan Khusus dalam lingkup Pengadilan Tata Usaha Negara.<sup>87</sup> Pengakuan undang-Undang Kekuasaan Kehakiman tersebut sejatinya mengubah paradigma Pengadilan Pajak yang awalnya dianggap diluar lingkup empat peradilan umu menjadi bagian dari PTUN.

#### IV.6 FLORA V. UNITED STATES (1958)

Amerika Serikat menerapkan kebijakan pembayaran piutang pajak sebagai salah satu syarat mengajukan gugatan *refund suit* di Pengadilan Pajak (*Tax Court*) yang dimulai dalam kasus *Flora v. United States* pada tahun 1958. *Flora V. United States* menafsirkan 28 U.S.C. 1346 (Konstitusi Amerika Serikat), yang mana kasus tersebut merupakan *landmark decision* yang harus diikuti pengadilan lainnya di Amerika. Menurut *Supreme Court*, setiap orang harus membayar lunas piutang pajak mereka sebelum melakukan gugatan *refund suit* di pengadilan pajak. Ketentuan ini kemudian biasa disebut sebagai *full-payment rule*.<sup>88</sup> Menurut *Supreme*

---

<sup>86</sup> *Id.*, hlm 201.

<sup>87</sup> *Supranote 24*, hlm 11.

<sup>88</sup> Jeremy H. Temkin, *The Full Payment Rule Strikes Hard: A Look At Recent Decision*, New York Law Journal, Vol 260 No 13 Juli 2018 hlm 1.

*Court* peraturan ini melindungi kepentingan publik dan sebagai peraturan yang penting untuk melindungi keberadaan pemerintah “*to protect the very existence of government.*”

Keberlakuan ketentuan ini tidak pada setiap perkara pajak. *Excise Tax* atau Cukai merupakan satu kasus perpajakan yang dikecualikan dalam upaya pengembalian pajak.<sup>89</sup> Kongres Amerika Serikat telah menentukan 50 jenis penghasilan yang dikenakan pengaturannya (*assessable penalties*) *full payment rule* yang termaktub dalam IRC 6707. Namun keberadaan *full payment rule* selalu menuai kritik. Menurut *Taxpayer Advocate Service*, 2018 Annual Report to Congress menyatakan bahwa ketentuan ini merusak *voluntary compliance* dari *tax payer*. Ketentuan ini pun dianggap menghalangi individu dengan kemampuan ekonomi yang lemah sehingga tidak bisa melakukan tindakan hukum atas sengketa perpajakannya.<sup>90</sup>

Seseorang yang terdampak pengaturannya ini dapat dibebankan membayar \$160.000.000, sebagai syarat untuk melakukan upaya hukum.<sup>91</sup> Terdapat ketentuan yang mensyaratkan uang minimum pembayaran untuk refund suit adalah \$5000 Section 7422(j) (1998). Namun nyatanya ketentuan ini memperburuk keadaan sebab terdapat orang-orang tidak mampu yang bahkan tidak bisa membayar \$5000.<sup>92</sup>

#### **IV.7 DENDA ADMINISTRATIF YANG MEMBERATKAN**

Meskipun menuai kritik dalam implementasinya, ketentuan *fullpayment* di Amerika Serikat menggunakan standar hukum yang jelas. Ketentuan ini disertai dengan fasilitas bunga bagi *taxpayer* yang dimenangkan oleh Pengadilan Pajak untuk mengimbangi kerugian yang ditimbulkan seperti misalnya kerugian neraca dagang disebabkan arus kas harus masuk terlebih

---

<sup>89</sup> *Id.*, hlm 1

<sup>90</sup> Keith Fogg, Access to Judicial Review in Non Deficiency Tax Cases, (SSRN: 2019) hlm 6.

<sup>91</sup> *Id.*, hlm 3

<sup>92</sup> *Id.*, hlm 7.

dahulu dalam Pengadilan Pajak. Tidak seperti Amerika Serikat, Indonesia malah menerapkan sebaliknya.

Ketentuan denda administratif yaitu denda sebesar 100% yang tertera dalam Pasal 27 Ayat (5d) UU KUP malah diterapkan sebagai bagian dari mekanisme banding. Keberlakuan pembayaran piutang dimuka tidak dapat menjadi justifikasi untuk kemudian menambah ketentuan lain yang semakin memberatkan tergugat.<sup>93</sup> Ketentuan denda administratif saat terjadi kekalahan dalam proses banding malah menakut-nakuti masyarakat yang hendak mencari haknya sebagai WP.<sup>94</sup>

Ketentuan pembayaran denda administratif telah mencerminkan kepastian hukum. Namun, ketentuan ini dipertanyakan dari segi moralitas negara dalam pemungutan pajak. Suatu pemungutan pajak yang adil tidak saja dipengaruhi oleh kepastian hukum melainkan pula dilihat dari segi proporsionalitas.<sup>95</sup> Ketentuan Denda Administratif terhadap putusan yang ditolak atau pun dikabulkan sebagian akan memberatkan WP meskipun pengadilan merupakan akses yang berhak dilalui olehnya.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Victor Thuronyi, Isabel Espejo, *How Can Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* Desember 2013, IMF, hlm 14.

<sup>94</sup> Kajian Terhadap Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, Fokus Ekonomi April 2008 Vol 7 No. 1, hlm 38.

<sup>95</sup> Arvin Krissandi, *Evaluasi Kebijakan Perpajakan*, (FISIP UI: 2008) hlm 110.

<sup>96</sup> Nabitatus Sa'adah, *Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality*, (Universitas Diponegoro: 2009) Hlm 3



## BAB V

### V.1 KESIMPULAN

Penulisan skripsi ini menyimpulkan bahwa mekanisme banding yang selama ini dijalankan oleh Pengadilan Pajak yaitu terkait pembayaran pajak terutang sebagaimana ditentukan dalam Pasal 36 Ayat (4) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002, diserahkan sebagai bagian dari negosiasi antara Direktorat Jenderal Perpajakan dengan Wajib Pajak yang bersengketa melanggar kepastian hukum. Ketentuan untuk menyerahkan syarat formil banding sebagai bagian negosiasi oleh Direktorat Jenderal Pajak tidak diatur dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak maupun Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sehingga melanggar kepastian hukum. Tanpa landasan undang-undang, ketentuan negosiasi ini melanggar aspek legalitas dalam pengertian Hukum Administrasi Negara yaitu diskresi oleh Pejabat Tata Usaha Negara harus didasarkan melalui undang-undang. Hilangnya justifikasi dalam UU PP maupun UU KUP bagi DJP melakukan negosiasi dengan WP saat pengajuan banding melanggar aspek kepastian hukum agar WP dapat mengakses aturan hukum beserta penafsirannya (*knowability*). Ketidakjelasan parameter bagi DJP dalam memberikan keringanan untuk WP yang tidak memenuhi syarat formil melanggar pula kepastian hukum untuk mengetahui sejauh mana negara melakukan tindakan terhadapnya (*calculable*) atau WP tidak mengetahui secara akurat mengenai dampak hukum dari membayar atau tidak membayar dalam proses banding. Perbedaan ini dapat dibuktikan melalui putusan banding Pengadilan Pajak maupun Peninjauan Kembali di Mahkamah Agung.

Perbedaan putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung dalam menyikapi ketentuan banding dalam menimbulkan ketidakpastian hukum yang dijamin oleh Pasal 1 Ayat (3) dan Pasal 28 UUD 1945. Melalui Putusannya, Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung menyikapi secara berbeda-beda terhadap ketentuan pembayaran piutang. WP dapat ditolak gugatannya sebab tidak memenuhi syarat pembayaran piutang pajak tetapi

di lain pihak, terdapat pula penggugat yang tidak membayar sama sekali. Adanya perbedaan perlakuan ini disebabkan lahirnya Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP yang pada pokoknya menyatakan bahwa piutang pajak dibayar sebulan setelah putusan banding.

Adanya dualisme pengaturan hukum acara pengajuan banding menimbulkan kebingungan bagi WP maupun bagi masyarakat secara umum. Menyikapi kebingungan ini seharusnya Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak menggunakan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP dan mengenyampingkan Pasal 36 Ayat (4) UU PP. Landasan untuk menggunakan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP yaitu mematuhi Ketentuan Peralihan Pasal 46 UU KUP yang pada pokoknya menyatakan bahwa sejak berlakunya UU KUP seluruh ketentuan pajak lainnya hanya berlaku apabila harmonis dengan norma hukum dalam undang-undang ini. Oleh karena Pasal 36 Ayat (4) UU KUP tidak harmonis dengan UU KUP maka, UU KUP yang seharusnya berlaku.

Meskipun secara praktik internasional, pemberlakuan pembayar piutang pajak sebelum menjalankan sengketa perpajakan umum berlaku seperti yang dilakukan di Amerika Serikat, tetapi pemberlakuan ini harus dilengkapi dengan hak-hak bagi penggugat lainnya seperti pemberian bunga seandainya putusan Pengadilan menyatakan bahwa piutang pajak tidak sebesar yang dinyatakan oleh administrator. Pemberlakuan ketentuan pembayaran piutang dimuka tidak boleh dilengkapi dengan mekanisme lain yang memberatkan.

Perspektif pemberlakuan keringanan terhadap hak penggugat lainnya hilang dari pemberlakuan Pasal 36 Ayat (4) UU PP sebab ketentuan ini malah dilengkapi dengan pembatasan pembayaran bunga bagi DJP yaitu hanya selama 2 tahun (Pasal 27A UU KUP) sedangkan fakta menunjukkan bahwa banyak bunga yang tidak dibayar oleh DJP meskipun Putusan Pengadilan Pajak telah memenangkan WP. Padahal pembayaran piutang pajak ini sangat berpengaruh terhadap perekonomian WP yang sedang melakukan upaya hukum di pengadilan. Selain itu dengan pemangkasan prosedur yaitu dengan langsung mencapai

Peninjauan Kembali setelah banding dilakukan menunjukkan banyaknya hak-hak warga negara yang diambil semata-mata untuk pemungutan pajak.

Penggunaan denda administratif sendiri sudah sesuai dengan aspek kepastian hukum. Namun, ketentuan ini harus dibahas secara keadilan sebab memberatkan WP. Ketentuan banding yang memberatkan harus diimbangi dengan ketentuan lain yang meringankan bagi WP yang mengajukan gugatan.

## **V.2 SARAN**

Terdapat dua alternatif untuk menjawab permasalahan dualisme ketentuan formal banding yaitu semata-mata memberlakukan Pasal 27 Ayat (5a) UU KUP dengan merevisi Pasal 36 Ayat (4) UU PP. Alternatif kedua yaitu memberlakukan ketentuan pembayaran piutang sebelum ke pengadilan pajak dengan merevisi UU PP, menghilangkan Ketentuan Peralihan UU KUP, dan memulihkan hak-hak WP dalam menjalankan mencari keadilan di Pengadilan Pajak. Penulis memberikan dua alternatif disebabkan perubahan ketentuan ini akan berdampak besar terhadap kemampuan WP dalam menjalankan persidangan di Pengadilan Pajak. Di lain pihak menghilangkan ketentuan ini pun akan berdampak pada pemasukan negara dan dapat menjadi celah bagi WP untuk menghindari kewajibannya. Oleh karenanya, perubahan peraturan atas pembayaran piutang sebagai syarat formal tidak bisa dilakukan tanpa dilengkapi dengan pertimbangan pada mekanisme peradilan pajak secara keseluruhan.

### **a. solusi jangka panjang**

Pasal 36 Ayat (4) UU PP harus dibatalkan dalam revisi Undang-Undang Pengadilan Pajak yang sedang digulirkan pemerintah. Meskipun keberadaan Ketentuan Peralihan menyatakan hukum yang tidak harmonis dengan UU KUP harus dinyatakan tidak berlaku, pada nyatanya hakim dan DJP tetap menggunakan Pasal 36 Ayat (4) yang menunjukkan kebutuhan untuk menghilangkan sama sekali Pasal 36 Ayat (4) berserta

norma yang melekat padanya di kemudian hari untuk memberikan kepastian hukum bagi WP. Menghilangkan ketentuan ini semata-mata untuk mengimbangi banyaknya norma hukum umum yang tidak berlaku bagi WP. Hilangnya mekanisme Kasasi, hukum acara pengadilan pajak yang belum ajeg, disertai dengan tidak disiplinnya DJP untuk mengembalikan bunga terhadap putusan yang mengabulkan gugatan WP.

b. solusi jangka pendek

Pemberlakuan kewajiban pembayaran piutang WP dapat menjaga pemasukan negara sebab tidak ada forum bagi WP untuk menghindari pajak dengan mengajukan gugatan ke pengadilan pajak sebagai alasan tidak memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan menghilangkan kewajiban pembayar piutang sekalipun tidak serta merta menghilangkan kewajiban WP untuk melunasi kewajibannya sehingga pada akhirnya WP memang harus melunasi kewajiban perpajakannya. Peran besar bagi pemasukan pajak bagi roda perekonomian di Indonesia menjadi salah satu alasan paling kuat untuk tidak menghilangkan ketentuan ini.

Pemberlakuan alternatif ini sendiri harus diimbangi dengan menghilangkan denda administratif apabila WP kalah di Pengadilan Pajak. Ketentuan ini tidak memiliki justifikasi moral untuk dilakukan sebab pada nyatanya mencari keadilan di pengadilan merupakan hak setiap warga negara termasuk WP.

---

## DAFTAR PUSTAKA

### A. BUKU

- Abdul Wahid. Dualisme Pajak di Jawa: Administrasi Pajak Tanah di Wilayah Vorstenlanden pada Ma Kolonial. 1915-1942. Universitas Gajah Mada. Vol 13. No. 1 April 2017 .
- Adrianto Dwi Nugroho. Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak Dalam Hukum Acara Perpajakan. (Universitas Gajah Mada. Tanpa Tahun) .
- Agung Retno Rachmawati. Joko Nur Sariano. Upaya hukum Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Yang Ditetapkan Oleh Fiskus Dalam Pemenuhan Hak Wajib Pajak. Jurnal Perspektif. Vol. XVI No 14. Tahun 2011
- Ahmad Yuni Jamal. Analisis Yuridis Asas Freis Ermessen Dalam Menyelenggarakan Fungsi Pajak. (UNTAD: 2017) .
- Andi Yuliani. Daya Ikat Pengundangan Peraturan Perundang-Undangan. (Dirjen Peraturan Perundang-Undangan Kemnkumham RI: 2017) .
- Arvin Krissandi. Evaluasi Kebijakan Perpajakan. (FISIP UI: 2008).
- Asriyani. Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Universitas Tadulako. Jurnal Katalogis. Vol 5 No 8. Agustus 2017.
- Astim Riyanto. Teknik Perancangan Peraturan Perundang-undangan. Universitas Pendidikan Indonesia: 2009) .
- Atep Adya Barata. Memahami Pengadilan Pajak “Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai”. Elex Media Komputindo. Jakarta. 2003.
- Boyden Gray. An Outside Limit for Refund Suits. Oregon Law Review. Vol 90. No.
- Budi Ispriyarso. Analisis Yuridis Terhadap Kedudukan Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus. (Fakultas Hukum Universitas Dipenogoro: Tanpa Tahun) .

- 
- Budi Ispriyarso. Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak. *Administrative Law dan Governance Journal* Vol. 1 Edisi 2 Mei 2018.
  - Daniel Deak. Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and The Effective Protection of Taxpayer Rights. *Acta Juridica Hungaria* Vol 49. No. 2. 2008
  - Darussalam dan Danny. 'Membatasi Kekuasaan untuk Menganakan Pajak'. (Grasindo. 2006)
  - David Hamzah & Ganda Christian Tobing. *Tax Disputes and Litigation Review*. (Law Business Research:2019)
  - Dwi Sulatyawati. *Hukum Pajak dan Implementasinya Bagi Kesejahteraan Rakyat*. (STAIN: 2014)
  - Edward J. Eberle. *Procedural Due Process: The Original Understanding*. (Columbia University:1978) . 339
  - Erna Widjajanti. *Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*. Vol 10 No. 2 Juli-Desember 2009. halaman 115
  - Ety Rochaeti. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. *Wawasan Hukum*. Vol. 26. No. 1 Februari 2012.
  - Ferry Irawan Febriansyah. *Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*. *Jurnal Perspektif*. Vol. XXI No.3 2016. September.
  - Ghea Titany. *Pengenaan Sanksi Administrasi Terhadap Wajib Pajak Yang Mengajukan Upaya Hukum Dikaitkan Dengan Asas Keadilan Perpajakan*. Universitas Parahyangan.
  - H. M Harry Djatmiko. *Problematika Pelaksanaan Pengadilan Khusus di Indonesia Problematika Sengketa Pajak Dalam Peradilan Pajak*. (Komisi Yudisial Republik Indonesia: 2013). .
  - Hadi Supriyanto. *Pemisahan Fungsi Kekuasaan Eksekutif fan Yudikatif*. *Jurnal Legislasi Indonesia*. Vol 1 No. 1 Juli 2004.

- 
- Heru Suyanto. Suherman. Sengketa Perpajakan Dalam Perspektif Kekuasaan Kehakiman. Jurnal Yuridis Vol.2 No.1 Juni 2015 .
  - Humberto Avila. Certainty in Law. (Springer: 2016) .
  - Imam Muhasan. Menakar ulang Spesialitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum di Indonesia. Jurnal Pajak Indonesia Vol 1. No 1 tahun 2007. .
  - Indonesia Tax Review. Vol. X No. 12 tahun 2019. .
  - James M. Puckett. Structural Tax Exceptionalism. (Penn State Law eLibrary: 2015) .
  - Jeremy H. Temkin. The Full Payment Rule Strikes Hard: A Look At Recent Decision. New York Law Journal. Vol 260 No 13 Juli 2018 .
  - Kajian Terhadap Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan. Fokus Ekonomi April 2008 Vol 7 No. 1 .
  - Keith Fogg. Access to Judicial Review in Non Deficiency Tax Cases. (SSRN: 2019) .
  - Kiki Rizky Palmaya. Wakidi. Yustina Sri Ekwandari. Kebijakan Landrent pada Masa Penjajahan Inggris di Jawa Tahun 1811-1816. Universitas Lampuyng. Oktober 2017. .
  - Krishna D. Darumurti. “Hukum Pajak ataukah Hukum dan Pajak?”. Refleksi Hukum. Oktober 2010. .
  - Kristin E. Hickman. The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference University of Minnesota School of Law (2006) .
  - Lawrence M. hill and Richard A. Nessler. Focus on Tax Controversy. Winston & Strawn: 2018)
  - Leandra Lederman. Restructuring the U.S. Tax Court: A Reply to Stephanie Hoffer and Christopher Walker’s *The Death of Tax Court Exceptionalism*. Minesota Law Review.
  - M Farouq S. Hukum Pajak di Indonesia: suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan. Prenadamedia Group: Jakarta 2018.

- 
- Maria Emelia Retno. Kontradiksi Antara Upaya Wajib Pajak Mendapatkan Keadilan Dengan Keberadaan UU No 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pro Justisia. Juli 2007. Vol 25 No. 3 .
  - Michael Walpole & Binh Tran Nam. Access to Tax Justice: Low Costs Influence Dispute Resolution Choices. University Of New South Wales: Tanpa Tahun) .
  - Nabitatus Sa'adah. Model Upaya Hukum Pajak Yang Sesuai Dengan Prinsip Equality. (Universitas Diponegoro: 2009) .
  - Naskah Akademik RUU tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 14 tahun 2002.
  - Naskah Akademis Rancangan Perubahan Undang-Undang No 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
  - Paul L. Caron. Mamas Don't Let Your Babies Grow Up To Be Tax Lawyers. Tax Analysts 2012 .
  - Dianing Pertiwi, Mila S, & Setyowati, Pelaksanaan Good Governence pada Penyelesaian Keberatan Pada Kantor Wilayah DJP Jakarta Selatan. (Universitas Indonesia: tanpa tahun).
  - Rony Ricardo Perlindungan Siahaan. Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak Dan Upaya \_Upaya DJP Untuk Meminimalisirnya. Tesis. (Universitas Indonesia: 2012).
  - Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji. Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat Rajawali Press. Jakarta. 1995. .29
  - Soerjono Soekanto. Pengantar Penelitian Hukum. UI Press Jakarta. 1986. 18
  - Sri Badini Amidjojo. Laporan Sistematisasi Peraturan Perundang-Undangan Bidang Perpajakan. (Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia:2003)

- 
- Sri Handayani. Ketentuan Peralihan Dan Peraturan Perundang-Undangan. Jurnal Legislasi Indonesia Vol. 6 No. 4 Desember 2009.
  - *Staatsblaad* 1951 No 707
  - Tjip Ismail. “Tim Kompendium Bidang Hukum Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan” (Kementrian Hukum dan Hak Asasi Manusia.:2011).
  - Tjip Ismail. Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di Tengah Globalisasi Ekonomi. Jurnal Hukum No. 2 Vol. 17 April 2010.
  - United Nations Conference on Trade and Development. Enhancing Legal Certainty in The Relationship Between Competition Authorities and Judiciaries. (United Nations:2016) .
  - Victor Thuronyi. Isabel Espejo. How Can Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? Desember 2013. IMF.
  - Wan Juli dan Joko Nur Sariono. Hak dan Kewajiban Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Di Pengadilan Pajak. Perspektif. Vol XIX No. 3 tahun 2014.

## **B. PUBLIKASI**

- Shidarta dan Petrus Lakonawa. “Lex Specialis derogate legi generali: Makna dan Penggunaanya”. Maret 2018 diunduh pada 21 Juli 2019. <https://business-law.binus.ac.id/2018/03/03/lex-specialis-derogat-legi-generalis/>
- Dwina Karina, Standardisasi Pembuktian dalam Sengketa Pajak, DDTC News, 11 Februari 2019 diunduh pada 21 Juli 2019 <https://news.ddtc.co.id/standar-pembuktian-dalam-sengketa-pajak-14970>

## **C. UNDANG-UNDANG**

- Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

- 
- Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ( UU KUP)
  - Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
  - Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945
  - UU PTUN Nomor 5 Tahun 1986 sebagaimana diubah menjadi UU Nomor 51 Tahun 2009 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara
  - Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman
  - Undang-Undang No. 16 tahun 2011 Tentang Bantuan Hukum
  - Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat

#### C. PUTUSAN PENGADILAN

- Putusan 1323/B/PK/PJK/2017
- Putusan Mahkamah Konstitusi 128/PUU-VII/2009
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 004/PUU-II/2004
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 011/PUU-IV/2006
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 138/PUU-XIII/2015
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 18/PUU-XII/2014
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 77/PUU-XVI/2016
- Putusan Mahkamah Konstitusi No. 88/PUU-X/2012
- Putusan No. 1323/B/PK/PJK/2017
- Putusan No. 133/PUU-XIII/2015
- Putusan No. 215/B/PJK/2015
- Putusan No. 50797/PP/M.XVA/99/2014
- Putusan No. 521/C/PJK/2013
- Putusan No. 55915/PP/M.IIIA/13/2014

---

## CURRICULUM VITAE

Nama : Muhammad Kahfi Rahmat Sampurno  
Tamat Tgl Lahir : Bandung, 29 Oktober 1995  
Alamat : Jalan Sulaksana II No 8, Cicaheum, Cibeunying Kidul

### Pendidikan:

- Sekolah Dasar Priangan Bandung
- Sekolah Menengah Pertama Negeri 22 Bandung
- Sekolah Menengah Atas Negeri 1 Bandung
- Sekolah Tinggi Hukum Indonesia Jentera

### Kompetisi:

- Maranatha Law Fair 2013, Second Place & The Best Speaker
- KODEMA Unpar 2013, First Place & The Best Oralist
- Padjadjaran Law Fair 2016, Perempat Finalis
- Padjadjaran Law Fair 2017, Second Place
- Debat Mahkamah Konstitusi Tingkat Regional 2017, Perempat Finalis
- Debat Mahkamah Konstitusi Tingkat Nasional 2017, Perempat Finalis
- Bandung Model United Nations 2018, Verbal Commendation
- Padjadjaran Model United Nations 2018, The Most Outstanding Delegate
- Udayana Bali Model United Nations 2018, The Most Outstanding Delegate
- Nanyang Technological University Model United Nations Singapore 2019, Verbal Commendation

---

## Training

- Champion of Change 2017, Bangkok, Thailand
- Champion of Change 2018, New Delhi, India
- Diplomacy Training Program University New South Wales Australia 2018-2019,  
Jakarta, Indonesia

## Conference

- World Bank International Monetary Fund Annual Meeting, Bali, Indonesia as Civil  
Society Representation