

## PERADILAN DALAM HUKUM PAJAK

**Author**

Sulagi Hartanto

Fakultas Hukum Universitas Pwiyatan Daha Kediri

### ABSTRAK

Hukum pajak merupakan lapangan hukum yang (terutama) di negara kita masih sangat impopulair. Bukan hanya untuk khalayak ramai, melainkan – sayang sekali – pula kebanyakan cerdas pandai, lapangan ini hingga kini masih merupakan terra incognita. Keadaan semacam ini menyebabkan selalu dianaktirkannya Fiskus beserta segenap aparaturinya; dan bukan hanya dianaktirikan saja, bahkan perkataan dibenci lebih baik mendekati kenyataan. Kenyataan ini sudah barang tentu tidak dapat diabaikan. Berbagai usaha harus diselenggarakan ke arah popularitas Fiskus. Soal pajak adalah soal negara, jadi juga soal rakyat. Maka tidak berlebih-lebihan kiranya bagaimana dikatakan, bahwa para pemimpin rakyat pun seyogyanya mengetahui persoalan-persoalan tentang hukum pajak ini. Dengan jalan demikian mudah-mudahan mulai tercapailah cita-cita terakhir, yaitu mendapatkan :

- a. Rakyat yang tax-minded, dan
- b. Pegawai-pegawai pajak yang taxing-minded

**Kata Kunci :** Pengadilan, Hukum, Pajak.

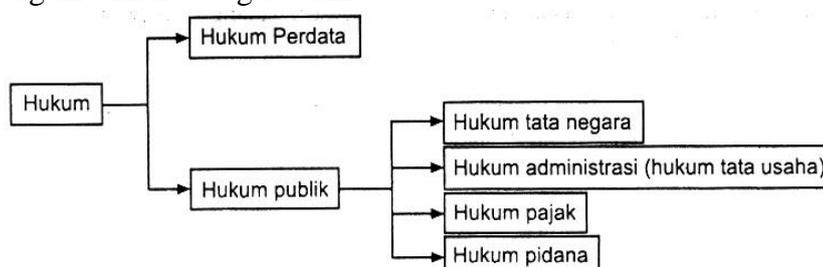
### PENDAHULUAN

Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Didalam hukum pajak diatur mengenai:

- a. Siapa-siapa yang mzenjadi subjek pajak dan wajib pajak
- b. Objek-objek apa saja yang menjadi objek pajak

Hukum pajak sering juga disebut hukum fiskal. Istilah pajak sering disamakan dengan istilah fiskal, yang berasal dari bahasa latin fiscal yang berarti kantong uang atau keranjang uang. Istilah fiskal yang dimaksud sekarang adalah Kas negara sedangkan fiscus disamakan dengan pihak yang mengurus penerimaan negara atau disebut juga administrasi pajak.

Kedudukan dan hubungan hukum pajak dengan hukum pajak lainnya dapat digambarkan sebagai berikut :



Dari skema di atas tampak bahwa hukum dibagi menjadi dua yaitu hukum perdata dan hukum publik, hukum perdata adalah hukum yang mengatur hubungan antara orang pribadi yang satu dengan yang lain. Hukum perdata dapat dibagi menjadi hukum perorangan (*personenrecht*), hukum keluarga (*familierecht*), hukum warisan dan hukum harta kekayaan. Hukum publik adalah hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya. Yang termasuk ke dalam hukum publik ini ialah: hukum tata negara hukum administrasi (hukum tata usaha), hukum pajak dan hukum pidana. Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan antara penguasa sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai pembayar pajak.

Hukum pajak dapat dibagi menjadi dua Hukum Pajak formal dan Hukum Pajak material. Hukum Pajak formal memuat ketentuan-ketentuan yang mendukung ketentuan hukum pajak material, yang diperlukan untuk melaksanakan / merealisasikan ketentuan hukum material. **Hukum Pajak formal** memuat ketentuan-ketentuan yang mendukung ketentuan hukum pajak material, yang diperlukan untuk melaksanakan / merealisasikan ketentuan hukum material.

Setelah reformasi perpajakan tahun 1983, ketentuan hukum pajak formal dimuat dalam Undang-undang tersendiri, yaitu Undang-undang Nomer 6 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-undang Nomer 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer tahun 2002 tentang Badan Peradilan Pajak dan Undang-undang Nomer 19 Tahun 1997 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 19 tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Ketiga undang-undang ini memuat ketentuan yang berlaku untuk semua Pajak dengan, baik Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang.

Sistem ini membuat ketentuan pajak menjadi lebih sederhana, karena ketentuan yang berlaku sama cukup diatur sekali saja, sehingga dalam Undang-undang Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang, ketentuan hukum formal ini tidak perlu diatur dan cukup menunjuk kepada pasal-pasal dalam Undang-undang Nomer 6 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 9 tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan disusul dengan Undang-undang Nomer 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer tahun 2002 tentang Badan Peradilan Pajak dan Undang-undang Nomer 19 tahun 1997 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-

undang Nomer 19 tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, kecuali jika ada hal-hal khusus akan menyimpang dari ketentuan hukum formal, maka hal ini harus dimuat dalam Undang-undang Pajak yang bersangkutan. Hal-hal yang digolongkan dalam Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan antara lain mengatur mengenai:

- a. Surat Pemberitahuan (baik masa maupun tahunan);
- b. Surat Setoran Pajak;
- c. Surat ketetapan pajak (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Bayar Lebih Bayar, dan Surat Ketetapan Pajak Nihil);
- d. Surat Tagihan;
- e. Pembukaan dan Pemeriksaan;
- f. Penyidikan;
- g. Surat Paksa;
- h. Keberatan dan banding;
- i. Sanksi administratif, sanksi pidana; dan lain-lain.

Hal-hal yang digolongkan dalam ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-undang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang telah diubah dengan Badan Peradilan Pajak, antara lain mengatur mengenai:

- a. Sengketa Pajak
- b. Banding dan Gugatan
- c. Susunan Badan Peradilan Pajak
- d. Hukum Acara
- e. Pembuktian
- f. Pelaksanaan Putusan

Hal-hal yang digolongkan dalam ketentuan hukum formal yang diatur dalam Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa antara lain mengatur mengenai:

- a. Penagihan Pajak
- b. Juru sita pajak
- c. Penagihan seketika dan sekaligus
- d. Surat paksa
- e. Penyitaan
- f. Lelang
- g. Pencegahan dan Penyanderaan
- h. Gugatan, dan lain-lain

Ketentuan hukum formal selanjutnya dilengkapi dengan peraturan pelaksanaan yang dikeluarkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Dirjen Pajak. Karena ketentuan hukum formal sudah diatur secara terpisah dalam

Undang-undang Nomer 6 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 9 tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan maka dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan (Undang-undang No. 7 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 7 tahun 1991 dan Undang-undang Nomer 10 tahun 1994 tentang Pajak dan Penghasilan dan Undang-undang Nomer 8 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomer 11 tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah), hanya dimuat ketentuan-ketentuan hukum pajak material.

**Hukum Pajak Material** adalah hukum pajak yang memuat mengenai:

- a. Subjek Pajak
- b. Wajib Pajak
- c. Objek Pajak
- d. Tarif Pajak

Dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan dapat juga dimuat ketentuan hukum formal, jika ketentuan ini menyimpang dari ketentuan umum hukum pajak formal yang telah diatur.

Apabila dalam Undang-undang pajak khusus memaut hal-hal yang bertentangan dengan hukum formal, maka hal ini harus diatur kembali dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan. Undang-undang yang memuat hukum pajak material dan formal yaitu:

- a. Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)
- b. Undang-undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD)
- c. Undang-undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

Dalam membicarakan tentang hubungan antara hukum pajak dan hukum pidana telah kita ketahui, bahwa sebagian dari peradilan dalam hukum pajak, yaitu peradilan pidananya, ternyata ada yang diselenggarakan oleh hakim (pidana) biasa.

Dalam hukum pajak kita kenal dua macam hukuman, yaitu:

- a. Hukuman administrasi (tata usaha)
- b. Hukuman pidana atau *strafrechtelijk*

## **A. HUKUMAN ADMINISTRASI**

Hukuman administrasi yang memberikan Fiskus sendiri dan umumnya terdiri atas tambahan-tambahan atas pajak yang terutama seperti yang ditetapkan dalam Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 pasal 11 ayat 2 dan Ordonansi Pajak Perseroan pasal 23 ayat 1 tentang tidak memenuhi kewajiban memasukkan surat pemberitahuan, dan dalam Ordonansi PPD pasal 14 d, Ordonansi PPs pasal 33

ayat 1 tentang tambahan dalam hal tuntutan kemudian (lihat lagi Bab V perihal pembebasan). Tidak menyampaikan SPT Pajak Penghasilan 1984 diancam dengan pidana penjara (pasal 38 dan 39 UUD Ph. 84).

## **B. HUKUMAN PIDANA**

Hukuman pidana yang menjatuhkan hakim, dan dapat berupa denda sejumlah uang ataupun suatu hukuman penjara, tergantung dari beratnya peristiwa yang dapat dikenakan hukuman. Yang dapat diajukan di muka hakim ialah perbuatan-perbuatan yang dikualifikasikan sebagai kejahatan, dan harus dengan nyata-nyata dimuat dalam undang-undangnya yang bersangkutan seperti halnya dengan yang termaksud dalam perundangan pajak di Indonesia sebagai berikut:

- a. Mengisi/memasukkan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap diancam:
  - Dalam Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 (Ord PPD) oleh pasal 23 (1)
  - Dalam Ordonansi Pajak Perseroan 1925 (Ord. PPs) oleh pasal 47 (1)
  - Dalam Undang-undang Pajak Penjualan 1951 (PPn) oleh pasal 39
  - Dalam UU No. 6 tahun 1983 Ps 38 dan 39
- b. Menyerahkan/memperlihatkan buku/tulisan palsu dan dipalsukan seolah-olah surat itu benar dan tidak dipalsukan, diancam:
  - Dalam Ordonansi PPD pasal 24
  - Dalam Ordonansi PPs oleh pasal 28 (1)
  - Dalam Undang-undang PPn oleh pasal 40 (1)
- c. Tidak/tidak selengkapny memenuhi suatu kewajiban (tertentu), diancam:
  - Dalam Ordonansi PPD oleh pasal 26 (1)
  - Dalam Ordonansi PPs oleh pasal 49a (1)
  - Dalam Undang-undang PPn oleh pasal 42

Selanjutnya sebagaimana telah diuraikan di muka sewaktu membicarakan “*asas yuridis*”, telah terlihat betapa pentingnya untuk memberikan jaminan hukum kepada wajib pajak.

Keharusan merahasiakan (untuk jelasnya) antara lain dimuat dalam UU No. 6 Tahun 1984 pasal 34 dan Ordonansi PPD pasal 21 yang berbunyi;

- 1) Setiap orang dilarang untuk memberitahukan lebih jauh, selain dari pada yang diperlukan untuk melakukan jabatan atau pekerjaan, apa yang ternyata atau yang diberitahukan kepadanya dalam jabatannya atau pekerjaannya dalam melaksanakan ordonansi ini atau yang berhubungan dengan itu.

Pelanggaran terhadap pasal itu diancam dengan pasal 25 yang berbunyi sebagai berikut:

- 1) Barang siapa dengan sengaja melanggar perahasiaan yang diwajibkan pada pasal 21, dihukum dengan hukuman penjara paling lama enam bulan atau hukuman denda paling banyak enam ratus rupiah.

- 2) Barang siapa yang bersalah atas terjadinya pelanggaran perahasiaan, dihukum dengan hukuman kurungan paling lama tiga bulan atau hukuman denda paling banyak tiga ratus rupiah.
- 3) Penuntutan tidak dilakukan selain atas pengaduan orang terhadap siapa perahasiaannya dilanggar.

Juga dalam perundangan lain terdapat hal yang sama, seperti dalam Ordonansi PPs pasal 47 dan pasal 49, dan dalam Undang-undang PPn pasal 33 yaitu pasal 41.

Padahal dengan secara umum dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP), ancaman semacam itu sudah dimaut, yaitu dalam pasal 322 yang berbunyi sebagai berikut:

“Barang siapa dengan sengaja membuka sesuatu rahasia yang ia wajib menyimpannya oleh karena jabatan atau pekerjaannya, baik yang sekarang maupun yang dahulu, dihukum dengan hukuman penjara selama-lamanya sembilan bulan atau denda sebanyak-banyaknya enam ratus rupiah”.

Dengan sepintas lalu dikatakan orang, bahwa ancaman secara berganda (yaitu dalam KUHP dan juga dalam perundang-undangan pajak) dapat dianggap berlebihan.

Tetapi perlu kiranya diingat, bahwa misalnya yang diatur dalam bentuk rangkaian dalam pasal 322 KUHP itu sangat bersifat umum (yang berlaku juga untuk pajak). Hal itu berdasarkan *justification*, (bahwa setiap keharusan merahasiakan untuk para pejabat harus ditaati). Agak berlainan halnya dengan yang dikatakan di dalam perundangan pajak, yang keharusan merahasiakannya melekat kepada jabatan kepercayaan (yakni kepercayaan dari masyarakat pembayar pajak) sehingga diperlukan penandasan secara hukum.

Pula hal ini membuktikan, betapa pentingnya “keharusan merahasiakan” tersebut untuk ditaati aparat Fiskus, dengan maksud agar para wajib pajak tidak kehilangan kepercayaan mereka kepada Fiskus (yaitu karena telah merasa terjamin kepentingannya).

Selanjutnya dalam hubungan ini dikemukakan pasal 28 dari ordonansi itu juga beserta pasal 50 dari Ordonansi Pajak Perseroan yang menetapkan, bahwa peristiwa-peristiwa yang dapat dituntut dalam ordonansi-ordonansi ini dianggap sebagai kejahatan.

Agar segera dapat mengetahui apakah suatu peraturan dalam undang-undang (pajak) ini mengandung ancaman administratif ataukah yang bersifat *strafrechtelijk*, dapatlah kiranya kita melihat kepada istilah-istilah “paling banyak” atau “paling lama” di dalamnya, yang biasanya terdapat pada ancaman hukuman pidana.

Lagi pula selalulah tercantum didalamnya syarat “dengan sengaja” yang memang dalam hukum pidana umumnya selalu didengungkan sebagai salah satu unsur penting dari suatu kejahatan.

Selain dari pada di tangan hakim pidana maupun sipil, dalam kebanyakan hal peradilan mengenai hal pajak termasuk kompetensi hakim administrasi yang juga disebut hakim pajak dan seterusnya dalam tingkat tertinggi dan terakhir, termasuk kompetensi Majelis Pertimbangan Pajak.

Mengenai kompetensi iri sering terdengar pertanyaan sebagai berikut: Apakah dengan mengadakannya peraturan-peraturan-peraturan tentang pengajuan keberatan-keberatan dan tentang permohonan banding itu pembuat undang-undang bermaksud untuk mengecualikan hakim sipil. Pertanyaan ini sukar dijawab. Dalam bukunya tentang hukum pajak di Indonesia, Profesor Prins tidak menyetujui pendapat orang-orang yang membenarkannya. Bahwasannya telah dinyatakan dalam suatu peraturan, pejabat ataupun instansi mana yang berhak untuk memberi keputusan terhadap suatu keberatan, menurut pendapatnya belumlah cukup ditemukan alasan untuk menentukan, bahwa dalam hal itu hakim sipil dapat dikecualikan begitu saja, lebih-lebih jika pejabat yang diberi hak untuk memberi keputusan atas keberatan-keberatan itu (hakim doleansi) adalah juga yang menetapkan dan memungut pajak itu. Ia beranggapan bahwa dengan cara demikian pembuat undang-undang tidak berkehendak menciptakan suatu cara mengenai jalannya peradilan, melainkan hanya berusaha agar supaya mendapatkan peraturan yang ditemukan dalam undang-undang mengenai suatu hubungan (kontak) antara kedua belah pihak, yang memang sudah ternyata bermanfaat sekali. Bagaimanapun juga kehendak pembuat undang-undang, nyatalah sudah, bahwa dalam praktek perselisihan-perselisihan mengenai sah dan benarnya pajak-pajak berkohir, toh terluput dari pengawasan hakim sipil. Hal ini adalah suatu akibat dari kekuasaan administrasi Fiskus untuk menagih pajak yang terutang dengan surat paksa yang mempunyai kekuatan yang sama dengan keputusan (hakim) yang telah mendapat kekuasaan tetap, dan demikian ini berlaku juga bagi cukai tembakau dan gula.

Segala ketentuan pajak berkohir selalu dianggap terutang dengan sah (juga jika seandainya keliru ditetapkannya) selama tidak dihapuskan atau dikurangkan dengan cara-cara yang telah ditentukan dalam undang-undang pajak masing-masing.

## **PEMBAHASAN**

### **1. HAKIM DOLEANSI**

Semua ordonansi tentang pajak memuat peraturan-peraturan yang memberi hak kepada setiap wajib pajak untuk memasukkan surat keberatan dalam waktu tertentu setelah ia menerima Surat Ketetapan Pajaknya, baik kepada kepala inspeksi pajak, kepada Direktur Jenderal Pajak, maupun kepada kepala daerah.

Dimasukkannya surat keberatan (atau doleansi) itu sudah barang tentu karena adanya perselisihan berdasarkan tidak adanya persetujuan wajib pajak terhadap besarnya jumlah yang dipergunakan sebagai dasar pengenaan pajaknya.

Dua hal yang perlu diperhatikan adalah:

- 1) Bahwa (seperti yang dimuat dalam pasal 14 Ordonansi Pajak Pendapatan 1944) atas surat keberatan yang masuk, harus diambil suatu keputusan, jadi tidak boleh dianggap sepi;
- 2) Bahwa yang harus memberi keputusan adalah pejabat yang termasuk dalam administrasi pajak (seperti halnya di Indonesia),
  - Menurut pasal 28 Ordonansi Pajak Perseroan 1925; Direktur Jenderal Pajak;
  - Menurut pasal 14 Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 dan menurut pasal 12 UU Pajak atas Bunga Dividen dan Royalities 1970, Kepala Inspeksi Pajak;
  - Menurut Peraturan Umum Pajak Daerah (UU No. 11 Tahun 1957): Kepala Daerah, dalam hal ini Kepala Dinas Pajak/Pendapatan;

Dengan perkataan lain; pejabat yang menetapkan pajaknya. Karenanya, maka Prof. Dr. Rochmat Soemitro dalam disertasinya yang berjudul “Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak”, Unpad, Bandung 1964, memasukkan peradilan oleh hakim doleansi tersebut ke dalam kategori “peradilan semu” atau “kuasi peradilan”, terutama pula karena tidak adanya tiga pihak yang saling bergadapan muka, yaitu dua pihak yang bersengketa, dan satu pihak yang mengaili.

Bilamana wajib pajak masih belum puas dengan keputusan yang telah diambil oleh hakim doleansi terhadap surat keberatannya, ia masih dapat melanjutkan perkaranya dengan memasukkan surat “mohon banding” kepada Majelis Pertimbangan Pajak.

Demikian mengenai “kuasi peradilan” oleh hakim doleansi.

Adapun yang termasuk ke dalam kompetensi hakim sipil di Indonesia tinggal perselisihan mengenai bea materi, bea balik nama, bea masuk, bea keluar, dan pajak-pajak tidak langsung (dalam arti yuridis) lain-lainnya. Jadi suatu keberatan terhadap pajak/bea tersebut di atas pertama-tama harus diajukan kepada hakim pengadilan negeri, kemudian dalam naik banding, yang bersangkutan menghadap di pengadilan tinggi.

Sungguh pun demikian hakim sipil tersebut di dalam hal-hal ini pun tidak pula selalu dapat bergerak dengan leluasa untuk mengusut perkaranya dengan menyelidikinya sampai segala sendi-tulangannya. Ia antara lain terikat kepada hasil suatu taksiran para ahli (seperti dimaksudkan dalam pasal 101 dan 102a Aturan Bea Materai 1921, pasal-pasal 19 dan 19a Ordonansi Bea Balik Nama), asal saja penaksiran tersebut telah dilaksanakan menurut cara-cara yang ditentukan dalam undang-undang. Mengenai bea masuk dan bea keluar ia terikat pada keputusan Panitia Bea.

## **2. PERADILAN ADMINISTRASI YANG MURNI**

Di dalam disertasinya tersebut di atas Prof. Rochmat Soemitro membentengkan dengan panjang lebar pendapatnya (yang merangkum dan *Seinund das Sollen*) mengenai peradilan administrasi pada umumnya, dan dalam bidang pajak pada

khususnya. Kesimpulannya adalah bahwa (MPP) sajalah yang dapat dimasukkan ke dalam kategori peradilan administrasi yang murni dalam bidang pajak. Hanya MMO-lah yang memenuhi persyaratan-persyaratannya.

- a) Yang umum (sebagai suatu instansi peradilan):
  - Adanya suatu peraturan hukum yang abstrak yang mengikat umum merupakan peraturan umum yang harus ditaati. Peraturan itu dapat tertulis ataupun tidak.
  - Adanya suatu perselisihan hukum yang konkret.
  - Adanya sekurang-kurangnya dua pihak (yang berlawanan).
  - Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang dalam memutuskan perselisihan. Aparatur tersebut dapat berbentuk:
    - Peradilan tingkat pertama (pengadilan negeri).
    - Peradilan tingkat banding (pengadilan tinggi).
    - Peradilan tertinggi (Mahkamah Agung)
- b) Yang khusus (sebagai suatu instansi peradilan administrasi dalam bidang pajak):
  - Salah satu pihak merupakan bagian dari administrasi negara, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak.
  - Hukum yang diterapkan harus bersifat “hukum publik” (termasuk hukum administrasi negara).

Ditambahkan pula dengan uraian sebagai berikut: Di mana lazimnya yang mengadakan peradilan ialah badan peradilan seperti: pengadilan negeri, pengadilan tinggi, dan Mahkamah Agung maka untuk peradilan administrasi terlihat di sini diadakannya suatu badan tertentu yang berdiri sendiri untuk mengadakan peradilan tersebut, dengan syarat yang terpenuhi pula, bahwa badan peradilan ini berdiri sendiri, dan tidak ada di dalam atau di bawah pengaruh salah satu pihak yang berselisih.

Dari berbagai peraturan dapat disimpulkan, bahwa tugas ini adalah: memberi keputusan dalam hal, jika adanya perselisihan-perselisihan tentang penggunaan suatu undang-undang atau peraturan lain-lainnya, menimbulkan suatu keharusan untuk memajukan perkaranya kepadanya dan memintakan pertimbangannya. Jadi hakim barulah bertindak jika ada perselisihan antara Fiskus dan wajib pajak.

Pernah dipersoalkan oleh beberapa sarjana, apakah sebetulnya gunanya peradilan dalam hukum pajak ini, dan apakah kontrol semacam itu tidak berarti suatu mosi tidak percaya kepada kebijaksanaan Fiskus. Terhadap pertanyaan ini jawaban yang diberikan oleh kebanyakan sarjana antara lain Sinninghe Damste, adalah sebagai berikut: Adalah sangat keliru untuk mendasarkan hal itu kepada ketidakpercayaan, lagi pula orang yang berfikir begitu tidak tahu betul dasar pikiran

yang dipergunakan pada setiap Pelaksanaan Undang-Undang Pajak, sebab Fiskus pun dengan aparaturnya mempunyai tugas untuk melaksanakan bunyi peraturan-peraturan yang terdapat dalam undang-undang; ia tidak sekali-kali diperkenankan bertindak sewenang-wenang walaupun misalnya dengan maksud untuk menguntungkan negara sebesar-besarnya dengan cara menggencet para wajib pajak. Kita harus percaya bahwa negara dengan seluruh aparatur pemerintahannya telah sedemikian rupa susunannya, sehingga setiap instansi telah disesuaikan dengan kebutuhan untuk menunaikan tugasnya, bukan mengenai kecakapannya saja, melainkan juga mengenai dedikasinya dan mengenai kejujurannya. Walaupun demikian tidak dapat di sangkal, bahwa memang ada pula perlunya kontrol terhadap ketetapan pajak itu, berhubung dengan adanya satu dan lain gejala akibat dari adanya berbagai hal.

Sebagai gambaran diuraikan asal mula terjadinya gejala itu sebagai berikut: Dalam prakteknya sehari-hari Fiskus (yang berkemauan baik dan keras untuk bertindak seadil-adilnya) sering kali berhadapan dengan orang-orang yang selalu mencoba untuk memutarbalikkan penafsiran itu semata-mata agar dapat memetik keuntungan dan perdebatan itu. Dan lebih celaka lagi, tidak jarang Fiskus harus berhubungan dengan manusia-manusia yang memang dengan sengaja mau menggelapkan pajak, secara langsung atau tidak langsung, untuk kepentingan diri sendiri. Dalam hal-hal semacam itu dapatlah dimengerti, bahwa lambat lain mengenai perkara-perkarannya yang samar-samar. Fiskus dengan sendirinya merasa cenderung untuk menguntungkan negara. Memang betul bahwa rasa kecenderungan itu sebetulnya tumbuh tetapi jika kita menginsafi, bahwa Fiskus itu juga hanya terdiri dari orang-orang biasa dari darah dan daging juga, maka sekurang-kurangnya kita tentu dapat memaafkannya. Dan karena haruslah kini dipikirkan hendaknya tentang obat yang harus dapat menyembuhkan penyakitnya itu. Lagipula seringlah juga terjadi, bahwa seorang wajib pajak yang kurang mempunyai rasa tanggung jawab melontarkan tuduhan yang bukan-bukan, walaupun Fiskus telah menetapkan pajaknya dengan seadil-adilnya. Kini teranglah sudah, bahwa dalam hal tersebut dimuka besar juga gunanya peradilan itu (pembelaan seperti diutarakan di atas ini ditunjukkan kepada negara yang telah sempurna segala-galanya. Dalam negara yang masih harus berupaya keras mendekati kesempurnaan, yang masih terdapat kekacauan di segala lapangan, sudah barang tentu tidak perlu dipersoalkan tentang arti perlu atau tidaknya suatu sistem kontrol. Di dalam yang disebutkan terakhir ini, walaupun setiap kontrol hanya berhasil sekadar mengurangi ketidakberesan saja, toh ada gunanya.)

### **3. LUASNYA TUGAS HAKIM ADMINISTRASI DI BIDANG PAJAK**

Apakah hakim pajak hanya terbatas kepada titik-titik perikatan yang diajukan kepadanya saja, ataukah tidak?

Mengenai hal ini memang ada dua pendapat yang bertentangan.

- I. Pendapat pertama terkenal dengan nama “pendapat luas” mengatakan, bahwa hakim administrasi tidak terbatas pada titik-titik pertikaian yang diletakkan di hadapannya saja; bahkan menjadi tugasnya untuk menyelidiki utang pajak yang menimbulkan perselisihan itu seteliti-telitinya dalam segala bagiannya, dan kekeliruan-kekeliruan yang ditemukannya haruslah dibetulkan bilamana perlu juga dalam hal wajib pajak harus menanggung rugi karenanya (yaitu jika ketetapan pajaknya terpaksa harus dinaikkan). Pendapat ini dipelopori oleh Mr.Dr. van Geer (dalam majalah *De Bedrijfseconoom* tahun V) dengan alasan-alasan sebagai berikut: Tepat atau tidaknya suatu ketetapan pajak adalah soal kepentingan masyarakat seluruhnya, dan kepentingan ini menghendaki, supaya hakim administrasi bertindak setegas-tegasnya. Untuk keperluan itu ia tidak boleh dalam tingkah lakunya; ia harus memberikan keputusan yang positif tentang ketetapan itu berdasarkan apa yang menurut keyakinannya merupakan kenyataan yang semurni-murninya.
- II. Alasan ini telah dilemahkan oleh lawannya, yaitu para penganut; “pendapat sempit” dengan uraian sebagai berikut.
  1. Sebagai bagian dari hukum publik, maka pengenaan pajak pun termasuk hukum yang dijelmakan karena hasrat untuk mengatur kepentingan umum dalam undang-undang. Justru hasrat inilah yang mengakibatkan, bahwa kepentingan umum lebih diperhatikan daripada kepentingan seseorang. Maka oleh karenanya banyaklah dipergunakan kontrol atas pelaksanaan hukum publik ini; banyaklah ditemukan ancaman-ancaman terhadap pelanggaran-pelanggaran, dan diadakanlah berbagai aturan istimewa tentang paksaan langsung (*parate execute*). Tetapi dari ini semua tidaklah dapat disimpulkan, bahwa hakim administrasi mempunyai hak untuk memeriksa perkara-perkara yang tidak diletakkan di hadapannya.
  2. Lagi pula orang-orang yang menghendaki gerak-gerik yang leluasa dari hakim administrasi harus konseken dalam tafsirannya, dan tidak boleh membatasi tindakan hakim ini kepada persoalan-persoalan yang untunya telah diajikan surat keberatan saja, melainkan harus ada hakim yang dengan sendirinya (*ex officio*) selalu harus mengamati-pekerjaan Fiskus, dan di mana perlu dengan spontan membetulkan semua kesalahan yang terdapat di dalamnya, sehingga kita tidak lagi berhadapan dengan suatu peradilan, melainkan dengan suatu “super-fiskus”.
  3. Selain itu hak leluasa yang diberikan kepada hakim administrasi, bahkan sangat mungkin akan menimbulkan tambahnya kesulitan. Misalnya demikian: seringlah terdapat soal penetapan pajak yang telah semenjak lama menjadi perbincangan yang mendalam antara inspektur pajak dan wajib

pajak. Setelah lama bersusah payah dihasilkan persesuaian paham mengenai beberapa soal yang samar-samar; tinggallah kini satu titik pertikaian saja yang belum didapatkan kata sepakat; dan mengenai pokok pertikaian ini sajalah inspektur dengan wajib pajak telah bermufakat untuk memancing keputusan hakim. (Kejadian semacam ini memang keadaan yang lazim karena memang telah dibenarkan oleh *communis opinio doctorum*). Tetapi apakah yang akan terjadi nanti? Dalam hal hakim pajak mempunyai hak leluasa, hasil-hasil yang telah dengan susah payah dicapai, akan disia-siakan olehnya, akan diobrak-abriknya, juga hal-hal yang untuk kedua belah pihak tidak pernah merupakan suatu persoalan. Kemungkinan semacam itu akan lebih menghalang-halangi menakut-nakuti para wajib pajak untuk berusaha mencari keadilan.

Demikianlah bantahan yang dikemukakan oleh Sinninghe Damste sebagai salah seorang sarjana penganut “pendapat sempit” yang lebih besar jumlah penganutnya (antara lain juga Prof. Adriani) dari pada lawannya. Dan uraian seperti dipaparkan di atas itu diambilnya sebagai dasar dari keyakinannya, bahwa hakim administrasi dalam pemeriksaannya terbatas kepada titik-titik pertikaian yang diletakkan di hadapannya saja. Sebagai dalil diajarkannya, bahwa Majelis Pertimbangan Pajak umumnya tidak berhak untuk melampaui batas-batas pertentangan hukum dari kedua pihak.

Ajaran terakhir inilah yang dianut oleh Raad van Beroep voor Belastingzaken di Nederland (dengan Hooze Raad sebagai hakim kasasinya), demikian pula adanya dengan Majelis Pertimbangan Pajak di Indonesia, dengan alasan-alasan tambahan yang tersimpulkan dari beberapa pasal berbagai macam pajak di Nederland, yang berlaku pada waktu didirikannya instansi-instansi peradilan ini, antara lain pasal 29 dari Undang-Undang Pajak Kekayaan yang mengatakan: bahwa MPP (Nederland) ini berhak untuk mempertahankan, mengurangi atau menghapuskan ketetapan pajak, sehingga ia tidak dapat menaikannya, dengan perkataan lain: ia tidak bebas dalam gerak-geriknya untuk memasukkan semua pertimbangan dalam memeriksa perkaranya dari segala sudut. Alasan lain ditemukan dalam pasal 79 dari Undang-Undang Pajak Pendapatan (Nederland), dan juga dalam peraturan MPP sendiri, yaitu: yang mengharuskan kepada majelis supaya keputusannya kesemuanya diberi beralasan.

Melihat kepada semua yang diuraikan di atas (demikian menurut “pendapat sempit”) dapatlah diambil kesimpulan, bahwa hakim administrasi, termasuk juga Majelis Pertimbangan Pajak, mustahil tidak terbatas kekuasaannya.

#### **4. MAJELIS PERTIMBANGAN PAJAK**

(Ordonansi 27 Januari 1927 tentang: “Regeling van het Beroep in Belastingzaken”)

Majelis Pertimbangan Pajak di Indonesia merupakan instansi peradilan administrasi (sehingga berada di luar peradilan sipil). Kedudukannya di Jakarta, dan memberi keputusan atas semua perselisihan pajak dalam tingkat tertinggi dan terakhir. Jadi lain halnya dengan di Nederland, yang masih mempunyai Hode Raad sebagai hakim kasasi, juga untuk urusan pajak. Pernah sistem semacam di Nederland ini dianjurkan untuk Indonesia juga, tetapi kontrol dari Mahkamah Agung terhadap keputusan-keputusan tentang pajak, yang untuknya telah memintakan banding ini, dianggap tidak perlu karena semuanya ini toh ada di satu tangan saja, yaitu MPP (di Jakarta), yang didalamnya telah duduk dua orang anggota dari Mahkamah Agung, sehingga sebetulnya lalu hanya akan merupakan sautu formalitas belaka.

Adapun yang diberi keputusan oleh majelis Pertimbangan Pajak ialah perselisihan-perselisihan mengenai:

1. Segala pajak negara, bilamana oleh undang-undang yang bersangkutan diperbolehkannya.
2. Segala pajak daerah, bilamana diperkenankan oleh undang-undang yang bersangkutan pula.

Ketua majelis diangkat oleh Presiden yang menunjuk pula seorang wakil ketua di antara para anggota. Anggota-anggota ini diangkat pula oleh Presiden atas usul-usul yang dimasukkan: dua orang anggota atas usul Mahkamah Agung, dan dua orang lagi atas usul Kamar Dagang dan Industri di Jakarta. Untuk tiap-tiap anggota ini diangkat seorang anggota pengganti. Sekali dalam dua tahun dua orang anggota beserta penggantinya meletakkan jabatannya menurut daftar giliran yang disusun lebih dulu, dengan hak dapat diangkat kembali. Sebelum habis waktu berlakunya pengangkatan, Presiden dapat memberhentikan anggota beserta penggantinya, baik atas permintaan sendiri maupun tidak. Kemudian oleh Presiden pula diangkat seorang pegawai sebagai sekretaris dan seorang pegawai juga sebagai sekretaris pengganti: lazimnya untuk ini yang di tunjuk seorang inspektur keuangan, yang untuk sementara waktu dikeluarkan dari formasi Direktorat Jenderal Pajak.

Majelis dipecah menjadi dua dewan, yang masing-masing terdiri dari ketua dan dua orang anggota dengan catatan bahwa dua orang anggota yang diusulkan oleh Mahkamah Agung tidak boleh duduk bersama-sama dalam satu dewan, demikian juga halnya dengan yang di usulkan oleh Kamar Dagang. Dewan-dewan tadi bersidang pada waktu dan tempat yang ditentukan oleh ketuanya masing-masing, dan ketua majelis dapat memanggil ketua dewan untuk mengadakan sidang

bersama. Dalam sidang-sidang yang tertutup itu keputusan diambil dengan suara perkara tidak diperoleh kelebihan suara.

Surat minta banding boleh diajukan kepada Majelis oleh wajib pajak yang masih merasa belum mendapat perlakuan adil karena surat keberatannya ditolak sebagian atau seluruhnya oleh Fiskus, atau oleh wajib pajak yang merasa keberatan terhadap tagihan susulan (tuntutan kemudian). Mereka yang tidak dapat menulis dapat memajukan keberatan-keberatannya dengan lisan kepada kepala pemerintah daerah (walikota, bupati) yang akan segera memerintahkan membikin surat surat itu, menandatangani, dan meyerahkannya kepada majelis.

Surat minta banding itu harus dibubuhi materai (menurut SK Menteri Keuangan RI NO. kep. 584/M.K./II/5/1975 tentang Perubahan Tarif Bea Materai tertanggal 31 Mei 1975) seharga Rp. 100,00; bilamana tidak, maka surat semacam itu akan dikembalikan dengan permintaan untuk membubuhinyadengan materai itu dalam waktu yang ditentukan. Hanya dengan cara demikian surat itu dapat diterima oleh majelis untuk dipertimbangkannya, dan jika tidak, maka surat itu dianggap seperti tidak pernah dimasukkan. Dalam hal keberatan yang dimajukan oleh wajib pajak dibenarkan untuk sebagian atau untuk seluruhnya, maka jumlah itu dipergunakan untuk sebagian atau untuk seluruhnya, maka bea itu akan dikembalikan; dan bilamana pengembalian itu tidak boleh dilakukan yang disebabkan oleh adanya kenaikan, yang mungkin harus dikenakan kepadanya itu menurut bunyi undang-undang. Inilah gunanya maka surat minta banding terhadap suatu ketetapan pajak harus disusun sedemikian rupa sehingga ternyata jumlah mana yang menurut wajib pajak seharusnya dikenakan pajak. Sebab pasal 15 ayat 1 dari "Peraturan tentang Permohonan Banding Perkara-perkara Pajak mengatakan, bahwa jika pajak yang menurut keputusan majelis melebihi pajak menurut perhitungan wajib pajak, maka ketetapan pajaknya (menurut majelis) itu dinaikan dengan 25 persen dari selisihnya dengan maksimum Rp.200,00. Kenaikan ini (menurut ayat 3) ditiadakan bila surat banding itu didasarkan atas penyalahgunaan undang-undang atau atas pelanggaran undang-undang.

Tentang sifat dari kenaikan ini, lain halnya di Nederland, yang memang dianggap sebagai suatu hukuman, di Indonesia tidak diberi bersifat sedemikian, melainkan dimaksudkan sekadar sebagai sumbangan dalam biaya-biaya atau penggantian kerugian dalam ongkos-ongkos yang dikeluarkan oleh majelis, bilamana permohonan bandingnya ternyata hampa belaka.

Kesimpulan yang dapat ditarik adalah, bahwa penggantian kerugian ini berbentuk dua, yaitu : kenaikan ex pasal 15 dari peraturan tersebut di atas, dan materai seharga Rp. 100,00, satu dan lain karena mengenai materai ini pun diadakan suatu aturan, bahwa yang harus membayarnya adalah pihak yang kalah dalam proses, seperti juga halnya dalam prosedur sipil biasa. Suatu ikhtisar tentang hal ini dapat diberikan sebagai berikut.

- 1) Pemohon tidak diterima atau menarik kembali permohonan bandingnya, ataupun majelis terpaksa menyatakan diri tidak berhak untuk memeriksa perkaranya. Untuk ini tidak ada kenaikan, tetapi hanya dikenakan bea materai. Dalam hal ini memang dianggap bahwa dengan sewajarnya harus diberikan penggantian kerugian karena pemohon telah mengganggu majelis, dan lagi pula telah memaksa Fiskus untuk mengerjakan sesuatu yang sebetulnya tidak perlu (misalnya penyelidikan ulangan oleh inspektur, penyiapan konsep sruat uraian, dan sebagainya).
- 2) Pemohon ditolak dalam permohonan bandingnya.
  - a. Bilamana penolakan terjadi tidak dengan kenaikan ex pasal 15, maka harus tetaplah dibayar bea materainya. Sekalipun permohonannya ini mengenai soal interpretasi undang-undang, namun toh dipandang pada tempatnya ada keharusan membayar penggantian kerugian karena ia telah memaksa majelis dan Fiskus mengeluarkan biaya banyak untuk pemeriksaan yang bersangkutan.
  - b. Dalam hal ada kenaikan, maka bea materainya dapat dipergunakan untuk mengurangi kenaikannya, sehingga dengan demikian tidak ada pembayaran berganda.
- 3) Permohonan diterima dalam permohonannya, baik untuk seluruhnya maupun hanya untuk sebagian saja. Mungkin ia diharuskan membayar kenaikan, mungkin juga tidak perlu, tergantung kepada luas dan sifat tuntutan, tetapi bagaimanapun ia mendapatkan kembali bea materainya.

Sebagai keberatan secara prinsip yang dirasakannya, Mr. Th.J.B. Stennsma (pada waktu itu menjabat Inspektur Keuangan Kelas I) dalam ceramahnya di muka para anggota perkumpulan inspektur keuangan, pada tahun 1938 mengutarakan, bahwa dalam hal-hal tertentu aturan tentang materai itu dapat berakibat menghambat kelancaran pekerjaan para wajib pajak, yang kemudian akan ternyata menang dalam prosesnya, walaupun pembayaran dimuka saja. Adapun keuntungan yang diperoleh dari adanya peraturan itu ialah bahwa para wajib pajak terpaksa awas dan waspada sebelum memulai dengan suatu prosedur, sebab karenanya ia menanggung resiko besar untuk mendapat keharusan membayar kenaikan. Nyatalah kini, bahwa dengan aturan bea materai semacam itu, selain majelis memperoleh sekadar sumbangan untuk menutup biaya-biaya yang dikeluarkannya, juga dengan sejalan terjemahkanlah suatu rem untuk membatasi mengalirnya permohonan-permohonan banding yang sama sekali tidak ada dasarnya, selain dari hasrat untuk mencoba-coba saja.

Setiap surat minta banding yang dimajukan kepada Majelis pertimbangan Pajak (dengan memenuhi segala syaratnya), dalam waktu seminggu setelah diterima, dikirimkan oleh Sekretaris Majelis kepada Direktur Jenderal Pajak atau kepada Pemerintah Harian Daerah yang setelah menerimanya membuat surat

uraian, kecuali bilamana surat minta banding itu dianggap beralasan, yang untuk itu harus dibiinkan suatu keterangan yang dibubuhi tanda tangan. Surat uraian ini meuat usul tentang penyelesaiannya. Usul-usul tadi semuanya harus beralasan, pula menyebutkan, sejauh mana permintaan banding dapat diterima. Umumnya untuk membikin surat uraian tersebut oleh majelis diberikan jangka waktu tertentu. Salinan dari uraian itu, dalam satu minggu setelah tanggal penerimaannya, harus dikirimkan secara tercatat kepada wajib pajak yang minta banding, yang kemudian dapat memilih satu diantara kedua cara yang diperkenankan, yaitu :

1. Memasukkan surat bantahan atas surat uraian yang bersangkutan kepada majelis dengan mengirimkan salinannya kepada pembuat surat uraian.
2. Memberi atau menguasai memberi penjelasan dengan lisan kepada sidang majelis; hal ini harus segera diberitahukan, agar majelis di mana perlu, dapat memanggilnya untuk memberi penjelasan itu.

Dengan bahan-bahan yang terdapat pada (1) surat minta banding, (2) surat uraian, dan (3) surat bantahan, dapatlah oleh Sekretaris Majelis disusun suatu naskah usul tentang penyelesaiannya. Sebelum memberi keputusan, majelis minta pandangan dari Direktur Jenderal Pajak/Kepala Daerah, yang umumnya untuk itu diperlukan hadirnya atau hadirnya wakilnya di dalam sidang. Ex officio majelis juga dapat mengundang sipemohon banding. Mengenai hal ini, dalam bukunya *De Indische Vennootschapsbelasting (Pajak Perseroan Indonesia)*, Steinmetz menyatakan, bahwa peraturan ini berat sebelah dan condong kepada Fiskus. Direktur Jenderal Pajak selalu didengar pemandangannya, dan lagipula untuk menguasai kepada orang lain atau untuk minta bantuan orang lain wajib pajak selalu memerlukan izin dari ketua Majelis.

Sebagai sanggahan terhadap tuduhan Steinmetz itu dikemukakan, bahwa pemohon banding toh selalu dapat mempergunakan haknya untuk memberi penjelasan di dalam sidang. Adapun tentang pemberian kuasa memang terdapat perbedaan yang besar antara kuasa yang diberikan oleh kedua pihak. Yang diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak kepada seorang inspektur pajak bukan pemberian kuasa yang lazim dalam perkara peradilan, jadi bukan berarti bantuan ahli. Fiskus di dalam sidang majelis itu harus diwakili seorang pegawai atau lebih, dengan tidak menghiraukan pangkat dan kedudukannya. Jauh berbeda halnya dengan pemohon banding, yang untuk sidang itu telah menunjuk seorang ahli yang dikuasakan untuk membantunya, jadi pihak ketiga, yang berarti bahwa ia mempunyai hak istimewa. Lagipula perlu diuraikan, bahwa izin Ketua Majelis yang diperlukan sebagai syarat itu sebetulnya ditujukan kepada usaha, untuk tidak memberikan kesempatan kepada anasir-anasir yang jahat, umpamanya konsulen serampangan.

Keputusan Majelis harus diberi beralasan, juga diberi bertanggal pada saat keputusan itu diambil, ditandatangani oleh ketua dan sekretarisnya; selanjutnya salinannya dikirimkan secara tercatat kepada si pemohon banding dan Direktur

Jenderal Pajak/Pemerintah Hari-an Daerah yang bersangkutan. Majelis berhak mengembalikan pemeriksaan perkara kepada instansi yang menetapkan pajaknya semula, agar supaya ketetapan pajaknya ditinjau sekali lagi dan ditetapkan kembali dengan memperhatikan keputusan Majelis Pertimbangan Pajak.

Sejauh manakah keputusan-keputusan majelis ini harus dilaksanakan oleh Fiskus? Sebagai misal dikemukakan pertanyaan, apakah Fiskus dapat *ex officio* (ex pasal 45 Ordonansi Pajak Perseroan 1925) memberi pengurangan terhadap titik-titik pertikaian yang telah ditolak oleh majelis? Karena Fiskus organisatoris tidak berdiri dibawah majelis, dan lagipula karena pasal 45 tersebut mengatakan bahwa ketetapan pajak yang tidak benar dapat *ex officio* dikurangkan atau dibatalkan oleh Direktur Jenderal Pajak sedangkan peraturan ini sama sekali tidak ada pembatasannya, maka tidaklah ada undang-undang yang melarang Fiskus berbuat demikian. hanya jika ditinjau dari sudut kebijaksanaan, perbuatan itu kurang dapat dihargai. Dasar pikiran untuk tidak membenarkan tindakan semacam itu adalah pertimbangan sebagai berikut : Jika dalam suatu persengketaan antara Fiskus dan wajib pajak, Majelis telah mengeluarkan suatu keputusan, baik yang menyenangkan pihak terakhir maupun yang tidak, maka karena keputusan itu jumlah pajaknya telah tetap dan tidak dapat diubah lagi, Fiskus pun tidak berhak untuk mengadakan perubahan. Di Indonesia pemerintah pernah memberi pengumuman kepada Fiskus semacam itu, Keputusan Majelis Pertimbangan Pajak telah menimbulkan bukan saja hak, melainkan juga kewajiban bagi Fiskus untuk menurutinya. Bilamana Fiskus memang berubah dalam pemahannya, dan paham baru ini menguntungkan wajib pajak, maka paham baru itu baru dapat diperhatikan untuk kejadian-kejadian atau peristiwa-peristiwa pajak yang dikemudian akan menyusul.

## **5. ORDONANSI KEADILAN**

Billijkheidsordommantie ini diberi nama “Peraturan tentang Kuasa Mengembalikan dan Membebaskan Pajak dalam Hal-Hal Istimewa” yang berbunyi sebagai berikut:

Dalam hal-hal istimewa, yang di dalamnya perlakuan peraturan-peraturan pajak bertentangan atau akan bertentangan dengan kepentingan umum, atau menyebabkan atau akan menyebabkan ketidakadilan yang besar, maka (sepanjang mengaturnya pajak yang bersangkutan tidak termasuk kekuasaan pembuat undang-undang yang lebih tinggi dari pada pembuat ordonansi), diberikan pengurangan atau pembebasan pajak.

- a. Oleh Presiden Republik Indonesia, sepanjang mengenai pajak-pajak negara.
- b. Oleh Presiden Republik Indonesia, sepanjang mengenai pajak-pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah menurut peraturan-peraturan yang berlaku untuk itu, dan yang jumlahnya Rp. 250,00 atau lebih;

- c. Oleh Gubernur (dalam wilayah jabatan tempat daerah itu berada) dalam hal lain-lainnya, dengan pengertian bahwa dalam propinsi Gubernur diwakili oleh Pemerintah Harian Propinsi.

Persoalan yang pernah dimajukan karena telah terjadi di dalam praktek adalah sebagai berikut:

Dapatlah pemerintah, dengan menggunakan ordonansi ini, memberikan pengurangan atau pembebasan berdasarkan alasan, bahwa pengakuan peraturan-peraturan pajak seperti telah ditetapkan dalam keputusan Majelis Pertimbangan Pajak menyebabkan ketidakadilan yang besar?

Jawaban terletak di tangan majelis, dengan pengertian perasaan apakah yang dikandung dalam hati sanubarinya waktu menetapkan sesuatu keputusan semacam itu.

1. Adakah keputusan itu diambil karena memang demikianlah itulah yang dirasakannya seadil-adilnya?
2. Ataukah ia terpaksa mengambil keputusan sedemikian itu karena adanya peraturan-peraturan di dalam ordonansi yang bersifat memaksa, walaupun sebetulnya bertentangan dengan rasa keadilannya? Dalam hal yang terakhir ini para sarjana cenderung kepada penggunaan “Ordonansi Keadilan” itu.

## **KESIMPULAN**

1. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan “undang-undang” serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya *kontraprestasi individual* oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara, baik oleh pemerintah pusat maupun daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak dapat pula membiayai tujuan yang tidak budgeter, yaitu mengatur.

## **SARAN**

Dalam hal-hal yang istimewa, yang di dalamnya perlakuan peraturan-peraturan pajak bertentangan atau akan bertentangan dengan kepentingan umum, atau akan menyebabkan ketidakadilan yang besar, maka (sepanjang mengaturnya pajak yang bersangkutan tidak termasuk kekuasaan pembuat undang-undang yang lebih tinggi dari pada pembuat ordonansi), diberikan pengurangan atau pembebasan pajak.

- a. Oleh Presiden Republik Indonesia, sepanjang mengenai pajak-pajak negara.

- b. Oleh Presiden Republik Indonesia, sepanjang mengenai pajak-pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah menurut peraturan-peraturan yang berlaku untuk itu, dan yang jumlahnya Rp. 250,00 atau lebih;
- c. Oleh Gubernur (dalam wilayah jabatan tempat daerah itu berada) dalam hal lain-lainnya, dengan pengertian bahwa dalam propinsi Gubernur diwakili oleh Pemerintah Harian Propinsi.

Persoalan yang pernah dimajukan karena telah terjadi di dalam praktek adalah sebagai berikut :

Dapatlah pemerintah, dengan menggunakan ordonansi ini, memberikan pengurangan atau pembebasan berdasarkan alasan, bahwa pengakuan peraturan-peraturan pajak seperti telah ditetapkan dalam keputusan Majelis Pertimbangan Pajak menyebabkan ketidakadilan yang besar?

## **DAFTAR PUSAKA**

- Moeljo Hadi, H., S.H., 1998, Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Sruat Paksa Oleh Juru Sita Pusat dan Daerah: Berdasarkan UU No. 19 Tahun 1997, Edisi 2, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Muhammad Gade, Dre., S.H., M.B.A., Akuntan, dan Drs. Djamaludin Gade, 1995, Hukum Pajak, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia, Jakarta.
- Muqodim, Drs., Akt., 1993, Perpajakan, Buku 1. Dasar-Dasar Hukum Pajak, Pembaharuan Perpajakan Nasional, Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Edisi 2. Bagian Penerbitan Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.
- Rochmat Soemitro, Prof., Dr., H., S.H., 1977, Hukum Pajak Internasional Indonesia : Perkembangan dan Pengaruhnya, PT Eresco, Bandung.
- Rochmat Soemitro, Prof., Dr., H., S.H., 1988, Pajak Ditinjau dari Segi Hukum, PT Eresco, Bandung.
- Santoso Brotodihardjo, R., S.H., 1995, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Edisi ke Tiga, PT Eresco, Bandung.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana yang telah diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomer 16 Tahun 2000.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana yang telah diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomer 17 Tahun 2000.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomer 19 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana yang telah diganti dengan Undang-Undang Nomer 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomer 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomer 20 Tahun 2000.