

BAB III

KOMPARASI AMERIKA SERIKAT

III.1 PEMAJAKAN DI AMERIKA SERIKAT

Sengketa pajak di Amerika Serikat menghadapkan antara *taxpayer*³² dengan IRS (*Internal Revenue Service*). IRS memiliki kewenangan untuk mengumpulkan informasi terkait tanggung jawab (*liability*) *taxpayer* atas pemasukannya (Konstitusi Amerika Serikat Pasal 26 § 7803 (a)(3)(2015). *Internal Revenue Code* (IRC) sebagai hukum pajak federal pada umumnya akan menjadi dasar gugatan selama proses sengketa. Sangat penting untuk diketahui bahwa kebanyakan dari hukum pajak federal bukan merupakan undang-undang (*statutory*).³³ Sengketa Pajak dapat dilalui pertama kali melalui *Tax Court*, *U.S District Court* atau *Court of Federal Claims*. Terhadap Putusan *Tax Court* dan *U.S District Court* dapat diajukan banding ke *U.S Court of Appeals* sedangkan terhadap *Court of Federal Claims* hanya dapat diajukan banding pada *US Court of Appeals for the Federal Circuits*. Seluruh mekanisme sengketa pajak berpuncak pada *U.S Supreme Court*.

³² Amerika Serikat menggunakan terminologi *taxpayer* atau pembayar pajak sementara di Indonesia terminologi pembayar pajak tidak dikenal dalam UU KUP maupun dalam UU PP. Meskipun, Mahkamah Konstitusi menggunakan istilah *tax payer* untuk menunjukan pemohon yang secara aktif berkontribusi dalam pembayaran pajak melalui bukti NPWP (Putusan Mahkamah Konstitusi No. 77/PUU-XVI/2016). Langkah Mahkamah untuk memanggil pemohon sebagai *tax payer* ini berbeda dengan apa yang dinyatakan oleh UU KUP dan UU PP sebab orang yang telah memiliki NPWP disebut sebagai Wajib Pajak sementara orang yang membayar pajak disebut sebagai subjek pajak. Untuk mencegah keaburan dalam penulisan bab IV saya menggunakan istilah *taxpayer* tanpa menerjemahkannya.

³³ Leandra Lederman, *What Do Courts Have To Do With It?: The Judiciary's Role In Making Federal Tax Law*, *National Tax Journal*, Desember 2012, No 65 (4), hlm 899.

III.1.1 Tax Court

Tax Court memiliki yurisdiksi untuk menentukan kekurangan bayar pajak (*refund suit*), pajak waris, hibah, dan beberapa jenis cukai. Sengketa biasanya diawali dari perbedaan audit yang dilakukan oleh IRS dengan perhitungan *taxpayer*.³⁴ Sebelum diajukan ke *Tax Court*, *taxpayer* harus terlebih dahulu mengajukan banding ke *IRS Office of Appeals* yang kemudian akan mendapatkan *Notice of Deficiency* atau *Statutory Notice*. Pemberitahuan (*notice*) ini akan memberikan dasar bagi *taxpayer* dalam melakukan gugatan yang diajukan kepada *Tax Court*. Berbeda dengan pengadilan umumnya di *common law* yang menggunakan *jury*, *Tax Court* tidak menggunakan *jury* sebagaimana dinyatakan dalam *Tax Court Rules of Practice & Procedure*, Rule 10 (b). Namun, keberadaan *jury* hanya akan ditemui dalam *Federal District Court*.

III.1.2 Supreme Court

Berdasarkan *US Supreme Court Rule 10*, terhadap putusan *District Court*, *Supreme Court* akan memberikan *writ of Certiorari* yang pada pokoknya menjelaskan bahwa *Supreme Court* berwenang untuk mendengarkannya. Berbeda dengan Indonesia, *Supreme Court* terikat pada seluruh precedent yang dibuat pada putusan-putusan sebelumnya. Namun, *Congres* memiliki kewenangan untuk mengubah precedent apabila tidak setuju terhadapnya.³⁵ Diantara banyak kasus yang dapat diajukan ke *Suprem Court* terdapat salah satu yang memiliki kesamaan dengan Indonesia yaitu terkait *refund suit* atau pengembalian lebih bayar.

³⁴ *Id.*, hlm 900.

³⁵ *The Judiciary's Role in Making Federal Tax Law*, 905.

Mekanisme ini memiliki kesamaan yaitu kewajiban untuk membayar terlebih dahulu piutang pajak *tax payer* sebagaimana prosedur banding di Pengadilan Pajak Indonesia.

III.2. SYARAT PENGEMBALIAN KELEBIHAN BAYAR (*refund suit*)

Amerika Serikat menerapkan kebijakan pembayaran piutang pajak sebagai salah satu syarat mengajukan gugatan *refund suit* di Pengadilan Pajak (*Tax Court*) yang kemudian klausul ini ditegaskan dalam kasus *Flora v. United States* pada tahun 1958. *Flora V. United States* menafsirkan Pasal 28 U.S.C. 1346 (Konstitusi Amerika Serikat). Secara historis, kasus ini dimulai dengan *Flora*, seorang *taxpayer* yang mengajukan refund hanya membayar \$5000 dari piutang pajaknya sebesar \$29.0000 (sudah termasuk bunga sebesar \$1.600). Pengadilan kemudian menolak *refund suit* yang diajukan disebabkan tidak memenuhi syarat formil yaitu membayar seluruh piutang pajak. Kasus ini kemudian dibawa ke *Supreme Court* Amerika Serikat.

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*.³⁶ Menurut *Supreme Court* peraturan ini melindungi kepentingan publik dan sebagai peraturan yang penting untuk melindungi esensi keberadaan pemerintah “*to protect the very existence of government.*”ⁱ

Keberlakuan ketentuan ini tidak berlaku setiap perkara pajak, terhadap sengketa pajak yang bersifat *desivable* (yang dapat dipisahkan), kewajiban membayar piutang pajak

³⁶ 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.

tidak dibebankan. *Excise Tax* atau Cukai merupakan salah satu kasus perpajakan yang dikecualikan dalam upaya pengembalian pajak disebabkan merupakan pajak yang dapat dipisahkan.³⁷ Di lain pihak terhadap kasus sengketa yang melibatkan pemajakan yang bersifat *assessable penalties*, penggugat dibebankan untuk membayar seluruh piutang pajaknya. Kongres Amerika Serikat telah menentukan 50 jenis penghasilan yang dikenakan pengaturannya (*assessable penalties*) *full payment rule* yang termaktub dalam IRC 6707.

Meskipun telah diterapkan selama beberapa dekade, 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.³⁸ Seseorang yang terdampak pengaturannya ini dapat dibebankan membayar \$160.000.000, sebagai syarat untuk melakukan upaya hukum.³⁹ Sebenarnya kongres telah merespon kritikan masyarakat terhadap *full payment rule* dengan menerapkan uang minimal terhadap pihak-pihak yang memang tidak mampu untuk mengajukan *refund suit* yang pada pokoknya hanya mewajibkan \$5000 untuk dibayar. Ketentuan yang mensyaratkan uang minimum pembayaran untuk *refund suit* adalah \$5000 yang tertera dalam Section 7422(j) (1998). Namun nyata-nyatanya ketentuan ini memperburuk keadaan sebab terdapat orang-orang tidak mampu yang bahkan tidak bisa membayar \$5000.⁴⁰

³⁷ *Id.*, hlm 1.

³⁸ Keith Fogg, *Access to Judicial Review in Non Deficiency Tax Cases*, (SSRN: 2019) hlm 6.

³⁹ *Id.*, hlm 3.

⁴⁰ *Id.*, hlm 7.

Terdapat *precedent* lain yang melengkapi *Flora case* yaitu *Larson Case*. Dalam Kasus *Larson v United States*, penggugat menyatakan bahwa hilangnya mekanisme untuk menilai apakah seseorang memang tidak mampu untuk melaksanakan ketentuan *full payment rule* melanggar hak warga negara untuk *due process of law*. Namun *Supreme Court* menyatakan *IRS Office Appeals* telah menjadi forum untuk menguji keputusan IRS secara imparial dan bermakna terhadap kemampuan membayar seseorang. Putusan *Supreme Court* ini mendapatkan banyak kritik. Menurut Lawrence M Hill, meskipun dinyatakan sebagai lembaga yang imparial tetapi sifat imparial dari *IRS Office Appeals* diragukan sebab pengambil keputusan merupakan rekan sejawat dari pihak yang tergugat yaitu IRS.⁴¹ *IRS Appeals officer* merupakan pihak yang berada di dalam IRS yang kemudian pada akhirnya memberikan laporan pada *IRS Commisioner* dengan demikian konflik kepentingan sangat mungkin muncul.

III.3 TAX EXCEPTIONALISM (KEKHUSUSAN HUKUM PAJAK)

Kekhususan hukum pajak tidak saja di alami di Indonesia tetapi juga Amerika Serikat. Di Amerika Serikat dikenal sebagai *Tax Exceptionalism* yang menimbulkan frustrasi dalam berpraktik bagi banyak pihak akibat selalu melihat hukum pajak sebagai bidang yang khusus dan harus menggunakan norma hukum yang berbeda.⁴² Seolah-olah cabang ilmu hukum hanya ada dua yaitu hukum pajak dan ilmu hukum lainnya disebabkan hukum pajak begitu bersifat eksklusif dan benar-benar terpisah dengan ilmu hukum secara general.⁴³ Melihat hukum pajak sebagai bidang yang berbeda dari ilmu

⁴¹ Lawrence M. hill and Richard A. Nessler, *Focus on Tax Controversy*, Winston & Strawn: 2018) hlm 2.

⁴² Paul L. Caron, *Mamas Don't Let Your Babies Grow Up To Be Tax Lawyers*, Tax Analysts 2012 hlm 1359.

⁴³ *Id.*, hlm 1359.

hukum pada umumnya berakibat buruk karena pada akhirnya malah mengenyampingkan inovasi yang ditemukan pada kasus-kasus hukum lain.⁴⁴

Pengecualian terhadap hukum acara dan norma hukum secara umum menyebabkan pemungutan pajak dianggap tidak adil dan memberatkan wajib pajak. Seharusnya pajak tidak perlu serta merta diperlakukan berbeda ketika tidak ada alasan yang baik untuk melakukan perbedaan.⁴⁵ Di lain pihak, *Supreme Court* mengafirmasi kekhususan ini meskipun para ahli, praktisi, dan pemangku kepentingan secara terus menerus menyerukan untuk berhenti melihat perpajakan sebagai bidang yang terpisah dengan hukum-hukum lainnya.⁴⁶ Pengecualian ini dapat dilihat dari ketentuan batas waktu mengajukan *refund suit* yang sebenarnya sudah ditetapkan dalam konstitusi Amerika Serikat yaitu mengenai warga negara yang menggugat tindakan negara diberikan waktu untuk menggugat pemerintah selama 6 (enam) tahun sejak tindakan itu dilakukan. Pembatasan ini diberlakukan Konstitusi Amerika Serikat dalam Pasal 28 U.S.C § 2401(a), yang berbunyi

“every civil action commenced against the United States shall be barred unless the complaint is filed within six years after the right of action first accrues”

Ketentuan ini tidak berlaku pada kasus perpajakan. Perbedaan pembatasan dimulai dalam kasus *Detroit Trust Co. v. United states* (1955) menyatakan bahwa batasan waktu (*statutory period*) yang ditetapkan dalam konstitusi tidak berlaku pada kasus pengembalian uang pajak (*tax refund litigation*).⁴⁷

⁴⁴ Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference* (University of Minnesota School of Law: 2006) hlm 1541.

⁴⁵ Leandra Lederman, *Restructuring the U.S. Tax Court: A Reply to Stephanie Hoffer and Christopher Walker’s The Death of Tax Court Exceptionalism*, *Minnesota law review*, 2014 hlm 4.

⁴⁶ James M. Puckett, *Structural Tax Exceptionalism*, (Penn State Law eLibrary: 2015) hlm 1069-1070.

⁴⁷ Boyden Gray, *An Outside Limit for Refund Suits*, *Oregon Law Review*, Vol 90, No. 20 hlm 2.

III.4 KEPASTIAN DAN PEMAJAKAN

Sengketa pajak merupakan hal yang lumrah dalam suatu sistem pemajakan yang berdasarkan *rule of law*. Namun beberapa negara mengalami jumlah litigasi pajak yang besar. Fenomena ini seringkali diikuti dengan kurangnya kapasitas penegak hukum, kekurangan ahli, yang dapat berujung pada keterlambatan dan kualitas putusan yang buruk. Ketentuan hukum yang memberatkan dan membingungkan akan mencederai kebutuhan WP untuk kepastian hukum yang pada akhirnya akan selalu diperdebatkan oleh masyarakat. Salah satu perdebatan adalah mengenai syarat pembayaran piutang pajak.

Adanya pembayaran yang dibebankan oleh wajib pajak sebagai prosedur banding dibutuhkan untuk menghindari pengadilan pajak sebagai upaya untuk menghindari pajak. Dampak dari hilangnya kewajiban membayar sebagian piutang pajak adalah tingginya kasus di pengadilan pajak.⁴⁸ Banyaknya kasus yang masuk ke pengadilan pajak tidak dapat selalu dilihat sebagai hal yang positif.

Kewajiban ini harus diimbangi dengan pemberian bunga apabila pengadilan menyatakan bahwa WP telah membayar melebihi dari apa yang diwajibkan disertai dengan bunga dari mulai uang dibayarkan hingga uang dikembalikan. Mekanisme lain untuk mengimbangi kewajiban membayar piutang pajak selain yang disebutkan sebelumnya harus selalu dianggap sebagai pendekatan tidak adil.⁴⁹ Bunga yang dibebankan pada WP dan *Tax Administrator* harus pula sama.⁵⁰ Perlu dilihat WP sebagai pihak yang lebih lemah ketimbang DJP sebab WP berkapasitas sebagai individu

⁴⁸ Victor Thuronyi, Isabel Espejo, *How Can Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* (IMF: 2013) hlm 14.

⁴⁹ *Id.*, hlm 14.

⁵⁰ *Id.* hlm 14.

yang dapat terdampak dengan kewajiban membayar piutang terlebih dahulu seperti halnya dapat mempengaruhi keputusan bisnis, mempengaruhi kemampuan membayar piutang, dan lain sejenisnya sehingga hak paling minim yang dimiliki WP adalah keharusan mendapatkan perlakuan yang sama dengan DJP dalam hal bunga. Pemerintah maupun WP harus menjauhi kasus yang sekiranya memang mereka tidak akan menang dalam kasus tersebut.⁵¹ Upaya untuk melakukan gugatan terhadap kasus yang sudah jelas-jelas memenangkan salah satu pihak hanya akan merugikan sistem sebab kedua belah pihak harus mengeluarkan dana dan sumber daya untuk mencapai sebuah putusan.

III. 5 PERMASALAHAN DI AMERIKA SERIKAT

Apabila *taxpayer* gagal untuk membayar sesuai dengan jangka waktu, seseorang tidak memiliki kesempatan untuk didengarkan terhadap keberatan atas jumlah kewajiban yang dibayarkan. Hilangnya kesempatan untuk didengarkan ini merupakan permasalahan hukum acara dan keadilan.⁵² Penggunaan aturan untuk membayar penuh atau sebagian piutang pajak menyebabkan penggugat kehilangan kemampuan sebenarnya untuk melawan pelanggaran dalam sistem pemungutan pajak.⁵³ Selain itu *taxpayer* tidak boleh dipaksa untuk memenuhi *full payment rule* apabila memang tidak memiliki kemampuan untuk melunasi sebab munculnya sengketa tidak selalu diakibatkan kesalahan dari *taxpayer*.⁵⁴ Harus dipertimbangkan adanya kesalahan perhitungan tidak saja ada pada pihak *taxpayer* melainkan pula dari pemerintah.

⁵¹ Erika L. Robinson, *Refund Suits In Claims Court: Jurisdiction and The Flora Full Payment Rule After Shore V. United States*, Vol 46 No. 3 (Spring, 1993) hlm 837.

⁵² Camilla E Watson, *SFRs and Problems in Tax Administration and Enforcement*, Tax Analyst: 2015, hlm 372.

⁵³ *Id.*, hlm 7.

⁵⁴ *Supranote 44* hlm 838.

Permasalahan ini ditemukan juga di Indonesia yaitu terkait pengadilan pajak yang mewajibkan WP untuk melunasi piutang pajak mereka. Ketentuan ini diterapkan secara berbeda-beda oleh Mahkamah Agung maupun oleh *fiscus* yaitu DJP. Perbedaan ini disebabkan lahirnya UU KUP setelah pemberlakuan UU PP yang menimbulkan perbedaan penafsiran dari hakim untuk menerapkan hukum. BAB IV memiliki signifikansi untuk dibahas disebabkan sudah dibuatnya Naskah Komperehensif Perubahan Undang-Undang Pengadilan Pajak maupaun Undang-Undang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan. Dalam BAB IV, penulis akan membahas mengenai tumpang tindih dan implementasi Pasal 36 Ayat (4) UU PP yang selanjutnya membandingkannya dengan Amerika Serikat.