**MENAKAR ULANG SPESIALITAS HUKUM PAJAK
DALAM LAPANGAN HUKUM DI INDONESIA***(Tinjauan atas Penerapan Kompetensi Absolut dalam Penyelesaian Sengketa Pajak)*

Imam Muhasan
Politeknik Keuangan Negara STAN
daengimam@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
20-11-2017

Dinyatakan Diterima
23-11-2017

KATA KUNCI: *Hukum Pajak, Spesialitas, Kompetensi Absolut*

KLASIFIKASI JEL:
[K230, K200]

ABSTRACT

*As part of the administrative law, tax law is specialist. Decisions (beschikking) issued by the Directorate General of Taxes do not include the object of the administrative court dispute nor other judicial bodies, but the tax court. In Practice, many disputes are filed with lawsuits other than tax court. Unfortunately, the judge keeps examining and adjudicating cases, even though the Directorate General of Taxes filed an exception on them. The purpose of this research is to learn the extent of tax law specialties can be enforced, particularly when dealing with the provisions that are also special (specialist). This research is a legal research using statute and conceptual approach simultaneously. The research conclusion is that the tax law specialties can still enforceable by considering the theories of *lex specialis sistematica* and *lex consumens derogate legi consumptae* as derivative theories of *lex specialis derogate legi generali*.*

ABSTRAK

Sebagai bagian dari Hukum Tata Usaha Negara dalam genus Hukum Publik, Hukum Pajak memiliki kekhususan dibanding Hukum Tata Usaha Negara itu sendiri maupun bidang hukum lainnya dalam lapangan hukum di Indonesia. Keputusan (*beschikking*) yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak atau Pejabatnya bukanlah termasuk obyek sengketa pada Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN) dan badan peradilan lainnya, melainkan Pengadilan Pajak. Pada kenyataannya, kekhususan atau spesialisasi dari Hukum Pajak tersebut seolah menjadi 'hilang' ketika harus berhadapan dengan bidang hukum lain yang juga bersifat khusus. Hakim pada pengadilan lain tersebut seringkali memutuskan untuk tetap melanjutkan proses pemeriksaan pada pokok perkara, dengan menolak eksepsi yang diajukan oleh pihak Direktorat Jenderal Pajak. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui sejauh mana spesialisasi Hukum Pajak dalam lapangan hukum di Indonesia dapat dipertahankan, terutama ketika berhadapan dengan ketentuan atau norma hukum lain yang juga bersifat khusus (spesialis). Penelitian ini merupakan penelitian hukum (*legal research*) dengan menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), disamping pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa spesialisasi Hukum Pajak dalam hal ini terkait kompetensi absolut Pengadilan Pajak, tetap dapat diterapkan (*enforceable*) melalui penerapan asas *lex specialis sistematica* dan *lex consumens derogate legi consumptae* yang merupakan derivat dari asas *lex specialis derogate legi generali*.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Paradigma yang menyatakan bahwa hukum pajak bersifat *lex specialis* terhadap bidang hukum lainnya telah sekian lama melekat begitu kuat dalam benak penulis. Hal mana boleh jadi juga dialami oleh beberapa pegawai lain di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), mengingat paradigma tersebut seolah telah menjadi semacam “doktrin wajib” dalam setiap Diklat Teknis Substantif Dasar (DTSD) ataupun diklat-diklat lain sejenis yang diperuntukkan bagi para pegawai baru DJP.

Selain itu, dalam berbagai kesempatan diskusi dengan para Pegawai DJP (fiskus) senior, paradigma yang mengklaim bahwa hukum atau aturan perpajakan harus didahulukan dari bidang hukum lainnya tersebut juga selalu mendominasi jalannya diskusi. Apabila timbul sengketa pengaturan antara hukum pajak dengan bidang hukum lainnya, maka pandangan klasik yang selalu dikemukakan oleh para Fiskus senior tersebut tidak jauh-jauh dari doktrin “pokoknya hukum pajak bersifat lebih khusus, titik”. Oleh karenanya pula menurut pandangan kami, ketika timbul sengketa pajak, satu-satunya badan peradilan yang berwenang untuk memeriksa dan mengadilinya adalah Pengadilan Pajak.

Seiring berjalannya waktu, pandangan tersebut perlahan mulai sirna, diawali ketika penulis mulai melakukan penelusuran terhadap beberapa perkara atau sengketa yang diperiksa dan diadili oleh badan peradilan umum melalui Sistem Informasi Penelusuran Perkara (SIPP) dan Sistem Informasi Mahkamah Agung RI (SIMARI) yang dikembangkan oleh Mahkamah Agung. Melalui SIPP dan SIMARI, penulis menemukan fakta yang menunjukkan bahwa begitu banyak perkara atau sengketa di bidang perpajakan (sengketa pajak) yang diajukan gugatan oleh para Wajib Pajak atau penanggung pajak melalui badan peradilan selain Pengadilan Pajak, seperti Pengadilan Negeri, Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN), Pengadilan Niaga, Sidang Ajudikasi Keterbukaan Informasi Publik (KIP), bahkan ada pula yang sampai diajukan ke Pengadilan Agama.

Pada umumnya, gugatan diajukan ke Pengadilan Negeri ketika Wajib Pajak menganggap bahwa DJP telah melakukan **perbuatan melawan hukum** (*onrechtmatige daad*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1365 KUHPerdata; Pihak Ketiga yang melakukan sanggahan atau gugatan intervensi atas kepemilikan barang yang disita oleh DJP; atau Penanggung Pajak yang dikenakan tindakan penyanderaan (*gijzeling*) oleh DJP.

Sementara gugatan diajukan ke PTUN, biasanya terkait keabsahan dari suatu putusan (*beschikking*) yang diterbitkan oleh Pejabat TUN c.q. DJP baik menyangkut kewenangan penerbitan maupun prosedur penerbitannya. Gugatan diajukan ke Pengadilan Niaga, biasanya terkait dengan sengketa hak mendahului DJP atas *Boedel* Pailit. Untuk sidang ajudikasi Keterbukaan Informasi Publik, biasanya diajukan terkait ijin peminjaman data atau dokumen perpajakan yang menurut ketentuan termasuk dalam klasifikasi rahasia jabatan. Sementara gugatan ke

Pengadilan Agama, biasanya terkait dengan keberatan atas harta gono-gini atau harta waris yang dijadikan obyek sita oleh DJP (Subdit Bantuan Hukum, 2012). Tidak jarang pula, oleh Penggugat, DJP hanya diposisikan sebagai pihak Turut Tergugat guna menghindari adanya ‘gugatan kurang pihak’.

Pada kenyataannya, meskipun materi gugatan yang diajukan oleh Wajib Pajak merupakan sengketa pajak, seringkali Majelis Hakim pada badan peradilan lain tersebut memutuskan untuk tetap melanjutkan proses pemeriksaan pada pokok perkara dan menolak keberatan atau eksepsi yang diajukan oleh pihak DJP. Argumentasi yang paling sering dikemukakan oleh hakim dalam menolak untuk mengeluarkan putusan sela atas eksepsi yang diajukan oleh DJP adalah bahwa dalam perkara *a quo* terdapat suatu irisan atau ‘titik taut’ pengaturan antara hukum pajak dengan lapangan hukum lainnya tersebut. Selain itu, ada juga Majelis hakim yang menyatakan perlunya pendalaman materi sengketa dalam pemeriksaan pokok perkara. Argumentasi lain yang juga seringkali dikemukakan adalah bahwa salah satu tugas hakim adalah untuk menemukan hukum (*rechtsvinding*) atas setiap perkara yang diajukan kepadanya untuk diperiksa dan diadili.

Sejatinya memang, dalam ilmu hukum dikenal adanya asas *lus curia novit*, dimana hakim tidak boleh menolak suatu perkara dengan alasan bahwa ia tidak tahu atau tidak ada hukum yang mengaturnya. Sejalan dengan asas tersebut, Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Pokok-Pokok Kekuasaan Kehakiman juga telah mengatur bahwa pengadilan dilarang menolak untuk memeriksa, mengadili, dan memutus suatu perkara yang diajukan dengan dalih bahwa aturan hukumnya tidak ada atau kurang jelas, melainkan wajib untuk memeriksa dan mengadilinya. Selain itu, dengan mengacu pada Pasal 5 ayat (1) undang-undang yang sama, hakim wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat.

Namun demikian, meskipun dilarang menolak terhadap setiap perkara yang diajukan, suatu badan peradilan memiliki batasan kewenangan dalam mengadili suatu perkara atau kompetensi pengadilan. Terdapat dua jenis kompetensi pengadilan: **pertama**, kompetensi absolut (*absolute kompetentie*), yaitu kekuasaan berdasarkan peraturan hukum mengenai pembagian kekuasaan mengadili (*attributie van rechtsmacht*) kepada suatu macam pengadilan, bukan pada pengadilan lainnya. **Kedua**, kompetensi relatif (*relatieve kompetentie*), yaitu kekuasaan berdasarkan peraturan hukum mengenai pembagian kekuasaan mengadili (*distributie van rechtsmacht*) di antara satu macam pengadilan (Hamzah, 2008).

Terkait dengan kompetensi relatif, dalam perkara pidana, dengan jelas KUHAP telah mengaturnya dalam Pasal 84, Pasal 85 dan Pasal 86. Demikian pula dalam perkara Perdata, pengaturannya dapat dijumpai pada Pasal 118 ayat (1), ayat (2) dan ayat (3) HIR, Pasal 142 ayat (1), ayat (3) dan ayat (5) Rbg. Oleh karenanya, terkait penerapan jenis kompetensi ini, relatif jarang terjadi sengketa.

Kondisi berbeda terjadi pada kompetensi absolut, dimana tidak terdapat satu pun aturan yang secara eksplisit mengaturnya, melainkan dikembalikan pada ketentuan dari masing-masing lapangan hukum serta pendapat para hakim yang bersangkutan untuk memutuskannya. (Harahap, 2011),

1.2. Perumusan Masalah

Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas, dimana atas suatu sengketa pajak sangat mungkin memiliki titik taut dengan bidang hukum lain yang notabene juga bersifat khusus, maka apakah spesialisasi hukum pajak (dalam hal ini Pengadilan Pajak) sebagai satu-satunya badan peradilan yang memiliki kompetensi absolut untuk memeriksa dan mengadili perkara *a quo* masih dapat diterapkan (*enforceable*) ?

2. LANDASAN TEORI

Sebagai pisau analisis, penelitian ini menggunakan teori yang merupakan asas preferensi dalam hukum, yaitu *lex specialis derogate legi generali* (hukum yang khusus mengesampingkan hukum yang umum), *lex specialis sistematice* (hukum yang lebih khusus lagi) dan *lex consumens derogate legi consumptae* (hukum yang satu mengabsorpsi hukum yang lain).

2.1. *lex specialis derogate legi generali*

Dalam hal terjadi kontradiksi hukum, dimana terdapat dua atau lebih aturan hukum yang mengatur secara berbeda atas obyek yang sama, maka sudah tentu hanya ada satu aturan hukum yang harus dipilih untuk diterapkan. Dalam kondisi demikian, untuk menyelesaikannya dikenal beberapa asas yang dikenal dalam preferensi hukum, antara lain (Fuady, 2013):

- hukum yang khusus mengesampingkan hukum yang umum;
- hukum yang baru mengesampingkan hukum yang lama;
- hukum yang lebih tinggi derajatnya mengesampingkan hukum yang rendah;
- hukum yang lebih menyangkut kepentingan umum mengesampingkan hukum yang kurang menyangkut kepentingan umum;
- jika belum ada hukum baru, maka hukum yang lama masih dianggap berlaku;
- mencari hukum yang dianggap paling sesuai dengan norma dasar (konstitusi);
- mencari hukum yang paling adil;
- mencari hukum yang paling dapat diterima oleh masyarakat.

Hukum yang khusus mengesampingkan hukum yang umum atau lebih dikenal dengan istilah dalam bahasa latin *lex specialis derogate legi generali*, merupakan suatu asas yang pada intinya menyatakan bahwa apabila terdapat pertentangan antara dua atau lebih ketentuan perundang-undangan, maka yang berlaku adalah ketentuan yang bersifat khusus. Salah satu syarat dalam penerapan asas ini adalah bahwa dua atau lebih aturan tersebut memiliki kedudukan yang setingkat dalam tata urutan perundang-undangan (sistem hukum nasional). Adapun menurut Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, jenis dan hierarki peraturan perundang-

undangan dalam sistem hukum nasional Indonesia adalah sebagai berikut:

- UUD 1945
- Ketetapan MPR
- Undang-Undang/Perpu
- Peraturan Pemerintah
- Peraturan Presiden
- Peraturan Daerah Provinsi; dan
- Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Sebagai contoh dalam hukum pidana, berbagai kejahatan dan pelanggaran yang tertuang dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) adalah hukum pidana umum, sedangkan bentuk-bentuk kejahatan dan pelanggaran yang diatur dalam undang-undang tersendiri (di luar KUHP) merupakan hukum pidana khusus yang disebut juga *bijzonder strafrecht*, yang menyimpang dari ketentuan-ketentuan umum hukum pidana baik dari segi materiil maupun formil. Artinya, ketentuan-ketentuan tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang terdapat dalam KUHP maupun menyimpang dari ketentuan-ketentuan umum yang terdapat Kitab undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) (Hiariej, 2006).

Menurut teori sistem hukum dari Hart, aturan hukum yang memuat asas *lex specialis derogate legi generali*, termasuk kategori *rule of recognition*. Mengingat asas ini mengatur aturan hukum mana yang diakui absah sebagai suatu aturan yang berlaku. Dengan demikian, asas ini merupakan salah satu *secondary rules*, yang sifatnya bukan mengatur perilaku sebagaimana *primary rules*, tetapi mengatur (pembatasan) penggunaan kewenangan (aparatur) negara dalam mengadakan suatu represi terhadap pelanggaran atas aturan tentang perilaku tersebut.

2.2. *lex specialis sistematice sebagai derivat lex specialis derogate legi generali*

Masih dalam contoh hukum pidana, ketika KUHP 'dihadapkan' dengan undang-undang khusus, maka dengan mudah dapat ditentukan undang-undang mana yang harus digunakan. Pasal 103 KUHP sendiri telah membuka ruang untuk hal tersebut, dengan menyatakan: "*ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai BAB VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain*". Kesulitan akan muncul ketika yang saling "berhadapan" atau bertentangan adalah sesama undang-undang yang bersifat khusus. Untuk menentukan ketentuan mana yang harus digunakan, tentu memerlukan suatu argumentasi tersendiri.

Sebagai contoh, tindak pidana perpajakan dan tindak pidana korupsi merupakan *lex specialis* dari KUHP. Namun, permasalahan yang timbul adalah jika kejahatan perpajakan yang *notabene* menimbulkan adanya kerugian negara juga akan diproses menggunakan undang-undang di bidang korupsi. Dalam hal demikian, muncul pertanyaan tentang undang-undang manakah yang dapat dan harus digunakan, mengingat antara kejahatan di bidang perpajakan dan kejahatan di bidang korupsi sama-sama merupakan *bijzonder delic*.

Dalam perkembangannya, asas *lex specialis derogate legi generali* tidak lagi bisa menyelesaikan sengketa yuridis bilamana terjadi suatu perbuatan yang diancam lebih dari satu undang-undang yang dikualifikasikan sebagai *bijzonder delic* atau delik khusus. Jika demikian halnya, maka menurut ilmu hukum, dapat digunakan asas *lex specialis sistematicis* yang merupakan derivat dari asas *lex specialis derogate legi generali*. Menurut Remmelink, asas ini di Belanda dikenal dengan istilah *specialitas juridikal* atau *specialitas sistematikal*. Sementara Enschede menyebutnya sebagai *logische specialiteit* (Hiariej, 2006).

Dalam konteks hukum pidana, ada tiga ukuran yang menjadi parameter satu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex speialis sistematicis*. **Pertama**, ketentuan pidana materiil dalam undang-undang tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang ada. **Kedua**, undang-undang tersebut mengatur hukum pidana formil yang juga menyimpang dari ketentuan acara pidana pada umumnya. **Ketiga**, adresat atau subyek hukum dalam hukum tersebut bersifat khusus (Hiariej, 2006).

Dalam kaitannya dengan asas *lex specialis sistematicis*, ketiga prasyarat tersebut telah terpenuhi dalam hukum pajak. Ketentuan material telah diatur dalam berbagai undang-undang materiil seperti UU PPh, UU PPN, UU PBB, dan lain sebagainya; sementara ketentuan formalnya telah diatur dengan UU KUP, UU PPSP dan UU tentang Pengadilan Pajak. Demikian juga, adresat atau subyek hukum yang dituju dalam pengaturan hukum pajak bersifat khusus, yaitu Wajib Pajak.

2.3. *lex consumens derogate legi consumptae* sebagai derivat *lex specialis sistematicis*

Selanjutnya, dalam hal asas hukum *lex specialis sistematicis* belum juga dapat diterapkan karena kedua undang-undang yang saling bertentangan tersebut tidak ada yang memenuhi syarat (sebagai contoh, UU di bidang perbankan tidak ada hukum formilnya, sementara di lain pihak UU di bidang pemberantasan tindak pidana korupsi tidak memenuhi unsur *adresat* yang bersifat khusus), maka undang-undang yang digunakan adalah yang mengandung unsur-unsur yang dominan berdasarkan fakta yang ada. Dengan kata lain, perlu dilihat fakta dominan dalam perkara tersebut. Hal ini berdasarkan pada asas *lex consumens derogate legi consumptae* (Hiariej, 2013).

Menurut Jan Remmelink, dalam kerangka *lex specialis sistematicis*, terdapat perkembangan *consumptie*, dimana Aturan "A" memakan atau mengabsorpsi Aturan "B", yang dikenal dengan asas *lex consumens derogate legi consumptae* yang berarti undang-undang yang satu mengabsorpsi undang-undang yang lain. Dalam hukum pidana, parameternya adalah berdasarkan fakta-fakta yang dominan yang telah diverifikasi dalam pemeriksaan bukti permulaan. Dengan demikian, jika suatu tindak pidana berdasarkan fakta-fakta yang ada lebih dominan bersesuaian dengan unsur-unsur dalam undang-undang "A" maka yang digunakan adalah undang-undang "A". Sebaliknya jika tindak pidana

tersebut, berdasarkan fakta-fakta yang ada lebih dominan bersesuaian dengan unsur-unsur dalam undang-undang "B" maka yang digunakan adalah undang-undang "B". Jika sama-sama dominan, maka kedua undang-undang tersebut digunakan secara kumulatif dalam dakwaan berdasarkan *concursum idealis* sebagaimana diatur dalam KUHP dan KUHP.

Sebagai contoh lainnya adalah dalam hal penentuan usia kedewasaan seseorang, dimana terdapat begitu banyak undang-undang berbeda yang memberikan batasan berbeda pula, sebagaimana dapat dilihat pada berbagai ketentuan berikut:

- KUHPerdata atau *Burgerlijk Wetboek* (BW), Pasal 330: anak yang belum dewasa adalah yang belum mencapai genap 21 tahun dan tidak kawin sebelumnya;
- KUHP, Pasal 45: orang yang belum dewasa adalah sebelum berusia 16 tahun, namun R. Soesilo menjelaskan batasannya adalah belum berumur 21 tahun dan belum kawin;
- UU Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan menyatakan batas minimal usia nikah untuk laik-laki adalah 19 tahun dan untuk wanita 16 tahun, sementara usia dewasa ditentukan 18 tahun;
- Kompilasi Hukum Islam (KHI), Pasal 98 ayat (1): batas umur anak yang mampu berdiri sendiri atau dewasa adalah 21 tahun;
- UU Nomor 23 Tahun 2002 tentang Perlindungan Anak, Pasal 1 angka 1: anak adalah seseorang yang belum berumur 18 tahun termasuk anak yang masih dalam kandungan;
- UU Nomor 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Anak, Pasal 1 angka 3, 4 dan 5: anak berkonflik dengan hukum adalah 12-18 tahun, korban anak belum 18 tahun, saksi anak belum 18 tahun;
- UU Nomor 12 Tahun 1995 tentang Pemasarakatan, Pasal 1 angka 1: anak didik pamasarakatan adalah 18 tahun;
- UU Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, Pasal 1 angka 26: anak adalah setiap orang yang berumur di bawah 18 tahun;
- UU Nomor 39 Tahun 1999 tentang HAM, Pasal 1 angka 5: anak adalah yang berumur di bawah 18 tahun dan belum menikah;
- UU nomor 12 Tahun 2006 tentang Kewarganegaraan RI, Pasal 4 huruf h: anak sebelum 18 tahun;
- UU Nomor 44 Tahun 2008 tentang Pornografi, Pasal 1 angka 4: anak sebelum berumur 18 tahun;
- UU Nomor 21 Tahun 2007 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Perdagangan Orang, Pasal 1 angka 5: anak belum berumur 18 tahun;
- SK Mendagri 1977: Dewasa Politik adalah 17 tahun (untuk dapat ikut pemilu), Dewasa Seksual adalah 18 tahun (untuk dapat melangsungkan perkawinan menurut UU Perkawinan), Dewasa Hukum adalah batas umur tertentu menurut hukum yang dapat dianggap cakap bertindak dalam hukum;
- UU Pajak Penghasilan, Pasal 8 ayat (4): anak yang belum dewasa adalah yang belum mencapai usia 18 tahun dan belum menikah.

Dalam kondisi demikian, untuk menentukan hukum atau undang-undang mana yang harus digunakan terkait tingkat kedewasaan seseorang tersebut, adalah dengan melihat fakta yang **paling dominan** dalam permasalahan yang sedang dihadapi. Misalnya, apakah ukuran kedewasaan diperlukan dalam rangka menentukan cakap tidaknya seseorang di muka hukum, hendak melangsungkan perkawinan,

perindungan anak, mengikuti pemilu, penentuan kewajiban ber-NPWP, dan seterusnya.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum (*legal research*) atau disebut juga penelitian doktrinal (*doctrinal research*). Oleh karenanya menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), disamping pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Analisis terhadap bahan hukum dilakukan dengan metode deduktif dan interpretatif (*hermeneutika*) untuk membangun argumentasi. *Hermeneutika* atau metode memahami atau metode interpretasi dilakukan terhadap teks secara holistik dalam bingkai keterkaitan antara teks, konteks, dan kontekstualisasi. Dalam hubungan ini, Gadamer mengatakan, seperti dikutip oleh Arief Sidharta, Ilmu Hukum adalah sebuah eksemplar *Hermeneutik in optima forma* yang diaplikasikan pada aspek kehidupan bermasyarakat (Asshiddiqie, 2011).

4. PEMBAHASAN

Sebagai bagian dari Hukum Administrasi Negara atau Hukum Tata Usaha Negara dalam genus Hukum Publik, Hukum Pajak memiliki kekhususan dibanding Hukum Tata Usaha Negara itu sendiri maupun bidang hukum lainnya dalam lapangan hukum di Indonesia. Oleh karenanya, meskipun DJP dan para Pejabatnya merupakan Badan dan Pejabat Tata Usaha Negara (Pejabat TUN), yang oleh karenanya keputusan-keputusan (*beschikking*) yang diterbitkan termasuk dalam kualifikasi Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN), namun keputusan-keputusan tersebut tidaklah termasuk obyek sengketa Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN). Demikian pula, Keputusan DJP atau Pejabat DJP bukan merupakan obyek sengketa pada peradilan lainnya, melainkan Pengadilan Pajak.

Memang, untuk beberapa sengketa pajak tertentu, peraturan perpajakan secara tegas menyatakan bahwa kewenangan untuk memeriksa dan mengadilinya ada pada pengadilan lain di luar Pengadilan Pajak. Sebagai contoh, gugatan terhadap tindakan penyanderaan atau paksa badan (*gijzeling*) dan sanggahan (intervensi) pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita dalam rangka penagihan pajak oleh DJP, dimana berdasarkan Pasal 34 ayat (3) dan Pasal 38 UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP), kewenangannya ada pada Pengadilan Negeri. Demikian pula ketika dalam pelaksanaan tugas DJP dianggap telah melakukan penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*), salah prosedur (*ultra vires*) serta bentuk-bentuk perbuatan melawan hukum (*onrechtmatige daad*) lainnya, tentu kewenangan penyelesaiannya bukan pada Pengadilan Pajak.

Pada kenyataannya, kekhususan atau spesialisasi dari hukum pajak, dalam hal ini Pengadilan Pajak, seolah menjadi 'hilang' ketika harus berhadapan dengan bidang hukum lain yang juga bersifat khusus. Alih-alih menempuh upaya hukum keberatan dan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak justru langsung menempuh jalur gugatan ke badan peradilan lain di luar Pengadilan Pajak,

termasuk Komisi Informasi Pusat (KIP) dan Ombudsman RI.

Ironisnya, dalam memeriksa dan mengadili perkara-perkara atau sengketa perpajakan yang diajukan gugatan ke badan peradilan di luar Pengadilan Pajak tersebut, seringkali hakim pada pengadilan lain tersebut memutuskan untuk tetap melanjutkan proses pemeriksaan pada pokok perkara, dengan menolak eksepsi yang diajukan oleh pihak DJP, dengan berbagai pertimbangan tertentu.

4.1. Spesialitas Hukum Pajak dalam Lapangan Hukum di Indonesia

Meskipun keberadaan pajak sebagai sumber pembangunan negara telah lama dikenal, namun hukum pajak sendiri lahir setelah adanya pembidangan hukum ke dalam hukum publik dan hukum privat yang di dalamnya hanya meliputi enam bidang hukum, yaitu hukum tata negara, hukum administrasi negara, hukum pidana, hukum acara, hukum perdata dan hukum dagang. Hukum baru yang muncul setelah pembagian hukum tersebut ada yang berasal dari pemisahan bagian dari bidang hukum yang telah ada sebelumnya kemudian berdiri sendiri dengan ditambah dengan aturan-aturan khusus, sehingga membentuk satu kesatuan hukum untuk mengatur bidang kehidupan tertentu.

Hukum pajak merupakan bidang hukum baru, yang berasal dari bagian bidang hukum administrasi negara atau sering juga disebut hukum tata usaha negara. Bagian dari hukum tata usaha negara karena di dalam hukum pajak diatur tentang pelaksanaan tugas penguasa pemerintahan, khususnya terkait keuangan negara, yakni bagaimana pemerintah dapat memperoleh uang untuk menjalankan roda pemerintahan (termasuk upaya mensejahterakan masyarakat), dengan mewajibkan masyarakat untuk membayar iuran. Hukum pajak dengan demikian sebelumnya berasal dari hukum tata usaha negara dengan penambahan aturan-aturan lain yang bersifat khusus.

Dari bidang hukum asalnya serta aturan-aturan khusus yang ditambahkan, secara keseluruhan unsur-unsur dalam hukum pajak meliputi: (1) Hukum tata usaha negara, meliputi pelaksanaan tugas pemerintahan untuk mencari sumber pemasukan negara, (2) Hukum pidana, meliputi upaya paksa atau *law enforcement* berupa sanksi termasuk sanksi pidana bagi pelanggarnya ketika memenuhi unsur pidana, dan (3) Hukum acara, terkait bagaimana tata cara menerapkan ketentuan perpajakan materiil dan termasuk mekanisme pengenaan sanksi (Sundari dkk, 2015).

4.2. Kedudukan Pengadilan Pajak diantara Badan Peradilan Lain

Salah satu ciri negara hukum modern adalah adanya jaminan terhadap masyarakat dari tindakan-tindakan pemerintahan yang terdiri dari (1) pengawasan terhadap kegiatan administrasi negara, (2) peradilan yang menyelesaikan sengketa antara pemerintah dengan warga negaranya. Dalam konsep John Locke, negara mempunyai kesetaraan dengan

warga negara dalam hukum. Oleh sebab itu, dalam pemikiran Locke, apabila seseorang merasa dirugikan oleh perbuatan-perbuatan negara yang dianggapnya telah melanggar hukum atau mengurangi hak-haknya secara tidak sah, maka negara dapat dituntut dimuka pengadilan oleh orang yang bersangkutan tadi (Siong, 1955).

Prajudi Atmosudirdjo mengelompokkan peradilan administrasi menjadi dua, yaitu peradilan administrasi dalam arti luas dan peradilan administrasi dalam arti sempit. Peradilan administrasi dalam arti luas adalah peradilan yang menyangkut pejabat-pejabat dan instansi administrasi negara baik yang bersifat perkara pidana, perkara perdata, perkara adat, perkara agama dan perkara administrasi murni. Sementara peradilan administrasi dalam arti sempit adalah peradilan yang semata-mata menyelesaikan perkara administrasi murni. Perkara administrasi murni itu sendiri adalah perkara yang bukan merupakan pelanggaran hukum pidana dan perdata, melainkan suatu persengketaan atau konflik yang berkisar atau berpangkal pada atau mengenai interpretasi dari suatu pasal ketentuan perundang-undangan (Nugraha dkk, 2007).

Adapun lembaga atau forum penyelesaian Sengketa Administrasi antara lain (Lotulung, 1986).

1. Melalui Pengaduan (*administratieve beroep*)
2. melalui Badan Pengadilan Semu (quasi peradilan)
3. Melalui Badan Pengadilan Administrasi
4. Melalui Pengadilan Umum
5. Melalui Badan Pengadilan Tata Usaha Negara
6. Melalui suatu Badan Arbitrase
7. Melalui suatu 'Badan Teknis' atau 'Panitia Teknis' atau 'Panitia Ad Hoc' atau 'Panitia Khusus' yang dibentuk oleh Departemen atau Instansi lain.

4.2.1. Pengadilan Pajak

Penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan melalui jalur administratif dan jalur peradilan. Untuk penyelesaian secara administratif, dilakukan oleh DJP melalui permohonan Wajib Pajak ataupun secara jabatan berdasarkan kewenangan yang dimilikinya. Sementara penyelesaian secara peradilan dilakukan dengan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Berdasarkan Pasal 25 ayat (1) UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, bentuk-bentuk peradilan di Indonesia terdiri dari Peradilan Umum, Peradilan TUN, Peradilan Agama dan Peradilan Militer, yang berpuncak pada Mahkamah Agung. Selanjutnya pada Pasal 27 ayat (1) dinyatakan bahwa Pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 UU ini. Yang dimaksud dengan "pengadilan khusus" antara lain 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 yang berada di lingkungan peradilan tata usaha negara.**

Sebagai ilustrasi, gambar berikut menunjukkan kedudukan Pengadilan Pajak dalam Lingkungan Peradilan lain dalam penyelenggaraan kekuasaan kehakiman.

Sumber: UUD 1945 jo. UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman dan UU lain Pengadilan Khusus.

4.2.2. Sengketa Pajak

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia terbitan Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, sengketa mempunyai tiga pengertian sebagai berikut: (1) sesuatu yang menyebabkan perbedaan pendapat, pertengkaran, perbantahan; (2) pertikaian, perselisihan; (3) perkara (dalam pengadilan). Sementara menurut *Black's Law Dictionary*, sengketa adalah *a conflict or controversy especially one that has given rise to a particular lawsuit*. Berdasarkan definisi tersebut, sengketa merupakan suatu konflik, kontroversi atau perdebatan antara beberapa pihak yang akan menimbulkan suatu tuntutan hukum. Dengan demikian, suatu konflik, kontroversi atau perdebatan yang tidak menimbulkan suatu tuntutan hukum oleh salah satu pihak, tidak dapat disebut sebagai sengketa.

Sengketa pajak menurut Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang 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 UU PPSP. Dari pengertian di atas, sengketa pajak pada dasarnya merupakan sengketa atau *dispute* yang timbul dalam bidang perpajakan.

4.2.3. Kompetensi Absolut Pengadilan Pajak

Istilah kompetensi berasal dari bahasa latin *competentia* yang secara etimologis diartikan sebagai

kecakapan, kemampuan atau kewenangan. Jika dikaitkan dengan kewenangan pengadilan, maka kompetensi berarti kewenangan suatu pengadilan untuk mengadili dan memutus perkara tertentu. Kompetensi pengadilan dibedakan menjadi dua, yaitu kompetensi absolut (atribusi) dan kompetensi relatif (distribusi). Kompetensi absolute (*absolute competentie, attributie van rechtmach*) pengadilan dapat diartikan sebagai kewenangan mutlak yang dimiliki suatu pengadilan untuk menerima, mengadili dan memutus suatu perkara tertentu berdasarkan kriteria objek perkara dan subyek perkaranya.

Wewenang mutlak atau kompetensi absolut adalah wewenang badan pengadilan dalam memeriksa jenis perkara tertentu yang secara mutlak tidak dapat diperiksa oleh badan pengadilan lain, baik dalam lingkungan peradilan yang sama maupun dalam lingkungan peradilan lain. Biasanya kompetensi absolut ini tergantung pada isi gugatan, yaitu nilai daripada gugatan. Wewenang mutlak ini disebut juga atribusi kekuasaan kehakiman (Mertokusumo, 1982). Pendapat ini senada dengan pendapat T.J. Buys, dimana dalam penentuan kompetensi absolut dengan mendasarkan pada jenis perkara atau objek sengketa (*objectum litis*). Sebagai contoh, apabila *objectum litis* terletak pada hak perdata maka menjadi kewenangan peradilan umum, namun apabila terletak pada hukum administrasi negara maka menjadi kewenangan peradilan administrasi (Utrecht, 1960 dan Mangkudilaga, 1988).

Sementara kompetensi relatif merupakan wewenang mengadili perkara dalam satu lingkungan badan peradilan, namun berbeda tempat pengadilan secara teritorial. Hal-hal yang mempengaruhi penentuan kewenangan ini misalnya terkait dengan *locus delicti*, kedudukan para pihak, kedudukan obyek gugatan dalam hal objek gugatan adalah barang tidak bergerak, dan lain sebagainya.

Dengan adanya pemisahan lingkungan peradilan sebagaimana digariskan dalam amandemen Pasal 24 UUD 1945 dan Pasal 18 jo. Pasal 25 UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, besar sekali kemungkinan terjadinya sengketa kewenangan mengadili. Sejauh ini, ketentuan yang mengatur tentang kewenangan mengadili hanya dapat dijumpai dalam Pasal 33 ayat (1) UU Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 3 Tahun 2009.

Meskipun tidak secara tegas mengatur tentang sengketa kewenangan mengadili antara pengadilan dengan peradilan khusus (*special jurisdiction*) antara peradilan umum (PN) dengan arbitrase atau Pengadilan Pajak, misalnya, namun pasal-pasal tersebut dapat dijadikan pedoman dalam menyelesaikan sengketa mengadili yang terjadi antara lingkungan pengadilan negara yang disebut dalam pasal 48 UU Nomor 2009 tentang kekuasaan kehakiman dengan badan peradilan khusus (*special court*) sebagaimana yang diatur dalam UU Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase, UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Statsblaad 1934-12 tentang Mahkamah Pelayaran (Harahap, 2008).

Sengketa Tata Usaha Negara (TUN) adalah sengketa yang timbul dalam bidang TUN antara orang atau badan hukum perdata dengan badan atau pejabat tata usaha negara, baik di tingkat pusat maupun di daerah, sebagai akibat dikeluarkannya Keputusan TUN. Keputusan TUN adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan (negara) atau oleh Pejabat TUN (pegawai negara yang menjabat fungsi negara tertentu) yang berisi suatu tindakan hukum (*rechts handeling*) dari Pejabat TUN berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, bersifat kongkret, individual dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau bagi suatu badan hukum perdata tertentu.

Dalam konteks kewenangan absolut peradilan di bidang perpajakan, penjelasan Pasal 27 ayat (1) UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa Pengadilan Pajak merupakan pengadilan khusus yang berada di lingkungan peradilan tata usaha negara. Posisi atau kedudukan Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus yang merupakan diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan juga sebagaimana tertuang dalam penjelasan Pasal 9A ayat (1) Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang PTUN.

Dengan telah beroperasinya Pengadilan Pajak berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002, maka sengketa pajak yang dahulu menjadi kewenangan Peratun melalui upaya Banding Administrasi (vide Pasal 48 jo. Pasal 51 UU Nomor 5 Tahun 1986), saat ini bukan lagi menjadi kewenangan Peratun (i.c. Pengadilan Tinggi TUN) (Priyatmanto, 2016). Lingkup kewenangan atau yurisdiksi yang merupakan kompetensi absolut dari Pengadilan Pajak adalah memeriksa dan mengadili serta memutus Sengketa Pajak.

Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak. Pengadilan Pajak dalam hal banding, hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pengadilan Pajak dalam hal gugatan, memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP. Selanjutnya, berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 73P/Hum/2013 Tentang Uji Materiil terhadap Pasal-Pasal dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, obyek gugatan telah mengalami perluasan, dimana obyek gugatan meliputi juga meliputi putusan-putusan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26 UU KUP.

Meskipun Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) merupakan Pejabat TUN, namun putusan Dirjen Pajak bukanlah termasuk obyek yang dapat diajukan gugatan melalui peradilan TUN. Terdapat beberapa perbedaan antara putusan Dirjen Pajak dengan putusan Pejabat TUN lainnya, salah satunya adalah bahwa adresat yang dituju oleh Pejabat TUN lainnya adalah orang atau **badan hukum perdata**, sementara untuk putusan Dirjen Pajak adresatnya adalah Waajib

Pajak Orang pribadi dan **Badan (tidak mesti berstatus badan hukum secara perdata)**.

Putusan yang diterbitkan oleh DJP bukanlah termasuk obyek sengketa perdata yang dapat diajukan gugatan ke pengadilan negeri, mengingat kewenangan yang memang dimiliki oleh DJP untuk melakukan tindakan administrasi negara di bidang perpajakan. Demikian pula terkait pelaksanaan hak mendahului DJP atas *boedel* pailit, negara dalam hal ini DJP tidaklah termasuk dalam kategori kreditur-kreditur lain sebagaimana dimaksud dalam KUHPperdata, meskipun dalam Pasal 21 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 19 ayat (6) UU PPSP dinyatakan bahwa DJP merupakan kreditur preferen. Kedudukan DJP tetap lebih tinggi dibanding dengan kreditur preferen yang lain, bahkan jika dibandingkan dengan kreditur separatis sekalipun (meskipun hal ini masih *debatable*). Oleh karenanya, atas pelaksanaan hak mendahului DJP ini tidak dapat diajukan gugatan, baik ke pengadilan negeri maupun ke pengadilan niaga (melalui mekanisme keberatan kepada hakim pengawas dalam perkara kepailitan atau *faillissements*).

Dengan demikian, sepanjang tidak terdapat unsur-unsur penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*), salah prosedur (*ultra vires*) serta bentuk-bentuk perbuatan melawan hukum (*onrechtmatige daad*) lainnya, maka terhadap putusan Pejabat TUN c.q. Direktur Jenderal Pajak, tidak dapat diadili oleh badan peradilan lain selain Pengadilan Pajak. Dengan kata lain, sepanjang tidak terdapat 'titik taut' dengan bidang hukum lainnya, maka atas perkara *a quo* kewenangan absolutnya ada pada Pengadilan Pajak.

4.3. Putusan Hakim Terkait Berkaitan Kompetensi Absolut Pengadilan Pajak

4.3.1. Putusan Sela

Ditinjau pada saat penjatuhannya, putusan hakim dapat berupa: a) Putusan Sela, yang sering disebut juga dalam beberapa istilah lain sebagai putusan sementara, *incidental vonnis*, atau *tussen vonnis* yang diartikan putusan antara; dan b) Putusan Akhir (*eind vonnis*) atau dalam *common law* sama dengan *final judgement* yang diambil dan dijatuhkan setelah dilakukannya pemeriksaan terhadap pokok perkara.

Apabila terjadi sengketa kewenangan absolut dalam mengadili suatu perkara, baik yang disampaikan oleh para pihak berperkara melalui pengajuan eksepsi ataupun berdasarkan pendapat hukum dari hakim, maka hakim dapat mengeluarkan penetapan melalui suatu putusan sela. Dalam hal masih terdapat keraguan untuk menentukan kompetensi absolut dari perkara yang sedang disengketakan, maka dengan mengacu pada ketentuan Pasal 33 ayat (1) UU Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sttdt UU Nomor 3 Tahun 2009, para pihak berperkara maupun majelis hakim dapat meminta penegasan atau fatwa kepada Mahkamah Agung. Dalam hal ini MA berkedudukan dan berfungsi sebagai peradilan tingkat pertama dan terakhir. Oleh karenanya putusan yang dijatuhkan oleh MA bersifat *final and binding*.

4.3.2. Metode Penentuan Kompetensi Absolut

Di dalam praktik, terdapat dua metode yang dapat digunakan untuk menentukan suatu kegiatan administrasi dapat digugat di peradilan administrasi yaitu metode *enumeratif* dan metode *general* (Mangkudilaga dalam Priyatmanto, 2016). Metode *enumeratif* merupakan metode untuk menentukan kompetensi absolut pengadilan yang bersifat *enumeratif* yaitu dengan menyebutkan jenis-jenis obyek sengketa yang menjadi wewenang pengadilan secara terinci. Metode *enumeratif* dibedakan menjadi dua yaitu *enumeratif tertutup* dan *enumeratif terbuka*.

Enumeratif tertutup merupakan metode *enumeratif* yang ketat dengan menyebutkan secara terinci dan limitatif jenis-jenis sengketa yang dapat diajukan ke pengadilan administrasi sehingga akan menutup kemungkinan jenis-jenis sengketa lain yang tidak disebutkan di dalam undang-undang. Sementara untuk *enumeratif terbuka* lebih longgar, meskipun di dalam undang-undang disebutkan secara rinci jenis-jenis sengketa yang dapat diajukan ke pengadilan administrasi, tetapi dimungkinkan bagi peradilan untuk mengadili jenis-jenis obyek sengketa lainnya yang belum aau tidak disebutkan di dalam undang-undang.

Sementara metode *general* merupakan metode yang bersifat *general* dalam penentuan kompetensi absolut, yaitu hanya merumuskan kriteria secara umum tentang obyek sengketa yang menjadi wewenang suatu pengadilan tanpa menyebutkan jenis-jenis sengketa secara terinci dalam undang-undang. Dalam metode *general* ini ada tiga kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan kompetensi absolut, yaitu kriteria obyek, kriteria subyek, dan kriteria subyek dan obyek (Priyatmanto, 2016).

Tidak jarang, tindakan yang dilakukan atau produk hukum yang diterbitkan oleh DJP bersinggungan atau memiliki 'titik taut' dengan bidang hukum lainnya. Untuk dapat menentukan apakah perkara tersebut termasuk dalam pengertian sengketa pajak atau sengketa dalam bidang hukum lainnya tersebut, dapat digunakan beberapa asas preferensi hukum. Adapun *type* penyelesaian berkaitan dengan asas preferensi hukum yang meliputi asas *lex specialis derogat legi generali*, *lex superior*, dan *lex posterior*, adalah: (1) pengingkaran (*disavowal*), (2) reinterpretasi, (3) pembatalan, (4) pemulihan (*remedy*) (Hadjon, 2011).

Asas-asas preferensi hukum tersebut dapat digunakan oleh hakim sebagai pertimbangan dalam menentukan kompetensi suatu peradilan, dalam hal terdapat irisan atau 'titik taut' di antara beberapa bidang hukum khusus, atas suatu perkara atau sengketa. Apabila dengan asas preferensi hukum tersebut masih belum dapat ditentukan hukum mana yang berlaku karena bidang hukum lainnya tersebut juga bersifat khusus, maka selanjutnya dapat diterapkan asas preferensi hukum *lex specialis sistematicis* yang merupakan derivat dari *lex specialis derogat legi generali* dan asas *lex consumens*.

derogate legi consumptae yang merupakan derivat *lex specialis sistematica*.

4.3.3. Penemuan Hukum oleh Hakim

Mengacu pada perkara perdata, tugas hakim dalam persidangan ialah memeriksa dan mengadili perkara sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Pokok-Pokok Kekuasaan Kehakiman. Tugas ini dapat diklasifikasikan menjadi tiga bagian, yaitu: 1) konstatirng; 2) kualifisir; dan 3) konstituiring. Tugas-tugas tersebut dapat diperinci menjadi sebagai berikut (Arto, 2017):

1. Konstatirng, meliputi:
 - a. Menemukan fakta (sengketa);
 - b. Menemukan sebab-sebab sengketa;
 - c. Menemukan siapa penyebab sengketa; dan
 - d. Menemukan karakteristik sengketa.
2. Kualifisir, meliputi:
 - a. Menemukan dan memilih sistem hukum;
 - b. Menemukan hukum;
 - c. Menemukan metode penyelesaian yang tepat; dan
 - d. Mendesain hukum agar cocok dengan karakteristik sengketa.
3. Konstituiring, meliputi:
 - a. Menerapkan hukum yang telah didesain, dan
 - b. Menyelesaikan sengketa dengan menjatuhkan putusan.

Ketika perkara atau sengketa yang diajukan oleh para pihak bersengketa sudah jelas norma atau hukumnya, maka hakim tinggal menerapkan hukum yang ada. Demikian pula terkait kewenangan mengadili, hakim dapat dengan mudah memutuskan pengadilan mana yang berwenang untuk memeriksa dan mengadili perkara *a quo*. Namun, ketika atas satu obyek sengketa terdapat persinggungan atau 'titik taut' di antara lebih dari satu bidang hukum, terlebih masing-masing bidang hukum tersebut juga bersifat spesialis, maka dibutuhkan terobosan hukum oleh hakim. Hakim wajib melakukan penemuan hukum sesuai dengan kaidah yang berlaku.

Menurut Gustav Radbruch, seorang filsuf hukum dari Jerman, tujuan atau cita hukum (*idee des recht*), adalah untuk mencapai keadilan (*gerechtigkeit*), kepastian hukum (*rechtzicherheit*) dan kemanfaatan (*zweckmässigkeit*). Dalam literatur-literatur klasik, seringkali antara keadilan dan kepastian hukum tidak dapat diwujudkan sekaligus dalam situasi yang bersamaan. Oleh karenanya, dalam penerapan hukum seringkali diperlukan adanya kompromi-kompromi, yaitu mengorbankan keadilan untuk mencapai kepastian hukum, atau sebaliknya (Marzuki, 2013).

Dalam menghadapi *antinomi* ini, peran penerap hukum sangat diperlukan. Penerap hukum harus mampu untuk melakukan pilihan mana yang harus dikorbankan, kepastian hukum ataukah keadilan. Adapun yang menjadi acuan dalam hal ini adalah moral serta kemanfaatan.

Kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hakim antara putusan yang satu dan putusan hakim lainnya untuk kasus serupa yang telah diputuskan. Roscoe Pound mengatakan bahwa adanya kepastian hukum memungkinkan adanya *predictability*. Jika kepastian hukum yang

dikedepankan, penerap hukum harus pandai-pandai memberikan interpretasi terhadap undang-undang yang ada. Tanpa memberikan interpretasi yang tepat, akan berlaku *lex dura sed tamen scripta*, yang berarti 'undang-undang memang keras, tetapi mau tidak mau memang demikian bunyinya'. Kepastian hukum ini lebih mengemuka terutama pada negara-negara yang menganut sistem kodifikasi yaitu sistem hukum eropa kontinental (*civil law*) dibanding anglo-saxon (*common law*).

Sebaliknya, ketika berbicara tentang keadilan, sebagaimana teori yang dikembangkan oleh Plato, Hans Kelsen, H.L.A. Hart, John Stuart Mill dan John Rawls (Salim HS dkk, 2015), keadilan adalah istilah yang diberikan kepada aturan-aturan yang melindungi klaim-klaim yang dianggap esensial bagi kesejahteraan masyarakat, klaim-klaim untuk memegang janji diperlakukan dengan setara, dan sebagainya (Lebacqz, 2011). Tujuan dari klaim itu adalah untuk meningkatkan kesejahteraan dan memegang janji secara setara, yang artinya bahwa kedudukan setiap orang adalah sejajar (sama tingginya), sama kedudukannya atau seimbang. Pandangan-pandangan tentang keadilan ini juga banyak dipengaruhi oleh ajaran utilitarianisme yang dikemukakan oleh Jeremy Bentham.

Baik di negara-negara *common law* maupun *civil law*, apabila hukum lebih mengarah kepada kepastian hukum, artinya semakin condong pada aturan hukum, maka akan terdesaklah aspek keadilan. Akhirnya, bukan tidak mungkin terjadi *summum ius summa iniuria*, yang artinya 'kepastian hukum tertinggi adalah ketidakadilan tertinggi'. Dengan demikian, terjadi antinomi antara keadilan dan kepastian hukum.

Sebagaimana dikemukakan di atas, bahwa dengan pertimbangan aspek kemanusiaan dan kemaslahatan, penerap hukum dapat melakukan penyimpangan terhadap prosedur baku. Dalam hal demikian, kepastian hukum dapat dikorbankan. Begitu pula pengadilan, dengan berlandaskan moral dapat memutuskan yang berbeda untuk kasus serupa yang sudah diputus oleh pengadilan terdahulu jika pengadilan itu menimbang bahwa putusan pengadilan terdahulu tersebut secara moral perlu diperbaiki. Betapapun, tujuan hukum adalah menciptakan kedamaian dalam hidup bermasyarakat (Marzuki, 2013).

Sebagai konsekuensinya, hakim tidak boleh menyerah pada norma atau kaidah hukum *an sich*. Tugas hakim bukanlah semata-mata menjadi 'corong' dari undang-undang. Mantan ketua MA Purwoto S Gandasubrata mengatakan, dalam mengadili perkara yang dihadapinya, yang dilakukan oleh seorang hakim adalah: (1) dalam kasus yang hukum atau undang-undangnya sudah jelas tinggal menerapkan saja hukumnya, (2) dalam kasus yang hukum atau undang-undangnya tidak atau belum jelas, maka hakim akan menafsirkan UU melalui cara-cara atau metode penafsiran yang lazim berlaku dalam ilmu hukum, (3) dalam kasus dimana terjadi pelanggaran atau penerapan hukumnya bertentangan dengan undang-undang yang berlaku, maka hakim akan menggunakan

hak mengujinya (*toetsingrecht* atau *judicial review*), baik yang berupa *formele toetsing* ataupun *materiele toetsing*.

Dengan demikian, ketika suatu perkara telah jelas aturan undang-undang atau aturan hukumnya, hakim tidak perlu melakukan interpretasi lagi. Apabila hal ini dilakukan, maka hakim telah bertindak sebagai legislator, bukan seedar mengisi ketidaksempurnaan undang-undang untuk memberikan keadilan. Dalam hal demikian tidak ditaati, maka hakim dengan putusannya telah *opens the door to uncertainty* (Lebacqz, 2011).

Dalam memutus sengketa kewenangan mengadili suatu sengketa pajak, peraturan prundang-undangan di bidang perpajakan telah dengan jelas menyatakan bahwa kewenangan absolut ada pada Pengadilan Pajak. Oleh karenanya tidak diperlukan lagi adanya penemuan hukum (*rechvinding*) oleh hakim dengan alasan apapun, termasuk alasan *ius curia novit* demi keadilan dan kemanfaatan.

Demi kepastian hukum, hakim pada pengadilan selain Pengadilan Pajak, harus memutuskan untuk menolak memeriksa dan mengadili pokok perkara atas sengketa pajak yang diajukan kepadanya, dengan menyatakan gugatan tidak dapat diterima atau NO (*niet ontvankelijke verklaard*), melalui suatu **Putusan Sela**.

5. PENUTUP

5.1. Simpulan

Selain perkara atau sengketa tertentu dibidang perpajakan yang forum penyelesaiannya telah ditentukan ada pada badan peradilan lain, seperti gugatan atas tindakan penyanderaan atau paksa badan (*gijzeling*) dan sanggahan pihak ketiga pemilik barang yang disita oleh DJP yang menjadi domain pengadilan negeri, penyelesaian sengketa pajak sepenuhnya menjadi kewenangan Pengadilan Pajak.

Meskipun harus berhadapan dengan bidang hukum lain yang juga bersifat spesialis, spesialisitas hukum pajak, dalam hal ini kewenangan absolut Pengadilan Pajak dalam mengadili sengketa pajak, tetap dapat diterapkan (*enforceable*) dengan mendasarkan pada teori yang merupakan asas preferensi hukum, yaitu *lex specialis sistematicis* dan *lex consumens derogate legi consumptae*, yang merupakan **derivat** dari asas *lex specialis derogate legi generalis*.

5.2. Saran

Ketika menghadapi gugatan atas sengketa pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak pada badan peradilan selain Pengadilan Pajak, DJP dapat memfokuskan keberatan atas eksepsi pada aspek kewenangan atau kompetensi absolut Pengadilan Pajak, dengan mendasarkan pada teori yang merupakan asas preferensi hukum di atas.

6. PEMBATASAN PENELITIAN DAN USUL PENELITIAN LANJUTAN

6.1. Pembatasan Penelitian

Sejatinya, *dispute* atau sengketa pajak tidak hanya terdiri dari perkara-perkara atau sengketa yang telah masuk dalam tahap persidangan di Pengadilan

Pajak saja, melainkan sejak dilakukannya penelitian atau pemeriksaan oleh Fiskus. Penelitian atau pemeriksaan dilakukan oleh fiskus dalam rangka pengujian kepatuhan Wajib Pajak sebagai konsekuensi dari *self assessment* yang dianut dalam sistem perpajakan Indonesia.

Namun demikian, dengan pertimbangan kesetaraan dalam perbandingan antara Pengadilan Pajak dengan badan peradilan lainnya, sengketa pajak dalam penelitian ini dibatasi hanya untuk sengketa di bidang perpajakan yang telah masuk dalam tahap persidangan atau yang telah melewati tahapan penyelesaian administratif yang sering juga disebut semi peradilan (*quasi peradilan*).

Selain itu, mengingat jumlah perkara atau sengketa pajak yang diajukan gugatan oleh Wajib Pajak paling banyak ada di Pengadilan Negeri dalam perkara perdata, maka pembahasan dalam penelitian ini lebih menitikberatkan pada mekanisme penyelesaian perkara perdata pada Badan Peradilan Umum (Pengadilan Negeri).

6.2. Usul Penelitian Lanjutan

Dari hasil wawancara dengan salah satu pegawai pada Subdit Bankum DJP (Bapak Hendra Susilo), diperoleh informasi bahwa dalam banyak perkara atau sengketa pajak, majelis hakim menolak eksepsi atau keberatan DJP dalam Putusan Sela terkait kompetensi absolut Pengadilan Pajak, lebih disebabkan karena beban kerja atau *load* perkara yang ditangani oleh para hakim tersebut, disamping soal profesionalisme dari tiap-tiap hakim. Kuat dugaan, banyak hakim yang menolak eksepsi DJP dalam Putusan Sela dan memilih untuk tetap melanjutkan pemeriksaan pada pokok perkara, lebih disebabkan karena para hakim tersebut tidak memiliki cukup waktu untuk mendalami perkara yang sedang disengketakan pada tahap-tahap awal persidangan.

Hal ini terlihat pada isi atau amar putusan yang diambil dalam Putusan Akhir, dimana hakim tersebut pada akhirnya menyatakan menolak gugatan yang diajukan Wajib Pajak (memenangkan DJP) dengan pertimbangan kompetensi absolut. Jika dianalogikan, putusan semacam ini ibarat Putusan Akhir 'rasa' Putusan Sela.

Oleh karenanya, menarik untuk dilakukan kajian atau penelitian lanjutan mengenai faktor-faktor apa saja yang menjadi pertimbangan hakim dalam memutus sengketa kewenangan mengadili secara mutlak (kompetensi absolut) pada suatu badan peradilan, dalam hal ini atas sengketa pajak. Apakah semata-mata soal beban kerja (*load* perkara), pola rekrutmen hakim, jenjang karier, independensi hakim, ataupun ada faktor-faktor lain terkait profesionalisme hakim.

7. DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Arto, Mukti. *Teori dan Seni Menyelesaikan Perkara Perdata di Pengadilan*. Depok: Kencana, 2017.
- Abdullah, Priyatmanto. *Revitalisasi Kewenangan PTUN: Gagasan Perluasan Kompetensi PTUN*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016.
- Sundari, E. & M.G. Endang Sumiarni. *Politik Hukum dan Tata Hukum Indonesia*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pusaka, 2015.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Pengantar Ilmu Hukum, Ed. Revisi, cet. ke-5*. Jakarta: Prenadamedia Group, 2013.
- Fuady, Munir. *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*. Jakarta: Kencana, 2013.
- Hamzah, Andi. *Hukum Acara Pidana, Ed. Kedua*, Jakarta: Sinar Grafika, 2008.
- Siong, Gouw Giok. *Pengertian tentang Negara Hukum*. Jakarta: Penerbitan Keng Po, 1955.
- Asshiddiqie, Jimly. *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara, cet. ke-3*. Jakarta: Rajawali Pers, 2011.
- Nugraha, Safri dkk. *Hukum Administrasi Negara*, Depok: CLGS FHUI, 2007.
- Lotulung, Paulus Effendie. *Beberapa Sistem tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*. Jakarta: Bina Ilmu Populer, 1986).
- Hadjon, Philipus M. dan Tatiek Sri Djatmiati. *Argumentasi Hukum, cet ke-5*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2011.
- Mertokusumo, Sudikno. *Hukum Acara Perdata Indonesia*. Jakarta: Liberty, 1982.
- Harahap, Yahya. *Hukum Acara Perdata: Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian, dan Putusan Pengadilan, cet. ke-8*. Jakarta: Sinar Grafika, 2008.
- HS, Salim dan Erlies Septiana Nurbani. *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Disertasi dan Tesis, Buku Kedua*. Jakarta: RajaGrafindo, 2015.
- Lebacqz, Karen. *Teori-Teori Keadilan*. Bandung: Nusa Media, 2011.
- Tim Penyusun. *Diktat Petunjuk Praktis Penanganan Perkara Gugatan Terhadap Ditjen Pajak di Pengadilan*. Subdit Bantuan Hukum, 2012.

Peraturan Perundang-Undangan:

- Indonesia, *Undang-Undang Dasar 1945*.
- Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang PTUN*, UU Nomor 51 Tahun 2009.
- Indonesia, *Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman*, UU Nomor 48 Tahun 2009.
- Indonesia, *Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 Tentang Mahkamah Agung*, UU Nomor 3 Tahun 2009.
- Indonesia, *Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*, UU Nomor 8 Tahun 1981.
- Indonesia, *Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, UU Nomor 12 Tahun 2011.

Indonesia. *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)*, UU No. 1 Tahun 1946.

Internet:

- Eddy OS Hiariej, diunduh dari: news.okezone.com/read/2013/04/16/339/792202/saksi-ahli-tegaskan-kerugian-negara-belum-tentu-korupsi, pada tanggal 7 April 2017.
- Eddy OS Hiariej, dalam *Anotasi Putusan 1144 K/Pid/2006*, diunduh dari: www.indekhukum.org/annotation/detail/dad321cc-0afb-a315-30332343137.html pada tanggal 7 Agustus 2017.