

ANALISIS YURIDIS TERHADAP KEDUDUKAN PENGADILAN PAJAK SEBAGAI PENGADILAN KHUSUS DI LINGKUNGAN PERADILAN TATA USAHA NEGARA

Budi Ispriyarso

Fakultas Hukum Universitas Diponegoro
Jl. Prof Soedarto, SH, Tembalang, Semarang
email:-

Abstract

Regarding the position of the Tax Court in the judicial system in Indonesia there is fundamental difference between Law No. 14 of 2012 and other legislation (Law on Judicial Power, Law on State Administrative Court and Law on State Administrative Court). Under Law No. 14 of 2012, it implies that status of the Tax Court beyond the four court as stipulated in the Law on Justice Power. While the statutory, the law on judicial Power, the law of the State Administrative Court and the Law on General Provisions and Tax Procedures, the position of the Tax Court as a Special Court in the State Administrative Court. Juridical controversy will certainly be legal uncertainty about the position of the Tax Court. This will be examined in this paper.

Keywords : Tax Court, Indonesia Judicial System

Abstrak

Mengenai posisi Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia ada perbedaan mendasar antara Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2012 dan peraturan perundang-undangan lainnya (UU Kekuasaan Kehakiman, UU tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan UU Peradilan Tata Usaha Negara). Berdasarkan UU No 14 tahun 2012, status Pengadilan Pajak berada di luar 4 (empat) lingkungan peradilan sebagaimana tercantum dalam Undang-undang Kekuasaan Kehakiman. Sementara, Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman, UU Peradilan Tata Usaha Negara dan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, posisi Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di Pengadilan Tata Usaha Negara. Kontroversi yuridis ini pasti akan mengakibatkan ketidakpastian hukum tentang posisi Pengadilan Pajak. Hal inilah yang akan dibahas dalam makalah ini.

Kata Kunci: Pengadilan Pajak, Sistem Peradilan Indonesia

A. Pendahuluan

Berdasarkan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Perubahan Ketiga) ditegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Oleh karena itu, hukum merupakan sarana utama yang oleh bangsa itu disepakati sebagai sarana untuk mengatur kehidupannya. Hal ini berarti bahwa setiap tindakan dan akibatnya yang dilakukan oleh semua pihak di

negara ini, harus didasarkan atas hukum, sehingga seluruh sendi kehidupan dalam bermasyarakat dan bernegara harus berdasarkan norma-norma hukum.

Konsepsi negara hukum ini mulai berkembang pesat sejak akhir abad 19 dan awal abad 20.¹ Di Eropa kontinental, Immanuel Kant dan Frederich Julius Stahl menyebutnya dengan istilah *Rechtsstaat*,² sedangkan di negara-negara Anglosaxon, AV Dicey menggunakan istilah *the Rule*

1 Roscoe Pound, 1957, *The Development of Constitutional Guarantees of Liberty*, Yale University Press, New Haven London, sebagaimana dikutip dalam Philipus M Hajon, 1985, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*, Surabaya, Bina Ilmu, hlm 82.

2 Abu Daud Busroh dan Abu Bakar Busro, 1983, *Asas-asas Hukum Tata Negara*, Jakarta, Ghalia Indonesia, hlm. 112.

of Law.³ Julius Stahl merumuskan unsur-unsur *Rechtsstaat* dalam arti klasik, yaitu : adanya jaminan atas hak-hak asasi manusia; adanya pemisahan kekuasaan; pemerintahan harus berdasarkan peraturan-peraturan hukum; adanya peradilan administrasi.⁴ Unsur-unsur the *Rule Of law* menurut AV Dicey adalah : supremasi aturan-aturan hukum (*supremacy of law*); kedudukan yang sama dalam menghadapi hukum (*equality before the law*); terjaminnya hak-hak asasi manusia.⁵

Beberapa pendapat mengenai negara hukum antara lain dikemukakan oleh Mochtar Kusumaatmaja yang memberikan pengertian negara hukum sebagai berikut : ".....negara berdasarkan hukum, dimana kekuasaan tunduk pada hukum dan semua orang, sama dihadapan hukum"⁶ Sementara itu Hamid S.Attamimi mengartikan negara hukum sebagai : " negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaan negara dalam penyelenggara kekuasaan negara tersebut dalam segala bentuknya dilakukan dibawah kekuasaan hukum"⁷ Sedangkan Saudargo Gautama, memberikan pengertian negara hukum sebagai berikut :⁸

".....suatu negara, dimana perseorangan mempunyai hak terhadap negara, dimana hak-hak asasi manusia diakui oleh undang-undang, dimana untuk merealisasi perlindungan hak-hak ini, kekuasaan negara dipisah-pisahkan hingga badan penyelenggara negara, badan pembuat undang-undang dan badan peradilan yang bebas kedudukannya, untuk dapat memberi perlindungan semestinya kepada setiap orang yang merasa hak-haknya dirugikan, walaupun andaikata ini terjadi oleh alat negara sendiri."

Di dalam sebuah negara hukum, penegakan hukum merupakan hal yang sangat penting. Istilah penegakan hukum yang seringkali digunakan untuk menterjemahkan istilah "*Law Enforcement*" merupakan serangkaian upaya, proses, dan aktifitas untuk menjadikan hukum berlaku sebagaimana

mestinya. Menurut Satjipto Rahardjo, penegakan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan keinginan-keinginan hukum menjadi kenyataan. Keinginan-keinginan hukum dalam hal ini tidak lain adalah pikiran-pikiran badan pembuat undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan.⁹

Salah satu agenda reformasi dalam kehidupan berbangsa dan bernegara adalah penegakan hukum secara konsekuen. Disadari banyak pihak bahwa krisis multidimensi yang berkepanjangan yang terjadi di Indonesia antara lain disebabkan oleh gagalnya untuk menjadikan hukum sebagai panglima. Hukum yang diharapkan dapat menjadi formula untuk menyembuhkan "penyakit bangsa" yang mengakibatkan krisis berkepanjangan ternyata penerapannya masih belum seperti yang diharapkan. Hal tersebut ditengarai disebabkan antara lain karena penegakan hukum belum berhasil secara memuaskan.¹⁰

Lemahnya penegakan hukum terlihat dari masyarakat yang tidak menghormati hukum, demikian pula kewibawaan aparat penegak hukum yang semakin merosot sehingga hukum sudah tidak dapat memberi rasa aman dan tenteram.¹¹ Masalah yang sering tampak adalah pola-pola perilaku yang dihasilkan oleh hukum tidak selalu cocok dengan pola-pola perilaku yang dijalankan oleh pelaku-pelaku hukum dalam proses penegakan hukum. Dengan kata lain, hukum merupakan rumusan hitam putih yang tertulis dalam peraturan hukum tidak selalu cocok dengan kenyataan empiris atau terjadi perbedaan antara *law in books* dan *law in action*.¹²

Berkaitan dengan penegakan hukum tersebut, lembaga-lembaga penegak hukum merupakan hal yang sangat penting. Penegakan hukum di suatu negara membutuhkan lembaga-lembaga penegak hukum. Dalam sejarahnya selalu ada pihak-pihak baik penyelenggara negara maupun rakyat yang melanggar ketentuan hukum yang berlaku, oleh karena itu diperlukan suatu lembaga yang akan

3 Miriam Budiarjo, 1983, *Dasar-dasar Ilmu Politik*, Jakarta, Gramedia, hlm. 53.

4 Abu Daud Busroh dan Abu Bakar Busro, *Op.cit.*, hlm. 112.

5 Miriam Budiarjo, *op.cit.*, hlm. 58.

6 Mochtar Kusumaatmadja, 1995, *Pemantapan Cita Hukum dan Asas-asas Hukum Nasional di masa kini dan Masa Yang Akan Datang*, Makalah, Jakarta, hlm. 1

7 A.Hamid S.Attamimi, *Teori Perundang-undangan Indonesia*, Pidato pengukuhan jabatan Guru Besar Tetap pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia di Jakarta tgl 25 April 1992, hlm.8

8 Sudargo Gautama, 1983, *Pengertian Tentang Negara Hukum*, Bandung, Alumni, hlm.21.

9 Satjipto Rahardjo, 1984, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Bandung, Sinar Baru, hlm.24

10 Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2007, hlm. v.

11 Esmi Warassih Pudjirahayu, *Pemberdayaan Masyarakat Dalam Mewujudkan tujuan Hukum dan Persoalan Keadilan*, Pidato Pengukuhan Guru Besar FH Undip, 14 April.

12 Loc.cit.

mempertahankan atau bertugas untuk melakukan penegakan hukum dengan memberi sanksi-sanksi kepada mereka yang melakukan pelanggaran hukum. Lembaga-lembaga ini adalah lembaga peradilan.

Lembaga-lembaga peradilan mempunyai peranan yang sangat penting dalam penegakan hukum, karena tanpa adanya lembaga peradilan yang diberikan kewenangan untuk melakukan penegakan hukum maka hukum tidak akan banyak maknanya bagi masyarakat. Hukum hanyalah sebagai aturan-aturan tanpa sanksi yang tegas.

Indonesia sebagai negara hukum sebagaimana disebutkan dalam Pasal 24 ayat (2) UUD NRI 1945 (Perubahan Ketiga), harus menciptakan dan menyelenggarakan lembaga-lembaga peradilan. Berkaitan dengan lembaga peradilan tersebut, maka didalam UUD NRI 1945 ditentukan bahwa Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi. Disamping diatur dalam UUD NRI 1945, Kekuasaan Kehakiman merupakan yang merupakan kekuasaan di bidang yudikatif diatur lebih lanjut dalam UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, khususnya dalam Pasal 18 yang menyatakan bahwa :

“Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi.”

Mengenai lembaga peradilan tersebut, salah satu lembaga peradilan yang ada di Indonesia adalah Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002. Keberadaan Pengadilan Pajak ini sangat penting apabila dikaitkan dengan konsep negara hukum, yakni sebagai lembaga penegakan hukum khususnya dalam bidang Hukum Pajak. Urgensi Pengadilan Pajak ini adalah untuk mengadili sengketa pajak antara Pemerintah sebagai Fiscus/pemungut dengan para wajib pajak atau penanggung pajak.

Mengenai kedudukan Pengadilan pajak dalam

sistem Peradilan di Indonesia, berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002, tidak diatur secara tegas dimana kedudukan Pengadilan Pajak tersebut, bahkan bisa dikatakan bahwa kedudukan Pengadilan Pajak berada di luar 4 (empat) lingkungan Peradilan yang tercantum dalam UU Kekuasaan Kehakiman.

Namun dalam perkembangannya, kedudukan Pengadilan Pajak tersebut mengalami perubahan. Perubahan tersebut adalah kedudukan Pengadilan Pajak menjadi Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Hal ini dapat dilihat dalam ketentuan UU Kekuasaan Kehakiman, UU tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan UU tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

Masuknya Pengadilan Pajak menjadi Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara tersebut, menarik untuk dikaji khususnya dari aspek yuridis termasuk kajian tentang tepat/tidaknya Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

B. Pembahasan

1. Kedudukan Pengadilan Pajak Berdasar UU Nomor 14 Tahun 2002

Pengadilan Pajak yang ada sekarang ini dibentuk berdasarkan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Pasal 2 UU Nomor 14 Tahun 2002 mencantumkan pengertian Pengadilan Pajak sebagai berikut :

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.”

Berdasarkan pengertian di atas, maka dapat diketahui bahwa Pengadilan Pajak merupakan lembaga peradilan yang dipergunakan sebagai sarana bagi rakyat selaku wajib pajak atau penanggung pajak untuk mendapatkan keadilan di bidang perpajakan. Kewenangannya adalah untuk memutus perkara mengenai sengketa pajak. Dalam Pasal 1 butir 5 undang-undang ini menyebutkan pengertian sengketa pajak sebagai berikut :

“Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada

Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.”

Mengenai kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia, UU Nomor 14 Tahun 2002 tidak menyebutkan secara tegas dimanakah posisi Pengadilan Pajak. Beberapa pasal yang terdapat dalam UU Nomor 14 Tahun 2002 yang tidak langsung terkait dengan kedudukan Pengadilan Pajak, antara lain sebagai berikut :

Pasal 2 :

“ Pengadilan pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.”

Pasal 33:

(1) “ Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak”

Penjelasan Pasal 33, menyatakan bahwa sebagai pengadilan tingkat pertama dan terakhir pemeriksaan atas sengketa pajak hanya dilakukan oleh Pengadilan Pajak. Oleh karenanya putusan Pengadilan Pajak tidak dapat diajukan gugatan ke pengadilan umum, peradilan tata usaha negara atau badan peradilan lainnya, kecuali putusan berupa “tidak dapat diterima” yang menyangkut kewenangan/kompetensi.

Pasal 77:

(1) “ Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap

(2)

(3) Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan Peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung

Berdasarkan ketentuan di atas maka dapat diketahui hal-hal sebagai berikut :¹³

- a. Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman;
- b. Pengadilan Pajak berada dibawah Mahkamah Agung;
- c. Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam sengketa pajak;
- d. Pengadilan Pajak tidak mengenal badan

- peradilan tingkat banding dan kasasi;
- e. Mahkamah Agung berwenang mengadili sengketa pajak dalam proses Peninjauan Kembali.

Apabila dikaji ketentuan tersebut di atas, maka tidak ada satu pasalpun dalam Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 yang menyebutkan secara tegas kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia. Ketentuan yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menyiratkan bahwa kedudukan Pengadilan Pajak berada di luar empat lingkungan peradilan yang ada dalam Undang-undang Kekuasaan Kehakiman. Hal ini tentunya tidak sinkron/bertentangan dengan Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman. Adanya kontroversi yuridis antara Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 dan Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman tentang kedudukan Pengadilan Pajak menimbulkan ketidakpastian tentang kedudukan pajak dalam sistem peradilan di Indonesia.

2. Kedudukan Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara

Sebagaimana diuraikan di muka, bahwa Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Hal ini menunjukkan bahwa Pengadilan Pajak merupakan bagian dari kekuasaan kehakiman di Indonesia. Oleh karena itu, maka dalam membahas tentang Pengadilan Pajak tidak dapat dilepaskan dengan kekuasaan kehakiman.

Dasar hukum atau pijakan normatif kekuasaan kehakiman diatur dalam BAB IX, Kekuasaan Kehakiman, Pasal 24 dan 25 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia.

Pasal 24 ayat (1) UUD NRI 1945 selengkapnya berbunyi :

- (1) Kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan;
- (2) Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan

13 Galang Asmara, 2006, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta, LaksBang PRESSindo, hlm.93.

peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan sebuah Mahkamah Konstitusi.

- (3) Badan-badan lain yang fungsinya berkaitan dengan kekuasaan kehakiman diatur dalam undang-undang.

Di samping diatur dalam UUD NRI 1945, Kekuasaan Kehakiman yang merupakan kekuasaan di bidang yudikatif diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman yang dalam perkembangannya diubah dengan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009.

Dalam Pasal 1 angka (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 dijelaskan bahwa:

“Kekuasaan Kehakiman adalah kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia.”

Berdasarkan ketentuan tersebut, kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka. Pengertian “merdeka” adalah bebas pengaruh/campur tangan kekuasaan lain untuk menjalankan fungsi peradilan. Kekuasaan kehakiman yang merdeka ini juga memiliki pengertian kekuasaan ini tidak boleh mencampuri kekuasaan negara lainnya dalam menjalankan fungsinya.

Asas kebebasan kekuasaan kehakiman dalam Undang-Undang tentang Pokok-pokok Kekuasaan Kehakiman, meliputi:¹⁴

- a. Bebas dari campurtangan kekuasaan negara lainnya;
- b. Bebas dari paksaan, direktive atau rekomendasi dari pihak ekstra yudisial, kecuali dalam hal-hal yang diijinkan oleh undang-undang;

Dalam konteks ini, dapat dikemukakan 3 dimensi kebebasan kekuasaan kehakiman, yakni:¹⁵

- a. Kebebasan menjalankan fungsi peradilan (fungsi yudisial) yang meliputi kebebasan dalam memeriksa, mengadili dan memutus perkara;
- b. Kebebasan yang mengandung makna larangan bagi kekuasaan ekstra yudisial mencampuri

proses penyelenggaraan peradilan. Hal ini merupakan penegasan Penjelasan UUD 1945 yang secara umum menyebutkan “terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah”. Kekuasaan pemerintah tidak semata-mata kekuasaan eksekutif tetapi juga meliputi kekuasaan lainnya seperti kekuasaan MPR, DPR, BPK dan kekuasaan ekstra yudisial lainnya;

- c. Kebebasan yang terkait dengan upaya mewujudkan negara berdasarkan atas hukum (*de rechtsstaat*). Dalam hal ini, kekuasaan kehakimandimungkinkan untuk melakukan pengawasan yudisial (*rechsterlijke control*) terhadap tindakan penyelenggara negara atau penyelenggara pemerintah lainnya;

Disamping itu masih ada kebebasan lainnya yakni kebebasan untuk membuat kebijaksanaan dengan tujuan agar fungsi yudisial itu dapat berjalan lancar sehingga mencapai hasil guna yang optimal.

Kekuasaan kehakiman antara lain dilakukan oleh lembaga-lembaga peradilan. Pengadilan Pajak merupakan salah satu dari beberapa lembaga peradilan yang ada di Indonesia. Berkaitan dengan hal ini, maka dalam rangka melakukan pengkajian terhadap Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia, harus dipahami terlebih dahulu tentang sistem peradilan di Indonesia.

Sistem peradilan dapat dimaknai sebagai kumpulan dari bagian-bagian peradilan (sub sistem) yang membentuk suatu sistem penyelenggaraan peradilan.¹⁶ Sistem peradilan di suatu negara dipengaruhi oleh sistem yang dianut oleh negara tersebut.

Sistem Peradilan Indonesia dapat diartikan sebagai “suatu susunan yang teratur dan saling berhubungan, yang berkaitan dengan kegiatan pemeriksaan dan putusan perkara yang dilakukan oleh pengadilan, baik itu pengadilan yang berada di lingkungan peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, maupun peradilan tata usaha negara, yang didasari oleh pandangan, teori, dan asas-asas di bidang peradilan yang berlaku di Indonesia”.¹⁷

Sistem peradilan yang ada di Indonesia

14 I Gusti Ketut Ariawan, “Penerobosan Terhadap Batas-batas Kebebasan Kekuasaan Kehakiman”, Masalah-masalah Hukum, Jilid 39 No.4, Desember 2010, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, hlm.318.

15 *Ibid.*, hlm 318-319

16 Pujiono, *Op.cit.*, hlm.44.

17 *Loc.cit.*

diselenggarakan oleh :

- 1) Mahkamah Agung
Undang –Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung jo Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undan Nomor 14 Tahun 1985
- 2) Peradilan Umum
 - a. Pengadilan Khusus Anak (UU No. 3 Tahun 1997)
 - b. Pengadilan Khusus Niaga (UU No.37 Tahun 2004)
 - c. Pengadilan Khusus HAM (UU No. 26 Tahun 2000)
 - d. Pengadilan Khusus Penyelesaian Perselisihan Hubungan Industrial (UU Nomor 2 Tahun 2004)
 - e. Pengadilan Khusus Tindak Pidana Korupsi (UU No.46 Tahun 2009)
- 3) Peradilan Agama
Mahkamah Syariah di Nangro Aceh Darussalam apabila menyangkut peradilan Agama.
- 4) Peradilan Militer
- 5) Peradilan Tata Usaha Negara
 - a. Pengadilan khusus Pajak (UU Nomor 14 Tahun 2002).
- 6) Mahkamah Konstitusi

Berdasarkan uraian di atas maka secara singkat dapat dikatakan bahwa kekuasaan kehakiman yang diatur dalam UUD NRI 1945 tidak mengatur tentang Pengadilan Pajak sebagai lembaga penegak hukum yang melaksanakan kekuasaan kehakiman. Mengenai Pengadilan Pajak ini disebutkan dalam Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman (UU Nomor 48 Tahun 2009) khususnya Pasal 27 ayat (1). Pasal 27 ayat (1) tersebut, mengamanatkan bahwa kedudukan Pengadilan Pajak adalah sebagai pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

Mengenai Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara disamping dicantumkan dalam Undang-Undang kekuasaan Kehakiman juga dicantumkan dalam:

- a. Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (Pasal 27 ayat 2);
- b. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang

Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana diubah Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 (Pasal 9A ayat 1);

- c. Putusan Mahkamah Konstitusi Atas Perkara Nomor 004/PUU/11/2004

3. Kajian dari Aspek Yuridis, Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara

Berdasarkan aspek yuridis, adalah hal yang tepat jika Pengadilan Pajak dimasukkan sebagai Pengadilan di salah satu lingkungan peradilan dari empat lingkungan lingkungan peradilan yang ditentukan dalam Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman. Hal ini dikarenakan berdasarkan ketentuan yang berlaku sekarang ini, tidak dimungkinkan dibentuk lembaga peradilan yang kedudukannya berada di luar empat lingkungan peradilan yang telah ada. Apabila kedudukan Pengadilan Pajak hendak diletakkan di luar 4 (empat) lingkungan peradilan yang telah ada, maka harus dilakukan amandemen terhadap UUD NRI 1945.

Penulis sependapat jika Pengadilan Pajak dimasukkan sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, karena berdasarkan tolak ukur subyek maupun obyek sengketa pajak termasuk sengketa Tata Usaha Negara.

Seperti yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 bahwa sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Berdasarkan ketentuan tersebut dapat diketahui, bahwa tolak ukur sengketa pajak adalah :¹⁸

- 1) Tolak ukur subyek :

Dalam sengketa pajak yang bersengketa adalah antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan Pejabat yang berwenang. Wajib Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara

18 Galang asmara, *Op.cit*, hlm.99.

Perpajakan adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sedangkan pejabat yang berwenang adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur bea dan Cukai, Gubernur, bupati/walikota atau pejabat yang ditunjuk untuk melakukan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dengan demikian tolok ukur subyek atau pihak yang bersengketa dalam sengketa pajak adalah antara rakyat (wajib pajak) dengan pemerintah. Menurut Syachran Basah manakala sengketa itu terjadi antara rakyat di satu pihak dengan pemerintah di lain pihak maka hal tersebut merupakan salah satu ciri dari Sengketa Tata Usaha Negara.

2) Tolok Ukur Obyek

Obyek dalam Sengketa Pajak berdasarkan ketentuan Pasal 1 butir 5 UU Nomor 14 Tahun 2002 adalah Keputusan. Sedangkan yang dimaksud "Keputusan" menurut Pasal 1 butir 4 UU Nomor 14 Tahun 2002 adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dilakukan pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Jika dibandingkan dengan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986¹⁹ tentang Peradilan Tata Usaha negara, maka obyek sengketa pajak termasuk Keputusan Tata Usaha Negara.

Pengertian Keputusan tata usaha negara menurut Pasal 1 angka 3 UU No. 5 Tahun 1986 : "ialah Suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bersifat konkret, individual, final, yang menimbulkan akibat hukum bagi Seseorang atau Badan Hukum Perdata."

Kemudian dikaitkan dengan Pasal 1 angka 2, angka 3 dan angka 4 UU Nomor 5 tahun 1986 maka

nampak bahwa sengketa pajak adalah termasuk sengketa Tata Usaha Negara. Jadi melihat tolok ukur subyek dan obyek tersebut, jika dikaitkan dengan Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 maka nampak bahwa **sengketa pajak termasuk sengketa Tata Usaha Negara.**²⁰

Hal senada juga disampaikan oleh Sutan Remy Sjahdeini yang menyatakan bahwa Pengadilan Pajak harus berada dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Hal ini didasarkan alasan bahwa pengertian "Sengketa Pajak" sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Pengadilan Pajak termasuk materi tata usaha negara.²¹

Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara Pulus Effendi Lotulung mengatakan, hakikat dari suatu badan Pengadilan Pajak bisa dilihat dari tiga dimensi. Pertama, azas perlindungan hukum. Di Negara mana pun pemutus terakhir dalam sengketa pajak selalu dilakukan oleh badan yang independen. Ini merupakan suatu ciri dari negara hukum yang membuka kesempatan untuk memecah sengketa-sengketa pajak, katanya. Namun di Indonesia hal semacam ini masih dipertanyakan. Sebab Pengadilan pajak di Indonesia masih berdiri di atas dua kaki. Satu kaki berpijak di Departemen Keuangan, satu lagi berpijak di Mahkamah Agung. Keberadaan Pengadilan Pajak yang berada di dua kaki itu berasal dari riwayat UU Pengadilan Pajak itu sendiri. Namun, perkembangan hukum sudah berkembang. Pada tahun 2004-2009 semua peradilan harus berpuncak kepada Mahkamah Agung. Jadi semestinya UU Pengadilan Pajak ini harus di revisi atau disesuaikan sehingga tidak menimbulkan kebingungan. Masalahnya, UU Pengadilan Pajak yang lama ini masih eksis. Dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan No. 28 Tahun 2007 di Pasal 27 disebutkan, Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara. Di sini berarti jelas, di mana sebenarnya posisi Pengadilan Pajak. Jadi, yang seharusnya diubah adalah dinamika di DPR ketika membuat sebuah Undang-Undang. Perubahan dinamika itu diperlukan agar Undang-Undang yang satu dengan

19 Undang-Undang Nomor 5 tahun 1986 dalam perkembangannya diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004.

20 *Ibid.*, hlm.101

21 Sutan Remi Sjahdeini, "Eksistensi Pengadilan Pajak", Seminar Sehari Perpajakan, Jakarta, 12 Mei 2009.

yang lain tidak saling bertabrakan dalam pelaksanaannya.²²

Achmad Dimiyati N (salah seorang wakil ketua Badan legislatif Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia Periode 2009-2014) menyatakan bahwa posisi pengadilan pajak memang sebaiknya dibawah salah satu lingkungan peradilan yaitu dibawah lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Revisi terhadap Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sudah lama direncanakan namun belum juga terlaksana. Namun demikian dalam perkembangannya Rencana Undang-Undang tentang Perubahan atas UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak telah masuk dalam daftar urutan dan prioritas RUU dalam Prolegnas (Program Legislasi Nasional) tahun 2010-2014 yaitu terdapat dalam nomor 107.²³

Berdasarkan aspek kepastian hukum, dimasukkannya Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara akan lebih menciptakan kepastian hukum dikarenakan terdapat sinkronisasi ketentuan mengenai kedudukan Pengadilan Pajak antara UU Nomor 14 Tahun 2002 dengan undang-undang lainnya (UU Kekuasaan Kehakiman, UU Peradilan Tata Usaha Negara, dan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan). Namun demikian disamping aspek kepastian hukumnya, maka harus diperhatikan pula aspek keadilannya. Oleh karena itu perlu disusun model Pengadilan Pajak setelah menjadi Pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara.

C. Simpulan

1. Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan di Indonesia tidak diatur secara tegas dalam UU Nomor 14 Tahun 2002. Apabila dikaji ketentuan-ketentuan pasal yang terdapat di dalam UU nomor 14 tahun 2002, dapat disimpulkan bahwa kedudukan Pengadilan Pajak berada di luar 4 (empat) lingkungan peradilan sebagaimana tercantum dalam Undang-undang Kekuasaan Kehakiman. Dalam hal ini terjadi kontroversi yuridis (baik secara vertikal maupun secara horisontal dengan peraturan perundang-undangan lainnya), antara lain dengan UU Kekuasaan

Kehakiman, UU Peradilan Tata Usaha Negara dan UU ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

2. Kedudukan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, dari aspek yuridis merupakan hal yang tepat karena akan lebih menciptakan kepastian hukum (menghilangkan kontroversi yuridis antara UU Nomor 14 tahun 2002 dengan UU lainnya). Hal ini ditindaklanjuti dengan merevisi ketentuan UU Nomor 14 tahun 2002.

Berdasarkan simpulan diatas, penulis memberikan saran-saran sebagai berikut :

1. Perlu segera dilakukan revisi terhadap UU Nomor 14 Tahun 2002 agar terjadi sinkronisasi dengan peraturan perundang-undangan lainnya;
2. Perlu segera disusun model penyelesaian sengketa pajak setelah Pengadilan Pajak menjadi Pengadilan Khusus di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam hal ini harus dipertimbangkan dari aspek keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ariawan, I Gusti Ketut, "Penerobosan Terhadap Batas-batas Kebebasan Kekuasaan Kehakiman", Masalah-masalah Hukum, Jilid 39 No.4, Desember 2010, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang
- Asmara, Galang Asmara, 2006, *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta : LaksBang PRESSindo.
- Attamimi, A.Hamid S., Teori Perundang-undangan Indonesia", Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Tetap pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia di Jakarta tgl 25 April 1992
- Budiarjo, Miriam, 1983, *Dasar-dasar Ilmu Politik*, Jakarta: Gramedia.
- Busroh, Abu Daud dan Abu Bakar Busro, 1983, *Asas-asas Hukum Tata Negara*, Jakarta: Ghalia Indonesia.

22 <http://www.hukumonline.com/berita/baca/hol22014/posisi-pengadilan-pajak-masih-menjadi-polemik>

23 Wawancara dengan Achmad Dimiyati N (salah seorang Wakil Ketua Baleg DPR RI, tgl 12 September 2011).

Mochtar Kusumaatmadja, 1995, "Pemantapan Cita Hukum dan Asas-asas Hukum Nasional di masa kini dan Masa Yang Akan datang" Makalah, Jakarta.

Pudyatmoko, Y. Sri, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di bidang Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.

Rahardjo, Satjipto, 1984, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Bandung: Sinar Baru.

Sjahdeni, Sutan Remi, "Eksistensi Pengadilan Pajak", Seminar Sehari Perpajakan, Jakarta, 12 Mei 2009.

<http://www.hukumonline.com/berita/baca/hol22014/posisi-pengadilan-pajak-masih-menjadi-polemik>