

BAB III

PENGATURAN PENYELESAIAN SENGKETA PERPAJAKAN BERDASARKAN SISTEM PERADILAN PAJAK DI INDONESIA

3.1 Dasar Hukum Penyelesaian Sengketa Perpajakan di Indonesia

Penerapan penyelesaian sengketa perpajakan ditinjau berdasarkan sistem peradilan dan pola penyelesaian sengketa yang diakui oleh negara terdapat 2 (dua) cara penyelesaian yang dapat ditempuh oleh wajib pajak sebagai akibat dikeluarkannya sengketa pajak oleh pejabat yang berwenang yakni Direktorat Jenderal Pajak.

Penerbitan surat keputusan yang mengandung unsur penagihan pajak dan surat paksa yang berimplikasi timbulnya sengketa pajak selanjutnya memberikan opsi bagi wajib pajak untuk menempuh upaya hukum. Negara dalam hal ini memberikan opsi upaya hukum sedemikian rupa dengan jalan upaya administratif melalui lembaga keberatan dan upaya gugatan melalui Pengadilan Pajak.

Sebagaimana telah dijelaskan dalam bab sebelumnya bahwa upaya administratif disini, wajib pajak dapat menyampaikan surat keberatan melalui Ditjen Pajak dan perlu diketahui bahwa proses pemeriksaan pada lembaga keberatan memiliki ciri khas yakni diperiksa dan diputus sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak. Oleh karena itu upaya pertama yakni upaya administratif penyelesaian sengketa pajak masih harus dibenahi di kemudian hari.

Opsi penyelesaian kedua ialah melalui gugatan di Pengadilan Pajak. Opsi ini merupakan opsi menurut penulis yang lebih baik daripada penyelesaian di lembaga keberatan karena proses di Pengadilan Pajak masih menerapkan prinsip kekuasaan kehakiman dan pemeriksaannya diperiksa oleh lembaga yudikatif yakni seorang hakim.⁴³

Bahwa kedua opsi penyelesaian diatas tentu memiliki ciri khas dan terdapat peraturan perundang-undangan sebagai dasar hukumnya. Berikut penulis dapat menjabarkan kaitan dasar hukum penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia.

1. Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

Ketentuan Undang-Undang Dasar merupakan sumber hukum tertinggi dalam konsep peraturan perundang-undangan di Indonesia. amanat dari Undang-Undang Dasar pada dasarnya akan diikuti oleh peraturan pelaksana yakni Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah. Di dalam Undang-Undang Dasar berisikan substansi hak asasi manusia atau hak dasar warga negara yang harus dipenuhi dan tidak dapat dikurangi dengan aturan dibawahnya. Oleh karenanya pemungutan pajak beserta penyelesaian sengketa

⁴³ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2010, h. 82

perpajakan harus dapat memberikan keadilan bagi wajib pajak dan kepentingan penerimaan negara.

2. Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan;

Dasar hukum kedua ialah berlakunya UU Ketentuan Umum Perpajakan sebagai dasar hukum pajak materiil. Pasal tersebut menjadi dasar pula terkait pengajuan keberatan sebagai upaya administratif.

3. Pasal 33 ayat (1) juncto Pasal 77 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

Ketentuan kedua pasal tersebut sekaligus disampaikan oleh penulis karena pasal tersebut adalah pasal yang membatasi upaya perlindungan wajib pajak terkait penyelesaian sengketa pajak di Indonesia. Memang selain upaya administratif melalui keberatan, dikenal juga upaya melalui jalur gugatan sebagaimana dimaksud Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

4. Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman;

Berlakunya Pengadilan Pajak sebagai badan peradilan yang berwenang untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak

yang diajukan oleh wajib pajak melalui gugatan dan pernyataan banding, tentu tunduk pada Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman sebagai salah satu badan peradilan yang menjalankan kekuasaan kehakiman yang bebas, merdeka dan independen.

5. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara;

Tetapi dalam pelaksanaan Pengadilan Pajak tidak lantas badan peradilan tersebut berdiri sendiri layaknya peradilan umum, tetapi Pengadilan Pajak berdiri dibawah lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara karena konsep pemeriksaan di Pengadilan Pajak adalah memeriksa objek sengketa pajak terkait surat keputusan dari Ditjen Pajak.

6. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Administrasi Pemerintahan

Karena hukum pajak merupakan hukum publik, maka untuk mengatur pola penyelenggaraan pemerintahan, maka urgensi dimasukkannya Undang-Undang ini adalah sebagai pedoman bahwa pemungutan pajak termasuk dalam hukum publik yang mana juga ada keterkaitan dengan adanya tertib administrasi pemerintahan.

3.2 Pengaturan Yang Mencerminkan Keadilan Bagi Wajib Pajak dan Penerimaan Negara

Tiap-tiap cabang ilmu pengetahuan pasti mempunyai akar falsafahnya tersendiri, baik dari ilmu dasar maupun ilmu terapan. Begitu juga konsep lahirnya Negara sampai dengan kaitan dengan pemungutan pajak kesemuanya pasti mempunyai akar falsafah tersendiri.

Jika negara Indonesia mempunyai dasar falsafah yakni Pancasila, maka pemungutan pajak yang dilakukan untuk dan atasnama negara pula harus menjiwai serta mempunyai dasar falsafah Pancasila sebagaimana berdirinya negara tersebut. Jika membahas mengenai Pancasila sebagai dasar negara, tentu pembahasan tersebut harus dipahami oleh semua elemen masyarakat dan penguasa untuk memperkuat sendi-sendi kehidupan karena nilai-nilai pada Pancasila sangat berguna untuk diterapkan dalam kehidupan sehari-hari karena Pancasila merupakan dasar negara serta sumber dari segala sumber hukum di Indonesia.

Pemungutan pajak yang dilaksanakan untuk dan atasnama negara secara sah dan patut seharusnya menerapkan nilai-nilai Pancasila dalam pelaksanaan pemungutan pajak terhadap wajib pajak. Kiranya sebelum membahas mengenai bagaimana prinsip keadilan dalam penerimaan negara dan keadilan bagi wajib pajak, pertanyaan tersebut akan lebih solutif apabila disandingkan dengan prinsip pengamalan Pancasila

dalam pemungutan pajak. Adapun sendi-sendi Pancasila dalam pemungutan pajak adalah:

3.2.1 Sila Ketuhanan Yang Maha Esa

Masyarakat Indonesia pada umumnya bukanlah masyarakat yang tidak mengenal agama atau *atheis* melainkan masyarakat Indonesia dengan segala keberagaman dan/atau kemajemukan dituntut untuk menghargai satu sama lain perbedaan keyakinan yang mana memilih keyakinan atau agama merupakan hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi atau dihilangkan oleh siapapun. Dalam konteks beragama khususnya agama Islam dikenal adanya kewajiban untuk membayar zakat bagi mereka umat Muslim. Pembayaran zakat ini dilakukan setiap tahun sebelum menjelang Hari Raya Keagamaan. Di lain sisi masyarakat bernegara diwajibkan pula untuk membayar pajak yang telah memenuhi syarat-syarat tertentu yang mana pengelolaan dan pemanfaatan pajak tersebut dilakukan oleh negara.

Berdasarkan kedua konsep tersebut memiliki kesamaan antara zakat dengan pajak yakni suatu kewajiban yang harus dipenuhi baik itu umat dan warga negara. jika pajak adalah kewajiban yang diperintahkan oleh Pemerintah sedangkan zakat ialah perintah langsung dari Allah melalui Al-Quran bagi mereka umat Muslim. Selain itu konsekuensi apabila kedua kewajiban ini dilanggar ialah bagi pajak apabila dilanggar akan mendapatkan

suatu sanksi dari negara karena konsep pemungutan pajak adalah iuran yang bersifat memaksa sedangkan dalam zakat apabila dilanggar ialah mendapat siksa di akhirat kelak.

3.2.2 Sila Kemanusiaan Yang Adil Dan Beradab

Sila kedua yakni kemanusiaan yang adil dan beradab ini nampaknya harus dipahami secara mendalam oleh pihak legislator dan sungguh-sungguh mengamalkannya dalam pembentukan reformasi pajak. Dalam konsep sila kedua tersebut memang pajak adalah sifatnya memaksa dan dapat dikenai sanksi hukuman apabila telah melanggar, tetapi di sisi lain kemanusiaan adalah diatas segalanya yang artinya harus ada pengecualian bagi mereka yang kurang mampu untuk menjalankan kewajiban perpajakannya.

Penyusunan beleid atau aturan hukum terkait dengan pedoman perpajakan harus memiliki asas kehati-hatian dimana dalam menerapkan targer penerimaan negara tidak salah sasaran dimana masyarakat miskin yang seharusnya mendapatkan bantuan justru dibebani kewajiban perpajakan. Kedepan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan agar memperhatikan syarat keadilan dan perikemanusiaan antar manusia satu dengan yang lainnya.

Selain itu penekanan pada prinsip sila kedua untuk konsep pembentukan peraturan perundang-undangan dalam bidang perpajakan harus pula memperhatikan prinsip *equal* yang

bermakna undang-undang pajak harus senantiasa memberi perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi sama yang berarti ada larangan perlakuan diskriminatif. Selain itu orang yang mempunyai penghasilan kena pajak (PKP) yang sama akan dikenakan pajak sama sehingga jumlah keluarga dapat dikurangkan pada pajaknya. Di negara lain orang yang disabilitas dapat dikurangkan dalam pemungutan pajaknya.

Selanjutnya adalah prinsip *certain* atau kepastian dimana sifat dari pemungutan pajak ialah adanya dasar hukum yang tertera dalam peraturan perundang-undangan. Oleh karenanya sifat dari peraturan hukum khususnya aturan pajak harus memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak. Tidak cukup kepastian saja melainkan harus pula memberikan perlindungan hukum.

Suatu peraturan dapat dikatakan memberikan kepastian bilamana memiliki unsur yakni :

- a. Undang-undang harus jelas, tegas , tidak mengandung arti ganda;
- b. Definisi harus jelas dan tegas supaya tidak ada penyelundupan hukum;
- c. Adanya penafsiran yang otentik dan jelas pada Pasal 1, tidak boleh memberikan penafsiran pada penjelasan karena masih dapat ditafsirkan lagi;

- d. Uraian yang limitatif lebih diutamakan daripada yang esensial. Kata-kata seperti diantaranya, antara lain harus dihindarkan;
- e. Adanya jaminan hukum berupa perlindungan terhadap wajib pajak;
- f. Adanya pengertian yang pasti pada objek pajak;
- g. Adanya kepastian mengenai subyek pajak;
- h. Adanya kepastian mengenai subyek pajaknya yang harus dibayar bila tarif dibuat golongan-golongan harus pasti; dan
- i. Adanya kepastian mengenai tentang cara dan saat membayar pajak.⁴⁴

Kemudian konsep reformasi pajak harus dipungut pada saat yang setepat-tepatnya yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang karena berkaitan dengan kemampuan wajib pajak. Dan yang terakhir pada prinsip sila ketiga ini yang dapat mendasari adanya reformasi perpajakan ialah pembuatan undang-undang perpajakan harus diperhitungkan dan dipertimbangkan bahwa biaya pemungutan harus relatif lebih kecil daripada pajak yang masuk sehingga tidak terjadi pajak yang negatif.

⁴⁴ Tunggul Anshari Setia Negara, *Pengantar Hukum Pajak*, Bayumedia Publishing, Jakarta, 2008, h. 29

3.2.3 Sila Persatuan Indonesia

Maksud dari sila ini bahwa konsep pemungutan pajak sebagai salah satu cara penerimaan negara harus bersifat nasionalisme yakni pajak harus sebagai alat pemersatu bangsa yang mengikat bangsa dan memberikan kehidupan kepada bangsa karena pajak itu berasal dari rakyat, oleh rakyat dan untuk rakyat. Oleh karenanya uang pajak dikumpulkan secara bersama-sama oleh rakyat untuk membiayai kepentingan umum.

3.2.4 Sila Kerakyatan Yang Dipimpin Oleh Hikmat Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan

Apabila diteliti secara mendalam bahwa konsepsi sila keempat ini sebenarnya sudah tercantum sebagaimana dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 dimana tersirat bahwa sifat memaksa dalam pungutan pajak diatur melalui Undang-Undang. Selain itu sila keempat ini juga memberikan pesan bahwa pajak merupakan gejala sosial yang artinya bahwa pajak hanya ada dalam masyarakat dan pajak sudah ada sejak masyarakat ada. Sementara itu lazimnya pajak diberikan dalam bentuk uang atau natura oleh anggota masyarakat kepada negara tanpa mendapat imbalan secara langsung yang digunakan untuk membiayai kepentingan umum. Oleh karenanya dapat disimpulkan bahwa hanya ada pajak jika ada masyarakat.

Uang pajak merupakan uang rakyat dan digunakan untuk membiayai kepentingan umum. Disini tentunya rakyat mempunyai

hak untuk mengetahui berapa besar uang yang digunakan dan dibelanjakan untuk kepentingan umum tersebut. Disinilah terdapat hubungan yang sangat erat antara pajak dengan rakyat artinya bahwa penarikan dan/atau pemungutan uang yang membebani rakyat harus sepengetahuan rakyat juga.

3.2.5 Sila Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia

Hasil pajak hanya berasal dari sebagian kecil rakyat saja, sedangkan sebagian besar rakyat tidak kena pajak. Rakyat yang tidak mampu tersebut terdiri dari anak yang tidak mempunyai penghasilan atau sebagian besar orang yang tidak mampu. Mereka mempunyai penghasilan tetapi tidak kena pajak karena penghasilan dibawah penghasilan tidak kena pajak (PTKP). Ketentuan ini merupakan pemerataan yang jelas sekali, karena pajak untuk semua orang prinsip keadilan yang merata untuk pembangunan dan kepentingan umum.

Selain daripada nilai-nilai pengamalan Pancasila yang kemudian diterapkan dalam pemungutan pajak dalam kehidupan sehari-hari, serasa belum lengkap bilamana objek kajian yang mana akan ditujukan kepada keadilan dalam penerimaan negara, maka perlu kiranya dikupas mengenai apakah asas-asas dalam hukum pajak tersebut masih relevan dalam pembentukan peraturan di kemudian hari khususnya dalam koridor reformasi pajak.

Dua hal yang berbeda harus diakomodir dalam ketentuan mengenai pembentukan reformasi perpajakan melalui pembentukan peraturan perundang-undangan yang baru di kemudian hari harus memperhatikan sisi penerimaan Negara dan sisi perlindungan hukum bagi wajib pajak. Bagaimana dalam pemungutan pajak ini diharapkan dapat memberikan atau memaksimalkan penerimaan negara untuk pembangunan nasional dan di dalam pemungutan tersebut harus pula memperhatikan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

Konsep pemungutan pajak untuk penerimaan negara sejatinya sudah didasarkan atas ketentuan peraturan perundang-undangan yang paling mendasar yakni ketentuan Pasal 23A UUD NRI 1945 yang mana sifat pemungutan pajak adalah sifatnya memaksa, lebih dari itu dalam mana pemungutan pajak secara esensial merupakan domain dari hukum publik yang harus didahulukan daripada kepentingan pribadi karena hukum publik dalam hukum pajak kaitannya dengan kepentingan umum.

Lebih lanjut membeda mengenai makna bagaimana mewujudkan optimalisasi dalam penerimaan negara dalam pemungutan pajak yang nantinya berujung pada kepentingan umum, maka terlebih dahulu akan dibahas mengenai konsep daripada kepentingan umum dalam penyelenggaraan Negara khususnya domain hukum publik, dimana kepentingan umum mengandung pengertian yang luas, karena luasnya pengertian kepentingan umum sehingga segala kegiatan bisa saja

dimasukkan dalam kegiatan demi kepentingan umum. Secara teoritis dapat dikatakan bahwa kepentingan umum merupakan resultante hasil menimbang-menimbang sekian banyak kepentingan di dalam masyarakat dengan menerapkan kepentingan yang utama menjadi kepentingan umum. Akhirnya dalam praktik diserahkan kepada hakim untuk menimbang kepentingan mana yang lebih utama dari kepentingan yang lain secara proporsional dengan tetap menghormati kepentingan-kepentingan yang lainnya.

Akar dari pembangunan nasional yang mana tujuan pajak salah satunya untuk pembangunan nasional saling berkaitan dengan konsep kepentingan umum. Artinya tujuan daripada kepentingan umum dan pembangunan nasional dapat diukur melalui baiknya mekanisme, praktek dan tata cara pemerintahan dan warga mengatur sumber daya serta pemecahan masalah publik atau yang lazim disebut dengan prinsip *Good Governance*. Adapun ciri-ciri dari *good governance* ialah:

- a. Mengikutsertakan semua, transparansi, bertanggungjawab, efektif dan adil.
- b. Menjamin adanya supremasi hukum.
- c. Menjamin bahwa prioritas-prioritas politik, sosial dan ekonomi didasarkan pada konsensus masyarakat.

- d. Memperhatikan kepentingan mereka yang paling miskin dan lemah dalam proses pengambilan keputusan menyangkut alokasi sumber daya pembangunan.⁴⁵

Negara dengan birokrasi pemerintahan dituntut untuk merubah pola pelayanan diri birokrasi elitis menjadi birokrasi populis. Hal ini merupakan dampak yang diharapkan dari pemungutan pajak untuk keadilan penerimaan negara demi kepentingan umum dan pembangunan nasional yang mana pembangunan tidak hanya dalam sektor infrastruktur tetapi dalam pelayanan publik melalui birokrasi yang baik. Cita *Good Governance* atau pemerintahan yang baik kini sudah menjadi bagian yang sangat serius dalam wacana pengembangan paradigma birokrasi dan pembangunan kedepan karena peranan dan mekanisme *good governance* dalam memberikan keseimbangan bagi para *stakeholders* dalam memenuhi kepentingan masing-masing. Berdasarkan konsep *good governance*, terdapat aspek fundamental yakni:

a. Partisipasi

Partisipasi antara masyarakat khususnya orang tua terhadap anak-anak mereka dalam proses pembelajaran pentingnya mematuhi peraturan perpajakan sangatlah dibutuhkan. Karena tanpa partisipasi orang tua, pendidik ataupun supervisor tidak akan mampu mengatasinya.

⁴⁵ Sumarto Hanifa Sj, *Inovasi, Partisipasi dan Good Governance*, Yayasan Obor Indonesia, Bandung, 2003, h. 21

b. Penegakan Hukum

Dalam pelaksanaan pemungutan pajak tidak hanya memandang substansi pemungutan tetapi harus disertai pula mekanisme penegakan hukum yang memberikan keadilan, kepastian dan kemanfaatan. Aturan-aturan itu beserta sanksinya harus memberikan peningkatan komitmen dari semua pihak untuk mematuhi. Aturan tersebut dibuat tidak untuk mengekang kebebasan, melainkan untuk menjaga keberlangsungan pelaksanaan fungsi-fungsi pemungutan pajak untuk kepentingan negara.

c. Transparansi

Persoalan saat ini ialah kurangnya keterbukaan kepada masyarakat atas segala hal yang terjadi, dimana salah satu dapat menimbulkan pertentangan satu dengan yang lainnya, sebab pemerintahan yang kurang transparan, terlebih transparansi di bidang kebijakan, baik itu keuangan maupun kualitas pelayanan publik.

d. Responsif

Salah satu untuk menuju cita *good governance* adalah responsif, yakni penguasa harus peka, tanggap terhadap persoalan yang terjadi di lembaga pendidikan, atasan juga harus bisa memahami kebutuhan masyarakatnya, jangan sampai penguasa menunggu bawahan-bawahannya guna menyampaikan keinginannya.

e. Konsensus

Aspek fundamental untuk cita good governance adalah perhatian pemerintah dalam melaksanakan tugas-tugasnya untuk pengambilan keputusan secara konsensus, dimana pengambilan keputusan dalam suatu lembaga harus melalui musyawarah dan semaksimal mungkin berdasarkan kesepakatan bersama (pencapaian mufakat). Dalam pengambilan keputusan harus dapat memuaskan semua pihak atau sebagian besar pihak juga dapat menarik komitmen.

f. Kesetaraan dan Keadilan

Asas kesetaraan dan keadilan harus dijunjung tinggi oleh pemerintah dan para bawahannya di dalam menjalankan negara, di mana suatu lembaga yang plural baik segi etnik, dan budaya akan selalu memicu segala permasalahan yang timbul. Proses pemerintahan yang baik itu harus memberikan peluang, jujur dan adil.

g. Efektifitas dan Efisien

Efektifitas dan efisien disini berdayaguna dan berhasil guna, efektifitas diukur dengan parameter produk yang dapat menjangkau besarnya kepentingan dari berbagai kelompok. Sedangkan efisien dapat diukur dengan rasionalitas untuk memenuhi kebutuhan yang ada di lembaga. Di mana efektifitas dan efisien dalam proses pemerintahan khususnya pemungutan

pajak yang memberikan keadilan, akan mampu memberikan kualitas yang memuaskan.⁴⁶

Konsep pemungutan pajak dengan konsep perlindungan hukum bagi wajib pajak adalah kedua instrumen yang sama pentingnya bagi kehidupan penyelenggaraan negara. hal ini tercermin dengan betapa tergantungnya negara dari penerimaan pajak dan wajib pajak sangat bergantung pula pada kebijakan dan pelayanan publik yang diberikan oleh negara, oleh karenanya kedua konsep ini menjadi sebab hubungan kausal yang tidak dapat terpisahkan satu sama lain.

Namun penerapan untuk memberikan keseimbangan antara negara dan wajib pajak perlu untuk terus ditingkatkan mengingat prinsip kesetaraan antara wajib pajak dengan aparatur pajak menjadi sangat vital. Prinsip keseimbangan dan kesetaraan antara wajib pajak dengan fiskus dapat berupa reformasi di bidang pajak melalui beberapa instrumen. Salah satu penerapan instrumen yang penting untuk diperhatikan adalah bagaimana mengatur keseimbangan kedudukan antara wajib pajak dengan aparatur pajak itu sendiri.⁴⁷

Usaha meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak melalui cara intensifikasi dan ekstensifikasi pemerintah harus tetap mengedepankan asas-asas, prinsip-prinsip dan ajaran yang dianut dan

⁴⁶ Dede Rosyada dkk, *Demokrasi, Hak Asasi Manusia dan Masyarakat Madani*, ICCE UIN Syarif Hidayatullah, Jakarta, 2000, h. 192

⁴⁷ Anggito Abimanyu, *Reformasi Perpajakan Perlu Dukungan dan Peran Serta Masyarakat*, Bina Ilmu, Bandung, 2004, h. 72

berlaku di Ilmu Hukum. Pada dasarnya beberapa amandemen terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan bertujuan untuk:

- a. Mengadakan keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dengan fiskus;
- b. Memperbaiki proses bisnis dan prosedur kerja yang bertujuan untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik, transparan dan akuntabel;
- c. Menerapkan sistem informasi teknologi dan modernisasi kantor pajak;
- d. Memperbaiki kompetensi dan keahlian Sumber Daya Manusia;
- e. Mengubah struktur organisasi yang semula yakni jenis pajak menjadi fungsi pajak⁴⁸

Bahwa berkaitan dengan beberapa tujuan reformasi perpajakan diatas seharusnya tidak berhenti pada hukum pajak materiil atau hukum pajak untuk mengatur tata cara pemungutan pajak, tetapi juga reformasi juga terhadap pola penyelesaian sengketa perpajakan. Bukan hal yang sederhana memang karena prinsipnya ketika proses penyelesaian sengketa menjadi fair dan memberikan kepastian perlindungan hukum bagi wajib pajak, tentu secara langsung akan berimbas kepada penerimaan negara secara optimal.

⁴⁸ Abdul Asri Harahap, *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia Perspektif Ekonomi Politik*, Integrita Dinamika Press, Jakarta, 2006, h. 41

Pembahasan dalam sub bab terakhir ini lebih mengedepankan bagaimana cita hukum kedepan terkait penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia (*ius constituendum*) dapat memberikan keadilan tidak hanya bagi satu pihak melainkan bagi semua pihak yakni wajib pajak dan fiskus. Berikut analisis permasalahan dan bagaimana pengaturan penyelesaian sengketa kedepan agar tercipta optimalisasi penerimaan negara dan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

3.1.1 Pemeriksaan Sepihak dalam Penyelesaian Sengketa Keberatan

Sebagaimana telah diketahui bahwa pemeriksaan di lembaga keberatan adalah suatu pemeriksaan secara sepihak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu putusan yang dikeluarkan dari pemeriksaan keberatan juga berdasar pada penilaian sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap surat keputusan. Dalam hal ini penulis dapat memberikan format pengaturan mengenai lembaga keberatan sebagai lembaga khusus yang tetap didirikan dibawah naungan Direktorat Jenderal Pajak, tetapi terbentuk suatu lembaga tersendiri dan untuk pemeriksaan perkara harus diambil pemeriksa atau hakim dari kalangan berbeda-beda agar tercipta pemeriksaan yang adil dan dapat dipertanggungjawabkan.

3.1.2 Tidak Adanya Upaya Hukum Terhadap Putusan Pengadilan Pajak

Berlakunya Pengadilan Pajak di Indonesia memang berlaku seperti badan peradilan lain yang menjalankan kekuasaan kehakiman demi melaksanakan fungsi peradilan. Namun dalam hal Pengadilan Pajak memiliki ciri khusus baik dari segi kelembagaan, hukum acara sampai

dengan sifat putusannya. Melalui berlakunya Pasal 22 ayat (1) juncto Pasal 77 ayat (1) UU Pengadilan Pajak yang membatasi upaya hukum hanya dalam peninjauan kembali dan putusan pengadilan tingkat pertama bersifat final dan mengikat sangat merugikan bagi wajib pajak dan tidak sesuai dengan prinsip kekuasaan kehakiman dimana kekuasaan kehakiman itu merupakan kekuasaan dari lembaga peradilan terbawah sampai bermuara pada Mahkamah Agung. Terhadap permasalahan ini penulis dapat memberikan pengaturan bahwa seharusnya UU Pengadilan Pajak dilakukan perbaikan atau perubahan serta menyesuaikan dengan sistem peradilan pada badan peradilan yang lain sebagaimana tunduk pada UU Kekuasaan Kehakiman.

Pada intinya keadilan antara penerimaan negara dengan prinsip perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam sistem peradilan pajak di Indonesia harus mengedepankan kepentingan umum daripada kepentingan-kepentingan yang lain sebagai wujud dari nilai-nilai pengamalan Pancasila. Untuk menjawab kedua aspek tersebut dititikberatkan kepada permasalahan mengenai perbaikan mekanisme pemeriksaan keberatan di Direktorat Jenderal Pajak. Pada tahap ini penulis menganalisis bahwa terjadi potensi penyelesaian sengketa secara sepihak oleh Direktorat Jenderal Pajak dan oleh karenanya penulis memandang perlu membentuk suatu lembaga tersendiri untuk mengkaji dan memeriksa perkara keberatan sebagai upaya administratif atau setidaknya pemeriksaan dalam perkara keberatan tidak dilakukan sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak seperti misalkan terdapat sumber daya manusia yang lebih independen.

Terakhir menyoal kedudukan dan eksistensi Pengadilan Pajak dalam tatanan Kekuasaan Kehakiman, yang mana pada faktanya Pengadilan Pajak tersebut bisa dikatakan ialah peradilan administrasi dibawah lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, tetapi eksistensi dari peradilan pajak belum mencerminkan konsep peradilan dalam suatu negara hukum karena adanya pembatasan kewenangan untuk memeriksa upaya hukum sebagaimana dimaksud Pasal 22 ayat (1) juncto Pasal 77 ayat (1) UU Pengadilan Pajak. Menurut hemat penulis seharusnya perlu adanya revisi daripada UU Pengadilan Pajak guna memberikan ruang upaya hukum kepada wajib pajak seperti pemeriksaan banding dan kasasi agar wajib pajak mendapat perlindungan hukum yang sama sebagaimana dalam pemeriksaan dalam peradilan-peradilan lain tanpa mengurangi kekhususan dalam sistem penyelesaian sengketa perpajakan.