

**JAMINAN PERLINDUNGAN HUKUM BAGI
WAJIB PAJAK BERDASARKAN UNDANG-
UNDANG NO. 14 TAHUN 2002¹**

Oleh: Regina H. Durandt²

ABSTRAK

Tujuan dilakukannya penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimanakah upaya hukum yang dapat dilakukan dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme peradilan pajak berdasarkan Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dan bagaimanakah upaya hukum yang dapat dilakukan dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme di luar peradilan pajak. Dengan menggunakan metode penelitian yuridis normative, maka dapat disimpulkan: 1. Upaya hukum bagi Wajib Pajak dalam mencari keadilan menjadi terputus dengan adanya ketentuan dalam Pasal 33 Ayat (1) dan Pasal 77 Ayat (1) UU No. 14 Tahun 2002 yang menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak. Dengan demikian, putusannya merupakan putusan akhir dan memiliki kekuatan hukum tetap sehingga tidak dapat diajukan banding maupun kasasi. Hal ini berakibat berkurangnya hak Wajib Pajak dalam upaya mencari keadilan. Upaya hukum yang diperkenankan adalah melakukan Peninjauan Kembali dan upaya ini sifatnya luar biasa. 2. Dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002, hukum acara yang digunakan memiliki perbedaan dengan badan peradilan lainnya antara lain terdapatnya syarat formal pemenuhan 50% pajak terutang sebelum Wajib Pajak

mengajukan banding dan tidak dikenalnya bentuk kasasi ke MA.

Kata kunci: Jaminan, Wajib Pajak.

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Penegakan hukum pajak dalam sengketa pajak melalui peradilan pajak dilakukan oleh Lembaga Keberatan dan Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada Mahkamah Agung dengan cara memeriksa dan memutuskan sengketa pajak. Lembaga Keberatan kadangkala melakukan peradilan pajak secara murni maupun peradilan pajak secara tidak murni. Lain halnya bagi Pengadilan Pajak yang tidak mengenal peradilan pajak secara tidak murni karena pihak-pihak yang bersengketa tidak melibatkan pihak pemutus (hakim) dalam penyelesaian sengketa pajak termaksud. Penegakan hukum pajak di Indonesia bagi sengketa pajak yang dilakukan melalui peradilan pajak yang bercabang dua. Pertama, dilakukan melalui Lembaga Keberatan kemudian dilanjutkan pada Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada Mahkamah Agung. Kedua, dilakukan hanya melalui Pengadilan Pajak yang berpuncak kepada Mahkamah Agung (tanpa melalui Lembaga Keberatan, tetapi langsung pada Pengadilan Pajak kemudian ke Mahkamah Agung). Kedudukan lembaga keberatan merupakan bagian dari peradilan pajak yang berada dalam Departemen Keuangan dan Departemen Dalam Negeri (eksekutif). Dalam arti, baik mengenai organisasi, administrasi, keuangan, dan pembinaan teknis peradilan di Lembaga Keberatan berada dalam kekuasaan eksekutif.

Pengadilan pajak yang dibentuk dengan Undang-undang (UU) Nomor 14 Tahun 2002) merupakan bagian dari peradilan pajak. Pengadilan pajak merupakan badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Pengadilan pajak

¹ Artikel Skripsi. Dosen Pembimbing : Nontje Rimbing, SH, MH; Leonard S. Tindangen, SH, MH; Max Sepang, SH, MH

² NIM 100711375. Mahasiswa pada Fakultas Hukum Unsrat

berwenang menyelesaikan sengketa pajak dalam bentuk banding dan gugatan yang diajukan oleh pihak-pihak yang bersengketa. Putusannya merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan bukan merupakan keputusan tata usaha negara. Meskipun putusan pengadilan pajak sebagai putusan akhir, putusan tersebut masih dapat diajukan kepada Mahkamah Agung dalam bentuk peninjauan kembali. Akan tetapi, UU Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman *juncto* UU Nomor 5 tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan UU Nomor 5 tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara menempatkan pengadilan pajak sebagai pengadilan khusus dalam lingkungan peradilan tata usaha negara. Berarti, pengadilan pajak berada dalam satu kesatuan sistem peradilan menurut UUD 1945 yang berkewajiban memberikan perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak.

B. Perumusan Masalah

1. Bagaimanakah upaya hukum yang dapat dilakukan dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme peradilan pajak berdasarkan Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ?
2. Bagaimanakah upaya hukum yang dapat dilakukan dalam penyelesaian sengketa pajak melalui mekanisme di luar peradilan pajak ?

C. Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang merupakan salah satu jenis penelitian yang dikenal umum dalam kajian ilmu hukum. Pendekatan hukum normatif dipergunakan dalam usaha menganalisis bahan hukum dengan mengacu kepada norma-norma hukum yang dituangkan dalam peraturan

perundang-undangan dan putusan pengadilan.

PEMBAHASAN

A. PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK BERDASARKAN UNDANG-UNDANG PERPAJAKAN

Penyelesaian Sengketa pajak yang timbul antara Wajib Pajak dengan Dirjen Pajak diselesaikan melalui dua bentuk penyelesaian. Pertama, penyelesaian Sengketa yang diselesaikan oleh pihak yang terlibat dalam Sengketa itu sendiri yakni Dirjen Pajak. Adapun bentuknya melalui keberatan dan permohonan pembetulan, vide Pasal 16 UU KUP serta Pasal 36 UU KUP Kedua, penyelesaian yang diselesaikan oleh pihak/instansi yang tidak terlibat dalam sengketa yakni Pengadilan Pajak melalui Banding dan Gugatan. Selanjutnya, atas putusan banding dan gugatan tersebut para pihak dapat mengajukan PK ke MA untuk hal yang sifatnya khusus.

Penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan dengan permohonan, pembetulan vide Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP, yang diselesaikan oleh Dirjen Pajak tetap dipertahankan. Hal yang harus diperbaiki adalah perlunya ditetapkan ketentuan-ketentuan hukum yang lebih jelas sehingga tidak memunculkan penafsiran yang berbeda-beda. Ketentuan hukum tersebut akan memberikan kepastian, tidak menimbulkan keraguan dalam pelaksanaannya. Selain itu, kemungkinan saling bertentangan antara satu ketentuan dengan ketentuan yang lain dapat dihindari sehingga Wajib Pajak akan mendapatkan jaminan perlindungan hukum yang lebih pasti atas hak-haknya.

Pada pelaksanaannya, proses penyelesaian sengketa pajak yang diselesaikan Dirjen Pajak dilimpahkan wewenangnya ke Kepala Kanwil Ditjen Pajak (Kakanwil) di daerah. Dan kemudian, sebagian wewenang tersebut dilimpahkan

ke masing-masing Kepala KPP di bawah Kanwil Ditjen Pajak sesuai dengan kebijakan masing-masing Kakanwil. Pelimpahan wewenang penyelesaian sengketa pajak tersebut diharapkan dapat mempercepat proses penyelesaian bagi setiap Wajib Pajak. Hal ini ditinjau dari kedudukan Kanwil Ditjen Pajak yang tersebar di seluruh Indonesia.

Dalam UU KUP pengaturan penyelesaian sengketa pajak baik yang diselesaikan oleh Ditjen Pajak maupun oleh Pengadilan Pajak diatur dalam beberapa bab yang berbeda. Pasal 16 UU KUP atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar. Permohonan Pembetulan diatur dalam Bab III di bawah judul "Penetapan dan Ketetapan Pajak": Sedangkan Pasal 123 UU KUP mengenai masalah gugatan diatur dalam Bab IV di bawah judul "Penagihan Pajak" dan mengenai masalah keberatan dan banding diatur dalam Bab V Pasal 25 dan Pasal 26 UU KUP di bawah judul "Keberatan dan Banding". Pasal 36 UU KUP yang mengatur mengenai masalah Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, dan Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar diatur dalam Bab VII di bawah judul "Ketentuan Khusus". Ditinjau dari segi penempatan pasal-pasal dalam bab yang dimaksud, sistematis undang-undang penempatan pasal-pasal yang berkaitan dengan sengketa pajak tersebut dirasakan kurang tepat, kecuali Pasal 25 dan Pasal 26 UU KUP. Untuk lebih memperjelas ketidaksesuaian penempatan pasal-pasal tersebut maka di bawah ini dibahas isi dari tiap-tiap pasal dihubungkan dengan judul bab di atasnya. Dalam BAB III Pasal 16 UU KUP yang mengatur mengenai wewenang Dirjen Pajak baik karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak untuk membetulkan bukan raja SKP dan STP tetapi juga Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan atau

Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar. Pembetulan yang dimaksud jika dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Bab III UU KUP mengatur mengenai "Penetapan dan Ketetapan" di mana penetapan pajak yang dimaksud pada intinya mengatur mengenai penegasan dianutnya sistem self assessment. Artinya, Wajib Pajak membayar pajak terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak (Pasal 12 Ayat (1) UU KUP). Sedangkan ketetapan pajak mengatur mengenai tata cara penerbitan dan jenis-jenis ketetapan pajak yang dapat diterbitkan Dirjen Pajak (Pasal 13 s.d. Pasal 15 dan Pasal 17 s.d. 17 C).

Jika ditinjau dari penempatan Pasal 16 dalam Bab III, tentang pengaturan pembetulan selain SKP dan STP, dirasakan kurang tepat karena tidak sesuai dengan judul bab yang mengatur mengenai penetapan dan ketetapan pajak. Seharusnya pembetulan-pembetulan tersebut masuk dalam pasal-pasal yang mengatur masalah bersangkutan. Pembetulan kesalahan atas Surat Keputusan Keberatan seharusnya diatur dalam Pasal 26 UU KUP Bab V "Keberatan dan Banding" sedangkan pembetulan kesalahan atas Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembetulan atas Keputusan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar seharusnya diatur dalam Pasal 36 UU KUP Bab VII "Ketentuan Khusus".

Hal lain yang perlu untuk dikaji kembali mengenai sifat kesalahan atau kekeliruan dalam Pasal 16 UU KUP bahwa kesalahan manusiawi tidak mengandung

persengketaan antara fiskus dengan Wajib Pajak (penjelasan Pasal 16 UU KUP). Padahal dengan adanya ketentuan yang memperkenankan Wajib Pajak mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak atas Keputusan Pembetulan eks Pasal 16 UU KUP khusus yang berkaitan dengan STP (Pasal 23 Ayat (2) huruf c UU KUP) maka membuktikan telah muncul perselisihan atau persengketaan antara Wajib Pajak dengan fiskus. Artinya, secara tidak langsung pembuat undang-undang mengakui akan adanya kemungkinan persengketaan. Oleh sebab itu, Pasal 16 UU KUP seharusnya hanya mengatur pembetulan ketetapan pajak karena kesalahan tulis dan kesalahan hitung. Sedangkan, bila terjadi kesalahan atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dalam ketetapan pajak (SKP atau STP) dapat diproses melalui keberatan.

Di sisi lain, dengan adanya pengaturan demikian maka Dirjen Pajak tidak bisa lagi membetulkan ketetapan pajak yang berakibat menambah jumlah pajak yang harus dibayar atau rugi menjadi berkurang dengan berlandaskan Pasal 16 UU KUP karena adanya kekeliruan dalam penerapan ketentuan tertentu dari perundang-undangan perpajakan.

Sejak adanya *Tax Reform* Pasal 16 UU KUP ini telah mengalami dua kali perubahan yaitu, perubahan pertama dengan UU No. 9 Tahun 1994 dan perubahan kedua (saat ini berlaku) dengan UU No. 16 Tahun 2000. Jika ditinjau dari adanya perubahan tersebut dapat kita lihat bahwa adanya upaya untuk memperluas pengertian kekeliruan penerapan perundang-undangan perpajakan, dalam penjelasannya, kemudian dilanjutkan pada UU No. 16 Tahun 2000 dengan menambah pembetulan tidak saja atas SKP dan STP. Sebenarnya perluasan pengertian tersebut ada hubungannya dengan adanya

perubahan Pasal 14 UU KUP yang mengatur tentang STP

Pasal 14 Ayat (1) UU No.8 Tahun 1983 menentukan bahwa STP dikeluarkan apabila:

- a. Pajak dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
- b. Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda administrasi dan/ atau bunga;
- c. Dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung.

Apabila ditinjau dari uraian pasal di atas, fungsi dari STP untuk melakukan penagihan telah memiliki kejelasan dan kepastian sehingga penerbitannya tidak menimbulkan ketidaksetujuan Wajib Pajak. Artinya, jika terdapat kesalahan dalam penerbitan STP hanya mungkin terjadi kesalahan manusiawi yang berupa salah tulis atau salah hitung atau kesalahan penerapan tarif sehingga sarana pembetulannya adalah Pasal 16 UU No. 6 Tahun 1983. Atas dasar atasan ini UU KUP menentukan atas STP tidak dapat diajukan keberatan (Pasal 25 Ayat (1) UU KUP).

Jika diperbandingkan antara Ketentuan Pasa 1 14 Ayat (1) UU No. 6 Tahun 1983 diubah dengan UU No. 9 Tahun 1994 maka rumusannya menjadi lebih luas. Sebagai bahan perbandingan, selanjutnya akan diuraikan rumusan Pasal 14 Ayat (1) menurut UU No. 6 Tahun 1983 (baru) dengan rumusan Pasal 14 Ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 (lama).

Rumusan Pasal 14 Ayat (1) UU No. 6 Tahun 1983 memaparkan sebagai berikut :

- a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
- b. Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga;
- c. dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan

pajak sebagai akibat salah tulis dan/salah hitung;

Sedangkan rumusan dari Pasal 14 Ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 adalah sebagai berikut:

- a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
- b. dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pajak sebagai akibat salah tulis dan/salah hitung;
- c. Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga;
- d. Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 tetapi tidak melaporkan kegiatan-kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- e. Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi membuat Faktur Pajak atau Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi tidak membuat atau tidak mengisi selengkapnya Faktur Pajak.

Perbandingan tersebut di atas menunjukkan rumusan UU No.9 Tahun 1994 lebih luas yaitu dengan adanya penambahan huruf d dan e, sehingga fungsi STP tidak lagi seperti fungsi sebagaimana awalnya tapi menimbulkan juga persengketaan. Penambahan huruf d memungkinkan timbulnya persengketaan antara fiskus denda Wajib Pajak yaitu apakah memang pengusaha tersebut dari sudut kewajiban pajak subjektif terkena kewajiban pajak sesuai UU Pajak Pertambahan Nilai (PPN) 1984. Pandangan yang berbeda dapat terjadi antara Fiskus dengan Wajib Pajak. Berdasarkan pandangan fiskus, pengusaha tersebut telah memenuhi syarat untuk dikenakan pajak berdasarkan UU PPN sedangkan menurut Wajib Pajak tidak atau belum memenuhi syarat.

Apabila dilihat dari rumusan Pasal 14 Ayat (1) UU No. 9 tahun 1994 yang diubah dengan UU No. 16 Tahun 2000 adanya perubahan ini hanya memecah rumusan huruf e, menjadi huruf e dan f, maka secara substansi tidak ada perubahan mendasar.

Dengan adanya perubahan pengaturan penerbitan STP maka UU No 9 Tahun 1994 mengadakan perubahan juga pada Pasal 16 UU No. 6 Tahun 1983 dan penjelasannya. Perubahan isi pasal hanya penegasan saja bahwa yang dapat di betulkan itu adalah SKP dan STP, yang sebelumnya hanya menyebutkan surat ketetapan pajak. Penjelasan Pasal 16 diubah dengan memberikan penjelasan yang lebih rinci, yang antara lain memperluas pengertian kekeliruan dalam penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan: Pada awalnya hanya diartikan sebagai kekeliruan penerapan tarif, diperluas tidak hanya itu tapi meliputi hal-hal lain sebagaimana telah disinggung di atas. Seharusnya, Pasal 16 hanya mengatur mengenai pembetulan baik secara jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak kesalahan tulis atau kesalahan hitung atas SKP dan STP. Sehingga, hal ini benar-benar kesalahan yang bersifat manusiawi dan tidak ada persengketaan antara pemungut pajak (fiskus) dengan Wajib Pajak. Atas dasar rumusan tersebut maka Pasal 16 tepat berada di bawah judul Bab III yaitu "Penetapan dan Ketetapan".

Sehubungan dengan hal itu, jika ada kekeliruan penerapan dalam perundang-undangan dapat diproses melalui keberatan dan yang menjadi persoalan yaitu berdasarkan Pasal 25 Ayat (1) UU KUP atas STP tidak dapat diajukan keberatan dan tidak ada penjelasan lebih lanjut dalam UU KUP mengapa atas STP tidak dapat diajukan keberatan.

Jika ditinjau pemahaman pemikiran pembuat UU KUP sebagaimana uraian di atas, STP berfungsi sebagai sarana untuk menarik hal-hal yang sudah pasti dan tidak

dapat diperdebatkan lagi. Pembuat UU KUP mungkin beranggapan bahwa tidak akan timbul persengketaan maka tidak perlu didantumkan STP untuk diajukan keberatan. Apabila didasari pemahaman pikiran demikian ternyata tidak sesuai dengan kenyataan atau prakteknya. Hal ini dibuktikan dengan munculnya sengketa.

Pada prakteknya, terjadinya kasus atas Surat Keputusan Pembetulan Dirjen Pajak atas STP Wajib, Wajib Pajak mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Dalam Putusannya Pengadilan Pajak berpendapat Wajib Pajak tidak dapat mengajukan banding, karena yang dapat diajukan banding hanyalah keputusan Dirjen Pajak atas keberatan, sehingga Putusan Pengadilan Pajak menyatakan banding Wajib Pajak tidak dapat dipertimbangkan.³

Surat Tagihan Pajak mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak (Pasal 14 Ayat (2) UU KUP). Artinya, dalam hal penagihannya dapat juga dilakukan dengan Surat Paksa (Penjelasan Pasal 14 Ayat (2) UU KUP). Pengertian "mempunyai kekuatan hukum yang sama"; dilihat dari sudut kepentingan Wajib Pajak mengandung arti bahwa STP dapat diajukan keberatan sebagaimana halnya dengan SKP.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa, pertama, penerbitan STP dapat menimbulkan persengketaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Kedua, STP mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan SKP. Maka, seharusnya atas STP dapat diajukan keberatan sebagaimana halnya SKP. Hal ini pun sejalan dengan pandangan tidak perlunya lagi mencantumkan kekeliruan penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam Pasal 16 UU KUP.

Pasal 23 Ayat (2) UU KUP mengatur mengenai hak Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak.

Pasal ini di tempatkan dalam Bab V dengan judul bab "Penagihan Pajak". Dalam hal ini, pembuat Undang-undang menempatkan masalah gugatan di dalam Bab V di bawah judul "Penagihan pajak" dengan atasan bahwa salah satu objekgugatan adalah atas pelaksanaan tindakan penagihan pajak yakni Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang.

Selain itu, objek gugatan lainnya adalah Keputusan Pembetulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP yang berkaitan dengan STP, dan Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, ditetapkan dalam Keberatan dan Banding. Dengan demikian, tidaklah tepat penempatan Pasal 23 Ayat (2) yang mengatur masalah gugatan ditempatkan dalam Bab V di bawah judul "Penagihan Pajak" sebab isinya tidak seluruhnya berhubungan dengan penagihan pajak. Seharusnya, Pasal 23 tersebut disatukan dengan pengaturan keberatan dan banding.

Tidak berbeda halnya dengan Pasal 16 UU KUP di atas dengan Pasal 23 Ayat (2) ini pun telah mengalami perubahan dari awalnya, sebagaimana diatur dalam UU No. 6 Tahun 1983. Pada awalnya, Pasal 23 UU No. 6 Tahun 1983 menyatakan bahwa jumlah pajak yang terutang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak, dan Surat Ketetapan Pajak Tambahan yang tidak dibayar pada waktunya dapat ditagih dengan Surat Paksa. Rumusan isi pasal ini kiranya tepat ditempatkan di bawah Bab V, karena berkaitan dengan masalah penagihan pajak.

Dengan UU No. 9 Tahun 1994, Pasal 23 diubah dan ditambah menjadi 3 (tiga) ayat. Pada intinya, ketiga ayat dimaksud mengatur hal-hal sebagai berikut:

- a. Ayat pertama memiliki kesamaan dengan rumusan Pasal 23 UU No. 8 Tahun 1983 di mana isinya menyesuaikan dengan adanya

³ Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 00556/PP/M.II/16/2003 tanggal 24 Januari 2003.

perubahan penyebutan jenis ketetapan pajak yakni menjadi Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

- b. Ayat kedua, menentukan bahwa sanggahan dan/atau gugatan Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, sita atau lelang hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak. Ketentuan ayat kedua ini merupakan ketentuan baru, karena sebelumnya sanggahan atas pelaksanaan Surat Paksa demikian juga pelaksanaan sita diajukan ke Pengadilan Negeri.⁴

Dengan UU No. 16 Tahun 2000 ketentuan Pasal 23 Ayat (2) diubah dan Ayat (2) serta Ayat (3) dihapus. Perubahan Pasal 23 Ayat (2) intinya adalah memperluas objek pengajuan gugatan yaitu tidak hanya atas pelaksanaan tindakan penagihan pajak tetapi meliputi Keputusan Pembetulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP yang berkaitan dengan STP, dan Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Keberatan dan Banding.

Bentuk penyelesaian sengketa pajak yang diatur dalam Pasal 36 UU KUP (terdiri dua ayat). Berbeda dengan pengaturan dalam Pasal 16 dan Pasal 23, Pasal 36 UU KUP ini sejak UU No. 8 Tahun 1983 hanya mengalami satu kali perubahan yakni dalam UU No. 16 Tahun 2000. Hal itu pun hanya perubahan terhadap Pasal 36 Ayat (2) dan perubahannya tidak menyentuh substansi tetapi hanya redaksional saja. Pasal ini ditempatkan dalam Bab VII dengan judul "Ketentuan Khusus".

Pasal 36 Ayat (1) huruf a UU KUP yang mengatur mengenai wewenang Dirjen Pajak untuk mengurangi atau

menghapuskan sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak, seharusnya dimasukkan dalam Bab III mengenai "Penetapan dan Ketetapan Pajak". Hal ini disebabkan sanksi administrasi dikenakan kepada Wajib Pajak melalui sarana ketetapan pajak yakni SKP KB, SKP BT dan STP.

Pasal 36 Ayat (2) huruf b UU KUP yang mengatur wewenang Dirjen Pajak untuk mengurangi atau membatalkan ketetapan pajak yang tidak benar, seharusnya dimasukkan dalam atau bagian dari keberatan. Pertimbangannya adalah bahwa wewenang ini diberikan demi keadilan ketika Wajib Pajak ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formal (memasukkan keberatan tidak pada waktunya). Jadi sebenarnya ada persengketaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus tetapi hak Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan sudah lewat (daluarsa).

Sebaiknya pengaturan bentuk penyelesaian sengketa pajak dalam UU KUP (sebagai hukum formal) disatukan dalam satu bab tersendiri di bawah judul "Penyelesaian Sengketa Pajak. Bentuk-bentuknya terdiri dari Keberatan, Banding dan Gugatan. Sedangkan Permohonan Pembetulan atas dasar Pasal 16 tidak perlu dimasukkan karena tidak ada persengketaan antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Keberatan yang dapat diajukan meliputi SKP (SKP KB, SKP KBT, SKP N, SKP LB) dan STP. Dalam hal Gugatan, objek yang dapat digugat hanya atas pelaksanaan tindakan penagihan yakni Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, dan Pengumuman Lelang. Sedangkan atas Keputusan Pembetulan STP tidak lagi dapat diajukan Gugatan karena atas STP dapat diajukan keberatan.

Ditinjau dari Kedua bentuk penyelesaian sengketa pajak terlihat tidak dikenal adanya upaya hukum Kasasi ke MA. Berbeda halnya bila dibandingkan dengan penyelesaian

⁴ Pasal 7 ayat (3) UU No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa.

sengketa pada Permohonan Kepailitan⁵ atau penyelesaian sengketa gugatan Hak Cipta, yaitu Putusan Pengadilan Niaga atas kedua sengketa tersebut. Para pihak dalam sengketa tersebut dapat mengajukan kasasi ke MA sedangkan putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap sehingga tidak ada lagi upaya Kasasi. Sengketa pajak yang timbul dalam rangka pemungutan pajak di satu sisi harus memberikan Jaminan perlindungan hukum bagi para pihak, khususnya kepada pihak Wajib Pajak, dan di sisi lain penyelesaiannya mudah dan cepat jangan sampai mengganggu realisasi penerimaan pajak.

Bagi Wajib Pajak maupun Dirjen Pajak yang bersengketa dapat mengajukan mengajukan PK ke MA dengan berdasarkan atasan-atasan tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 91 UU No. 14 Tahun 2002. Dengan mengajukan kasasi ke MA dianggap dapat menjadi suatu jalan bagi Wajib Pajak untuk mendapatkan payung perlindungan hukum dari tindakan sewenang-wenang baik dari Fiskus maupun Pengadilan. Akan tetapi, melihal dari banyaknya proses penyelesaian kasus di MA yang bertumpuk dan belum terselesaikan maka proses penyelesaian sengketa yang cepat rasanya sulit untuk diwujudkan.

B. JAMINAN PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NO. 14 TAHUN 2002 TENTANG PENGADILAN PAJAK

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa dalam melaksanakan penyelesaian sengketa pajak terdapat dua bentuk penyelesaian. Kedua bentuk tersebut menyebabkan ada perbedaan hukum acara masing-masing. Pertama, penyelesaian sengketa pajak pada Pengadilan Pajak (Banding dan Gugatan)

maupun MA (Peninjauan Kembali) yang hukum acaranya secara khusus diatur dalam UU No. 14 Tahun 2002 dan UU No. 14 Tahun 1985. Kedua, penyelesaian sengketa pajak pada Dirjen Pajak (keberatan dan permohonan peninjauan) di mana tidak terdapat pengaturan hukum acara secara khusus, bukan berarti tidak ada, tapi diatur dalam UU KUP dan perundang-undangan lain di bawahnya.

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak dapat diselesaikan di tingkat Dirjen Pajak maupun di tingkat Pengadilan Pajak. Penyelesaian ini harus memberikan jaminan perlindungan hukum kepada pihak yang bersengketa terutama kepada Wajib Pajak. Di bawah di analisis mekanisme penyelesaian yang diawali dari penyelesaian oleh Dirjen Pajak yang berkaitan dengan: persyaratan formal pengajuan keberatan, bentuk Surat Keputusan, dan jangka waktu penyelesaian. Setelah itu, mekanisme penyelesaian pada Pengadilan Banding yang berkaitan dengan: pelunasan utang pajak, jangka waktu pengajuan, dan isi putusan.

Wajib Pajak yang mengajukan keberatan harus memenuhi persyaratan formal. Apabila persyaratan tersebut tidak dipenuhi maka keberatan Wajib Pajak tidak dapat dipertimbangkan. Akan tetapi, jenis keputusan keberatan sebagaimana disebut dalam Pasal 26 Ayat (3) UU KUP tidak menyebut adanya jenis keputusan "tidak dapat dipertimbangkan". Maka, berdasarkan hal ini dalam Surat Keberatan, tidak memenuhi persyaratan formal, Dirjen Pajak akan menerbitkan surat biasa sebagai jawaban keberatan yang diajukan Wajib Pajak.

Dengan hanya mempergunakan surat biasa maka Wajib Pajak tidak dapat mengajukan banding, hanya keputusan keberatan yang dapat diajukan banding (Pasal 27 Ayat (1) UU KUP). Pada sengketa banding di Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), Majelis MPP menyatakan meskipun

⁵ Munir Fuady.1999. *Hukum Pailit 1998 Dalam Teori dan Praktek*. Bandung: Citra Aditya Bakti. hlm. 12.

hanya surat biasa dari Dirjen Pajak atas keberatan yang diajukan Wajib Pajak, Wajib Pajak tetap dapat mengajukan banding ke MPP.⁶

Akan tetapi, putusan Majelis MPP ini belum tentu diikuti oleh Majelis Hakim pada Pengadilan Pajak berikutnya karena sistem hukum kita tidak mengenal yurisprudensi. Sehingga, untuk memberikan jaminan perlindungan kepada Wajib Pajak atas keberatan yang tidak memenuhi persyaratan formal harus dituangkan dalam bentuk keputusan Dirjen Pajak. Oleh karena itu, jenis keputusan keberatan harus ditambahkan jenis keputusan baru yaitu "tidak dapat diterima". Hal ini serupa dengan jenis putusan banding Pengadilan Pajak yang mengenal putusan "tidak dapat diterima" dalam pengajuan banding yang tidak memenuhi persyaratan formal (Pasal 80 Ayat (1) huruf d UU No. 14 Tahun 2002).

Surat Keputusan Dirjen Pajak, baik atas Keberatan maupun atas Permohonan Peninjauan yang disampaikan kepada Wajib pajak, dalam prakteknya hanya terdiri satu lembar tanpa ada uraian apa pun yang menjadi sengketa serta atasan-atasan apa yang menjadi dasar keputusan. Di mana isinya baik berupa "Menolak"; "Menerima Seluruhnya"; atau "Menerima Sebagian".⁷

⁶ Putusan Majelis Pertimbangan Pajak No. Kep.401/MPP/1994.

⁷ Keputusan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bandung Tegallega, No. KEP-01/ 'W'PJ.09/KP/2003 Tanggal 23 Januari 2003 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menolak"; No.07/WPJ.09/KP.0609/2003 Tanggal 24 Juni 2003 Tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menerima Seluruhnya" : No. KEP-07/WPJ.09/KF0609/2002 Tanggal 26 Nopember 2002 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menerima Sebagian"; No.19/WPJ.09/KP0609/2003 Tanggal 19 Juni 2003 tentang Peninjauan Kembali Atas STP PPh Pasal 25 Berupa "Menolak"; No. KEP--09/VVPJ.09/KP0609/2003 Tanggal 19 Maret 2003 Tentang Peninjauan Kembali Atas STP Berupa "Menerima Seluruhnya"; No. KEP-02/WPJ.09/KP.0609/2003 Tanggal 17 Pebruari 2003

Sehingga dari Surat Keputusan tersebut, Wajib Pajak tidak dapat mengetahui apa yang menjadi dasar Keberatan atau Peninjauannya ditolak atau diterima sebagian. Berbeda halnya jika diterima seluruhnya maka sudah pasti Wajib Pajak tidak akan mempersoalkan lagi.

Tidak terdapatnya aturan yang jelas, baik dalam UU KUP maupun ketentuan perundang-undangan di bawahnya yang menentukan isi dari keputusan keberatan dan Permohonan Peninjauan yang disampaikan kepada Wajib Pajak (sebagaimana Pasal 5 UU No. 14 tahun 2002) akan mengakibatkan, dimungkinkan, munculnya ketidakpuasan Wajib Pajak. Oleh sebab itu, untuk menghindari tindakan sewenang-wenang dari fiksus, memberikan kepastian hukum, dan perlindungan hukum kepada Wajib Pajak, kiranya harus diatur isi dari putusan keberatan dan permohonan peninjauan, khususnya mengenai keputusan yang berupa menolak dan mengabulkan sebagian. Persoalan lain yang menjadi titik sorot adalah masalah pemahaman jangka waktu atau batas waktu keputusan Surat Keberatan yang disampaikan Wajib Pajak dalam UU KUP No.16 Tahun 2002.

Seperti yang tertuang dalam Pasal 26 Ayat (1) Jo. Ayat (5) UU KUP dinyatakan sebagai berikut:

Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima, harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan.

Artinya, apabila melebihi jangka waktu tersebut di atas maka keberatan yang diajukan dianggap diterima. Akan tetapi, Dirjen Pajak memandang bahwa Batas atau jangka waktu surat keputusan dengan berdasarkan tanggal surat keputusan tersebut dibuat. Hal ini mengakibatkan

tentang Peninjauan Kembali Atas STP Berupa "Menerima Sebagian"

surat keputusan yang diterima Wajib Pajak terhutang terlambat karena sesudah tanggal keputusan tersebut dibuat.

Jika kita berdasarkap pada UU KUP, pemahaman mengenai Batas waktu tersebut terhutang sampai surat keputusan diterima oleh Wajib Pajak. Artinya, Wajib Pajak mengetahui hasil keputusan surat keberatannya maksimal sampai jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Perbedaan pemahaman ini muncul dalam contoh kasus yang diputuskan Pengadilan Pajak No. 0266/PP/A/M.IV/16/2002 yang dimenangkan oleh wajib pajak. Dalam hal ini, MPP meninjau keputusan Dirjen Pajak telah melebihi Batas waktu yang ditetapkan UU KUP yaitu 12 (dua belas) bulan. Meskipun dalam surat keputusan tersebut dibuat oleh Dirjen Pajak tepat 12 (dua belas) bulan tetapi surat keputusan tersebut dikirimkan setelah 12 (dua belas) bulan (lewat beberapa hari).

Keputusan yang dihasilkan oleh MPP dalam kasus tersebut dirasakan tepat. Hal itu untuk memberikan kepastian hukum saat penetapan keputusan atas keberatan Wajib Pajak. Selain itu, pemahaman jangka waktu oleh MPP dapat melindungi hak Wajib Pajak untuk mengajukan banding Qangka waktu selama 3 (tiga) bulan setelah penetapan keputusan atas keberatan).

Persoalan jangka waktu ini merupakan hal yang penting mengingat dimungkinkan Dirjen Pajak membuat keputusan atas keberatan terhutang mundur. Artinya, surat keputusan tersebut bisa berbeda jauh waktunya pada saat surat keputusan itu diterima atau diketahui oleh Wajib Pajak yang mengajukan keberatan. Oleh sebab itu, sebaiknya rumusan Pasal 26 Ayat (1) dalam UU KUP diubah agar tidak ditafsirkan secara normatif dan untuk memberikan kepastian dan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak.

Persoalan lain yaitu mengenai persyaratan formal pengajuan Banding ke Pengadilan Pajak yang berdasarkan Pasal 36

Ayat (4) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yaitu:

Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Ayat (1), Ayat (2), dan Ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).

Persyaratan ini dirasakan kurang memberikan keadilan bagi Wajib Pajak. Hal ini ditinjau dari kedudukan pajak yang masih terutang tersebut masih dalam proses yang dipersengketakan. Artinya, keberatan Wajib Pajak terhadap besarnya pajak terutang yang harus dibayar menjadi pokok persoalan yang terlebih dahulu harus diselesaikan. Selain itu, pengajuan keberatan dari Wajib Pajak akibat ketidakmampuan membayar pajak yang melebihi batas kemampuannya menyebabkan Wajib Pajak tidak dapat mengajukan Banding dikarenakan belum membayar sebesar 50 (lima puluh) persen dari pajak yang terutang.

Contoh persoalan di atas pernah terjadi ketika Wajib Pajak mengajukan Banding dan Pengadilan Pajak memutuskan Banding tidak dapat diterima karena Wajib Pajak tidak dapat memenuhi persyaratan membayar 50% pajak terutang sebagaimana ditentukan Pasal 36 Ayat (4) UU No. 14 Tahun 2002.⁸ Wajib Pajak pun dalam atasan Bandingnya mengemukakan ketidakmampuannya untuk membayar 50% pajak terutang tersebut. Akan tetapi, Majelis tidak mempertimbangkan atasan yang dikemukakan tersebut.

Uraian yang telah dikemukakan tersebut di atas merupakan beberapa aspek yang perlu mendapat perhatian untuk kemudian dapat dipertimbangkan untuk ditinjau kembali. Rumusan dalam beberapa pasal

⁸ Putusan Pengadilan Pajak No. Put.00049/PP/M.III/16/2002.

yang kurang memberikan kepastian dan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak selayaknya dapat segera diperbaiki. Hal ini tidak lain agar proses penyelesaian sengketa di tingkat Dirjen Pajak dan Pengadilan Pajak dapat berjalan secara cepat, sederhana, dan murah. Dan yang paling penting agar Wajib Pajak dapat memperoleh jaminan perlindungan hukum yang lebih pasti.

PENUTUP

A. KESIMPULAN

1. Upaya hukum bagi Wajib Pajak dalam mencari keadilan menjadi terputus dengan adanya ketentuan dalam Pasal 33 Ayat (1) dan Pasal 77 Ayat (1) UU No. 14 Tahun 2002 yang menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak. Dengan demikian, putusnya merupakan putusan akhir dan memiliki kekuatan hukum tetap sehingga tidak dapat diajukan banding maupun kasasi. Hal ini berakibat berkurangnya hak Wajib Pajak dalam upaya mencari keadilan. Upaya hukum yang diperkenankan adalah melakukan Peninjauan Kembali dan upaya ini sifatnya luar biasa.
2. Dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak berdasarkan UU No. 14 Tahun 2002, hukum acara yang digunakan memiliki perbedaan dengan badan peradilan lainnya antara lain terdapatnya syarat formal pemenuhan 50% pajak terutang sebelum Wajib Pajak mengajukan banding dan tidak dikenalnya bentuk kasasi ke MA.

B. SARAN

1. Penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan dengan permohonan pembetulan, *vide* Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP, yang diselesaikan oleh Dirjen Pajak tetap dipertahankan. Akan tetapi,

perlu diupayakan perbaikan ketentuan-ketentuan hukum tersebut agar tidak memunculkan penafsiran yang berbeda-beda dan memberikan jaminan kepastian serta perlindungan hukum yang lebih pasti bagi Wajib Pajak, khususnya mengenai jangka waktu dan tempat.

2. Pengajuan banding dalam mekanisme penyelesaian sengketa pajak dirasakan kurang tepat karena tidak sesuai bila ditinjau dari pemakaian istilah banding itu sendiri. Istilah banding dalam ketentuan perundangan perpajakan berbeda pengertian dengan istilah banding dalam ketentuan kekuasaan kehakiman. Artinya, pengajuan banding biasanya dapat diajukan setelah mendapat putusan dari badan peradilan. Sedangkan dalam perundangan perpajakan, pengajuan banding dapat dilakukan setelah diperoleh hasil keputusan atas surat keberatan dari Dirjen Pajak. Oleh sebab itu, Wajib Pajak yang merasa tidak puas atas hasil keputusan Dirjen Pajak seharusnya mengajukan keberatan kepada pengadilan, bukan pengajuan banding.

DAFTAR PUSTAKA

- Bagir Manan.1994. "*Dasar-dasar Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia Menurut Undang-Undang 1945*". Bandung: Makalah Ceramah ilmiah disampaikan kepada Mahasiswa Pasca Angkatan 1994/1995 tanggal 3 September 1994.
- Bohari. 1999. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- E. Utrecht. 1960. *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*. Bandung: Cet. ke-4 FHPM Universitas Negeri Padjadjaran.
- Husein Kartasasmita. 1985. *Penjelasan dan Komentar Pajak Penghasilan 1984*. Jakarta:Yayasan Bina Pajak.

- Indonesia Tax Review, Volume I, Edisi 13/2002.
- Kansil C.S.T & Christine S.T Kansil. 2000. *Hukum Tata Negara Republik Indonesia*. Jakarta: PT Rineka Cipta.
- Keputusan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bandung Tegallega, No. KEP-01/'W'PJ.09/KP/2003 Tanggal 23 Januari 2003 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menolak"; No.07/WPJ.09/KP.0609/2003 Tanggal 24 Juni 2003 Tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menerima Seluruhnya" : No. KEP-07/WPJ.09/KF0609/2002 Tanggal 26 Nopember 2002 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas SKP KB Berupa "Menerima Sebagian"; No.19/WPJ.09/KP0609/2003 Tanggal 19 Juni 2003 tentang Peninjauan Kembali Atas STP PPh Pasal 25 Berupa "Menolak"; No. KEP--09/VVPJ.09/KP0609/2003 Tanggal 19 Maret 2003 Tentang Peninjauan Kembali Atas STP Berupa "Menerima Seluruhnya"; No. KEP-02/WPJ.09/KP.0609/2003 Tanggal 17 Pebruari 2003 tentang Peninjauan Kembali Atas STP Berupa "Menerima Sebagian"
- Mardiasmo. 2001. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
- Marihot P. Sihaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Cetakan Pertama, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2004.
- Mochtar Kusumaatmadja. 1989. *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*. Bandung: Binacipta.
- Modul Pelatihan Pajak Terapan Brevet A & B.
- Munir Fuady.1999. *Hukum Pailit 1998 Dalam Teori dan Praktek*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, Yuridika*, Vol. 16. No. 1, Maret-April 2001.
- Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 00556/PP/M.II/16/2003 Tanggal 24 Januari 2003.
- Putusan Pengadilan Pajak No. Put.00049/PP/M.III/16/2002.
- Putusan Majelis Pertimbangan Pajak No.Kep.401/MPP/1994.
- Rochmat Soemitro. 1974. *Pajak don Pembangunan*. Bandung: Eresco.
- ,1979. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*. Jakarta - Bandung: Eresco.
- ,1991. *Asas-Asas Hukum Perpajakan*. Bandung: Bina Cipta.
- R. Santoso. Brotodihardjo.1993. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Eresco.
- R. Sri Soemantri M. 1992. *Bunga Rampai Hukum Tata Negara Indonesia*. Bandung: Alumni.
- Rukmana Amanwinata. 1996. *Pengaturan don Batas Implementasi Kemerdekaan Berserikat dan Berkumpul dalam Pasal 28 Undang-Undang 1945*. Bandung: Desertasi Fakultas Hukum Pasca Sarjana Universitas Padjadjaran.
- Sjachran Basah. 1989. *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*. Bandung: Alumni.
- Soenarjati Hartono, CFG. *Beberapa Masalah Transnasional dalam Penanaman Modal Asing di Indonesia*. Bandung: Binacipta.
- Wiratni Ahmadi. 1996. *Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Pengenaan Pajak Tanah don Kebijakan Pertanian di Indonesia*, Universitas: Disertasi.