

PERTIMBANGAN HAKIM ATAS PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK WAJIB PAJAK ORANG PRIBADI YANG DITETAPKAN SEBAGAI PENGUSAHA KENA PAJAK SECARA JABATAN

Vonny Kristanti Kusumo¹, Rasji²

¹ Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Indonesia. E-mail: vonny.205210035@stu.untar.ac.id

² Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Indonesia.

Abstract: *Taxpayers whose income exceeds IDR 4.8 billion a year must submit an application to be confirmed as a Taxable Entrepreneur (PKP). If you do not apply on your own behalf, the Fiskus has the authority to determine it ex officio. When confirmed in office, the Fiskus will examine the Taxpayer and determine the tax debt and sanctions. The result of the tax audit is a Tax Underpayment Assessment Letter (SKPKB). The results of the examination can give rise to disputes due to differences in the desires and interests of the two parties, namely the WP and the Fiskus. Tax dispute resolution can be carried out from the stages of impure, pure and extraordinary legal efforts. In a pure and extraordinary legal effort, the Panel of Judges is tasked with examining and deciding the tax dispute with considerations as the basis for producing a fair decision. This research will discuss the judge's perspective on resolving tax disputes for Individual Taxpayers who are designated as Taxable Entrepreneurs in their decisions based on case studies in Supreme Court Decision No.4686/B/PK/Pjk/2022. This research is normative research with a legislative approach that uses secondary data in the form of primary legal materials, namely statutory regulations, Tax Court decisions and Supreme Court decisions and secondary legal materials, namely journals, legal books, articles and others.*

Keywords: *Tax Disputes; Legal Efforts; Judge's Considerations.*

How to Site: Vonny Kristanti Kusumo, Rasji (2024). Pertimbangan Hakim Atas Penyelesaian Sengketa Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Ditetapkan Sebagai Pengusaha Kena Pajak Secara Jabatan. Jurnal hukum to-ra, 10 (3), pp 415-430. DOI. 10.55809/tora.v10i3.380

Introduction

Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM) memiliki peran penting dalam pertumbuhan ekonomi Indonesia, dengan proporsinya yang mencapai 99% dari seluruh unit usaha. Pada tahun 2023, jumlah pelaku usaha UMKM diperkirakan sekitar 66 juta. Kontribusi UMKM terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) Indonesia mencapai 61%, setara dengan Rp 9.580 triliun. UMKM juga menyerap sekitar 117 juta tenaga kerja, yang merupakan 97% dari total angkatan kerja.¹ Pelaku bisnis UMKM ini dapat berbentuk badan/Perusahaan maupun Orang Pribadi.

¹ Anonim, "Data Statistik UMKM", <https://kadin.id/data-dan-statistik/umkm-indonesia/>, 06 Juli 2024.

Walaupun Pendapatan Domestik Bruto sebagian besar diperoleh dari UMKM, sayangnya pertumbuhan perekonomian tersebut tidak selalu sejalan dengan pertumbuhan penerimaan perpajakan di Indonesia (terutama yang diperoleh dari UMKM). Sebagaimana diketahui bahwa penerimaan terbesar negara diperoleh dari sumber pajak.

Para Pelaku bisnis UMKM seluruhnya adalah Wajib Pajak, dikarenakan syarat subjektif & objektifnya telah terpenuhi, yaitu Orang Pribadi yang memiliki penghasilan. Orang Pribadi yang mempunyai pendapatan dari Kegiatan usaha dengan batasan maksimal 4.8M per tahun adalah UMKM biasa / Non PKP. Sedangkan untuk Orang Pribadi dengan omzet melebihi 4,8M per tahun akan beralih status menjadi PKP.

Status PKP dapat diperoleh dengan cara mengajukan permohonan untuk dikukuhkan sebagai PKP ke KPP atas kesadaran WP sendiri (tanpa unsur paksaan). Selain itu, status PKP juga dapat diperoleh dengan cara penetapan secara jabatan (ada unsur paksaan).

Terjadi penetapan secara jabatan (adanya unsur paksaan) dikarenakan Fiskus menganggap WP lalai memenuhi kewajibannya untuk mengajukan permohonan PKP atas kesadaran sendiri ketika peredaran brutonya telah melebihi 4.8M setahun dan oleh sebab itu Fiskus berhak untuk menetapkan dalam perhitungan pajak yang harus dibayarkan oleh WP atas kelalaiannya tersebut.

Atas perhitungan pajak yang ditetapkan oleh Fiskus tersebut seringkali menjadi sengketa pajak dikarenakan WP merasa dirugikan dan diperlakukan tidak adil. Sehingga WP melakukan upaya hukum (Banding di Pengadilan Pajak & Peninjauan Kembali di MA) sebagai jalan untuk menyelesaikan sengketa pajak tersebut.

Berlatar belakang dari situasi diatas, permasalahan yang akan diteliti adalah mengenai pertimbangan hakim atas penyelesaian sengketa pajak WPOP yang ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dalam putusannya berdasarkan studi kasus pada Putusan MA No.4686/B/PK/Pjk/2022.

Penelitian ini adalah penelitian normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan menggunakan data sekunder berupa bahan hukum primer yaitu peraturan perundang-undangan, putusan Pengadilan Pajak dan putusan MA dan bahan hukum sekunder berupa jurnal, buku-buku hukum, artikel dan lainnya.

Discussion

Penghasilan selain menjadi objek Pajak Penghasilan (PPh), dapat juga menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Apabila omzet yang diperoleh oleh (Wajib Pajak) WP melebihi Rp. 4.8M dalam satu tahun pajak, maka WP disebut sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak wajib melaporkan usahanya pada kantor DJP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.²

DJP mengukuhkan PKP secara jabatan apabila WP atau PKP tidak menjalankan kewajibannya untuk mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dan/atau mengajukan permohonan pengukuhan PKP oleh WP.³

Pengukuhan sebagai PKP berfungsi tidak hanya untuk mengidentifikasi PKP yang sesungguhnya, tetapi juga untuk menunaikan hak dan kewajiban terkait PPN dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN BM), serta sebagai alat pengawasan dalam administrasi perpajakan.

Apabila Pengusaha yang telah memenuhi syarat sebagai PKP, tetapi tidak mengajukan permohonan untuk dikukuhkan sebagai PKP akan dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁴

Sanksi atas kelalaian dalam bidang Pajak Pertambahan Nilai adalah sanksi paling tertinggi dari semua sanksi dalam bidang perpajakan. Wajib Pajak yang ditetapkan sebagai PKP secara jabatan dapat dikenakan sanksi administrasi berupa sanksi kenaikan. Sanksi administrasi berupa kenaikan atas PPN yang tidak dibayar adalah sebesar 100% dari nilai PPN yang tidak dibayar.⁵

Kasus Posisi

Studi kasus Putusan MA No. 4686/B/PK/Pjk/2022 adalah mengenai kasus sengketa pajak dari WPOP yang ditetapkan sebagai PKP secara jabatan. Kejadian berawal dari adanya

² Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 6 Tahun 1983 s.t.d.t.d Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2020 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6573)*, Pasal 2 ayat (2).

³ *Ibid*, Pasal 2 ayat (4).

⁴ *Ibid*.

⁵ *Ibid*. Pasal 13 ayat (3) huruf c.

undangan sosialisasi perpajakan dari konsumen lawan transaksi Wajib Pajak Orang Pribadi selaku pelaku UMKM, yang akhirnya membuat Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut mendatangi AR (Account Representatif) di Kantor Pelayanan Pajak untuk menanyakan terkait kewajiban perpajakan dirinya. WPOP tersebut menanyakan apa yang harus dilakukannya sekarang ini karena peredaran brutonya telah melebihi Rp. 4,8M setahun.

Setelah mendengar informasi itu, AR selaku Fiskus dengan sigapnya langsung menetapkan WPOP tersebut sebagai PKP secara jabatan dan menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan. Pemeriksaan pun berlangsung dan menghasilkan temuan kurang bayar PPN karena selama ini WPOP tersebut tidak pernah menerbitkan faktur pajak. Sebagai hasil akhir dari pemeriksaan pajak, Fiskus mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN (SKPKB PPN) berdasarkan perhitungan yang telah ditetapkan oleh Fiskus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu selain menghitung pokok utang PPN, ditambahkan juga sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% dari utang PPN.

Pokok utang PPN dihitung dari keseluruhan peredaran bruto selama 1 (satu) tahun pajak. Walaupun pada saat pembelian, WP membayar PPN atas Barang Kena Pajak yang dibeli, tetapi karena Faktur Pajak diperoleh sebelum WP menjadi PKP, maka PPN masukan dari transaksi pembelian tersebut tidak dapat dikreditkan⁶ (tidak dapat dijadikan pengurang dari PPN yang berasal dari transaksi penjualan/PPN keluaran).

Hal ini membuat WP merasa diperlakukan tidak adil apabila tidak dapat pengurangan atas PPN masukan dari transaksi pembeliannya. WP merasa adalah haknya untuk dapat menggunakan PPN masukan tersebut untuk mengurangi nilai kurang bayar yang ditetapkan oleh Fiskus. WP berpendapat seharusnya ada pajak masukan yang dapat dikreditkan paling tidak sebesar 70% dari pajak keluaran atas penjualan.⁷

Dikarenakan WP tidak setuju dengan perhitungan Fiskus, maka nilai yang tercantum dalam SKPKB PPN menjadi sengketa pajak. Sengketa pajak timbul karena perubahan sistem pemungutan pajak dari *sistem penilaian sendiri* ke *sistem pemungutan yang ditetapkan oleh Pemerintah/Fiskus*. Perubahannya terjadi sewaktu otoritas pajak melaksanakan pemeriksaan kepada WP. Sengketa pajak terjadi pada saat WP tidak

⁶ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264), Pasal 9 ayat (8) huruf a.

⁷ Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan No. 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 157), Pasal 7.

setuju dengan nilai kurang bayar pajak dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan oleh DJP sebagai hasil akhir dari pemeriksaan pajak.⁸

Pemeriksaan pajak merupakan kegiatan penegakan hukum perpajakan yang paling sering menimbulkan sengketa pajak.⁹ Sengketa pajak adalah perselisihan yang timbul di bidang perpajakan antara WP dengan Fiskus akibat diterbitkannya suatu keputusan yang bisa diajukan banding ke Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.¹⁰

Upaya Hukum Keberatan : Peradilan Semu

Ketika terjadi sengketa/perbedaan pandangan antara WP dan Fiskus terkait hasil akhir pemeriksaan pajak, maka pada saat itu sengketa pajak sebenarnya berawal. Agar menjamin keadilan hukum dan kepastian hukum, WP berhak untuk mengajukan permohonan Keberatan kepada DJP sebagaimana telah diatur pada Ps.25 ayat 1 UU No.28 Thn 2007 yaitu WP dapat mengajukan Keberatan hanya kepada DJP atas suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB).¹¹

Proses hukum Keberatan merupakan tahap pertama dalam penyelesaian sengketa pajak, meskipun sebenarnya hanya dianggap sebagai peradilan semu. Disebut semu karena proses ini masih ditangani dan diputuskan oleh Tim Peneliti Keberatan di Kantor Wilayah yang secara struktural masih berada di bawah struktur organisasi DJP. Dengan keadaan seperti ini, wajarlah apabila banyak pihak, terutama Wajib Pajak sebagai pihak yang berkeberatan, meragukan keabsahan menurut hukum dari keputusan yang dihasilkan. DJP tampak seperti pihak yang selalu diuntungkan, karena proses keberatan masih dikelola oleh internal mereka sendiri. Walaupun demikian, ada dasar hukum dan ketentuan perpajakan yang mengatur proses Keberatan ini untuk menjaga prinsip keadilan dan kepastian hukum antara Wajib Pajak dan DJP. Surat keputusan keberatan adalah hasil akhir dari proses Keberatan yang diterbitkan oleh DJP berdasarkan pengajuan keberatan dari Wajib Pajak.

⁸ Sahid, I., Kertahadi, & O. Budihardjo. (2015). "Analisis Penyelesaian Sengketa Banding atas Kasus Pajak Pertambahan Nilai di Pengadilan Pajak". *Jurnal Administrasi Bisnis - Perpajakan (JAB)*, 5(1): 1–13.

⁹ Bwoga, H. (2006). "Pemeriksaan Pajak yang (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontroversi". *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik*, 1(2): 135-144.

¹⁰ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168)*, Pasal 1 angka 5.

¹¹ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 s.t.d.t.d Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2020 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740)*, Pasal 25 ayat (1).

Dalam kasus ini, WPOP yang ditetapkan sebagai PKP melakukan upaya hukum Keberatan dan hasilnya adalah DJP menolak Keberatan WP. Apabila Keputusan Keberatan tersebut DJP menyetujui sebagian, menolak semuanya atau bahkan menambahkan nilai yang menjadi utang pajak, maka sengketa pajak dapat terus dilanjutkan pada upaya hukum selanjutnya, tergantung pada langkah/strategi apa yang akan dijalankan oleh WP.¹²

Upaya Hukum Banding : Upaya Hukum Awal dan Terakhir

Pengadilan Pajak adalah Pengadilan tingkat awal dan terakhir dalam melakukan pemeriksaan dan memberikan putusan atas sengketa pajak.¹³ Dikarenakan Keberatan WP ditolak dan WP tetap berpegang teguh pada pendiriannya, maka WP berhak melanjutkan sengketa pajaknya dengan menempuh upaya hukum terakhir yaitu Banding ke Pengadilan Pajak. Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh WP terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.¹⁴

Berbeda dengan Keberatan yang diajukan kepada DJP, Banding ditujukan kepada Pengadilan Pajak yang secara hierarki berada di bawah MA. Pengadilan Pajak adalah lembaga peradilan yang menjalankan kekuasaan kehakiman untuk WP yang mengupayakan keadilan dalam sengketa pajak.¹⁵ Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang memiliki tugas memberikan penyelesaian atas sengketa pajak, yang memiliki peranan untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum.¹⁶

Hadirnya Pengadilan pajak adalah untuk memberikan kepastian hukum (*legal certainty*) dan keadilan (*fairness*).¹⁷ Pengadilan pajak berperan tidak hanya sebagai penegak hukum, tapi juga sebagai alat perlindungan hukum bagi masyarakat sebagai Wajib Pajak

¹² Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 s.t.d.t.d Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2020 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740)*, Pasal 27 ayat (1).

¹³ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168)*, Pasal 33.

¹⁴ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168)*, Pasal 1 angka 6.

¹⁵ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189)*, Pasal 2.

¹⁶ Bwoga, H. (2006). "Pemeriksaan Pajak yang (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontroversi". *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik*, 1(2): 135-144.

¹⁷ Ismail, T. (2010). "Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di Tengah Globalisasi Ekonomi". *Jurnal Hukum*, 2(17): 271-294.

ketika berhadapan dengan pemerintah sebagai pihak berwenang.¹⁸ Dalam menyelesaikan sengketa di Pengadilan Pajak, posisi WP sebagai Pemohon Banding dan DJP sebagai pihak Terbanding berada pada tingkat yang "setara" dan mendapatkan perlakuan hukum yang sama. Oleh karena itu, keputusan sengketa pajak dalam proses banding dianggap lebih "adil" karena ditangani oleh pihak independen diluar DJP.

Proses banding adalah upaya hukum pertama dan terakhir dalam penyelesaian sengketa pajak dalam sistem perpajakan di Indonesia. Proses banding dianggap berakhir ketika Pengadilan Pajak menerbitkan surat putusan banding terkait sengketa pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak sebagai Pemohon. Proses banding ini pada umumnya menghabiskan waktu yang relatif panjang dan melibatkan tahapan yang sulit karena harus melewati beberapa persidangan dan mengikuti semua tata acara yang berlaku. Seperti halnya dalam proses keberatan, putusan banding dapat dimenangkan oleh Wajib Pajak atau oleh DJP. Pada kasus ini, Putusan Pengadilan Pajak mengabulkan sebagian banding dari Pemohon Banding (WP) terhadap Keputusan DJP tentang keberatan WP atas SKPKB PPN.

Pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak

Dari sisi Terbanding yaitu DJP/Fiskus berpedoman pada hukum positif, sehingga prosedur pelaksanaan penetapan, penghitungan utang pajak dan pengenaan sanksi semua didasari oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Fiskus tidak memedulikan adil/tidaknya, dikarenakan menurut Fiskus hukum hanya ada dalam Undang-Undang dan harus ditaati. Salah satu bagian penting dari hukum adalah sanksi. Sanksi hadir akibat tidak terlaksana perintah (Undang-Undang). Sehingga Fiskus akan menetapkan sesuai persis dengan apa yang tercantum dalam Undang-Undang.

Sedangkan dari sisi Pemohon Banding yaitu WP berpedoman pada nilai keadilan dan kemanfaatan. Pada dasarnya setiap warga negara mengharapkan keadilan dan kepastian hukum. Jika hukum tersebut bertujuan untuk keadilan, maka hukum dilihat dari perspektif filsafati yang memang pada dasarnya hukum untuk mencapai kata adil. Kemudian ditinjau dari perspektif sosiologis, maka hukum harus memberikan kemanfaatan untuk banyak orang. Jika hukum dilihat dari kepastian hukum, maka hukum dipandang sebagai aturan mutlak yang harus dipatuhi (yuridis).¹⁹

¹⁸ Rumadan, I. (2012). "Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia". *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 1(1): 35-61.

¹⁹ Ayu Shafira Puspitasari. (2024). *Pengajuan Pembatalan Perkawinan Oleh Kantor Urusan Agama (KUA) Kec. Gedeg Kab. Mojokerto Perspektif Teori Kepastian Hukum Gustav Radbruch (Studi Putusan Nomor 1014/Pdt.G/2022/PA.Mr)*. Skripsi. Malang : Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim, hlm. 41.

Menurut Gustav Radbruch, tugas utama hukum adalah mewujudkan keadilan, karena Keadilan (*Gerechtigkeit*), Kemanfaatan (*Zweckmassigkeit*) dan Kepastian Hukum (*Rechtssicherheit*) merupakan 3 kepentingan hidup bersama.²⁰ Meskipun ketiga nilai ini merupakan dasar dari hukum, Radbruch mengakui adanya ketegangan diantara mereka.²¹ Oleh karena itu, ia merumuskan bahwa ketika terjadi konflik antara nilai-nilai tersebut, yang harus diutamakan adalah keadilan, diikuti oleh kemanfaatan, dan terakhir kepastian hukum.

Kekuasaan Kehakiman adalah kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia.²² Pada Putusan Pengadilan Pajak, Majelis Hakim menimbang tidak hanya berpegang teguh pada hukum positif, tetapi Hakim menimbang dari segi keadilan sehingga Majelis Hakim memperhitungkan dari segi bahwa WP dalam melakukan transaksi pembelian telah membayar PPN, sehingga PPN yang telah dibayarkan tersebut dapat dijadikan pengurang dari utang pajak. Pengkreditan pajak masukan tersebut dapat dilakukan karena Hakim berpendapat bahwa WP ditetapkan oleh Fiskus sebagai PKP sejak tahun 2016 (bukan sejak pemeriksaan), sehingga pajak masukan atas transaksi pembelian dapat digunakan oleh WP sebagai pengurang utang pajak.

Tujuan hukum menurut teori etika Aristoteles adalah semata-mata untuk mencapai keadilan di dalam masyarakat.²³ Definisi keadilan yang tertua datang dari Ulpianus yang mengatakan "*Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*" yang artinya adalah "keadilan adalah kemauan yang tetap dan kekal untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya".²⁴

Selain itu, sebagaimana telah dikemukakan oleh John Austin bahwa sanksi adalah salah satu bagian penting hukum dan bagian dari perintah karena sanksi hadir adanya akibat tidak terlaksana perintahnya, Majelis Hakim juga mempertimbangkan dikarenakan WP telah lalai dalam memenuhi kewajibannya untuk mendaftarkan diri sebagai PKP, maka Hakim juga menjatuhkan sanksi administrasi berupa kenaikan.

²⁰ Teguh Prasetyo dan Abdul Hakim Barkatullah. (2012). *Filsafat, Teori & Ilmu Hukum: Pemikiran Menuju Masyarakat yang Berkeadilan dan Bermartabat*, Cetakan ke-5. Depok : Rajawali Pers, hlm. 329.

²¹ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*. (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012).

²² Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076)*, Pasal 1.

²³ Deliarnoor, Nandang Alamsah. (2019). *Sistem Hukum Indonesia*. Cetakan ke-2. Jakarta: Universitas Terbuka, hlm. 1.9.

²⁴ Wahyudi Kumorotomo. (1996). *Etika Administrasi Negara*. Jakarta : Raja Grafindo Persada, hlm. 33-34.

Sehingga dalam Putusan Pengadilan Pajak, Majelis Hakim mengabulkan sebagian permohonan Pemohon Banding (WP) yaitu agar dapat mengkreditkan pajak masukan yang diperolehnya dari transaksi pembeliannya sebagai pengurang dari utang pajak.

Upaya Hukum Peninjauan Kembali : Upaya Hukum Luar Biasa

L.J. Van Apeldoorn mengatakan bahwa “Adalah tidak mungkin untuk memberikan definisi apakah hukum itu”. Definisi hukum sangat sulit untuk dibuat karena tidak mungkin untuk mengadakannya sesuai dengan kenyataan.²⁵ Menurut L. J. Van Apeldoorn, keadilan bukan berarti setiap orang memperoleh bagian yang sama, namun keadilan menuntut setiap permasalahan perkara harus ditimbang sendiri karena adil bagi seseorang belum tentu adil bagi yang lain.

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan final dan berkekuatan hukum tetap.²⁶ Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian membuat DJP merasa mendapat perlakuan tidak adil dikarenakan menurut kacamata fiskus bahwa sudah jelas secara Undang-Undang dikatakan bahwa faktur pajak/pajak masukan yang diperoleh sebelum wajib pajak dinyatakan sebagai PKP tidak dapat dikreditkan,²⁷ sehingga seharusnya Majelis Hakim memutuskan sesuai dengan apa yang sudah ditetapkan oleh Fiskus sebagaimana tercantum pada SKPKB PPN.

Fiskus dalam menetapkan selalu berpegang teguh pada hukum positif sehingga dapat dikatakan bahwa Fiskus adalah kaum positivisme yang menganggap hukum adalah Undang-Undang dan tidak mempertimbangkan keadilan karena dianggap mencemari hukum. Menurut kaum positivisme, Harus ada pemisahan yang jelas antara ‘*Is*’ dan ‘*Ought*’ atau antara ‘*Sein*’ dan ‘*Sollen*,’ yakni antara hukum yang ada dan hukum yang ideal. Hukum harus dipisahkan dari moral, karena moral berbicara tentang apa yang baik/buruk, adil/tidak adil. Bagi pengikut positivisme, norma hukum tidak dinilai berdasarkan baik/buruknya, tetapi selama norma tersebut memenuhi kriteria formal, maka itu adalah hukum. Pertanyaan tentang keadilan bukanlah hal utama dalam konteks hukum yang perlu dibahas.

²⁵ Sri Warjiyati. (2018). *Memahami Dasar Ilmu Hukum - Konsep Dasar Ilmu Hukum*, Cetakan ke-1. Jakarta: Kencana, hlm. 27.

²⁶ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168)*, Pasal 77 ayat (1).

²⁷ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264)*, Pasal 9 ayat (8) huruf a.

Para pihak yang tidak puas atas putusan banding dapat mengajukan Peninjauan Kembali kepada MA.²⁸ Terjadinya ketidakadilan menurut DJP membuat DJP melanjutkan upaya hukum luar biasa yaitu Peninjauan Kembali yang disampaikan ke MA melalui Pengadilan Pajak dengan tujuan agar Majelis Hakim Agung dapat mengabulkan permohonan Peninjauan Kembali DJP dan membatalkan Putusan Pengadilan Pajak yang dianggapnya bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Agung

Setelah Majelis Hakim Agung mempertimbangkan *ratio decidendi* yang ditetapkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dan juga mempelajari argumentasi yang disampaikan oleh DJP sebagai Pemohon PK dalam Memori Peninjauan Kembali serta argumentasi yang disampaikan oleh WP sebagai Termohon PK dalam Kontra Memori Peninjauan Kembali yang telah disampaikan, maka Majelis Hakim Agung memutuskan dengan pertimbangan bahwa Keputusan Tata Usaha Negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan/Pejabat TUN yang isinya adalah tindakan hukum TUN yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkret, individual, dan final, yang menyebabkan terjadinya akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata, sehingga seharusnya untuk penetapan kasus sengketa pajak ini bukan kewenangan DJP, melainkan sengketa pajak ini telah diputus oleh Hakim Pengadilan Pajak.

Pertimbangan selanjutnya adalah "*Rechtmatigheid van bestuur*" dan "*pre assumption iustae causa*". *Rechtmatigheid van bestuur* adalah istilah dalam bahasa Belanda yang berarti "legalitas administrasi" atau "keabsahan tindakan pemerintahan." Istilah ini merujuk pada prinsip bahwa semua tindakan yang dilakukan oleh otoritas pemerintah harus sesuai dengan hukum yang berlaku. Ini mencakup kepatuhan terhadap undang-undang, peraturan, dan prosedur yang berlaku, serta menghormati hak-hak individu. Prinsip ini merupakan bagian penting dari negara hukum, di mana pemerintahan harus bertindak dalam kerangka hukum dan tidak boleh menyalahgunakan kekuasaan atau bertindak di luar batas kewenangannya. Tindakan DJP membuta terhadap apa yang tertulis dalam Undang-Undang membuat DJP dinilai menyalahgunakan kekuasaan dengan penetapan utang pajak berikut sanksinya tanpa mempertimbangkan asas keadilan pajak.

²⁸ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168), Pasal 77 ayat (3).

Sedangkan *pre assumption iustae causa* adalah istilah dalam bahasa Latin yang dapat diterjemahkan sebagai "pra anggapan sebab yang adil." Istilah ini mengacu pada anggapan awal bahwa suatu tindakan atau keadaan didasarkan pada alasan yang sah atau adil. Dalam konteks hukum, ini bisa berarti bahwa sebelum ada bukti yang bertentangan, diasumsikan bahwa alasan atau dasar suatu tindakan adalah benar dan sah sesuai dengan hukum yang berlaku. Prinsip ini sering digunakan dalam berbagai situasi hukum untuk memberikan landasan awal bagi tindakan atau keputusan tertentu hingga terbukti sebaliknya. Pada saat diterbitkannya SKPKB PPN, produk hukum hasil dari pemeriksaan pajak, Fiskus/DJP telah mengesampingkan *pre assumption iustae causa*, sehingga tindakan ini dinilai tidak berkeadilan bagi WP. Asas Keadilan pajak menurut Adolf Wagner mempunyai arti bahwa pungutan pajak berlaku tanpa diskriminasi, dalam keadaan yang sama, jadi harus diperlakukan dengan sama juga.²⁹

Selain itu, Majelis Hakim Agung juga berpandangan bahwa DJP tidak menyelenggarakan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) sebagaimana tercantum dalam UU No. 30 Thn 2014 tentang Administrasi Pemerintahan Ps. 10 ayat (1), khususnya asas kepastian hukum dan asas kecermatan.³⁰

Asas kepastian hukum merujuk pada prinsip dalam negara hukum yang menekankan pentingnya dasar peraturan perundang-undangan, kepatutan, konsistensi, dan keadilan dalam setiap kebijakan pemerintahan.³¹

Asas kecermatan mengacu pada prinsip yang menyatakan bahwa suatu keputusan dan/atau tindakan harus didasarkan pada informasi dan dokumen yang lengkap untuk mendukung legalitasnya. Dengan demikian, keputusan dan/atau tindakan harus dipersiapkan dengan teliti sebelum ditetapkan dan/atau dilaksanakan.³²

Dengan pertimbangan-pertimbangan tersebut, maka Majelis Hakim Agung memutuskan menolak permohonan Peninjauan Kembali DJP, sehingga masing-masing pihak (DJP & WP) berkewajiban menjalankan apa yang sudah diputus oleh Pengadilan Pajak karena

²⁹ Sandra, "Belajar Memahami Asas Pemungutan Pajak Menurut Para Ahli", <https://www.pajakku.com/read/60ffa78d8f25dc113f232817/Belajar-Memahami-Asas-Pemungutan-Pajak-Menurut-Para-Ahli>, 28 Maret 2023.

³⁰ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601).

³¹ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601), Penjelasan Pasal 10 ayat (1) huruf a.

³² Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601), Penjelasan Pasal 10 ayat (1) huruf d.

hanya putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap yang dapat dilaksanakan.³³

Conclusion

Kasus sengketa pajak adalah kasus dalam ranah perdata, dimana upaya hukum yang dilakukan dapat dilakukan dengan melakukan upaya hukum tidak murni atau Peradilan semu yaitu Keberatan yang dilakukan kepada DJP. Apabila WP tidak puas dengan Keputusan Keberatan, maka WP bisa menempuh upaya hukum murni atau upaya hukum terakhir yaitu Banding ke Pengadilan Pajak. Apabila masing-masing pihak merasa Putusan Pengadilan Pajak tidak berkeadilan, pihak yang merasa diperlakukan dengan tidak adil dapat menempuh upaya hukum luar biasa yaitu dengan mengajukan Permohonan Kembali kepada MA melalui Pengadilan Pajak. Putusan Pengadilan Pajak diputus berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.³⁴ Pengetahuan Hakim adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya.³⁵ Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan.³⁶ Dalam mengambil keputusan, MA tidak terikat pada alasan-alasan yang diberikan oleh pemohon kasasi dan dapat menggunakan alasan-alasan hukum lainnya.³⁷ Apabila MA mengabulkan permohonan peninjauan kembali, maka MA akan meneguhkan putusan kasasi tersebut dan mempertimbangkan serta memutus perkaranya sendiri.³⁸ Mahkamah Agung akan menolak permohonan Peninjauan Kembali, apabila MA menilai bahwa permohonan

³³ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1986 Nomor 77, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3344), Pasal 115.

³⁴ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168), Pasal 78.

³⁵ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1986 Nomor 77, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3344), Pasal 106.

³⁶ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168), Penjelasan pasal 78.

³⁷ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3316), Penjelasan pasal 52.

³⁸ Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3316), Penjelasan pasal 74 ayat (1).

tersebut tidak beralasan.³⁹ Sebuah putusan MA yang baik apakah putusannya itu menolak maupun mengabulkan permohonan Peninjauan Kembali harus berdasarkan pertimbangan-pertimbangan.⁴⁰ Tidak mudah untuk menemukan standar konsep keadilan dalam putusan pengadilan, apalagi syarat-syarat peradilan, sehingga tidak mudah untuk mewujudkan putusan pengadilan yang berkepastian hukum, berkeadilan, dan berkemanfaatan. Apa yang adil bagi satu pihak belum tentu berarti pihak lain juga akan merasakan hal yang sama. Hal ini disebabkan oleh hakikat keadilan itu sendiri.⁴¹ Pernyataan tersebut sejalan dengan opini Sudikno Mertokusumo yang menyatakan bahwa hakikat keadilan terletak pada penilaian seseorang terhadap orang lain, yang pada umumnya hanya dilihat dari sudut pandang penerima perlakuan.⁴²

³⁹ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3316)*, Penjelasan pasal 74 ayat (2).

⁴⁰ Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3316)*, Penjelasan pasal 74 ayat (3).

⁴¹ Wantu. (2013). Kendala Hakim Dalam Menciptakan Kepastian Hukum, Keadilan Dan Kemanfaatan Di Peradilan Perdata. *MIMBAR HUKUM*, 25 (2): 206.

⁴² Sudikno Mertokusumo. (2007). *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Liberty : Yogyakarta, hlm. 77.

References

Books

- Deliarnoor, Nandang Alamsah. (2019). *Sistem Hukum Indonesia*, Cetakan ke-2. Jakarta: Universitas Terbuka.
- Satjipto Rahardjo. (2012). *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Sri Warjiyati. (2018). *Memahami Dasar Ilmu Hukum-Konsep Dasar Ilmu Hukum*, Cetakan ke-1. Jakarta: Kencana.
- Sudikno Mertokusumo. (2007). *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Liberty: Yogyakarta.
- Teguh Prasetyo dan Abdul Hakim Barkatullah. (2012). *Filsafat, Teori & Ilmu Hukum: Pemikiran Menuju Masyarakat yang Berkeadilan dan Bermartabat*, Cetakan ke-5. Depok: Rajawali Pers.
- Wahyudi Kumorotomo. (1996). *Etika Administrasi Negara*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.

Journal

- Bwoga, H. (2006). "Pemeriksaan Pajak yang (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontroversi". *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik*, 1(2): 135-144.
- Ismail, T. (2010). "Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di Tengah Globalisasi Ekonomi". *Jurnal Hukum*, 2(17): 271-294.
- Rumadan, I. (2012). "Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia". *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 1(1): 35-61.
- Sahid, I., Kertahadi, & O. Budihardjo. (2015). "Analisis Penyelesaian Sengketa Banding atas Kasus Pajak Pertambahan Nilai di Pengadilan Pajak". *Jurnal Administrasi Bisnis - Perpajakan (JAB)*, 5(1): 1-13.
- Wahyudi, T. et. al. (2017). "Sengketa Pajak dalam Perspektif Pemeriksa Pajak (Sebuah Studi Fenomenologi)". *Jurnal Riset dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*, 2(3): 181-204.
- Wantu. (2013). Kendala Hakim Dalam Menciptakan Kepastian Hukum, Keadilan Dan Kemanfaatan Di Peradilan Perdata. *MIMBAR HUKUM*, 25 (2): 206.

Thesis

Puspitasari, Ayu Shafira. (2024). *Pengajuan Pembatalan Perkawinan Oleh Kantor Urusan Agama (KUA) Kec. Gedeg Kab. Mojokerto Perspektif Teori Kepastian Hukum Gustav Radbruch (Studi Putusan Nomor 1014/Pdt.G/2022/PA.Mr)*. Skripsi. Malang: Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim.

Regulation

Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia No. 6 Tahun 1983 s.t.d.t.d Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2020 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6573).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3316).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1986 Nomor 77, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3344).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4168).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 s.t.d.t.d Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2020 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076).

_____. Undang-Undang Republik Indonesia No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601).

_____. Peraturan Menteri Keuangan No. 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 157).

Indonesia. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Reg. Nomor 4686/B/PK/Pjk/2022.

Indonesia. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001570.16/2020/PP/MXXA Tahun 2021.

Article

Anonim, "Data Statistik UMKM", <https://kadin.id/data-dan-statistik/umkm-indonesia/>, 06 Juli 2024.

Sandra, "*Belajar Memahami Asas Pemungutan Pajak Menurut Para Ahli*", <https://www.pajakku.com/read/60ffa78d8f25dc113f232817/Belajar-Memahami-Asas-Pemungutan-Pajak-Menurut-Para-Ahli>, 28 Maret 2023.