

## **TINJAUAN KEPASTIAN HUKUM PERPAJAKAN ATAS UPAYA HUKUM SENKETA TERKAIT PENGAMPUNAN PAJAK (TAX AMNESTY)**

Hari Prasetyo, Intan Mahabab Nabila  
Fakultas Hukum, Universitas Indonesia  
Jalan Margonda Raya, Pondok Cina, Beji, Depok -16424  
hariprasetyo@ui.ac.id

### **Abstract**

*The tax amnesty program initiated by the Government in 2016, provides forgiveness in the form of tax write-offs, not subject to administrative and criminal sanctions for taxpayers who report assets that have not been paid tax. In the process of filing a tax amnesty, a new dispute is very likely to arise. This paper discusses how the legal remedies for a Tax Amnesty dispute can be carried out by the Taxpayer? And how are the implications of the issuance of Minister of Finance Regulation No. 165 / PMK.03 / 2017 in terms of the principle of legal certainty? This research uses a juridical-normative method with data collection tools in the form of document studies consisting of primary and secondary legal materials, including interviews with related sources. In the Tax Amnesty Act, all disputes related to Tax Amnesty are resolved through a lawsuit attempt to the Tax Court, while additional provisions in the Minister of Finance Regulation, on SKPKB disputes issued in the case of implementing tax amnesty, are settled through legal remedies as in the General Provisions Act and Taxation Procedures, namely objections, then appeals, or requests for cancellation / reduction of the Tax Assessment Letter, in addition to direct litigation efforts. Therefore, the authors suggest a revised regulation in the form of a revision of Law Number 11 Year 2016 regarding Tax Amnesty, especially in the section on legal remedies.*

**Keywords:** *Taxpayers, tax amnesty, disputes related to Tax Amnesty*

### **Abstrak**

Program pengampunan pajak yang diinisiasi oleh Pemerintah pada tahun 2016, memberikan pengampunan berupa penghapusan pajak yang terutang, tidak dikenakan sanksi administrasi dan pidana bagi Wajib Pajak yang melaporkan harta yang belum dibayar pajaknya. Dalam proses pengajuan pengampunan pajak sangat mungkin timbul sengketa baru. Tulisan ini membahas tentang bagaimanakah upaya hukum atas sengketa Tax Amnesty dapat dilakukan oleh Wajib Pajak? Serta bagaimana implikasi terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 ditinjau dari asas kepastian hukum? Penelitian ini menggunakan metode yuridis-normatif dengan alat pengumpulan data berupa studi dokumen terdiri dari bahan hukum primer dan sekunder, diantaranya dilakukan wawancara dengan narasumber terkait. Dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak, segala sengketa terkait *Tax Amnesty* diselesaikan melalui upaya gugatan ke Pengadilan Pajak, sedangkan ketentuan tambahan dalam Peraturan Menteri Keuangan, atas sengketa SKPKB yang terbit dalam hal pelaksanaan pengampunan pajak, diselesaikan melalui upaya hukum sebagaimana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yakni keberatan, kemudian banding, atau permohonan pembatalan/ pengurangan atas Surat Ketetapan Pajak, disamping upaya gugatan langsung. Maka dari itu, penulis menyarankan adanya penyempurnaan pengaturan berupa revisi Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) khususnya pada bagian pengaturan upaya hukum.

**Kata kunci:** *Wajib pajak, pengampunan pajak, sengketa terkait tax amnesty*

### **Pendahuluan**

1 Juli 2016, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) bersama pemerintah memberlakukan

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU TA). Hal ini merupakan suatu upaya untuk meningkatkan

kesadaran dan kepatuhan pembayaran pajak. Sejatinya, kesadaran membayar pajak secara sukarela (*voluntary tax compliance*) merupakan kunci keberhasilan pemungutan pajak. Kesadaran akan pajak perlu ditingkatkan agar masyarakat dengan kehendaknya membayar pajak dan tidak lagi memandang pajak maupun aparat perpajakan sebagai hal yang harus dihindari. Program pengampunan pajak memang telah selesai dilakukan pada 31 Maret 2017, namun sengketa terkait pengampunan pajak tetap dapat timbul sampai saat ini.

Program pengampunan pajak yang diterapkan, berupa penghapusan pajak yang seharusnya terutang, serta tidak dikenakannya sanksi administrasi dan sanksi pidana di bidang perpajakan terhadap Wajib Pajak yang mengungkapkan hartanya dan melakukan pembayaran uang tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Dengan memberikan kebijakan pengampunan pajak demikian, pemerintah berharap agar pihak-pihak yang belum memberikan pembayaran pajaknya dengan benar, padahal secara langsung maupun tidak langsung telah menikmati fasilitas pembangunan negara, akan tertarik untuk segera melaksanakan kewajibannya membayar pajak. Utamanya bagi Wajib Pajak yang selama ini absen dari kewajiban perpajakannya, agar dengan kehendak sendiri melaporkan diri dan hartanya untuk dikenakan pajak sebagaimana semestinya.

Kebijakan pengampunan pajak yang dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang, sudah sewajarnya membutuhkan ketentuan hukum yang jelas. Kepastian hukum dalam hal ini diperlukan, menimbang pula bahwa pajak sebagai objek merupakan pungutan negara yang bersifat memaksa, maka terhadap pungutannya harus didasarkan pada ketentuan yuridis yang kuat. Adapun Undang-Undang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Nomor 11 Tahun 2016 mencakup pengaturan mengenai subjek dan objek pengampunan pajak; tarif dan cara menghitung uang tebusan dalam rangka pengampunan pajak; tata cara penyampaian surat pernyataan, penerbitan Surat Keterangan, dan pengampunan atas kewajiban pajak; kewajiban investasi atas harta yang diungkap dan dilaporkan; perlakuan perpajakan; perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap; upaya hukum; manajemen

data dan informasi; ketentuan pidana; serta ketentuan pelaksanaan pengampunan pajak.

Adapun sengketa terkait *Tax Amnesty* dapat terjadi mengingat Wajib Pajak dalam mengikuti program pengampunan pajak, secara mandiri melaporkan serta menghitung sendiri kewajiban perpajakannya, oleh karenanya akan rentan timbul sengketa. Terhadinya dapat terjadi kesalahan terkait materi/isi dari surat yang terbit terkait pelaksanaan program pengampunan pajak, prosedural penerbitannya, hingga perbedaan penafsiran terhadap pengakuan penghasilan (harta) antara Wajib Pajak dengan fiskus. Maka sudah sepatutnya pengaturan upaya hukum sebagai bentuk penyelesaian sengketa terkait *Tax Amnesty* dibuat sebagaimana semestinya, memenuhi asas kepastian hukum.

Pengaturan upaya hukum sebagai bentuk pemenuhan hak Wajib Pajak dalam Undang-undang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) terdiri dari dua ayat yang termaktub dalam Pasal 19 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016. Terhadinya dinyatakan pada ayat (1) "Segala sengketa terkait pengampunan pajak hanya dapat diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak." Berikutnya pada ayat (2) "Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak." Sedangkan dalam ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 sebagai aturan pelaksana Undang-undang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*), pada Pasal 46 ayat (3) dinyatakan bahwa penyelesaian sengketa atas penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) terkait pelaksanaan Undang-undang Pengampunan Pajak dilakukan melalui upaya hukum sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Hal tersebut menjadi tanda tanya bagi penulis terutama perihal pemenuhan asas kepastian hukum yang seharusnya tercermin dalam suatu peraturan. Menimbang bahwa pada Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) selaku aturan umum perpajakan, khususnya untuk penyelesaian sengketa terkait SKPKB jelas diatur upaya keberatan dan banding disamping gugatan ke pengadilan pajak sebagai upaya hukum. Perbedaan pengaturan perihal upaya hukum

sengketa terkait *Tax Amnesty* dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak dengan Peraturan Menteri Keuangan sebagai peraturan pelaksanaan, yang secara hierarki berada dibawah undang-undang menjadi tanda tanya bagi penulis untuk dianalisis lebih lanjut.

Tulisan ini akan membahas bagaimana kepastian hukum hak Wajib Pajak dalam pengaturan upaya hukum sengketa *Tax Amnesty* di Indonesia dengan menjawab dua permasalahan utama yaitu Bagaimanakah upaya hukum atas sengketa *Tax Amnesty* dapat dilakukan oleh Wajib Pajak? Serta Bagaimana implikasi terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 ditinjau dari asas kepastian hukum?

Untuk dapat membahas permasalahan-permasalahan tersebut, tulisan ini akan disusun sebagai berikut. Setelah pendahuluan, pada Bagian II akan dibahas mengenai upaya hukum dalam sengketa pengampunan pajak. Pada bagian ini akan dibahas secara umum mengenai sengketa pajak, serta upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak dalam sengketa yang timbul atas pengampunan pajak. Selanjutnya pada bagian III akan membahas mengenai kepastian hukum atas pengaturan upaya hukum dalam pengampunan pajak. Bagian ini akan secara khusus membahas tentang kepastian hukum dalam perpajakan dan kaitannya dengan perbedaan pengaturan terkait upaya hukum atas sengketa pengampunan pajak. Bagian IV akan memberikan simpulan dari pembahasan terhadap masalah yang timbul serta memeberikan beberapa saran agar kebijakan ta amnesty dapat berjalan secara ideal.

## **Metode Penelitian**

Bentuk penelitian yang digunakan oleh penulis adalah yuridis normatif. Penelitian yuridis normatif akan berdasarkan kepada bahan kepustakaan dan juga peraturan perundang-undangan mengenai upaya hukum sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*). Bentuk penelitian tersebut dipilih oleh penulis untuk memberikan paparan normatif yang berkaitan dengan hukum terkait yang dibahas dalam melakukan penelitian ini. Penelitian ini didukung oleh wawancara terhadap narasumber yang berkompetensi di bidang perpajakan.

Adapun tipe penelitian yang digunakan

dalam penelitian ini adalah eksplanatoris dan preskriptif. Dalam penelitian ini penulis menggambarkan atau menjelaskan lebih lanjut penelitian mengenai pengaturan upaya hukum sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) dengan dilakukannya kajian pustaka serta wawancara narasumber, sehingga penelitian akan bersifat mempertegas hipotesa penulis selaku peneliti. Penulis akan menggambarkan mengenai ketidaksinkronan pengaturan upaya hukum sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) yang tertuang dalam Undang-Undang serta Peraturan Menteri Keuangan terkait. Diharapkan dari penelitian yang dilakukan ini, akan memberikan saran atas permasalahan hak Wajib Pajak terkait upaya hukum yang dapat dilakukan atas sengketa terakit pengampunan pajak (*Tax Amnesty*).

Selanjutnya, jenis data yang dipergunakan penulis adalah data sekunder, yakni dengan data yang diperoleh dari kepustakaan.

Dalam penelitian ini Penulis menggunakan alat pengumpulan data berupa studi dokumen dan wawancara. Studi dokumen dilakukan dengan menelaah berbagai bahan kepustakaan. Selanjutnya, wawancara dilakukan dengan mewawancarai narasumber yang terkait dengan penelitian ini. Metode yang digunakan berupa pendekatan kualitatif. Metode ini dipilih karena data yang digunakan adalah data sekunder. Metode ini juga sesuai dengan bentuk penelitian yaitu yuridis normatif yang menelaah bahan-bahan kepustakaan dengan tatanan normatif. Berdasarkan bentuk penelitian sebelumnya, bentuk hasil penelitian yang sesuai adalah eksplanatoris-preskriptif. Hasil ini memberikan penggambaran dan penjelasan berdasarkan analisis yang dilakukan dalam penelitian ini. Hasil penelitian juga diharapkan dapat memberikan memberikan jalan keluar atau saran untuk mengatasi permasalahan.

## **Hasil dan Pembahasan Upaya Hukum Terkait Sengketa Pengampunan Pajak**

### **1. Sengketa Pajak**

Sengketa pajak adalah suatu sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan

banding maupun gugatan di Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Menurut Wiratni Ahmadi, sengketa pajak terdiri atas 3 (tiga) jenis, yaitu:

- a. Sengketa pajak yang timbul sebagai akibat diterbitkannya ketetapan pajak, antara lain Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga.
- b. Sengketa pajak yang timbul dari tindakan penagihan. Sebagaimana pengaturan dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, yang mengatur tindakan-tindakan yang dapat dilakukan fiskus (dalam hal ini Dirjen Pajak) kepada Wajib Pajak yang mempunyai tunggakan atas pajak. Adapun tindakan penagihan dilakukan secara bertahap dari mengeluarkan Surat Teguran (ST), Surat Paksa (SP), Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan (SPMP), dan pengumuman lelang.
- c. Sengketa pajak yang timbul dari keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan disamping ketetapan pajak dan keputusan keberatan.

Dari segi permasalahan yang timbul, sengketa pajak dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis yakni sengketa terkait isi/materi dari keputusan fiskus berupa Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan serta sengketa terkait formil pelaksanaan penagihan maupun pelaksanaan keputusan perpajakan terkait.

Pada hakikatnya, berdasarkan ketentuan Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, sengketa pajak termasuk sengketa hukum publik. Hal ini disebabkan karakteristik sengketa pajak yang berkenaan dengan penggunaan wewenang negara memungut pajak, dengan demikian hukum materil yang menjadi landasannya pun adalah hukum publik (dalam hal ini hukum pajak yang pada dasarnya berkarakteristik hukum administrasi).

## **2. Upaya Hukum atas Sengketa Pajak**

Upaya hukum pada hakikatnya merupakan sarana yang disediakan pemerintah untuk Wajib Pajak mengatasi permasalahan atas sengketa perpajakan yang terjadi. Upaya untuk memperoleh keadilan dan kepastian hukum dapat dilakukan diantaranya melalui administrator perpajakan maupun lembaga peradilan pajak.

Dalam pelaksanaan program pengampunan pajak dengan menerapkan sistem pemungutan pajak *self assesment*, besar kemungkinan terjadi perbedaan pendapat yang dapat menimbulkan sengketa antara fiskus selaku pihak pemerintah dengan Wajib Pajak yang melakukan penghitungan dan pelaporan secara mandiri utang pajaknya. Oleh karenanya dibutuhkan upaya hukum yang dapat ditempuh Wajib Pajak maupun fiskus. Beberapa jenis upaya hukum sebagai sarana yang diberikan pemerintah utamanya untuk ditempuh Wajib Pajak dalam rangka menyelesaikan sengketa yang terjadi diantara keduanya, yakni Keberatan, Banding dan Gugatan.

Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak sebagai akibat adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang pajak terhadap suatu kasus tertentu. Perbedaan terjadi antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk jenis Pajak Pusat yang pengelolaannya menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Perbedaan persepsi juga dapat terjadi antara Wajib Pajak dan Kepala Daerah/Kepala Dinas Pendapatan Daerah dan jajarannya di daerah atas penetapan besarnya utang pajak untuk Pajak Daerah. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
- e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sementara itu, Banding dalam konteks Pengadilan Pajak adalah upaya hukum yang diajukan oleh Wajib Pajak terhadap keputusan yang menurut peraturan perpajakan terkait dapat diajukan banding, yakni terhadap keputusan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak atas keberatan yang diajukan. Jadi, pemeriksaan banding di Pengadilan Pajak bukanlah pengulangan pemeriksaan. Hal tersebut dikarenakan pemeriksaan sengketa pajak pada tahap banding merupakan kelanjutan dari sengketa pajak pada tahap keberatan, sehingga yang menjadi objek pemeriksaan pada proses Banding di Pengadilan Pajak adalah materi atau isi dari surat keputusan keberatan dimaksud.

Sedangkan dalam upaya hukum berupa Gugatan, objek sengketa nya berdasarkan ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, keputusan-keputusan yang dapat diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak oleh Wajib Pajak adalah:

- a. Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan atau Pengumuman Lelang
- b. Keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak
- c. Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan pasal 26
- d. Penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### 3. Upaya Hukum atas Sengketa yang Timbul karena Pengampunan Pajak

Pengaturan upaya hukum atas sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*), terdapat dalam UU TA pada bab IX Pasal 19 yang berbunyi:

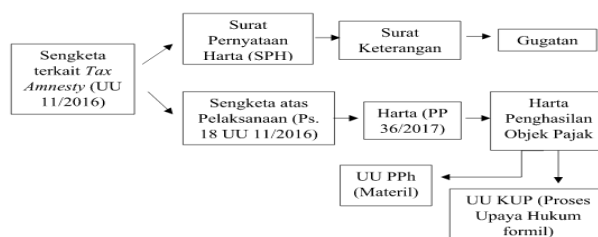
(1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan.

(2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak.

Adapun dalam penjelasan pasal, dikatakan “sudah jelas” untuk pengaturan tersebut. Hal ini menimbulkan pertanyaan bagi penulis terkait pengertian dari sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan undang-undang. Dalam ketentuan umum UU TA yang umumnya mengatur definisi dari istilah-istilah penting dalam undang-undang, tidak terdapat pengertian atas sengketa terkait pengampunan pajak untuk menjelaskan apa yang dimaksud dengan sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan UU TA sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 19 ayat (1).

Sengketa terkait *Tax Amnesty* dapat dikategorikan sebagai segala sengketa yang timbul dari 3 (tiga) tahap, yakni awal mula program pengampunan pajak, saat proses pengampunan pajak, hingga setelah program pengampunan pajak berlangsung. Lebih lanjut, yang dimaksud sengketa terkait *Tax Amnesty* adalah segala sengketa yang timbul atas produk hukum pelaksanaan program *Tax Amnesty* sebagaimana ketentuan UU TA. Diantaranya terhadap Surat Keterangan, Surat Pernyataan Harta, maupun Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dikeluarkan apabila ditemukan harta tambahan Wajib Pajak yang belum dilaporkan sebelumnya.

Sengketa terkait *Tax Amnesty* timbul dari Surat Keputusan atas Surat Pernyataan Harta (SPH) yang merupakan sengketa bersifat formal, serta sengketa atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) sebagaimana pengaturan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017. SKPKB yang menjadi sengketa, diterbitkan apabila ditemukan harta yang dikategorikan sebagai objek dalam perpajakan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 2017, terhadap penemuan sebagaimana dimaksud ketentuan Pasal 18 Undang-Undang Pengampunan Pajak. Lebih lanjut, sengketa terkait pengampunan pajak dapat dilihat pada gambar dibawah ini.



Gambar 1  
Macam Sengketa terkait Tax Amnesty  
Disusun oleh Penulis

Sehingga, sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) yang dimaksud dalam bunyi Pasal 19 Undang-Undang Pengampunan Pajak adalah sengketa yang timbul karena perbedaan penafsiran antara Wajib Pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak beserta jajarannya selaku fiskus/pemerintah yang memungut pajak, atas produk hukum dari pelaksanaan pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) yakni Surat Keputusan atas Surat Pernyataan Harta dan/atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang diterbitkan setelah ditemukannya harta yang belum diungkap oleh Wajib Pajak.

Permasalahan lainnya, terkait dengan pengaturan upaya hukum dalam Pasal 19 ayat (1) yang jelas-jelas menyatakan bahwa segala sengketa terkait pelaksanaan Pengampunan Pajak hanya dapat diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Ketentuan sebagaimana dimaksud, berbeda dengan pengaturan upaya hukum sebagai penyelesaian sengketa per-pajakan pada umumnya. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai aturan materil maupun Undang-Undang Pengadilan Pajak sebagai aturan formil pelaksanaan, mengakui adanya beberapa jenis upaya hukum disamping gugatan.

Pengaturan terkait upaya hukum dalam UU TA, diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 Tentang Peraturan Pelaksana Undang-Undang Pengampunan Pajak. Pasal 46 ditambah satu ayat sehingga berbunyi:

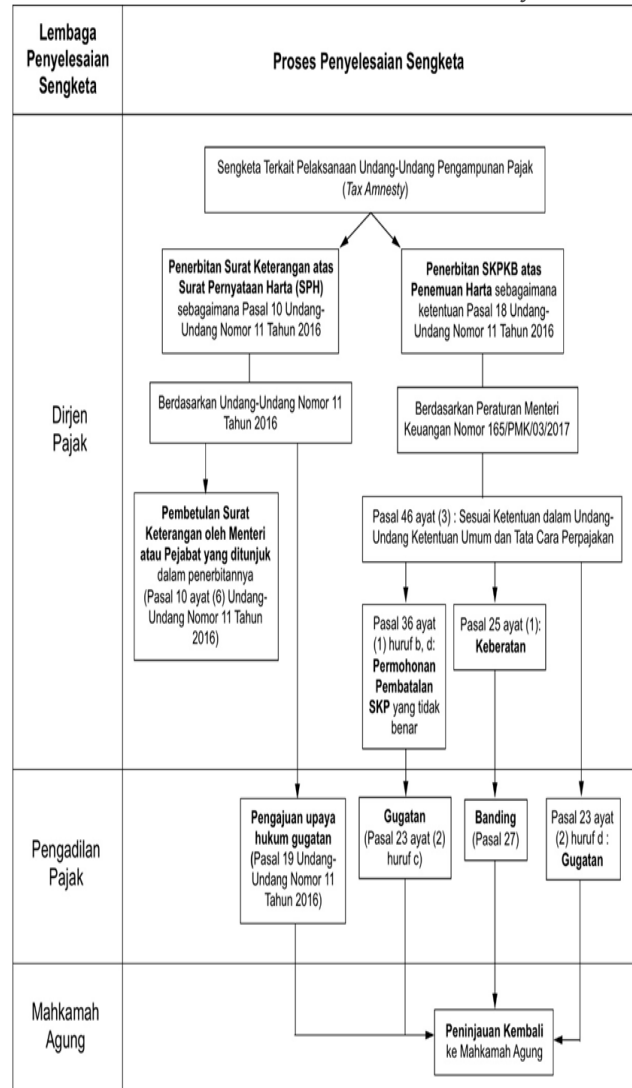
(1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak, hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan.

(2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak.

(3) Upaya hukum terhadap sengketa yang berkaitan dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (3), Pasal 44 ayat (2), dan/atau Pasal 44A ayat (10) dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Lebih lanjut, pengaturan terkait upaya hukum atas penyelesaian sengketa terkait pelaksanaan program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) dapat dilihat pada skema dibawah ini.

Tabel 2  
Upaya Hukum Atas Penyelesaian Sengketa  
Terkait Pelaksanaan *Tax Amnesty*



Disusun oleh Penulis

Pengaturan upaya hukum sengketa pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) terdapat dalam Pasal 19 UU TA, serta pengaturan tambahan pada Pasal 46 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Dengan demikian, sengketa mengenai hal-hal diluar materi Surat Ketetapan Pajak diselesaikan dengan upaya gugatan sebagaimana ketentuan Undang-Undang Pengampunan

Pajak. Sedangkan jika menyangkut kebenaran isi/materi Surat Ketetapan Pajak yang merupakan akibat dari pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak, upaya hukum yang diajukan adalah keberatan dan banding sebagaimana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dari pembahasan tersebut dapat disimpulkan bahwa upaya hukum atas sengketa terkait kebenaran isi/materi Surat Ketetapan Pajak yang timbul akibat pelaksanaan UU TA diatur secara berbeda dalam UU TA dan PMK Nomor 165/PMK.03/2017. Dalam UU TA upaya hukum yang dapat dilakukan adalah Gugatan, sementara dalam PMK Nomor 165/PMK.03/2017 upaya hukum yang dapat dilakukan adalah keberatan dan banding.

## **Upaya Hukum Atas Sengketa yang Timbul Karena Pengampunan Pajak dan Kepastian Hukum dalam Perpajakan**

### **1. Kepastian Hukum dalam Perpajakan**

Kepastian hukum merupakan salah satu hal nilai hukum paling mendasar, hal ini berlaku pula dalam hukum pajak. Adam Smith menempatkan kepastian sebagai salah satu maksimumnya menyatakan bahwa pajak dimana setiap individu wajib untuk membayarnya harus pasti dan tidak sewenang-wenang.

Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang. Kepastian hukum adalah komponen dari keadilan itu sendiri, setidaknya kepastian hukum memberikan tingkat prediktabilitas tertentu atas hukum dan bertujuan untuk menciptakan kedamaian dan ketertiban umum.

Kepastian hukum dikatakan sebagai komponen dari keadilan adalah karena kepastian hukum menurut Van Apeldorn memiliki tujuan untuk memenuhi rasa keadilan dan menciptakan ketertiban umum. Kedua komponen tersebut haruslah selalu berjalan bersama demi terwujudnya kepastian hukum. Untuk dapat mencapai kepastian hukum dua tujuan tersebut tidak dapat dipisahkan, hal ini dikarenakan jika hukum hanya menghendaki keadilan atau hanya semata-mata bertujuan memberikan tiap orang apa yang patut diterimanya, maka ia tidak dapat membentuk peraturan-peraturan umum. Ketiadaan peraturan-praturan umum menyebabkan tidak dapat tercapainya tertib hukum. Tiadanya peraturan

umum berarti ketidaktentuan yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil dan tidak adil, yang menyebabkan perselisihan antara orang-orang, yang akhirnya menyebabkan keadaan yang tidak teratur dan bukan keadaan yang teratur.

Kepastian hukum tidak hanya memerlukan keabsahan undang-undang, tetapi juga menuntut isi undang-undang tersebut dapat dilaksanakan dengan kepastian, yaitu dapat diberlakukan. Hal ini berarti bahwa untuk mencapai kepastian hukum, suatu peraturan tidak hanya benar secara formil namun juga secara substansial isi dari peraturan tersebut juga harus benar agar dapat dilaksanakan.

Lon Fuller, memberikan ada 8 (delapan) kriteria yang harus dipenuhi oleh hukum itu sendiri dalam menciptakan kepastian hukum. Kedelapan syarat tersebut adalah:

1. Suatu sistem hukum yang terdiri dari peraturan-peraturan, bukan berdasarkan pada putusan yang dapat menyesatkan untuk hal-hal tertentu;
2. Peraturan tersebut diumumkan untuk diketahui publik;
3. Peraturan tidak berlaku surut, dimaksudkan untuk mencegah perusakan integritas sistem;
4. Peraturan dibuat dalam rumusan yang dapat dimengerti oleh masyarakat umum;
5. Tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan;
6. Tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan;
7. Tidak boleh sering mengalami perubahan rumusan;
8. Harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.

Menurut Soedikno Mertokusumo, hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan ketertiban masyarakat. Dalam hukum perpajakan, kepastian hukum dapat ditinjau dari tiga aspek yaitu, proses pembentukan dan isi dari peraturan perpajakan, pelaksanaan dan pemungutan pajak serta, penegakan hukum perpajakan.

Pertama yaitu proses pembentukan dan isi dari peraturan perpajakan, kepastian hukum sangat tergantung pada susunan kata, susunan kalimat, penggunaan istilah dan pembakuan istilah (pendefinisian). Kalimat perundangan harus dibuat tanpa mengandung celah hukum

serta memiliki definisi yang tidak meluas, yang justru dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Ketentuan dalam undang-undang perpajakan haruslah jelas, tegas dan tidak memiliki arti ganda, serta harus dapat dipastikan ketentuannya dapat diterapkan secara konsisten untuk keadaan yang sama secara terus-menerus.

Kedua, kepastian hukum perpajakan juga ditentukan oleh proses pelaksanaan dan pemungutan pajak itu sendiri. Tidak hanya terkait peradilan dan pembentukan peraturan perundang-undangan, kepastian hukum harus menjadi nilai bagi semua pihak dalam setiap sendi kehidupan, hal ini juga berlaku bagi pemerintah dimana masyarakat berharap pemerintah memiliki konsistensi keputusan dan administrasi pemerintahan. Hal ini berarti bahwa dalam melaksanakan undang-undang perpajakan, pemerintah diharapkan secara konsisten menerapkan hukum pajak kepada semua lapisan masyarakat, terlebih dalam hal pemberian keringanan maupun sanksi administratif bagi subjek pajak, pemerintah harus mendasarkan perbuatannya atas ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku. Agar pelaksanaan pemungutan pajak dapat memenuhi asas kepastian hukum maka dalam hukum pajak dikenal "empat harus pasti" yaitu:

1. Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak
2. Harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subjek pajak
3. Harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak
4. Harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terhutang tersebut harus dibayar.

Ketiga, hal yang juga merupakan penentu berlakunya asas kepastian dalam hukum perpajakan adalah adanya proses penegakan hukum yang pasti. Hukum perpajakan menyediakan lembaga peradilan sendiri untuk menyelesaikan setiap sengketa perpajakan yang timbul antara subjek pajak dengan fiskus. Dengan adanya pengadilan pajak ini, semua sengketa perpajakan, diluar sengketa pidana, diadili di pengadilan pajak.

Kepastian hukum dalam perpajakan ditujukan untuk melindungi kepentingan wajib pajak, hal ini dikarenakan, tujuan utama

dibentuknya hukum pajak adalah untuk membatasi kekuasaan pemerintah dalam memungut pajak.

## 2. Kepastian Hukum dalam Upaya Hukum atas Sengketa yang Timbul atas Pengampunan Pajak

Secara prinsip, jika UU TA dianggap sebagai *le specialis* dari Hukum Pajak, maka upaya hukum yang diatur dalam UU TA memang dapat menyimpangi ketentuan dalam UU KUP maupun UU Pengadilan Pajak. Namun dengan terbitnya Terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 justru menimbulkan dualisme pengaturan, sebagaimana dapat dilihat dalam table berikut.

Tabel 2

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Tax Amnesty)	Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016
(1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini <i>hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan.</i> (2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak.	(1) Segala sengketa yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak, hanya dapat diselesaikan melalui pengajuan gugatan. (2) Gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan pada badan peradilan pajak. (3) <i>Upaya hukum terhadap sengketa yang berkaitan dengan penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar</i> sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (3), Pasal 44 ayat (2), dan/ a tau Pasal 44A ayat (10) dilakukan <i>sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan.</i>

Dualisme hukum/pengaturan atas upaya hukum sengketa terkait pengampunan



pajakini dapat membingungkan khususnya Wajib Pajak selaku pihak yang mengajukan upaya hukum. Perlu diketahui bahwa pada hakikatnya, gugatan dan keberatan tidak bisa diajukan secara bersamaan. Terhadapnya, Wajib Pajak selaku pihak yang merasa dirugikan dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak diharuskan memilih salah satu upaya hukum yang akan ditempuh. Secara prosedur administrasi, penyelesaian melalui pengajuan gugatan lebih cepat yakni dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sebagaimana bunyi ketentuan Pasal 81 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002: "*Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima.*" Pada keberatan, jangka waktu penyelesaian oleh Direktorat Jenderal Pajak paling lama 12 (dua belas) bulan, apalagi apabila terhadap keputusan keberatan tetap diajukan upaya hukum lanjutan berupa banding, Wajib Pajak harus menunggu lebih lama lagi terhadap penyelesaiannya. Karena putusan banding dengan pemeriksaan acara biasa sebagaimana dalam Pasal 81 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak, diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima.

Meski demikian, upaya hukum gugatan dan keberatan/banding merupakan dua hal yang sangat berbeda, keduanya memiliki perbedaan secara mendasar terkait materi yang menjadi pokok sengketa. Gugatan merupakan upaya hukum atas sengketa yang diajukan terkait formil pelaksanaan suatu keputusan, yang menjadi pokok sengketa ialah hal-hal selain yang diatur Pasal 27 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Sedangkan upaya hukumbanding, hanya dapat dilakukan jika pencari keadilan (Wajib Pajak) merasa tidak puas dengan putusan keberatan yang sebelumnya telah diajukan berdasarkan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Banding dan keberatan merupakan upaya hukum untuk penyelesaian sengketa yang mempermasalahakan materi atau isi dari Surat Ketetapan Pajak seperti SKPKB; SKPKBT; SKPN; atau SKPLB. Maka dari itu, terkait sengketa atas materi dari SKPKB sudah seyogianya diselesaikan melalui upaya hukum keberatan/banding sesuai ketentuan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana pengaturan tamba-

han dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017.

Menurut penulis, dengan adanya pengaturan tambahan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017, Pasal 46 ayat (3) yang mengatur bahwa sengketa atas terbitnya SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) diselesaikan sebagaimana upaya hukum dalam UU KUP (yakni adanya upaya keberatan dan banding, disamping gugatan langsung ke Pengadilan Pajak), pada dasarnya bertentangan dengan bunyi Pasal 19 Undang-Undang Pengampunan Pajak selaku peraturan di atasnya yang jelas-jelas hanya mengakui upaya hukum gugatan terhadap segala sengketa atas pelaksanaan pengampunan pajak (*Tax Amnesty*). Hal tersebut berimplikasi pada praktik penyelesaian sengketa yang harus dipilih oleh Wajib Pajak, khususnya atas terbitnya SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) terkait pelaksanaan program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*), apakah mengikuti ketentuan upaya hukum sebagaimana Pasal 19 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 atau berdasarkan peraturan tambahan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 Pasal 46 ayat (3).

Ketentuan mengenai upaya hukum atas sengketa yang timbul atas pengampunan pajak paling tidak melanggar dua prinsip utama dalam memastikan tercapainya kepastian hukum, yaitu ketiadaan peraturan yang saling bertentangan dan kepastian mengenai forum penyelesaian sengketa.

Unsur ketiadaan peraturan yang saling bertentangan tidak terpenuhi dikarenakan, adanya pengaturan yang kontradiktif antara UU TA dengan UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Hal tersebut sebenarnya tidak menjadi masalah jika UU TA memang diposisikan sebagai *les specialis* dalam Hukum Perpajakan. Permasalahannya kemudian muncul ketika diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017. PMK tersebut merupakan aturan pelaksana dari UU TA, namun dalam pengaturan upaya hukumnya justru mengembalikan ketentuannya sebagaimana diatur dalam UU KUP dan UU Pengadilan Pajak.

Unsur lainnya adalah kepastian mengenai forum penyelesaian sengketa. Dampak dari pengaturan yang saling bertentangan antara UU TA dan Peraturan Menteri Keuangan

Nomor 165/PMK.03/2017 adalah munculnya kebingungan tentang upaya hukum apa yang dapat dilakukan wajib pajak. Jika dilihat secara hierarkis, maka pengaturan norma dalam PMK yang bertentangan dengan UU TA dapat dianggap tidak berlaku. Sementara jika Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 dianggap tidak berlaku, maka upaya hukum yang dapat dilakukan harus sesuai dengan ketentuan dalam UU TA yang juga bertentangan dengan UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Dilihat dari sisi Fiscus, terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 ini dapat diartikan sebagai suatu pengakuan bahwa pengaturan dalam UU TA merupakan suatu yang tidak tepat atau salah. Permasalahannya kemudian adalah, respon yang dilakukan Fiscus tidak tepat, alih-alih merevisi UU TA, justru menerbitkan PMK yang berdasarkan analisa dalam tulisan ini merupakan sumber masalah ketidakpastian hukum yang terjadi.

## **Kesimpulan**

Beberapa kesimpulan yang dapat diambil setelah penulis melakukan pembahasan pada bab-bab sebelumnya adalah sebagai berikut:

Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum atas segala sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) berdasarkan pengaturan upaya hukum sengketa terkait pelaksanaan program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 pada ketentuan Pasal 19, dinyatakan bahwa untuk segala sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) hanya dapat diselesaikan melalui gugatan ke Pengadilan Pajak. Sedangkan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017 terdapat pengaturan tambahan dalam Pasal 46 ayat (3), menyatakan bahwa untuk sengketa atas SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) yang diterbitkan maka upaya hukumnya mengikuti aturan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam praktik, penyelesaian sengketa SKPKB terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) mengikuti ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan, berupa pengajuan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak dengan upaya lanjutan banding ke Pengadilan Pajak apabila

Wajib Pajak masih tidak setuju dengan keputusan keberatan.

Ditinjau dari asas kepastian hukum atas terbitnya pengaturan tambahan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 165/PMK.03/2017, menimbulkan adanya dualisme pengaturan upaya hukum atas sengketa terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*), khususnya atas sengketa SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) yang terbit. Aturan dalam Peraturan Menteri Keuangan yang menyatakan bahwa terhadap upaya hukum atas sengketa SKPKB terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) diselesaikan sebagaimana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (dalam arti keberatan, kemudian banding), bertentangan dengan ketentuan aturan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak yang menyatakan bahwa segala sengketa terkait *Tax Amnesty* diselesaikan melalui upaya hukum gugatan ke Pengadilan Pajak (termasuk di dalamnya sengketa atas terbitnya SKPKB).

Berdasarkan pembahasan dalam bagian-bagian sebelumnya dan kesimpulan di atas, maka penulis mengajukan beberapa saran berkaitan dengan pengaturan bedah plastik kosmetik di Indonesia, yaitu:

Direktorat Jenderal Pajak selaku pemerintah terkait, melakukan revisi atas pengaturan upaya hukum dalam Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*), dengan cara membentuk peraturan baru yang setingkat secara hierarki peraturan perundang-undangan yakni dalam bentuk undang-undang perubahan.

Sosialisasi peraturan perundangan terkait pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) khususnya upaya hukum atas sengketa terkait, yang telah disesuaikan dengan prinsip hukum dan teori peraturan perundangan oleh pemerintah.

## **Daftar Pustaka**

- A. Smith. (1981). *The Wealth of Nations (1776)*, Book V, Ch. II, Part II, Indianapolis: Liberty Fund.
- Ávila H. (2016). *The Concept of Tax-Law Certainty*. In: *Certainty in Law*. Law and Philosophy Library, vol 114. Springer.

- Deddy Sutrisno. (2016). *Hakikat Sengketa Pajak*. Jakarta: Kencana.
- Gribnau, H. (2013). *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*. Utrecht Law Review, 9(2).
- Gunadi. (2017). *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*. Cet.2. Jakarta: Bee Media Indonesia.
- Haryanto, Joko Tri. "Tax Amnesty dan Kinerja Perpajakan 2016." *Media Keuangan XI* (April 2016). hlm. 40.
- Heather Leawood. (2000). *Gustav Radbruch: An Extraordinary Legal Philosopher*, Washington University Journal of Law and Policy.
- Indonesia. Menteri Keuangan. *Peraturan Menteri Keuangan Tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 Tentang Pelaksanaan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak*. PMK No. 165/PMK.03/2017.
- Indonesia. *Undang-Undang Pengampunan Pajak (Tax Amnesty)*, UU No. 11 Tahun 2016, LN No. 131 Tahun 2016, TLN No.5899.
- LJ. Van Apeldorn. (2005). *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Lon Fuller. (1971). *Morality of Law*. Yale University: New Haven.
- Muhammad Djafar Saidi. (2007). *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- R. Mansury. (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Indo Hill-Co.
- Rochmat Soemitro. (1988). *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*. Bandung: Eresco.
- Siahaan, Mariot Pahala. (2017). *Tax Amnesty di Indonesia*. Cet.1. Jakarta: Rajawali Pers.
- Soetandyo Wignyosoebroto. *Menggagas Terwujudnya Peradilan yang Independen dengan Hakim Profesional yang Tidak Memihak*, Buletin Komisi Yudisial Vol I. No.3 (Jakarta: Komisi Yudisial).
- Sudikno Mertokusumo. (1991). *Mengenal Hukum*. Yogyakarta: Maju.
- Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak. (2016). *Materi Terbuka: Kesadaran Pajak untuk Perguruan Tinggi*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Wiratni Ahmadi. (2006). *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Y. Sri Pudyatmoko. (2005). *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.