

BAB III

UPAYA HUKUM ATAS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK PUT-012307.15/2021/PP/M/XA Tahun 2024

3.1. Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-012307.15/2021/PP/M.XA Tahun 2024 adalah Final dan Mengikat

Secara normatif, ketentuan Pasal 77 ayat (1) UU tentang Pengadilan Pajak menegaskan bahwa putusan Pengadilan Pajak bersifat final dan memiliki kekuatan hukum tetap. Meskipun demikian, undang-undang memberikan pengecualian terbatas berupa kemungkinan pengajuan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung sebagaimana diatur dalam Pasal 77 ayat (3) UU Pengadilan Pajak. Karakter finalitas putusan tersebut dimaksudkan untuk mewujudkan kepastian hukum dalam hubungan hukum di bidang perpajakan, mengingat sengketa pajak berkaitan langsung dengan kepentingan negara dan Wajib Pajak.

Selain menjatuhkan putusan akhir, Pengadilan Pajak juga berwenang mengeluarkan putusan sela dalam perkara gugatan, khususnya terkait permohonan penundaan pelaksanaan penagihan pajak selama proses pemeriksaan sengketa berlangsung. Kewenangan ini diatur dalam Pasal 43 UU Pengadilan Pajak dan dimaksudkan untuk memberikan perlindungan sementara kepada Wajib Pajak hingga sengketa memperoleh putusan akhir.

Putusan yang dijatuhkan oleh Pengadilan Pajak memiliki beberapa kemungkinan bentuk, bergantung pada hasil penilaian Majelis Hakim terhadap dalil, bukti, dan ketentuan hukum yang relevan dapat berupa:

1. Putusan yang mengabulkan permohonan secara penuh, yakni ketika seluruh argumentasi hukum dan tuntutan Pemohon dinilai beralasan, sehingga keputusan fiskus yang menjadi objek sengketa dinyatakan tidak berlaku sepenuhnya.
2. Putusan yang mengabulkan permohonan sebagian, yaitu apabila Majelis Hakim hanya menerima sebagian dalil yang diajukan Pemohon, sementara dalil lainnya dinyatakan tidak terbukti atau tidak memiliki dasar hukum yang cukup.
3. Putusan berupa penolakan permohonan, yang terjadi apabila seluruh argumentasi Pemohon tidak dapat dibenarkan menurut hukum, sehingga keputusan fiskus yang disengketakan tetap mempunyai kekuatan hukum.
4. Putusan yang menetapkan jumlah pajak terutang lebih besar, apabila berdasarkan hasil pemeriksaan persidangan ditemukan bahwa pajak yang seharusnya dibayar melebihi jumlah yang sebelumnya ditetapkan oleh fiskus.
5. Putusan yang menyatakan permohonan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*), yang dijatuhkan apabila permohonan tidak memenuhi persyaratan formal sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan, seperti keterlambatan pengajuan atau ketidaklengkapan administrasi.
6. Putusan untuk memperbaiki kesalahan administratif, berupa koreksi atas kekeliruan penulisan atau perhitungan, sepanjang perbaikan tersebut tidak menyentuh pokok sengketa yang diperiksa

Sebagai putusan yang telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*), putusan Pengadilan Pajak tidak dapat diajukan gugatan maupun upaya hukum ke Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, ataupun badan peradilan lainnya. Ketentuan ini menegaskan sifat final dan mengikat dari putusan Pengadilan Pajak. Pengecualian hanya dimungkinkan terhadap putusan yang menyatakan permohonan tidak dapat diterima karena menyangkut persoalan kewenangan atau kompetensi absolut, yang dalam hal ini membuka peluang pengajuan gugatan ke peradilan yang berwenang sebagaimana diatur dalam Pasal 77 ayat (1) dan ayat (2) UU Pengadilan Pajak.

Sebagai contoh, dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-012307.15/2021/PP/M.XA Tahun 2024, Majelis Hakim mengabulkan permohonan banding yang diajukan oleh PT Midea selaku Pemohon Banding untuk sebagian. Putusan tersebut menunjukkan bahwa keberatan atas koreksi Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana tertuang dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar hanya diterima sebagian oleh Majelis Hakim. Konsekuensi yuridis dari putusan ini adalah kewajiban bagi para pihak untuk melaksanakan amar putusan, mengingat sifatnya yang final dan mengikat serta tidak dapat ditempuh upaya hukum biasa lanjutan.

3.2. Rekomendasi Hukum atas Putusan Pengadilan Pajak

Pada prinsipnya, putusan Pengadilan Pajak bersifat final dan mempunyai kekuatan hukum tetap sejak diucapkan, sehingga tidak tersedia upaya hukum biasa seperti banding atau kasasi. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 77 ayat (1) UU Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa Pengadilan Pajak merupakan peradilan tingkat pertama dan terakhir. Konsekuensi yuridis dari ketentuan tersebut adalah bahwa para pihak, baik Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak, wajib melaksanakan putusan karena memiliki kekuatan eksekutorial.⁶⁵

Namun demikian, undang-undang masih membuka ruang terbatas bagi para pihak untuk menempuh upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung. Peninjauan Kembali diatur dalam Pasal 89 sampai dengan Pasal 93 UU Pengadilan Pajak, yang menegaskan bahwa permohonan PK hanya dapat diajukan satu kali dan berdasarkan alasan-alasan tertentu yang bersifat limitatif,

⁶⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 2013, hlm. 187.

seperti ditemukannya bukti baru (*novum*), adanya kekhilafan hakim atau kekeliruan yang nyata, serta putusan yang didasarkan pada kebohongan atau tipu muslihat. Permohonan PK harus diajukan dalam jangka waktu paling lama tiga bulan sejak alasan PK tersebut diketahui.

Di luar mekanisme Peninjauan Kembali, tidak tersedia upaya hukum lain terhadap putusan Pengadilan Pajak. Hal ini mencerminkan kebijakan hukum pembentuk undang-undang yang menempatkan Pengadilan Pajak sebagai peradilan khusus dengan tujuan menjamin kepastian hukum dan efisiensi penyelesaian sengketa pajak.⁶⁶ Meskipun demikian, secara akademik, pembatasan tersebut kerap menjadi perdebatan karena dinilai berpotensi membatasi perlindungan hukum yang optimal bagi Wajib Pajak, terutama apabila terjadi kekeliruan serius dalam penerapan hukum atau penilaian fakta oleh Majelis Hakim.⁶⁷

3.2.1. Peninjauan Kembali Sebagai Upaya Hukum Luar Biasa

Walaupun putusan Pengadilan Pajak bersifat final dan mengikat, negara tetap menyediakan mekanisme Peninjauan Kembali sebagai upaya hukum luar biasa bagi pihak yang merasa dirugikan. Keberadaan PK dimaksudkan untuk mengantisipasi kemungkinan adanya kekeliruan hukum yang bersifat mendasar dan substantif. Pengaturan mengenai PK dalam sengketa pajak yang terdapat dalam Pasal 89 sampai dengan Pasal 93 UU

⁶⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Pajak Indonesia*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2014, hlm. 256.

⁶⁷ Darussalam dan Danny Septriadi, *Hukum Pajak: Konsep dan Aplikasi*, DDTC, Jakarta, 2020, hlm. 412.

Pengadilan Pajak menegaskan bahwa PK hanya bersifat pengecualian dan tidak dimaksudkan sebagai upaya hukum lanjutan yang bersifat biasa.

Dengan demikian, Peninjauan Kembali tidak dimaksudkan untuk meniadakan asas finalitas putusan Pengadilan Pajak, melainkan sebagai mekanisme korektif terakhir (last resort) guna menjaga keseimbangan antara kepastian hukum dan keadilan substantif. PK ditempatkan sebagai instrumen koreksi terbatas terhadap putusan yang telah berkekuatan hukum tetap, tanpa menghilangkan karakter final dan mengikat dari putusan Pengadilan Pajak itu sendiri.

3.2.2. Gugatan Sengketa Pajak atas Surat Ketetapan Pajak di Pengadilan Tata Usaha Negara

1. Surat Ketetapan Pajak Sebagai Keputusan Tata Usaha Negara

Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 angka 3 Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 51 Tahun 2009, pada hakikatnya merupakan suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara dalam rangka pelaksanaan kewenangannya berdasarkan peraturan perundang-undangan. KTUN memiliki karakter konkret, individual, dan final, serta menimbulkan akibat hukum tertentu bagi orang atau badan hukum perdata.

Selanjutnya, konsep KTUN mengalami perluasan melalui ketentuan Pasal 87 Undang-Undang No. 30 Tahun 2014 tentang

Administrasi Pemerintahan. Ketentuan ini memperluas makna KTUN tidak hanya terbatas pada penetapan tertulis, tetapi juga mencakup tindakan faktual. Selain itu, KTUN dalam pengertian yang diperluas dapat diterbitkan oleh badan atau pejabat dari seluruh cabang kekuasaan negara, harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), bersifat final dalam arti luas, berpotensi menimbulkan akibat hukum, serta dapat berdampak terhadap kepentingan warga masyarakat.

Dalam praktik penyelenggaraan pemerintahan, KTUN berfungsi sebagai instrumen hukum publik yang digunakan oleh pejabat administrasi negara dalam menjalankan kewenangan jabatannya (*ambt*), termasuk dalam bidang perpajakan. Di sektor perpajakan, berbagai keputusan yang dikeluarkan oleh fiskus berdasarkan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, serta Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, seringkali menjadi objek sengketa pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 5 UU Pengadilan Pajak, sengketa pajak pada dasarnya merupakan sengketa yang timbul akibat diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak, baik berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, maupun Surat Ketetapan Pajak Nihil

Selain sengketa yang bersumber dari penerbitan Surat Ketetapan Pajak, peraturan perundang-undangan juga memberikan ruang bagi pengajuan gugatan terhadap tindakan atau keputusan lain di bidang perpajakan. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP, yang meliputi sengketa atas pelaksanaan surat paksa, surat perintah pelaksanaan lelang atau pengumuman lelang, keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak, keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan selain keberatan dan banding, serta penerbitan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Keberatan yang dilakukan tidak sesuai dengan prosedur dan tata cara yang ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan..

pabila ditinjau dari perspektif hukum administrasi negara, sengketa pajak pada prinsipnya dapat dikualifikasikan sebagai bagian dari sengketa administrasi negara dengan memperhatikan beberapa unsur utama. Dari segi para pihak, sengketa pajak melibatkan wajib pajak sebagai subjek hukum perdata dengan pejabat administrasi negara yang berwenang melakukan pemungutan pajak.⁶⁸ Dari sisi objek sengketa, sengketa tersebut berkaitan dengan Surat Ketetapan Pajak dan/atau tindakan administratif di bidang perpajakan yang bersifat konkret dan individual karena ditujukan kepada wajib pajak tertentu. Surat Ketetapan Pajak diterbitkan oleh pejabat administrasi negara dalam kapasitasnya sebagai pemangku jabatan (*ambt*) yang

⁶⁸ Rochmat Soemitro, *Op.Cit.*, Refika Aditama, Bandung, 2004, hlm. 12.

menjalankan kewenangan publik berdasarkan peraturan perundang-undangan.⁶⁹ Selain itu, pemungutan pajak berada dalam ranah hukum publik, sehingga tunduk pada rezim hukum administrasi negara.

Berdasarkan karakteristik tersebut, sengketa pajak secara teoritis dapat dipandang sebagai sengketa administrasi negara dan Surat Ketetapan Pajak dapat dikualifikasikan sebagai Keputusan Tata Usaha Negara (*beschikking*). Namun demikian, sengketa pajak memiliki kekhususan yang membedakannya dari sengketa administrasi negara pada umumnya. Kekhususan tersebut terletak pada substansi sengketa yang tidak semata-mata mempermasalahkan keabsahan keputusan administrasi, melainkan berfokus pada perbedaan perhitungan jumlah pajak terutang yang berimplikasi langsung terhadap beban fiskal wajib pajak. Oleh karena itu, sengketa pajak merupakan bentuk sengketa administrasi negara yang bersifat khusus (*lex specialis*) dan penyelesaiannya tunduk pada mekanisme peradilan pajak sebagaimana diatur secara khusus dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.⁷⁰

2. Kewenangan Absolut Pengadilan Pajak dan Pengadilan Tata Usaha Negara

⁶⁹ Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 2011, hlm. 125.

⁷⁰ S.F. Marbun, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, UII Press, Yogyakarta, 2009, hlm. 214.

Sengketa pajak merupakan jenis sengketa yang berkaitan dengan Keputusan Tata Usaha Negara yang memiliki karakter khusus, terutama karena menyangkut aspek teknis dan spesifik dalam penetapan kewajiban perpajakan. Oleh sebab itu, mekanisme penyelesaian sengketa pajak tidak dapat disamakan dengan penyelesaian sengketa administrasi negara pada umumnya. Sengketa pajak tidak hanya berfokus pada pengujian keabsahan formal suatu keputusan administrasi, tetapi juga melibatkan penilaian terhadap perhitungan substansial jumlah pajak terutang yang menuntut keahlian khusus di bidang perpajakan.

Dasar karakteristik tersebut, pembentukan peradilan khusus yang menangani sengketa pajak menjadi kebutuhan yang tidak terelakkan dalam rangka menjamin kepastian hukum, keadilan, serta efektivitas penyelesaian sengketa. Dalam sistem hukum nasional, fungsi peradilan khusus tersebut dijalankan oleh Pengadilan Pajak, yang oleh undang-undang diberikan kewenangan absolut untuk memeriksa, mengadili, dan memutus sengketa di bidang perpajakan. Kewenangan absolut ini menegaskan bahwa penyelesaian sengketa pajak berada di luar kompetensi peradilan umum maupun peradilan tata usaha negara, kecuali dalam hal-hal tertentu yang secara tegas ditentukan oleh peraturan perundang-undangan.⁷¹

⁷¹ *Ibid.*,

Keberadaan Pengadilan Pajak tidak serta-merta menyebabkan seluruh sengketa perpajakan secara otomatis diperiksa dan diputus oleh lembaga tersebut. Dalam praktik peradilan, masih dijumpai sengketa pajak yang diajukan melalui forum peradilan lain, seperti Pengadilan Negeri, Pengadilan Niaga, maupun Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN), bergantung pada karakter dan objek sengketa yang dipersoalkan.

Secara konstitusional, Pasal 24 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menegaskan bahwa pelaksanaan kekuasaan kehakiman berada pada Mahkamah Agung beserta badan peradilan yang berada di bawahnya dalam empat lingkungan peradilan, yaitu peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, dan peradilan tata usaha negara, serta Mahkamah Konstitusi sebagai pelaku kekuasaan kehakiman tersendiri. Oleh karena itu, keberadaan pengadilan yang tidak termasuk secara eksplisit dalam keempat lingkungan peradilan tersebut harus dipahami sebagai bentuk pengadilan khusus.

Pemahaman ini sejalan dengan ketentuan Pasal 27 Undang-Undang No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang menegaskan bahwa pembentukan pengadilan khusus hanya dimungkinkan dalam salah satu lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung. Dalam konteks ini, Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus sempat menimbulkan perdebatan

mengenai dasar konstitusionalnya, mengingat UU Pengadilan Pajak tidak secara tegas menyebutkan lingkungan peradilan tempat Pengadilan Pajak berada.

Namun demikian, perdebatan tersebut pada akhirnya menemukan titik terang melalui pengaturan dalam berbagai peraturan perundang-undangan, antara lain Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara, Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman. Keseluruhan pengaturan tersebut secara sistematis menegaskan bahwa Pengadilan Pajak merupakan bentuk pengkhususan dari lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, sehingga keberadaannya tetap sejalan dengan prinsip konstitusional kekuasaan kehakiman di Indonesia.

Penempatan tersebut dilandasi oleh adanya kesesuaian karakteristik, baik dari sisi subjek maupun objek sengketa, antara Pengadilan Pajak dan PTUN. Kondisi ini menyebabkan dalam praktik sering muncul tumpang tindih ruang kewenangan absolut di antara kedua lembaga peradilan tersebut, meskipun secara normatif masing-masing telah dibekali kompetensi yang berbeda.⁷²

Kewenangan absolut PTUN ditegaskan dalam Pasal 47 UU PTUN, yang memberikan mandat kepada PTUN untuk mengadili dan

⁷² Ispriyarso, "Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia", Jurnal Masalah-Masalah Hukum, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 2014.

menyelesaikan perselisihan tata usaha negara yang bersumber dari penerbitan KTUN. Seiring perkembangan hukum administrasi, ruang lingkup kewenangan PTUN mengalami perluasan melalui UU Administrasi Pemerintahan, yang memungkinkan PTUN untuk menguji tindakan faktual pejabat pemerintahan, menilai adanya penyalahgunaan kewenangan, serta menangani permohonan atas keputusan fiktif positif. Namun demikian, kewenangan PTUN terkait pemeriksaan keputusan fiktif positif tersebut kemudian dikecualikan setelah berlakunya Undang-Undang Cipta Kerja.⁷²

Kewenangan absolut Pengadilan Pajak ditentukan dalam Pasal 31 UU Pengadilan Pajak, yang memberikan atribusi kepada Pengadilan Pajak untuk memeriksa dan memutus sengketa di bidang perpajakan. Dalam konteks permohonan banding, Pengadilan Pajak mengadili sengketa yang timbul dari keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak atau kepala daerah terkait Surat Ketetapan Pajak yang diperselisihkan. Meskipun istilah yang digunakan adalah “banding”, mekanisme ini secara substansial merupakan kelanjutan dari prosedur administratif, sehingga tidak sepenuhnya sepadan dengan konsep banding dalam sistem peradilan pada umumnya.⁷³

Di samping kewenangan tersebut, Pengadilan Pajak juga diberi kompetensi untuk memeriksa dan memutus sengketa yang berkaitan

⁷³ S.F. Marbun, *Op.Cit.*, hlm. 231.

dengan tindakan penagihan pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP. Jika dibandingkan dengan kewenangan absolut Pengadilan Tata Usaha Negara, kedua lembaga peradilan tersebut sama-sama memiliki yurisdiksi terhadap KTUN. Namun demikian, cakupan kewenangan keduanya berbeda secara mendasar, karena PTUN berwenang menguji KTUN secara umum, sedangkan Pengadilan Pajak secara khusus menangani KTUN di bidang perpajakan, terutama yang berbentuk SKP.

Dalam praktik peradilan, SKP juga kerap menjadi objek gugatan di PTUN dan dalam sejumlah perkara dikabulkan, khususnya apabila alasan gugatan berkaitan dengan aspek legalitas kewenangan, pelanggaran prosedur, indikasi penyalahgunaan wewenang, atau perbuatan melawan hukum oleh pejabat pajak, sebagaimana dapat dilihat antara lain dalam Putusan PTUN Surabaya Nomor 60/G/2019/PTUN.SBY. Kondisi ini terjadi karena UU Pengadilan Pajak maupun UU KUP tidak memberikan mandat kepada Pengadilan Pajak untuk menguji aspek-aspek tersebut, melainkan membatasi ruang lingkup pemeriksaan pada sengketa mengenai besaran pajak terutang atau kerugian yang dialami wajib pajak, sebagaimana ditegaskan dalam Penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU KUP. Oleh karena itu, pengujian terhadap aspek kewenangan, substansi, dan prosedur sebagaimana dimaksud dalam Pasal 53 ayat (2) UU PTUN tetap berada dalam ranah kompetensi PTUN.

Pembatasan ruang lingkup pengujian dalam sengketa pajak semakin terlihat dari Penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU KUP yang menempatkan keberatan dan banding terutama pada persoalan perhitungan nominal pajak. Hal ini juga tercermin dari ketentuan mengenai kualifikasi hakim Pengadilan Pajak yang tidak mensyaratkan latar belakang pendidikan sarjana hukum.⁷⁴ Meskipun perubahan UU KUP melalui Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 telah memperluas kewenangan Pengadilan Pajak untuk memeriksa gugatan terhadap SKP yang dianggap bertentangan dengan peraturan perundang-undangan, batasan mengenai cakupan pengujian, apakah meliputi aspek kewenangan atau hanya prosedural, hingga kini belum dirumuskan secara tegas dalam ketentuan peraturan perundang-undangan.

3. Gugatan Sengketa Pajak tentang Surat Ketetapan Pajak di Pengadilan Tata Usaha Negara

Ketentuan Pasal 53 ayat (1) UU PTUN memberikan hak kepada orang atau badan hukum perdata yang merasa dirugikan oleh suatu KTUN untuk mengajukan gugatan tertulis kepada pengadilan yang berwenang, dengan tuntutan agar keputusan tersebut dinyatakan tidak sah atau dibatalkan, baik disertai maupun tanpa disertai permohonan ganti kerugian dan/atau rehabilitasi. Berdasarkan ketentuan ini, setiap

⁷⁴ Philipus M. Hadjon et al., *Op.Cit.*, hlm. 68.

keputusan administrasi negara yang memenuhi unsur KTUN pada prinsipnya dapat menjadi objek gugatan di lingkungan PTUN.

Dalam konteks perpajakan, SKP secara yuridis dapat dikualifikasikan sebagai KTUN. Oleh karena itu, secara teoritis SKP seharusnya dapat digugat melalui mekanisme peradilan administrasi di PTUN. Namun demikian, penerapan ketentuan tersebut tidak dapat dilakukan secara *serta-merta*, mengingat adanya ketidakjelasan dan pembagian kewenangan antara PTUN dan Pengadilan Pajak dalam menangani sengketa yang berkaitan dengan SKP, khususnya yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Tidak diberikannya kewenangan kepada Pengadilan Pajak untuk menguji legalitas kewenangan pejabat administrasi dalam penerbitan SKP menimbulkan implikasi yuridis berupa terbukanya dua forum peradilan terhadap objek sengketa yang sama. Perbedaan tersebut terletak pada dasar pengujiannya. Dalam kondisi ini, wajib pajak dimungkinkan untuk terlebih dahulu mengajukan gugatan ke PTUN guna menguji aspek kewenangan, prosedur, atau dugaan penyalahgunaan wewenang oleh pejabat pajak, sebelum atau di luar penyelesaian sengketa mengenai besaran pajak terutang melalui Pengadilan Pajak. Fenomena tersebut merupakan konsekuensi dari ruang lingkup kewenangan Pengadilan Pajak yang dibatasi pada persoalan perhitungan pajak dan kerugian fiskal wajib pajak.

Apabila secara normatif Pengadilan Pajak diberikan kompetensi untuk menilai keabsahan kewenangan pejabat administrasi dalam penerbitan SKP maupun dalam pelaksanaan tindakan penagihan pajak, maka sebagai pengadilan khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, Pengadilan Pajak harus menerapkan prinsip-prinsip Hukum Administrasi Negara secara menyeluruh, termasuk Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik.⁷⁵ Perluasan kewenangan tersebut juga berimplikasi pada perlunya penyesuaian kualifikasi hakim Pengadilan Pajak, yang idealnya berlatar belakang pendidikan hukum, mengingat objek pemeriksaan tidak lagi terbatas pada persoalan teknis fiskal, melainkan juga mencakup pengujian aspek kewenangan, prosedural, dan substansial dari suatu keputusan administrasi.⁷⁶ Integrasi kewenangan demikian berpotensi meningkatkan kepastian hukum, mencegah praktik forum shopping, serta menyederhanakan mekanisme penyelesaian sengketa pajak secara lebih terpadu.⁷⁷

Berdasarkan kerangka peraturan perundang-undangan yang berlaku, dapat ditarik kesimpulan bahwa apabila sengketa atas Surat Ketetapan Pajak berkaitan dengan besaran pajak terutang atau kesalahan administratif tertentu, maka kewenangan absolut berada

⁷⁵ Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, Peradaban, Jakarta, 2007, hlm. 83.

⁷⁶ S.F. Marbun, *Op.Cit.*, hlm. 156.

⁷⁷ Ispriyarso, *Op.Cit.*,

pada Pengadilan Pajak. Sebaliknya, apabila pokok sengketa menyangkut keabsahan kewenangan, dugaan penyalahgunaan wewenang, atau perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak, maka PTUN merupakan forum peradilan yang berwenang untuk melakukan pengujian.⁷⁸

Dengan demikian, rekomendasi hukum bagi wajib pajak terhadap putusan Pengadilan Pajak yang bersifat final dan mengikat adalah tetap dimungkinkannya dua jalur upaya hukum, yaitu:

1. menempuh upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung; dan
2. mengajukan gugatan administratif ke Pengadilan Tata Usaha Negara atas penerbitan Surat Ketetapan Pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak, sepanjang gugatan tersebut dibatasi pada pengujian aspek kewenangan, dugaan penyalahgunaan wewenang, atau perbuatan melawan hukum pejabat pajak dalam kapasitasnya sebagai pejabat publik.

⁷⁸ Binsar M. Gultom, *Pajak dan Peradilan Pajak di Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2012, hlm. 143.