

ASPEK HUKUM NEGARA DAN ADMINISTRASI NEGARA KELEMBAGAAN PENGADILAN PAJAK¹

(The Law of the State Aspect and Institutional Administrative Tax Court)

Moh. Mahfud MD

Guru Besar Hukum Tata Negara Fakultas Hukum UII Yogyakarta

Email: mohmachfudmd@yahoo.com

Abstrak

Kata kunci:

Abstract

Keywords:

Pajak dan Pengaturannya dalam UU

Di dalam teori politik atau Ilmu Negara disebutkan bahwa unsur-unsur dan atau syarat-syarat konstitutif berdirinya negara, minimal, ada tiga yaitu adanya rakyat, adanya wilayah, dan adanya pemerintah yang berdaulat. Ada juga yang menambahkan syarat lain sebagai syarat deklaratif yakni adanya pengakuan dari negara lain. Tetapi sangat penting ditekankan bahwa meskipun syarat-syarat konstitutif dan deklaratif tersebut dipenuhi suatu negara tidak akan berdaya jika tidak mempunyai uang untuk menghidupi dirinya. Uang untuk penyelenggaraan pemerintah seringkali disebut sebagai urat nadi bagi negara yang tanpanya negara bisa mati. Dari mana uang dapat diperoleh? Sebagian besar uang untuk keperluan negara diperoleh dari pajak-pajak yang dapat ditarik dari rakyat baik oleh pemerintah pusat maupun oleh pemerintah daerah.

Jadi kewenangan bagi negara untuk menarik pajak dari rakyatnya menjadi konsekuensi dari adanya negara itu sendiri. Meskipun begitu, karena negara didirikan untuk melindungi hak-hak rakyat atau warga negara maka penarikan pajak oleh negara haruslah didasarkan pada UU, yakni produk hukum yang ditentukan oleh rakyat melalui pembentuk UU yang terdiri dari orang-orang yang merupakan wakilnya di parlemen atau

¹ Disampaikan pada *Focus Group Discussion* tentang “Kelembagaan Pengadilan Pajak” yang diselenggarakan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) di Jakarta, tanggal 7 Oktober 2014.

pemerintahan. Maka itu ada adagium yang sangat terkenal di dalam hukum administrasi negara, *“No taxation without representation, taxation without representation is robbery”*, tidak ada penarikan pajak tanpa dasar undang-undang (yang dibuat wakil-wakil rakyat) sebab penarikan pajak tanpa dasar undang-undang adalah perampokan.

Di Indonesia adagium pengaturan penarikan pajak harus melalui undang-undang sudah diatur juga di dalam UUD 1945. Pasal 23 Ayat (1) UUD 1945 menentukan, *“Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”*, sedangkan pasal 23A UUD 1945 menentukan pula, *“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”*. Ketentuan yang bisa ditarik dari kedua pasal di dalam UUD 1945 tersebut adalah: *Pertama*, APBN yang merupakan urat nadi negara tidak boleh ditarik dan dikelola secara sembarangan, ia harus ditetapkan dengan undang-undang dan dikelola secara transparan dan bertanggungjawab untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat; *Kedua*, Pajak sebagai bagian dari sumber penerimaan negara untuk APBN harus pula diatur dulu dengan undang-undang.

Kita sudah memenuhi ketentuan UUD 1945 tentang keharusan adanya undang-undang untuk APBN sebagai pedoman pengelolaan uang untuk membiayai kegiatan penyelenggaraan negara setiap tahun. Kita juga sudah mempunyai banyak undang-undang yang mengatur pajak dan berbagai jenisnya. Namun selama ini jika berbicara undang-undang tentang perpajakan kita lebih banyak berbicara pada ketentuan tentang teknis dan tata cara menghitung pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak dan harus ditagih oleh negara. Kita jarang berbicara hal yang juga sangat penting dalam masalah perpajakan ini yakni pengadilan pajak padahal pengadilan pajak ini sangat penting untuk memastikan bahwa penarikan pajak dilakukan secara benar menurut hukum.

Pengadilan Pajak dalam Lintasan Sejarah

Dimensi hukum yang juga sangat penting dalam perpajakan adalah peradilan pajak, sebab dalam praktik banyak wajib pajak yang merasa dirugikan oleh aparat dalam menentukan besarnya pajak. Para wajib pajak harus diberi kepastian bahwa dirinya tidak dirugikan dan tidak diperlakukan secara semena-mena dalam penetapan pajak yang dibebankan kepada mereka sehingga kalau hal itu terjadi harus ada lembaga peradilan yang menyelesaikannya sesuai dengan undang-undang. Pengadilan pajak

diperlukan untuk memberikan perlindungan dan jaminan hukum kepada para wajib pajak² agar tidak diperlakukan semena-mena.

Bahwa lembaga peradilan pajak sangat penting di Indonesia terbukti dari adanya lembaga penyelesaian sengketa pajak yang berkembang dari waktu ke waktu sejak zaman kolonial Belanda meskipun pada mulanya tidak dinamakan pengadilan pajak. Pada zaman kolonial Belanda, peradilan pajak semula diselesaikan secara final oleh Gubernur Jenderal Hindia Belanda. Namun untuk memenuhi tuntutan perkembangan zaman pada 11 Desember 1915 dibentuk *Raad van Beroep voor Belastingzaken* yang diatur dalam Staatsblad 1915 No. 707 sebagai lembaga khusus yang mengadili sengketa pajak. Dasar hukum pengadilan pajak ini diubah sampai beberapa kali, termasuk setelah Indonesia merdeka mengubahnya dengan Stb 1949 No. 251 dan kemudian dengan UU No. 5 tahun 1959.

Dengan dibentuknya *Raad van Beroep voor Belastingzaken* ini maka sengketa pajak yang semula final pada keputusan Gubernur Jenderal menjadi bisa dibanding ke lembaga *Raad van Beroep voor Belastingzaken* tersebut. Kalau semula kompetensi absolutnya hanya mencakup pajak pendapatan, pajak rumah tangga, dan pajak verponding maka sejak tahun 1927 (Stb.29) kompetensinya diperluas mencakup surat minta banding atas:

1. Pajak negara, sepanjang minta banding dimungkinkan oleh undang-undang
2. Pajak propinsi, kabupaten, dan kotapraja, sepanjang dalam pasal 6 Stb. 1927 No.517 diperkenankan minta banding
3. Pajak yang dikenakan oleh Swapraja sekedar permohonan untuk naik banding diperkenankan oleh Swapraja yang bersangkutan

Setelah Indonesia merdeka *Raad van Beroep voor Belastingzaken* diakomodasi di dalam Stb. No. 1949 No.251 yang kemudian diubah dengan UU No.5 Tahun 1959, tanggal 9 Maret 1959. Selanjutnya pada era Indonesia merdeka *Raad van Beroep voor Belastingzaken* ini lebih dikenal dalam nama bahasa Indonesia yakni Majelis Pertimbangan Pajak (MPP).³

Pada tahun 1983 pemerintah Indonesia mengeluarkan UU No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang didalamnya, antara lain, memuat perluasan kompetensi absolut MPP sehingga mencakup hampir seluruh pengaduan mengenai pemungutan pajak oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah, termasuk bea dan cukai yang bisa diselesaikan oleh Badan Peradilan Pajak (BPP). Pasal 27 UU No.6 Tahun 1983 tersebut memang mengamankan pembentukan Badan

² Lihat dalam Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, PT. Eresco Bandung, 1991, 132.

³ Lihat pula dalam Galang Asrama, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Laksbang, Yogyakarta, 2006, hlm. 15.

Peradilan Pajak (BPP) dengan rumusan, *“Wajib pajak dapat mengajukan banding kepada Badan Peradilan Pajak terhadap keputusan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak mengenai keberatannya dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal keputusan ditetapkan dengan dilampiri salinan Surat Keputusan tersebut”*.

Akan tetapi sampai waktu yang lama BPP tidak dapat segera dibentuk sehingga pada saat Pemerintah mengundang UU No.17 Tahun 1997 ditentukan lagi pembentukan lembaga baru yang berwenang menyelesaikan sengketa pajak yakni Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Sebelum itu, tepatnya selama BPP belum bisa dibentuk sesuai dengan perintah UU No.6 Tahun 1983 dan sesuai dengan Penjelasan atas Pasal 27 UU No.6 Tahun 1983 (selama BPP belum terbentuk) banding terhadap keputusan Dirjen Pajak tetap diselesaikan oleh MPP. Bahkan ketika Pemerintah mengundang UU No.5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara status MPP ini masih dijadikan contoh sebagai lembaga yang bisa menerima upaya administratif baik untuk banding administratif⁴ maupun untuk keberatan.⁵ Jadi MPP merupakan semacam lembaga peradilan tingkat pertama yang bisa dilakukan perlawanan dengan banding administratif dalam sistem PTUN sehingga jika putusan MPP masih tidak memuaskan bisa langsung dilakukan upaya hukum ke Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara untuk akhirnya bisa dibawa lagi ke Mahkamah Agung untuk kasasi.

Karena prosedur itu memakan waktu lama maka melalui UU No.17 Tahun 1997 fungsi MPP langsung diganti dengan BPSP seperti yang telah disinggung di atas. BPSP mempunyai kompetensi untuk memeriksa sengketa pajak pada tingkat “banding” atas keputusan pejabat yang berwenang dan “gugatan” terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan di bidang penagihan. Putusan BPSP mempunyai kekuatan eksekutorial dan sama dengan putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap, tak bisa dilawan lagi dengan upaya hukum ke PTUN maupun ke Pengadilan Umum.

Eksistensi BPSP pun tidak lama sebab pada tahun 2002, mengikuti semangat reformasi, Pemerintah mengundang UU No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Sebelum itu Pemerintah sudah pernah mengeluarkan UU No.16 Tahun 2000 yang juga merupakan perubahan atas UU No.6 Tahun 1983. Dengan UU No.14 Tahun 2002 maka Pengadilan Pajak menjadi Pengadilan sendiri yang berpuncak di Mahkamah Agung.

⁴ Banding administratif adalah permintaan penyelesaian kepada atasan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan keputusan.

⁵ Keberatan adalah permintaan penyelesaian kepada Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan keputusan itu sendiri.

Peradilan pajak melalui BPSP dianggap kurang sesuai dengan sistem ketatanegaraan karena BPSP terlepas dari Mahkamah Agung sehingga kurang pas untuk diberi wewenang menangani sengketa pajak yang seharusnya ditangani oleh lembaga peradilan yang berpuncak pada lembaga yudikatif tertinggi yaitu Mahkamah Agung. Di dalam UU No. 17 Tahun 1997 memang tidak ada ketentuan lembaga mana yang membina dan mengawasi teknis peradilan, organisasi, administrasi, dan keuangan atas badan tersebut.

Jika hanya ditilik dari Pasal 2 UU No.14 Tahun 2002 memang masih belum jelas, berada pada lingkungan peradilan apakah Pengadilan Pajak tersebut. Sebab pasal 2 tersebut hanya menyatakan, Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman tanpa menyebutkan berada di lingkungan peradilan yang mana jika dikaitkan dengan Pasal 24 Ayat (2) yang menegaskan bahwa di Mahkamah Agung ada empat lingkungan peradilan yaitu peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer dan peradilan tata usaha negara. Pengadilan pajak memang merupakan peradilan khusus tetapi betapa pun khususnya ia harus menjadi bagian dari salah satu lingkungan peradilan sebagaimana disebutkan didalam Pasal 24 Ayat (2) UUD 1945 tersebut. Ini penting karena menurut Pasal 15 Ayat (1) UU Kekuasaan Kehakiman pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman. Namun dari penjelasan Pasal 15 Ayat (1) itu ternyata ada penyebutan bahwa pengadilan khusus sebagaimana di maksud Pasal 15 Ayat (1), “....antara lain, adalah *pengadilan anak, pengadilan niaga,....*” dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara”. Penegasan yang sama ditemukan juga di dalam Pasal 27 angka (2) UU No. 28 Tahun 2007 yang berbunyi, “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara”. Pengadilan pajak bukanlah pengadilan administrasi secara murni melainkan peradilan pajak secara murni karena memenuhi unsur-unsur: (1) Pajak sebagai obyek sengketa yang konkret; (2) Ada hukum pajaknya yang abstrak untuk diterapkan ke dalam kasus konkret tersebut; (3) ada sekurang-kurangnya dua pihak yang bersengketa dan; (4) ada hakim pemutus yang bukan menjadi pihak yang berperkara.⁶

Pembinaan dan Pengawasan

Berdasar jelajah singkat atas sejarah peradilan pajak tersebut jelas bagi kita bahwa keinginan untuk mengatur perpajakan agar berfungsi

⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007. Hlm. 58-59.

sebagai bagian dari urat nadi negara sekaligus melindungi dan menjamin secara hukum wajib pajak mendapat perhatian yang serius dari negara. Pemantapan kelembagaan sudah diatur dan disempurnakan dari waktu agar selalu menjadi semakin baik dan memenuhi syarat sebagai lembaga peradilan murni sebagai peradilan pajak. Meskipun begitu masih menjadi persoalan jika eksistensi Pengadilan Pajak sebagaimana diatur UU No. 14 Tahun 2002 ini dikaitkan dengan pengawasan terhadapnya. Ternyata UU ini masih menganut dualisme pembinaan, tidak sejalan dengan semangat yang menggelora pada awal reformasi bahwa pembinaan kekuasaan kehakiman harus diletakkan dibawah satu atap, baik pembinaan teknis-judicial maupun pembinaan administratif, organisatoris, dan finansial. Ternyata pembinaan atas Pengadilan Pajak masih bersifat dualistis seperti terlihat dalam Pasal 5 UU No.14 Tahun 2002 yang berbunyi:

1. Pembinaan teknis peradilan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung.
2. Pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan.
3. Pembinaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan (2) tidak boleh mengurangi kebebasan Hakim dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Untuk mengikuti semangat reformasi seharusnya pembinaan Pengadilan Pajak ini segera diintegrasikan ke dalam satu atap Mahkamah Agung sebagai puncak kekuasaan kehakiman. Sebagai ide, peletakan kelembagaan Pengadilan Pajak secara terintegrasi di bawah satu atap Mahkamah Agung akan lebih memudahkan pembinaan dan pengawasan. Untuk itu ketentuan Pasal 5 UU 14 Tahun 2000, terutama Ayat (2) Ayat (2), yang berbunyi, “Pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan” dan pasal-pasal serta ayat-ayat lain yang senafas dengan itu perlu segera dicabut dan diperbaharui. Sejalan dengan itu agar ada kesatuan atau mekanisme pembinaan yang terintegrasi maka pembinaan kepaniteraan pada Pengadilan Pajak juga perlu disatukan di Mahkamah Agung baik dalam teknis maupun dalam organisasi, administrasi, dan keuangannya.

Memang dalam praktik, berdasar pengalaman sampai saat ini, penyatuatan kekuasaan kehakiman di bawah Mahkamah Agung tidak dengan sendirinya menyebabkan dunia peradilan kita bebas dari kolusi dan korupsi. Akhir-akhir ini banyak sinyalemen dunia peradilan kita semakin korup dan banyak dihantui oleh mafia yang melibatkan banyak hakim sehingga banyak yang skeptis, penyatuatan pembinaan hakim di bawah MA tidak memperbaiki keadaan. Dalam catatan masyarakat, pemisahan pembinaan hakim-hakim dari lembaga eksekutif untuk disatukan di

bawah Mahkamah Agung yang semula dimaksudkan agar hakim bisa “bebas dari intervensi” pemerintah ternyata bisa dimanfaatkan juga oleh banyak hakim untuk “bebas berkolusi” dan menjualbelikan perkara dan putusan-putusannya sehingga kebebasan itu menjadi liar. Tetapi meskipun fakta “bebas-liar” itu memang ada, bahkan cukup banyak, ide penyatuatan kekuasaan kehakiman di bawah Mahkamah Agung harus terus diperkuat, termasuk penempatan pembinaan organisatoris, administratif dan finansial Pengadilan Pajak yang juga harus disatukan di bawah Mahkamah Agung. Sebab struktur yang seperti itulah yang lebih tepat dalam sistem ketatanegaraan yang kita gagas dan inginkan. Soal munculnya fenomena “bebas-liar” di kalangan hakim-hakim haruslah dipandang sebagai soal lain yang menjadi bagian dari kreativitas buruk para pejabat kita untuk selalu mencari celah korupsi meskipun sudah diatur seperti apapun. Itu adalah soal lain yang harus diatasi secara sistematis dalam kaitan dengan lingkungan di luar Mahkamah Agung.

Bukan hanya hakim. Pejabat publik kita ini memang banyak yang kreatif untuk mencari cara dan menciptakan korupsi-korupsi baru melalui celah-celah peraturan yang ada. Setiap ada peraturan baru yang ingin memperbaiki dicari saja celahnya agar bisa ditemukan pintu untuk melakukan korupsi dari peraturan itu. Lihatlah fakta di bidang lain yang juga banyak terjadi, seperti, upaya penguatan kedudukan DPRD sebagai tulang punggung otonomi daerah. Pada awal-awal reformasi, 1999, kita bersemangat memberi energi yang besar kepada DPRD agar bisa leluasa membuat keputusan-keputusan politik dan pembangunan daerah tanpa dibelenggu oleh kekuasaan Pemerintah (lembaga eksekutif). Maka melalui UU No.22 Tahun 1999 kita memberi wewenang kepada DPRD untuk memilih Kepala Daerah secara final, mengawasinya, meminta pertanggungjawabannya, dan memberhentikannya. Ternyata kekuasaan ini banyak disalahgunakan sehingga terjadi jual beli suara dalam pencalonan kepala daerah, terjadi pemerasan kepada kepala daerah dengan ancaman pertanggungjawabannya akan ditolak, dan sebagainya.

Akibatnya koruptor-koruptor muncul dari gedung DPRD dan banyak kepala daerah yang tidak bisa leluasa bekerja. Oleh sebab itu pada tahun 2004 kita mengganti UU No.22 Tahun 1999 dengan UU No.32 Tahun 2004 yang mengatur pemilihan kepala daerah secara langsung oleh rakyat. Maksudnya, agar rakyat bisa memilih kepala daerahnya sendiri tanpa melalui agen yang bersama DPRD. Bayangan kita waktu itu, takkan mungkin ada calon kepala daerah yang kuat bermain politik uang dengan seluruh rakyat pemilih. Tetapi sesudah pemilihan kepala daerah diserahkan kepada rakyat secara langsung masalah korupsi dan penyuapan, termasuk biaya sewa perahu (parpol) dan *money politics* serta penyalahgunaan dana

Negara/daerah masih merebak juga dengan berbagai cara. Kreativitas buruk yakni kreativitas untuk mencari celah korupsi dari peraturan-peraturan yang tersedia muncul juga dalam kasus pemilihan kepala daerah ini. Maka itu muncul lagi gagasan untuk kembali ke pilkada melalui lembaga perwakilan atau DPRD, padahal dulu kita meninggalkan pilkada melalui DPRD banyak memunculkan korupsi yang mengirisakan. Problemnya, sebenarnya, bukan pada mekanisme melainkan pada mental korup yang sudah masif. Dengan mental seperti itu maka dengan cara apa pun sesuatu itu diatur akan ada saja akal kreatif untuk menyiasatinya agar bisa dikorupsi dan dikolusikan.

Dengan demikian, tanpa mengaitkan dulu dengan korupsi-korupsi yang selalu timbul karena kreativitas yang lahir dari mental yang bobrok, maka penyatuatapan Pengadilan Pajak ke bawah Mahkamah Agung tetaplah penting untuk diwujudkan agar sesuai dengan disain ketatanegaraan sebagai sistem yang kita gagas dan inginkan pada saat memulai reformasi. Marilah kita bangun sistemnya, sedangkan soal mental dan perilaku orang yang “kreatif korup” biar diantisipasi dan ditangani dengan hukum sebagai hal tersendiri yang lain lagi. Terkait dengan itu maka hubungan pengawasan antara Pengadilan Pajak dengan lembaga pengawas fungsional dan struktur yang bersifat eksternal harus sama dengan yang berlaku pada lingkungan peradilan yang sudah ada. Pengawasan dalam rangka menjaga dan menegakkan kehormatan, keluhuran martabat, serta perilaku terhadap hakim Pengadilan Pajak harus juga dilakukan oleh Komisi Yudisial (KY).

Kewenangan KY untuk juga mengawasi hakim-hakim pada Pengadilan Pajak sudah melekat pada filosofi dan latar belakang pilihan politik hukum bahwa Komisi Yudisial kita bangun untuk melakukan pengawasan perilaku tertentu yang bersifat moral dan etik terhadap hakim, termasuk (tentu saja) hakim pada Pengadilan Pajak. Ini sejalan dengan ketentuan di dalam Pasal 39 Angka (3) UU No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang menyatakan “Pengawasan internal atas tingkah laku hakim dilakukan oleh Mahkamah Agung”; sedangkan yang dimaksud hakim (sesuai dengan definisi) menurut UU tersebut adalah “hakim pada Mahkamah Agung dan hakim pada badan peradilan yang berada dibawahnya, termasuk Pengadilan Pajak”. Oleh karena Pengadilan Pajak menjadi bagian khusus dari lingkungan peradilan tata usaha negara di Mahkamah Agung dan pengawasan internal atas hakim-hakimnya berada dibawah Mahkamah Agung, maka kewenangan pengawasan eksternal terhadap hakim-hakim Pengadilan Pajak juga menjadi bagian dari kompetensi Komisi Yudisial, seperti halnya yang berlaku untuk hakim-hakim di semua lingkungan peradilan yang bernaung di bawah Mahkamah Agung.

Terkait dengan ini perlu juga dipertimbangkan, apakah hakim *ad hoc* seperti yang diatur dalam Pasal 9 Ayat (2) UU No. 14 Tahun 2002 masih diperlukan di Pengadilan Pajak. Mungkin sebaiknya Pengadilan Pajak tidak menggunakan hakim *ad hoc* sehingga semua hakimnya adalah hakim-hakim tetap yang langsung bisa diawasi juga oleh Komisi Yudisial. Sebab, kalau tidak begitu, bisa saja timbul problem bagi Komisi Yudisial untuk melakukan pengawasan atas perilaku hakim *ad hoc* karena pada dasarnya hakim *ad hoc* bukanlah orang yang berprofesi sebagai hakim. Jika seorang ahli dan berpengalaman diperlukan untuk ikut memberi masukan dalam satu kasus maka yang bersangkutan tak perlu dijadikan hakim *ad hoc* tetapi cukup dipanggil sebagai (Saksi) Ahli dalam sidang resmi Pengadilan Pajak seperti yang berlaku di Mahkamah Konstitusi.

Kesimpulan

Pengadilan Pajak merupakan pengadilan pajak murni (*administratief rechtspraak*) yang memenuhi unsur-unsur sebagai lembaga peradilan, bukan pengadilan internal administrasi murni (*administratief beroep*) di bidang perpajakan. Pengadilan pajak merupakan pengadilan khusus dalam lingkungan peradilan tata usaha negara di Mahkamah Agung.⁷ Dengan demikian secara kelembagaan Pengadilan Pajak berkedudukan sebagai bagian dari Mahkamah Agung sebagai pelaku kekuasaan kehakiman sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Ayat (2) UUD 1945.

Oleh karena kedudukannya yang seperti itu maka pembinaan Pengadilan Pajak yang dualistis dipandang kurang tepat karena tidak sejalan dengan politik hukum dalam reformasi kita yang menghendaki penyatuatapan pembinaan pengadilan dan hakim-hakimnya serta paniterapannya. Oleh sebab itu pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan pada Pengadilan Pajak yang selama ini masih ada Kementerian Keuangan sebaiknya segera disatukan dengan pembinaan teknis-yudisialnya di Mahkamah Agung agar politik hukum penyatuatapan berlaku juga untuk Pengadilan Pajak.

Oleh karena secara yuridis para hakim pengadilan pajak adalah hakim pada pengadilan murni yang berada di bawah Mahkamah Agung maka mereka pun menjadi bagian dari hakim pada umumnya yang dapat diawasi secara eksternal oleh Komisi Yudisial. Artinya hakim-hakim pada Pengadilan Pajak diawasi oleh Komisi Yudisial dalam rangka menjaga dan menegakkan kehormatan, keluhuran martabat, dan perilaku hakim. Terkait dengan ini maka perlu dipertimbangkan lagi

⁷ Lihat misalnya dalam UU No.48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, UU No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, UU No.14 Tahun 2002 tentang Perpajakan, dan UU 52 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

adanya hakim *ad hoc* pada Pengadilan Pajak sebab pada dasarnya hakim yang bisa diawasi oleh Komisi Yudisial adalah hakim tetap profesional.