

TINJAUAN YURIDIS GUGATAN DI PTUN TERHADAP SURAT KETETAPAN PAJAK

Didik Hery Santosa

Pusdiklat Pajak, Jalan Sakti Raya Nomor 1, Kemanggisan Slipi, Jakarta 11480, Email: didik.hersan@gmail.com

ABSTRAK

To improve compliance and to test the level of taxpayer compliance, one of the ways is by conducting tax audits. The result of the tax audit is a Tax Assessment Letter (SKP). SKP does not always satisfy the taxpayer / tax bearer, if not satisfied, the legal remedies that can be taken according to the KUP Law are Objection then an appeal to the Tax Court. However, some WP / PP sued SKP to PTUN because SKP fulfilled the elements as KTUN in accordance with the Government Administration Law so that it could be the object of a TUN dispute. The purpose of this research is to provide input to related parties if the SKP meets the requirements as KTUN and vice versa if the SKP cannot / is not the object of a lawsuit at PTUN. The methodology used in this research is normative juridical with a qualitative descriptive approach. The result of the research is that SKP is KTUN, but the Tax Court is a special court of TUN court. Besides that, before a lawsuit is filed at the PTUN, the injured party must make administrative efforts in the form of objections and appeals first.

KEY WORDS: tax dispute, tax court, appeal

Untuk meningkatkan kepatuhan serta untuk menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak salah satu caranya dengan melakukan pemeriksaan pajak. Hasil dari pemeriksaan pajak adalah Surat Ketetapan Pajak (SKP). SKP tidak selalu memuaskan Wajib Pajak (WP) / Penanggung Pajak (PP), apabila tidak puas upaya hukum yang bisa dilakukan menurut Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah Keberatan kemudian Banding ke Pengadilan Pajak. Namun sebagian WP/PP menggugat SKP ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) dikarenakan SKP memenuhi unsur-unsur sebagai Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) sesuai dengan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan sehingga bisa sebagai objek sengketa Tata Usaha Negara (TUN). Tujuan penelitian ini adalah untuk memberi masukan kepada pihak terkait apabila SKP memenuhi syarat sebagai KTUN demikian juga sebaliknya apabila SKP tidak dapat/bukan sebagai objek gugatan di PTUN. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif dengan pendekatan diskriptif kualitatif. Hasil penelitian adalah bahwa SKP merupakan KTUN, namun Pengadilan Pajak adalah merupakan pengadilan khusus dari pengadilan TUN. Disamping itu sebelum dilakukan gugatan di PTUN pihak yang dirugikan harus melakukan upaya administrasi berupa keberatan dan banding lebih dahulu sesuai Undang-Undang Administrasi Pemerintahan.

KATA KUNCI: sengketa pajak, pengadilan pajak, banding

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Untuk memajukan kesejahteraan rakyat, dapat diwujudkan apabila pemerintah menjalankan pemerintahan dengan baik, melaksanakan pembangunan yang merata di segala bidang. Hal ini didukung oleh pembiayaan yang memadai, dalam menjalankan pembangunan, pemerintah membutuhkan dana yang tidak sedikit. Dana tersebut dihimpun dari segenap potensi sumber daya yang dimiliki suatu Negara. Suatu Negara akan berjalan dengan baik ketika sumber keuangan Negara stabil atau pun kuat. Sumber penerimaan dana untuk Indonesia sampai saat ini masih di dominasi oleh pajak oleh karena itu penerimaan pajak harus stabil dan maksimal.

Salah satu tujuan dilakukannya reformasi perpajakan adalah untuk menciptakan sistem perpajakan yang efektif dan efisien sehingga penerimaan negara dari perpajakan dapat meningkat signifikan. Peningkatan signifikan pada penerimaan pajak akan berpengaruh terhadap pertumbuhan ekonomi Indonesia karena

penerimaan tersebut dapat digunakan untuk penyelenggaraan negara, termasuk di dalamnya pembangunan di berbagai lini dengan tujuan akhir untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyat Indonesia.

Kepatuhan wajib pajak merupakan persoalan laten dan aktual yang sejak dulu ada di bidang perpajakan di Indonesia, Wajib Pajak yang tidak patuh maka akan menimbulkan keinginan untuk melakukan tindakan penghindaran, pengelakan, penyelundupan dan pelalaian pajak, yang pada akhirnya tindakan tersebut akan menyebabkan penerimaan pajak negara akan berkurang. Kepatuhan membayar pajak akan memberikan kontribusi yang sangat besar terhadap penerimaan negara. Kepatuhan perpajakan dapat didefinisikan sebagai suatu keadaan dimana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakannya dan melaksanakan hak perpajakannya.

Untuk meningkatkan kepatuhan serta untuk menguji tingkat kepatuhan wajib pajak baik secara formil maupun materiil salah satu caranya dengan melakukan pemeriksaan pajak. Hasil dari pemeriksaan pajak ini produk hukumnya adalah berupa Surat Ketetapan Pajak (SKP).

Dari keluarnya produk hukum ini respon dari Wajib Pajak bisa bermacam-macam, bisa menerima seluruhnya atas produk hukum yang berupa SKP ini, bisa menerima sebagian dan bisa juga menolak seluruhnya. Bagi Wajib Pajak yang menerima sebagian dan menolak seluruhnya atas produk hukum SKP ini atau ketetapan yang dikeluarkan, Wajib Pajak bisa melakukan upaya hukum.

Sesuai dengan Undang-Undang perpajakan upaya hukum yang bisa dilakukan antara lain adalah Keberatan dan Banding, namun ada kasus Wajib Pajak mengajukan gugatan ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN), dengan dasar bahwa Surat Ketetapan Pajak adalah Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN), hal ini bisa dilihat berdasarkan putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Surabaya Nomor:60/G/2019/PTUN.SBY dan putusan Nomor: 61/G/2019/PTUN.SBY, dimana kedua putusan tersebut menerima gugatan dari penggugat dalam hal ini adalah Wajib Pajak agar Direktur Jenderal Pajak (KPP Pratama X) mencabut Surat Ketetapan Pajak yang telah diterbitkan kepada Wajib Pajak, hal ini berarti menurut hakim di PTUN bahwa Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak merupakan Keputusan Tata Usaha Negara sehingga merupakan kompetensi absolut dari Pengadilan Tata Usaha Negara Surabaya sehingga mereka berhak mengadili kasus tersebut yang berarti bahwa Surat Ketetapan Pajak memenuhi syarat-syarat sebagaimana di atur dalam Pasal 1 Angka 9 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara atau Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009.

Terhadap tindakan-tindakan Direktur Jenderal Pajak baik berupa Ketetapan Pajak maupun keputusan lainnya dalam praktek bisa saja menimbulkan perselisihan atau persengketaan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak, sehingga oleh karena itu Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memberikan sarana upaya hukum yang pada dasarnya berupa keberatan yang diselesaikan di Direktur Jenderal Pajak dan banding serta gugatan ke Pengadilan Pajak.

Namun ada Permasalahan yang cukup mendasar untuk penyelesaian sengketa yang terjadi saat ini antara pihak Direktur Jenderal Pajak atau fiskus dengan pihak Wajib Pajak, dimana menurut pihak Direktur Jenderal Pajak atau fiskus menganggap bahwa Surat Ketetapan Pajak (SKP) bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara, namun SKP ini terbit karena merupakan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain

dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sedang dilain pihak Wajib Pajak dan praktisi hukum menganggap bahwa Surat Ketetapan Pajak adalah merupakan Keputusan Tata Usaha Negara karena mempunyai ciri-ciri sebagai Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana yang disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 51 tahun 2009, tentang perubahan kedua atas Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN) dan Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan dan ini dibuktikan dengan menggugat suatu Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak dalam hal ini KPP Pratama Gresik Utara, ke Pengadilan Tata Usaha Negara di Surabaya, dan oleh Pengadilan Tata Usaha Negara surat gugatan tersebut diproses yang berarti merupakan kompetensi absolut dari Pengadilan Tata Usaha Negara tersebut.

Tujuan penelitian ini adalah dapat memberi masukan kepada pihak terkait, apabila nanti hasilnya menunjukkan bahwa SKP (Surat Ketetapan Pajak) yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak masuk dalam kriteria Keputusan Tata Usaha Negara, maka Direktur Jenderal Pajak harus sudah siap adanya kemungkinan Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan akan digugat ke jalur Pengadilan Tata Usaha Negara bagi pihak yang merasa tidak puas atau dirugikan. Namun bila tidak masuk dalam kriteria Keputusan Tata Usaha Negara, maka jajaran Direktur Jenderal Pajak tidak perlu ragu apabila suatu ketika nanti menghadapi gugatan dari para pihak (Wajib Pajak) ke Pengadilan Tata Usaha Negara.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, maka pertanyaan pokok yang akan dijawab dalam penelitian ini adalah, Apakah Surat Ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak termasuk dalam kriteria Keputusan Tata Usaha Negara sehingga bisa digugat ke Pengadilan Tata Usaha Negara, apabila dilihat berdasarkan unsur-unsur yang ada dalam suatu Keputusan Tata Usaha Negara?. Selanjutnya pertanyaan pokok ini diperasionalkan ke dalam beberapa pertanyaan sebagai berikut :

1. Apa saja substansi penting dari Keputusan Tata Usaha Negara?
2. Apakah Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak termasuk dalam kriteria Keputusan Tata Usaha Negara?
3. Mengapa terjadi perbedaan pendapat tentang kewenangan menyelesaikan sengketa pajak antara ke Pengadilan Tata Usaha Negara dan ke Pengadilan Pajak?

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pengertian Hukum Tata Usaha Negara Materiil

Apa yang dimaksud dengan hukum Tata Usaha Negara materiil ? Hukum Administrasi Negara/Hukum Tata Usaha Negara Materiil adalah norma-norma hukum yang sangat perlu diperhatikan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara didalam hubungannya dengan warga masyarakat pada waktu melaksanakan tugas-tugas pemerintahannya. Norma-norma hukum materiil tersebut adalah norma hukum yang menentukan apa yang wajib dan apa yang boleh, serta apa yang justru dilarang dilakukan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara didalam pelaksanaan tugas pemerintah sehari-hari. Sedangkan, Indroharto, SH memberikan definisi:

Hukum TUN materiil dapat digambarkan sebagai norma-norma hukum yang sangat perlu diperhatikan oleh para badan atau jabatan TUN di dalam hubungannya

dengan warga masyarakat pada waktu melaksanakan tugas-tugas pemerintahannya. Norma-norma hukum TUN material itu merupakan norma-norma hukum yang menentukan apa yang wajib, apa yang boleh serta apa yang justru dilarang dilakukan oleh para badan atau jabatan TUN di dalam pelaksanaan tugas pemerintahannya sehari-hari.

Bahwa dengan demikian hukum Tata Usaha Negara materiil mengandung norma-norma hukum yang menjadi landasan bagi Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara di dalam melaksanakan tugasnya. Badan atau pejabat Tata Usaha Negara wajib melaksanakan tugas berdasarkan apa yang sudah ditentukan dan sebaliknya menghindari apa-apa yang dilarang. Pelanggaran terhadap ketentuan hukum Tata Usaha Negara materiil oleh Badan/Pejabat Tata Usaha Negara dapat berakibat digugatnya Badan/Pejabat Tata Usaha Negara.

Norma-norma Hukum Administrasi Negara Materiil dapat ditulis maupun tidak tertulis, Norma Hukum Administrasi Negara tertulis disebut sebagai peraturan perundang-undangan, norma tersebut dapat dikatakan bersifat materiil kalau merupakan norma hukum bagi badan atau pejabat TUN dalam menentukan apa yang:

a. Wajib dilakukan.

Melaksanakan tugas-tugas pemerintahan berdasarkan asas-asas umum pemerintahan yang baik.

b. Apa yang boleh dilakukan, yaitu deskresi/descretion, freis-Ermessen,

c. Apa yang dilarang dilakukan

1. Perbuatan melawan hukum oleh penguasa (onrechtmatige overheidsdaad)
2. Perbuatan melawan undang-undang (onwetmatige overheidsdaad)
3. Perbuatan yang tidak tepat (onjuist)
4. Perbuatan yang tidak bermanfaat (ondoelmatig)
5. Perbuatan menyalahgunaan wewenang (detournement du pouvoir)
6. Perbuatan sewenang-wenang (willekeur)

Norma Hukum Administrasi Negara(HAN) tidak tertulis masih menjadi bahan diskusi antara para ahli Hukum Administrasi Negara, namun yang jelas norma HAN tidak tertulis itu pada dasarnya adalah Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara dalam melaksanakan tugas-tugasnya harus tetap memperhatikan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik(AAUPB) yang meliputi:

- a. Asas kepastian hukum
- b. Asas keseimbangan
- c. Asas kesamaan dalam mengambil keputusan pangreh
- d. Asas bertindak cermat
- e. Asas motivasi untuk setiap keputusan
- f. Asas jangan mencampurkan kewenangan
- g. Asas permainan layak
- h. Asas keadilan dan kewajaran
- i. Asas menanggapi pengharapan yang wajar
- j. Asas meniadakan akibat suatu keputusan yang batal
- k. Asas perlindungan atas pandangan (cara) hidup
- l. Asas kebijaksanaan m. Asas kepentingan umum

Hukum Administrasi Negara/Hukum Tata Usaha Negara Formal adalah hukum mengenai kompetensi/wewenang, kemudian juga persoalan-persoalan yang harus dipecahkan lebih dahulu oleh Hakim Tata Usaha Negara sebelum mereka melakukan penilaian mengenai sah atau tidaknya Keputusan Administrasi Negara/Tata Usaha

Negara yang disengketakan atau singkatnya persoalan-persoalan onvankelijkkheid dan hukum acara atau prosedur.

Sedangkan ketentuan bagi hakim atau instansi pemutus suatu tindakan hukum pemerintahan diatur dalam Pasal 32 ayat(2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 (mengenai alasan-alasan yang dapat digunakan untuk mengajukan gugatan), yaitu:

1. Keputusan Tata Usaha Negara bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
2. Keputusan Tata Usaha Negara yang digugat itu bertentangan dengan asas-asas umum pemerintah yang baik.

Ketentuan-ketentuan dan asas-asas yang ada baik dalam Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, terutama mengenai definisi apa yang dimaksud dengan Keputusan Tata Usaha Negara dan unsur/ciri-cirinya, sengketa tata usaha negara dan cara penyelesaiannya serta asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB) akan digunakan untuk menelaah atau menjawab penelitian ini.

2.2 Definisi Pemeriksaan Pajak, Sengketa Pajak, Sengketa Tata Usaha Negara dan Keputusan Tata Usaha Negara

Berdasarkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Pasal 1 angka 25 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No.16 Tahun 2009 bahwa pemeriksaan pajak adalah :

“Pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun data, mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Ruang lingkup pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat meliputi satu, beberapa atau seluruh jenis pajak, baik untuk satu atau beberapa Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan. Direktur Jenderal Pajak dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berwenang melakukan pemeriksaan untuk :

1. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan/atau
2. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pelaksanaan pemeriksaan pajak diawali dengan dikeluarkannya Surat Perintah Pemeriksaan Pajak oleh pejabat yang berwenang dan berakhir dengan disetujuinya Laporan Pemeriksaan Pajak. Laporan Pemeriksaan Pajak disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan Pemeriksaan Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada tidaknya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait.

Laporan Pemeriksaan Pajak digunakan sebagai dasar penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan Surat Tagihan Pajak (STP) atau untuk tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang- undangan perpajakan. Hasil pemeriksaan tersebut menimbulkan respon yang berbeda-beda diantara Wajib Pajak,

mulai dari yang menerima seluruhnya hasil pemeriksaan, menerima sebagian sampai dengan yang menolak seluruhnya hasil dari pemeriksaan yang dilakukan oleh fungsional pemeriksa pajak Direktorat Jenderal Pajak, sehingga menimbulkan sengketa pajak.

Definisi sengketa pajak adalah 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, hal ini sesuai ketentuan Pasal 1 Angka (5), Undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, definisi Peradilan Tata Usaha Negara adalah pengadilan yang mempunyai wewenang untuk memeriksa, mengadili dan memutus sengketa tata usaha negara. Sedangkan Sengketa tata usaha negara sesuai dengan Pasal 1 Angka 10 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 (selanjutnya disebut Undang-undang Peradilan Tata Usaha Negara) 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.”

Sementara yang dimaksud dengan Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) dalam Pasal 1 Angka 9 Undang-undang Peradilan Tata Usaha Negara yaitu:

“Suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bersifat konkret, individual, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.”

Definisi Keputusan Tata Usaha Negara juga diatur lebih detil dan menyeluruh dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, sehingga menimbulkan konstruksi baru tentang elemen-elemen yang terkandung dalam KTUN yang akan menjadi obyek gugatan di Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN), dimana di dalam Pasal 1 angka 7 nya menyatakan bahwa :

“Keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan.”

2.3 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang melakukan penelitian terhadap Keputusan Tata Usaha Negara dan Sengketa Tata Usaha Negara, namun objek sengketanya adalah mengenai kepegawaian dan umum, serta sengketa pajak, antara lain :

1. Francisca Romana Harjiyatni dan Suswoto, judul penelitiannya, Implikasi Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

terhadap Fungsi Peradilan Tata Usaha Negara, Jurnal Hukum Ius Quia Iustum No.4 Vol.24 Oktober 2017. Hasil penelitiannya dapat disimpulkan, bahwa dengan diberlakukannya UU No. 30 Tahun 2014, kompetensi absolut PTUN menjadi semakin luas. Hal ini menimbulkan implikasi memperlemah atau menguatkan fungsi PTUN. Dengan meluasnya kompetensi absolut PTUN maka tuntutan masyarakat akan perlindungan hukum kepada PTUN menjadi semakin tinggi. Fungsi PTUN menjadi lembaga pengawasan yang semakin kuat dalam PTUN mampu memberikan perlindungan bagi masyarakat yang dirugikan oleh pejabat pemerintahan.

2. Aju Putrijanti, judul penelitiannya, Kewenangan Serta Objek Sengketa Di Peradilan Tata Usaha Negara Setelah Ada UU No. 30 Tahun 2014, Tentang Administrasi Pemerintahan, Jurnal MMH, Jilid 44 No. 4, Oktober 2015. Hasil penelitiannya adalah: Kewenangan adalah apa yang disebut kekuasaan formal, yaitu kekuasaan yang diberikan oleh undang-undang, sedangkan wewenang hanya mengenai suatu "onderdeel"(bagian) tertentu saja dari kewenangan. Di dalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang(rechtshe voegdheden). Kewenangan yang dimiliki oleh PTUN adalah kewenangan berdasarkan UU No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara yang sekaligus merupakan landasan operasional. Pasal 47 UU No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara menyebutkan bahwa pengadilan bertugas dan berwenang memeriksa, memutus dan menyelesaikan sengketa tata usaha negara .
3. Samgeri Ezra Repi, judul penelitiannya, Tinjauan Yuridis Tentang Sah Atau Tidaknya Suatu Keputusan Administrasi Pemerintahan (Beschiking), Jurnal Lex Crimen Vol. V/No.4, April – Juni, 2016. Hasil penelitiannya adalah sebagai berikut, Setiap Keputusan Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara, selalu dianggap sah dan benar serta harus dijalankan apabila belum ada penetapan pengadilan yang menyatakan bahwa Keputusan Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara tersebut tidak sah. Keputusan Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara harus senantiasa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan asas-asas umum pemerintahan yang baik.

Dari penelitian- penelitian terdahulu, hal yang bisa diambil sebagai pedoman dalam penelitian ini adalah :

1. Hasil penelitiannya dapat disimpulkan, pertama, diberlakukannya UU No. 30 Tahun 2014, kompetensi absolut PTUN menjadi semakin luas. Dengan meluasnya kompetensi absolut PTUN maka tuntutan masyarakat akan perlindungan hukum kepada PTUN menjadi semakin tinggi.
2. Perluasan makna Keputusan Tata Usaha Negara sesuai Pasal 87 UU Nomor 30 Tahun 2014 adalah :
 - a. Penetapan tertulis yang juga mencakup perbuatan faktual
 - b. Keputusan Badan dan / atau Pejabat di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif dan penyelenggara negara lainnya.
 - c. Berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan AUPB
 - d. Bersifat final dalam arti lebih luas
 - e. Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum, dan/atau
 - f. Keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat.
3. Setiap Keputusan Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara, selalu dianggap sah dan benar serta harus dijalankan apabila belum ada penetapan

pengadilan yang menyatakan bahwa Keputusan Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara tersebut tidak sah.

4. Penyelesaian sengketa Administrasi Pemerintahan/Tata Usaha Negara, dapat dilakukan dengan Upaya Administratif, Gugatan, dan Perdamaian.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian karya ilmiah ini, berjenis penelitian yuridis normatif, yaitu penelitian yang bertujuan untuk meneliti asas-asas hukum, sistematika hukum, sinkronisasi hukum, sejarah hukum dan perbandingan hukum.

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam meneliti adalah diskriptif kualitatif artinya penelitian yang berusaha untuk mendeskripsi dan menginterpretasi kondisi atau hubungan yang ada, pendapat yang sedang tumbuh, proses yang sedang berlangsung, akibat yang sedang terjadi atau kecenderungan yang tengah berkembang.

Pengumpulan data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan teknik penelitian kepustakaan (*library research/desk research*) yaitu penelitian terhadap data sekunder, yang bersifat publik antara lain peraturan perundang-undangan terkait pajak, administrasi pemerintahan atau keputusan tata usaha negara (KTUN) dan Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN). Selain itu pendapat para ahli hukum yang dimuat dalam buku teks, hasil penelitian dan publikasi ilmiah.

Teknik analisis data yang diperoleh akan dianalisis dengan menggunakan metode kualitatif. Menurut Lexy J. Moleong, proses analisis data kualitatif dimulai dengan menelaah seluruh data yang tersedia dari berbagai sumber, yaitu wawancara, pengamatan yang sudah dituliskan dalam catatan lapangan, dokumen pribadi, dokumen resmi, gambar foto dan sebagainya. Setelah ditelaah, langkah selanjutnya adalah reduksi data, penyusunan satuan, kategorisasi dan yang terakhir adalah penafsiran data.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Kriteria Keputusan Tata Usaha Negara

Pengertian dari *beschikking* diperkenalkan di Belanda oleh Van der Pot dan Van Vollenhoven kemudian masuk ke Indonesia melalui Prins. Perkataan ini di Indonesia ada yang menggunakan dengan istilah ketetapan, menurut Kuntjoro Purbopranoto istilah ketetapan secara yuridis teknis dipakai secara umum (mengikat kedalam dan keluar) untuk Keputusan Majelis Permusyawaratan Rakyat, maka seyogyanya kita mempergunakan istilah yang masih netral yaitu keputusan untuk *beschikking*. Menurut Prins, *beschikking* adalah suatu tindak hukum sepihak di bidang pemerintahan, dilakukan oleh alat penguasa berdasarkan kewenangan khusus.

Undang-Undang Administrasi Pemerintahan (UU No.30 Tahun 2014) merupakan peraturan yang berisi mengenai hak dan kewajiban dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dapat juga dikatakan bahwa Undang-Undang Administrasi Pemerintahan merupakan peraturan yang mengatur mengenai hal-hal yang wajib dilakukan, boleh dilakukan, dan tidak boleh dilakukan (dilarang) oleh pejabat pemerintahan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa, Undang-Undang Administrasi Pemerintahan merupakan hukum materiil.

Sedangkan UU No. 5 Tahun 1986 jo UU No. 9 Tahun 2004 jo UU No. 51 Tahun 2009 (UU PTUN) merupakan hukum formil. Keberadaan UU PTUN ada lebih dahulu dibandingkan dengan UU Administrasi Pemerintahan, akan tetapi isi dari UU PTUN

dan UU Administrasi Pemerintahan mengatur hal-hal yang tidak sama, di antaranya menyangkut kompetensi absolut PTUN. UU Administrasi Pemerintahan memberikan kewenangan absolut pada PTUN yang lebih luas (lebih besar). Dengan kewenangan absolut yang lebih besar, kewenangan PTUN melakukan pengawasan terhadap pejabat pemerintahan juga semakin besar. Dengan kewenangan absolut yang semakin besar akan memperbesar pula peluang masyarakat untuk meminta keadilan melalui PTUN, dengan demikian harapan masyarakat untuk mendapatkan perlindungan hukum yang adil dari PTUN juga semakin besar.

Berdasarkan Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN), kewenangan atau kompetensi absolut Peradilan Tata Usaha Negara terbatas menangani sengketa yang obyeknya Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) yang tertulis. Lebih detailnya, KTUN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 3 UU No. 5 Tahun 1986 jo Pasal 1 angka 9 UU No. 51 Tahun 2009 adalah sebagai berikut :

KTUN adalah suatu penetapan yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat TUN yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkrit, individual dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Berdasarkan ketentuan tersebut, ditunjukkan bahwa kewenangan atau kompetensi absolut PTUN dibatasi pada Keputusan Tata Usaha Negara yang tertulis dan bersifat individual, dengan demikian KTUN yang berlaku umum (tidak individual) dan tindakan nyata yang dilakukan oleh pejabat pemerintahan bukan menjadi obyek sengketa yang menjadi kewenangan PTUN. Setelah berlakunya UU No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, kewenangan absolut PTUN mengalami perluasan. Pernyataan ini disimpulkan dari pendapat Enrico Simanjuntak yang menyatakan, "Dalam UU Administrasi Pemerintahan diatur perluasan kewenangan Peradilan Administrasi". Hal ini diperkuat lagi dengan pendapat Yodi Martono Wahyunadi yang mengatakan bahwa "Adanya perubahan konsep hukum yang diatur dalam UU Peratun, memperluas kompetensi PTUN".

Berdasarkan hierarki peraturan perundang-undangan, kedudukan antara UU Peradilan Tata Usaha Negara dengan UU Administrasi Pemerintahan memiliki kedudukan yang setara. Serta kedua undang-undang ini juga bersifat mengikat secara umum. Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara mengatur mengenai objek sengketa tata usaha negara, yaitu Keputusan Tata Usaha Negara. Setelah lahirnya UU Administrasi Pemerintahan, Keputusan yang menjadi objek sengketa Peradilan Tata Usaha Negara ini turut diatur dalam UU Administrasi Pemerintahan. Di dalam Pengaturan terhadap keputusan dan prosedur-prosedurnya ini terdapat perbedaan pengaturan sehingga mengakibatkan kompetensi Peradilan Tata Usaha Negara menjadi diperluas.

Apabila mengacu kepada asas Lex Posterior Derogat Legi Priori yaitu pada peraturan yang sederajat, peraturan yang paling baru mengesampingkan peraturan yang lama. Jadi peraturan yang telah diganti dengan peraturan yang baru, secara otomatis dengan asas ini peraturan yang lama tidak berlaku lagi. Biasanya dalam peraturan perundangan-undangan ditegaskan secara eksplisit yang mencerminkan asas ini. Penerapan asas Lex Posterior Derogat Legi Priori pada UU Administrasi Pemerintahan terhadap UU Peradilan Tata Usaha Negara ini dinyatakan terhadap ketentuan peralihan yaitu Pasal 87 UU Administrasi Pemerintahan, yaitu:

"Dengan berlakunya Undang-Undang ini, Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha

Negara sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 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;
- e. keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum; dan/atau
- f. keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat

Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan, mengatur tertib administrasi pemerintahan dalam menjalankan pemerintahan, termasuk mengatur mengenai keputusan dan prosedurnya. Dalam konteks penegakan hukum di bidang penyelenggaraan Negara, Undang-Undang Administrasi Pemerintahan ini juga menjadi landasan baru bagi Peradilan Tata Usaha Negara dalam menguji sengketa Tata Usaha Negara, hal ini dikarenakan Undang-undang Administrasi Pemerintahan juga mengatur mengenai objek sengketa di Peradilan Tata usaha Negara yaitu Keputusan Tata Usaha Negara.

Dalam Pasal 1 Angka 7 Undang-undang Administrasi Pemerintahan dinyatakan bahwa Keputusan Tata Usaha Negara adalah:

“Keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan.”

Konsep tentang Keputusan Tata Usaha Negara yang diatur dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan lebih menyeluruh serta memperluas kompetensi Peradilan Tata Usaha Negara, sehingga menimbulkan konstruksi baru tentang elemen-elemen yang terkandung dalam keputusan tata usaha negara yang akan menjadi obyek gugatan di Pengadilan Tata Usaha Negara.

Hal ini berefek pada bertambahnya ruang lingkup obyek gugatan yang dapat diajukan ke Peradilan Tata Usaha Negara, dengan demikian kompetensi Peradilan Tata Usaha Negara sehubungan dengan pemberlakuan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan adalah memeriksa, mengadili dan memutus:

1. Perbuatan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam mengeluarkan Keputusan Administrasi Pemerintahan/ KTUN (*beschikkingsdaad*);
2. Tindakan Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya dalam melakukan dan/atau tidak melakukan perbuatan konkret/faktual (*materieele daad*).

Apabila dilihat dari bunyi Pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, maka unsur-unsur keputusan tata usaha negara menurut Pasal 87 UU Administrasi Pemerintahan yaitu:

- a. Penetapannya merupakan 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 Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik.
- d. Bersifat final dalam arti luas.
- e. Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum.
- f. Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat.

Berdasarkan unsur-unsur keputusan tata usaha negara yang dimaksud dalam UU Administrasi Pemerintahan tersebut, dapat dilihat bahwa kriteria sebuah *beschikking* menurut Undang-undang Administrasi Pemerintahan yaitu sebuah penetapan tertulis (termasuk tindakan faktual) dan dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dengan demikian pengaturan keputusan tata usaha negara yang menjadi obyek sengketa di Peradilan Tata Usaha Negara, yang sebelumnya diatur secara terperinci dan sempit di dalam UU Peradilan Tata Usaha Negara menjadi diperluas oleh Undang-Undang Administrasi Pemerintahan.

Pengaturan mengenai penetapan tertulis dalam Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara direvitalisasi ke dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan menjadi bentuk yang tidak sekedar penetapan tertulis saja, namun juga dimaknai dalam bentuk tindakan faktual, meskipun tidak dalam bentuk tertulis. Menurut Undang-undang Administrasi Pemerintahan, setiap tindakan faktual yang dilakukan oleh Badan dan/atau Pejabat Tata Usaha Negara bisa saja menimbulkan akibat hukum berupa kerugian bagi masyarakat. Selain keputusan tata usaha negara yang dapat diajukan gugatan, setiap tindakan yang dilakukan dalam rangka persiapan, pembuatan serta pemenuhan Keputusan Tata Usaha Negara juga dapat digugat.

Unsur selanjutnya adalah Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum. Kegiatan menerbitkan keputusan tata usaha negara dan/atau melakukan tindakan yang diatur dalam UU Peradilan Tata Usaha Negara dan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan tersebut merupakan tindakan hukum. Tindakan hukum Badan atau Pejabat tata usaha negara adalah suatu pernyataan kehendak yang muncul dari organ administrasi dalam keadaan khusus, dimaksudkan untuk menimbulkan akibat hukum dalam hukum administrasi.

Definisi tindakan Administrasi Pemerintahan juga dicantumkan dalam Pasal 1 angka 8 Undang-undang Administrasi Pemerintahan menyatakan bahwa:

“Tindakan Administrasi Pemerintahan yang selanjutnya disebut Tindakan adalah perbuatan Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk melakukan dan/atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan”.

Sedangkan dalam tindakan hukum Badan atau Pejabat tata usaha negara memiliki unsur-unsur sebagai berikut:

1. Tindakan tersebut dilakukan oleh aparatur pemerintah dalam kedudukannya sebagai penguasa maupun sebagai alat perlengkapan negara;
2. Tindakan tersebut dijalankan dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan;
3. Tindakan tersebut dimaksudkan sebagai sarana untuk menimbulkan akibat hukum dalam bidang hukum administrasi negara.
4. Tindakan tersebut dilakukan dalam rangka kepentingan umum; dan
5. Tindakan tersebut berdasarkan norma dan wewenang pemerintahan.

Perbuatan/Tindakan Pemerintahan dalam kajian Hukum Administrasi Negara di Indonesia, digolongkan menjadi 3 (Tiga) jenis yang terdiri dari:

1. Melakukan Perbuatan Materiil (*Materiele Daad*);
2. Mengeluarkan Peraturan (*regeling*);
3. Mengeluarkan Keputusan/Ketetapan (*beschikking*)

Dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, memperluas objek sengketa tata usaha negara yakni dengan menjadikan Perbuatan Materiil (*Materiele Daad*) sebagai bagian dari pengertian keputusan tata usaha negara, sehingga tidak

hanya terbatas dalam ranah pembuatan, penerbitan dan keabsahan keputusan tata usaha negara, melainkan juga telah memasukkan tindakan faktual (materiil) dalam rangka pelaksanaan keputusan tata usaha negara dalam menjalankan fungsi pemerintahan. Sedang dalam Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara hanyalah perbuatan pemerintah dalam mengeluarkan keputusan/ketetapan (*beschikking*) saja

Unsur menimbulkan akibat hukum, tujuan dari tindakan hukum ini adalah menimbulkan akibat hukum. Akibat-akibat hukum dari tindakan Badan atau Pejabat tata usaha negara tersebut dapat berupa:

1. Menimbulkan beberapa perubahan hak, kewajiban atau kewenangan yang ada;
2. Menimbulkan perubahan kedudukan hukum bagi seseorang atau objek perdata;
3. Terdapat hak, kewajiban, kewenangan, ataupun status tertentu yang ditetapkan.

Dalam melakukan tindakan hukum, Badan dan/atau Pejabat Tata Usaha Negara memang berkehendak melakukan tindakan yang akan menimbulkan suatu akibat hukum tertentu, seperti misalnya pemberitahuan Surai Izin Mendirikan Bangunan (IMB), Sertifikat Hak Milik (SHM), berbagai macam Surat Keputusan (SK) Kepegawaian, dan sebagainya. Sebaliknya, jika suatu perbuatan tidak dimaksudkan untuk menimbulkan suatu akibat hukum, maka perbuatan tersebut termasuk dalam tindakan materiil/tindakan faktual, semisal keputusan untuk memperbaiki jalan.

Selain itu, menurut UU Administrasi Pemerintahan, keputusan tata usaha negara tidak hanya keputusan yang telah menimbulkan akibat hukum melainkan keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum juga didefinisikan sebagai keputusan tata usaha negara yang dapat dijadikan obyek sengketa tata usaha negara. Adanya klausul “berpotensi menimbulkan akibat hukum” menyebabkan adanya perluasan makna terhadap legal standing orang atau badan hukum perdata yang akan menggugat di PTUN yang kerugiannya belum nyata sekalipun telah dapat digugat di PTUN.

Unsur bersifat final, menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, dimana undang-undang ini menyatakan bahwa sifat final suatu keputusan tata usaha negara diartikan lebih luas yaitu termasuk keputusan yang diambil alih oleh atasan pejabat yang berwenang, hal tersebut ditegaskan dalam penjelasan Pasal 87 huruf d Undang-undang Administrasi Pemerintahan yang menjelaskan: Bahwa yang dimaksud dengan “final dalam arti luas” mencakup Keputusan yang diambil alih oleh Atasan Pejabat yang berwenang.

Unsur Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat, menambah makna baru dari Individual dalam kriteria sebuah KTUN dan memperluas peluang legal standing warga masyarakat atau kelompok dalam mengajukan gugatan di PTUN. Hilangnya redaksi “Individual” dalam pasal 1 ayat (7) dan pasal 87 UU AP, dalam konteks pengujian KTUN di PTUN, maka pemaknaan KTUN sebagai sebuah keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat sangat relevan dengan asas yang berlaku terhadap pemberlakuan putusan PTUN yakni asas *erga omnes* (asas yang menegaskan putusan Peradilan Administratif bersifat mengikat secara publik tidak hanya dengan pihak-pihak yang terkait langsung dengan sebuah perkara atau KTUN).

Konsekuensi logis penerapan asas *erga omnes* ini terhadap pemberlakuan putusan PTUN adalah kriteria KTUN yang dapat digugat adalah Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum, maka pihak yang berpeluang menggugat sebuah KTUN tidak hanya individu tertentu yang terkait langsung dengan sebuah KTUN, namun publik secara luas yang berpotensi mengalami akibat hukum terhadap terbitnya sebuah KTUN juga berpeluang untuk mengajukan gugatan ke PTUN.

4.2 Surat Ketetapan Pajak Dilihat Dari Kriteria Keputusan Tata Usaha Negara

Salah satu perubahan menonjol dalam reformasi sistem perpajakan nasional adalah perubahan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem official assessment ke sistem self assessment. Pemberian kepercayaan yang sangat besar kepada wajib pajak dalam sistem self assessment ini sudah sewajarnya diimbangi dengan instrument pengawasan agar kepercayaan itu tidak disalahgunakan wajib pajak. Untuk keperluan itu diciptakan wewenang bagi fiskus untuk melakukan pemeriksaan. Defisi pemeriksaan adalah :

“pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya perbedaan atau selisih dengan dilaporkan oleh wajib pajak dalam Surat Pemberitahuannya menimbulkan koreksi, maka fiskus berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Surat Ketetapan dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).

Terhadap tindakan-tindakan Direktur Jenderal Pajak baik berupa Ketetapan Pajak maupun keputusan lainnya dalam praktek bisa saja menimbulkan perselisihan atau persengketaan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak, sehingga oleh karena itu Undang-Undang KUP memberikan sarana upaya hukum yang pada dasarnya berupa keberatan, banding dan gugatan.

Bagi Wajib pajak yang tidak puas terhadap hasil dari pemeriksaan pajak melihat bahwa Surat Ketetapan Pajak ini seperti layaknya keputusan lain dari lembaga atau instansi pemerintah sebagai Keputusan Tata Usaha Negara, oleh karena penulis akan melihat berdasarkan unsur-unsur yang ada dalam KTUN.

Mengacu Kepada Ketentuan UU Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan, Pasal 1 angka 7 menyebutkan:

“Keputusan Administrasi Pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan”

Dan unsur-unsur dalam Pasal 87 UU Nomor 30 Tahun 2014, Tentang Administrasi Pemerintahan, dimana unsur yang pertama, kedua dan ketiga adalah sebuah penetapan tertulis yang juga mencakup tindakan faktual dan keputusan Badan dan/atau Pejabat Tata Usaha Negara di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya dan berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik. Surat Ketetapan Pajak memenuhi unsur ini karena bentuknya tertulis, dan Surat Ketetapan Pajak adalah merupakan keputusan Badan dan/atau Pejabat Tata Usaha Negara di lingkungan eksekutif dalam hal ini adalah Kepala Kantor Pelayanan Pajak serta dikeluarkannya berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku khususnya undang-undang perpajakan.

Unsur Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum. Kegiatan menerbitkan keputusan tata usaha negara dan/atau melakukan tindakan yang diatur dalam UU Peradilan Tata Usaha Negara dan UU Administrasi Pemerintahan tersebut merupakan tindakan hukum. Tindakan hukum Badan atau Pejabat tata usaha negara adalah suatu pernyataan kehendak yang muncul dari organ administrasi dalam keadaan khusus, dimaksudkan untuk menimbulkan akibat hukum dalam hukum administrasi.

Surat Ketetapan Pajak juga merupakan tindakan hukum Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang memiliki unsur-unsur:

1. Tindakan tersebut dilakukan oleh aparatur pemerintah dalam kedudukannya sebagai penguasa maupun sebagai alat perlengkapan negara;
2. Tindakan tersebut dijalankan dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan;
3. Tindakan tersebut dimaksudkan sebagai sarana untuk menimbulkan akibat hukum dalam bidang hukum administrasi negara.
4. Tindakan tersebut dilakukan dalam dalam rangka kepentingan umum; dan
5. Tindakan tersebut berdasarkan norma dan wewenang pemerintahan.

Menurut UU PTUN keputusan yang masih memerlukan persetujuan instansi atasan atau instansi lain belum bersifat final karenanya belum dapat menimbulkan suatu hak atau kewajiban pada pihak yang bersangkutan. Unsur bersifat final, menurut UU Peradilan Tata Usaha Negara, final artinya sudah definitif dan karenanya dapat menimbulkan akibat hukum, yaitu:

1. Menimbulkan beberapa perubahan hak, kewajiban atau kewenangan yang ada;
2. Menimbulkan perubahan kedudukan hukum bagi seseorang atau objek perdata;
3. Terdapat hak, kewajiban, kewenangan, ataupun status tertentu yang ditetapkan.

Apabila dibandingkan dengan UU Administrasi Pemerintahan, dimana Undang-Undang ini menyatakan bahwa sifat final suatu keputusan tata usaha negara diartikan lebih luas yaitu termasuk keputusan yang diambil alih oleh atasan pejabat yang berwenang.

Sedangkan frasa final dalam arti luas menurut Surat Edaran Mahkamah Agung(SEMA), tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar MA Tahun 2016, Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan. SEMA ini mendefinisikan frasa final dalam arti luas yang terdapat dalam Pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan sebagai keputusan yang sudah menimbulkan akibat hukum meskipun masih memerlukan persetujuan dari instansi atasan atau instansi lain

Selain itu, menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, Keputusan Tata Usaha Negara(KTUN) tidak hanya keputusan yang telah menimbulkan akibat hukum melainkan keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum juga didefinisikan sebagai keputusan tata usaha negara yang dapat dijadikan obyek sengketa tata usaha negara.

Unsur Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat, menambah makna baru dari Individual dalam kriteria sebuah KTUN dan memperluas peluang legal standing warga masyarakat atau kelompok dalam mengajukan gugatan di PTUN. Hilangnya redaksi individual dalam pasal 1 ayat (7) dan pasal 87 UU Administrasi Pemerintahan, dalam konteks pengujian KTUN di PTUN, maka pemaknaan KTUN sebagai sebuah keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat sangat relevan dengan asas yang berlaku terhadap pemberlakuan putusan PTUN yakni asas *erga omnes*, yaitu asas yang menegaskan putusan Peradilan Administratif bersifat

mengikat secara publik tidak hanya dengan pihak-pihak yang terkait langsung dengan sebuah perkara atau KTUN.

Konsekuensi logis penerapan asas *erga omnes* ini terhadap pemberlakuan putusan PTUN adalah kriteria KTUN yang dapat digugat adalah Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum, maka pihak yang berpeluang menggugat sebuah KTUN tidak hanya individu tertentu yang terkait langsung dengan sebuah KTUN, namun publik secara luas yang berpotensi mengalami akibat hukum terhadap terbitnya sebuah KTUN juga berpeluang untuk mengajukan gugatan ke PTUN.

4.3 Perbedaan Pendapat Tentang Kewenangan Menyelesaikan Sengketa pajak Antara Ke Pengadilan Tata Usaha Negara Dan Ke Pengadilan Pajak.

Berdasarkan Undang-Undang Pengadilan Pajak, kompetensi Pengadilan Pajak atas sengketa pajak adalah bersifat absolut, hal ini dapat terlihat dari rumusan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Kemudian dalam Bab III tentang Kekuasaan Pengadilan Pajak Pasal 31 ayat (1) menyatakan bahwa Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.

Pengertian sengketa pajak ini sendiri dijelaskan dalam Pasal 1 angka 5 UU Pengadilan 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. Jadi dalam menyelesaikan sengketa pajak ini Pengadilan Pajak memiliki kewenangan dalam dua macam upaya hukum, yaitu Gugatan dan Banding.

Berdasarkan Pasal 31 ayat (2) UU Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Keputusan keberatan berasal dari keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak apabila Wajib Pajak merasa tidak puas atas penetapan pajak yang dilakukan oleh fiskus berdasarkan Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, "Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan, dengan menyampaikan surat keberatan, hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu: Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan; Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; Surat Ketetapan Pajak Nihil; Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan". Dengan demikian dasar hukum keberatan yaitu mengacu kepada: Pasal 25, 26, dan 26 huruf a Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Apabila Wajib Pajak tidak setuju dengan isi Surat Keputusan Keberatan yang diterimanya, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan.

Sementara menurut Pasal 31 ayat (3) UU Pengadilan Pajak, Pengadilan Pajak dalam hal Gugatan berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan Pajak atau Keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Bahwa Pengadilan Pajak merupakan kekhususan dari Peradilan Tata Usaha Negara. Hal ini sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman sebagai berikut :

"Yang dimaksud dengan "pengadilan khusus" adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industrial dan pengadilan perikanan yang berada di lingkungan peradilan umum, serta pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara."

Bahwa adanya ketentuan "lex spesialis" ini juga diakui secara tegas keberlakuannya dalam Pasal 2 ayat (2) PERMA Nomor 6 Tahun 2018 yang menyatakan:

"Pengadilan memeriksa, memutus, dan menyelesaikan gugatan sengketa administrasi pemerintahan menurut ketentuan hukum acara yang berlaku di Pengadilan, kecuali ditentukan lain dalam ketentuan peraturan perundang-undangan."

Adanya ketentuan dalam UU KUP yang mengatur upaya hukum Wajib Pajak tersebut harus diartikan sebagai lex spesialis, sehingga harus dimaknai bahwa upaya hukum yang dapat diajukan oleh Wajib Pajak atas produk hukum di bidang perpajakan harus tunduk pada ketentuan UU KUP, yaitu melalui prosedur Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (1) UU KUP, kemudian Banding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27 ayat (1) UU KUP, atau gugatan ke Badan Peradilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP.

Sementara Wajib Pajak berpendapat, mengacu kepada ketentuan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan dalam Pasal 1 angka 7 menyebutkan :

"Keputusan Administrasi Pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan".

Serta dalam Pasal 87 yang menyebutkan:

"Dengan berlakunya Undang-Undang ini, Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 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;
- e. Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum; dan/atau
- f. Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat.

Berdasarkan ketentuan UU Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan tersebut Surat Ketetapan Pajak termasuk dalam kriteria Keputusan Tata Usaha Negara.

Kemudian mengacu kepada ketentuan Pasal 53 ayat (1) UU Nomor 9 Tahun 2004 Tentang Perubahan Atas UU Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan TUN menyebutkan:

“Orang atau badan hukum perdata yang merasa kepentingannya dirugikan oleh suatu Keputusan Tata Usaha Negara dapat mengajukan gugatan tertulis kepada Pengadilan yang berwenang berisi tuntutan agar Keputusan Tata Usaha Negara yang disengketakan itu dinyatakan batal atau tidak sah, dengan atau tanpa disertai tuntutan ganti rugi dan/atau rehabilitasi.”

Dengan diterbitkannya Surat Ketetapan pajak tersebut timbul kerugian bagi Wajib Pajak, yaitu timbulnya kewajiban membayar atas Surat Ketetapan Pajak yang telah diterbitkan, sehingga memenuhi kriteria sebagai objek gugatan sesuai dengan pasal tersebut. Selain itu Surat Ketetapan Pajak telah memenuhi kriteria sebagai Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud pada ketentuan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009, Tentang Perubahan Kedua UU Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan Pasal 1 angka 7 jo Pasal 87 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan.

Namun yang perlu diperhatikan oleh Wajib Pajak sebelum mengajukan gugatan ke PTUN ada upaya administrasi yang harus dilakukan sesuai dengan Pasal 75 ayat (2) UU Administrasi Pemerintahan yaitu keberatan dan banding. Untuk keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 21 (dua puluh satu) hari kerja sejak diumumkan keputusan tersebut oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan, sedangkan keputusan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan menyelesaikan keberatan tersebut paling lama 10 (sepuluh) hari kerja, hal tersebut diatur dalam Pasal 77 UU Administrasi Pemerintahan.

Sedangkan upaya administrasi Banding sesuai dengan Pasal 78 UU Administrasi Pemerintahan, diajukan apabila warga masyarakat tidak menerima hasil penyelesaian keberatan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan, warga masyarakat dapat mengajukan banding kepada Atasan Pejabat. Banding harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak keputusan upaya keberatan diterima, Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan menyelesaikan banding paling lama 10 (sepuluh) hari kerja. Dalam hal Warga Masyarakat tidak menerima hasil penyelesaian banding oleh Atasan Pejabat, warga masyarakat dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Tata Usaha Negara.

Prosedur administratif juga diatur dalam Pasal 48 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara, dalam ketentuan Pasal 48 Undang-undang Peradilan Tata Usaha Negara, disebutkan dalam hal Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara diberi wewenang oleh atau berdasarkan peraturan perundang-undangan untuk menyelesaikan secara administratif sengketa Tata Usaha Negara tertentu, maka sengketa Tata Usaha Negara tersebut harus diselesaikan melalui upaya administratif yang tersedia. Pengadilan berwenang memeriksa, memutus, dan menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara dimaksud jika seluruh upaya administratif yang bersangkutan telah digunakan. Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara mensyaratkan penyelesaian upaya administratif secara menyeluruh dan tuntas (*uitputten*).

5. KESIMPULAN

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan ini menjadi landasan baru bagi Peradilan Tata Usaha Negara dalam

menguji sengketa Tata Usaha Negara, hal ini dikarenakan Undang-undang Administrasi Pemerintahan juga mengatur mengenai objek sengketa di Peradilan Tata usaha Negara yaitu Keputusan Tata Usaha Negara. Konsep tentang Keputusan Tata Usaha Negara yang diatur dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan lebih menyeluruh serta memperluas kompetensi Peradilan Tata Usaha Negara, sehingga menimbulkan konstruksi baru tentang elemen-elemen yang terkandung dalam keputusan tata usaha negara yang akan menjadi obyek gugatan di Pengadilan Tata Usaha Negara.

Surat Ketetapan Pajak apabila dilihat dari Undang-Undang Administrasi Pemerintahan khususnya unsur-unsur yang terdapat dalam Pasal 87, memenuhi syarat sebagai KTUN. Unsur Keputusan yang berlaku bagi Warga Masyarakat, menambah makna baru dari Individual dalam kriteria sebuah KTUN dan memperluas peluang legal standing warga masyarakat atau kelompok dalam mengajukan gugatan di PTUN, sesuai dengan asas *erga omnes* untuk sifat putusan PTUN.

Pengadilan Pajak merupakan kekhususan dari Peradilan Tata Usaha Negara, hal ini sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman. Kompetensi absolut Pengadilan Pajak untuk menangani sengketa pajak diatur dalam Pasal 2 UU Pengadilan Pajak dan dalam Bab III Pasal 31 ayat(1). Upaya administrasi merupakan bagian yang tak terpisahkan dari UU Administrasi Pemerintahan maupun UU Peradilan Tata usaha Negara hal tersebut diatur dalam Pasal 75 sampai dengan Pasal 78 UU Administrasi Pemerintahan dan Pasal 48 UU Peradilan Tata Usaha Negara, sebelum orang atau badan hukum perdata yang merasa kepentingannya dirugikan oleh suatu Keputusan Tata Usaha Negara menggugat ke Pengadilan Tata Usaha Negara. Berdasarkan teori penjatuhan putusan, hakim hanya tunduk pada hukum dan keadilan, tidak seorang pun (termasuk pemerintah) dapat mempengaruhi atau mengarahkan putusan yang akan dijatuhkan. Dengan demikian, hakim benar-benar mempunyai kemerdekaan dalam mengambil keputusan, termasuk juga jika harus menyimpangi Undang-Undang, asalkan bertujuan mencapai keadilan. Hakim bukanlah sekedar corong Undang-Undang atau menerapkan hukum semata (*la bouche de la loi*), sehingga jika terjadi pertentangan antara peraturan perundang-undangan dengan putusan pengadilan/ hakim, dapat diatasi dengan asas *res iudicata pro veritate habitur*, yang artinya apabila ada putusan pengadilan/ hakim bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam peraturan perundang-undangan, maka putusan pengadilanlah yang dianggap benar.

DAFTAR PUSTAKA

1. Buku

- Indroharto, S.H., 2002, *Usaha Memahami Undang-Undang Tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Jakarta: Penerbit Pustaka Sinar Harapan.
- Johnny Ibrahim, 2005, *Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayu Media Publishing.
- Kartini Kartono, 1996, *Pengantar Metodologi Research Sosial*, Bandung: CV. Mandar Maju.
- Kuntjoro Purbopranoto, 1981, *Perkembangan Hukum Administrasi Indonesia*, Bandung: Bina Cipta.

- Lexy J. Moleong, 2012, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT. Remaja Rosda Karya.
- P. Sugiyono, 2010, *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung : Alfabeta.
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, RajaGrafindo Persada, Jakarta: 2011.
- Sudjana, Nana, dan Ibrahim, 2004, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif*, Bandung: Sinar Baru.
- SF Marbun - Moh Achfud MD, 1987, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta: Penerbit UII Press.
- Soerjono Soekanto, 2008, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia (UI-Press).
- Y. Sri Pudyatmoko, 2009, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.

2. Jurnal

- Aju Putrijanti, 2015, Kewenangan Serta Objek Sengketa Di Peradilan Tata Usaha Negara Setelah Ada UU No. 30 Tahun 2014, Tentang Administrasi Pemerintahan, *Jurnal MMH*, Jilid 44 No. 4, Oktober.
- Anita Marlin Restu Prahastapa, Lapon Tukan Leonard dkk, 2017, Friksi Kewenangan PTUN Dalam Berlakunya Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 dan Undangundang Nomor 5 Tahun 1986 Berkaitan Dengan Objek Sengketa Tata Usaha Negara, *Diponegoro Law Journal*, Volume 6 Nomor 2 Tahun 2017.
- Francisca Romana Harjiyatni dan Suswoto, 2017, Implikasi Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan terhadap Fungsi Peradilan Tata Usaha Negara, *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* No.4 Vol.24.
- Kartika Widya Utama, 2015, Surat Keputusan Tata Usaha Negara Yang Bersifat Fiktif Positif, *Jurnal Notarius*, Edisi 08 Nomor 2 September 2015.
- Reynold Simandjuntak, 2014, Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau Dari Aspek Keadilan), *Jurnal Hukum Program Studi Magister Hukum Universitas Brawijaya*, Malang.
- Samgeri Ezra Repi, 2016, Tinjauan Yuridis Tentang Sah Atau Tidaknya Suatu Keputusan Administrasi Pemerintahan (Beschiking), *Jurnal Lex Crimen* Vol. V/No.4, April – Juni.
- Wiwik Anggraini, S.H, 2015, Tinjauan Yuridis Terhadap Sengketa Kepegawaian Dalam Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Jakarta (Studi Terhadap Putusan Nomor: 237/G/2015/PTUN-JKT), *Poerwokerto: Tesis Magister Hukum Universitas Jenderal Soedirman*.

3. Peraturan Perundang-Undangan

- Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2009, LN No. 62 Tahun 2009, TLN No. 4953.
- Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pengadilan Pajak*, UU No.14 tahun 2002.
- Indonesia, *Undang-Undang Tentang Administrasi Pemerintahan*, UU No.30 tahun 2014.
- Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN)*, UU No.51 Tahun 2009.
- Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, UU No.12 Tahun 2011.

