



Journal of Risk and Uncertainty Issues

P. ISSN : 2986-397X
E-ISSN : 2986-4453
VOLUME 3 NO 1, 2024
PP: 1-15

CONSTITUTIONAL INTERPRETATION OF TAX ARBITRATION IN RESOLVING INDONESIA TAX DISPUTES

Leo B. Barus

Staff of the Central Tapanuli Regency Government
barusleob@gmail.com

Abstrak

Penafsiran konstitusional terhadap arbitrase pajak menjadi penting dalam konteks penyelesaian sengketa pajak di Indonesia, terutama ketika sistem peradilan yang ada belum sepenuhnya mampu mengakomodasi keadilan pajak yang cepat, efisien, dan netral. Artikel ini bertujuan untuk menganalisis kemungkinan pengakuan dan kedudukan arbitrase pajak dalam kerangka hukum Indonesia dengan pendekatan yuridis normatif dan analisis terhadap praktik internasional. Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun belum diatur secara eksplisit dalam undang-undang perpajakan Indonesia, gagasan arbitrase pajak dapat memperoleh legitimasi melalui pendekatan penafsiran konstitusional yang progresif, mengingat prinsip-prinsip keadilan, kepastian hukum, dan hak atas penyelesaian sengketa yang adil. Studi ini juga merekomendasikan pengembangan perangkat hukum nasional yang mendukung pelaksanaan arbitrase pajak sebagai mekanisme alternatif penyelesaian sengketa, guna meningkatkan efisiensi sistem perpajakan nasional.

Kata Kunci: Penafsiran Konstitusional, Arbitrase Pajak, Sengketa Pajak, Hukum Pajak, Penyelesaian Sengketa Alternatif

A. INTRODUCTION

Background

There are Several laws governing the collection of taxes and other forced levies. Including Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures as amended several times, most recently by Law Number 7 of 2021 concerning Harmonization of Tax Regulations (KUP Law), Law Number 11 of 1995 concerning Excise as amended to Number 39 of 2007 (Excise Law), Law Number 10 of 1995 concerning Customs as amended several times, most recently by Law Number 7 of 2021 concerning Harmonization of Tax Regulations (Customs Law), and Law Number 1 of 2022 concerning Financial Relations between the Central Government and Regional Governments (HKPD Law). However, the existence of a law that forms the basis for collecting taxes and other coercive levies in Indonesia must remain in line with several gaps in its practice.

This gap can be seen from several facts that occur in the handling of tax disputes in Indonesia. This can be seen from the tendency of increasing tax disputes in the tax courts and objections in the Regional Government, the Directorate General of Taxes (DGT), and the

Directorate General of Customs and Excise (DGCE), even though both tax calculation and reporting are based on the self-assessment system carried out by taxpayers as well as the determination and determination of taxes and other forced levies carried out by state administration officials in Indonesia are based on the same tax laws and regulations. The self-assessment system requires taxpayers to register themselves, complete their own tax return (SPT) correctly, completely, and clearly, sign and submit their own SPT, and pay or deposit the amount of tax owed themselves.¹ Thus, the consequence of the implementation of this system is that it requires tax authorities and other coercive levies in Indonesia, in this case the DGT, DJBC, and the Regional Government to supervise the implementation of the law in order to test compliance with the fulfillment of tax rights and obligations of every taxpayer.²

Based on the number of disputes according to the appellant/defendant during 2014-2020, there were 86,349 dispute files, consisting of 63,072 DGT decisions, 21,650 DJBC decisions, and 1,627 Regional Government decisions, as the annual summary of data is presented in Table 1 below. ³The number of tax judges in the tax court is only 63 judges (based on data as of May 2021)⁴.

Table 1. Number of Dispute Files by Appeal/Defendant 2014-2020

No.	Decision Result	Year							Total
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
1.	DGT	7.386	7.669	7.109	5.553	7,813	12,882	14,660	63.072
2.	DJBC	3.017	4069	3.024	3.994	3.574	2,142	1,830	21650
3.	Local government	466	891	21	32	49	24	144	1,627
Total		10,869	12,629	10,154	9.579	11,436	15,048	16,634	86,349

Source: Processed Data from Tax Court

As for the dispute files, which are the results of the DGT and DGCE decisions, one of them comes from the settlement of the objection filed by the state administration but is still being appealed to the tax court by the Taxpayer. Data for the 2015-2020 DGT report shows an increasing trend in settlement of objections, which in each year were 15,873 decisions, ⁵10,804 decisions, 9,335 decisions, 12,418 decisions, 18,985 decisions, and 18,849 decisions. ⁶Then, on the objection decision from the DGT, the Taxpayer can only appeal and file a lawsuit to the Tax Court, one of which is seen in 2019, which showed there were 12,374 appeals and cases or showed an increase of 28.14% compared to 2018. ⁷Furthermore, at the DJBC itself, there is an objection that can be submitted by the Taxpayer where the objection decision that the Taxpayer disapproves can be filed as an appeal to the Tax Court. However, based on data detailing the winnings of 2017, 2018, and 2019, the

¹ Henry Dianto Pardamean Sinaga, "Loss (of Revenue) of State within Taxation", *Mimbar Hukum* 30, No. 1 (Februari 2018): 148.

² Henry DP Sinaga dan Yuli T. Hidayat, Legal Deconstruction of Tax Audit on the Taxpayer's Refund Application for Tax Overpayment in Indonesia (Part 1 of 2), *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 2, 2022.

³Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan, 2020, "Statistik", tersedia di laman <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>, accessed on March 20, 2021.

⁴Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan, 2021, available at <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/daftarhakim/Details/1>, accessed on May 30, 2021.

⁵Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2019, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2020), p. 188.

⁶Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2020, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021), p. 192. Available at <https://pajak.go.id/sites/default/files/2021-10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020%20-%20Bahasa.pdf>, accessed on April 28, 2022.

⁷Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2019, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2020), p. 80.

percentage of winnings in the appeal dispute in the tax court is still below 43%, whereas in each of these years, the rate of DGCE winnings was only 42.89%,⁸ 41, 17%,⁹ and 42.14%.¹⁰

Memang terdapat pemahaman bahwa sengketa atas pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa merupakan upaya untuk memperoleh keadilan bagi setiap pihak yang bersengketa, mengingat karakteristik dan coraknya¹¹. Hal ini didasarkan pada karakteristik dan ciri-ciri dari sistem self-assessment, yang menyebabkan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa menjadi pasti apabila telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht*) dan/atau telah melewati batas waktu penerbitan ketetapan dan/atau kadaluarsa penagihan dan/atau kadaluarsa tindak pidana. Namun demikian, keberadaan kuasi-peradilan pajak yang berada di bawah kewenangan administrasi negara, seperti bidang keberatan dan banding serta direktorat keberatan dan banding yang ada di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), serta keberadaan lembaga yang menangani banding dan gugatan pajak yang berada dalam ranah peradilan pajak, belum mampu menyelesaikan permasalahan yang terus berulang.

Hal ini juga telah dikemukakan dalam beberapa studi terdahulu yang menegaskan bahwa kesempatan kepada para wajib pajak untuk mengajukan keberatan, gugatan, dan banding pajak dan pungutan memaksa lainnya masih sangat memprihatinkan di Indonesia. Studi yang dilakukan oleh Juli dan Sariono menyimpulkan perlu dan mendesaknya peradilan pajak yang transparan dan akuntabel yang berasaskan peradilan yang sederhana, cepat, dan murah agar pencarian keadilan bisa dilaksanakan, mengingat hak dan kewajiban Wajib Pajak dalam upaya banding dan gugatan dapat menjadi tidak terlindungi akibat adanya pembatasan kompetensi absolut.¹² Kemudian, Subekti menyarankan agar dalam memproses dan memutuskan keberatan hasilnya tidak berat sebelah dan diharapkan dapat menyaring perkara pajak yang layak untuk masuk ke pengadilan pajak agar sepatutnya DJP mengedepankan semangat melayani, bukan menghakimi Wajib Pajak.¹³ Selanjutnya, Priyono dan Sinaga menyimpulkan bahwa pengaturan dan penanganan sengketa pajak (banding dan gugatan) yang berlaku di pengadilan pajak masih sebatas penyelesaian kasus sengketa, belum menjangkau pada suatu problem solving dari sengketa pajak. Hal ini hanya akan menyebabkan tetap tingginya sengketa pajak dan besarnya biaya ekstra bagi wajib pajak dan otoritas pajak di pengadilan pajak mengingat pengadilan pajak menangani banding dan/atau gugatan yang diajukan oleh Wajib Pajak terhadap *beschikking* yang diterbitkan oleh DJP, DJBC, dan Pemerintah Daerah.¹⁴

Research Questions

Adanya kesenjangan yang masih terjadi dalam perselisihan pajak pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa berupa keberatan, banding, dan gugatan, menunjukkan

⁸Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Kementerian Keuangan 2017, (Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, 2017), p. 55.

⁹Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Kementerian Keuangan 2018, (Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, 2018), p. 55.

¹⁰Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Kementerian Keuangan 2019, (Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, 2019), p. 61.

¹¹ Benny R. P. Sinaga, Elvrida N. Sinaga, Leo B. Barus, Reny Y. Sinaga, dan Henry D. P. Sinaga. (2020). "Justice Reconception In Establishing Responsive Tax Law In Indonesia: A Rawlsian Perspective". *Ayer Journal*, Vol. 27, No. 3, hal. 172

¹² Wan Juli dan Joko Nur Sariono, 2014, "Hak dan Kewajiban Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan di Pengadilan Pajak", *Perspektif*, Vol. XIX, No. 3, hal. 190,199.

¹³ Imam Subekti, 2020, Pentingnya Independensi dan Keterbukaan dalam Proses Keberatan Pajak", tersedia di laman <https://mucglobal.com/id/news/594/pentingnya-independensi-dan-keterbukaan-dalam-proses-keberatan-pajak>, diakses tanggal 14 Maret 2021.

¹⁴ Agus P. Priyono and Henry DP Sinaga, Is Administrative Justice a Problem-Solving of Tax Dispute?, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 1, pp. 54-66, p. 63, DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.63>.

perlu dan mendesak untuk menanganinya melalui lembaga yang efektif dan transparan, salah satunya yang mempertimbangkan arbitration process. Sehingga, studi ini berusaha untuk menjawab dua rumusan permasalahan yang ada. Pertama, bagaimana pengaturan yang berlaku dalam hal institusi yang menangani perselisihan administrasi perpajakan dan pungutan lain yang bersifat memaksa di Indonesia. Kedua, mengapa tax arbitration merupakan institusi yang ideal dalam penanganan perselisihan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa di Indonesia pada masa yang akan datang.

B. DISCUSSION

Gambaran Umum Pajak dan Perselisihan Administratif Pajak dan Pungutan Memaksa Lainnya

Pajak dan pungutan memaksa lainnya merupakan bagian dari hukum administrasi negara. Pemahaman hukum administrasi tersebut menunjukkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa tidak dapat terlepas dari bentuknya yang harus berupa aturan-aturan, regulasi-regulasi, perintah-perintah, dan keputusan-keputusan yang dibuat oleh lembaga administrasi negara dalam menentukan bagaimana kekuasaan negara menjalankan usaha-usaha untuk memenuhi tugas, atau cara bagaimana negara seharusnya bertindak laku dalam mengusahakan tugas-tugasnya,¹⁵ dan sekaligus untuk melaksanakan kekuasaan mengatur (*regulatory powers*) dan kewajiban-kewajiban badan-badan negara tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa dalam UU pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa, pemerintah-lah yang merupakan subjek hukum atau pendukung hak dan kewajiban, yakni yang harus melakukan berbagai macam tindakan, baik berupa tindakan nyata maupun tindakan hukum.

Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa sebagai bagian dari hukum administrasi negara, menunjukkan bahwa setiap kewenangan lembaga administrasi negara yang mengandung tindakan hukum harus dipertanggungjawabkan, karena merupakan tindakan-tindakan yang berdasarkan sifatnya dapat menimbulkan akibat hukum. Memang, selayaknya tindakan hukum pemerintah tidak boleh mengandung cacat seperti kekhilafan, penipuan, paksaan, dan lain-lain yang berdampak pada akibat hukum yang tidak sah.¹⁶ Namun, sebagai bagian dari upaya pencarian keadilan bagi Wajib Pajak akibat ciri dan corak sistem pemungutan pajak dan pungutan memaksa lainnya di Indonesia, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan, gugatan, dan banding terhadap setiap surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat administrasi negara.

Pada dasarnya, keberatan merupakan tindakan hukum untuk memprotes suatu perbuatan atau pernyataan hukum yang dilakukan pihak lawan, yang dilakukan di pengadilan terkait ilegalitas dan ketidakwajaran dan sebagai upaya persiapan untuk naik banding.¹⁷ Kemudian, banding merupakan suatu tindakan hukum yang meminta agar pengadilan yang lebih tinggi mengubah suatu putusan dari pengadilan yang lebih rendah.¹⁸ Selanjutnya, sengketa merupakan suatu upaya untuk mencoba menyelesaikan perselisihan atau suatu argument antara para pihak yang bersengketa terhadap suatu klaim yang dianggap tidak benar.¹⁹

¹⁵Kusmadi Pudjosewojo, *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, (Jakarta: Balai Pustaka, 1990), hal. 345-346.

¹⁶ Aristoni. (2014). Tindakan Hukum Diskresi Dalam Konsep Welfare State Perspektif Hukum Administrasi Negara dan Hukum Islam. *Jurnal Penelitian*, Vol. 8, No. 2. Lembaga Kajian Sosial dan Agama Tasamuh Institute Kudus

¹⁷ Amy Hackney Blackwell, *The Essential Law Dictionary*, (Illinois: Sphinx Publishing, 2008), hlm. 344.

¹⁸ P. H. Collin, *Dictionary of Law*, Fourth Edition, (London: Bloomsbury Publishing Plc, 2000), hal. 16.

¹⁹ *Ibid.*, hlm. 97.

Prevailing Law Kewenangan Institusional dalam Penanganan Perselisihan Pajak

Keberatan, gugatan, dan banding terkait pajak dan pungutan memaksa lainnya di Indonesia telah diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hal keberatan pajak, Pasal 25 ayat (1) UU KUP dan Penjelasannya telah merumuskan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas materi atau isi suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), atau pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Atas putusan keberatan pajak yang diterbitkan oleh DJP, dalam hal ini ada pada Direktorat Keberatan dan Banding atau Bidang Keberatan, Banding, dan Pengurangan Kantor Wilayah DJP, yang dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar, masih dapat diajukan banding oleh Wajib Pajak kepada badan peradilan pajak, sebagaimana telah diatur dalam Pasal 27 ayat (1) UU KUP.

Adapun keberatan dalam kepabeanan dan cukai diatur dalam Pasal 93-Pasal 95 UU Kepabeanan dan Pasal 41 UU Cukai. Yang berhak mengajukan keberatan di bidang kepabeanan adalah Importir, eksportir, pengusaha tempat penimbunan sementara, pengusaha tempat penimbunan berikat, pengusaha pengurusan jasa kepabeanan, atau pengusaha pengangkutan, atau Orang yang namanya tercantum di dalam Angka Pengenal Impor (API), atau Orang yang diberi kuasa oleh orang-orang tersebut. Adapun permohonan keberatan diajukan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai atas penetapan atau hasil audit yang diterbitkan oleh Pejabat Bea dan Cukai. Atas keputusan keberatan di bidang kepabeanan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak. Kemudian dalam hal keberatan cukai, Pasal 41 UU Cukai mengatur bahwa orang yang berkeberatan atas pendapat Pejabat Bea dan Cukai yang mengakibatkan kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda, dapat mengajukan keberatan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai.²⁰ Selanjutnya, Pasal 43A UU cukai mengatur bahwa atas putusan keberatan di bidang cukai yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak.²¹

Hal keberatan dan gugatan terhadap pemungutan pajak daerah dan retribusi diatur dalam berdasarkan Peraturan Pemerintah tentang ketentuan umum dan tata cara pemungutan pajak dan retribusi sebagaimana telah dirumuskan pada Pasal 95 UU HKPD. Selanjutnya, pada Pasal 23-Pasal 25 Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2016 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Pemungutan Pajak Daerah diatur tentang keberatan, gugatan, dan banding pajak daerah dan retribusi. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Kepala Daerah atau Pejabat yang ditunjuk terhadap Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT), Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKPD), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT), Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPDLB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil (SKPDN), dan pemotongan atau Pemungutan oleh pihak ketiga. Pengajuan keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat atau tanggal pemotongan atau Pemungutan dengan telah membayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak. Kepala Daerah atau Pejabat yang ditunjuk harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dalam

²⁰ Hamida Amri Safarina, 2021, "Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan Bidang cukai, available at <https://news.ddtc.co.id/tata-cara-pengajuan-dan-penyelesaian-keberatan-bidang-cukai-2997>, accessed on May 30, 2022.

²¹ Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia, 2021, available at <https://atpetsi.or.id/ketentuan-pengajuan-banding-dan-gugatan-di-bidang-cukai>, accessed on May 30, 2022.

jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima. Keputusan Kepala Daerah atau Pejabat yang ditunjuk atas keberatan dapat berupa menerima seluruhnya (dalam hal Pajak terutang berdasarkan hasil Pemeriksaan sama dengan Pajak yang terutang menurut Wajib Pajak), menerima sebagian (dalam hal Pajak terutang berdasarkan hasil Pemeriksaan sebagian sama dengan Pajak yang terutang menurut Wajib Pajak), menolak (dalam hal Pajak terutang berdasarkan hasil Pemeriksaan sama dengan Pajak yang terutang dalam surat keputusan/ketetapan yang diajukan keberatan oleh Wajib Pajak), atau menambah besarnya jumlah Pajak yang terutang (dalam hal Pajak terutang berdasarkan hasil Pemeriksaan lebih besar dari Pajak yang terutang dalam surat keputusan/ketetapan yang diajukan keberatan. Kemudian, Wajib Pajak dapat mengajukan banding atas Surat Keputusan Keberatan yang ditetapkan oleh Kepala Daerah pada Pengadilan Pajak.

Selanjutnya, halengketa pajak, baik banding maupun gugatan, diajukan ke Pengadilan Pajak oleh Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya. Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak) bahwa banding diajukan dengan dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding. Adapun gugatan dapat diajukan oleh penggugat, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya dengan disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima, pelaksanaan penagihan, atau Keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Gugatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak. Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan, sedangkan terhadap Keputusan selain Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 30 hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat. Namun, jangka waktu tersebut tidak mengikat apabila terdapat keadaan di luar kekuasaan penggugat, sehingga terdapat perpanjangan jangka waktu sebanyak 14 hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat. Sedangkan Upaya Hukum Luar biasa dapat dilakukan melalui Permohonan peninjauan kembali (PK) ke Mahkamah Agung (MA) sebagaimana telah ditegaskan pada Pasal 89-Pasal 93 UU Pengadilan Pajak.

Benchmarking Penyelesaian Sengketa di Indonesia

Terdapat beberapa metode penyelesaian sengketa di Indonesia, sebagaimana atelahr diatur dalam beberapa UU, antara lain Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi (UU Jasa Konstruksi) dan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa (UU Arbitrase), yakni litigasi dan non-litigasi (seperti musyawarah untuk mencapai mufakat, mediasi, negosiasi, konsiliasi, pembentukan dewan sengketa, dan arbitrase).²² Adapun kecenderungan penyelesaian sengketa saat ini didominasi oleh cara non-litigasi sebagaimana Moore mengemukakan cakupannya yang menjangkau pada sifat kesukarelaan dalam prosesnya, prosedurnya yang cepat, hemat dalam waktu dan biayanya, keputusannya yang bersifat non-judicial, kontrolnya dilakukan oleh manajer yang memang paling mengetahui kebutuhan organisasi, prosedurnya yang rahasia, fleksibilitas yang besar dalam merancang syarat-syarat penyelesaian masalahnya, perlindungan dan pemeliharaannya terhadap hubungan kerja sangat baik, memiliki tingkat kemungkinan untuk melaksanakan kesepakatan yang sangat tinggi, tingkatan yang lebih tinggi dalam melaksanakan kontrol dan lebih mudah memperkirakan hasil, memiliki kesepakatan-kesepakatan yang lebih baik

²² Joni Emirzon and Henry D. P. Sinaga. (2021), "Dispute Resolution Model of Construction Work Contract: A Case Study in Indonesia", *International Journal of Global Community*, Vol. 4, No. 1.

daripada sekedar kompromi atau hasil yang diperoleh dari cara penyelesaian kalah/menang, dan keputusannya yang bertahan sepanjang waktu.²³

Penyelesaian sengketa dengan prinsip dasar musyawarah untuk mencapai kemufakatan diatur dalam Pasal 88 UU Jasa Konstruksi. Bila prinsip tersebut tidak tercapai, maka para pihak menempuh tahapan upaya penyelesaian sengketa berikutnya, yang dapat berupa mediasi, konsiliasi, dan arbitrase, dimana penyelesaian masing-masing proses tersebut dapat dihentikan apabila tahapan sengketa sebelumnya sudah diselesaikan.²⁴ Kemudian, Pasal 93 ayat (3) - ayat (5) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2020 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi mengatur bahwa selain upaya penyelesaian sengketa melalui Mediasi dan Konsiliasi, para pihak dapat menunjuk Dewan Sengketa, yang berfungsi sebagai upaya pencegahan sekaligus penyelesaian sengketa konstruksi. Penggunaan Dewan Sengketa di Indonesia diatur dalam Pasal 94 – Pasal 96 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2020, yang proses dan putusannya harus berdasarkan prinsip keadilan, namun dalam hal para pihak/salah satu pihak keberatan terhadap putusan tersebut maka tahapan penyelesaian sengketa dapat dilanjutkan pada mediasi, konsiliasi, dan arbitrase.²⁵

Selanjutnya, mediasi dan konsiliasi merupakan Alternatif Penyelesaian Sengketa, yang merupakan lembaga penyelesaian sengketa atau beda pendapat melalui prosedur yang disepakati para pihak, yakni penyelesaian di luar pengadilan dengan cara konsultasi, negosiasi, mediasi, konsiliasi, atau penilaian ahli. Pengaturan mediasi dapat merujuk pada UU Arbitrase, Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2020, dan Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 1 Tahun 2016 tentang Prosedur Mediasi di Pengadilan. Pasal 1 angka (28) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2020 mendefinisikan mediasi sebagai upaya penyelesaian sengketa dengan mengikutsertakan pihak ketiga yang bertindak sebagai penasehat. Pasal 1 angka (28) PERMA Nomor 1 Tahun 2016 mendefinisikan mediasi sebagai cara penyelesaian sengketa melalui proses perundingan untuk memperoleh kesepakatan Para Pihak dengan dibantu oleh Mediator. Mediasi juga terdapat dalam Arbitrase, sebagaimana Pasal 6 ayat (3) dan ayat (4) UU Arbitrase mengatur bahwa dalam hal sengketa atau beda pendapat melalui pertemuan langsung oleh para pihak dapat diselesaikan melalui bantuan seorang atau lebih penasehat ahli maupun melalui seorang mediator. Usaha penyelesaian sengketa atau beda pendapat melalui mediator dengan memegang teguh kerahasiaan, dengan kesepakatan dalam bentuk tertulis yang ditandatangani oleh semua pihak yang terkait. Kesepakatan penyelesaian sengketa atau beda pendapat secara tertulis adalah final dan mengikat para pihak untuk dilaksanakan dengan itikad baik serta wajib didaftarkan di Pengadilan Negeri.²⁶

Adapun konsiliasi merupakan upaya penyelesaian sengketa dengan mengikutsertakan pihak ketiga (konsiliator) yang melakukan intervensi secara aktif, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka (29) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2020. Sedangkan Arbitrase merupakan cara penyelesaian suatu sengketa perdata di luar pengadilan umum yang didasarkan pada perjanjian arbitrase yang dibuat secara tertulis oleh para pihak yang bersengketa, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka (1) UU Arbitrase. Sengketa para pihak yang telah terikat dalam perjanjian arbitrase meniadakan hak para pihak untuk mengajukan penyelesaian sengketa atau beda pendapat ke Pengadilan Negeri, sebagaimana telah diatur dalam Pasal 3, Pasal 6, dan Pasal 11 UU Arbitrase. Adapun putusan arbitrase adalah bersifat final dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan mengikat para pihak. Namun, para pihak dapat mengajukan permohonan

²³Emirzon, J., (2000), *Alternatif Penyelesaian Sengketa di Luar Pengadilan (Negosiasi, Mediasi, Konsolidasi, dan Arbitrase)*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, p. 20.

²⁴ Joni Emirzon and Henry D. P. Sinaga, *Ibid*.

²⁵ Anis W. Hermawan, *Improving Tax Compliance of the Construction Sector in Indonesia: A Juridical Perspective*, *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 2, 2022.

²⁶ Joni Emirzon and Henry D. P. Sinaga, *Ibid*.

pembatalan terhadap putusan arbitrase apabila putusan tersebut diduga mengandung tiga unsur sebagaimana dimaksud dalam Pasal 70 UU Arbitrase, yakni: 1) surat atau dokumen yang diajukan dalam pemeriksaan, setelah putusan dijatuhkan, diakui palsu atau dinyatakan palsu, 2) setelah putusan diambil ditemukan dokumen yang bersifat menentukan, yang disembunyikan oleh pihak lawan, atau 3) putusan diambil dari hasil tipu muslihat yang dilakukan oleh salah satu pihak dalam pemeriksaan sengketa.²⁷

Pro dan Kontra Arbitrase Perselisihan Pajak

Sekalipun kebutuhan akan mekanisme penyelesaian sengketa yang wajib dan mengikat adalah jelas dan pasti, namun penerapan opsi tersebut dalam bentuk arbitrase akan berkonsekuensi pada kewenangan mengikat dari panel arbitrase dan pengorbanan dalam bentuk menyerahkan kedaulatan pajak. Sehingga, dilema arbitrase pajak yang wajib dan mengikat telah menciptakan pros and cons.²⁸ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) sendiri telah merekomendasikan tax arbitration dalam penyelesaian perselisihan perpajakan internasional bila terjadi kegagalan dalam penyelesaian the Mutual Agreement Procedure (MAP). Inisiasi arbitrase dapat dilakukan oleh the competent authority of either Contracting State or the taxpayer dengan mengajukan a written Request for Arbitration to the Appointing Authority no sooner than two years and not later than four years dengan terlebih dahulu melakukan presentasi kasus to the relevant competent authority²⁹. Namun, tax arbitration of international taxation tersebut harus beradaskan yurisdiksi- yurisdiksi yang diterbitkan oleh OECD, sebagaimana sampai dengan tanggal 25 Maret 2021 OECD telah menerbitkan Profil Arbitrase of 30 jurisdictions applying mandatory binding arbitration in implementing Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).³⁰

Hal pros dikemukakan dalam beberapa studi. Park mengemukakan bahwa mistifikasi yang tidak semestinya melekat pada arbitrase yang melibatkan tindakan pajak dapat diambil dari karakterisasi tripartite, yang terdiri dari commercial transactions,

²⁷ Loc.cit

²⁸ Ehab Farah, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem, Florida Tax Review, Vol. 9, No. 8, 2009, p. 709.

²⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development, "Improving the Process for Resolving International Tax Disputes", available at <https://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf>, accessed on July 11, 2022, p. 42. Selanjutnya, OECD mengemukakan tiga alternative pengajuan arbitrase dalam perpajakan internasional, sebagaimana kutipan selengkapannya adalah:

"Alternative 1: Arbitration will take place only if the taxpayer and all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, submit in writing to both of the competent authorities their agreement that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award. Alternative 2: A taxpayer presenting a request to the relevant competent authority must, as a condition to its consideration, submit in writing to such authority its agreement, and the agreement of all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award. Alternative 3: A taxpayer submitting a case to the relevant competent authority must, as a condition of its consideration of the request, submit in writing to such authority its agreement, and the agreement of all relevant associated enterprises in each Contracting State, if any, that it will not bring or prosecute any judicial or administrative proceeding under the national law of either Contracting State relating to the subject matter of the case. Arbitration will take place only if thereafter the taxpayer and each such enterprise submits in writing to both of the competent authorities its agreement that the case will be subject to arbitration as provided herein and that the taxpayer and each such enterprise will be bound by any final award."

³⁰ EY, "OECD publishes Arbitration Profiles of 30 countries under the MLI and a clarification regarding entry into effect", 2021, available at https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-publishes-arbitration-profiles-of-30-countries-under-the-ml, accessed on July 12, 2022.

investor-state arbitration, and income tax treaties.³¹ Tax arbitrase dapat dilakukan sehubungan dengan perselisihan komersial yang bermuatan pajak yang melibatkan hubungan bisnis antara pembeli dan penjual yang setuju untuk menyelesaikan perselisihan mereka di luar pengadilan. Arbiter sering membahas masalah pajak sebagai insidental untuk klaim dan kontrak yang secara mendasar terkait dengan pajak yang dibayarkan atau dikreditkan. Investor-state arbitration muncul dari kontroversi investor-negara. Investor dari luar negeri mungkin menganggap pemberlakuan pajak di negara tujuan investasi adalah diskriminatif, tidak adil, atau berupaya melakukan pengambilalihan secara terselubung. Investor melihat kemungkinan penggunaan pajak sebagai sarana pengambilalihan secara terselubung atau tidak langsung terhadap investor mereka, sedangkan negara tuan rumah akan menganggap pajak sebagai ukuran peningkatan penerimaan yang dikenakan sesuai dengan hak prerogatif kedaulatannya. Adapun hal income tax treaties untuk arbitrase pajak berimplikasi pada perjanjian pajak penghasilan bilateral yang dibuat untuk mengurangi pajak berganda dalam mengatasi BEPS secara efisien dan efektif dengan menolak penyelesaian oleh the competent authorities dari kedua negara. Tentu saja akan didapat konsistensi melalui arbitrase.³² Kemudian, Obayemi berpendapat bahwa walaupun di Nigeria terdapat beberapa putusan Pengadilan Banding dan Konstitusi Nigeria menyatakan bahwa masalah pajak tidak dapat diarbitrase, namun arbitrase secara bertahap telah diterima secara umum sebagai cara alternatif untuk menyelesaikan perselisihan di antara pihak yang berperkara di Nigeria.³³ Berdasarkan kajian sejarah, filosofi dan perspektif global mengenai arbitrase dan yurisprudensi pajak, serta sesuai dengan semangat hukum, bisnis dan keadilan, adalah memungkinkan bila klausul arbitrase terdapat dalam undang-undang dan instrumen pajak yang membuatnya dapat ditegakkan dan memberikan kepastian hukum dalam mengatur bidang bisnis di Nigeria.³⁴ Sehingga, agar Nigeria selalu mengikuti globalisasi dan tuntutan melalui pengadopsian tren global, diusulkan penggunaan arbitrase sengketa pajak sebagai alternatif yang lebih solid.³⁵ Selanjutnya, Arbitration.com yang mendefinisikan tax arbitration as “a simple process in which a third individual or business reviews a dispute between two other individuals or businesses and usually pertains to disagreements over taxes, whether it's the filing process or someone that feels as if they didn't get the tax return they deserved” menunjukkan bahwa dalam proses arbitrase pajak, semuanya ditinjau dan dipertanggungjawabkan secara menyeluruh untuk memberikan putusan yang fair and just terhadap kedua belah pihak.³⁶ Adapun Amerika Serikat menerapkan voluntary binding arbitration sebagai teknik penyelesaian sengketa alternatif sebelum menggunakan proses pengadilan formal. Adapun kasus-kasus yang harus dievaluasi for arbitration adalah cases involving factual issues such as valuation, reasonable compensation, or Internal Revenue Code (IRC) § 482, however arbitration is not appropriate for cases involving the substantiation of expenses under IRC §162 and §274, a settlement appears imminent, substantial resources have already been expended toward trial preparation, or a decision has been made that the Service must litigate the case because of its importance.³⁷ Para pihak yang ingin mengajukan masalah faktual ke arbitrase yang mengikat secara sukarela harus mengajukan permintaan seorang arbiter

³¹ William W. Park, *Tax and Arbitration*, *Arbitration International*, Vol. 36, Iss 2, 2020, p. 157-220.

³² Loc.cit.

³³ Olumide Obayemi, *Jurisdiction and Arbitration of Tax Disputes in Nigeria*, 2018, available at <https://gravitasreview.com.ng/shop/jurisdiction-and-arbitration-of-tax-disputes/>, accessed on July 10, 2022.

³⁴ Loc.cit.

³⁵ Loc.cit.

³⁶ Arbitration.com, *What Tax Arbitration Means for You*, 2011, available at <http://www.arbitration.com/articles/what-is-tax-arbitration.aspx?fullweb=1>, accessed on July 11, 2022.

³⁷ Internal Revenue Service, “Part 35. Tax Court Litigation”, available at https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005, accessed on July 13, 2022.

dengan memorandum kepada Area Counsel (GLS) disertai dengan suatu ketentuan untuk terikat dengan hasil temuan arbiter. Arbiter akan ditunjuk atas perintah pengadilan yang dapat berisi petunjuk-petunjuk kepada arbiter dan para pihak yang dianggap tepat oleh hakim atau hakim pengadilan khusus. Selanjutnya, para pihak tersebut segera melaporkan ke pengadilan atas temuan-temuan yang dibuat oleh arbiter dengan melampirkan laporan atau ringkasan tertulis yang telah disiapkan oleh arbiter.³⁸

Hal cons dikemukakan dalam beberapa studi. Akinla menegaskan bahwa sekalipun undang-undang arbitrase dan konsiliasi tidak asing dalam sistem hukum di Nigeria, tetapi Nigeria tidak dapat menyelesaikan permasalahan pajak domestiknya melalui tax arbitration. Namun dalam kasus pajak internasional yang gagal diselesaikan melalui MAP, tax arbitration merupakan solusi untuk menjamin keadilan dan ketidakberpihakan, mengingat perselisihan tersebut bukan lagi perselisihan domestik dan terdapat dua negara berdaulat yang saling mengklaim hak pajaknya.³⁹ Australian Taxation Office (ATO) menegaskan bahwa sengketa pajak merupakan subyek keputusan oleh pengadilan atau majelis administrasi sehingga tidak akan memenuhi syarat untuk diajukan arbitrase. Arbitrase yang independen dan mengikat adalah untuk masalah pajak internasional yang masih belum terselesaikan berdasarkan MAP. Wajib pajak dapat meminta arbitrase secara tertulis jika kasus MAP tidak terselesaikan oleh the competent authority dalam jangka waktu yang ditentukan dalam perjanjian pajak yang relevan (umumnya dua tahun).⁴⁰

Refleksi Kritis Tax Arbitration in Resolving Tax Disputes in Indonesia

Pajak merupakan kontribusi wajib warga negara terhadap negara berdasarkan undang-undang. Pajak yang merupakan kesepakatan berdasarkan undang-undang terkait penarikan sumber daya ekonomi terhadap sector swasta dan pemerintah, mengandung arti bahwa didalamnya terdapat hal-hal yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban (hukum) perpajakan. Ihwal musyawarah penyelesaian sengketa hak dan kewajiban hukum juga merupakan salah satu alternative dalam arbitrase, sebagaimana arbitrase biasanya didasarkan pada kesepakatan antara pihak-pihak yang terlibat melalui klausul arbitrase dalam kontrak atau pelaksanaan perjanjian.⁴¹ Para pihak dalam arbitrase tersebut menentukan the person or people untuk menyelesaikan sengketanya, yakni para pihak yang memiliki otonomi as to the decision maker who would be an experienced person in the area of dispute.⁴² Selanjutnya, the Nigerian Supreme Court that aptly captured the meaning of arbitration, in the case of *Nigerian National Petroleum Corporation v Lutin Investment Ltd & Anor*, as “the reference of a dispute or difference between not less than two parties for determination after hearing both sides in a judicial manner, by a person or persons other than a court of competent jurisdiction”. Kemudian, secara khusus berdasarkan kasus *Kano State Urban Development Board V Fanz Construction Ltd* menyatakan terdapat kategori-kategori masalah yang tidak dapat diselesaikan melalui arbitrase, including criminal matters, disputes arising under void agreements (such as being by way of gaming or wagering), disputes leading to a change of status (such as divorce petition), dakwaan atas pelanggaran yang bersifat public,

³⁸ *Loc.cit.*

³⁹ Folajimi Olamide Akinla, “BEPS Action 14 – Arbitration of Tax Disputes: A Nigerian Perspective”, available at <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/tax-arbitration-in-Nigeria.pdf>, accessed on July 12, 2022.

⁴⁰ Australian Taxation Office, “Mutual Agreement Procedure”, last modified 21 June 2022, available at <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Mutual-agreement-procedure/?anchor=Arbitration>, accessed on July 13, 2022.

⁴¹ Sharon Juwah and Lekki Punuka, *Resolving Tax Disputes via Arbitration*, available at <https://www.ibanet.org/article/B494779C-2BCD-488D-B243-428397C1780A>, accessed on July 15, 2022.

⁴² *Loc.cit.*

perselisihan yang timbul dari kontrak ilegal, any agreement purporting to give an arbitrator the right to give judgment in rem, and similar disputes.⁴³

Memang, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yakni hukum yang mengatur tentang hubungan warga negara dengan negara, sedangkan arbitrase dan alternative penyelesaian sengketa merupakan suatu penyelesaian sengketa perdata di luar peradilan umum berdasarkan perjanjian tertulis oleh para pihak yang bersengketa dalam kontrak. Namun, harus diingat bahwa pajak merupakan kesepakatan peralihan kekayaan orang pribadi dan badan kepada negara berdasarkan UU. Berdasarkan UU perpajakan yang berlaku, Wajib Pajak melaksanakan self-assessment system, dan selanjutnya konsekuensi self-assessment system adalah pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang keputusan dan/atau ketetapan nya diterbitkan oleh jabatan administrasi pemerintahan dalam ranah hukum administrasi. Adapun keputusan dan/atau ketetapan yang diterbitkan oleh jabatan administrasi pemerintahan tersebut masih dapat diajukan keberatan dan banding oleh Wajib Pajak berdasarkan mekanisme peraturan perundang-undangan perpajakan yang adil berkepastian hukum, dan berkemanfaatan publik.

Penanganan perselisihan pajak harus mencerminkan keadilan bagi para wajib pajak dan juga bagi negara, salah satunya adalah penyelesaian hukum yang independent. Namun, salah satu fakta penyelesaian keberatan adalah adanya kuasi peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (1) UU KUP yang menegaskan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak, sementara Pasal 12 ayat (3) UU KUP sendiri juga mengatur bahwa atas ketetapan atau penetapan yang diajukan keberatan oleh Wajib Pajak itu sendiri berasal dari ketetapan atau penetapan jumlah pajak yang terutang yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak.⁴⁴ Artinya, SKP dan/atau STP dan Surat Keputusan Keberatan sama-sama diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak, meskipun dilakukan oleh fungsi yang berbeda, yakni SKP yang diterbitkan berdasarkan pemeriksaan pajak sedangkan Surat Keputusan Keberatan diterbitkan oleh Bidang Keberatan dan Banding atau Direktorat Keberatan dan Banding. Hal seperti ini sangat memprihatinkan, sebagaimana penanganannya yang ideal selayaknya tidak mengabaikan saling control dan saling pantau antara lembaga yang satu dengan yang lain,⁴⁵ dan hukum administrasi negara yang ideal selalu mensyaratkan bahwa publik diberdayakan untuk secara efektif melalui pertanggungjawaban pejabat publik atas setiap pengambilan keputusannya. Kemudian, banding dan gugatan yang merupakan kewenangan pengadilan pajak belum mencerminkan suatu sistem yang adil, yakni sistem yang memungkinkan relasi antara pemerintah dan yang diperintah berjalan secara fleksibel, akuntabel, dan adil. Pengadilan pajak saat ini masih berada di bawah pembinaan Kementerian Keuangan Republik Indonesia, tidak sepenuhnya berada di bawah Mahkamah Agung.

Hal kepastian hukum berhubungan dengan kalimat dan makna istilah dalam peraturan perundang-undangan harus jelas, tepat, tegas, dan tidak ambigu atau boleh mengandung arti ganda ataupun memberi kesempatan untuk ditafsirkan lain daripada yang dimaksudkan oleh undang-undang, serta setiap praktik atau kegiatannya dapat diawasi.⁴⁶ Hal ini menunjukkan bahwa penyelesaian perselisihan pajak selayaknya mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kewenangan yang ada, dalam hal ini kewenangan eksekutif dan yudikatif.

⁴³ *Loc.cit.*

⁴⁴ Dino Sulistomo, *Undivided Inheritance as a Unit in Lieu of the Beneficiaries: A Tax Fairness Perspective*, *Scientia Business Law Review*, Vol. 1, No. 1, 2022, pp. 15-20.

⁴⁵ Stefan Olsson (2009) *Defending the Rule of Law in Emergencies Through Checks and Balances*, *Democracy and Security*, Vol. 5, No. 2, hal. 112.

⁴⁶ Henry D. P. Sinaga and Denny Irawan, "Reformulation of the Preliminary Evidence Audit Type in Taxation: When Legal Hermeneutics Meets the Rule of Law (Part 1 of 2)", *Scientium Law Review*, Vol. 1, No. 2 (2022).

Mengingat Direktur Jenderal Pajak yang berada di bawah Kementerian Keuangan yang menerbitkan ketetapan/penetapan pajak terhadap Wajib Pajak, maka selayaknya penanganan perselisihan pajak antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak selayaknya ditangani kekuasaan yang independen.⁴⁷

Hal kemanfaatan public dalam penanganan perselisihan pajak di Indonesia tidak dapat terlepas dari paham *utilitarian* yang dipelopori oleh Bentham dan Mill. Bentham mengemukakan the principle of utility, yang meletakkan kemanfaatan sebagai tujuan utama hukum, dengan menegaskan bahwa tujuan hukum adalah untuk memberikan jaminan kebahagiaan pada individu-individu yang kodratnya selalu terarah kepada kebahagiaan yang dapat dinilai baik atau buruk. Kemudian, Mill menyatakan bahwa ukuran baik buruknya suatu perbuatan harus diukur dari segi manfaat yang dihasilkan karena kebaikan yang tertinggi adalah utility, sebagai suatu kebahagiaan untuk jumlah manusia yang sebesar-besarnya.⁴⁸ Selanjutnya, Hermawan dan Sinaga menegaskan bahwa pengaturan pajak (termasuk pungutan memaksa lainnya) di Indonesia harus dilakukan melalui pengaturan yang memperkuat kepatuhan sukarela sekaligus dapat memacu ekspansi, pertumbuhan, dan efisiensi pajak dan pungutan memaksa lainnya⁴⁹ dengan cara yang aspiratif, akomodatif, dan selektif. Namun, praktek penyelesaian sengketa pajak yang terjadi tidak mencerminkan asas kemanfaatan public, sebagaimana kedudukan pengadilan pajak berada di ibu kota negara, dengan persidangan yang dapat dilakukan di tempat lain berdasarkan ketetapan Ketua Pengadilan Pajak. Adapun lokasi persidangan sengketa pajak di Indonesia saat ini hanya berada di Jakarta, Yogyakarta, dan Surabaya, belum menjangkau lebih dari 30 ibu kota provinsi lainnya. Padahal, wajib pajak (baik pusat maupun daerah, serta pembayar bea dan cukai) tersebar di seluruh wilayah kesatuan Republik Indonesia.

Model Penyelesaian Perselisihan Pajak dan Pungutan Memaksa Lainnya yang Ideal di Indonesia

Makna ideal penyelesaian secara hukum merujuk pada adanya satu badan peradilan yang independen yang dapat menyelesaikan kasus sengketa dan sekaligus sebagai pemecahan masalah yang tidak menimbulkan kerugian pada para pihak yang bersengketa, baik secara finansial maupun non finansial.⁵⁰ Harapannya, penyelesaian tersebut adalah membantu orang untuk menyelesaikan perselisihan dengan penyedia layanan publik dengan mengikuti standar peradilan yang adil oleh pengadilan yang kompeten, independen dan tidak memihak, kemudian menjamin bahwa pembuat keputusan harus dimintai pertanggungjawaban.⁵¹ Namun kenyataannya, lembaga yang menyelesaikan perselisihan pajak saat ini belum mencerminkan keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan public.

Berdasarkan pemahaman pada konstitusi dan peraturan perundang-undangan yang memadai, selayaknya wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 (UU MK) memiliki kedudukan hukum

⁴⁷ Roger Masterman dan Colin Murray, *Exploring Constitutional and Administrative Law*, (Harlow: Pearson Education Limited, 2013), p. 209.

⁴⁸ Anis W. Hermawan, and Henry D. P. Sinaga, (2020). Public Benefit Principle in Regulating E-Commerce Tax on Consumer's Location in Indonesia. *International Journal of Advanced Science and Technology* 29(8), 1212-1222. Retrieved from <http://sersc.org/journals/index.php/IJAST/article/view/20137>.

⁴⁹ *Loc.cit.*

⁵⁰ Joni Emirzon and Henry D. P. Sinaga. (2021), *Ibid.*

⁵¹ Zrvandyan, A. (2016), *Casebook on European fair trial standards in administrative justice*, Council of Europe Publishing, Paris.

sebagai pembayar pajak yang berhak dan berkepentingan menegakkan hak konstitusionalnya bila merasa dirugikan dengan berlakunya norma suatu.⁵² Hal ini menunjukkan bahwa institusi yang ideal dalam menyelesaikan perselisihan pajak dan pungutan memaksa lainnya adalah arbitrase pajak. Arbitrase pajak memenuhi konsep keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan public sebagai institusi penyelesaian sengketa pajak di Indonesia, sebagaimana pertimbangannya adalah:

a. Keadilan

Penyelesaian sengketa atau beda pendapat antar para pihak dalam hubungan hukum tertentu sama-sama diselesaikan dengan kesepakatan atau persetujuan Bersama, sebagaimana para pihak yang memilih arbitrase harus membuat persetujuan dalam perjanjian tertulis. Adapun arbiter yang ditunjuk atau diangkat telah memenuhi syarat-syarat yang sangat memadai, antara lain cakap melakukan tindakan hukum, tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan salah satu pihak bersengketa, tidak mempunyai kepentingan finansial atau kepentingan lain atas putusan arbitrase, dan memiliki pengalaman serta menguasai secara aktif di bidangnya paling sedikit 15 tahun, sebagaimana telah diatur dalam Pasal 12 UU Arbitrase.

b. Kepastian hukum

Pemeriksaan oleh majelis arbitrase dilakukan secara tertutup dengan hak dan kesempatan yang sama dalam mengemukakan pendapat terhadap para pihak yang bersengketa. Majelis arbitrase mengambil putusan berdasarkan ketentuan hukum atau berdasarkan keadilan dan kepatutan. Adapun putusan arbitrase bersifat final dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan mengikat para pihak. Dalam hal para pihak tidak melaksanakan putusan arbitrase secara sukarela, putusan dilaksanakan berdasarkan perintah Ketua Pengadilan Negeri atas permohonan salah satu pihak yang bersengketa.

c. Kemanfaatan Publik

Terdapat beberapa kemanfaatan public dalam hal penggunaan arbitrase pajak, seperti:

- i. Biaya arbitrase ditentukan oleh arbiter, meliputi honorarium arbiter, biaya perjalanan dan biaya lainnya yang dikeluarkan oleh arbiter, biaya saksi dan atau saksi ahli yang diperlukan dalam pemeriksaan sengketa, dan biaya administrasi.
- ii. Biaya arbitrase dibebankan kepada pihak yang kalah, namun dalam hal tuntutan hanya dikabulkan sebagian maka biaya arbitrase dibebankan kepada para pihak secara seimbang.
- iii. Pemeriksaan atas sengketa harus diselesaikan paling lama 180 hari sejak majelis arbiter terbentuk, dan dapat diperpanjang dengan persetujuan para pihak.
- iv. Pembentukan arbitrase dapat dilakukan pada wilayah propinsi di seluruh Indonesia, sehingga semakin memberi kesempatan kepada semua pembayar pajak untuk memperjuangkan keadilan dalam hal timbul sengketa pajak.

C. CONCLUSION

This study generates two conclusions. First, the regulation of objections, disputes, and appeals for taxes and other coercive levies in Indonesia is still very litigious in nature and does not yet reflect the win-win solution principle that reflects justice, legal certainty, and public benefit. Second, the ideal institution in resolving tax disputes in Indonesia is tax

⁵² Leo B. Barus, On Tax Obligatory and Taxpayer and Its Implications, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 1, 2022, pp. 1-10.

arbitration, because it reflects justice, legal certainty, and public benefits for all taxpayers and other coercive levies spread throughout the territory of the Unitary State of the Republic of Indonesia. It is recommended that the legal deconstruction of the KUP Law, Customs Law, Excise Law, HKPD Law and the Tax Court Law regulate objections, lawsuits, and appeals.

REFERENCES

- Barus, L. B. (2022). On tax obligatory and taxpayer and its implications. *Journal of Tax Law and Policy*, 1(1), 1–10.
- Blackwell, A. H. (2008). *The essential law dictionary*. Illinois: Sphinx Publishing.
- Collin, P. H. (2000). *Dictionary of law* (4th ed.). London: Bloomsbury Publishing Plc.
- Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. (2017). *Laporan Kinerja 2017*. Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. (2018). *Laporan Kinerja 2018*. Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. (2019). *Laporan Kinerja 2019*. Jakarta: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Laporan Tahunan 2019*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Laporan Tahunan 2020*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak. Retrieved from <https://pajak.go.id/sites/default/files/2021-10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020%20-%20Bahasa.pdf>
- Emirzon, J. (2000). *Alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan (negosiasi, mediasi, konsolidasi, dan arbitrase)*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Emirzon, J., & Sinaga, H. D. P. (2021). Dispute resolution model of construction work contract: A case study in Indonesia. *International Journal of Global Community*, 4(1).
- Farah, E. (2009). Mandatory arbitration of international tax disputes: A solution in search of a problem. *Florida Tax Review*, 9(8), 709.
- Hermawan, A. W. (2022). Improving tax compliance of the construction sector in Indonesia: A juridical perspective. *Scientia Business Law Review*, 1(2).
- Juli, W., & Sariono, J. N. (2014). Hak dan kewajiban wajib pajak dalam penyelesaian sengketa perpajakan di pengadilan pajak. *Perspektif*, 19(3), 190–199.
- Masterman, R., & Murray, C. (2013). *Exploring constitutional and administrative law*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Obayemi, O. (2018). *Jurisdiction and arbitration of tax disputes in Nigeria*. Retrieved from <https://gravitasreview.com.ng/shop/jurisdiction-and-arbitration-of-tax-disputes/>
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). (n.d.). *Improving the process for resolving international tax disputes*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf>
- Olsson, S. (2009). Defending the rule of law in emergencies through checks and balances. *Democracy and Security*, 5(2), 112.
- Park, W. W. (2020). Tax and arbitration. *Arbitration International*, 36(2), 157–220.
- Priyono, A. P., & Sinaga, H. D. P. (2022). Is administrative justice a problem-solving of tax dispute? *Journal of Tax Law and Policy*, 1(1), 54–66. <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.63>
- Pudjosewojo, K. (1990). *Pengantar ilmu hukum dan tata hukum Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan. (2020). *Statistik*. Retrieved from <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>
- Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan. (2021). *Daftar Hakim*. Retrieved from <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/daftarhakim/Details/1>

- Sinaga, B. R. P., Sinaga, E. N., Barus, L. B., Sinaga, R. Y., & Sinaga, H. D. P. (2020). Justice reconception in establishing responsive tax law in Indonesia: A Rawlsian perspective. *Ayer Journal*, 27(3), 172.
- Sinaga, H. D. P. (2018). Loss (of revenue) of state within taxation crimes in Indonesia. *Mimbar Hukum*, 30(1), 148.
- Sinaga, H. D. P., & Hidayat, Y. T. (2022). Legal deconstruction of tax audit on the taxpayer's refund application for tax overpayment in Indonesia (Part 1 of 2). *Journal of Tax Law and Policy*, 1(2).
- Sinaga, H. D. P., & Irawan, D. (2022). Reformulation of the preliminary evidence audit type in taxation: When legal hermeneutics meets the rule of law (Part 1 of 2). *Scientium Law Review*, 1(2).
- Sulistomo, D. (2022). Undivided inheritance as a unit in lieu of the beneficiaries: A tax fairness perspective. *Scientia Business Law Review*, 1(1), 15–20.
- Zrvandyan, A. (2016). *Casebook on European fair trial standards in administrative justice*. Paris: Council of Europe Publishing.