

# **EKSISTENSI PENGADILAN PAJAK DALAM SISTEM PERADILAN DI INDONESIA**

Ismail Rumadan<sup>1</sup>  
Puslitbang Kumdil MA-RI  
Jl. A. Yani Kav. 58 Jakarta Pusat

## **Abstrak**

Eksistensi pengadilan pajak di Indonesia sebagai salah satu lembaga pengadilan yang bersifat khusus diharapkan dapat berperan secara independen dalam penyelesaian sengketa perpajakan bagi para pencari keadilan. Namun keberadaannya belum searah dengan sistem peradilan satu atap di Indonesia sebagaimana amanat UUD 1945. Pengadilan Pajak lebih merupakan rezim dari undang-undang Perpajakan, bukan merupakan rezim dari hukum tentang Kekuasaan Kehakiman. Tidak terdapat upaya hukum banding maupun kasasi mengakibatkan putusan Pengadilan pajak tidak mencerminkan adanya kepastian hukum dan rasa keadilan bagi masyarakat pencari keadilan. Kondisi ini menyebabkan kontrol terhadap pelaksanaan Pengadilan Pajak sangat lemah.

**Kata Kunci:** Pengadilan Pajak, Sistem Peradilan, Kepastian hukum, Keadilan.

## **Abstract**

The existence of the tax court in Indonesia as a judicial institution that is specially expected to play a role in resolving settlement of tax disputes for those seeking justice. However, its existence has not been in line with the justice system one roof in Indonesia as mandated by the 1945 Constitution. Tax court over a regime of taxation law, not a regime of law on Judicial Power. There is not an appeal or cassation resulting tax court decision does not reflect the lack of legal certainty and a sense of justice for the people seeking justice. These conditions lead to the control of the implementation of the Tax Court is very weak.

**Keywords:** Tax Court, Justice System, Rule of Law, Justice.

## **A. Pendahuluan**

Eksistensi pengadilan pajak sebagai suatu kebutuhan dalam penyelesaian sengketa perpajakan telah lama ada. Pada mulanya dikenal dengan nama Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) yang dibentuk berdasarkan Regeling van het Beroep in Belastingzaken (Staatsblad No. 29 Tahun 1927) yang terakhir telah diubah dengan UU No.5 Tahun 1959.<sup>2</sup> Dalam perkembangannya karena keberadaan MPP tidak memadai lagi, maka pada tahun 1997 dibentuklah Badan Penyelesaian

---

<sup>1</sup> Peneliti Muda, pada Pusat Penelitian Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung RI

<sup>2</sup> Bandingkan dengan, Kumariah dan Ali Purwito, Pengadilan Pajak, Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2006, hlm. 37

Sengketa Pajak (BPSP) melalui Undang-Undang No 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Terbentuknya BPSP diharapkan terwujudnya suatu peradilan pajak yang independen sebagai tempat para wajib pajak mencari keadilan dengan proses yang sederhana, cepat dan biaya murah. Akan tetapi dalam pelaksanaannya ditemui kendala, antara lain yang paling prinsip adalah keberadaan BPSP tidak begitu efektif dalam penyelesaian sengketa perpajakan sebab posisi BPSP berada di luar sistem peradilan yang berlaku, sehingga BPSP dianggap sebagai badan penyelesaian sengketa yang bersifat semu, sebab layaknya suatu badan penyelesaian sengketa seharusnya terdapat tiga pihak, namun dalam sengketa pajak hanya terdapat dua pihak, antara wajib pajak dan pemerintah (dalam hal ini adalah Dirjen Pajak atau fiskus) yang juga berperan sebagai salah satu pihak yang memutuskan sengketa perpajakan yang timbul antara wajib pajak dan Dirjen Pajak. Dengan demikian tidak mungkin terhadap setiap sengketa pajak BPSP dapat bersifat independen dalam memberikan rasa keadilan bagi para wajib pajak yang menyelesaikan sengketa melalui badan ini, terutama bila dikaitkan dengan kesempatan untuk menempuh upaya hukum lebih lanjut.

Berdasarkan pada pertimbangan di atas, maka pada tahun 2002 telah diberlakukan UU No 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sebagai salah satu upaya untuk mewujudkan suatu peradilan yang independen dalam menyelesaikan sengketa perpajakan. Menurut ketentuan Pasal 33 ayat (1) bahwa, pengadilan pajak merupakan suatu pengadilan khusus di bidang perpajakan yang merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Ketentuan ini mengandung makna bahwa penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh pengadilan pajak ini merupakan upaya hukum terakhir, hal ini berarti bahwa tidak ada lagi upaya hukum yang dapat ditempuh, baik banding ke pengadilan tinggi maupun kasasi ke Mahkamah Agung.

Apabila ditelaah lebih jauh dari struktur dan muatan pada undang-undang tersebut di atas terdapat tiga hal yang mendasar yang akan dikaji lebih jauh berkaitan dengan eksistensi peradilan pajak dengan berlakunya UU No. 14 Tahun 2002. Pertama adalah, dari segi bentuk kelembagaan pengadilan pajak yang

berada di bawah kewenangan kekuasaan eksekutif, dan kedua dari segi substansi dimana pengadilan pajak tidak mengenal upaya banding untuk memberi kesempatan para pencari keadilan menemukan kebenaran hakiki, serta yang ketiga adalah adanya kewajiban bagi para pencari keadilan untuk menyetor terlebih dahulu sejumlah 50% dari nilai uang yang dipersengketakan kepada Pemerintah sementara sengketa tersebut baru akan diperiksa dalam proses persidangan yang tidak menutup kemungkinan bisa saja tidak terbukti berdasarkan putusan pengadilan.

Berdasarkan pada permasalahan-permasalahan tersebut sebagaimana diuraikan di atas maka, fokus utama penelitian ini tentu ingin mengkaji kedudukan pengadilan pajak dalam sistem peradilan di Indonesia, sebagai upaya untuk mendudukan secara proporsional fungsi dan tugas yudisial yang diperankan oleh pengadilan pajak dalam kaitanya dengan perwujudan misi peradilan satu atap, sehingga dapat terciptanya suatu proses hukum yang mandiri tanpa campur tangan dari pihak manapun.

## **B. Permasalahan**

Berdasarkan pada uraian di atas, secara kongkrit terdapat beberapa permasalahan yang hendak dilakukan kajian lebih lanjut dalam tulisan ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana posisi atau kedudukan peradilan pajak dalam sistem peradilan di Indonesia?
2. Apakah upaya hukum yang ditempuh oleh setiap wajib pajak dapat mencerminkan rasa keadilan bagi wajib pajak sebagai pencari keadilan?

## **C. Menelaah Eksistensi Pengadilan Pajak Sebagai Pelaksana Kekuasaan Kehakiman**

Untuk menelaah atau mengkaji apakah Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan dalam melaksanakan fungsi kekuasaan kehakiman, tentu pertama-tama yang harus dilakukan adalah mengkaji ketentuan UU Pengadilan Pajak sebagai dasar hukum eksistensi Pengadilan Pajak tersebut apakah merupakan rezim dari Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman atau merupakan rezim dari Undang-undang Perpajakan. Demikian pula mengkaji proses hukum atau upaya hukum yang

ditempuh dalam penyelesaian sengketa pajak lebih lanjut sebagai bentuk pengawasan secara teknis peradilan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung sebagai Pengadilan Negara tertinggi terhadap lingkungan peradilan yang berada dibawahnya.

### 1. Rezim Hukum Pengadilan Pajak

Mencantumkan Pengadilan Pajak sebagai badan pengadilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman sebagaimana dalam ketentuan Pasal 2 Undang-Undang No 14 Tahun 2002, tidak serta-merta Pengadilan Pajak sudah termasuk dalam sistem peradilan dan sebagai salah satu badan pengadilan sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman. Hal ini sebagaimana dikemukakan oleh Winarto Suhendro<sup>3</sup>, (Sekretaris Pengadilan Pajak), bahwa; “Pengadilan Pajak telah “satu atap” dibawah Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak merupakan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara”, dengan merujuk pada beberapa ketentuan dalam Undang-undang Pengadilan Pajak maupun Undang-undang Tata Usaha Negara. Namun pernyataan ini perlu dikaji lebih lanjut apakah kedudukan Pengadilan Pajak sudah sejalan dengan ketentuan undang-undang, baik UUD 1945 maupun Undang-undang tentang Kekuasaan Kehakiman dan ketentuan undang-undang yang terkait lainnya.

Untuk dapat dikategorikan suatu badan pengadilan sebagai salah satu badan pelaksana kekuasaan kehakiman harus memenuhi beberapa syarat. Syarat-syarat yang harus dipenuhi telah diatur dalam Pasal 11 ayat (2), Pasal 13 ayat (1), dan Pasal 15 ayat (1) UU No. 4 tahun 2004 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman. Apabila direduksi dari ketentuan perundang-undangan di atas, maka suatu badan pengadilan (termasuk badan pengadilan khusus) dapat dikategorikan sebagai salah satu badan pengadilan yang sesungguhnya yaitu sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman, harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

---

<sup>3</sup> Winarto Suhendro, Bahasan Singkat Keberadaan Pengadilan Pajak. “*Sengketa Pajak dan Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem Peradilan Indonesia*”, (Materi disampaikan dalam Seminar dan Diskusi terbatas tentang Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia, Bandung, 30 Maret 2011.

- a. Eksistensi badan pengadilan diatur dengan Undang-Undang;
- b. Badan pengadilan yang dibentuk itu harus berada dalam salah satu lingkungan peradilan dari empat lingkungan peradilan yang ada;
- c. Semua badan pengadilan dalam empat lingkungan peradilan berpuncak kepada Mahkamah Agung sebagai pengadilan Negara tertinggi;
- d. Organisasi, administrasi, dan finansialnya berada di bawah kekuasaan Mahkamah Agung.

Keempat unsur tersebut harus dipenuhi oleh suatu badan pengadilan termasuk pengadilan khusus, jika badan pengadilan itu merupakan pengadilan yang sesungguhnya sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman. Apabila keempat syarat itu tidak dipenuhi, maka pengadilan yang sudah terbentuk atau yang akan dibentuk bukan merupakan pengadilan yang sesungguhnya, melainkan dia dapat digolongkan ke dalam pengadilan semu (*quasi rechtspraak*).

Pada saat berlakunya UU No. 14 tahun 1970, masalah organisasi, administrasi, dan finansial badan-badan peradilan menjadi kewenangan masing-masing departemen yang bersangkutan. Sedangkan pembinaan teknis semua badan pengadilan dalam empat lingkungan peradilan dilakukan oleh MA. Dalam hal ini ada badan-badan peradilan tunduk kepada dua badan kekuasaan, satu pihak berada dibawah kekuasaan pemerintah melalui departemen atau panglima di pihak lain berada di bawah kekuasaan MA (sistem dualistis). Pengaturan sistem dualistis ini merupakan “doktrin dan tradisi hukum peninggalan Belanda”. Ketentuan seperti ini berpotensi untuk mempengaruhi kekuasaan kehakiman melalui pengaturan keuangan dan kebebasan hakim melalui aspek-aspek kepegawaian seorang hakim.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 sistem dualistis ini tidak berlaku lagi. Pasal 13 Undang-Undang itu ditetapkan bahwa, “Organisasi, administrasi, dan finansial Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung”. Ketentuan Pasal 13 tersebut, tidak berlaku bagi badan pengadilan yang dibentuk di luar lingkungan peradilan dari empat lingkungan peradilan yang ada. Pengadilan Pajak merupakan badan pengadilan yang berada di luar empat lingkungan peradilan tersebut.

UU Pengadilan Pajak menyebutkan, “Pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung”.<sup>4</sup> Menjadi pertanyaan bagaimana MA melakukan pembinaan teknis terhadap Pengadilan Pajak? Untuk menjawab pertanyaan ini maka terlebih dahulu akan dilihat cara MA melakukan pembinaan. Sebagaimana diketahui MA melakukan pembinaan teknis terhadap suatu pengadilan dengan cara, melalui upaya hukum baik yang biasa maupun yang luar biasa; dan melalui pengawasan, sementara Undang-Undang Pengadilan Pajak telah menetapkan bahwa, putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan terakhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Berarti dalam hal ini terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat diajukan banding maupun kasasi kepada MA.<sup>5</sup> Kedudukan putusan pengadilan yang seperti ini telah menutup pembinaan yang dilakukan oleh MA melalui upaya hukum biasa.

Untuk mengajukan permohonan PK para pembanding atau penggugat harus mempunyai alasan-alasan sebagaimana dicantumkan dalam Pasal 91 UU Pengadilan Pajak. Dalam mengajukan permohonan PK, pihak pembanding atau penggugat diharuskan membayar biaya perkara sebesar Rp 2.652.000,00 (dua juta enam ratus lima puluh dua ribu rupiah).<sup>6</sup> Melihat kepada besarnya nominal biaya administrasi perkara, ditambah lagi dengan honor bagi mereka yang menggunakan jasa kuasa hukum, maka dapat diperkirakan PK akan efektif diajukan kalau angka nominal pajak yang terhutang adalah di atas RP 7.000,000,-(tujuh juta rupiah). Dapat dipastikan sangat sedikit sengketa pajak yang akan dimohonkan PK. Dengan demikian pembinaan teknis terhadap Pengadilan Pajak oleh MA melalui permohonan PK juga tidak akan efektif.

Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman juga memberikan kewenangan pengawasan terhadap pembuatan pengadilan dalam lingkungan peradilan di bawahnya.<sup>7</sup> Pengawasan ini hanya dapat dilakukan terhadap badan pengadilan yang berada dalam empat lingkungan peradilan. Pengadilan Pajak tidak termasuk dalam salah satu lingkungan peradilan, karena UU Pengadilan Pajak tidak

---

<sup>4</sup> Lihat Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, Pasal 5 ayat (1)

<sup>5</sup> Idem, Pasal 77 ayat (1)

<sup>6</sup> Lihat Keputusan Ketua Pengadilan Pajak No: Kep-005 tahun 2002

<sup>7</sup> Lihat Undang-Undang Nomor 4 tahun 2004, Pasal 11 ayat (4)

mengaturinya. Oleh karena itu dengan sendirinya MA tidak berwenang melakukan pengawasan kepada Pengadilan Pajak.

Di samping itu UU Pengadilan Pajak juga mengatur bahwa, pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan.<sup>8</sup> Pada tahap implikasi ketentuan ini secara nyata dapat dilihat antara lain:<sup>9</sup>

1. Para Hakim Pengadilan Pajak diangkat oleh Presiden atas usul Menteri Keuangan setelah mendapat persetujuan MA;
2. Ketua dan Wakil Ketua Pengadilan Pajak diangkat oleh Presiden atas usul Menteri Keuangan setelah mendapat persetujuan MA;
3. Ketua, Wakil Ketua, dan Hakim Pengadilan Pajak diangkat untuk masa jabatan 5 (lima) tahun dan dapat diperpanjang untuk satu kali masa jabatan;
4. Sekretaris, Wakil Sekretaris, dan Sekretaris Pengganti dan sekaligus merangkap sebagai Panitera Pengadilan Pajak, adalah pegawai negeri sipil dalam lingkungan Departemen Keuangan.

Dari pengaturan di atas terlihat bahwa Pengadilan Pajak hanya merupakan rezim dari sistem hukum pajak, bukan merupakan rezim Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman. Dengan eksistensi Pengadilan Pajak seperti ini sangat berpotensi terjadinya campur tangan pihak pemerintah (eksekutif) melalui Departemen Keuangan terhadap independensi Pengadilan Pajak terutama para hakim dalam mengambil suatu keputusan.

## **2. Upaya Hukum Dalam Sistem Peradilan Pajak**

Alasan yang dapat dikemukakan bahwa pengadilan pajak bukan merupakan pengadilan yang berada dibawah lingkup Mahkamah Agung disebabkan karena dalam proses penyelesaian sengketa pajak tidak ada upaya banding maupun upaya hukum kasasi lebih lanjut sebagai bentuk pengawasan secara teknis yudisial oleh Mahkamah Agung terhadap putusan Pengadilan Pajak. Bertitik tolak pada pertanyaan tentang upaya hukum yang ditempuh dalam sengketa pajak sudah efektif dan sudah menjamin adanya kepastian hukum dan keadilan bagi wajib

---

<sup>8</sup> Lihat Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002, Pasal 5 ayat (5)

<sup>9</sup> Lihat Pasal 8 ayat (1)-(3) dan Pasal 25 ayat (1) dan (2)

pajak sebagai pencari keadilan? Dapat dipastikan bahwa upaya hukum yang ditempu dalam penyelesaian sengketa pajak melalui Pengadilan Pajak tidak efektif, dan belum menjawab kebutuhan para pencari keadilan.

Sebab, secara teoritis bahwa berdasarkan atribusi vertikal, yaitu wewenang yang bersifat bulat dan melekat dari suatu jenis pengadilan terhadap jenis pengadilan lain, yang secara berjenjang mempunyai kedudukan lebih tinggi. Setiap pengadilan dalam keempat lingkungan peradilan mempunyai atribusi vertikal. Hal ini berkenaan dengan adanya tuntutan keadilan yang merupakan suatu kebutuhan untuk memperoleh keadilan yang lebih mendekati kesempurnaan.

Semua itu dapat dicapai dengan pemeriksaan sengketa secara bertingkat sesuai dengan piramida berdasarkan sistem peradilan dengan MA sebagai pengadilan puncaknya. Susunan piramida dalam sistem peradilan, menurut Sjachran Basah diperlukan karena:<sup>10</sup>

1. Untuk dapat lebih memuaskan para pihak yang berperkara dalam mencari keadilan, maka harus diberi wewenang seluas-luasnya untuk dapat mengajukan perkaranya;
2. Bertalian dengan nomor 1 di atas, perlu adanya upaya hukum yang biasa dan luar biasa;
3. Dengan menggunakan upaya-upaya hukum tersebut, maka perkara yang diperiksa oleh Hakim Tinggi/Hakim Agung, yang mempunyai pengalaman dan pandangan lebih luas, akan mampu memberikan putusan yang memenuhi syarat-syarat keadilan.

Dengan adanya susunan piramidal peradilan, maka terbuka pemeriksaan sengketa yang didasarkan pada kedudukan fungsi peradilan secara hirarkis dalam susunan pengadilan bertingkat. Hal ini berarti, tersedia dan terbukanya upaya hukum yang dapat digunakan oleh para pihak atau salah satu pihak untuk mendapatkan keadilan yang lebih mendekati kesempurnaan. Upaya hukum seperti itu dapat berupa; banding, kasasi, dan peninjauan kembali.

---

<sup>10</sup> Sjachran Basah, *Hukum Acara Pengadilan Dalam Lingkungan Peradilan Administrasi*, Rajawali, Jakarta, 1992, Op.cit., hlm. 62



Pada tahapan banding pemeriksaan dilakukan baik mengenai duduk perkaranya (fakta) maupun penerapan hukumnya dan merupakan pemeriksaan terakhir *judex facti*. Sebagaimana diketahui setiap pemeriksaan pengadilan mempunyai dua tahapan, yaitu:

1. Mendudukan fakta-fakta atau kejadian-kejadian pada proporsi yang sebenarnya;
2. Memberikan keadilan, yaitu menerapkan hukum atas fakta-fakta atau kejadian-kejadian itu.

Dalam pemeriksaan banding kedua tahapan tersebut diulangi seluruhnya. Dua tahapan tersebut di atas tercermin dalam pertimbangan-pertimbangan tentang duduknya perkara dan pertimbangan-pertimbangan mengenai hukumnya dalam setiap putusan pengadilan.

Fungsi Mahkamah Agung sebagai pengadilan tertinggi menurut jenjang piramidal, adalah mengadili pada tingkat kasasi. Alasan kasasi yang dapat digunakan oleh Mahkamah Agung untuk membatalkan putusan dari pengadilan-pengadilan lain yang berada di bawahnya adalah:<sup>11</sup>

1. Karena tidak berwenang atau melampaui batas wewenang;
2. Karena salah menerapkan atau melanggar hukum yang berlaku;
3. Karena lalai memenuhi syarat-syarat yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan yang mengancam kelalaian itu dengan batalnya putusan yang bersangkutan.

Selanjutnya istilah “Peninjauan Kembali (PK)” Pasal 24 UU Kekuasaan Kehakiman menyebutkan “Terhadap putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, pihak-pihak yang bersangkutan dapat mengajukan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung, apabila terdapat hal atau keadaan tertentu yang ditentukan oleh Undang-Undang”.

Permohonan PK hanya dapat diajukan kepada Mahkamah Agung, terhadap putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Maksudnya putusan tersebut tidak mempunyai upaya hukum biasa lagi. Dengan demikian PK

---

<sup>11</sup> Lihat Pasal 30 UU No.14 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah dengan UU No.5 Tahun 2004

sebagai upaya hukum luar biasa dapat diajukan terhadap putusan pengadilan tingkat pertama, tingkat banding, maupun kasasi, asal saja putusan itu telah memperoleh kekuatan hukum tetap.

Peninjauan Kembali merupakan upaya hukum luar biasa atau istimewa, oleh karena yang ditinjau adalah suatu putusan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap yang tidak mempunyai upaya hukum biasa lagi. Berbeda dengan Pengadilan Pajak, upaya hukum biasa malah tidak diberikan akan tetapi langsung diberikan upaya hukum luar biasa. Dikatakan upaya hukum luar biasa, karena terungkapnya suatu novum, guna mewujudkan kebenaran dan keadilan yang merupakan hak bagi setiap pencari keadilan, maka suatu putusan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap dapat ditinjau kembali sebagai upaya hukum istimewa kepada MA.

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa layaknya suatu proses peradilan seharusnya ada proses banding, kasasi, serta peninjauan kembali sebagai bentuk upaya hukum untuk mewujudkan keadilan melalui lembaga peradilan. Namun dalam kasus sengketa pajak, upaya banding maupun kasasi ini tidak ada, yang ada hanyalah peninjauan kembali, hal ini tentu tidak dapat menjamin adanya kepastian dan keadilan hukum bagi pencari keadilan. Oleh sebab itu sebaiknya ada suatu upaya hukum lebih lanjut untuk menjamin adanya suatu kepastian hukum yang menjamin adanya keadilan bagi pencari keadilan.

Pada dasarnya dapat dipahami bahwa dalam sengketa pajak tidak perlu berlarut-larut dan memakan waktu yang cukup lama, sebab apabila proses penyelesaian sengketa yang ditempuh cukup lama maka, hal tersebut dapat mematikan aktivitas bisnis oleh para wajib pajak, dengan demikian proses ini dapat dipercepat dengan hanya melalui satu tahapan banding atau kasasi setelah adanya putusan pada pengadilan tingkat pertama. Proses semacam ini tentu mengambil suatu posisi tengah dengan memperhatikan asas peradilan cepat dan sederhana dengan tidak menafikkan asas kepastian hukum dalam mewujudkan keadilan bagi para pencari keadilan.

#### **D. Pengawasan Terhadap Pengadilan Pajak Oleh Mahkamah Agung**

Pelaksanaan pengawasan terhadap Pengadilan Pajak selama ini dapat dikatakan tidak berjalan efektif, disebabkan karena sifat tertutupnya sistem Pengadilan Pajak selama ini. Oleh karena itu, dalam konteks pembenahan sistem Pengadilan Pajak, pengawasan baik yang dilakukan secara internal oleh Mahkamah Agung maupun pengawasan secara eksternal oleh Komisi Yudisial sangat dibutuhkan dalam rangka membentuk suatu sistem peradilan yang baik. Mahkamah Agung melakukan pengawasan tertinggi atas perbuatan pengadilan dalam lingkungan peradilan yang berada di bawahnya berdasarkan ketentuan undang-undang. Pasal 32 UU No. 14 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 5 Tahun 2004 yang berbunyi:

- (1) Mahkamah Agung melakukan pengawasan tertinggi terhadap penyelenggaraan peradilan di semua lingkungan peradilan dalam menjalankan kekuasaan kehakiman.
- (2) Mahkamah Agung mengawasi tingkah laku dan perbuatan para hakim di semua lingkungan peradilan dalam menjalankan tugasnya.
- (3) Mahkamah Agung berwenang untuk meminta keterangan tentang hal-hal yang bersangkutan dengan teknis peradilan dari semua lingkungan peradilan
- (4) Mahkamah Agung berwenang memberi petunjuk, tegoran atau peringatan yang dipandang perlu kepada pengadilan di semua lingkungan peradilan.
- (5) Pengawasan dan kewenangan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) sampai dengan ayat (4) tidak boleh mengurangi kebebasan hakim dalam memeriksa dan memutus perkara.

Ketentuan tersebut di atas tidak dapat berlaku efektif bagi Pengadilan Pajak, sebab sifat dari Pengadilan Pajak yang tertutup dan masih dalam lingkup kekuasaan eksekutif. Jika merujuk pada ketentuan di atas yang harus diawasi oleh Mahkamah Agung adalah penyelenggaraan atau jalannya peradilan, dengan tujuan supaya peradilan diselenggarakan oleh badan-badan pengadilan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan.

Untuk kepentingan pengawasan Mahkamah Agung berwenang untuk meminta keterangan mengenai sesuatu yang menyangkut dengan teknik peradilan. Dalam hal ini Mahkamah Agung dapat meminta berkas-berkas perkara atau

surat-surat untuk menilai perilaku peradilan atau hakim Pengadilan Pajak, apabila terdapat pengaduan oleh pihak yang dirugikan terutama menyangkut dengan pemeriksaan perkara oleh para hakim di Pengadilan Pajak. Salah satu cara pengawasan adalah melalui upaya banding dan kasasi yang merupakan jalur resmi untuk mendapatkan bahan-bahan untuk kepentingan pengawasan, namun sebagaimana dijeleskan terdahulu bahwa mekanisme banding maupun kasasi tidak terdapat dalam UU Pengadilan Pajak.

Suatu cara untuk melakukan pengawasan guna menilai kecakapan para hakim dapat dilakukan melalui cara eksaminasi putusan. Dengan eksaminasi ini juga Mahkamah Agung dapat melakukan pengawasan secara kelembagaan, melalui penilaian beberapa perkara yang sudah diperiksa dan diputus dalam rangka menilai kualitas keseluruhan hakim dalam memutus perkara. Namun cara semacam inipun selalu dihindari oleh Pengadilan Pajak.

Sebagaimana diobsesikan di atas adalah bentuk pengawasan secara internal dari sisi teknis peradilan oleh Mahkamah Agung. Posisi Pengadilan Pajak selama ini pun luput dari pengawasan dari sisi eksternal yang dilakukan oleh Komisi Yudisial meskipun di dalam Pasal 40 UU No.48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyebutkan pengawasan eksternal terhadap perilaku “hakim” dilakukan oleh Komisi Yudisial. Namun khusus untuk Pengadilan Pajak sampai saat ini Komisi Yudisial tidak memiliki dasar hukum yang kuat untuk melakukan pengawasan eksternal terhadap para hakimnya. Hal ini disebabkan tidak diaturnya pengawasan eksternal terhadap hakim Pengadilan Pajak dibawah pengawasan Komisi Yudisial di dalam UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.<sup>12</sup> Jika saja peran Pengawasan yang dilakukan oleh Komisi Yudisial dilakukan terhadap Pengadilan Pajak dapat berjalan, maka bentuk penyalahgunaan kewenang dapat berkurang, sebab KY adalah salah satu lembaga yang independen dalam melakukan pengawasan terhadap perilaku hakim, sebab syarat suatu pengawasan efektif adalah dilakukan oleh lembaga yang independent dan tidak memiliki keberpihakan.

---

<sup>12</sup> Eman Suparman, Peran Komisi Yudisial di Pengadilan Pajak dalam Perspektif Kekuasaan Kehakiman, makalah dalam Seminar dan Diskusi Terbatas, Puslitbang Hukum dan Peradilan MA, Medan, 9 Maret 2011.

Salah satu cara untuk menjamin pelaksanaan sistem Pengadilan Pajak secara baik dan sesuai harapan masyarakat pencari keadilan adalah mengoptimalkan fungsi pengawasan baik secara internal oleh Mahkamah Agung maupun pengawasan yang dilakukan secara eksternal oleh KY dan pengawasan oleh masyarakat pada umumnya. Hal ini dapat dilakukan tentu diawali dengan perubahan terhadap UU Peradilan Pajak. Salah satu titik tolak untuk melakukan pengawasan yang efektif terhadap Pengadilan Pajak adalah pembenahan hukum acara, kode etik atau kode berperilaku dan aturan-aturan teknis pelaksanaan tugas administrasi Pengadilan Pajak dengan menintegrasikan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas. Transparansi ini dibutuhkan dalam hal yang berhubungan dengan manajemen perkara di Pengadilan Pajak, serta putusan Pengadilan Pajak yang bisa dipertanggungjawabkan.

#### **E. Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus**

Substansi penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak berbeda dengan perkara Tata Usaha Negara yang lainnya, yaitu sengketa antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tentang teknis administratif pemerintah di tingkat pusat dan daerah di bidang perpajakan. Putusan hukumnya memuat penetapan besaran pajak terutang atau besaran lebih bayar dari wajib pajak, yang berupa hitungan secara teknis perpajakan. Sebagai akibatnya, jenis putusan Pengadilan Pajak umum diterapkan pada peradilan umum, berupa mengabulkan sebagian, mengabulkan seluruhnya, atau menambah jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Dengan demikian penyelesaian sengketa pajak memerlukan keahlian khusus bagi para hakimnya, selain harus menguasai teori peraturan perundang-undangan tentang perpajakan terutama UU KUP, juga harus menguasai praktik teknis perpajakan. Karakteristik kerja Pengadilan Pajak yang seperti di atas membutuhkan diferensiasi atau spesialisasi kerja. Oleh karena itu, Pengadilan Pajak harus dikhususkan atau dikategorikan sebagai Pengadilan Khusus.

Dipertegasakan pula bahwa Pengadilan pajak merupakan badan pengadilan khusus, karena menerapkan hukum materil tertentu yaitu hukum pajak dan

golongan rakyat tertentu yaitu para wajib pajak atau penanggung pajak.<sup>13</sup> Dikatakan golongan rakyat tertentu karena tidak semua warga Negara adalah wajib pajak, karena wajib pajak adalah subjek pajak (orang pribadi atau badan hukum) yang memenuhi syarat objektif. Misalnya dalam pajak penghasilan seorang subjek pajak yang mempunyai penghasilan berada di bawah atau setara dengan jumlah penghasilan tidak kena pajak, maka yang bersangkutan belum merupakan wajib pajak.<sup>14</sup>

Oleh karena itu, pembentukan suatu pengadilan khusus bukan sesuatu yang dilarang oleh Undang-undang. Akan tetapi Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman menentukan, pengadilan khusus hanya dapat dibentuk dalam salah satu lingkungan peradilan.<sup>15</sup> Dalam sistem peradilan di Indonesia ditentukan adanya empat lingkungan peradilan, yaitu Lingkungan Peradilan Umum, Lingkungan Peradilan Agama, Lingkungan Peradilan Militer dan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Empat lingkungan peradilan ini bersifat limitatif, artinya Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman tidak membuka kemungkinan adanya penambahan lingkungan peradilan lain.<sup>16</sup>

Dengan demikian, Pengadilan Pajak harus dikhususkan atau dikategorikan sebagai Pengadilan Khusus di bawah salah satu dari empat lingkungan Peradilan Peradilan yang ada. Namun berdasarkan karakteristik dan sifat dari sengketa perpajakan, memiliki kesamaan dengan sengketa tata usaha negara, dengan demikian kedudukan Pengadilan Pajak lebih tepat untuk ditempatkan pada lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

---

<sup>13</sup> Lihat Bagir Manan, Organisasi Peradilan di Indonesia, Makalah disampaikan pada Penataran Hukum Administrasi, Pelaksana Program Kerjasama Hukum Indonesia – Belanda, Fakultas Hukum Airlangga, Surabaya, 1998, hlm.35

<sup>14</sup> Rochmat Soemitro, Asas dan Dasar Perpajakan, Eresco, Bandung, 1990, hlm.95, lihat juga Rochmat Soemitro, Pajak Bumi dan Bangunan, Eresco, Bandung, 1986, hlm 17, lihat juga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, Pasal 7

<sup>15</sup> Lihat Ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009,

<sup>16</sup> Paulus E. Lotulung, Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia (Makalah disajikan dalam diskusi terbatas tentang Integrasi Pengadilan Pajak dalam Mewujudkan Sistem Peradilan Satu Atap, tanggal 2 Maret 2011, Jakarta, hlm. 3

Dengan demikian kedudukan dari Pengadilan Pajak tersebut, sebagaimana dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 15 Ayat (1) UU No. 4 Tahun 2004 Tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menyebutkan bahwa:

“Dimaksud dengan “pengadilan khusus” dalam ketentuan ini antara lain adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industrial yang berada dalam lingkungan peradilan umum, dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha Negara.”<sup>17</sup>

Selain itu, kedudukan Pengadilan Pajak tersebut ditegaskan juga dalam Penjelasan Pasal 9A UU PERATUN, yang menyatakan bahwa “Yang dimaksud dengan “pengkhususan” adalah diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, misalnya Pengadilan Pajak.”<sup>18</sup> Dan juga, ditegaskan dalam Pasal 27 Ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, yaitu “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.”

Dengan demikian berdasarkan ketentuan perundang-undangan di atas, Pengadilan Pajak dapat dikategorikan sebagai pengkhususan pengadilan dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Namun, dalam pelaksanaan kedudukan Pengadilan Pajak dalam penyelenggaraan kekuasaan kehakiman berdiri sendiri, artinya Pengadilan Pajak berada di luar lingkungan peradilan yang ada. Karena faktanya secara organisasi maupun administrasi Pengadilan Pajak terpisah dengan organisasi dan administrasi Pengadilan Tata Usaha Negara. Misalnya Pengadilan Pajak mempunyai Ketua Pengadilan Pajak sendiri, Ketua Pengadilan Pajak bukan Ketua Pengadilan Tata Usaha Negara. Berbeda halnya dengan pengadilan khusus lainnya yang organisasi pengadilannya menjadi satu dengan organisasi pengadilan dalam lingkungan peradilan dimana pengadilan khusus itu berada.

#### **F. Menempatkan Peradilan Pajak dalam Salah Satu Lingkungan Peradilan**

Sebagai upaya untuk mewujudkan pengadilan pajak dalam lingkup kekuasaan kehakiman sebagai bentuk dari upaya perwujudan sistem peradilan satu atap (one

<sup>17</sup> Lihat Penjelasan Pasal. 15 Ayat (1)

<sup>18</sup> Lihat Penjelasan Pasal. 9A

roof systeme). Berikut ini dapat dijelaskan beberapa kemungkinan penempatan Pengadilan Pajak pada lingkup peradilan yang telah ada, berdasarkan tanggapan atau jawaban dari responden.

### **1. Lingkungan Peradilan Umum**

Peradilan Umum adalah salah satu pelaku kekuasaan kehakiman bagi rakyat pencari keadilan pada umumnya. Kekuasaan kehakiman di lingkungan Peradilan Umum dilakukan oleh Pengadilan Negeri sebagai pengadilan tingkat pertama dan Pengadilan Tinggi sebagai pengadilan tingkat banding yang berpuncak pada Mahkamah Agung sebagai pengadilan Negara Tertinggi.

Menempatkan Pengadilan Pajak dalam Lingkungan Peradilan Umum sebagaimana pendapat 35% responden sebagaimana hasil penelitian yang ditampilkan di atas. Hal ini didasarkan pada pertimbangan bahwa di lingkungan Peradilan Umum dapat dibentuk pengadilan khusus sebagaimana ketentuan UU No. 8 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas UU No. 2 tahun 1986 tentang Peradilan Umum. Dalam artian bahwa dapat diadakan diferensiasi/spesialisasi di lingkungan peradilan umum, seperti Pengadilan Anak, Pengadilan Niaga, Pengadilan Hak Asasi Manusia, Pengadilan Tindak Pidana Korupsi, dan Pengadilan Hubungan Industrial.

Pengadilan khusus ini berwenang memeriksa dan memutus sengketa atau persoalan hukum tertentu yang ditentukan berdasarkan undang-undang. Pengadilan Anak merupakan pengadilan khusus dalam lingkungan Peradilan Umum yang berwenang untuk memeriksa, memutus, dan menyelesaikan perkara pidana dalam hal perkara anak nakal, sebagaimana ditegaskan dalam UU No. 3 Tahun 1997 tentang Pengadilan Anak.

Demikian juga Pengadilan Niaga merupakan pengadilan khusus dalam lingkungan peradilan umum yang berwenang memeriksa dan memutus permohonan pernyataan pailit, permohonan penundaan pembayaran utang, dan perkara lain dibidang perniagaan seperti Hak atas Kekayaan Intelektual. Kemudian Pengadilan Hak Asasi Manusia bertugas dan berwenang untuk memeriksa dan memutus perkara pelanggaran Hak Asasi Manusia Berat yang



meliputi kejahatan genosida, dan kejahatan terhadap kemanusiaan sebagaimana ditegaskan dalam UU No. 26 tahun 2000 tentang Pengadilan Hak Asasi Manusia.

Selanjutnya Pengadilan Tindak Pidana Korupsi (Tipikor) yang bertugas dan berwenang untuk memeriksa dan memutus tindak pidana korupsi yang penuntutannya diajukan oleh Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (KPK), termasuk tindak pidana korupsi yang dilakukan di luar wilayah Indonesia oleh warga negara Indonesia. Tindak pidana korupsi yang ditangani oleh KPK ini yang melibatkan aparat penegak hukum, penyelenggara negara dan orang lain yang ada kaitannya dengan tindak pidana korupsi yang dilakukan aparat penegak hukum atau pejabat penyelenggara negara, kemudian tindak pidana korupsi yang mendapat perhatian dan meresahkan masyarakat; dan/atau menyangkut kerugian negara paling sedikit Rp 1.000.000.000.00. (Satu Milyar Rupiah).

Selanjutnya salah satu pengadilan khusus yang dibentuk dalam lingkungan peradilan umum adalah Pengadilan Hubungan Industrial yang bertugas dan berwenang memeriksa dan memutus di tingkat pertama mengenai perselisihan hak dan pemutusan hubungan kerja; memeriksa dan memutus perselisihan pada tingkat pertama dan terakhir mengenai perselisihan kepentingan dan perselisihan antar serikat pekerja/serikat buruh dalam suatu perusahaan.

Merujuk pada pembentukan pengadilan khusus pada lingkungan peradilan Umum tersebut di atas maka sebagian responden berpendapat bahwa pengadilan Pajak dapat saja dibentuk secara khusus dalam lingkungan Peradilan Umum, terlebih lagi bahwa penyelesaian terhadap tindak pidana pajak selama ini diselesaikan pada pengadilan umum, dengan demikian jika Pengadilan Pajak berada dalam lingkungan Pengadilan Umum maka dia lebih khusus menangani baik sengketa pajaknya maupun tindak pidana perpajakannya. Namun pendapat ini tentu masih dipertimbangkan karena cukup banyak penyelesaian perkara yang dilakukan pada pengadilan umum sehingga hal ini tentu dapat membebani tugas dan kewenangan pengadilan umum, terlebih lagi kurang tersedianya sumber daya manusia pada pengadilan umum yang lebih spesifik dalam menyelesaikan sengketa perpajakan. Sehingga jika posisi Pengadilan Pajak ditempatkan pada

lingkungan Peradilan Umum, maka nantinya tidak bisa efektif dalam menyelesaikan sengketa perpajakan.

## **2. Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara**

Sebagian besar (53%) responden memberikan komentar dan pendapat terkait dengan penempatan Pengadilan Pajak layaknya ditempatkan dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dengan pertimbangan bahwa, hukum pajak sebagai hukum positif memiliki kesamaan dengan hukum Administrasi Negara karena kedua-duanya memiliki objek sengketa yang sama dan harus diselesaikan melalui, baik di luar maupun di dalam lembaga peradilan. Hal inilah menjadi dasar pertimbangan yang rasional dan pertimbangan yuridis untuk menempatkan Pengadilan Pajak dalam Lingkungan Pengadilan TUN.

Pasal 2 UU Pengadilan Pajak menyebutkan bahwa, “Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.” Makna “Kekuasaan Kehakiman” dalam ketentuan di atas menegaskan bahwa Pengadilan Pajak sebagai badan peradilan melaksanakan fungsi dan wewenangnya guna menegakkan hukum dan keadilan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 24 Ayat (1) UUD 1945 (Perubahan Ketiga), dan juga untuk menegaskan bahwa Pengadilan Pajak merupakan badan peradilan administrasi murni dimana lembaga ini independen, bukan merupakan bagian dari salah satu pihak yang bersengketa. Dengan demikian, Pengadilan Pajak menurut Pasal 2 UU No. 14 tahun 2002 di atas berkedudukan sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman khususnya dibidang perpajakan.

Pengadilan Pajak berkedudukan di ibukota Negara, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 3 UU Pengadilan Pajak. Ketentuan ini menunjukkan bahwa, hanya ada 1 (satu) Pengadilan Pajak yaitu Pengadilan Pajak yang bertempat kedudukan di ibukota Negara. Pada hakikatnya tempat sidang Pengadilan Pajak dilakukan di tempat kedudukannya yaitu ibukota Negara (Jakarta), namun untuk memperlancar dan mempercepat penanganan sengketa pajak, tempat siding dapat dilakukan di

tempat lain yang ditetapkan oleh Ketua Pengadilan Pajak.<sup>19</sup> Secara normatif, Pengadilan Pajak sebagai pelaku kekuasaan kehakiman berada dalam salah satu lingkungan peradilan yang telah ada, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Ayat (2) UUD 1945 (Perubahan Ketiga) Jo. Pasal 10 UU No. 4 Tahun 2004. Apabila ditinjau dari karakteristik dan substansi sengketa yang diselesaikan oleh Pengadilan Pajak yang mengandung unsur publik, maka lebih tepat jika Pengadilan Pajak ditempatkan sebagai bagian khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.<sup>20</sup> Dalam UU Kekuasaan Kehakiman, baik dalam pasal-pasal maupun penjelasannya, tidak ditemukan ketentuan yang mewajibkan atau menyatakan secara jelas keberadaan Pengadilan Pajak dalam lingkungan peradilan yang ada. Hanya dalam ketentuan Pasal 5 UU No. 14 Tahun 2002 menyebutkan tentang pembinaan teknis peradilan dalam Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan finansialnya dilakukan oleh Departemen Keuangan.

Dalam rapat kerja Panitia khusus (Pansus) yang dahulu membahas mengenai Rancangan Undang-Undang Pengadilan Pajak mengemukakan tiga opsi terkait dengan posisi Pengadilan Pajak ini nantinya, yaitu:<sup>21</sup>

1. Peradilan Pajak berada dalam lingkungan peradilan TUN dan setara kedudukannya dengan Pengadilan TUN. Jadi peradilan pajak tidak berdiri sendiri atau menambah peradilan lainnya disamping yang sudah ada;
2. Peradilan Pajak berada di bawah lingkungan peradilan khusus, yang kedudukannya setara dengan Pengadilan Hak Asasi Manusia dan Pengadilan Korupsi. Peradilan khusus itu sendiri merupakan bagian dari lingkungan Peradilan Umum;
3. Peradilan Pajak sebagai peradilan khusus yang berada di bawah lingkungan Peradilan TUN.

<sup>19</sup> Lihat Ketentuan Pasal. 4 Ayat (1) dan Ayat (2) Jo. Penjelasan Pasal 4 Ayat (1) UU Pengadilan Pajak

<sup>20</sup> Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Menurut UU No. 14 2002 Tentang Pengadilan Pajak*, cet. 1, (Bandung: Refika Aditama, 2006), hlm. 46.

<sup>21</sup> "Peradilan Pajak Tidak Berdiri Sendiri," <http://www.kompas.com>, 3 Juli 2001

Dari ketiga opsi ini, telah disetujui opsi yang pertama. Namun sampai UU No. 14 Tahun 2002 disahkan, tetap tidak ada kejelasan yuridisnya karena dalam UU No. 14 Tahun 2002 tidak mengatur lebih rinci dan jelas tentang hal ini.

Kecenderungan Pengadilan Pajak berada dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, adalah karena sifat perselisihan (sengketa) dan sifat para pihaknya. Dilihat dari subyek sengketa, keduanya (Pengadilan Pajak dan Peradilan Tata Usaha Negara) mempertemukan unsur pemerintah dan unsur rakyat sebagai perorangan, dimana posisi pemerintah sebagai tergugat/terbanding yang keputusannya dipersoalkan. Dan dilihat dari obyek sengketa, keduanya mempermasalahkan tentang keputusan konkrit (ketetapan/beschikking) dari lembaga pemerintah yang ditujukan kepada individu, dimana ketetapan tersebut dianggap merugikan rakyat sebagai perorangan. Selain itu, bidang perpajakan juga termasuk dalam ruang lingkup pengertian tata usaha Negara yang dimaksud dalam UU No.5 tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam Pasal Angka 1 UU No. 5 tahun 1986 disebutkan bahwa “Tata Usaha Negara adalah Administrasi Negara yang melaksanakan fungsi untuk menyelenggarakan urusan pemerintahan baik di pusat maupun di daerah.” Kemudian, Penjelasan Pasal 1 Angka 1 UU No. 5 Tahun 1986 menyatakan bahwa, yang dimaksud dengan urusan pemerintahan adalah kegiatan yang bersifat eksekutif.

Perpajakan merupakan urusan pemerintahan dalam bidang keuangan Negara. Dengan demikian, keputusan-keputusan dalam bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang (pejabat administrasi Negara) merupakan keputusan yang bersifat pelaksanaan pemerintahan. Karena keputusan tersebut mengenai bidang perpajakan dan dikeluarkan oleh pejabat administrasi Negara, maka keputusan tersebut merupakan keputusan administrasi dibidang perpajakan. Pada dasarnya, sengketa pajak merupakan sengketa yang terjadi antara pemerintah selaku fiskus dan rakyat selaku Wajib Pajak, sebagai akibat dikeluarkannya keputusan administrasi dibidang perpajakan yang dirasa merugikan kepentingan Wajib Pajak. Dengan melihat spesifikasi sengketa pajak yang mempersoalkan mengenai keputusan administrasi dibidang perpajakan yang dianggap cukup merugikan rakyat, maka hal tersebut menjadi alasan yang cukup

kuat untuk memasukkan sengketa pajak menjadi bagian dari sengketa administrasi pemerintahan, oleh UU PERATUN dikenal sebagai “sengketa tata usaha Negara”. Oleh karena itu, kedudukan Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara adalah tepat.

Menurut Paulus E. Lotulung,<sup>22</sup> bahwa meskipun letak kedudukan Pengadilan Pajak diposisikan pada peradilan tata usaha negara, namun harus dipertimbangkan beberapa hal antara lain:

- a. Kewenangannya yang bersifat spesifik;
- b. Profesionalitas hakim yang menangani sengketa perpajakan yang membutuhkan keahlian khusus di bidang perpajakan;
- c. Rekrutmen dan jenjang karier para hakim pajak;
- d. Untuk kemudahan sistem dan prosedur penyelesaian sengketanya, perlu dipertimbangkan bentuk dan kedudukan Pengadilan Pajak dalam lingkungan peradilan tata usaha negara.

### **3. Pengadilan Pajak Sebagai Lingkungan Peradilan Tersendiri**

Salah satu alasan yang dapat dikemukakan dalam tulisan ini terkait dengan usulan dari sebagian responden (12%) dalam penelitian ini, bahwa sebaiknya pengadilan pajak dibentuk sebagai satu lingkungan pengadilan tersendiri sehingga dapat juga menangani perkara selain sengketa pajak antara fiskus dan wajib pajak, juga bisa menangani tindak pidana perpajakan.

Berbagai alasan yang dikemukakan oleh responden yang menghendaki agar pengadilan pajak dibentuk sebagai lingkungan pengadilan tersendiri. Alasan yang sangat mendasar sebagaimana dikemukakan bahwa, sengketa pajak bukan merupakan sengketa tata usaha negara jika dilihat dalam konteks timbulnya sengketa pajak. Hal ini tentu bertolak belakang dengan pendapat para pakar terutama dari ahli hukum administrasi yang beranggapan bahwa sengketa pajak merupakan bagian dari sengketa tata usaha negara. Argumentasi yang dijadikan dasar bahwa pejabat tata usaha negara (termasuk pejabat pajak) yang melakukan perbuatan hukum dalam bentuk menerbitkan ketetapan atau keputusan

---

<sup>22</sup> .....

(beschikking) sehingga menimbulkan kerugian bagi wajib pajak. Perbuatan hukum oleh pejabat pajak menerbitkan ketetapan pajak hanya sekedar penegasan bahwa wajib pajak harus memenuhi kewajiban untuk membayar lunas pajak yang terutang, dan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan.

Berdasarkan teori materil, timbulnya utang pajak karena Undang-undang Pajak tat kala terpenuhi tats bentand berupa keadaan-keadaan, peristiwa-peristiwa, atau perbuatan-perbuatan hukum, tanpa campur tangan pejabat pajak. Terkait nya pejabat pajak hanya pada saat dilakukan penagihan pajak sehingga berwenang menjantuhkan sanksi administrasi dan ditambah biaya penagihan pajak. Penambahan berupa biaya penagihan pajak hanya berlaku pada penagihan pajak secara paksa, yakni menggunakan surat paksa berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Alasan yang lebih tegas dikemukakan bahwa pengadilan pajak sebaiknya menjadi lingkungan peradilan tersendiri sebagaimana dikemukakan oleh Muhammad Djafar Saidi,<sup>23</sup> adalah sengketa pajak tidak selalu melibatkan pejabat pajak sebagai salah satu pihak yang bersengketa. Dalam arti, pejabat pajak tidak melakukan tindakan atau perbuatan hukum tetapi tetap terjadi sengketa pajak. Seperti halnya sengketa pajak yang timbul antara wajib pajak dengan pemotong atau pemungut pajak tidak melibatkan pejabat pajak. Sebenarnya, sengketa pajak tersebut terjadi karena kesalahan atau kelalaian pemotong atau pemungut pajak dalam menerapkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Lebih lanjut, Djafar Saidi mengemukakan bahwa sengketa pajak bukan merupakan sengketa tata usaha negara dapat diketahui pula darai substansi pengertian sengketa tata usaha negara. Adapun pengertian sengketa tata usaha negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 4 UU PERATUN, adalah:

Sengketa yang timbul dalam bidang tata usaha negara antara orang atau badan hukum perdata dengan badan atau pejabat tata usaha negara, baik di pusat maupun di daerah sebagai akibat dikeluarkannya keputusan tata usha

---

<sup>23</sup> Muhammah Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, hlm. 98.

negara, termasuk sengketa kepegawaian berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Berdasarkan pengertian tersebut di atas, diketahui bahwa yang berhak mengajukan gugatan terhadap keputusan tata usaha negara adalah orang atau badan hukum perdata. Dalam arti, selain orang atau badan hukum perdata tersebut tidak dibolehkan atau tidak diperkenankan mengajukan gugatan terhadap keputusan tata usaha negara. Pembatasan ini tertuju pada badan yang tidak memiliki status badan hukum maupun badan hukum publik. Tidak demikian halnya dengan sengketa pajak, karena yang bersengketa bukan hanya orang pribadi atau wajib pajak badan. Kemudian, wajib pajak terdiri dari wajib pajak yang berstatus sebagai badan tanpa badan hukum, badan hukum perdata, dan badan hukum publik.

Sebagaimana contoh yang dikemukakan oleh Djafar Saidi<sup>24</sup> bahwa, tatkala wajib pajak badan yang memiliki status bukan merupakan badan hukum dan wajib pajak badan yang berstatus badan hukum publik bersengketa dengan pejabat tata usaha negara, berarti tidak boleh dikelompokkan sebagai sengketa tata usaha negara karena salah satu unsur sengketa tata usaha negara tidak terpenuhi, yaitu bukan badan hukum perdata. Selain itu, sengketa tata usaha negara tidak diperbolehkan yang bersengketa adalah kedua-duanya pejabat tata usaha negara. Misalnya Bupati atau Walikota dari suatu kabupaten atau kota menggugat pejabat tata usaha negara karena keputusannya menimbulkan kerugian bagi walikota bupati tersebut.

Contoh tersebut di atas pada hakikatnya berlaku dalam hukum pajak sebagai bentuk penyelesaian sengketa pajak. Hal ini yang menunjukkan bahwa sengketa pajak bukan merupakan sengketa tata usaha negara.

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas tentu dapat dibenarkan, sehingga menjadi alasan untuk dibentuknya pengadilan pajak sebagai satu lingkungan peradilan tersendiri. Namun hal ini tentu tidak mudah untuk membentuk suatu lingkungan peradilan tersendiri, sebab UUD 1945 sudah membatasi hanya terdapat empat lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung. Jika

hendak untuk melakukan lingkungan peradilan tersendiri, maka yang harus dilakukan terlebih dahulu adalah melakukan perubahan terhadap berbagai aturan hukum dan yang paling utama dilakukan adalah melakukan amandemen terhadap UUD 1945, khususnya Pasal 24 dan Pasal 25 UUD 1945 dan selanjutnya diikuti dengan perubahan terhadap UU No.48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman dan UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta UU PERATUN.

Walupun pembetulan suatu lingkungan peradilan yang baru tidak dilarang oleh UU, namun upaya semacam ini harus melewati suatu proses Amandemen terhadap UUD 1945 yang tentu sangat panjang dan memakan waktu yang cukup lama serta biaya yang cukup besar, sehingga langkah yang tepat untuk dilakukan segera agar kedudukan Pengadilan Pajak masuk dalam lingkup kekuasaan kehakiman agar lebih mengukuhkan eksistensi dan legitimasinya secara konstitusional berdasarkan UUD 1945 maka langkah yang paling tepat dilakukan adalah memasukkan pengadilan pajak sebagai pengadilan khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, dengan mempertimbangkan karakteristik dan kekhususan dari sengketa perpajakan tersebut.

#### **G. Kesimpulan**

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa:

1. Pengadilan Pajak merupakan institusi di bawah dua atap, dimana pembinaan teknis peradilan menjadi tanggung jawab Mahkamah Agung sedangkan pembinaan organisasi, administrasi dan keuangan diselenggarakan oleh Kementerian Keuangan. Sebagai sebuah institusi peradilan yang seharusnya independen dan tidak memihak, Pengadilan Pajak dua atap menyiratkan ketidakmandirian dan bertentangan dengan Ketentuan Pasal 24 UUD 1945 serta prinsip pemisahan kekuasaan (separation of power) atau Trias Politica.
2. Pengadilan Pajak lebih merupakan rezim dari undang-undang Perpajakan, bukan merupakan rezim dari hukum tentang Kekuasaan Kehakiman.
3. Tidak terdapat upaya hukum banding maupun kasasi mengakibatkan putusan Pengadilan pajak tidak mencerminkan adanya kepastian hukum dan rasa



keadilan bagi masyarakat pencari keadilan. Demikian juga kontrol terhadap pelaksanaan Pengadilan Pajak sangat lemah.

4. Pengawasan secara optimal secara internal terkait dengan teknis peradilan belum dapat dilakukan oleh Mahkamah Agung sebagai lembaga Pengadilan Tertinggi Negara, karena posisi pengadilan Pajak yang lebih cenderung berada di bawah kekuasaan eksekutif (Kementerian Keuangan) demikian juga dalam hal pengawasan secara eksternal oleh Komisi Yudisial belum dapat dilaksanakan, sebab UU Pengadilan pajak tidak mengatur peran KY dalam mengawasi tingkah laku para hakim di lingkungan Pengadilan Pajak.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Bagir Manan, Kekuasaan Kehakiman Republik Indonesia, LPPM, Universitas Islam Bandung, 1995. Hartini Mochtar Kasran, Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, Citra Aditya, Bandung 1998.
- \_\_\_\_\_, Hubungan Ketatanegaraan Mahkamah Agung dan Mahkamah Konstitusi dengan Komisi Yudisial, Varia Peradilan, Majalah Hukum, Tahun Ke XXQ No. 244 Maret 2006.
- \_\_\_\_\_, Organisasi Peradilan di Indonesia, Makalah disampaikan pada Penataran Hukum Administrasi, Pelaksanaan Program Kerjasama Hukum Indonesia – Belanda, Fakultas Hukum Airlangga, Surabaya, 1998.
- Bambang Sutiyo dan Sri Hastuti Puspitasari, Aspek-Aspek Perkembangan Kekuasaan Kehakiman di Indonesia, Cet. I, UII Press, Yogyakarta, 2005.
- Brian J. Arnold, General Description Canada”, dalam Comparative Income Taxation: A Structure Analysis (Secound Edition), Editor, Hught J. Ault, dan Brian J Arnold, Kluwer Law International, 2004.
- Daniel C. Prefontaine QC and Joanne Lee. “The Rule of Law and The Independence of The Judiciary”. Paper prepared for World Conference on The Universal Declaration of Human Rights. Montreal, 1998.
- Daniel S. Lev, Hukum dan Politik di Indonesia, diterjemah oleh Nirwono dan A.E. Priyono, LP3ES, Jakarta, 1990.
- Dewi Kania Sugiharti, Perkembangan Peradilan Pajak di Indonesia, Refika Aditama, Bandung, 2005.
- \_\_\_\_\_, Eksistensi Peradilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia (Upaya Mewujudkan Misi Peradilan Satu Atap), (Makalah disampaikan dalam Seminar

- dan Diskusi Terbatas “Kedudukan Peradilan Pajak dalam Sistem Peradilan Di Indonesia” yang diselenggarakan oleh PUSLITBANG KUMDIL Mahkamah Agung RI, Jakarta, Medan, Surabaya, Makassar dan Bandung, 2011.
- Djohansjah, Reformasi Mahkamah Agung Menuju Independensi Kekuasaan Kehakiman, Kesaint Blance, Jakarta, 2008.
- Dung, L. T. “Judicial Independence In Transitional Countries”. UNDP Democratic Governance Fellowship Programme. 2003.
- Eman Suparman, Peran Komisi Yudisial di Pengadilan Pajak dalam Perspektif Kekuasaan Kehakiman, makalah dalam Seminar dan Diskusi Terbatas, Puslitbang Hukum dan Peradilan MA, Medan, 9 Maret 2011.
- Irfan Fachruddin, Konsekuensi Pengawasan Peradilan Administrasi Terhadap Tindakan Pemerintah, Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran, Bandung, 2003.
- John Bell, et.al., Principles of French Law, Oxford University Press, 1998.
- Jujun S. Suriasumantri, Filsafat Ilmu, Sebuah Pengantar Populer, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 1999.
- Kumariah dan All Purwito, Pengadilan Pajak Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2006.
- Kuntjoro Purbopranoto, Beberapa Catatan Htilaim Tata Pemerintahan dan Peradilan Administrasi Negara, Alumni, Bandung, 1978.
- Kuijer, M. The Blindfold of Lady Justice, Judicial Independence and Impartiality in Light of the Requirements of Article 6 EHCR, E.M. Meijers Institut, Leiden, 2004.
- Leonard J. Theberge, The Judiciary in a Democratic Society, Lexington Books, Lexinton, Massachussetts, Toronto, 1979.
- Maahdi Syahbandir, Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia Dalam Kaitannya Dengan Negara Hukum, Program Pascasarjana, Universitas Padjadjaran, Bandung, 2005.
- Moh Kusnardi dan Harmaily Ibrahim, Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia, Pusat Study HTN, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1998.
- Moh Mahfud MD, Dasar dan Struktur Ketatanegaraan Indonesia, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta, 2001.
- Muhammad Djafar Saidi, Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, Rajawali Pers, Jakarta, 2007.
- Montesquieu, The Spirit of the Law, translated by Thomas Nugent, Hafner Press, New York. 1948.
- Nathan J. Miller. “Independence in The International Judiciary: General Overview of The Issues”. Background paper for the meeting of the study group of the international law association. Burgh House, Hupstead, London, 2002.
- P. Meyjes, Fiscaal Procesrecht, Administratief Prosesrecht in Belaatingzaken bij de Gerechtshoven en de Hoge Raad, berwerk doer J. van Soest dan J.W. van den Berge, Kluwer -Deventer, 1984.
- Paulus Effendi dan Chairani AS. Gani, PetunjukSingkat Untuk Praktek Bagaimanakah Mempertahankan Hak Seseorang Dalam Sengketa Dengan Administrasi, Kertas

- Kerja pada Loka Karya Hubungan Mahkamah Agung dengan Badan-badan Pengadilan Tata Usaha Negara, Surakarta, 28 - 30 Nopember 1978.
- Paulus E. Lotulung, Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia (Makalah disajikan dalam diskusi terbatas tentang Integrasi Pengadilan Pajak dalam Mewujudkan Sistem Peradilan Satu Atap, tanggal 2 Maret 2011.
- Peter J. van Koppen, "The Dutch Supreme Court and Parliament: Political Decisionmaking Versus Nonpolitical Appoints", dalam *Law and Society Review*, Volume 24, Number 3, University of Illinois, Chicago, 1990.
- Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum, Prenada Media, Jakarta, 2005.
- R. Subekti, Hukum Acara Perdata, Bina Cipta, Jakarta, 1977.
- Rochmat Soemitro, Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia, Cetakan Ke-V, Eresco, Bandung, 1991.
- Rochmat Soemitro, Asas dan Dasar Perpajakan, Eresco, Bandung, 1990.
- Ronny Hanintjo Soemitro, Metodologi Penelitian Hukum Normatif dan Jurimetri, Galia Indonesia, Jakarta, 1994.
- Sjachran Basah, Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia, Alumni, Bandung. 1989.
- \_\_\_\_\_, Hukum Acara Pengadilan Dalam Lingkungan Peradilan Administrasi, Rajawali, Jakarta, 1992.
- Soehino, Ilmu Negara, Liberty, Yogyakarta, 2000.
- Utrecht, Pengantar hukum administrasi Negara Indonesia, Ichtiar Baru, Jakarta, 1990.
- Winarto Suhendro, Bahasan Singkat *Keberadaan Pengadilan Pajak*. "*Sengketa Pajak dan Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem Peradilan Indonesia*, (Materi disampaikan dalam Seminar dan Diskusi terbatas tentang Kedudukan Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia, Bandung, 30 Maret 2011.
- Wiratni Ahmadi, Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Menurut UU No. 14 2002 Tentang Pengadilan Pajak, cet, 1, (Bandung: Refika Aditama, 2006.
- Y. Sri Pudyatmoko, Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia
- Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman
- Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 Tentang Mahkamah Agung
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2004 Tentang Pengadilan Pajak
- Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Pengadilan Tata Usaha Negara

