

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak Sebagai Lembaga Peradilan

Oleh:
Dhil's Noviades¹

ABSTRACT

The Institution of Tax Dispute Resolution is the institution that have a function as a administration institution, but the law give it the outhority as the institution of justice, that is to solve the tax dispute. If its to looked out over form the aspect of law's study, we can to find pacularity in that formulation; as the institution of justice, in yudicial aspect all of the type of the tax dispute's judgement from the institution of tax dispute resolution are the judge authority, that are not the authority of member administrative institution. Beside that, as a logical consequence, the behave act the a court appeal inttitution, so their judgement can tested in the "Government Judicial" institution, that was regulated in the Article 28 (1) and (2) the Law Number 5 year 1986 as was changed by the Law Number 9 year 2004 about the State Administration of Justice.

Keywords: *tax dispute resolution, justice institution*

I. PENDAHULUAN

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak ditetapkan sebagai badan peradilan pajak dengan Undang-undang Nomor. 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, badan ini merupakan pengganti badan-badan khusus yang dahulu bernama Peradilan *Doleantie*, Majelis Pertimbangan Pajak, dan *Komisi Duane*. Sebagai Badan Peradilan Pemerintah, Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut tidak berpuncak pada Mahkamah Agung, tetapi berpuncak kepada Departemen Keuangan. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, diberi wewenang oleh undang-undang untuk menangani upaya hukum berupa banding terhadap suatu keputusan pajak, ataupun gugatan atas pelaksanaan penagihan pajak. Putusan pengajuan banding terhadap suatu keputusan Pejabat

¹ Dosen Fakultas Hukum Universitas Jambi

Pajak, serta gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak tersebut, merupakan putusan akhir dan bersifat tetap. Dasar hukum yang digunakan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak untuk melakukan fungsi peradilan, adalah ketentuan Pasal 2 dan Pasal 28 Undang-undang Nomor. 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Atas dasar adanya kewenangan yang diperoleh secara atribusi tersebut di atas, walaupun Badan Penyelesaian Sengketa Pajak ini sebagai Badan administrasi, tetapi oleh undang-undang juga diberi wewenang sebagai badan peradilan yang dapat menyelesaikan masalah sengketa pajak. Jika ditinjau dari sudut ilmu hukum terdapat kejanggalan dalam Undang-undang ini yaitu; Sebagai Badan Peradilan, secara yuridis segala bentuk putusan dari sengketa pajak, yang diputus oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, seharusnya diselesaikan oleh hakim, bukan oleh anggota dari Badan Administrasi tersebut. Selain hal tersebut di atas, sebagai konsekuensi logis berlakunya lembaga banding administrasi, maka keputusannya dapat diuji di badan “Peradilan Pemerintahan “sebagaimana yang diatur di dalam ketentuan Pasal 28 ayat (1) dan ayat (2) Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 sebagaimana dirobah dengan UU No. 9 Tahun 2004 tentang Peradilan tata Usaha Negara, selain itu Badan Penyelesaian Sengketa Pajak seharusnya juga tidak menetapkan bahwa putusannya merupakan putusan akhir dan bersifat tetap.

II. KONFLIK KEWENANGAN BADAN PERADILAN

Adanya konflik kewenangan dalam peradilan pajak seperti dikemukakan di atas, konsekuensi hukumnya apabila ketentuan tersebut di atas tidak diubah, maka selain keputusan dari Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagai suatu keputusan yang semu dan tidak mencerminkan suatu *fair trial* karena dilakukan oleh sesama Badan peradilan Pemerintahan, juga keputusan yang semu itu bertentangan dengan ketentuan yang derajatnya lebih tinggi. Ketentuan yang derajatnya lebih tinggi itu secara imperatif menyatakan, bahwa yang dapat melaksanakan fungsi peradilan, hanyalah kekuasaan kehakiman.

Pendapat tersebut di atas selain berdasarkan pada sistem hukum yang diatur dalam ketentuan Pasal 24 Undang-undang Dasar 1945 dan Pasal 10

Undang-undang tentang Kekuasaan Kehakiman, juga dari fakta yuridis yang ada, akan terjadi presedent yang tidak baik dalam penegakan hukum, jika sering terjadi konflik kewenangan yang sulit untuk diselesaikan sebagaimana konflik kewenangan mengadili perkara tindak pemerintahan yang dikatakan menunggak pajak². Tetapi tidak dapat dilakukan pelaksanaan surat paksa untuk dapat menyita dan melelang obyek yang disengketakan, karena adanya putusan dari Peradilan Tata Usaha Negara yang menangguhkan pelaksanaan surat paksa tersebut. Presedent yang tidak baik dalam penegakan hukum tersebut, tidak akan berakhir jika tidak adanya upaya yang nyata untuk mencari pemecahan konflik kewenangan, dengan mewujudkan kompetensi absolut “Peradilan Pemerintahan” sebagai satu-satunya peradilan terhadap tindak pemerintahan.

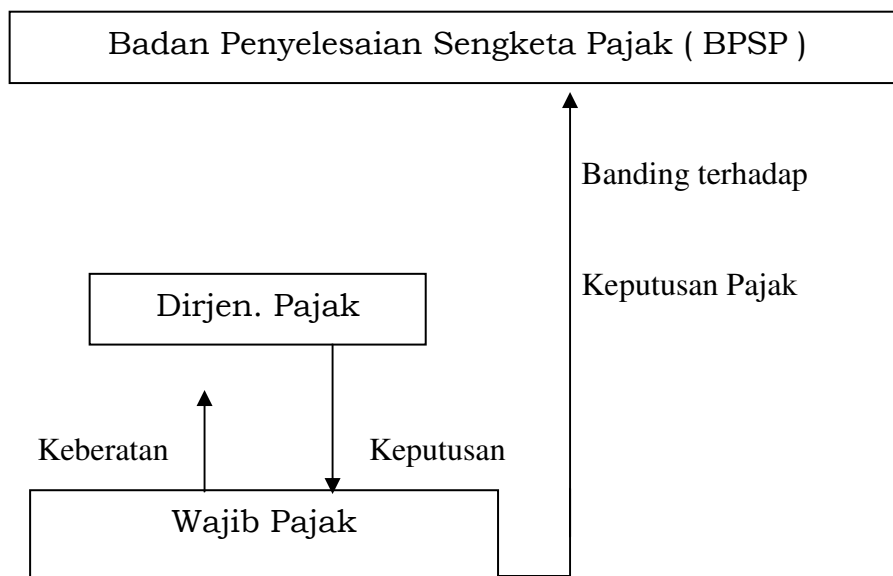
Selaku organisasi yang struktur dan pembinaannya di bawah Departemen Keuangan, eksistensi dari organisasi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut, juga termasuk dalam kategori bagian yang tidak terpisahkan dari Badan Administrasi, sekalipun undang-undang juga memberi wewenang kepada badan ini untuk dapat melakukan fungsi peradilan.

Argumentasi yang dapat dikemukakan untuk mendukung pendapat yang menyatakan, bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak termasuk dalam kategori bagian yang tidak terpisahkan dari Badan Administrasi, dapat dilihat dari ketentuan Pasal 1 angka 5 dan angka 6, Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997, yang isi selengkapnya mengatur dan menentukan hal-hal yang menyangkut dengan sengketa pajak, hal tersebut dapat dilihat dari ketentuan Pasal 1 angka 5: ”Sengketa pajak adalah sengketa yang menurut peraturan perundangan-undangan perpajakan yang bersangkutan dapat diajukan banding atau gugatan ke Badan Penyelesaian Sengketa Pajak’. Selanjutnya ketentuan Pasal 1 angka 6 menyebutkan: Banding adalah upaya hukum terhadap suatu keputusan pejabat yang berwenang sepanjang diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan.

²Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Eresco, Jakarta, 1979 hal 135

Selaku Badan Administrasi yang tidak terpisah dari organisasi dan struktur Departemen Keuangan, Badan Administrasi ini menyatakan berada di luar tugas dan wewenang Peradilan Umum dan Peradilan Tata Usaha Negara³. Putusan dari pengajuan Banding terhadap suatu keputusan Pejabat Pajak, serta gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak tersebut, dinyatakan sebagai putusan akhir dan bersifat tetap (Pasal 76). Untuk lebih menjelaskan hal tersebut di atas, di bawah ini dikemukakan bagan sebagai alat bantu, yaitu:

Skema : Alur Keberatan Dan Banding



Eksistensi dari organisasi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut di atas, diatur dalam ketentuan Pasal 1 angka 1 dan Pasal 3 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997, yang isi lengkapnya sebagai berikut⁴ :

Pasal 1

- (1) Pejabat yang berwenang adalah Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Bea dan Cukai, Gubernur Kepala Daerah Tingkat I, Bupati

³Paulus Efendy Lotulung. *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta, 1986 hal 139

⁴ Periksa UU No. 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak

atau Walikota Madya Kepala Daerah Tingkat II, atau pejabat yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan;

Pasal 3

- (1) Dengan Undang-undang ini dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang berkedudukan di ibu kota negara, dan apabila dipandang perlu dapat dibentuk Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang tingkatnya sama di tempat lain
- (2) Pelaksanaan pembentukan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat 1, diatur dengan Keputusan Presiden;

Berdasarkan pada ketentuan tersebut di atas, maka secara atribusi, Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mempunyai kedudukan sebagai Badan Administrasi yang sah. Sebagai Badan Administrasi, maka secara yuridis, segala bentuk keputusan sengketa pajak yang diputus oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak itu, seharusnya masih dapat diuji di lembaga “Peradilan Pemerintahan” dan tidak dapat menyatakan, bahwa putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap, dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara, sebagaimana dinyatakan di dalam ketentuan Pasal 76 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.

Jika ketentuan tersebut di atas tetap dipertahankan, maka selain sebagai keputusan yang semu dari suatu penyelesaian sengketa pajak yang dilakukan oleh sesama Badan Pemerintahan, juga keputusan yang semu itu bertentangan dengan ketentuan yang nilai atau derajatnya lebih tinggi. Ketentuan yang derajatnya lebih tinggi itu menyatakan, bahwa Badan yang melaksanakan fungsi peradilan, adalah kekuasaan yang dilakukan oleh Mahkamah Agung dan lain-lain Badan Kehakiman menurut undang-undang.

Kritik yang dapat dikemukakan terhadap kompetensi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut, adalah walaupun di dalam konsiderans Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tersebut dicantumkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, tetapi ternyata undang-undang ini, tidak mengikuti sistem hukum sebagaimana yang diatur di dalam ketentuan Pasal 24 ayat 1 Undang-Undang

Dasar 1945 juncto ketentuan Pasal 10 Undang-undang Tentang Pokok-pokok Kekuasaan Kehakiman, yang menyatakan Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan lain-lain Badan Kehakiman menurut undang-undang.

Atas dasar konsiderans di atas, di sini nampak adanya *gap* atau kesenjangan, dan atau adanya *conflict in law* antara Badan Kehakiman dan wewenangnya yang diatur di dalam Undang-Undang Dasar 1945 dengan Badan-Badan Khusus, termasuk dalam hal ini Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang diatur dengan peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang Dasar 1945⁵. Selain Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut tidak berpuncak ke Mahkamah Agung, juga selaku badan yang melaksanakan fungsi peradilan, ternyata hukum acara dari Badan Penyelesaian Sengketa Pajak ini, memakai tata cara sendiri yang tidak mudah akses, yaitu permohonan banding baru dapat diajukan oleh pihak wajib pajak, setelah membayar lunas terlebih dahulu pajak terutang. Demikian pula dalam hal ini, berdasar ketentuan Pasal 41 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, pihak penggugat harus melunasi biaya pendaftaran sebesar Rp.1.000.000,- (satu juta rupiah).

Dari fenomena tersebut di atas, selain adanya *gap* atau kesenjangan, dan atau adanya *conflict in law* antara Badan Kehakiman dan wewenangnya yang diatur di dalam Undang-Undang Dasar 1945, yang terpenting untuk dicarikan pemecahannya, adalah untuk menghilangkan kesan peradilan semu yang dilakukan oleh sesama Badan peradilan Pemerintahan.

III. EKSISTENSI BADAN PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak selaku Badan Pemerintah yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan fungsi peradilan, namun demikian ternyata putusannya tidak mempunyai kekuatan eksekutorial untuk dilaksanakan, sebab di dalam praktek, putusan Badan Penyelesaian Sengketa

⁵Oemar Senoadji, *Peradilan Bebas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta, 1985 hal 212

Pajak itu masih dapat ditangguhkan oleh penetapan Pengadilan Tata Usaha Negara. Apakah putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, masih dapat atau tidak untuk diuji di Peradilan Tata Usaha Negara masih memerlukan pengkajian lebih lanjut, hal mengingat bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak selaku Badan Peradilan, tidak berpuncak ke Mahkamah Agung tetapi ke Departemen Keuangan RI.

Jika putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak masih dapat diuji oleh Pengadilan Tata Usaha Negara, maka perlu dipertanyakan, apakah fungsi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sama dan atau sebagai pengganti dari Majelis Pertimbangan Pajak? Sebagaimana yang telah dikemukakan di dalam Penjelasan Umum Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, adalah merupakan Badan peradilan pajak yang mempunyai tugas memeriksa dan memutus sengketa pajak berupa:

- a. Banding terhadap keputusan pejabat yang berwenang; dan-
- b. Gugatan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan di bidang penagihan .

Dari posisi tugas dan wewenang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut di atas, dapat dipahami tentang bagaimana kedudukan hukum Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, seandainya dikaitkan dengan sistem Kekuasaan Kehakiman yang diatur di dalam ketentuan Pasal 24 Undang-Undang Dasar 1945, *juncto* ketentuan Pasal 10 Undang-undang Nomor 14 Tahun 1970, sebab sebagaimana yang dinyatakan: Badan Penyelesaian Sengketa Pajak adalah Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Nomor: 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994.

Refleksi dari kemauan politik pembentuk undang-undang tersebut di atas, menghendaki kedudukan hukum Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tidak berada di dalam sistem Kekuasaan Kehakiman, tetapi masih konsisten dengan amanat Undang-undang Nomor 6 Tahun 1993, tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor

9 Tahun 1994⁶. Dalam kedudukannya yang ingin berada di luar sistem Kekuasaan Kehakiman seperti tersebut di atas, di dalam praktek timbul permasalahan yuridis yang menyangkut kompetensi terhadap adanya kemungkinan untuk ditafsirkan sebagai Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana halnya pada putusan Majelis Pertimbangan Pajak. Terhadap kemungkinan di dalam praktek timbul permasalahan yuridis sebagaimana telah diprediksi sebelumnya, ternyata di dalam Badan Penyelesaian Sengketa Pajak ini juga terdapat kontroversi hukum positif seperti halnya dalam ketentuan yang diatur di Majelis Pertimbangan Pajak.

Kontroversi hukum positif berdasarkan penjelasan Pasal 48 Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986, yaitu yang mempersoalkan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagai Badan Peradilan, atau sebagai Keputusan Tata Usaha Negara. Ternyata Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang diadakan sebagai pengganti dari Majelis Pertimbangan Pajak itu, juga mempunyai dua dimensi yang dapat menimbulkan konflik kompetensi sehubungan dengan pernyataannya yang menyatakan berada di luar tugas dan wewenang Peradilan Umum dan Peradilan Tata Usaha Negara, yaitu:

- a. Ketentuan Pasal 1 angka 5 dan 6 Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 menentukan sebagai Badan Administrasi.
- b. Ketentuan Pasal 28 Nomor 17 Tahun 1997 menyatakan, wewenang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak berada di luar tugas dan wewenang Peradilan Umum dan Peradilan Tata Usaha Negara;
- c. Sebagai Badan Peradilan, seharusnya putusan dari Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, dapat diuji oleh Hakim di Badan Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN) hingga sampai Mahkamah Agung RI, dan tidak dapat menyatakan sebagai putusan akhir yang bersifat tetap; Ketentuan yang diatur di dalam tata cara mengajukan banding atau gugatan di Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut di atas, selain tidak efisien, juga tata cara dan sistem peradilannya tidak berpuncak ke Mahkamah Agung RI. Selain pembinaan organisasi dan administrasinya berada di Departemen Keuangan (Ketentuan

⁶Paulus Efendi Lotulung, *Op.Cit*, hal 124

Pasal 5), juga dalam ketentuan hukum acaranya, tidak mudah untuk diakses dalam hal mengajukan banding, yaitu pihak Pemohon Banding harus terlebih dahulu melunasi pajak yang terhutang (ketentuan Pasal 34), serta jika akan melakukan gugatan, maka pihak Penggugat harus melunasi biaya pendaftaran sebesar Rp. 1.000.000,- (satu juta rupiah) sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 41.

Namun demikian, jika dilihat dari latar belakang hingga terbentuknya Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut di atas sebagai pengganti dari Badan-Badan Khusus yang dahulu bernama Peradilan *Doleantie*, yaitu selaku Badan Pemerintahan yang diberi wewenang untuk dapat melakukan fungsi peradilan, maka keberadaan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang diberi wewenang untuk dapat melakukan fungsi peradilan tersebut di atas, nampaknya seperti pemikiran yang pernah dikemukakan oleh *W.L.G.Lemaire*, yaitu adanya upaya dari kehendak pemerintah untuk menyelesaikan masalahnya sendiri⁷. Apabila Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dinyatakan sebagai Badan Peradilan yang merupakan putusan akhir dan bersifat tetap dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara, tetapi ternyata putusan yang dikeluarkan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, juga tidak efektif dan tidak mempunyai kekuatan eksekutorial, karena masih adanya konflik kompetensi, yaitu adanya putusan dari Peradilan Tata Usaha Negara yang dapat menunda pelaksanaan yang telah dijatuhkan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak⁸.

Dari *analisis* ketentuan yang diatur di dalam Badan Penyelesaian Sengketa Pajak tersebut di atas, maka jika dihubungkan dengan kedudukan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak terdapat dua dimensi, yaitu selaku Badan Administrasi dan selaku lembaga peradilan serta tidak mengakui Mahkamah Agung sebagai Pengadilan Negara Tertinggi bagi semua lingkungan peradilan, maka tidak berlebihan jika putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak itu masih

⁷Ibid, hal 201

⁸Sudikno Mertokusumo, **Sejarah Peradilan dan Perundang-undangnya Sejak 1942**, Gunung Agung, Jakarta, 1973 hal 97

perlu untuk dipersoalkan lebih lanjut, walaupun dalam hal ini adanya ketentuan Pasal 76 yang menyatakan; “Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap, dan bukan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara “.

Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan lain-lain badan kehakiman menurut undang-undang (Pasal 24 ayat 1 UUD 1945). Dari ketentuan tersebut didapat pengertian bahwa kekuasaan kehakiman untuk melaksanakan fungsi peradilan di Indonesia hanya mengenal satu Mahkamah Agung. Dimungkinkannya badan-badan lain di luar Mahkamah Agung untuk melakukan kekuasaan kehakiman harus ditata (diatur) dengan undang-undang dan tetap harus merujuk ketentuan UUD 1945 sebagai landasan konstitusionalnya. Kedudukan Mahkamah Agung dalam hal ini adalah sebagai lembaga Tinggi Negara. Dalam sistem perundang-undangan Indonesia mengenal adanya undang-undang payung (*umbrella act*) di samping adanya undang-undang biasa. Undang-undang payung mengatur hal-hal yang bersifat pokok, sedangkan peraturan tentang hal-hal yang bersifat detail yang merupakan penjabaran dari hal-hal yang bersifat pokok tersebut, diatur dengan undang-undang biasa. Dalam bidang peradilan sebagai pelaksanaan kekuasaan kehakiman, Indonesia mengenal adanya undang-undang payung, dalam hal ini yaitu UU No. 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman (LNRI Tahun 1970 No. 74 - TLN No. 2951). Nama dari UU No. 14 Tahun 1970 tersebut memberikan petunjuk bahwa undang-undang tersebut berkedudukan sebagai undang-undang payung, karena mengatur tentang kekuasaan kehakiman yang bersifat pokok. Sebagai konsekuensinya, sudah barang tentu peraturan perundang-undangan lainnya yang dimaksudkan untuk mengatur peradilan sebagai pelaksanaan kekuasaan kehakiman, pembentukannya senantiasa harus mengacu dan mendasarkan serta tidak boleh bertentangan dengan UU No. 14 Tahun 1970 sebagai undang-undang payung (*umbrella act*). Untuk lebih jelasnya maka di bawah ini dikutip ketentuan Pasal 10 UU No. 14 Tahun 1970.

- (1) Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh pengadilan dalam lingkungan :
 - a. Peradilan Umum ;

- b. Peradilan Agama ;
 - c. Peradilan Militer ;
 - d. Peradilan Tata Usaha Negara .
- (2) Mahkamah Agung adalah Pengadilan Negara Tertinggi .
- (3) Terhadap putusan-putusan yang diberikan tingkat terakhir oleh pengadilan-pengadilan lain dari Mahkamah Agung, kasasi dapat diminta kepada Mahkamah Agung .
- (4)dst

Penjelasan Pasal 10 UU No. 14 Tahun 1970 menyebutkan: Undang-undang ini membedakan antara empat lingkungan peradilan yang masing-masing mempunyai wewenang mengadili tertentu dan meliputi Badan-badan Peradilan tingkat pertama dan tingkat banding. Peradilan Agama, peradilan Militer dan peradilan Tata Usaha Negara merupakan peradilan khusus, karena mengadili perkara-perkara tertentu atau mengenai golongan rakyat tertentu, sedangkan peradilan umum adalah peradilan bagi rakyat pada umumnya mengenai baik perkara perdata, maupun perkara pidana. Perbedaan dalam empat lingkungan peradilan ini tidak menutup kemungkinan adanya pengkhususan (*differensiasi/spesialisasi*) dalam masing-masing lingkungan, misalnya dalam peradilan umum dapat diadakan pengkhususan berupa pengadilan lalu-lintas, pengadilan anak-anak, pengadilan ekonomi, dan sebagainya dengan undang-undang .

Dari ketentuan Pasal 10 UU No. 14 Tahun 1970 berikut pejelasanannya tersebut dapat disimpulkan antara lain:

- a. Mahkamah Agung merupakan Pengadilan Negeri Tertinggi dalam arti bahwa setiap lembaga yang diberi tugas dan wewenang untuk melakukan fungsi peradilan dalam melaksanakan kekuasaan kehakiman haruslah berpuncak ke Mahkamah Agung;
- b. Ketentuan adanya pembagian empat lingkungan peradilan sifatnya limitatif, dalam arti bahwa tidak dimungkinkan adanya lembaga peradilan di luar empat lingkungan peradilan tersebut;
- c. Penyebutan adanya kemungkinan badan kehakiman lain selain Mahkamah Agung diartikan bahwa pembentukannya harus berdasarkan undang-undang,

bentuknya terikat dalam arti; *pertama* merupakan salah satu dari empat lingkungan peradilan, dan *kedua* dapat juga berupa pengkhususan dari salah satu lingkungan peradilan. Dengan perkataan lain bahwa pembentukan suatu badan peradilan haruslah berdasarkan pada ketentuan-ketentuan yang tersirat dan tersurat dalam undang-undang payungnya, dalam hal ini adalah UU No. 14 Tahun 1970, terlebih lagi tidak boleh bertentangan dengan UUD 1945, khususnya pasal 24 dan 25.

- d. Pemberian perlindungan hukum (pengayoman) kepada para pihak yang memerlukannya haruslah bersifat tuntas, dalam arti apapun nama dan bentuk dari suatu badan peradilan, putusannya harus dapat dimintakan kasasi ke Mahkamah Agung sebagai Pengadilan Negara tertinggi.
- e. Lembaga peradilan yang berwenang melakukan kekuasaan kehakiman berdasarkan sistem peradilan di Indonesia menurut UUD 1945 adalah:
 - Mahkamah Agung sebagai pengadilan Negara tertinggi
 - Peradilan umum sebagai Pengadilan Tingkat Pertama dan Tingkat Banding.
 - Peradilan khusus sebagai Pengadilan Tingkat Pertama dan Tingkat Banding yang meliputi: Peradilan Agama, Peradilan Militer dan Peradilan Tata Usaha Negara.
 - Peradilan spesialisasi sebagai pengkhususan dari salah satu badan peradilan dari empat lingkungan peradilan yang ada.

Mahkamah Agung dalam kedudukannya sebagai Pengadilan Negara Tertinggi dipertegas lagi oleh UU No. 14 tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (LNRI Tahun 1985 No. 73 – TLN No. 3316). Dalam Pasal 2 UU No. 14 tahun 1985 dinyatakan bahwa Mahkamah Agung adalah Pengadilan Negara Tertinggi dari semua lingkungan peradilan, yang dalam melaksanakan tugasnya terlepas dari pengaruh kekuasaan Pemerintah dari dan pengaruh-pengaruh lainnya. Ketentuan ini memberi petunjuk yang lebih jelas lagi bahwa pemberian pengayoman / perlindungan hukum secara tuntas kepada pencari keadilan lewat peradilan bahwa penyelesaian sesuatu sengketa lewat peradilan, di mana putusannya tidak dapat dimintakan kasasi ke Mahkamah Agung maka fungsi

pengayoman/perlindungan hukum terhadap penyelesaian sengketa yang bersangkutan, termasuk kategori yang tidak tuntas.

Dalam kaitannya dengan pemberian perlindungan hukum oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak kepada para Wajib Pajak dan para pencari keadilan lainnya, dapat dilihat dari ketentuan-ketentuan UU No. 17 Tahun 1997 antara lain:

Pasal 28

- (1) Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksakan memutus sengketa pajak.
- (2) Tugas dan wewenang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berada di luar tugas dan wewenang peradilan umum dan peradilan Tata Usaha Negara.

Pasal 76

Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap dan bukan merupakan keputusan Tata Usaha Negara .

Pasal 79

- (1) Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak dapat berupa:
 - a. menolak;
 - b. mengabulkan sebagian atau seluruhnya;
 - c. menambah pajak yang harus dibayar;
 - d. tidak dapat diterima;
 - e. membetulkan kesalahan tertulis dan / atau kesalahan hitung.
- (2) Terhadap putusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat lagi diajukan banding atau gugatan .

IV. PENUTUP

Badan Penyelesaian Sengketa Pajak di dalam menjalankan tugas dan wewenangnya tidak berpuncak ke Mahkamah Agung, dan sebagai konsekuensinya dapat diartikan bahwa fungsi pemberian pengayoman atau perlindungan hukum kepada para Wajib Pajak dan pencari keadilan lainnya di bidang perpajakan terkesan belum tuntas. Dengan demikian perlu mendapat kajian

mengenai eksistensi badan peradilan pajak apakah telah sesuai dengan UUD 1945 dalam melaksanakan kekuasaan kehakiman. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak berada di luar Peradilan Umum dan Peradilan tata Usaha Negara, dengan demikian termasuk lingkungan peradilan manakah peradilan pajak itu. Putusan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang berupa menambah pajak yang harus dibayar dan membetulkan kesalahan tulis dan atau kesalahan hitung, bukankah putusan yang demikian itu menunjukkan bahwa fungsi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak menyerupai fungsi administratif? Dengan demikian bagaimanakah sesungguhnya kedudukan badan peradilan pajak itu, apakah sebagai badan peradilan atau sebagai badan administrative. ? Putusan badan peradilan pajak bersifat final dan tetap, sedangkan UU No. 14 Tahun 1970 menegaskan bahwa terhadap semua putusan badan pengadilan selain Mahkamah Agung dapat dimintakan kasasi ke Mahkamah Agung. Dengan demikian apakah di dalam pembentukan badan peradilan pajak di Indonesia, UU No. 14 Tahun 1970 masih dihormati dan ditaati sebagai undang-undang payung.

DAFTAR PUSTAKA

- Brugging, 1995, *Refleksi Tentang Hukum* {Alih Bahasa Arief Sidharta}, Cita Aditya Bakti, Bandung.
- Gijsels, & van Hoeck, 1982. *Wat is Rechsteorie*, Antwerpen, Kluwer
- Lotulung, Paulus Efendi, 1986. *Beberapa Sistem Tentang Kontrol Segi Hukum Terhadap Pemerintah*, Buana Ilmu, Jakarta.
- Mertokusumo, Sudikno, 1973. *Sejarah Peradilan dan Perundang-undangnya Sejak 1942*, Gunung Agung, Jakarta.
- Meuwissen, 1975. *Elementen van Staatsrecht*, Tjeenk Willink, Zwolle.
- Senoadji, Oemar, 1985, *Peradilan Bebas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta.
- Soemitro, Rochmat, 1976. *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Eresco, Jakarta.
- Yamin, Moh, 1952. *Proklamasi dan Konstitusi*, Djambatan, Jakarta