

BATASAN KEWENANGAN MENGADILI SENGGKETA PAJAK ANTARA PENGADILAN PAJAK DAN PENGADILAN TATA USAHA NEGARA

Nabitatus Sa'adah*, Kadek Cahya Susila Wibawa

Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro

Jalan dr. Antonius Suroyo, Kampus Undip Tembalang, Semarang, 50275

nabitatus@gmail.com

Abstract

The issuance that for all tax disputes, the only court that has the competence to resolve disputes is the Tax Court. The fact is that many disputes in the field of taxation have been submitted to courts other than the Tax Court, one of which is Administrative Court (PTUN). Limitation of authority between the Tax Court and PTUN on Tax Assessment Letters can be concluded: if it is related to the amount of loss incurred on the SKP and procedural errors related to matters that can be filed a lawsuit as regulated in the KUP Law, then the authority for testing lies with the Tax Court, while if the lawsuit submitted is related to the legitimacy of authority, alleged abuse of authority and If the act violates the law, PTUN has the authority to examine it.

Keywords: *Tax Court; Court Authority; PTUN.*

Abstrak

Hubungan antara wajib pajak dengan fiskus kadangkala diwarnai adanya sengketa pajak. Keluarnya undang-undang Pengadilan Pajak menimbulkan anggapan bahwa semua sengketa pajak, satu-satunya pengadilan yang mempunyai kompetensi menyelesaikan sengketa adalah Pengadilan Pajak. Faktanya banyak sengketa di bidang perpajakan yang diajukan ke pengadilan lain selain Pengadilan Pajak salah satunya PTUN. Tulisan ini mengkaji batasan kewenangan mengadili Pengadilan Pajak dengan PTUN. Batasan kewenangan antara Pengadilan Pajak dan PTUN atas Surat Ketetapan Pajak dapat disimpulkan: jika terkait dengan jumlah rugi yang ditimbulkan atas SKP dan kesalahan prosedur terkait dengan hal-hal yang dapat diajukan gugatan sebagaimana yang diatur UU KUP, maka kewenangan pengujiannya ada pada Pengadilan Pajak, sementara jika gugatan yang masuk terkait dengan keabsahan kewenangan, dugaan penyalahgunaan wewenang dan perbuatan melanggar hukum maka PTUN yang memiliki kewenangan menguji.

Kata Kunci: Pengadilan Pajak; Kompetensi Pengadilan; PTUN.

A. Pendahuluan

Salah satu tujuan negara Indonesia sebagaimana yang tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 adalah mewujudkan kesejahteraan khususnya terhadap rakyatnya. Sebagai konsekuensi dari dianutnya konsep negara kesejahteraan tersebut, melekat adanya tugas pemerintah melaksanakan fungsi pembangunan dan *service publik (bestuurzorg)*. Pembangunan Nasional merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah bersama-sama dengan masyarakat yang berlangsung terus menerus dan berkesinambungan serta bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik material maupun spiritual (Aji, Khosafiah, Jusikusuma, & Irawan,

2022). Pemerintah mempunyai tanggung jawab yang besar dalam hal menciptakan dan mendistribusikan tingkat pendapatan maupun kekayaan serta menyediakan program kesejahteraan rakyat, baik pendidikan, kesehatan, lapangan pekerjaan, jaminan sosial serta perlakuan hukum yang sama (Midgley & Livermore, 2008). Negara berperan besar untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyat dan bertanggung jawab untuk memberikan pelayanan dan pemenuhan kebutuhan dasar (Triwibowo & Bahagijo, 2006).

Tugas negara yang begitu besar dalam upaya memberi kesejahteraan kepada rakyatnya tersebut membutuhkan biaya yang besar. Salah satu sektor yang diandalkan negara dalam upaya membiayai pengeluaran tersebut adalah pajak. Tidak hanya di Indonesia, di beberapa negara termasuk negara maju sekalipun, pajak merupakan sektor yang dijadikan sumber utama pembiayaan negara. Hal demikian wajar mengingat pajak merupakan sumber penerimaan negara yang berasal dari partisipasi masyarakat. Pajak merupakan salah satu bentuk pendapatan negara yang menyumbang persentase terbesar dibandingkan dengan sektor-sektor pendapatan lain seperti minyak dan gas (migas) serta non-migas (Aji et al., 2022).

Dalam konteks negara kesejahteraan, negara diberikan kewenangan untuk melakukan pungutan pajak. Pembayaran pajak pada dasarnya digunakan untuk membiayai layanan sosial, hal demikian sebagaimana yang juga dikatakan Gribnau J.L.M *“Het ligt voor de hand dat dan (hoge) belastingen die dienen ter financiering van een hoog niveau sociale voorzieningen”* (Gribnau, 2008). Negara bahkan dikatakan mempunyai hak mutlak untuk membuat serangkaian peraturan untuk memungut pajak. Hal inilah yang dikatakan bahwa negara mempunyai kedaulatan mutlak perpajakan (*belasting souvereiniteit*) (Ahmadi, 2007).

Di Indonesia, kewenangan negara dalam pemungutan pajak ini diberi legitimasi dalam konstitusi khususnya dalam Pasal 23 A Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Makna dari bunyi pasal tersebut dapat diartikan bahwa negara diberi kewenangan untuk melakukan pungutan pajak asal didasarkan pada landasan hukum yang berupa undang-undang. Adapun syarat pungutan yang harus didasarkan undang-undang mempunyai maksud bahwa pajak yang dipungut harus mendapat persetujuan dari rakyat, mengingat undang-undang yang membuat adalah Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), dan DPR itu merupakan representasi rakyat. Hal demikian juga sebagai bentuk akomodasi atas maxim “tiada pemungutan pajak tanpa perwakilan” bahwa Dewan Perwakilan ikut membahas rancangan undang-undang sekaligus melakukan pengawasan atas pelaksanaan undang-undang (Thohari, 2011). James Otis mengatakan suatu pungutan tanpa persetujuan/perwakilan adalah tirani *“No taxation without representation is tyranny”* (Bell, 2013).

Amanat Pasal 23 A UUD NRI tahun 1945 ditindaklanjuti Pemerintah dengan mengeluarkan beberapa Undang-undang yang mendasari adanya pemungutan pajak di Indonesia seperti Undang-undang No.7 tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dalam Undang-undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-undang No. 8 tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan UU No. 42 tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, dan beberapa ketentuan yang ada kedua undang-undang tersebut direvisi dengan Undang-undang No. 7 tahun 2021, UU No. 10 tahun 2020 tentang Bea Materai dan Undang-Undang No. 1 tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Pusat dan Daerah.

Hubungan antara wajib pajak dengan pemerintah selaku pemungut pajak (fiskus) kadangkala diwarnai adanya suatu sengketa atau yang disebut sengketa pajak. Pengertian Sengketa Pajak diatur dalam Pasal 1 angka 5 Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pasal tersebut mendefinisikan bahwa sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk

Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Jika terjadi suatu sengketa, dalam konteks negara hukum, negara wajib menyediakan sarana penyelesaian sengketa. Salah satu lembaga yang dibentuk menyelesaikan sengketa adalah lembaga peradilan.

Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, secara tegas menyatakan bahwa Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Hal demikian sebagaimana tertuang dalam Pasal 2 UU No.14 tahun 2002.

Keluarnya Undang-Undang Pengadilan Pajak menimbulkan anggapan bahwa semua sengketa yang terkait dengan pajak, satu-satunya pengadilan yang mempunyai kompetensi penyelesaian sengketa tersebut adalah Pengadilan Pajak (Muhasan, 2017). Dalam kenyataannya banyak sengketa di bidang perpajakan yang diajukan ke pengadilan lain selain Pengadilan Pajak antara lain Pengadilan Tata Usaha Negara, Pengadilan Umum, Pengadilan Niaga, bahkan sampai pada Pengadilan Agama. Beberapa kasus pajak yang diajukan ke pengadilan lain, bahkan diproses dan diputus, dengan dalih objek yang disengketakan merupakan kompetensi pengadilan tersebut meskipun objeknya adalah pajak. Alasan lain menyatakan bahwa adanya titik singgung atau irisan objek sengketa dengan kompetensi peradilan lain (Muhasan, 2017).

Dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, tidak ada satu pasalpun yang mengatur pengadilan pajak masuk dalam lingkungan peradilan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 dan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 (Basri & Muhibbin, 2022). Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menentukan bahwa “Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”. dalam ketentuan tersebut tidak jelas bahwa Pengadilan Pajak masuk dalam lingkungan peradilan yang mana (Basri & Muhibbin, 2022).

Tulisan ini hanya membatasi pokok bahasan sengketa bidang perpajakan yang menjadi titik singgung antara Pengadilan Pajak dan Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN). Mengingat baik dari objek yang disengketakan dan dari para pihak yang bersengketa sangat mirip dalam dua pengadilan ini. Beberapa pertanyaan muncul apakah Peradilan Tata Usaha Negara mempunyai kompetensi untuk menyelesaikan sengketa pajak? Apakah Surat Ketetapan Pajak merupakan Keputusan Tata Usaha Negara sehingga dapat digugat melalui Peradilan Tata Usaha Negara? Bagaimana batasan kewenangan antara Pengadilan pajak dengan Pengadilan Tata Usaha Negara.

Beberapa persoalan tersebut tentunya menarik untuk dikaji dalam rangka meluruskan kembali batasan kewenangan mengadili antara Pengadilan Pajak dengan Pengadilan Administrasi Negara. Tulisan ini berbeda dengan tulisan lain seperti tulisan Imam Muhasan yang berfokus pada penerapan asas spesialisasi hukum pajak dalam lapangan hukum di Indonesia. Sementara tulisan ini lebih memfokuskan pada batasan kewenangan mengadili Pengadilan Pajak dengan Peradilan Tata Usaha Negara.

B. Pembahasan

1. Sengketa Administrasi dan Sengketa Pajak

Sengketa administrasi disebut juga dengan sengketa tata usaha negara. Pasal 1 angka 10 Undang-Undang No. 5 tahun 1986 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang 51 tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN) menyatakan bahwa Sengketa Tata Usaha Negara adalah sengketa yang timbul dalam bidang Tata Usaha Negara antara orang atau badan hukum perdata dengan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara, baik di pusat maupun di daerah, sebagai akibat dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara, termasuk sengketa kepegawaian berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Berdasarkan definisi sengketa tersebut dapat diidentifikasi berdasarkan beberapa hal sebagai berikut: pertama, para pihak yang bersengketa. Apabila dilihat dari para pihak yang bersengketa, maka terlihat bahwa sengketa administrasi adalah sengketa antara Orang atau badan hukum perdata dengan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara. Pihak yang selalu berkedudukan sebagai penggugat adalah orang atau badan hukum perdata, sedangkan tergugatnya adalah Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara (Yuslim, 2015). Kedua, Objek Sengketa, objek yang disengketakan dalam sengketa administrasi adalah Keputusan Tata Usaha Negara. Pengertian Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1 angka 3 UU PTUN berbunyi Keputusan Tata Usaha Negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang berisi tindakan hukum Tata Usaha Negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkret, individual, dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata. Pengertian keputusan Tata Usaha Negara tersebut dalam Undang-undang No. 30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU No. 30 tahun 2014) mengalami perluasan makna sebagaimana yang diatur dalam Pasal 87. Pasal 87 UU No. 30 tahun 2014 menyatakan bahwa yang dimaksud Keputusan Tata Usaha sebagaimana yang dimaksud dalam UU PTUN harus dimaknai sebagai: a) penetapan tertulis yang juga mencakup tindakan faktual; b) keputusan Badan dan/atau Pejabat Tata Usaha Negara di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya; c) berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan AUPB; d) bersifat final dalam arti lebih luas; dan, e) keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum; dan/atau f. Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat.

Mengomentari sedikit terkait perubahan makna Ketetapan Tata Usaha Negara (KTUN) perluasan makna versi UU No. 30 tahun 2014, menurut penulis pengertian KTUN tersebut agak membingungkan, KTUN yang pada dasarnya merupakan penerjemahan *beschikking* dijumpukan dengan keputusan administrasi. *Beschikking* yang pertama kali diperkenalkan oleh Otto Meyer dengan istilah *verwaltungsakt* dan di Belanda Van Vollen Hoven menyebutnya *beschikking* (Akbar, 2021). Karakter *beschikking* menurut artikel 1:3 *Algemene Wet Bestuurs Recht*, "*onder beschikking wordt verstaan: een publiekrechtelijke rechshandeling*", *beschikking* adalah keputusan yang tidak berlaku umum, artinya bahwa karakter *beschikking* adalah individual. Berdasarkan pengertian tersebut Ketetapan Tata Usaha seharusnya mempunyai karakter individual. Sementara UU No. 30 tahun 2014 memaknai KTUN tidak hanya yang mempunyai karakter individual tetapi juga umum. Inilah yang penulis katakan agak rancu.

Keputusan Tata Usaha Negara atau tindakan pejabat administrasi negara tersebut dikeluarkan dalam rangka menjalankan kewenangannya sebagai pemangku jabatan atau pemegang ambt, dan tindakan tersebut merupakan tindakan dalam lapangan hukum publik. Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) sering dikeluarkan juga oleh pejabat administrasi dalam kewenangan sebagai pemungut pajak. Keputusan Tata Usaha Negara dalam bidang perpajakan sebagaimana yang tertuang dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (UUKUP) dan Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Undang-Undang Pajak yang menjadi objek sengketa pajak.

Pengertian sengketa pajak mendasarkan bunyi Pasal 1 angka 5 UU No. 14 tahun 2002 sebagaimana yang tertulis di atas maka dapat dijabarkan bahwa sengketa pajak adalah sengketa atas keluarnya Surat Ketetapan Pajak yang dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Nihil. Selain itu juga sengketa atas hal-hal yang dapat diajukan gugatan sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang No. 6 tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No.16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yaitu: a) Pelaksanaan surat paksa, surat perintah melaksanakan lelang 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; dan, d) Penerbitan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang diatur dalam peraturan.

Setelah diuraikan tentang sengketa administrasi dan sengketa pajak, pertanyaan yang muncul apakah sengketa pajak masuk sengketa administrasi? Untuk menjawab hal tersebut maka akan diidentifikasi melalui beberapa parameter yaitu: para pihak, objek sengketa, kapasitas pejabat administrasi, serta lapangan hukum yang melingkupi. *Pertama*, dilihat dari para pihak, sengketa pajak adalah sengketa antara subjek/badan hukum perdata selaku wajib pajak dengan pejabat yang mempunyai kewenangan untuk melakukan pemungutan pajak. *Kedua*, objek yang disengketakan, objek sengketa pajak adalah Surat Ketetapan Pajak dan/atau tindakan yang dilakukan oleh pejabat administrasi dalam bidang pajak (Direktur Jenderal Pajak untuk pajak pusat dan Kepala Pemerintah Daerah untuk pajak daerah). Sebagaimana diuraikan di atas sengketa pajak adalah sengketa atas keluarnya Surat Ketetapan pajak antara lain Surat Ketetapan Pajak dan tindakan penagihan pajak. Adressat dari Surat Ketetapan Pajak ditujukan untuk wajib pajak tertentu, sehingga dapat dikatakan bahwa Surat Ketetapan Pajak tersebut mempunyai karakter individual. *Ketiga*, Surat Ketetapan Pajak dikeluarkan oleh pejabat administrasi dalam menjalankan kewenangannya selaku pemangku jabatan, yaitu sebagai pejabat yang mempunyai kewenangannya untuk melakukan pemungutan pajak. *Keempat*, tindakan tersebut masuk dalam tindakan pemerintah dalam lapangan hukum publik, sehingga hukum yang mengatur tindakan pejabat administrasi ini adalah hukum publik.

Mendasarkan pada beberapa kriteria tersebut dapat dikatakan bahwa sengketa pajak adalah sengketa administrasi, dan Surat Ketetapan Pajak dapat dikriteriakan sebagai Ketetapan Tata Usaha Negara (*Beschikking*). Meskipun demikian harus diartikan bahwa sengketa pajak adalah sengketa administrasi yang bersifat khusus karena sengketa pajak tidak ansich bicara persoalan sah tidaknya keputusan tetapi terkait perhitungan rugi atas suatu pemungutan pajak. Sengketa pajak bermula dari adanya perbedaan perhitungan terkait dengan jumlah kewajiban pembayaran pajak.

Mengingat sengketa pajak terkait pada sengketa Keputusan Tata Usaha Negara yang spesifik, maka tepat jika penyelesaiannya tidak dapat disamakan dengan sengketa administrasi. Maka sudah menjadi hal yang wajar jika diperlukan pengadilan khusus yang menangani sengketa pajak dalam hal ini adalah Pengadilan Pajak.

2. Batasan Kewenangan Mengadili Sengketa yang Terkait Pajak antara PTUN dan Pengadilan Pajak

Pengadilan pajak sebagai struktur tidak sepenuhnya berada dalam lembaga kekuasaan kehakiman (Basri & Muhibbin, 2022). Hal ini disebabkan keberadaan pengadilan pajak masih berpijak pada dua tempat yakni lingkungan yudikatif dan pada lingkungan eksekutif, karena secara instansional pengadilan pajak masih berada dalam pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan oleh departemen keuangan yang posisinya berada di luar lingkungan kekuasaan kehakiman (Basri & Muhibbin, 2022). Hal ini ditentukan dalam UU 14/2002 Pasal 5 ayat (1) tertulis: "Pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung", sedangkan dalam Pasal 5 ayat (2) disebutkan: Pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan".

Lahirnya Pengadilan Pajak tidak serta merta sengketa pajak digugat ke Pengadilan Pajak. Beberapa gugatan atas sengketa pajak pada kenyataannya ada yang digugat melalui pengadilan lain antara lain Pengadilan Negeri, Pengadilan Niaga, PTUN. Sebagaimana diketahui bahwa dalam rangka menegakkan hukum dan keadilan maka diselenggarakanlah kekuasaan kehakiman. Pasal 24 ayat (2) UUD NRI tahun 1945 menyatakan bahwa Kekuasaan Kehakiman diselenggarakan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya

dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi. Berdasarkan bunyi pasal tersebut secara eksplisit dikatakan bahwa peradilan di bawah Mahkamah Agung dilakukan oleh lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara. Kehadiran pengadilan lain harus dimaknai sebagai pengadilan khusus. Pasal 27 Undang-undang No. 48 tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa Pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung. Salah satu Pengadilan khusus yang ada adalah Pengadilan Pajak. Pengadilan Pajak sempat dinyatakan sebagai Pengadilan yang tidak selaras dengan konstitusi, mengingat keberadaannya yang tidak disebutkan sebagai pengkhususan peradilan mana dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak. Masalah tersebut sudah terselesaikan ketika dalam beberapa undang-undang seperti Undang-Undang PTUN, Undang-Undang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman menyebut Pengadilan Pajak merupakan pengkhususan Peradilan Tata Usaha Negara.

Dimasukkannya Pengadilan Pajak sebagai pengkhususan Peradilan Tata Usaha Negara mengingat karakternya subjek dan objek sengketa antara kedua pengadilan tersebut mirip (Ispriyarso, 2014). Hal inilah wajar jika sering terjadi irisan kompetensi antara kedua pengadilan tersebut, meskipun masing-masing pengadilan tersebut mempunyai kompetensi yang berbeda. Berikut akan diuraikan mengenai kompetensi absolut Pengadilan Tata Usaha Negara dan Pengadilan Pajak.

Kompetensi absolut Pengadilan Tata Usaha Negara, Pasal 47 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha menyatakan bahwa PTUN mempunyai tugas dan wewenang untuk menyelesaikan sengketa tata usaha negara. Pengertian sengketa tata usaha negara sendiri di dalam Pasal 1 angka 10 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha, sebagaimana yang sudah diuraikan di atas, yaitu sengketa atas keluarnya keputusan tata usaha negara (KTUN). Undang-Undang No. 30 tahun 2014 memberi kewenangan PTUN untuk mengadili tindakan faktual yang sebelum adanya undang-undang tersebut merupakan kompetensi Peradilan Umum. PTUN juga diberi kewenangan untuk menilai adanya unsur penyalahgunaan wewenang yang dilakukan oleh badan atau pejabat administrasi. Kewenangan lain PTUN menurut UU No. 30 tahun 2014 adalah diberikannya kewenangan permohonan keputusan fiktif positif, meskipun kemudian kewenangan ini menurut Undang-Undang Cipta Kerja tidak lagi merupakan kompetensi PTUN.

Kompetensi absolut Pengadilan Pajak, Pasal 31 ayat (1) UU No. 14 tahun 2002 menyebutkan bahwa Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak. Dalam ayat (2) dikatakan bahwa Pengadilan Pajak dalam tingkat banding memutus sengketa atas keputusan keberatan. Keputusan keberatan adalah keputusan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk pajak pusat atau Kepala Pemerintah untuk pajak daerah atas keberatan yang diajukan wajib pajak atas keluarnya Surat Ketetapan Pajak. Meskipun jika dikaitkan dengan sistem peradilan secara umum, istilah banding ini kurang tepat karena umumnya banding merupakan lanjutan dari upaya gugatan sementara banding pajak merupakan kelanjutan upaya administratif. Terkait dengan hal ini penulis tidak akan mengulas banyak agar tulisan ini *scopenya* tidak melebar.

Pengadilan Pajak selain berwenang memeriksa dan memutus banding, Pengadilan Pajak juga berwenang untuk memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak sebagaimana yang diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP. Apabila dilihat dari kompetensi kedua peradilan di atas maka dapat dilihat serupa tetapi tidak sama. Pengadilan Tata Usaha Negara dan Pengadilan Pajak sama-sama berwenang untuk memeriksa dan memutus Ketetapan Tata Usaha Negara (KTUN) tetapi bedanya PTUN berwenang memeriksa KTUN secara umum sedangkan Pengadilan Pajak berwenang memeriksa KTUN secara khusus yaitu hanya terkait dengan Surat Ketetapan Pajak. Timbul pertanyaan mengapa Surat Ketetapan Pajak faktanya juga dapat diperiksa dan diputus di PTUN, bahkan putusannya dapat memenangkan wajib pajak?

Beberapa alasan gugatan terkait sengketa pajak yang digugat di PTUN antara lain, terkait keabsahan wewenang, kesalahan prosedur atau bahkan ada dugaan penyalahgunaan wewenang, perbuatan melawan hukum (*onrechtmatige daad*). Salah satu contoh kasus sengketa pajak yang digugat di PTUN sebagai yang terlihat dalam Putusan No.60/G/2019/PTUN.SBY. Dasar gugatan yang diajukan dalam kasus tersebut terkait keabsahan kewenangan. Gugatan atas beberapa hal tersebut dalam peraturan perundang-undangan *existing* memang bukan merupakan kompetensi Pengadilan Pajak. Dalam Undang-undang Pengadilan Pajak maupun KUP tidak memberi wewenang kepada Pengadilan Pajak untuk menyelesaikan persoalan-persoalan tersebut. Pengujian terhadap beberapa hal tersebut merupakan kompetensi PTUN.

PTUN dalam menguji Keputusan Tata Usaha Negara didasarkan pada tiga aspek, yaitu aspek kewenangan, aspek substansi dan aspek prosedural. Aspek kewenangan, antara lain terkait dengan berwenang atau tidak berwenangnya pejabat administrasi negara, atau pejabat administrasi melakukan pelanggaran kewenangan. Mendasarkan pada teori kewenangan bahwasanya semua tindakan pejabat administrasi harus didasarkan kewenangan yang sah (Hadjon et al., 2015). Aspek substansi, apakah secara substansi pejabat tersebut mempunyai kewenangan atau tidak. Aspek Prosedural, apakah pejabat administrasi negara dalam mengambil keputusan sudah sesuai dengan prosedur yang disyaratkan (Panjaitan, 2015). Adapun parameter pengujian gugatannya sebagaimana yang tertuang di dalam Pasal 53 ayat (2) UU PTUN adalah: 1) Jika Keputusan Tata Usaha Negara bertentangan dengan peraturan perundang-undangan; 2) Jika Keputusan Tata Usaha Negara bertentangan dengan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik.

Sementara dalam UU KUP maupun UU Pengadilan Pajak ada kekurangjelasan dasar pengujian atas suatu sengketa. Penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU KUP intinya menjelaskan bahwa dasar pengajuan keberatan wajib pajak adalah terkait dengan jumlah rugi, jumlah pajak, pemotongan atau pemungutan pihak ketiga yang tidak sebagaimana mestinya. Hal demikian dapat ditafsirkan bahwa dalam hal banding Pengadilan Pajak hanya berwenang untuk menguji Surat Ketetapan Pajak yang terkait dengan jumlah rugi yang dialami wajib pajak atau dengan kata lain dapat disimpulkan hanya terkait persoalan perhitungan nominal pajak. Dugaan demikian semakin dapat difahami dikaitkan dengan syarat hakim Pengadilan Pajak yang tidak mengharuskan berlatar belakang sarjana hukum, tetapi dimungkinkan dari sarjana lain seperti sarjana ekonomi. Pengadilan Pajak dapat dikatakan tidak mempunyai kewenangan untuk menguji keabsahan Surat Keputusan Pajak khususnya terkait dengan aspek wewenang.

Demikian juga dalam gugatan, UU KUP maupun UU Pengadilan Pajak tidak menjelaskan apa yang dapat dijadikan dasar pengajuan suatu gugatan. Hal demikian berbeda dengan UU PTUN, dasar gugatan adalah sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 53 ayat (2) UU PTUN sebagaimana yang sudah tertulis di atas. Ketidakjelasan pengaturan dasar gugatan ini dapat juga berimplikasi menambah potensi pada gugatan yang diajukan ke PTUN. Revisi UU KUP yaitu UU No. 28 tahun 2007 Pasal 23 ayat (2) huruf d sekarang memberi perluasan kepada Pengadilan Pajak untuk memeriksa dan memutus gugatan atas Surat Ketetapan Pajak yang dianggap tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dasar gugatan ke Pengadilan Pajak inilah yang harus dipertegas, apakah hanya terbatas pada persoalan prosedur atau dimungkinkan terkait kewenangan.

Berdasarkan peraturan *existing*, batasan kewenangan antara Pengadilan Pajak dan PTUN atas Surat Ketetapan Pajak dapat disimpulkan sebagai berikut: jika terkait dengan jumlah rugi yang ditimbulkan atas SKP dan kesalahan prosedur terkait dengan hal-hal yang dapat diajukan gugatan, maka kewenangan pengujiannya ada pada Pajak Pengadilan Pajak, sementara jika gugatan yang masuk terkait dengan keabsahan kewenangan, dugaan penyalahgunaan wewenang dan perbuatan melanggar hukum maka PTUN-lah yang memiliki kewenangan untuk mengujinya.

Dengan tidak diberikannya kewenangan Pengadilan Pajak untuk menguji keabsahan wewenang atas keluarnya keputusan atau tindakan atas pengeluaran Surat Ketetapan Pajak maka akan selalu terbuka kemungkinan penyelesaian atas SKP berada pada dua kompetensi peradilan dengan batasan sebagaimana yang sudah terurai di atas. Implikasi adanya dua kewenangan pengadilan dalam menyelesaikan SKP (meskipun dasar gugatannya dari objek yang berbeda) inilah yang kemudian yang membuka peluang wajib pajak untuk langsung menggugat SKP ke PTUN. Wajib pajak ingin menguji dulu keabsahan kewenangan pejabat administrasi di bidang pajak, jika kalah baru menyelesaikan persoalan pembayaran pajak.

Jika dimungkinkan Pengadilan Pajak diberi wewenang untuk menguji keabsahan kewenangan pejabat administrasi dalam mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak dan Pelaksanaan penagihan pajak mengingat Pengadilan Pajak adalah Pengadilan khusus PTUN, maka asas-asas Hukum Administrasi Negara harus juga diterapkan dalam Pengadilan Pajak. Selain itu persyaratan hakim Pengadilan Pajak juga harus bergelar sarjana hukum, karena persoalan yang diujikan tidak hanya terkait persoalan perbedaan tafsiran perhitungan, tetapi juga terkait keabsahan Surat Ketetapan Pajak baik dari segi keabsahan wewenang, prosedur maupun substansi.

Reposisi Pengadilan Pajak menjadi penting sebagai bentuk reformasi kekuasaan kehakiman bidang perpajakan (Situmeang, 2022). Hal tersebut bukan tanpa dasar. Pengadilan Pajak merupakan bagian salah satu penyelenggara kekuasaan kehakiman. Sebagai salah satu penyelenggara kekuasaan kehakiman, maka Pengadilan Pajak harus merdeka dan terbebas dari segala macam bentuk campur tangan pemerintah atau lembaga lainnya (Situmeang, 2022).

C. Simpulan

Jika dilihat dari para pihak, objek sengketa, kapasitas pejabat administrasi, serta lapangan hukumnya, dapat dikatakan bahwa sengketa pajak mempunyai karakter yang hampir sama dengan sengketa administrasi. Bedanya sengketa pajak tidak hanya mempersoalkan surat ketetapan tetapi juga terkait perhitungan angka pajak yang diselisihkan. Wajar jika penyelesaiannya membutuhkan suatu pengadilan khusus, sehingga dibentuklah Pengadilan Pajak yang merupakan pengkhususan Peradilan Tata Usaha Negara. Berdasarkan kemiripan inilah maka seringkali terjadi irisan kompetensi antar kedua pengadilan tersebut meskipun masing-masing pengadilan tersebut mempunyai kompetensi absolut sendiri-sendiri. Adapun batasan kewenangan antara Pengadilan Pajak dan PTUN atas Surat Ketetapan Pajak dapat disimpulkan sebagai berikut: jika terkait dengan jumlah rugi yang ditimbulkan atas SKP dan kesalahan prosedur terkait dengan hal-hal yang dapat diajukan gugatan, maka kewenangan pengujiannya ada pada Pengadilan Pajak, sementara jika gugatan yang masuk terkait dengan keabsahan kewenangan, dugaan penyalahgunaan wewenang dan perbuatan melanggar hukum maka PTUN-lah yang memiliki kewenangan untuk mengujinya.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmadi, W. (2007). Perjanjian Pajak Berganda (Tax Treaty) Dalam Kaitannya Dengan Transaksi Internasional. *Jurnal Hukum Pro Justitia*, 25(4), 388–401.
- Aji, W. K., Khosafiah, R. K., Jusikusuma, T. D., & Irawan, F. (2022). Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 6(1), 80–88. <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1601>
- Akbar, M. K. (2021). Peran Peradilan Tata Usaha Negara Dlaam Mewujudkan Pemerintahan Yang Baik. *Dharmasiswa*, 1(1), 352–363.

- Basri, H., & Muhibbin, M. (2022). Kedudukan Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia. *Jurnal Hukum Dan Kenotariatan*, 6(03), 1442–1458. <http://riset.unisma.ac.id/index.php/hukeno/article/view/11365>
- Bell, J. L. (2013). No Taxation Without Representation (Part 1).
- Gribnau, J. L. M. (2008). *Soevereiniteit en legitimiteit: grenzen aan (fiscale) regelgeving*. Universiteit Leiden.
- Hadjon, P. M., Martosoewignjo, R. S. S., Basah, S., Manan, B., Marzuki, H. M. L., ten Berge, J. B. J. M., ... Stroink, F. A. M. (2015). *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Ispriyarso, B. (2014). Analisis Yuridis Terhadap Kedudukan Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus Di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. *Masalah-Masalah Hukum*, 43(1), 40–48.
- Midgley, J., & Livermore, M. (2008). *The Handbook of Social Policy*. London: Sage Publications.
- Muhasan, I. (2017). Menakar Ulang Spesialitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum Di Indonesia: Tinjauan Atas Penerapan Kompetensi Absolut Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 1(1), 12–22. <https://doi.org/10.31092/jpi.v1i1.172>
- Panjaitan, B. (2015). Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara (TUN) Pada Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN). *Jurnal Ilmiah Advokasi*, 3(2), 1–17.
- Situmeang, T. (2022). Reposisi Pengadilan Pajak Menurut Sistem Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia. *Jurnal Honeste Vivere*, 32(2), 108–122. <https://doi.org/10.55809/hv.v32i2.138>
- Thohari, A. A. (2011). Epistemologi Pajak, Perspektif Hukum Tata Negara. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8(1), 69–78.
- Triwibowo, D., & Bahagijo, S. (2006). *Mimpi negara kesejahteraan : peran negara dalam produksi dan alokasi kesejahteraan sosial*. Jakarta: LP3ES.
- Yuslim, Y. (2015). *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara* (T. Tarmizi, Ed.). Jakarta: Sinar Grafika.