

BAB II

**TANGGUNG GUGAT DIREKTUR JENDERAL PAJAK ATAS
PELANGGARAN YANG DILAKUKAN DALAM PEMBERIAN
IMBALAN BUNGA TERKAIT KELEBIHAN PEMBAYARAN
PAJAK**

Dalam Bab I telah diuraikan bahwa mekanisme pengujian terhadap Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak dilakukan oleh DJP melalui pemeriksaan pajak. Pengujian terhadap SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak dilakukan terhadap SPT lebih bayar, SPT nihil maupun SPT kurang bayar. Dalam sebuah proses pemeriksaan pajak terkait dengan SPT lebih bayar, berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku pemeriksa diberi batas waktu penyelesaian pemeriksaan untuk menguji kepatuhan wajib pajak selama dua belas bulan, terhitung sejak tanggal diterimanya pelaporan SPT secara lengkap sesuai pasal 17B ayat 1 UU KUP. Apabila setelah melampaui jangka waktu 12 bulan tersebut Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, maka permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan. dan SKPLB harus diterbitkan paling lama 1 (satu) bulan setelah jangka waktu itu berakhir. Pasal 17B ayat (3) UU KUP menegaskan bahwa Apabila Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar terlambat diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), kepada Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sampai dengan saat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar. Akan tetapi Imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) tidak hanya diberikan dalam kondisi seperti diuraikan

dalam pasal 17B ayat (3), namun terdapat kondisi-kondisi lain yang dapat menyebabkan DJP harus memberi imbalan bunga seperti yang tercantum dalam pasal 27A UU KUP. Pada sub bab berikut ini akan diuraikan tentang hal-hal yang mengakibatkan timbulnya imbalan bunga, pelanggaran dalam pemberian imbalan bunga terkait kelebihan pembayaran pajak serta tanggung gugat Pemerintah atas pelanggaran dalam pemberian imbalan bunga.

2.1. Hal-Hal Yang Mengakibatkan Timbulnya Imbalan Bunga

Pasal 27A UU KUP yang merupakan landasan hukum atas pemberian imbalan bunga pada dasarnya menyebutkan bahwa selain pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak terkait hal-hal berikut ini ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan diberikan apabila :

- a. Pengajuan keberatan dikabulkan sebagian atau seluruhnya
- b. Permohonan Banding dikabulkan sebagian atau seluruhnya
- c. Permohonan Peninjauan Kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya

Selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak. Selain itu Imbalan bunga juga diberikan atas :

- a. Surat Keputusan Pembetulan, atau
- b. Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, atau
- c. Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak

Yang isi putusnya mengabulkan sebagian atau seluruhnya yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak. Demikian juga apabila terjadi pembayaran lebih atas sanksi administrasi berupa denda sesuai pasal 14 ayat (4) UU KUP atau sanksi administrasi berupa bunga sesuai pasal 19 (1) UU KUP, berdasarkan :

- a. Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi
- b. Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi

Sebagai akibat diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali yang mengabulkan sebagian atau seluruhnya permohonan Wajib Pajak.

Peraturan Pemerintah nomor 74 tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (selanjutnya disebut PP 74/2011) merupakan penjabaran lebih lanjut dari UU KUP yang berisikan uraian mengenai hak wajib pajak serta kewajiban wajib pajak. Dalam PP 74/2011 juga mengatur mengenai Imbalan Bunga yang terdapat dalam Bab VI mulai pasal 43 sampai dengan pasal 45. Dalam pasal 43 yang berisikan 6 ayat, ayat (1) sampai dengan ayat (4) menguraikan kondisi apa saja yang berhak mendapat imbalan bunga. Pada ayat (5) menguraikan kondisi seperti apa yang tidak berhak mendapat imbalan bunga. Sedangkan di ayat (6) menguraikan tentang pelaksanaan pemberian imbalan bunga. Pasal 44 ayat (1) membahas isi pasal 43 ayat (1) dengan kondisi yang lebih spesifik, yaitu dalam hal Surat Pemberitahuan Wajib Pajak yang menyatakan Lebih Bayar, namun pemeriksa menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dimana didalam pembahasan akhir hasil

pemeriksaan, Wajib Pajak menyatakan tidak setuju terhadap hasil pemeriksaan tersebut. Apabila berdasarkan Surat Keputusan Keberatan atau Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang isinya mengabulkannya sebagian atau seluruhnya permohonan Wajib Pajak sehingga menyebabkan timbulnya kelebihan pembayaran pajak, maka kelebihan pembayaran pajak tersebut akan dikembalikan ditambah dengan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan. Sedangkan isi Pasal 44 ayat (2) membahas isi pasal 43 ayat (2) dengan kondisi Surat Pemberitahuan Wajib Pajak yang menyatakan Lebih Bayar, namun pemeriksa menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Nihil dimana didalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, Wajib Pajak menyatakan tidak setuju terhadap hasil pemeriksaan tersebut. Apabila berdasarkan Surat Keputusan Keberatan atau Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang isinya mengabulkannya sebagian atau seluruhnya permohonan Wajib Pajak sehingga menyebabkan timbulnya kelebihan pembayaran pajak. Dalam keadaan demikian kelebihan pembayaran pajak tersebut akan dikembalikan ditambah dengan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan. Pasal 45 membahas tentang pemberian imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan atas dikabulkannya sebagian atau seluruhnya permohonan peninjauan kembali Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak atau Surat Ketetapa Pajak Tambahan untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya (sebelum berlakunya Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Keempat atas Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan).

Jika dicermati lebih detail antara Pasal 27A UU KUP dengan pasal 43 sampai dengan pasal 45 PP 74 tahun 2011 terdapat hal yang perlu mendapat perhatian lebih. Pada Pasal 27A ayat (3) menyatakan "*Tata cara penghitungan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dan pemberian imbalan bunga diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan*". Pada PP 74 tahun 2011 pada pasal 43 ayat (5) menguraikan hal-hal apa saja yang walaupun menimbulkan kelebihan pembayaran pajak, tetapi dikecualikan memperoleh imbalan bunga. Demikian juga pada pasal 43 ayat (6) yang mengatur tentang saat pemberian imbalan bunga manakala terdapat upaya hukum berupa banding ataupun upaya hukum luar biasa berupa pengajuan peninjauan kembali. Hal tersebut menunjukkan pengaturan yang melebihi apa yang dimandatkan oleh Undang-Undang yang secara struktur hirarki peraturan perundang-undangan jelas bahwa Peraturan Pemerintah (PP) berada dibawah Undang-Undang.

Dalam teori stufenbau yang dikenalkan oleh Hans Kelsen adalah teori mengenai sistem hukum yang menyatakan bahwa sistem hukum merupakan sistem anak tangga dengan kaidah berjenjang di mana norma hukum yang paling rendah harus berpegangan pada norma hukum yang lebih tinggi. Jika dikaji lebih jauh, apa yang telah diuraikan diatas dimana Peraturan Pemerintah nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan pada pasal 43 ayat (6) telah memberi batasan yang tidak diamanatkan oleh peraturan diatasnya, yaitu UU KUP, khususnya pasal 27A.

Kamar Dagang Dan Industri Indonesia (KADIN Indonesia) mengajukan permohonan uji materi ke Mahkamah Agung (MA) atas sebagian pasal dari PP 74/2011. Atas permohonan Uji Materi tersebut telah diterbitkan Putusan

Mahkamah Agung Nomor 73/P/HUM/2013 tentang Uji Materi Terhadap Pasal Pasal dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan yang diputus pada tanggal 30 Juni 2014. Salah satu materi yang diajukan untuk dilakukan uji materi adalah atas Pasal 43 ayat (6) huruf c PP 74/2011 yang isinya adalah sebagai berikut :

Pelaksanaan pemberian imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) berlaku ketentuan sebagai berikut :

- a. dalam hal
- b. dalam hal
- c. dalam hal atas Putusan Banding diajukan permohonan Peninjauan Kembali, imbalan bunga diberikan apabila Putusan Peninjauan Kembali telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak dari Mahkamah Agung.

Dalam salah satu bagian yang menjelaskan alasan pengajuan permohonan uji materiil terkait Pasal 43 ayat (6) huruf c adalah :

Bahwa ditinjau dari UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, ketentuan Pasal 43 ayat (6) huruf c PP No. 74 Tahun 2011 tersebut melanggar asas “lex superiori derogat lex inferiori”, mengingat Pasal 7 ayat (2) UU No. 12 Tahun 2011 a quo yang mengatur sebagai berikut: “Kekuatan hukum peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1)” Dalam penjelasan Pasal 7 ayat (2) UU NO. 12 Tahun 2011 a quo menyatakan sebagai berikut :

“Dalam ketentuan ini yang dimaksud dengan “hierarki” adalah penjenjangan setiap jenis peraturan perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi”

Bahwa menurut Pemohon, Pasal 43 ayat (6) huruf c tersebut juga menyimpang dari syarat-syarat/landasan peraturan perundang undangan yang baik (good legislation) yaitu salah satunya landasan yuridis (juridische gronslag) yang mengajarkan bahwa peraturan perundang-undangan diharuskan mempunyai dasar hukum atau legalitas terutama dari peraturan perundangundangan yang lebih tinggi dan karenanya tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Dengan kata lain sesuai ajaran “Stufenbau Theory” (teori Norma Hukum Berjenjang) norma yang lebih rendah memperoleh kekuatan, keabsahan atau validitas dari norma yang derajatnya lebih tinggi (ada keselarasan vertical).

Alasan yang melatar-belakangi atau pertimbangan hukum putusan (Ratio Decidendi) Majelis Hakim Mahkamah Agung terkait pasal 43 ayat (6) huruf c tersebut adalah :

Menimbang, bahwa dari alasan keberatan Pemohon, dihubungkan dengan bukti-bukti yang diajukan oleh Pemohon, Mahkamah Agung berpendapat bahwa alasan keberatan Pemohon dapat dibenarkan, dengan pertimbangan sebagai berikut :

- a. Bahwa Terdapat pertentangan secara parsialistik terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku di antaranya :
 - Bahwa ketentuan Pasal 43 ayat (6) huruf c bertentangan dengan norma hukum yang terkandung dalam Pasal 27A ayat (a) dan ayat (3) Undang-Undang KUP dan Pasal 89 ayat (2) jo Pasal 77 ayat (1) jo Pasal 86 dan Pasal 88 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak karena Wajib Pajak kehilangan kesempatan memperoleh imbalan bunga sebagaimana diamanatkan dalam ketentuan tersebut, karena putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap.
- b. Bahwa terlepas dari kewenangan hukum dan otoritas kebijakan fiskal yang prudent dimiliki oleh Pemerintah dalam bentuk atribusi sebagaimana yang diamanatkan baik dalam ketentuan Pasal 37 maupun Pasal 48 UU KUP maka kewenangan tersebut berfungsi mengatur (regulurend) yaitu berupa prosedur dan kewenangan berikut substansi terhadap pelaksanaan yang berkaitan dengan implementasi atas pasal-pasal dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang terbangun dalam hukum acara untuk menempatkan sistem self assessment sebagai politik hukum pemungutan pajak, sehingga penyimpangan hukum acara merupakan beleeidsregels dapat dibenarkan manakala kaidah kebijaksanaan yang berkonotasi "dalil" atau "hukum" memiliki dasar pijak yang nyata di dalam "teks" Undang-undang yang ditetapkan dalam tugas pemerintahan, oleh karenanya seyogyanya perkara a quo tidak boleh bertentangan dan wajib mematuhi norma-norma yang terkandung pada idealistik hukum apa yang menjadikan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan secara equilibrium, dengan demikian perkara a quo tidak boleh bertentangan dengan Undang undang yang lebih tinggi dalam artian bahwa pada dasarnya negara mempunyai hak mutlak untuk meningkatkan pemungutan pajak karena kewajiban warga negara (Staatsburgerplicht), tetapi kewajiban itu bukan semata-mata tanpa hak, melainkan kewajiban itu timbul justru karena adanya "hak warga negara" (Staatsburgerrech)nya maka perwujudan penyelesaian pemenuhan dan penunaian hak dan kewajibannya harus mencerminkan keadilan yang bersendikan pada hukum dan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik .
- c. Bahwa dalil-dalil pernohonan Pemohon HUM sangat beralasan karena secara normative hukum perkara a quo tidak terdapat dan memiliki relevansi idealistik hukum antara ketentuan Pasal 43 ayat (6) huruf c

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak khususnya dan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undang pada umumnya.

Adapun alasan pemohon yang dimaksud dalam pertimbangan hakim adalah:

- Bahwa Pasal 27A UU KUP, yang dirujuk oleh Pasal 43 ayat (1) dan (2) PP No. 74 Tahun 2011 sebagai dasar hukum pemberian bunga, pada dasarnya formulanya/ungkapannya adalah persis sama dengan Pasal 27A ayat (1) dimaksud;
- Bahwa menurut pendapat Pemohon, ketentuan pada Pasal 27 ayat (1) UU KUP a quo adalah merupakan ungkapan dari asas keseimbangan antara hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak sebagaimana dituangkan dalam penjelasan umum No. 4 huruf d UU KUP.
- Bahwa Pasal 43 ayat (6) huruf c PP No. 74 Tahun 2011 juga mencederai asas keseimbangan hak dan kewajiban perpajakan yang juga menjiwai UU KUP, sehingga dalam penerapannya akan melanggar asas-asas umum pemerintahan yang baik karena dalam hal Wajib Pajak dikenai sanksi administratif berupa denda atau bunga misalnya, Wajib Pajak tidak mendapatkan hak penundaan pembayaran yang sama seperti Direktur Jenderal Pajak.

Berdasar uraian alasan Pemohon Banding yang dinilai oleh Majelis Hakim Mahkamah Agung bahwa alasan keberatan Pemohon, dihubungkan dengan bukti-bukti yang diajukan oleh Pemohon, Mahkamah Agung berpendapat bahwa alasan keberatan Pemohon dapat dibenarkan. Atas permohonan uji materi yang diajukan oleh KADIN Indonesia tersebut Mahkamah Agung menerbitkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 73/P/HUM/2013 tentang Uji Materi Terhadap Pasal Pasal dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan yang diputus pada tanggal 30 Juni 2014. Isi Putusan Mahkamah Agung tersebut yang terkait dengan Pasal 43 ayat (6) huruf c adalah :

- a. Mengabulkan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon: KAMAR DAGANG DAN INDUSTRI INDONESIA (KADIN) Indonesia tersebut.
- b. Menyatakan Pasal 43 ayat (6) huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tanggal 29 Desember 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yaitu Undang-Undang No 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dan ditambah terakhir dengan Undang-Undang No 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang No 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dan karenanya tidak sah dan tidak berlaku umum.
- c. Memerintahkan kepada Presiden Republik Indonesia untuk mencabut Pasal 43 ayat (6) huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tanggal 29 Desember 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Berdasar Putusan Mahkamah Agung Nomor 73/P/HUM/2013 tentang Uji Materi Terhadap Pasal Pasal dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan tersebut, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-74/PJ/2015 tanggal 4 Desember 2015 Tentang Pelaksanaan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 73 P/HUM/2013 Tentang Uji Materiil Terhadap Pasal Pasal Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan. Isi Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut yang berkenaan

dengan Imbalan Bunga adalah pemberian imbalan bunga dalam hal Putusan Banding diajukan Peninjauan Kembali :

- a. Pasal 43 ayat (6) huruf c PP 74 Tahun 2011 yang pada intinya menyatakan bahwa imbalan bunga tidak diberikan kepada Wajib Pajak apabila terhadap Putusan Banding diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung, telah diajukan uji materiil dan dinyatakan tidak sah, serta tidak berlaku umum dalam Putusan MA.
- b. Sebagai tindak lanjut dari Putusan MA tersebut, Menteri Keuangan telah mengubah beberapa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 226/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemberian Imbalan Bunga diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 186/PMK.03/2015.
- c. Dengan telah dilakukan perubahan terhadap Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana tersebut pada huruf b, terdapat beberapa perubahan prosedur yang terkait dengan pemberian imbalan bunga sebagai berikut :
 1. Pengajuan Peninjauan Kembali baik oleh Wajib Pajak maupun Direktur Jenderal Pajak terhadap Putusan Banding dari Pengadilan Pajak tidak menunda atau menangguhkan pemberian imbalan bunga dalam hal Wajib Pajak telah memenuhi ketentuan pemberian imbalan bunga sesuai dengan ketentuan peraturan perundang undangan dibidang perpajakan yang mengatur tentang tata cara penghitungan dan pemberian imbalan bunga dan peraturan pelaksanaannya.
 2. Dalam hal Putusan Peninjauan Kembali mengakibatkan adanya penagihan kembali imbalan bunga yang telah diberikan pada saat

pelaksanaan Putusan Banding, imbalan bunga tersebut ditagih kembali bersamaan dengan pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali.

2.2. Pelanggaran dalam Pemberian Imbalan Bunga Terkait Kelebihan Pembayaran Pajak

Pada dasarnya Imbalan Bunga adalah hak Wajib Pajak yang telah memenuhi kriteria sebagaimana diuraikan dalam Pasal 27A UU KUP yang dijabarkan lebih lanjut dalam PP 74/2011 khususnya pada Bab VI tentang Imbalan Bunga yang merupakan aturan pelaksanaannya. Pasal 27A ayat (1) UU KUP menyatakan sebagai berikut :

“Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dengan ketentuan sebagai berikut :

- a. untuk Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali; atau
- b. untuk Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali”.

Sedangkan pada PP 74/2011 pasal 43 ayat (1) dan ayat (2) menyatakan sebagai berikut :

Ayat (1) :

“Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan

peninjauan kembali dikabulkan sebagian atau seluruhnya, selama pajak yang masih harus dibayar dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan yang telah dibayar menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27A Undang-Undang, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan”.

Ayat (2) :

“Apabila pengajuan keberatan, permohonan banding, atau permohonan peninjauan kembali sehubungan dengan Surat Ketetapan Pajak Nihil dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dikabulkan sebagian atau seluruhnya dan menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27A Undang-Undang, kelebihan pembayaran dimaksud dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan”.

Jika dicermati lebih jauh, isi dari PP 74/2011 ayat (1) dan ayat (2) sama dengan yang termuat dalam Pasal 27A ayat (1) UU KUP. Namun dalam PP 74/2011 ayat (5) ternyata memberikan batasan tentang pemberian imbalan bunga terkait pengajuan keberatan, permohonan banding atau permohonan peninjauan kembali sehubungan dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan yang:

- (1). disetujui dalam pembahasan akhir pemeriksaan, dan telah dibayar sebelum mengajukan keberatan atau
- (2). yang tidak disetujui dalam pembahasan akhir pemeriksaan, namun dibayar sebelum pengajuan keberatan, permohonan banding atau permohonan peninjauan kembali, atau sebelum diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali.

Selanjutnya pada pasal 43 ayat (6) PP 74 tahun 2011 mengatur tentang

pelaksanaan pemberian imbalan bunga dalam hal masih dilakukannya upaya hukum oleh salah satu pihak, baik Wajib Pajak ataupun DJP yang pada hakekatnya merupakan penundaan pelaksanaan pemberian imbalan bunga. Isi selengkapnya pasal 43 ayat (6) adalah sebagai berikut :

Ayat (6)

Pelaksanaan pemberian imbalan bunga sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) berlaku ketentuan sebagai berikut :

- a. dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan, imbalan bunga diberikan apabila terhadap surat keputusan keberatan tidak diajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak;
- b. dalam hal wajib pajak mengajukan permohonan banding, imbalan bunga diberikan apabila terhadap Putusan Banding tidak diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung; atau
- c. dalam hal atas Putusan Banding diajukan permohonan Peninjauan Kembali, imbalan bunga diberikan apabila Putusan Peninjauan Kembali telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak dari Mahkamah Agung.

Dengan adanya pembatasan serta penangguhan pelaksanaan pemberian imbalan bunga tersebut membuktikan bahwa PP 74 tahun 2011 melakukan pengaturan tentang pemberian imbalan bunga yang berbeda dengan apa yang diatur didalam pasal 27A UU KUP.

Dalam penelusuran atas permasalahan pemberian imbalan bunga, baik dalam Putusan Pengadilan Pajak maupun dalam Putusan Mahkamah Agung ditemukan beberapa kasus yang mencerminkan upaya penundaan pelaksanaan pemberian imbalan bunga. Berikut diuraikan beberapa contoh permasalahan yang ditemui.

Contoh 1 :

PT. XYZ mengajukan imbalan bunga atas kelebihan pembayaran pajak yang timbul karena Putusan Pengadilan Pajak mengabulkan permohonan banding wajib pajak. Atas permintaan imbalan bunga tersebut dijawab oleh DJP melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar dengan surat nomor : S-4180/WPJ.07/KP.02/2015 tanggal 15 Juni 2015 dengan perihal penolakan pemberian imbalan bunga. Landasan hukum yang digunakan oleh DJP menyatakan menolak permohonan imbalan bunga tersebut mengacu pada pasal 43 ayat (6) huruf b dan c PP 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan yang menyatakan bahwa pelaksanaan pemberian imbalan bunga berlaku ketentuan sebagai berikut :

- dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, imbalan bunga diberikan apabila terhadap Putusan Banding tidak diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
- atau dalam hal atas Putusan Banding diajukan permohonan Peninjauan Kembali, Imbalan bunga diberikan apabila Putusan Peninjauan Kembali telah diterima oleh DJP dari Mahkamah Agung.

Berdasar alasan penolakan atas permohonan imbalan bunga tersebut dapat disimpulkan bahwa DJP mengajukan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak terkait dengan permohonan banding yang amar putusannya mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak yang mengakibatkan terjadinya kelebihan pembayaran pajak oleh Wajib Pajak. Karena DJP mengajukan permohonan Peninjauan Kembali, maka dengan

berpegang pada Pasal 43 ayat (6) huruf c, DJP baru akan memberikan imbalan bunga apabila Putusan Peninjauan Kembali sudah diterima oleh DJP dari Mahkamah Agung.

Contoh 2 :

PT. Dunia Kimia Jaya wajib pajak badan yang beralamatkan di Kawasan Industri Greenland Batavia Blok BD No. 1, Sukamasi, Cikarang Pusat, Bekasi, Jawa Barat (dahulu PT. White Oil Nusantara, beralamat di jalan Raya Sukomulyo KM 24, Sukomulyo, Manyar, Gresik, Jawa Timur) mengajukan permohonan imbalan bunga kepada DJP melalui surat dengan nomor 277/WON/XI/2016. Selanjutnya DJP mengirim jawaban atas permohonan imbalan bunga tersebut melalui surat jawabannya nomor S-11950/WPJ.24/KP.0806/2016 tanggal 13 Desember 2016. Adapun isi surat jawaban DJP adalah berisi penolakan pemberian imbalan bunga kepada wajib pajak atas nama PT. White Oil Nusantara.

Selanjutnya terhadap surat nomor S-11950/WPJ.24/KP.0806/2016 tanggal 13 Desember 2016 tentang penolakan pemberian imbalan bunga tersebut PT. Dunia Kimia Jaya (dahulu PT. White Oil Nusantara) mengajukan gugatan terhadap Surat nomor S-11950/WPJ.24/KP.0806/2016 tanggal 13 Desember 2016, dengan pihak yang digugat adalah DJP. PT. Dunia Kimia Jaya mendaftarkan gugatannya ke Pengadilan Pajak yang merupakan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Atas gugatan yang diajukan oleh PT. Dunia Kimia Jaya tersebut setelah melalui serangkaian persidangan, Majelis Hakim Pengadilan Pajak menetapkan Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86689/PP/M.XIIIA/2017 tanggal 15

September 2017 yang isi putusannya mengabulkan gugatan PT. Dunia Kimia Jaya dan membatalkan surat dari DJP dengan nomor S-11950/WPJ.24/KP.0806/2016 tanggal 13 Desember 2016 tentang penolakan pemberian imbalan bunga.

DJP melakukan upaya hukum luar biasa berupa pengajuan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86689/PP/M.XIIIA/2017 tanggal 15 September 2017 tersebut.

Berdasar uraian diatas dapat disimpulkan bahwa DJP melakukan upaya penundaan pembayaran imbalan bunga. Penundaan pertama dilakukan DJP melalui jawaban surat atas permohonan imbalan bunga yang diajukan oleh PT. Damai Kimia Jaya. Selanjutnya penundaan kedua dilakukan oleh DJP manakala atas penolakan pemberian imbalan bunga tersebut diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak, dimana atas gugatan tersebut Majelis Hakim Pengadilan Pajak memutuskan mengabulkan gugatan PT. Damai Kimia Jaya. DJP selanjutnya melakukan upaya hukum luar biasa dengan mengajukan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86689/PP/M.XIIIA/2017 tanggal 15 September 2017. Dengan pengajuan permohonan Peninjauan Kembali tersebut dapat disimpulkan bahwa DJP masih belum merealisasikan pemberian imbalan bunga.

Contoh 3 :

PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.), beralamat di Graha CIMB Niaga, jalan Jendral Sudirman Kav-58, Senayan, Jakarta berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor 43270/PP/10/M.I/12/2013 tanggal 13 Februari 2013 yang mengabulkan permohonan banding yang

diajukan oleh PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.), beralamat di Graha CIMB Niaga, jalan Jendral Sudirman Kav-58, Senayan, Jakarta sehingga memiliki kelebihan pembayaran pajak sebesar Rp. 3.343.431.630,-.

Selanjutnya DJP melakukan upaya hukum luar biasa dengan mengajukan permohonan peninjauan kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor 43270/PP/10/M.I/12/2013 tanggal 13 Februari 2013 tersebut kepada Mahkamah Agung. Atas permohonan Peninjauan Kembali tersebut Mahkamah Agung menerbitkan Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 116/B/PK/PJK/2014 tanggal 26 Mei 2014 yang putusannya mengabulkan sebagian permohonan Peninjauan Kembali dengan mengoreksi jumlah kelebihan pembayaran pajak dari sebesar Rp. 3.343.431.630,- dikurangi Rp. 12.324.149,- sehingga jumlah kelebihan pembayaran pajak PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.) menjadi sebesar Rp. 3.331.107.481,-.

Atas kelebihan pembayaran pajak tersebut PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.) mengajukan permohonan imbalan bunga. Berdasarkan perhitungan yang dilakukan oleh PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.), besarnya imbalan bunga yang dimohonkan adalah sebesar Rp. 1.598.931.591,- dengan perhitungan imbalan bunga 24 bulan x 2% x Rp.3.331.107.481,-. Atas permohonan imbalan bunga yang diajukan oleh PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.) tersebut, DJP melalui Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa menerbitkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-

5631/WPJ.19/KP.01/2015 tanggal 30 Oktober 2015 perihal Pemberitahuan Permohonan Pemberian Imbalan Bunga Tidak Dapat Diproses atas Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 116/B/PK/PJK/2014 tanggal 26 Mei 2014, atas nama PT. Bank CIMB Niaga, Tbk., NPWP 01.310.668.7-091.000 (d/h PT. Bank Lippo, Tbk. NPWP 01.331.742.9-091.000), beralamat di Graha CIMB Niaga, Jalan Jendral Sudirman Kav-58, Senayan, Jakarta.

Atas penolakan permohonan imbalan bunga sebagaimana tercantum dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-5631/WPJ.19/KP.01/2015 tanggal 30 Oktober 2015 perihal Pemberitahuan Permohonan Pemberian Imbalan Bunga Tidak Dapat Diproses tersebut selanjutnya PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.) mengajukan gugatan terhadap DJP melalui Pengadilan Pajak. Setelah melalui beberapa proses persidangan, Majelis Hakim Pengadilan Pajak menerbitkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-86765/PP/M.XVIA/99/2017 tanggal 19 September 2019 yang isi putusannya mengabulkan gugatan yang diajukan oleh PT. Bank CIMB Niaga, Tbk. (dahulu PT. Bank Lippo, Tbk.) dan membatalkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-5631/WPJ.19/KP.01/2015 tanggal 30 Oktober 2015 perihal Pemberitahuan Permohonan Pemberian Imbalan Bunga Tidak Dapat Diproses atas Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 116/B/PK/PJK/2014 tanggal 26 Mei 2014, atas nama PT. Bank CIMB Niaga, Tbk., NPWP 01.310.668.7-091.000 (d/h PT. Bank Lippo, Tbk. NPWP 01.331.742.9-091.000), beralamat di Graha CIMB Niaga, Jalan Jendral Sudirman Kav-58, Senayan, Jakarta serta menyatakan Penggugat (PT. Bank CIMB Niaga, Tbk.) berhak memperoleh imbalan bunga sejumlah yang

diajukan oleh Penggugat (PT. Bank CIMB Niaga, Tbk.) yakni sebesar Rp. 1.598.931.591,-.

Selanjutnya DJP melakukan upaya hukum luar biasa dengan mengajukan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-86765/PP/M.XVIA/99/2017 tanggal 19 September 2019 tersebut ke Mahkamah Agung.

Melalui ketiga contoh kasus diatas dapat diketahui dengan jelas bentuk-bentuk pelanggaran dalam Pemberian Imbalan Bunga Terkait Kelebihan Pembayaran Pajak yang dilakukan oleh DJP. Selain bentuk-bentuk pelanggaran dalam pemberian imbalan bunga seperti disebutkan dalam contoh diatas, masih ada bentuk pelanggaran lainnya, yaitu :

- a. Memberi imbalan bunga dalam jumlah yang tidak sesuai dengan cara menerapkan perhitungan yang berbeda (dalam hal penentuan jumlah bulan yang menjadi dasar penghitungan imbalan bunga) dengan cara yang telah diatur dalam peraturan perundang undangan perpajakan tentang imbalan bunga.
- b. Pada saat Wajib Pajak mengajukan surat permohonan pemberian imbalan bunga kepada DJP melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak tersebut terdaftar, DJP tidak memberi respon/jawaban terhadap surat permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dengan demikian Wajib Pajak merasa kesulitan pada saat hendak mengajukan gugatan, karena keputusan (beschikking) yang hendak digugat tidak ada.

2.3. Tanggung Gugat Direktur Jenderal Pajak Atas Pelanggaran Dalam Pemberian Imbalan Bunga

Dalam Bab Pendahuluan telah disebutkan bahwa dasar hukum pemberian Imbalan Bunga adalah UU KUP Pasal 27A. UU KUP tersebut merupakan bagian dari Hukum Pajak yang dikategorikan sebagai hukum pajak formil, yang berisikan berbagai aturan atau prosedur yang menjadi aturan main bagi hukum pajak materiil agar dapat dijalankan atau dilaksanakan.

Dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia dikenal 2 kelompok besar hukum yaitu hukum privat dan hukum publik. Hukum privat adalah bagian dari hukum yang mengatur hal-hal yang berhubungan dengan subjek hukum privat, baik orang pribadi (*natuurlijk persoon*) maupun badan hukum (*recht Persoon*), meliputi hukum Perdata dan Hukum Dagang. Sedangkan hukum publik adalah bagian dari hukum yang mengatur hubungan antara badan hukum dengan pemerintah, antar lembaga yang berbeda dalam suatu pemerintahan, antara berbagai cabang pemerintah dan hubungan antara orang-orang yang menjadi perhatian langsung masyarakat. Hukum publik terbagi atas tiga bagian yaitu Hukum Tata Negara (HTN), Hukum Pidana dan Hukum Administrasi Negara (HAN). Kedudukan Hukum pajak dalam sistem hukum di Indonesia adalah merupakan bagian dari Hukum Administrasi Negara (HAN).

Berikut ini adalah beberapa pengertian tentang hukum administrasi menurut beberapa tokoh hukum. Menurut J.M. Baron de Gerando hukum administrasi adalah peraturan-peraturan yang mengatur hubungan imbal balik antara pemerintah dan rakyat. Menurut J.H.A. Logemann hukum administrasi adalah Peraturan-peraturan khusus, yang disamping hukum perdata yang berlaku umum,

mengatur cara-cara organisasi negara ikut serta dalam lalu lintas masyarakat. De Goede; Belinfante mengartikan hukum administrasi sebagai keseluruhan peraturan yang berhubungan dengan pemerintahan. Sedangkan menurut Van Wijk Konijnenbelt hukum administrasi adalah instrumen yuridis bagi penguasa untuk secara aktif terlibat dengan masyarakat, dan pada sisi lain merupakan hukum yang memungkinkan anggota masyarakat mempengaruhi penguasa dan memberikan perlindungan kepada penguasa⁸.

Van Vollenhoven membagi hukum administrasi negara menjadi 4 yaitu :

1. Hukum Peraturan Perundangan (regelaarsrecht / the law of the legislative process)
2. Hukum Tata Pemerintahan (bestuursrecht / the law of government)
3. Hukum Kepolisian (politiericht / the law of the administration of security)
4. Hukum Acara Peradilan (justitierecht / the law of the administration of justice), yang terdiri dari :
 - a. Peradilan Ketatanegaraan
 - b. Peradilan Perdata
 - c. Peradilan Pidana
 - d. Peradilan Administrasi⁹

Perbuatan hukum (rechthandelingen) dalam hukum administrasi dibedakan menjadi dua yaitu Perbuatan Hukum Publik dan Perbuatan Hukum Perdata. Contoh Perbuatan Hukum Perdata dalam hukum administrasi negara adalah perbuatan hukum pemerintah dalam bentuk membuat perjanjian dengan pihak swasta dalam pemborongan kerja pada suatu proyek pemerintah. Perbuatan

⁸ H. Zainal Asikin, *Pengantar Tata Hukum Indonesia, Edisi 1, Cetakan 4, Depok, PT. Rajagrafindo Persada, 2019, hal.186.*

⁹ Ibid, hal. 187

Hukum Publik dibagi menjadi dua yaitu Perbuatan Hukum Publik Bersegi Satu dan Perbuatan Hukum Publik Bersegi Banyak. Perbuatan Hukum Publik Bersegi Satu dilakukan oleh aparat pemerintah berdasar kekuasaan yang istimewa. Contohnya adalah Keputusan (*beschikking*) yang dibuat oleh pejabat pemerintah. Sedangkan contoh Perbuatan Hukum Publik Bersegi Banyak adalah perjanjian kerja yang berlaku dalam jangka waktu pendek dilakukan oleh pemerintah sebagai pihak yang memberikan pekerjaan pada seseorang.

Dalam hukum administrasi negara terdapat beberapa istilah terkait Keputusan Tata Usaha Negara seperti istilah ketetapan dan keputusan. Beberapa pendapat ahli tentang istilah ketetapan dan keputusan adalah sebagai berikut :

1. Van Der Wel mengartikan ketetapan sebagai suatu perbuatan hukum oleh suatu alat pemerintah dengan maksud untuk menimbulkan atau menolak suatu hubungan hukum.
2. Prins berpendapat bahwa ketetapan adalah suatu tindakan hukum sepihak di bidang pemerintahan yang dilakukan oleh alat-alat penguasa berdasarkan kewenangan khusus.
3. A.M. Donner mengartikan ketetapan sebagai suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh alat pemerintahan berdasarkan suatu ketentuan yang mengikat.
4. Stellinga menyatakan ketetapan adalah keputusan sesuatu alat pemerintahan yang isinya terletak di dalam lapangan, pembuatan peraturan, kepolisian dan pengadilan.

Menurut Undang Undang Nomor 5 Tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan Undang Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas

Undang Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara pasal 1 ayat (9) menyebutkan Keputusan Tata Usaha Negara adalah suatu penetapan tertulis yang dilakukan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang bersifat konkret, individual dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Berdasarkan definisi keputusan menurut pasal 1 ayat (9) Undang Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara diatas, arti dari konkret, individual dan final adalah sebagai berikut :

- Konkret artinya objeknya tertentu / jelas, tidak abstrak. Misal : Keputusan memberikan izin mendirikan bangunan (IMB), objeknya jelas adalah bangunan.
- Individual artinya keputusan dibuat secara khusus/tertentu, tidak bersifat umum, nama, alamat dan yang menjadi objeknya jelas. Contoh pada keputusan memberikan izin bangunan, merujuk pada nama dan alamat yang diberi izin, serta yang menjadi objeknya jelas yaitu bangunan. di alamat tertentu seperti yang termuat didalam surat keputusan izin mendirikan bangunan tersebut.
- Final artinya sudah definitif/selesai, tidak memerlukan persetujuan atasan.

Suatu ketetapan harus memenuhi syarat-syarat agar ketetapan tersebut menjadi sah, yaitu :

1. Dibuat oleh pejabat yang berwenang, artinya ketetapan itu harus dibuat oleh pejabat negara yang berkuasa/berwenang menurut undang-undang dan apabila ketetapan dibuat oleh pejabat yang tidak berwenang, maka

akibatnya ketetapan itu batal demi hukum.

2. Tidak boleh kekurangan yuridis, artinya ketetapan itu dibuat harus sesuai dengan peraturan perundang undangan. Ketetapan tersebut tidak boleh dibuat atas dasar salah perkiraan/kekhilafan (*dwaling*), ancaman/paksaan (*dwang*) ataupun tipuan (*bedrog*).
3. Bentuk dan cara sesuai dengan peraturan dasar. Dalam literatur hukum belum ada suatu kesatuan pendapat apakah bentuk suatu penetapan Tata Usaha Negara itu berbentuk tertulis atau lisan. Kesemuanya diserahkan kepada peraturan pokok yang menjadi dasar bagi pengambilan keputusan. Misalnya keputusan lisan (*mondelinge beschikking*) dibuat dalam hal masa dan akibatnya tidak terlalu lama, seperti pemberian izin, libur dan cuti. Sedangkan penetapan tertulis biasanya diberikan karena mengandung konsekuensi hukum yang serius dan berat yang memuat alasan yuridis dan diktum yang jelas seperti pemberhentian pegawai negeri sipil.
4. Isi dan tujuannya sesuai dengan peraturan dasar. Suatu penetapan yang dibuat tidak langsung menuju sasaran dianggap suatu penyelewengan atau penyimpangan (*detournement de pouvoir*). Perbuatan dan tindakan oleh pejabat Tata Usaha Negara harus atas dasar wewenang yang diberikan oleh suatu peraturan perundang undangan. Jika penetapan oleh pejabat Tata Usaha Negara itu dilakukan oleh pejabat yang tidak berwenang, maka isi yang terkandung dalam keputusan dan penetapan itu menjadi tidak sah.
5. Menimbulkan akibat hukum, artinya menimbulkan suatu perubahan suasana dalam hubungan hukum yang ada sehingga dapat menimbulkan suatu hak dan kewajiban. Apabila penetapan tidak menimbulkan akibat

hukum maka hal itu bukan suatu penetapan. Perubahan yang timbul dari penetapan itu dapat melahirkan hubungan hukum yang baru, menghapus hubungan hukum yang lama, penetapan status hukum¹⁰.

Perlindungan hukum bagi warga negara dari tindakan pemerintah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari penyelenggaraan pemerintahan pada negara demokrasi¹¹. Menurut Steven J. Heyman, perlindungan hukum memiliki tiga elemen pokok. Pertama, perlindungan hukum terkait dengan kedudukan/keadaan individu, yang berarti kedudukan individu sebagai orang bebas dan warga negara. Kedua, perlindungan hukum terkait dengan hak-hak substantif, yang berarti hukum mengakui dan menjamin hak individu atas hidup, kebebasan dan kepemilikan. Ketiga, pengertian paling dasar dari perlindungan hukum adalah terkait penegakan hak (the enforcement of right), yaitu cara khusus dimana pemerintah mencegah tindakan pelanggaran terhadap hak-hak substantif, memperbaiki dan memberikan hukuman atas pelanggaran tersebut¹². Perlindungan hukum bagi warga negara dari tindakan pemerintahan pada prinsipnya memiliki tujuan sebagai berikut :

1. Perlindungan hukum dalam rangka menjamin terpenuhinya hak-hak warga negara.
2. Perlindungan hukum dalam rangka mencegah terjadinya tindakan yang merugikan hak-hak warga negara.
3. Perlindungan hukum menyediakan akses bagi warga negara untuk menghentikan tindakan pelanggaran, mendapatkan ganti kerugian atau tindakan pemulihan atas pelanggaran haknya.

¹⁰ Ibid, hal 188-192

¹¹ A'an Efendi, Freddy Poernomo, op.cit., hal 200.

¹² Ibid, hal 201

4. Perlindungan hukum menjamin tersedianya ganti kerugian atas tindakan pemulihan terhadap hak warga negara yang telah dirugikan.

A'an Efendi dan Freddy Poernomo mencuplik pendapat Sabien Lust (penulis buku *Administrative Law in Belgium*), bahwa perlindungan hukum bagi warga negara terhadap tindakan pemerintahan diberikan dengan dua cara yaitu perlindungan hukum preventif (*preventive protection*) dan perlindungan hukum a posteriori (*protection a posteriori*)¹³. Perlindungan hukum preventif bertujuan untuk mencegah sengketa. Untuk itu organ atau pejabat pemerintahan harus teliti dalam proses pembuatan keputusannya. Perlindungan hukum preventif diwujudkan dalam bentuk pelibatan masyarakat dalam proses pengambilan keputusan, dimana masyarakat diberi hak untuk menyampaikan pendapat maupun keberatannya terhadap suatu keputusan yang akan diambil oleh organ pemerintahan. Meskipun perlindungan preventif sangat penting guna mencegah terjadinya sengketa, tetapi tetap saja tidak dapat menyelesaikan semua persoalan. Sengketa tetap dapat terjadi, dan oleh karena itu dibutuhkan perlindungan a posteriori dalam rangka penyelesaian sengketa tersebut. Perlindungan hukum a posteriori meliputi perlindungan hukum secara politik (*political legal protection*), perlindungan hukum oleh organ-organ pemerintahan (*administrative legal protection*) dan perlindungan hukum oleh kekuasaan peradilan (*legal protection by jurisdictions/ judicial legal protection*).

Perlindungan hukum secara politik diberikan oleh organ politik, terutama melalui kontrol politik sebagai sarana perlindungan kepada publik. Badan perwakilan rakyat (DPR, DPD dan Utusan Daerah) melaksanakan pengawasan politik terhadap pemerintah beserta organ-organnya. Bagi warga negara yang

¹³ *Ibid*, hal 204

kepentingannya dirugikan oleh organ pemerintahan dapat mengadu kepada badan perwakilan rakyat untuk diselesaikan secara politik. Sedangkan perlindungan hukum oleh organ-organ pemerintahan dilaksanakan oleh organ-organ pemerintahan yang dapat berupa perlindungan hukum preventif, ketika diberi kesempatan untuk ikut serta dalam pembuatan keputusan, dan perlindungan hukum a posteriori dalam bentuk pemberian hak bagi warga negara untuk mengajukan keberatan atau banding administratif terhadap keputusan yang telah diambil. Perlindungan hukum oleh kekuasaan peradilan (judicial legal protection) adalah perlindungan hukum yang diberikan oleh lembaga peradilan. Lembaga peradilan akan menyelesaikan sengketa atas keputusan yang memiliki akibat *res judicata* dan oleh karena itu dapat menyelesaikan sengketa secara pasti. Perlindungan hukum oleh lembaga peradilan hanya dapat terjadi setelah adanya kasus konkret dan pihak yang dirugikan mengajukan kasusnya ke pengadilan¹⁴. Memperhatikan uraian diatas dapat dikatakan bahwa Pemerintah bertanggung jawab memberi perlindungan hukum bagi warga negara terhadap tindakan atau keputusan yang dibuat oleh organ organ pemerintah yang merugikan warga negara.

Dalam literatur literatur hukum penggunaan istilah tanggung jawab sering kali dibedakan dengan tanggung gugat. Penggunaan istilah tanggung gugat seringkali dipadankan dalam istilah Bahasa Inggris *accountable* atau *accountability*. *Accountable*, menurut Black's Law Dictionary, Seventh Edition, 1999, berarti *responsible, answerable*. Sedangkan arti kata *accountable* menurut The Contemporary Law Dictionary, second edition, adalah dapat

¹⁴ Ibid, hal 206

dipertanggungjawabkan¹⁵. Definisi tanggung jawab menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia mengandung arti “keadaan wajib menanggung segala sesuatunya (kalau terjadi apa-apa boleh dituntut, dipersalahkan, diperkarakan dan lain sebagainya)”¹⁶. Seorang ahli hukum dari Fakultas Hukum Universitas Jenderal Sudirman, J. Satrio, berpendapat bahwa istilah tanggung gugat tidak dikenal dalam hukum. Jika yang dimaksud dengan tanggung gugat adalah *vrijwaring* maka itu berarti jaminan dari penjual bahwa pembeli tidak akan diganggu oleh orang lain yang menyatakan punya hak lebih kuat dari pembeli. Untuk istilah *vrijwaring* tidak ditemui padanan katanya secara tepat dalam Bahasa Indonesia. Secara harafiah, Martin Basiang dalam bukunya *The Contemporary Law Dictionary, Second Edition*, menyatakan bahwa *vrijwaring* diartikan sebagai penjaminan atau pengamanan yang dalam Bahasa Inggrisnya diartikan sebagai *safeguard, protection, security, warranting*¹⁷. Pendapat lain dikemukakan oleh A’an Efendi, doktor ilmu hukum Universitas Airlangga (dosen tetap di Fakultas Hukum Universitas Jember) dalam tulisannya menyatakan bahwa perbedaan istilah tanggung jawab dengan tanggung gugat sangat dipengaruhi perbedaan istilah *responsibility* dengan *liability* dalam kepustakaan berbahasa Inggris. Tanggung jawab dipadankan dengan *responsibility* sedangkan tanggung gugat padanannya *liability*. Pada tanggung jawab sebenarnya telah ada tanggung gugat di dalamnya dan memang begitu adanya. Jadi, agak menjadi janggal ketika misalnya Tn. A membuat perjanjian jual beli dengan Tn. B kemudian Tn. A akan menyatakan: "*saya akan bertanggung jawab dan bertanggung gugat*

¹⁵ Martin Basiang, op.cit., hal. 5.

¹⁶ Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Edisi Ketiga, Jakarta, Balai Pustaka, 2007, hal. 1139.

¹⁷ Martin Basiang, op.cit, hal. 529.

terhadap isi perjanjian yang telah kita sepakati". Dengan sendirinya kalau perjanjian telah sah secara hukum maka Tn. A harus bertanggung jawab untuk melaksanakan isi perjanjian dan otomatis bersedia digugat apabila Tn.A gagal atau melaksanakan perjanjian tetapi tidak sesuai dengan yang telah disepakati. Demikian pula dengan pejabat yang menerbitkan suatu keputusan akan bertanggung jawab terhadap keputusan yang dibuatnya yang dengan sendirinya bertanggung gugat apabila ada pihak yang dirugikan oleh keputusan tersebut dan mengajukan gugatan terhadapnya di pengadilan tata usaha negara¹⁸. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pada hakekatnya tanggung gugat tidak dapat dipisahkan dengan tanggung jawab. Tanggung gugat merupakan suatu bentuk tanggapan atas suatu gugatan yang diajukan pihak lain terkait dengan tanggung jawab yang dipikul oleh pihak yang bersangkutan.

Terkait dengan permasalahan tanggung gugat pemerintah atas pelanggaran dalam pemberian imbalan bunga, berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa tanggung gugat pemerintah merupakan bentuk pertanggungjawaban Pemerintah dalam memberi perlindungan kepada warga negara melalui kekuasaan peradilan terhadap organ-organ pemerintahan, dalam hal ini adalah DJP, yang dipandang telah menimbulkan kerugian kepada Wajib Pajak. Dengan demikian Pemerintah dalam hal ini DJP bertanggung jawab dalam bentuk kesediaan untuk menerima dan menghadapi gugatan wajib pajak yang merasa dirugikan dalam hal pemberian imbalan bunga yang tidak terealisasikan tepat waktu, atau bahkan belum terealisasikan. Adapun isi gugatan tidak terbatas hanya tentang imbalan bunga yang sampai dengan gugatan diajukan masih belum terealisasikan oleh

¹⁸ A'an Efendi, "*Tanggung Jawab dan Tanggung Gugat, Apa Bedanya?*", <https://www.gresnews.com/berita/opini/102498-tanggung-jawab-dan-tanggung-gugat-apa-bedanya/> Minggu, 17/01/2021 21:30 wib

DJP, tetapi tidak tertutup kemungkinan juga bunga tambahan yang dihitung sejak tanggal imbalan bunga seharusnya direalisasikan sampai dengan saat imbalan bunga tersebut terealisasi. Pemikiran tersebut sejalan dengan bunga penagihan yang dikenakan kepada wajib pajak apabila Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, serta Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, pada saat jatuh tempo pelunasan tidak atau kurang dibayar. Dasar hukum dari bunga penagihan tersebut terdapat pada pasal 19 ayat (1) UU KUP. Dengan demikian pemikiran gugatan diajukan tidak hanya terhadap imbalan bunga, tetapi juga terhadap bunga atas keterlambatan pemberian imbalan bunga tersebut mencerminkan keadilan, yaitu perlakuan yang sama antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana telah diuraikan diatas.

Adapun tentang keadilan Rm. Prof. Dr. Franz Magnis Suseno menyampaikan pandangannya tentang keadilan yaitu keadilan dapat diartikan sebagai kondisi atau pun keadaan manusia yang diperlakukan dengan sama rata / setara, yang sebanding antara hak dan kewajibannya masing – masing. Bahwa pembentukan hukum harus mencerminkan rasa keadilan dan bertujuan untuk melindungi martabat manusia. Keadilan merupakan prinsip normatif fundamental bagi negara. Sedangkan keadilan menurut Aristoteles mendefinisikan keadilan dengan ungkapan “ untuk hal-hal yang sama diperlakukan secara sama, dan yang tidak sama juga diperlakukan tidak sama, secara proporsional (*justice consists in treating equals equally and unequals unequally, in proportion to their inequality*)”. Dengan demikian makin jelas bahwa pemikiran seperti diatas sejalan dengan pendapat yang disampaikan oleh Rm. Prof. Dr. Franz Magnis Suseno maupun Aristoteles tentang keadilan.